

Leseprobe

Baetge | Kirsch | Thiele

Bilanzrecht

Handelsrecht • Steuerrecht

International Accounting Standards

Kommentar



Stofffuß

Geleitwort

Sehr geehrte Damen und Herren,

in Ihren Händen halten Sie die Leseprobe zu einem neuen und in vielfacher Weise neuartigen Kommentar zum Bilanzrecht.

Das deutsche Bilanzrecht befindet sich in einer Umbruchphase von bislang nicht gekanntem Ausmaß. Insbesondere die unmittelbar bevorstehende Einführung der internationalen Rechnungslegung – d.h. der Regelungen des IASB – auf europäischer Ebene mit direkter Wirkung auf das deutsche Bilanzrecht trägt neben den ständigen Änderungen des deutschen Rechts durch Gesetzgeber, Rechtsprechung und private Standardsetter dazu bei, dass die gewohnte Bilanzierungs- und Prüfungspraxis nicht mehr aufrecht erhalten werden kann. Zudem sieht sich die Wirtschaftsprüfung nach spektakulären Unternehmenszusammenbrüchen heftiger Kritik ausgesetzt.

Diesen Veränderungen trägt der – auch in seiner Art der Themenaufbereitung – neue "Baetge/Kirsch/Thiele" Rechnung.

Der Kommentar bietet unabhängig und kritisch kommentiert durch ein hochqualifiziertes Autorenteam:

- umfassende und kompakte Kommentierungen (§§ 238 bis 339, 342, 342a HGB),
- Verknüpfung von HGB und IAS durch Gegenüberstellung der Einzelregelungen,
- detaillierte Erläuterungen der Unterschiede zwischen IAS und deutschem Recht,
- besondere Berücksichtigung der Standards des IDW und des DSR,
- intensive Darstellungen des Bilanzsteuerrechts,
- schnelle Orientierung durch einen einheitlichen, der Vorschrift folgenden Aufbau.

Anhand dieser Leseprobe möchten wir Ihnen einen ersten Eindruck insbesondere von Darstellungsform und Verknüpfung zwischen dem deutschen Bilanzrecht und den Regelungen des IASB vermitteln.

Hiervon konnte sich auch ein "erster Leser" der Kommentierungen bereits überzeugen (Randnotizen).

Aber überzeugen Sie sich einfach selbst von den Vorzügen des "Baetge/Kirsch/Thiele" anhand dieser Leseprobe oder durch die Bestellung des Werkes zur Ansicht mit dem garantierten Recht zur Rücksendung innerhalb von drei Wochen.

Bonn, im Juni 2002

Der Verlag

Bilanzrecht

Handelsrecht, Steuerrecht
International Accounting Standards

Kommentar

Herausgegeben von:

Professor Dr. Dr. h.c. Jörg Baetge
Westfälische Wilhelms-Universität Münster

Professor Dr. Hans-Jürgen Kirsch
Universität Hannover

Dr. Stefan Thiele
Westfälische Wilhelms-Universität Münster

Bearbeitet von:

Prof. Dr. Dr. h.c. Jörg Baetge, Westfälische Wilhelms-Universität Münster; *Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Ballwieser*, Ludwig-Maximilians-Universität München; *Dr. Roberto Bartone*, Richter am Finanzgericht, Neunkirchen; *Prof. Dr. Hans-Joachim Böcking*, Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt am Main; *Joachim Breithaupt*, Rechtsanwalt/Steuerberater, Osborne Clarke, Köln; *Prof. Dr. Ralf Michael Ebeling*, Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg; *Prof. Dr. Eva Eberhartinger, LL.M.*, Wirtschaftsuniversität Wien; *Prof. Dr. Guido Förster*, Steuerberater, Universität Hannover; *Prof. Dr. Dirk Hachmeister*, Universität Leipzig; *Prof. Dr. Joachim Hennrichs*, Westfälische Wilhelms-Universität Münster; *Prof. Dr. Reinhold Hömberg*, Rheinisch-Westfälische Technische Hochschule Aachen; *Prof. Dr. Michael Hommel*, Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt am Main; *Dr. Susanne Homölle*, Westfälische Wilhelms-Universität Münster; *Privatdozent Dr. Holger Kahle*, Universität Mannheim; *Dr. Dieter Kahling*, Henkel KGaA, Düsseldorf; *Prof. Dr. Holger Karrenbrock*, Universität Kassel; *Prof. Dr. Isabel von Keitz*, Fachhochschule Münster; *Prof. Dr. Hans-Jürgen Kirsch*, Universität Hannover; *Dr. Marcus Krumbholz*, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Haarmann, Hemmelrath & Partner, Düsseldorf; *Prof. Dr. Christoph Kuhner*, Universität zu Köln; *Prof. Dr. Kai-Uwe Marten*, Bergische Universität – Gesamthochschule Wuppertal; *Prof. Dr. Franz-Jürgen Marx*, Steuerberater, Universität Bremen; *Daniela Mattheus*, Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg; *Dr. Stefan Müller*, Carl von Ossietzky Universität Oldenburg; *Prof. Dr. Bernhard Pellens*, Ruhr-Universität Bochum; *Prof. Dr. Norbert Pfitzer*, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Ernst & Young Deutsche Allgemeine Treuhand AG, Stuttgart; *Prof. Dr. Reiner Quick*, Universität Essen; *Prof. Dr. Klaus Ruhnke*, Freie Universität Berlin; *Dr. Kirsten Siefke*, München; *Prof. Dr. Theresia Theurl*, Westfälische Wilhelms-Universität Münster; *Dr. Stefan Thiele*, Westfälische Wilhelms-Universität Münster; *Dr. Frank Tschesche, LL.M.*, Rechtsanwalt, Freshfields Bruckhaus Deringer, Frankfurt am Main; *Dr. Inge Wulf*, Carl von Ossietzky Universität Oldenburg.

§ 254¹⁾

Steuerrechtliche Vorschriften

¹Abschreibungen können auch vorgenommen werden, um Vermögensgegenstände des Anlage- oder Umlaufvermögens mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der auf einer nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibung beruht. ²§ 253 Abs. 5 ist entsprechend anzuwenden.

Bearbeitet von:
Prof. Dr. Guido Förster, StB

Inhalt	Rz.
Teil 1: HGB	
A. Gegenstand und Bedeutung	1–30
I. Inhalt	1
II. Zweck	2
III. Anwendungsbereich	3–10
1. Personenunternehmen	3–5
2. Kapitalgesellschaften, Kapitalgesellschaften & Co., Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen	6–10
IV. Normzusammenhänge	11–30
1. Alle Kaufleute	11–14
2. Kapitalgesellschaften sowie gleichgestellte Unternehmen	15–22
3. Bedeutung der ergänzenden Vorschriften der §§ 264 ff. HGB für „einfache“ Personenunternehmen	23–30
B. Wahlrecht bei „nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen“ (Satz 1)	31–100
I. Begriffsbestimmungen	31
II. Voraussetzungen der „nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibung“	32–50
III. Ursachen der steuerrechtlichen Mehrabschreibung	51–54
IV. Ermittlung der steuerrechtlichen Mehrabschreibung	55–60
V. Arten „nur steuerrechtlich zulässiger Abschreibungen“	61–100
1. Erhöhte Absetzungen	61–70
a) Gebäude in Sanierungsgebieten oder städtebaulichen Entwicklungsbereichen (§ 7h EStG, vorher § 82g EStDV)	61
b) Baudenkmäler (§ 7i EStG, vorher § 82i EStDV)	62
c) Wohnungen mit Sozialbindung (§ 7k EStG, auslaufend)	63
d) Schutzräume (§§ 7, 12 Abs. 3 SchutzbauG, auslaufend)	64–70
2. Sonderabschreibungen	71–80
a) Private Krankenhäuser (§ 7f EStG, auslaufend)	71
b) Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7g Abs. 1 EStG)	72
c) Handels- und Seefischereischiffe, Luftfahrzeuge (§ 82f EStDV, auslaufend)	73
d) Investitionen im Fördergebiet (§ 4 FördG)	74–80
3. Abzüge von den Anschaffungs-/Herstellungskosten	81–90
a) Übertragung stiller Reserven bei Veräußerung (§ 6b EStG)	81
b) Übertragung stiller Reserven bei Ausscheiden (R 35 EStR)	82–90
4. Zweifelsfälle	91–100
a) Zuschüsse (R 34 EStR)	91
b) Vereinfachungsregelungen	92
c) Gewinnabschlag im Rahmen der verlustfreien Bewertung	93
d) Verlustanteile aus Personenhandelsgesellschaften	94
e) Degressive Abschreibung (§ 7 Abs. 2 EStG)	95
f) Gebäudeabschreibung (§ 7 Abs. 4 und 5 EStG)	96–100

1) § 254 HGB seit Einführung unverändert (siehe auch Übersicht Gesetzesänderungen).

C. Wertbeibehaltungswahlrecht (Satz 2)	101 – 110
D. Sanktionen	111 – 500
Teil 2: Regelungen des IASB	
A. Sachanlagevermögen (IAS 16)	501
B. Ausblick	502

Schrifttum

Börner, Dietrich, Bilanzrichtlinien-Gesetz und Steuerbilanzpolitik, in Curtius-Hartung, Rudolf/Herzig, Norbert/Niemann, Ursula (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 1986/87, Köln 1987, 201 – 234; **Flämig, Christian**, Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, DB 1968, 2045 – 2048; **Förschle, Gerhart/Kropp, Manfred**, Die Bewertungsstetigkeit im Bilanzrichtlinien-Gesetz, ZfB 1986, 873 – 893; **Günkel, Manfred/Fenzl, Barbara**, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz: Bilanzierung und Verlustverrechnung, DStR 1999, 649 – 660; **Haeger, Bernd**, Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit in der Praxis, Stuttgart 1989; **Herzig, Norbert/Rieck, Ulrich**, Bilanzsteuerliche Aspekte des Wertaufholungsgebotes im Steuerentlastungsgesetz, WPg 1999, 305 – 318; **HFA**, Stellungnahme 3/1997: Zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit, WPg 1997, 540 – 542; **IDW**, Stellungnahme zur Rechnungslegung: Änderung von Jahresabschlüssen und Anpassung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz (IDW RS HFA 6), Stand: 4.9.2001, WPg 2001, 1084 – 1087; **Kalabuch, Jutta**, Der Stetigkeitsgrundsatz in der Einzelbilanz nach Handels- und Ertragsteuerrecht, Düsseldorf 1994; **Kupsch, Peter**, Einheitlichkeit und Stetigkeit der Bewertung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB (Teil I), DB 1987, 1101 – 1105; **Mundt, Hans-Dieter**, Sonderposten mit Rücklageanteil in Beck HdR, B232; **Pankow, Max**, Keine Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz im Falle von Sonderabschreibungen, BB 1967, 112 – 114; **Schulze-Osterloh, Joachim**, Aufstellung und Feststellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses der Kommanditgesellschaft: Zuständigkeit und gerichtliche Durchsetzung, BB 1995, 2519 – 2525.

Teil 1: HGB

A. Gegenstand und Bedeutung

I. Inhalt

- 1 § 254 HGB öffnet die Handelsbilanz für **niedrigere Wertansätze des Steuerrechts**. Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens können in der Handelsbilanz auch dann mit Werten angesetzt werden, die steuerrechtlich zulässig sind, wenn diese Wertansätze ansonsten handelsrechtlich nicht zulässig wären.¹⁾ Hierzu können zum einen steuerrechtlich zulässige Abschreibungen vorgenommen werden (§ 254 Satz 1 HGB). Zum anderen kann auf Wertaufholungen verzichtet werden, sofern der Grund für die Abschreibung entfällt (§ 254 Satz 2 HGB i. V. m. § 253 Abs. 5 HGB).

II. Zweck

- 2 § 254 HGB ermöglicht den Bilanzierenden, die **Einheit zwischen Handels- und Steuerbilanz** soweit wie möglich zu wahren.²⁾ Insbesondere sollen Zweifel vermieden werden, ob steuerrechtlich begründete Abschreibungen (noch) vernünftiger

1) Vgl. BT-Drucks. 10/4268, 101; Deutscher Bundestag, zu BT-Drucks. IV/3296, 31.

2) Vgl. BT-Drucks. 10/317, 90.

kaufmännischer Beurteilung entsprechen und daher handelsrechtlich auf Grund von § 253 Abs. 4 HGB zulässig wären.¹⁾ § 254 HGB knüpft an die Vorschriften in § 154 Abs. 2 Nr. 2 und § 155 Abs. 3 Nr. 2 AktG 1965²⁾ an.³⁾ Deren Einführung wurde vom Gesetzgeber damit begründet, dass ohne eine handelsrechtliche **Öffnungsvorschrift** für niedrigere Wertansätze des Steuerrechts die Gefahr bestünde, dass die Unternehmen angesichts des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gehindert sein könnten, steuerrechtliche Abschreibungsmöglichkeiten auszunutzen.⁴⁾ Allerdings war schon damals umstritten, ob nicht angesichts des steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalts über das Handelsrecht hinausgehende steuerrechtliche Abschreibungsmöglichkeiten unabhängig von einem entsprechenden Ansatz in der Handelsbilanz genutzt werden könnten.⁵⁾

III. Anwendungsbereich

1. Personenunternehmen

Bei den Personenunternehmen (Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften) kommt § 254 Satz 1 HGB **geringe Bedeutung** zu. Die Vorschrift kommt bei ihnen erst zur Anwendung, wenn eine **steuerrechtliche Abschreibung** vorgenommen wird, die sich **nicht mehr im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung** (§ 253 Abs. 4 HGB) bewegt. In der Praxis werden diese Fälle eher selten sein, da § 253 Abs. 4 HGB weitreichende handelsrechtliche Abschreibungsmöglichkeiten eröffnet (→ § 253 HGB Rz. 121 ff.).⁶⁾ Die Vorschrift dient somit bei den Personenunternehmen in erster Linie der Klarstellung. Aus bilanzrechtlicher Sicht ist die Unterscheidung, nach welcher Vorschrift die Abschreibung handelsrechtlich vorgenommen wird, auch nicht erforderlich. Gesellschaftsrechtlich kann sie jedoch von Bedeutung sein,⁷⁾ wenn der Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft die Kompetenz zur Ausübung der Abschreibungen unterschiedlichen Gesellschaftsorganen zuweist. In Abwesenheit entsprechender Regelungen stellen sowohl § 253 Abs. 4 HGB als auch § 254 HGB materiell Ergebnisverwendung dar, über die alle Gesellschafter gemeinsam zur Entscheidung berufen sind.⁸⁾

§ 254 Satz 2 HGB stellt klar, dass der **niedrigere Wertansatz** auf Grund der steuerrechtlichen Abschreibung auch nach Wegfall des Abschreibungsgrundes **beibehalten** werden darf. Da sich die steuerrechtlichen Abschreibungen in den meisten Fällen handelsrechtlich mit der Abschreibung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (§ 253 Abs. 4 HGB) begründen lässt (→ § 253 HGB Rz. 128), überschneidet sich das Beibehaltungswahlrecht weitgehend mit dem nach § 253 Abs. 5 HGB (→ § 253 HGB Rz. 141 ff.).

Das Beibehaltungswahlrecht nach § 254 Satz 2 HGB gilt – ebenso wie das Beibehaltungswahlrecht nach § 253 Abs. 5 HGB – auch für Personenunternehmen, die den Vorschriften des **PublG** unterliegen. § 5 Abs. 1 Satz 2 PublG verweist nicht auf das Wertaufholungsgebot des § 280 Abs. 1 HGB.

1) Vgl. BT-Drucks. 10/4268, 101.

2) V. 6.9.1965, BGBl. I 1965, 1089.

3) Vgl. BT-Drucks. 10/317, 90.

4) Vgl. Deutscher Bundestag, zu BT-Drucks. IV/3296, 31.

5) Vgl. Flämig, DB 1968, 2045, 2047 f.; Pankow, BB 1967, 112, 113 f.; Stobbe in H/H/R, § 5 EStG Rz. 49] [4] (November 1972).

6) Vgl. ADS, 6. Aufl., § 254 HGB Rz. 5.

7) Vgl. Clemm/Scherer in Beck Bil-Komm., 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 7.

8) Vgl. BGH v. 29.3.1996, II ZR 263/94, DB 1996, 926, 929 f.; Schulze-Osterloh, BB 1995, 2519, 2521 f.

2. Kapitalgesellschaften, Kapitalgesellschaften & Co., Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen

- 6 Im Gegensatz zu den Personenunternehmen hat § 254 HGB für Kapitalgesellschaften, Kapitalgesellschaften & Co., Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen **erhebliche Bedeutung**. Mit Kapitalgesellschaften & Co. werden im Folgenden die in § 264a Abs. 1 HGB genannten offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften bezeichnet, bei denen nicht wenigstens eine natürliche Person als Gesellschafter unmittelbar oder mittelbar persönlich haftet (detailliert → § 264a HGB Rz. 21 ff.).
- 7 Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co. dürfen keine Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vornehmen (§ 279 Abs. 1 Satz 1 HGB, → § 279 HGB Rz. 21 ff.). Gleiches gilt nach § 340a Abs. 1 HGB auch für Kreditinstitute und nach § 341a Abs. 1 HGB für Versicherungsunternehmen. § 254 Satz 1 HGB **öffnet daher bei diesen Unternehmen erst die Handelsbilanz** für steuerrechtliche Abschreibungen, welche die nach § 253 Abs. 2 und 3 HGB zulässigen Abschreibungen überschreiten.¹⁾ Die Öffnungsklausel kann insoweit auch nicht auf den Zweck gestützt werden, Abgrenzungsschwierigkeiten zu den Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nach § 253 Abs. 4 HGB zu vermeiden.
- 8 Die Öffnungsklausel scheint durch § 279 Abs. 2 HGB auf **bestimmte steuerrechtliche Abschreibungen** beschränkt zu sein. Steuerrechtliche Abschreibungen nach § 254 HGB dürfen hiernach nur vorgenommen werden, wenn der Ansatz in der Handelsbilanz Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung ist. Da jedoch gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG steuerrechtliche Wahlrechte stets in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben sind, ergibt sich durch § 279 Abs. 2 HGB tatsächlich keine Einschränkung (auch → § 279 HGB Rz. 41).²⁾
- 9 Das **Wertbeibehaltungswahlrecht** nach § 254 Satz 2 HGB findet auf Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co., Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen keine Anwendung (§ 280 Abs. 1 Satz 2 HGB). Auf Grund der Übergangsvorschriften zum BiRiLiG³⁾ (Art. 24 Abs. 1 und 2 EGHGB), zum Bilanzrichtlinie-Gesetz⁴⁾ (Art. 31 Abs. 1 und 2 EGHGB), zum Versicherungsbilanzrichtlinie-Gesetz⁵⁾ (Art. 33 Abs. 1 und 2 EGHGB) und zum KapCoRiLiG⁶⁾ (Art. 48 Abs. 2 und 3 EGHGB) kann das Wertbeibehaltungswahlrecht für bestimmte Vermögensgegenstände u.U. weiterhin anwendbar sein (→ § 280 HGB Rz. 31 f.).
- 10 Gemäß § 280 Abs. 2 HGB ist die Beibehaltung eines niedrigeren Wertansatzes jedoch möglich, wenn dieser **steuerrechtlich zulässig** und der Ansatz in der Handelsbilanz Voraussetzung für die Beibehaltung des Wertansatzes ist. Allerdings hat das StEntlG 1999/2000/2002⁷⁾ die Zulässigkeit der Beibehaltung niedrigerer Wertansätze in der Steuerbilanz beseitigt und durch ein **striktes Wertaufholungsgebot** ersetzt (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3, § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG). Dieses steuerrechtliche Wertaufholungsgebot gilt erstmals für das erste nach dem 31.12.1998 endende Wirtschaftsjahr (§ 52 Abs. 16 Satz 2 EStG 1999). § 280 Abs. 2 HGB läuft daher seitdem leer (auch → § 280 HGB Rz. 52).⁸⁾

1) Vgl. Heni in Hofbauer/Kupsch, § 254 HGB Rz. 10 (März 1995).

2) Gl.A. Ballwieser in MünchKomm. HGB, Bd. 4, § 254 HGB Rz. 9; Heni in Hofbauer/Kupsch, § 254 HGB Rz. 11 (März 1995).

3) V. 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2355.

4) V. 30.11.1990, BGBl. I 1990, 2570.

5) V. 24.6.1994, BGBl. I 1994, 1377.

6) V. 24.2.2000, BGBl. I 2000, 154.

7) V. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402.

8) Vgl. Herzig/Rieck, WPg 1999, 305, 308; Günkel/Fenzl, DStR 1999, 649, 653; Budde/Karig in Beck Bil.-Komm., 4. Aufl., § 280 HGB Rz. 32a.

IV. Normzusammenhänge

1. Alle Kaufleute

Nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG sind steuerrechtliche Wahlrechte in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben (**umgekehrte Maßgeblichkeit**), sofern keine steuerrechtlichen Sondervorschriften bestehen (§ 5 Abs. 6 EStG). § 254 HGB zementiert die umgekehrte Maßgeblichkeit, indem er seinerseits die Handelsbilanz für steuerrechtlich zulässige Abschreibungen öffnet. 11

Auf Grund der Funktion als Öffnungsklausel sind mit dem § 254 HGB zahlreiche Vorschriften im Bereich der **Abschreibungen und ähnliche Vorschriften des Steuerrechts** verbunden. Die einzelnen zur Zeit relevanten Vorschriften sind unter → Rz. 61 – 100 aufgeführt. 12

Der **Stetigkeitsgrundsatz** nach § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB (→ § 252 HGB Rz. 71 ff.) entfaltet für die steuerrechtlichen Abschreibungen i. S. d. § 254 HGB keine Bindungswirkung, da es sich hierbei um außerplanmäßige Abschreibungen handelt, die wirtschaftspolitisch motiviert sind und in erster Linie der Investitionsförderung dienen. Somit hat der Bilanzierende die Möglichkeit, die Wahlrechte zu jedem Abschlussstichtag unterschiedlich auszuüben.¹⁾ 13

§ 254 Satz 2 HGB verweist direkt auf das **Beibehaltungswahlrecht** des § 253 Abs. 5 HGB, das insoweit Anwendung findet (→ § 253 HGB Rz. 141 ff.). 14

2. Kapitalgesellschaften sowie gleichgestellte Unternehmen

Unternehmen i. S. d. § 3 PublG (z. B. Personenhandelsgesellschaften, für die kein Abschluss nach § 264a oder § 264b HGB aufgestellt wird; Einzelkaufleute; Vereine, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist), welche die Größenkriterien nach § 1 Abs. 1 PublG erfüllen – im Folgenden unter das PublG fallende Großunternehmen genannt – haben einen Großteil der Vorschriften für Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften & Co. ebenso zu beachten (§ 5 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 PublG) wie eingetragene Genossenschaften (§ 336 Abs. 2 HGB, → § 336 HGB Rz. 41), Kreditinstitute (§ 340a Abs. 1 und 2 HGB) und Versicherungsunternehmen (§ 341a Abs. 1 und 2 HGB). Im weiteren Verlauf werden diese Unternehmen zusammengefasst als **Kapitalgesellschaften sowie gleichgestellte Unternehmen** bezeichnet. 15

Die nach § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB den Kapitalgesellschaften, Kapitalgesellschaften & Co., eingetragenen Genossenschaften, Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen vorgeschriebene **Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** wird durch die Übernahme steuerrechtlicher Abschreibungen in den handelsrechtlichen Jahresabschluss eingeschränkt,²⁾ weil die Darstellung der Ertragslage in den Jahren nach der Inanspruchnahme der steuerrechtlichen Abschreibung durch Minderabschreibungen verzerrt wird, die ohne zusätzliche Erläuterungen aus dem Jahresabschluss nicht erkennbar sind. 16

Steuerrechtliche Abschreibungen nach § 254 HGB dürfen nach § 279 Abs. 2 HGB von Kapitalgesellschaften, Kapitalgesellschaften & Co., Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen nur vorgenommen werden, wenn der Ansatz in der Handelsbilanz Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung ist. Auf Grund 17

1) Gl.A. Haeger/Kütting in Kütting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 99; BT-Drucks. 10/4268, 100; Börner, StbJb. 1986/87, 219 f.; Kupsch, DB 1987, 1101, 1103 f.; Förschle/Kropp, ZfB 1986, 873, 879; Kalabuch, 282. Eine Stetigkeitsbindung in bestimmten Fällen bejahend HFA 3/1997, WPg 1997, 540.

2) Gl.A. Clemm/Scherer in Beck Bil-Komm., 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 1; Haeger/Kütting in Kütting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 43, die sogar von einer erheblichen Verfälschung sowohl im Jahr der Inanspruchnahme als auch in den Folgejahren ausgehen.

der in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG kodifizierten umgekehrten Maßgeblichkeit ist diese Voraussetzung jedoch in allen Fällen erfüllt (→ Rz. 8).

- 18 Nach dem Wertaufholungsgebot gem. **§ 280 Abs. 1 Satz 1 HGB** sind Kapitalgesellschaften, Kapitalgesellschaften & Co., Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen verpflichtet, im Anschluss an eine Abschreibung nach § 254 Satz 1 HGB eine **Wertaufholung** vorzunehmen, wenn die Gründe für die Abschreibung in einem späteren Geschäftsjahr wegfallen (→ § 280 HGB Rz. 21 ff.). Der Zuschreibungsbetrag verringert sich um die bis zu diesem Zeitpunkt vorzunehmenden planmäßigen Abschreibungen.
- 19 Der Betrag der steuerrechtlichen Abschreibung i. S. d. § 254 HGB kann von Kapitalgesellschaften sowie gleichgestellten Unternehmen (→ Rz. 15) nach **§ 281 Abs. 1 Satz 1 HGB** auch in den **Sonderposten mit Rücklageanteil** eingestellt werden (→ § 281 HGB Rz. 21 ff.). Dadurch ergibt sich für den Bilanzierenden ein Ausweishrecht zwischen der Kürzung der Buchwerte der Vermögensgegenstände auf der Aktivseite und dem Ansatz eines Sonderpostens mit Rücklageanteil auf der Passivseite der Bilanz, das dem Bilanzierenden **erhebliche bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten** eröffnet.¹⁾
- 20 Durch die Übernahme steuerrechtlicher Abschreibungen i. S. d. § 254 HGB in die Handelsbilanz ergeben sich für Kapitalgesellschaften sowie gleichgestellte Unternehmen (→ Rz. 15) **erhöhte Berichtspflichten**. Nach **§ 281 Abs. 1 Satz 2 HGB** muss die Vorschrift, nach der die Wertberichtigung gebildet worden ist, in der Bilanz oder im Anhang angegeben werden (→ § 281 HGB Rz. 34). Des Weiteren ist der Betrag der allein nach steuerrechtlichen Vorschriften vorgenommenen Abschreibungen gem. **§ 281 Abs. 2 Satz 1 HGB** getrennt nach Anlage- und Umlaufvermögen im Anhang anzugeben und hinreichend zu begründen (→ § 281 HGB Rz. 44 f.). Ausgenommen von dieser Angabe- und Begründungspflicht sind jedoch gem. § 336 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 HGB eingetragene Genossenschaften (→ § 336 HGB Rz. 51). Das Ausmaß, in dem das Jahresergebnis durch die Inanspruchnahme der Abschreibungen im Geschäftsjahr oder in früheren Geschäftsjahren beeinflusst wurde, sowie das Ausmaß der sich daraus ergebenden erheblichen zukünftigen Belastungen sind nach **§ 285 Nr. 5 HGB** gemeinsam mit den Beeinflussungen aus Sonderposten mit Rücklageanteil im Anhang anzugeben (→ § 285 HGB Rz. 24 ff.), es sei denn, es handelt sich um eine kleine Kapitalgesellschaft oder Kapitalgesellschaft & Co. i. S. d. § 267 Abs. 1 HGB (§ 288 Satz 1 HGB) oder eine eingetragene Genossenschaft (§ 336 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 HGB).
- 21 **Angaben, die zu einzelnen Posten** in der Bilanz oder der GuV vorgeschrieben sind und bei den betreffenden Posten auf Grund eines Wahlrechts nicht aufgenommen wurden, sind von Kapitalgesellschaften sowie gleichgestellten Unternehmen nach **§ 284 Abs. 1 HGB** in den Anhang aufzunehmen (→ § 284 HGB Rz. 21 ff.).
- 22 Für Geschäftsjahre, die vor dem 1.1.2003 beginnen, dürfen die sich aus der Inanspruchnahme steuerrechtlicher Abschreibungen ergebenden Wertansätze noch nach **§ 308 Abs. 3 Satz 1 HGB** unverändert in den **Konzernabschluss** übernommen werden (→ § 308 HGB Rz. 81 ff.). Dieses Wahlrecht stellt für die Konzernleitung ein wichtiges konzernbilanzpolitisches Instrument zur Beeinflussung des Konzernjahresergebnisses oder der Eigenkapitalquote dar.²⁾ § 308 Abs. 3 Satz 1 HGB wurde jedoch durch das **TransPuG**³⁾ aufgehoben (→ § 308 HGB Rz. 7). Das Gesetz basiert auf dem Vorschlag eines „Gesetzes zur Internationalisierung der Rechnungslegung“⁴⁾ des DRSC. Das Wahlrecht, die nur nach Steuerrecht zulässigen

1) Vgl. Haeger, 189–195.

2) Vgl. Haeger/Kütting in Kütting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 2.

3) siehe auch Fach Aktuelles.

4) http://www.standardsetter.de/drsc/doc/int_rechnungslegung_entwurf.html (28.9.2001)

Wertansätze in den Konzernabschluss übernehmen zu können, wurde für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2002 beginnen, entfernt, da dieses nach den international anerkannten Grundsätzen der Rechnungslegung unbekannt ist.¹⁾ Dies ist zu begrüßen, da der Konzernabschluss Informationszwecken dient und durch die Übernahme nur steuerrechtlicher Wertansätze verzerrt wird.

TransPUG
neu!

3. Bedeutung der ergänzenden Vorschriften der §§ 264 ff. HGB für „einfache“ Personenunternehmen

Das Ausweiswahlrecht zur Einstellung des Unterschiedsbetrags in den **Sonderposten mit Rücklageanteil** nach § 281 Abs. 1 Satz 1 HGB können auch Personenunternehmen in Anspruch nehmen, obwohl eine explizite Regelung dazu im HGB nicht vorhanden ist (→ § 281 HGB Rz. 5).²⁾ Diese Möglichkeit ergibt sich aus dem Klarheitsgrundsatz nach § 243 Abs. 2 HGB (→ § 243 HGB Rz. 51 ff.).

Bei Personenhandelsgesellschaften ist die Inanspruchnahme der steuerrechtlichen Mehrabschreibung, wenn im Gesellschaftsvertrag keine andere Regelung getroffen ist, der übereinstimmenden Entscheidung durch alle Gesellschafter – auch der Kommanditisten bei der Kommanditgesellschaft – im Rahmen der Feststellung des Jahresabschlusses vorbehalten.³⁾ Um dieses Mitentscheidungsrecht sachgerecht wahrnehmen zu können, ist es erforderlich, dass die Gesellschafter bei der Vorlage des aufgestellten Jahresabschlusses durch den geschäftsführenden Gesellschafter auf die Inanspruchnahme und den Betrag der steuerrechtlichen Mehrentscheidungen hingewiesen werden.⁴⁾ Mangels eines Anhangs kommen hierzu Erläuterungen zur Bilanz bzw. ein Bilanzbericht in Frage.

(einstweilen frei)

25–30

B. Wahlrecht bei „nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen“ (Satz 1)

I. Begriffsbestimmungen

Der Begriff der **nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibung** ist im HGB nicht definiert. Nach dem Wortlaut des § 254 Satz 1 HGB umfasst die Vorschrift nur Abschreibungen, die ohne diese Vorschrift handelsrechtlich nicht zulässig wären. Nach h.M. ist der Begriff jedoch weiter zu fassen. Demnach sind darin **alle Abwertungen auf einen nur steuerrechtlich zulässigen niedrigeren Wertansatz** eingeschlossen, die handelsrechtlich nicht begründet werden können, also über die nach § 253 HGB i. V. m. § 279 Abs. 1 HGB anzusetzenden oder ansetzbaren Abschreibungen hinausgehen⁵⁾ und allein in steuerrechtlichen Vorschriften geregelt sind. Ohne dieses weite Verständnis der Abschreibungen würde die vom Gesetzgeber verfolgte Zielsetzung der steuerneutralen Umsetzung der 4. EG-RL verfehlt.⁶⁾ Der durch die nur steuerrechtlich zulässige Abschreibung entstehende höhere Abschreibungsbetrag soll im Folgenden als **steuerrechtliche Mehrabschreibung**⁷⁾ bezeichnet werden. Die handelsrechtlich zulässige Abschreibung

- 1) Vgl. Begründung zum Gesetzentwurf unter http://www.standardsetter.de/drsc/doc/int_rechnungslegung_entwurf_b.html (28.9.2001)
- 2) Gl.A. ADS, 6. Aufl., § 254 HGB Rz. 39; Mundt in Beck HdB, B 232, Rz. 39 (April 1998); Reinhard in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 247 HGB Rz. 111.
- 3) Vgl. BGH v. 29.3.1996, II ZR 263/94, DB 1996, 926, 929 f.
- 4) Zu der Aufgabenverteilung hinsichtlich der Aufstellung und der Feststellung des Jahresabschlusses vgl. BGH v. 29.3.1996, II ZR 263/94, DB 1996, 926, 927 m.w.N.
- 5) Vgl. Haeger/Küting in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 4, 26; ADS, 6. Aufl., § 254 HGB Rz. 10; Clemm/Scherer in Beck Bil-Komm., 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 20.
- 6) Vgl. ADS, 6. Aufl., § 254 HGB Rz. 10; Haeger/Küting in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 26.
- 7) Haeger/Küting in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 5.

nach § 253 i. V. m. § 279 Abs. 1 HGB wird dagegen als **handelsrechtliche Normalabschreibung**¹⁾ bezeichnet.

II. Voraussetzungen der „nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibung“

- 32** Der Begriff der nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibung bezieht sich auf Abschreibungen, die für Zwecke der ertragsteuerrechtlichen Gewinnermittlung zulässig sind. Bei enger Auslegung umfasst der **Begriff steuerrechtlich** dabei nur förmliche Gesetze und Rechtsverordnungen, jedoch keine Verwaltungsanweisungen. Dies hätte zur Folge, dass auf Verwaltungsvorschriften beruhende, steuerrechtlich zulässige niedrigere Wertansätze nicht in die Handelsbilanz übernommen und somit auch nicht steuerrechtlich anerkannt werden dürften. Deshalb ist der Begriff „steuerrechtlich“ im Zusammenhang mit § 254 HGB weit auszulegen. Er umfasst sämtliche Abschreibungen und niedrigeren Wertansätze, die für Zwecke der steuerrechtlichen Gewinnermittlung zulässig sind.²⁾
- 33** **Zulässig** bedeutet in diesem Zusammenhang, dass zum Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses objektive und nachvollziehbare Gründe für die steuerrechtliche Anerkennung der Abschreibung vorliegen müssen. Die Abschreibung muss steuerrechtlich nicht tatsächlich zulässig sein, da diese Entscheidung u.U. erst viel später erfolgt (z. B. nach einer Betriebsprüfung oder einem finanzgerichtlichen Rechtsstreit).³⁾ Es reicht, wenn die Abwertung mit guten Gründen für zulässig gehalten wird. Dies kam in den Vorläufervorschriften des § 154 Abs. 2 Nr. 2 und § 155 Abs. 3 Nr. 2 AktG 1965⁴⁾ noch deutlich zum Ausdruck. Deren Formulierung ist zwar weiter gefasst als die in § 254 Satz 1 HGB, doch § 254 HGB sollte an die Regelungen des Aktiengesetzes 1965 anknüpfen.⁵⁾ Liegen nur **Zweifel** an der steuerrechtlichen Zulässigkeit der Abschreibung vor (z. B. bei gegenteiliger, aber durch die Rechtsprechung nicht bestätigter Auffassung der Finanzverwaltung), ist § 254 HGB anwendbar.⁶⁾ Steht die Auffassung jedoch in **offenem Widerspruch** zur Finanzrechtsprechung, ist § 254 HGB nicht anwendbar.⁷⁾
- 34** **Entfallen die Voraussetzungen** für die steuerrechtliche Anerkennung zu einem späteren Zeitpunkt (z. B. bei Verletzung der Verbleibensfristen nach § 7g Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG oder § 2 Nr. 2 FördG), müssen Kapitalgesellschaften, Kapitalgesellschaften & Co., Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen eine Zuschreibung auf Grund des Wertaufholungsgebots nach § 280 Abs. 1 Satz 1 HGB vornehmen (→ § 280 HGB Rz. 21 ff.).⁸⁾ Für die übrigen Kaufleute ergibt sich aus § 254 Satz 2 HGB i. V. m. § 253 Abs. 5 HGB ein Wahlrecht, den niedrigeren Wertansatz auch dann beizubehalten, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen.
- 35** Stellt sich heraus, dass die **Voraussetzungen für die steuerrechtliche Anerkennung von Anfang an nicht vorgelegen** haben, ist dem Grunde nach von allen Kaufleuten eine **Bilanzberichtigung** für die Zeiträume vorzunehmen, in denen die unzulässige Abschreibung in Anspruch genommen wurde.⁹⁾ Mängel, die nicht zur

1) Haeger/Kütting in Kütting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 5.

2) Vgl. Haeger/Kütting in Kütting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 28.

3) Vgl. ADS, 6. Aufl., § 254 HGB Rz. 11 m.w.N.; Haeger/Kütting in Kütting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 30 f.; Heni in Hofbauer/Kupsch, § 254 HGB Rz. 18 (März 1995).

4) V. 6.9.1965, BGBl. I 1965, 1089.

5) Vgl. BT-Drucks. 10/317, 90.

6) Vgl. Heni in Hofbauer/Kupsch, § 254 HGB Rz. 19 (März 1995).

7) Vgl. Heni in Hofbauer/Kupsch, § 254 HGB Rz. 18 (März 1995).

8) Gl.A. ADS, 6. Aufl., § 254 HGB Rz. 11 m.w.N.; Haeger/Kütting in Kütting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 101.

9) Gl.A. Clemm/Scherer in Beck Bil-Komm., 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 10, die (bei Kapitalgesellschaften) bei einer irrtümlich für zulässig gehaltenen Abschreibung eine Bilanzberichtigung für notwendig erachten.

Nichtigkeit des handelsrechtlichen Jahresabschlusses führen, können jedoch grundsätzlich auch im Jahresabschluss des laufenden Wirtschaftsjahres korrigiert werden,¹⁾ so dass eine Bilanzberichtigung sämtlicher Jahresabschlüsse des betreffenden Zeitraums in diesem Fall nicht notwendig ist. Aus Praktikabilitätsgründen ist deshalb bei Kapitalgesellschaften, Kapitalgesellschaften & Co., Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen sowie sinngemäß bei den übrigen Kaufleuten eine Zuschreibung nach § 280 Abs. 1 Satz 1 HGB in dem Wirtschaftsjahr, in dem die Unzulässigkeit bekannt wird, vorzunehmen,²⁾ es sei denn, es handelt sich um die Berichtigung wesentlicher Beträge (→ § 280 HGB Rz. 24). Ein Wertbeibehaltungswahlrecht nach § 254 Satz 2 HGB i. V. m. § 253 Abs. 5 HGB für die übrigen Kaufleute besteht in diesem Fall nicht, da die Gründe für eine steuerrechtliche Mehrabschreibung niemals vorgelegen haben.³⁾

Ergibt sich im Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG (z. B. auf Grund einer Betriebsprüfung) steuerrechtlich eine Gewinnveränderung, besteht nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG für alle Kaufleute die Möglichkeit einer **Bilanzänderung** in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Bilanzberichtigung. Hierunter fällt auch die Inanspruchnahme bzw. die Nicht-Inanspruchnahme von nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen. Die Ausübung des Wahlrechts ist ohne Zustimmung des Finanzamts möglich, allerdings betragsmäßig begrenzt auf die Höhe der Gewinnänderung.⁴⁾ Die Berücksichtigung der Bilanzänderung kann in der Handelsbilanz durch die Korrektur aller Jahresabschlüsse bis zu dem Jahresabschluss, der geändert werden soll, oder durch die Anpassung im nächsten aufzustellenden Jahresabschluss erfolgen.⁵⁾ Wenn die Inanspruchnahme der nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibung davon abhängig ist, dass der Ansatz in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz erfolgt (§ 5 Abs. 1 Satz 2 HGB), sind die Handelsbilanz des entsprechenden Jahres und die der Folgejahre zu ändern.⁶⁾

Die Formulierung „**nur**“ in § 254 Satz 1 HGB weist darauf hin, dass lediglich die Abschreibungen gemeint sind, denen keine entsprechenden handelsrechtlichen Abschreibungen i. S. d. §§ 253, 279 HGB gegenüberstehen.⁷⁾

Voraussetzung für den Ansatz einer nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibung nach § 254 HGB in der Handelsbilanz ist, dass zum Zeitpunkt der Aufstellung der Handelsbilanz die **ernsthafte Absicht** besteht, die nur steuerrechtlich zulässige Abschreibung auch in der Steuerbilanz in Anspruch zu nehmen. Ergibt sich zum Zeitpunkt der Aufstellung der Steuerbilanz eine andere Beurteilung bezüglich der Vorteilhaftigkeit der nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibung, ist dem Grunde nach eine Berichtigung der Handelsbilanz notwendig, da der Steuerbilanz das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelte Betriebsvermögen zu Grunde zu legen ist (Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Aus Praktikabilitätsgründen ist jedoch von Kapitalgesellschaften, Kapitalgesellschaften & Co., Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen analog der Vorgehensweise im Fall des Nicht-Vorliegens der Voraussetzungen von Anfang an (→ Rz. 35) eine Zuschreibung nach § 280 Abs. 1 Satz 1 HGB im nächsten Jahresabschluss vorzunehmen,⁸⁾

1) Vgl. IDW RS HFA 6, WPg 2001, 1084, 1086.

2) Im Ergebnis gl.A. für die Kapitalgesellschaften ADS, 6. Aufl., § 254 HGB Rz. 11 und Haeger/Küting in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 101, die nicht zwischen dem Wegfall der Voraussetzungen und dem Fehlen der Voraussetzungen von Anfang an unterscheiden.

3) A.A. Haeger/Küting in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 101.

4) Vgl. Heinicke in Schmidt, EStG, 21. Aufl., § 4 EStG Rz. 751.

5) Vgl. ADS, 6. Aufl., § 252 HGB Rz. 19.

6) Vgl. IDW RS HFA 6, WPg 2001, 1084.

7) Vgl. Haeger/Küting in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 34.

8) Im Ergebnis gl.A. ADS, 6. Aufl., § 254 HGB Rz. 12; Niehus/Scholz in Meyer-Landrut/Miller/Niehus, §§ 238–335 HGB Rz. 727.

es sei denn, die Berichtigung betrifft wesentliche Beträge. Für die übrigen Kaufleute gilt diese Vorgehensweise sinngemäß, da die Gründe bzw. die Voraussetzungen für die Abschreibung nie bestanden haben.

39–50 (*einstweilen frei*)

III. Ursachen der steuerrechtlichen Mehrabschreibung

- 51** Steuerrechtliche Mehrabschreibungen können ihre **Ursache** haben in steuerrechtlichen
- erhöhten Absetzungen (→ Rz. 61 ff.),
 - Sonderabschreibungen (→ Rz. 71 ff.) und
 - Abzügen von den Anschaffungs-/Herstellungskosten (→ Rz. 81 ff.).
- 52** **Sonderabschreibungen** können neben den Abschreibungen nach § 7 Abs. 1 oder 4 EStG in Anspruch genommen werden (§ 7a Abs. 4 EStG). Dabei besteht die Möglichkeit, die Sonderabschreibung in voller Höhe zu Beginn oder am Ende des Abschreibungszeitraums vorzunehmen oder die Abschreibungsbeträge in beliebiger Höhe auf den Abschreibungszeitraum zu verteilen.
- 53** **Erhöhte Absetzungen** ersetzen die sonst vorzunehmenden Abschreibungen nach § 7 Abs. 1 oder 4 EStG, müssen jedoch mindestens in Höhe dieser Abschreibungen vorgenommen werden (§ 7a Abs. 3 EStG). Die erhöhten Absetzungen führen allerdings nur insoweit zu steuerrechtlichen Mehrabschreibungen, als sie den Betrag der allein handelsrechtlich zulässigen Abschreibung übersteigen.
- 54** **Abzüge von den Anschaffungs-/Herstellungskosten** können einmalig von neu zugegangenen Vermögensgegenständen vorgenommen werden und führen zu vom Handelsrecht abweichenden Ansätzen der Anschaffungs-/Herstellungskosten.

IV. Ermittlung der steuerrechtlichen Mehrabschreibung

...

V. Arten „nur steuerrechtlich zulässiger Abschreibungen“

1. Erhöhte Absetzungen

- a) *Gebäude in Sanierungsgebieten oder städtebaulichen Entwicklungsbereichen* (§ 7h EStG, vorher § 82g EStDV)
- 61** Bei Gebäuden in Sanierungsgebieten oder städtebaulichen Entwicklungsbereichen können unter bestimmten Voraussetzungen jeweils bis zu 10% der Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Jahr der Herstellung und in den folgenden neun Jahren abgesetzt werden.
- b) *Baudenkmäler* (§ 7i EStG, vorher § 82i EStDV)
- 62** Bei bestimmten Baudenkmälern können jeweils bis zu 10% der Herstellungskosten für Maßnahmen zur Erhaltung des Gebäudes als Denkmal oder für Baumaßnahmen, die zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, im Jahr der Herstellung und in den folgenden neun Jahren abgesetzt werden.
- c) *Wohnungen mit Sozialbindung* (§ 7k EStG, auslaufend)
- 63** Bei bestimmten Wohnungen mit Sozialbindung können im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu 10% und in den folgenden fünf Jahren jeweils bis zu 7% der Herstellungs- oder Anschaffungskosten abgesetzt werden, wenn die Wohnungen vor dem 1.1.1996 fertiggestellt worden sind. Der Restwert ist anschließend mit jährlich 3 % abzuschreiben.

d) *Schutzräume (§§ 7, 12 Abs. 3 SchutzbauG, auslaufend)*

Aufwendungen für bestimmte Schutzräume können im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden elf Jahren bis zur vollen Absetzung mit bis zu jeweils 10% der Herstellungskosten abgeschrieben werden, wenn mit der Herstellung vor dem 1.1.1992 begonnen worden ist.

64

(einstweilen frei)

65–70

2. Sonderabschreibungen

a) *Private Krankenhäuser (§ 7f EStG, auslaufend)*

Bei privaten Krankenhäusern kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden vier Jahren bei **beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens** eine Sonderabschreibung bis zu insgesamt 50% und bei **unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens** bis zu insgesamt 30% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen werden, wenn die Bestellung oder der Herstellungsbeginn der Wirtschaftsgüter vor dem 1.1.1996 liegt.

71

b) *Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7g Abs. 1 EStG)*

Eine Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe bis zu insgesamt 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann unter bestimmten Voraussetzungen bei **neuen beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens** im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren in Anspruch genommen werden, wenn für die Anschaffung oder Herstellung zuvor eine **Ansparrücklage** nach § 7g Abs. 3 EStG oder eine **Existenzgründerrücklage** nach § 7g Abs. 7 EStG gebildet worden ist. Die Abschreibung ist neben der degressiven Abschreibung nach § 7 Abs. 2 EStG möglich.

72

c) *Handels- und Seefischereischiffe, Luftfahrzeuge (§ 82f EStDV, auslaufend)*

Bei bestimmten **Handels- und Seefischereischiffen** kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren eine Sonderabschreibung bis zu insgesamt 40%, bei bestimmten **Luftfahrzeugen** bis zu insgesamt 30% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden, wenn die Anschaffung vor dem 1.1.1999 und der Abschluss des Bau- oder Kaufvertrags vor dem 25.4.1996 erfolgte.

73

d) *Investitionen im Fördergebiet (§ 4 FördG)*

Bei bestimmten Investitionen im Fördergebiet in abnutzbare bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens kann im Höchstfall eine Sonderabschreibung bis zu insgesamt 50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Jahr des Investitionsabschlusses und den vier folgenden Jahren vorgenommen werden, wenn vor dem 1.1.1999 Anzahlungen auf Anschaffungskosten geleistet worden oder Teilerstellungskosten entstanden sind.

74

(einstweilen frei)

75–80

3. Abzüge von den Anschaffungs-/Herstellungskosten

a) *Übertragung stiller Reserven bei Veräußerung (§ 6b EStG)*

Bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist unter weiteren Voraussetzungen die **steuern neutrale** Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven auf bestimmte im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschaffte oder hergestellte **Reinvestitionsobjekte** möglich. Dies geschieht **steuerrechtlich** durch den Abzug des Veräußerungsgewinns (Veräußerungspreis abzüglich Veräußerungskosten und Buchwert) von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Reinvestitionsobjekts. **Handelsrechtlich** erfolgt die Übertragung, indem bei dem Reinvestitionsobjekt eine nur

81

steuerrechtlich zulässige Abschreibung i. S. d. § 254 HGB vorgenommen wird, da der Abzug des Veräußerungsgewinns von den Anschaffungs-/Herstellungskosten nicht zulässig ist (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB lässt nur Abschreibungen zu, → § 253 HGB Rz. 33 f.). Daneben besteht die Möglichkeit, eine den steuerlichen Gewinn mindernde **Rücklage** in Höhe des Veräußerungsgewinns zu bilden, die in den folgenden maximal vier Wirtschaftsjahren ganz oder teilweise auf die näher bestimmten Reinvestitionsobjekte übertragen werden kann (zur handelsrechtlichen Übertragung der Rücklage → § 247 HGB Rz. 208).

b) Übertragung stiller Reserven bei Ausscheiden (R 35 EStR)

- 82** Beim **Ausscheiden** eines Wirtschaftsguts des Anlage- oder Umlaufvermögens aus dem Betriebsvermögen **infolge höherer Gewalt** (z. B. Brand, Sturm, Überschwemmung, Diebstahl) oder zur **Vermeidung eines behördlichen Eingriffs** (z. B. Maßnahmen zur Enteignung, Inanspruchnahme für Verteidigungszwecke) gegen Entschädigung können die stillen Reserven in bestimmten Fällen auf ein funktionsgleiches Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden. **Steuerrechtlich** wird dazu der Entschädigungsgewinn (Entschädigung abzüglich Buchwert) von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts abgezogen. **Handelsrechtlich** ist hier analog zu § 6b EStG (→ Rz. 81) ebenfalls eine nur steuerrechtlich zulässige Abschreibung i. S. d. § 254 HGB notwendig. Ist die Ersatzbeschaffung bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs, in dem das Wirtschaftsgut ausgeschieden ist, noch nicht vorgenommen worden, kann in Höhe des Entschädigungsgewinns eine zeitlich befristete steuerfreie **Rücklage** gebildet werden, die im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung aufzulösen ist (zur handelsrechtlichen Übertragung der Rücklage → § 247 HGB Rz. 88)

83–90 (*einstweilen frei*)

4. Zweifelsfälle

a) Zuschüsse (R 34 EStR)

- 91** Werden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit **Zuschüssen aus öffentlichen oder privaten Mitteln** angeschafft, können die Zuschüsse steuerrechtlich erfolgsneutral behandelt werden, indem sie von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Wirtschaftsgüter abgesetzt werden. Im Voraus gewährte Zuschüsse für Wirtschaftsgüter, die erst im folgenden Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt werden, können in Höhe der nicht verwendeten Zuschussbeträge in eine **steuerfreie Rücklage** eingestellt werden, die im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung auf das Wirtschaftsgut übertragen werden muss. **Handelsrechtlich** besteht für derartige Zuschüsse das Wahlrecht, sie von den Anschaffungs-/Herstellungskosten abzuziehen, in einen gesonderten Passivposten i. S. d. § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB einzustellen (→ § 265 HGB Rz. 65 ff.) oder erfolgswirksam zu vereinnahmen.¹⁾ Damit handelt es sich bei dem Abzug der Zuschüsse von den Anschaffungs-/Herstellungskosten nach R 34 EStR nicht um eine nur steuerrechtlich zulässige Abschreibung i. S. d. § 254 HGB.²⁾

b) Vereinfachungsregelungen

- 92** Selbständig nutzbare, bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens können im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe abgeschrieben werden, wenn die Anschaffungs-/Herstellungskosten vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag 410 € (bis 31.12.2001: 800 DM) nicht übersteigen (§ 6 Abs. 2 EStG). Bei dieser **Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter** und der

1) Vgl. Ellrott/Schmidt-Wendt in Beck Bil-Komm., 4. Aufl., § 255 HGB Rz. 115; ADS, 6. Aufl., § 255 HGB Rz. 56 f.

2) Gl.A. Clemm/Scherer in Beck Bil-Komm., 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 65; Haeger/Kütting in Kütting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 57, (vorsichtiger formuliert).

Halbjahresregelung (R 44 Abs. 2 Satz 3 EStR), nach der bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens für die in der ersten Jahreshälfte angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter eine halbe und für die in der zweiten Jahreshälfte angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter eine ganze Jahresabschreibung in Anspruch genommen werden darf, handelt es sich nicht um steuerrechtliche Mehrabschreibungen, die unter § 254 HGB fallen. Hierin sind vielmehr Vereinfachungsregelungen zu sehen, die auch handelsrechtlich unabhängig von § 254 HGB zulässig sind.¹⁾

c) Gewinnabschlag im Rahmen der verlustfreien Bewertung

Für Wirtschaftsgüter des **Vorratsvermögens**, deren Börsen- oder Marktpreis zum Abschlussstichtag nicht feststellbar ist (z. B. halbfertige Erzeugnisse), kann der beizulegende Wert retrograd ermittelt werden. **Steuerrechtlich** ergibt sich der niedrigere Teilwert, indem von den voraussichtlich erzielbaren Verkaufserlösen die bis zum Verkaufstag noch anfallenden Aufwendungen und Erlösschmälerungen sowie ein durchschnittlicher Unternehmergewinn abgezogen werden (R 36 Abs. 2 Satz 3 EStR).²⁾ **Handelsrechtlich** ist es bei der Ermittlung des beizulegenden Werts nicht zulässig, die erwarteten Verkaufserlöse um einen durchschnittlichen Unternehmergewinn zu mindern.³⁾ Da allerdings in der Steuerbilanz ein um den Gewinnaufschlag geminderter Wert angesetzt werden kann, ist dieser verringerte Wert auch handelsrechtlich gem. § 254 HGB zulässig.⁴⁾

93

d) Verlustanteile aus Personenhandelsgesellschaften

Erhalten Kapitalgesellschaften aus einer Personenhandelsgesellschaft, an der sie beteiligt sind, Verlustanteile zugewiesen, stellt sich die Frage, in welcher Höhe bzw. nach welcher Vorschrift eine **Abschreibung des Beteiligungsansatzes** vorzunehmen ist. Ist der Wert der Beteiligung tatsächlich gesunken, kann handelsrechtlich eine Abschreibung nach § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB vorgenommen werden (→ § 253 HGB Rz. 71 ff.). Da eine Personengesellschaft selbst nicht der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer unterliegt, sondern ihr Gewinn oder Verlust den einzelnen Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet wird, existiert steuerrechtlich kein Wirtschaftsgut „Personengesellschaftsanteil“. Dementsprechend können auf dieses Wirtschaftsgut auch keine steuerrechtlich zulässigen Abschreibungen vorgenommen werden. In der Handelsbilanz sind somit auch keine Abschreibungen gem. § 254 Satz 1 HGB auf den Vermögensgegenstand „Personengesellschaftsanteil“ möglich.

94

e) Degressive Abschreibung (§ 7 Abs. 2 EStG)

Bei **beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens** kann an Stelle der linearen Abschreibung nach § 7 Abs. 1 EStG eine degressive Abschreibung nach § 7 Abs. 2 EStG durch Anwendung eines unveränderlichen Prozentsatzes auf den jeweiligen Restwert vorgenommen werden. Der Prozentsatz ist auf das **Doppelte der linearen Abschreibung** und **maximal 20%** begrenzt. Im HGB ist die degressive Abschreibung nicht explizit geregelt, nach h.M. handelt es sich jedoch um eine Abschreibungsmethode, die nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB auch handelsrechtlich vorgenommen werden darf (→ § 253 HGB Rz. 75).⁵⁾ Durch die Begrenzung auf das Doppelte bzw. maximal 20% erfolgt dabei eher eine Begrenzung der handelsrechtlichen Abschreibungsmöglichkeit als deren Erweiterung. Somit handelt es sich bei der degressiven Abschreibung nicht um eine nur steuerrechtlich zulässige Abschreibung.

95

1) Gl.A. ADS, 6. Aufl., § 254 HGB Rz. 34; Haeger/Kütting in Kütting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 66, 71; Heni in Hofbauer/Kupsch, § 254 HGB Rz. 33 (März 1995).

2) Dazu Haeger/Kütting in Kütting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 79 m.w.N.

3) Vgl. Haeger/Kütting in Kütting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 78 m.w.N.

4) Gl.A. Haeger, 162 m.w.N.

5) Vgl. Haeger/Kütting in Kütting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 254 HGB Rz. 87 m.w.N.

f) *Gebäudeabschreibung* (§ 7 Abs. 4 und 5 EStG)

96 Bei der **linearen Gebäudeabschreibung** nach § 7 Abs. 4 EStG wird die Nutzungsdauer der Gebäude steuerrechtlich je nach Gebäudeart auf 33%, 40 oder 50 Jahre festgelegt. Die sich daraus ergebenden Abschreibungssätze dürfen nicht unterschritten werden (R 44 Abs. 4 Satz 2 EStR). Eine steuerrechtliche Mehrabschreibung kann sich in diesen Fällen nur ergeben, wenn handelsrechtlich zwingend eine längere Nutzungsdauer vorgeschrieben ist.¹⁾ Die Nutzungsdauern sind jedoch handelsrechtlich nicht vorgeschrieben, sondern obliegen der Schätzung des Bilanzierenden. Da die steuerrechtlich vorgeschriebenen Nutzungsdauern auch handelsrechtlich begründbar sind – zumindest sind sie nicht widerlegbar – führt die lineare Gebäudeabschreibung nicht zu einer steuerrechtlichen Mehrabschreibung.²⁾

97 An Stelle der linearen Gebäudeabschreibung kann auch eine **degressive Gebäudeabschreibung** nach § 7 Abs. 5 EStG in Anspruch genommen werden. Bei dieser Abschreibungsmethode sind die Abschreibungssätze stufenweise über die gleiche Nutzungsdauer wie bei der linearen Gebäudeabschreibung gestaffelt. Trotz der zu Beginn des Abschreibungszeitraums im Vergleich zu der linearen Abschreibung hohen Abschreibungssätze bewegen sich diese Abschreibungssätze im Rahmen der handelsrechtlich zulässigen Abschreibung nach § 253 Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB und ergeben somit keine steuerrechtliche Mehrabschreibung.

98–100 *(einstweilen frei)*

C. Wertbeibehaltungswahlrecht (Satz 2)

...

D. Sanktionen

...

Teil 2: Regelungen des IASB

A. Sachanlagevermögen (IAS 16)

501 Nach IAS 16.43 muss die gewählte Abschreibungsmethode die zeitliche Struktur widerspiegeln, in der das Unternehmen die wirtschaftlichen Vorteile des Vermögensgegenstandes verbraucht. Nur steuerrechtlich zulässige Abschreibungen sind demnach nur erlaubt, wenn sie dieser Abschreibungsmethode entsprechen.³⁾ Steuerrechtliche Mehrabschreibungen i. S. d. § 254 HGB können sich deshalb nach IAS nicht ergeben.

B. Ausblick

502 Sollte das HGB zukünftig internationaler ausgerichtet (z. B. durch Annäherung an die IAS) und der § 254 HGB dementsprechend gestrichen werden, kommt den latenten Steuern nach § 274 HGB u. U. entscheidende Bedeutung zu.

...

1) Vgl. Heni in Hofbauer/Kupsch, § 254 HGB Rz. 30 (März 1995).

2) Gl. A. Heni in Hofbauer/Kupsch, § 254 HGB Rz. 31 (März 1995).

3) Vgl. Ballwieser in Baetge u. a., Rechnungslegung nach IAS, 1. Aufl., IAS 16 Rz. 39.

§ 248

Bilanzierungsverbote

(1) **Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens und für die Beschaffung des Eigenkapitals dürfen in die Bilanz nicht als Aktivposten aufgenommen werden.**

(2) **Für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, darf ein Aktivposten nicht angesetzt werden.**

(3)¹⁾ **Aufwendungen für den Abschluß von Versicherungsverträgen dürfen nicht aktiviert werden.**

Bearbeitet von:

Prof. Dr. Reinhold Hömberg und Michael König

Inhalt	Rz.
Teil 1: HGB	
A. Gegenstand und Bedeutung	1 – 10
B. Gründungs- und Eigenkapitalbeschaffungsaufwendungen (Abs. 1)	11 – 30
I. Gründung des Unternehmens	11 – 17
1. Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens vs. Aufwendungen für die Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs	11 – 13
2. Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens	14 – 17
II. Beschaffung des Eigenkapitals	18 – 30
1. Eigen- vs. Fremdkapitalbeschaffung	18
2. Aufwendungen für die Eigenkapitalbeschaffung	19 – 30
C. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (Abs. 2)	31 – 60
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	31 – 35
II. Entgeltlicher Erwerb	36 – 60
1. Erwerb	36 – 46
2. Entgelt	47 – 60
D. Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen (Abs. 3)	61 – 70
E. Sanktionen	71 – 500
Teil 2: Regelungen des IASB	
A. Relevante Vorschriften	501 – 510
B. Gründungs- und Eigenkapitalbeschaffungsaufwendungen	511 – 520
I. Gründung des Unternehmens	511 – 512
II. Beschaffung des Eigenkapitals	513 – 520
C. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	521 – 540
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	521
II. Entgeltlicher Erwerb	522 – 540
D. Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen	541 – 545

Schrifttum

Arbeitsgruppe Versicherungen des DSR, Positionspapier „Konzernrechnungslegung von Versicherungsunternehmen“, Berlin 2000; **Budde, Wolfgang Dieter/Förschle, Gerhart**, Sonderbilanzen, München, 2. Aufl. 1999; **Freericks, Wolfgang**, Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs, in HURB, 250 – 263; **Fülbier, Rolf Uwe/Honold, Dirk/Klar, Alexander**, Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte, RIW 2000, 833 – 844; **Günkel, Manfred**, Bilanzsteuerrecht –

1) § 248 Abs. 3 HGB angefügt durch Gesetz vom 24.6.1994, BGBl. I 1994, 1377. Siehe auch Übersicht Gesetzesänderungen.

Betriebsvermögen, in IDW (Hrsg.), WP-Handbuch der Unternehmensbesteuerung, Düsseldorf, 3. Aufl. 2001, Kap. B Abschnitt 2; **IASB (Hrsg.)**, Draft Statement of Principles: Insurance Contracts, London 2001/2002; **IASB (Hrsg.)**, Board Decisions on International Accounting Standards, IASB Update January 2002, London 2002; **IASC (Hrsg.)**, Issue Paper: Insurance Accounting, London 1999; **Kählert, Jens-Peter**, Die Abbildung immaterieller Güter im handelsrechtlichen Jahresabschluss, München 1995; **von Keitz, Isabel**, Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, Düsseldorf 1997; **Kronner, Markus**, Entgeltlicher Erwerb und Erwerb im Tauschwege bei immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, DStR 1996, 1185–1191; **Lamers, Alfons**, Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht immaterieller Werte, München 1981; **Löcke, Jürgen**, Aktivierung konzerninterner erworbener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens?, BB 1998, 415–419; **Mayr, Gerhard**, Die Internationalisierung der Konzernrechnungslegung deutscher Versicherungsunternehmen, Wiesbaden 1999; **Niemann, Ursula**, Immaterielle Wirtschaftsgüter im Handels- und Steuerrecht, Bielefeld 1999; **Schmidt, Reimer/Frey, Peter (Bearb.)**, Prölss, Versicherungsaufsichtsgesetz, München, 10. Aufl. 1989; **Siegers, Dirk**, Die verdeckte Einlage immaterieller Wirtschaftsgüter – Ansatz in der Steuerbilanz und Gewinnrealisierung?, DStR 1992, 1570–1576; **von Treuberg, Hubert/Angermayer, Birgit**, Jahresabschluss von Versicherungsunternehmen, Stuttgart 1995; **Veit, Klaus-Rüdiger**, Zur Bilanzierung von Organisationsausgaben und Gründungsausgaben nach künftigem Recht, WPg 1984, 65–70; **Weber-Grellet, Heinrich**, Bilanzsteuerrecht, Köln, 6. Aufl. 2000; **Wehrheim, Michael**, Die Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände („Intangible Assets“) nach IAS 38, DStR 2000, 86–88.

Teil 1: HGB

A. Gegenstand und Bedeutung

- 1 § 248 HGB enthält ein **Aktivierungsverbot für bestimmte Aufwendungen und Vermögensgegenstände**. Es handelt sich dabei um Aufwendungen für die Gründung und die Eigenkapitalbeschaffung, ferner um unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und um Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen.
- 2 Die Regelung ist Ausfluss des **Vorsichtsprinzips**. Sie soll verhindern, dass bestimmte Aufwendungen, die nicht im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes stehen bzw. dass bestimmte immaterielle Vermögensgegenstände, bei denen Unsicherheit bezüglich ihrer Werthaltigkeit bzw. ihres anzusetzenden Wertes bestehen kann, aktiviert werden.
- 3 Das Ansatzverbot des § 248 HGB gilt für alle Kaufleute und gem. § 298 Abs. 1 HGB auch für den Konzernabschluss.
- 4 Das Aktivierungsverbot des § 248 Abs. 1 HGB für Gründungs- und Eigenkapitalbeschaffungsaufwendungen ergibt sich indes bereits aus dem **Aktivierungsgrundsatz** des § 246 HGB (→ § 246 HGB Rz. 54 f.), nach dem nur selbständig verwertbare Sachen und Rechte als Vermögensgegenstände zu betrachten und in der Bilanz zu aktivieren sind. § 248 Abs. 1 HGB stellt noch einmal klar, dass es sich bei den aufgeführten Aufwendungen nicht um aktivierungsfähige bzw. -pflichtige Vermögensgegenstände handelt.
- 5 Die in § 248 Abs. 2 HGB genannten immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens besitzen zwar grundsätzlich die Eigenschaften für eine abstrakte Aktivierungsfähigkeit i. S. d. § 246 HGB (→ § 246 HGB Rz. 58 ff.). § 248 Abs. 2 HGB konkretisiert aber den Aktivierungsgrundsatz des § 246 HGB, so dass den genannten immateriellen Vermögensgegenständen die **konkrete Aktivierungsfähigkeit** fehlt,¹⁾ die erst durch eine Markttransaktion, bei der eine objektiv feststellbare und bewertbare Gegenleistung erbracht wird, nachgewiesen würde²⁾.

1) Baetge/Fey/Weber in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 248 HGB Rz. 17.

2) ADS, 6. Aufl., § 248 HGB Rz. 14.

Das Verbot zum Ansatz von Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen in § 248 Abs. 3 HGB wurde durch das **Versicherungsbilanzrichtlinie-Gesetz** vom 24.6.1994 aus § 56 Abs. 2 VAG übernommen. Die genannten Aufwendungen sind nicht als bilanzierungsfähiger bzw. -pflichtiger Vermögensgegenstand anzusehen, sondern in der Periode, in der sie entstanden sind, erfolgswirksam zu erfassen. Auch die Aktivierung eines Rechnungsabgrenzungspostens (→ § 250 HGB Rz. 21 ff.) kommt nicht in Betracht. Ein solcher Ansatz wäre jedoch auch ohne die Vorschrift des § 248 Abs. 3 HGB nicht möglich, da sich die Abschlussaufwendungen auf den Abschlusszeitpunkt und nicht auf die Laufzeit der Versicherung beziehen und somit kein hinreichender Zusammenhang zwischen diesen Aufwendungen und einer bestimmten Zeit nach dem Bilanzstichtag vorliegt.

(einstweilen frei)

7–10

B. Gründungs- und Eigenkapitalbeschaffungsaufwendungen (Abs. 1)

I. Gründung des Unternehmens

1. Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens vs. Aufwendungen für die Inanganzsetzung des Geschäftsbetriebs

Gründungsaufwendungen fallen – wie auch Inanganzsetzungsaufwendungen – vor bzw. zu **Beginn der Tätigkeit** eines Unternehmens an. Eine Abgrenzung dieser beiden Aufwendungsarten ist von zentraler Bedeutung, da erstere dem Aktivierungsverbot des § 248 Abs. 1 HGB unterliegen, während letztere gem. § 269 HGB von Kapitalgesellschaften als Bilanzierungshilfe ansetzbar sind. 11

Gründungsaufwendungen dienen der **rechtlichen Errichtung** der Gesellschaft. Im Gegensatz dazu sind **Inanganzsetzungsaufwendungen** zur **Schaffung des wirtschaftlichen und organisatorischen Rahmens** zur Aufnahme des Geschäftsbetriebs erforderlich. Unter Inanganzsetzungsaufwendungen sind u. a. Aufwendungen für den Aufbau der technischen und personellen Organisation zu verstehen (für weitere Ausführungen → § 269 HGB Rz. 11 ff.). In **Zweifelsfällen** sind zu Beginn der Unternehmenstätigkeit entstehende Aufwendungen eher als Gründungs- denn als Inanganzsetzungsaufwendungen zu klassifizieren, da Inanganzsetzungsaufwendungen als Bilanzierungshilfe – dem Vorsichtsprinzip entsprechend – restriktiv interpretiert werden sollten.¹⁾ 12

Auch bei der **Erweiterung des Geschäftsbetriebs** können, sofern in diesem Rahmen eine Tochtergesellschaft gegründet wird, Gründungsaufwendungen auftreten. In diesem Fall sind die Gründungsaufwendungen von den Aufwendungen für die Erweiterung des Geschäftsbetriebs in analoger Weise voneinander abzugrenzen wie die Gründungsaufwendungen von den Aufwendungen für die Inanganzsetzung des Geschäftsbetriebs (→ Rz. 12). Gegebenenfalls handelt es sich jedoch bei den Gründungsaufwendungen, die bei der gründenden Muttergesellschaft anfallen, i. S. d. § 255 Abs. 1 HGB um **Aufwendungen zum Erwerb eines Vermögensgegenstandes**, hier einer Beteiligung, die mit dem erworbenen Vermögensgegenstand zu aktivieren sind (→ § 255 HGB Rz. 53 f.). Das Aktivierungsverbot des § 248 HGB greift in diesem Falle nicht.²⁾ 13

2. Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens

Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens umfassen die **Aufwendungen** für die im Zweiten Teil des Aktiengesetzes genannten Vorgänge zur Gründung einer AG: Feststellung der Satzung, Anmeldung der Gesellschaft zum Handelsregister, Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister, Bekanntmachung der Gesellschaft, ggf. Entschädigungen oder Belohnungen an Gesellschafter oder Dritte für die Gründung oder die Vorbereitung der Gründung, 14

1) Gl.A. u. a. Freericks in HURB, 250, 253.

2) Gl.A. ADS, 6. Aufl., § 248 HGB Rz. 7.

Gutachten für die Schätzung des Wertes von Sacheinlagen bei der Gründung, Gründungsprüfung und Gründungsbericht.¹⁾ Insbesondere entstehen bei einer Gründung Beratungsaufwendungen, Notariatskosten, Genehmigungsgebühren, Eintragungs- und Veröffentlichungskosten sowie Reisekosten der Gründer.²⁾ Entsprechend dem Zweck der Vorschrift des § 248 Abs. 1 HGB sind auch die bei Umgründungen anfallenden Aufwendungen als Gründungsaufwendungen vom Aktivierungsverbot betroffen.

- 15 Gründungsaufwendungen, die bereits **vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz** anfallen, müssen als Rechnungsabgrenzungsposten oder als Posten eigener Art in der Eröffnungsbilanz angesetzt und im ersten Geschäftsjahr erfolgswirksam aufgelöst werden.³⁾
- 16 Dem Wortlaut des § 248 Abs. 1 HGB entsprechend dürfen Gründungsaufwendungen nicht als Aktivposten der Bilanz angesetzt werden. Das Verbot gilt aber **nicht** analog für auf der **Passivseite** auszuweisende Verbindlichkeiten oder Rückstellungen, die evtl. auf Grund von Gründungsaufwendungen, welche noch nicht zu Zahlungen geführt haben, anzusetzen sind.⁴⁾
- 17 **Steuerlich** gilt das Ansatzverbot für Gründungsaufwendungen auf Grund der Maßgeblichkeit des Handelsrechts für das Steuerrecht nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG analog.⁵⁾

II. Beschaffung des Eigenkapitals

1. Eigen- vs. Fremdkapitalbeschaffung

- 18 Aufwendungen für die Eigenkapitalbeschaffung dürfen gem. § 248 Abs. 1 HGB nicht als Aktivposten angesetzt werden. Die früher im § 153 Abs. 4 AktG a. F. zu findende Regelung sprach allgemeiner von „Kapitalbeschaffung“. Obwohl das Gesetz nun eindeutig nur die **Eigenkapitalbeschaffung** betrifft, wird in der Literatur weitgehend die Auffassung vertreten, dass dies eine inhaltliche Änderung nicht zur Folge hat, denn **Fremdkapitalbeschaffungsaufwendungen** genügen nicht den Voraussetzungen zur Aktivierung von Vermögensgegenständen, da diese Aufwendungen weder selbständig verwertbar noch bilanziell greifbar sind.⁶⁾ Der für Vermittlungsgebühren, die im Rahmen der Fremdkapitalbeschaffung anfallen, auf den ersten Blick evtl. mögliche Ansatz als Rechnungsabgrenzungsposten kommt ebenfalls nicht in Betracht, denn Gegenleistung für diese Gebühren ist das Zusammenbringen von Fremdkapitalgeber und -nehmer, das mit Abschluss des Vertrages zur Fremdkapitalüberlassung beendet ist. Es fehlt somit am notwendigen inhaltlichen Zusammenhang zwischen den Gebühren und einer bestimmten Zeit nach dem Abschlussstichtag, hier der Kreditlaufzeit (auch → § 250 HGB Rz. 26 ff.).⁷⁾ Abgesehen von dem gem. § 250 Abs. 3 HGB als Rechnungsabgrenzungsposten ansetzbaren Disagio (→ § 250 HGB Rz. 86 ff.), das eher als Zinssubstitut denn als Fremdkapitalbeschaffungsaufwand anzusehen ist, sind Aufwendungen im Zusammenhang mit der Fremdkapitalbeschaffung daher ohnehin nicht aktivierbar. Auch die Begründung zu § 242 HGB des Regierungsentwurfs des BiRiLiG, der dem heutigen § 248 HGB entspricht, sieht keine inhaltliche Änderung im Vergleich zum früheren § 153 Abs. 4 AktG a. F. vor.⁸⁾

1) Baetge/Fey/Weber in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 248 HGB Rz. 9.

2) Budde/Karig in Beck Bil-Komm., 4. Aufl., § 248 HGB Rz. 2.

3) ADS, 6. Aufl., § 248 HGB Rz. 6a m.w.N.

4) ADS, 6. Aufl., § 248 HGB Rz. 6; Wiedmann, § 248 HGB Rz. 5 (vgl. analog Wiedmann in Ebenroth/Boujong/Joost, § 248 HGB Rz. 5).

5) Vgl. auch Crezelius in Kirchhof, § 5 EStG Rz. 28; Günkel in IDW, 3. Aufl., Rz. 318 (Februar 2001).

6) Baetge/Fey/Weber in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 248 HGB Rz. 7; Glade, 2. Aufl., § 248 HGB Rz. 7; Veit, WPg 1984, 65, 69.

7) BFH v. 4.3.1976, IV R 78/72, BStBl II 1977, 380.

8) BT-Drucks. 10/317, 80.

2. Aufwendungen für die Eigenkapitalbeschaffung

Zunächst ist der im § 248 Abs. 1 HGB verwendete **Eigenkapitalbegriff** zu klären. Bei Kapitalgesellschaften gilt nach § 272 Abs. 1 und 2 HGB als Eigenkapital das Stamm- oder Grundkapital einschließlich evtl. erhaltener Agios und Zuzahlungen der Gesellschafter (→ § 272 HGB Rz. 21 ff.), bei anderen Gesellschaftsformen das dem Unternehmen durch die Eigentümer zur Verfügung gestellte Kapital. Einlagen stiller Gesellschafter sind unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls als Eigenkapital zu betrachten (→ § 246 HGB Rz. 83 f.). Hingegen sind **Gesellschafterdarlehen** dem Eigenkapital nicht zuzurechnen, obwohl sie dem Unternehmen durch die Eigentümer bereitgestellt wurden.¹⁾ Da für Gewinnrücklagen i. S. d. § 272 Abs. 3 HGB (→ § 272 HGB Rz. 71 ff.) i. d. R. keine Beschaffungsaufwendungen auftreten, spielt dieser Eigenkapitalbestandteil für den § 248 Abs. 1 HGB keine Rolle.

Nach § 272 Abs. 4 HGB gehört zum bilanziellen Eigenkapital auch die Rücklage für **eigene Anteile**. Sie ist in Höhe des Betrages, mit dem eigene Anteile auf der Aktivseite auszuweisen sind, anzusetzen. Der Ausweis der Anteile auf der Aktivseite kann dabei Aufwendungen für die Anschaffung der eigenen Anteile (= Anschaffungsnebenkosten gem. § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB, auch → § 255 HGB Rz. 81 ff.) enthalten. Da die Rücklage für eigene Anteile als passivischer Korrekturposten für die aktivisch ausgewiesenen Anteile und nicht als Eigenkapital im eigentlichen Sinne fungiert, sind Aufwendungen für die Anschaffung eigener Anteile nicht als Aufwendungen für die Beschaffung von Eigenkapital zu verstehen. Aufwendungen für die Anschaffung eigener Anteile fallen somit auch nicht unter das Aktivierungsverbot des § 248 Abs. 1 HGB.

Aufwendungen für die Eigenkapitalbeschaffung sind alle Aufwendungen, die sowohl bei der **erstmaligen** Eigenkapitalausstattung als auch bei **späteren** Kapitalerhöhungen bzw. Einlagen der Eigentümer eines Unternehmens entstehen. Hierzu zählen insbesondere: Bank-, Gerichts- und Genehmigungsgebühren, Druckkosten für die Anteilsurkunden (Aktien, Geschäftsanteile etc.), Veröffentlichungskosten (Prospekte für die Börseneinführung, Presse- und Fernsehwerbung etc.), Steuern sowie Gutachterkosten für mittels Sacheinlage zur Verfügung gestelltes Eigenkapital.²⁾

Bezüglich der Behandlung von auf der **Passivseite** auszuweisenden Verbindlichkeiten und Rückstellungen, die im Zusammenhang mit Eigenkapitalbeschaffungsaufwendungen zu bilden sind, vgl. analog die Ausführungen zu Gründungsaufwendungen in → Rz. 16.

Steuerlich gilt das Ansatzverbot des § 248 Abs. 1 HGB für Eigenkapitalbeschaffungsaufwendungen analog (auch → Rz. 17).

(einstweilen frei)

C. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (Abs. 2)

I. Immaterielle Vermögensgegenstände

Das Aktivierungsverbot des § 248 Abs. 2 HGB gilt für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die unentgeltlich erworben wurden.³⁾ Immaterielle Vermögensgegenstände sind vor allem durch ihre **fehlende „Körperlichkeit“** gekennzeichnet⁴⁾ (zur detaillierten Definition immaterieller Vermögensgegen-

1) ADS, 6. Aufl., § 248 HGB Rz. 9.

2) ADS, 6. Aufl., § 248 HGB Rz. 10; Ballwieser in MünchKomm. HGB, § 248 HGB Rz. 9.

3) Auch der am 14.11.2001 veröffentlichte Standardentwurf des DSR zur Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände im Konzernabschluss (E-DRS 14) sieht – im Einklang mit der hier erläuterten aktuellen Rechtslage – ein Bilanzierungsverbot ausdrücklich vor (vgl. E-DRS 14.10), spricht sich jedoch in Appendix A dafür aus, § 248 Abs. 2 HGB durch den Gesetzgeber abschaffen zu lassen.

4) Baetge/Fey/Weber in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 248 HGB Rz. 21.

Wichtig:
IAS Rz. S21

stände → § 247 HGB Rz. 51 ff.), welche ein erhöhtes Maß an Unsicherheit sowie eine schwerere Schätzbarkeit bezüglich der Werthaltigkeit mit sich bringt. Als Ausfluss des **Vorsichtsprinzips** wird daher von immateriellen Vermögensgegenständen die Erlangung durch entgeltlichen Erwerb gefordert, um die konkrete Aktivierungsfähigkeit als Vermögensgegenstand des Anlagevermögens zu erhalten. Andernfalls, insbesondere bei selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenständen, greift das hier zu erläuternde Aktivierungsverbot.

- 32** Das Aktivierungsverbot gilt ausdrücklich jedoch nur für dem **Anlagevermögen** zuzurechnende immaterielle Vermögensgegenstände. Im Umkehrschluss betrifft der Wortlaut des § 248 Abs. 2 HGB die Aktivierung im **Umlaufvermögen** (zur Abgrenzung → § 247 HGB Rz. 61 ff.) nicht, so dass auch die Voraussetzung des entgeltlichen Erwerbs hier nicht greift.¹⁾ Da Umlaufvermögen nicht dazu bestimmt ist, dem Unternehmen dauerhaft zu dienen,²⁾ sind für dieses Vermögen weniger strenge Aktivierungsregeln vertretbar. Immaterielle Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind also – unter Beachtung der handelsrechtlichen Aktivierungs- und Bewertungsregeln, insbesondere der §§ 246, 252 und 253 HGB – auch dann zu aktivieren, wenn sie unentgeltlich, also beispielsweise durch Selbsterstellung oder Schenkung, erworben wurden; immaterielle Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens unterliegen dem Vollständigkeitsgebot des § 246 HGB.³⁾ Dies hat insbesondere für Unternehmen Bedeutung, deren Geschäft in der Herstellung und Veräußerung immaterieller Vermögensgegenstände besteht.
- 33** Das Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gilt nach § 5 Abs. 2 EStG auch **steuerlich**.⁴⁾ Im Folgenden gelten die zu § 248 Abs. 2 HGB gemachten Aussagen analog für die steuerliche Regelung des § 5 Abs. 2 EStG, sofern kein abweichender Hinweis gegeben wird.
- 34** Für die **Anfangs- und Schlussbilanz** bei Beginn und Erlöschen der Steuerbefreiung i. S. d. § 13 Abs. 1 bzw. Abs. 2 KStG gilt steuerrechtlich keine Sonderregelung, d. h., dass auch hier ein Ansatz unentgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstände im Anlagevermögen nicht zulässig ist.⁵⁾
- 35** Im Rahmen der Rechnungslegung sind schließlich zu diversen Anlässen **Sonderbilanzen** zu erstellen, z. B. im Rahmen von Insolvenz, Sanierung oder Liquidation. Bei diesen Bilanzen sind z. T. andere als die hier vorgestellten Ansatzregeln zu befolgen, welche ggf. die – nach § 248 Abs. 2 HGB nicht zulässige – Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände erlauben bzw. erfordern.⁶⁾

II. Entgeltlicher Erwerb

1. Erwerb

- 36** Ein **Erwerbsvorgang** lässt den erworbenen Vermögensgegenstand aus dem Vermögen Dritter in das Vermögen des Erwerbers übergehen. Insbesondere kommen folgende **Formen des Erwerbs** in Betracht: Kauf, Tausch, Erwerb gegen Erbringung einer Dienstleistung, Schenkung und Einbringung einer Sacheinlage. Als Erwerb sind auch solche Vorgänge zu werten, bei denen der Vermögensgegenstand durch den Erwerb entsteht (z. B. ein Belieferungsrecht, das erst durch Einräumung des Rechts im Rahmen eines Erwerbsvorgangs entsteht und beim Erwerber des Rechts als immaterieller Vermögensgegenstand anzusetzen ist⁷⁾).
- 37** Der **Kauf** stellt grundsätzlich ein Rechtsgeschäft mit Leistung und Gegenleistung (= Entgelt) dar. Das Aktivierungsverbot des § 248 Abs. 2 HGB gilt auf Grund des

1) Günkler in IDW, 3. Aufl., Rz. 394 (Februar 2001).

2) Hoyos/Schmidt-Wendt in Beck Bil-Komm., 4. Aufl., § 247 HGB Rz. 51.

3) ADS, 6. Aufl., § 248 HGB Rz. 23 m.w.N.

4) Vgl. auch Crezelius in Kirchhof, § 5 EStG Rz. 60.

5) BFH v. 9.8.2000, I R 69/98, BStBl II 2001, 71.

6) Vgl. zur Rechnungslegung im Rahmen v. Sonderbilanzen u. a. Budde/Förschle, Sonderbilanzen, 2. Aufl.; Winnefeld, 2. Aufl., Kapitel N.

7) BFH v. 12.12.1968, IV 27/64, BStBl II 1969, 238.

Entgelts somit nicht. Analog ist der Erwerb eines immateriellen Vermögensgegenstandes durch **Werkvertrag** zu behandeln, sofern der Auftraggeber nicht in solchem Umfang in die Planung und Erstellung des Werkes eingreift, dass wirtschaftlich eine Selbsterstellung anzunehmen ist.¹⁾

Für den Fall, dass ein von Dritten gekaufter immaterieller Vermögensgegenstand **weiterver- oder weiterbearbeitet** wird, werden unterschiedliche Auffassungen vertreten: Einerseits wird die Aktivierungsfähigkeit bejaht²⁾, andererseits wird ein Ansatzverbot angenommen³⁾. Entscheidend sollte u.E. sein, ob die weitere Ver-/Bearbeitung durch den Erwerber einen neuen Vermögensgegenstand schafft oder ob der erworbene Vermögensgegenstand seinem Wesen nach weiter besteht. Entsteht ein **neuer immaterieller Vermögensgegenstand**, so darf dieser, da im Wesentlichen selbst erstellt und nicht entgeltlich erworben, nicht aktiviert werden. Entsteht **kein neuer immaterieller Vermögensgegenstand**, sind die beim Erwerb von einem Dritten entstandenen Anschaffungsaufwendungen zu aktivieren; die Aufwendungen für die Weiterver- bzw. Weiterbearbeitung dürfen jedoch nicht aktiviert werden, da sie als Herstellungsaufwand für die Erweiterung oder wesentliche Verbesserung nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB (→ § 255 HGB Rz. 71 ff.) nicht dem Kriterium des entgeltlichen Erwerbs genügen. Liegt dagegen keine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung vor, scheidet eine Aktivierung der bei der Weiterbe- bzw. Weiterverarbeitung entstehenden Aufwendungen nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB ohnehin aus.

Fraglich ist die Behandlung eines **konzerninternen Kaufs**. Das Kriterium des entgeltlichen Erwerbs soll die Werthaltigkeit eines immateriellen Vermögensgegenstandes durch eine Markttransaktion mit einem Dritten bestätigen. Somit ist zu klären, ob der Kauf innerhalb eines Konzernverbundes in Bezug auf die Bestätigung der Werthaltigkeit des immateriellen Vermögensgegenstandes wie ein Kauf von einem fremden Dritten zu beurteilen ist. Trotz des evtl. fehlenden Interessensgegensatzes zwischen Käufer und Verkäufer wird im Schrifttum überwiegend der auch hier vertretenen Auffassung gefolgt, nach der ein konzerninterner Kauf (ebenso: ein konzerninterner Tausch) die Aktivierungsfähigkeit von immateriellen Vermögensgegenständen begründen kann.⁴⁾ Jedoch sind strenge Maßstäbe bei der Prüfung der Höhe des Kaufpreises anzusetzen, damit sich ein möglicherweise überhöhter Kaufpreis nicht in einem ebenso überhöhten Bilanzansatz niederschlägt. Gleiches gilt für den **Kauf von einem Gesellschafter**, da ein solcher Kauf ähnliche Probleme wie ein konzerninterner Kauf aufwirft.

Auch beim Erwerb im Wege des **Tausches** wird für den erworbenen Vermögensgegenstand eine Gegenleistung, nämlich der getauschte Gegenstand, erbracht. Diese Gegenleistung ist ebenfalls als Entgelt zu betrachten, so dass auch der Tausch zur Aktivierungspflicht von immateriellen Vermögensgegenständen führt. Zum Wertansatz des immateriellen Vermögensgegenstands → § 255 HGB Rz. 83 ff.

Problematisch ist jedoch möglicherweise der Fall, in dem ein **immaterieller Vermögensgegenstand gegen einen anderen immateriellen Vermögensgegenstand getauscht** wird;⁵⁾ insbesondere wenn beide Vermögensgegenstände von den ein-tauschenden Partnern selbst erstellt oder anderweitig unentgeltlich erworben wurden und daher bis zum Tauschvorgang beim (wirtschaftlichen) Eigentümer

1) Ballwieser in MünchKomm. HGB, Bd. 4, § 248 HGB Rz. 14.

2) Budde/Karig in Beck Bil-Komm., 4. Aufl., § 248 HGB Rz. 10.

3) ADS, 6. Aufl., § 248 HGB Rz. 22; Baetge/Fey/Weber in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 248 HGB Rz. 30; Ballwieser in MünchKomm. HGB, § 248 HGB Rz. 14; Sauer in H/H/R, § 5 EStG Rz. 1732 (Juni 1985).

4) Baetge/Fey/Weber in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 248 HGB Rz. 26; Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 6. Aufl., 258; Niemann, 56 f.; ADS, 6. Aufl., § 248 HGB Rz. 15 m.w.N.; a.A. Kählerl, 122; Löcke, BB 1998, 415, 418; Moxter, Bilanzrechtsprechung, 5. Aufl., 30.

5) Baumbach/Hopt, 30. Aufl., § 248 HGB Rz. 3 gehen sogar davon aus, dass in diesem Fall eine Aktivierung ausscheidet.

40
IAS?
↳ Rz. 524

41

(→ § 246 HGB Rz. 61 ff.) nicht aktiviert werden durften. Im Einklang mit der h.M.¹⁾ wird hier die Aktivierungsfähigkeit solcher Vermögensgegenstände bejaht, da die Tatsache, dass ein Tausch vorgenommen wurde, zumindest insofern auf die Werthaltigkeit der getauschten Vermögensgegenstände hinweist, als bei zwei wertlosen immateriellen Vermögensgegenständen keine Anreize zur Durchführung eines Tauschgeschäfts bestehen würden. Bezüglich des Wertansatzes der durch Tausch erhaltenen immateriellen Vermögensgegenstände ist jedoch in besonderer Weise das Vorsichtsprinzip (→ § 252 HGB Rz. 71 ff.) zu beachten, um einen zu hohen Bilanzansatz zu vermeiden.

- 42 Sofern jedoch **bisher nicht aktivierte** immaterielle Vermögensgegenstände innerhalb eines Konzerns getauscht werden, erscheinen die einer Objektivierung der Werthaltigkeit entgegenstehenden Argumente (fehlender Interessengegensatz der Tauschpartner in Verbindung mit fehlenden „marktgeprüften“ Werten für beide getauschten Vermögensgegenstände) so gewichtig, dass i.d.R. nicht mehr von einem entgeltlichen Erwerb – im Sinne einer Werthaltigkeitsprüfung durch den Markt – auszugehen ist. Aus Vorsichtsgründen sollte in diesem Fall im Sinne der Vorschrift des § 248 Abs. 2 HGB die Aktivierung grundsätzlich unterbleiben.
- 43 Auch die **Erbringung einer Dienstleistung** kann Gegenleistung für einen erworbenen immateriellen Vermögensgegenstand sein, so dass auch in diesem Fall ein Erwerb gegen Entgelt vorliegt und der erworbene Vermögensgegenstand zu aktivieren ist.
- 44 Bei einer **Schenkung** im eigentlichen Sinne fehlt es an der erforderlichen Gegenleistung, dem Entgelt. Daher sind geschenkte immaterielle Vermögensgegenstände im Anlagevermögen nicht aktivierungsfähig. Wurde jedoch ein durch Schenkung erworbener immaterieller Vermögensgegenstand durch den Schenkenden zuvor entgeltlich erworben, so ist dieser Vermögensgegenstand beim Beschenkten – trotz fehlenden erneuten entgeltlichen Erwerbs – auf Grund der bereits bestätigten Werthaltigkeit in Höhe des bisherigen Ansatzes beim Schenkenden zu aktivieren.²⁾
- 45 Bei einer **gemischten Schenkung**, bei der die Gegenleistung für den erhaltenen Vermögensgegenstand unter dessen Wert liegt, ist eine Aktivierung in Höhe der gezahlten bzw. eingetauschten Gegenleistung erforderlich, da in dieser Höhe ein entgeltlicher Erwerb vorliegt und insoweit das Aktivierungsverbot des § 248 Abs. 2 HGB nicht greift³⁾; für den darüber hinausgehenden Wert des immateriellen Vermögensgegenstandes ist eine Aktivierung jedoch nicht möglich. Eine gemischte Schenkung ist nicht immer eindeutig von einem Kauf zu unterscheiden, da der „wirkliche“ Wert eines immateriellen Vermögensgegenstandes, sofern das bei Erwerb gezahlte Entgelt nicht als Wertmaßstab dienen kann, nur schwer festzustellen ist. Dieses Unterscheidungsproblem zwischen Kauf und gemischter Schenkung ist aber hier insofern nicht relevant, als eine gemischte Schenkung nicht anders als ein Kauf behandelt wird: In Höhe des geleisteten Entgelts ist eine Aktivierung vorzunehmen; der Ansatz eines höheren Werts ist nicht zulässig.
- 46 Die **Einbringung einer immateriellen Sacheinlage** durch einen Gesellschafter gegen Gewährung von Gesellschafterrechten wird nach h.M. als entgeltlicher Erwerb qualifiziert und führt daher zur Aktivierung des immateriellen Vermögensgegenstands.⁴⁾ Der Fall einer **verdeckten Einlage** ohne Gewährung von Gesellschafterrechten gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB (→ § 272 HGB Rz. 61 ff.) ist genauer zu betrachten. Für einen solchen Erwerb immaterieller Vermögensgegenstände wird keine direkte Gegenleistung gewährt. Zwar erhöht sich durch die Einlage der Wert der dem einlegenden Gesellschafter zustehenden Anteile. Dies trifft aber

1) ADS, 6. Aufl., § 248 HGB Rz. 16; Baetge/Fey/Weber in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 248 HGB Rz. 29; Weber-Grellet in Schmidt, 21. Aufl., § 5 EStG Rz. 194; kritisch differenzierend Kronner, DStR 1996, 1185, 1189 ff.

2) Weber-Grellet, 6. Aufl., 78.

3) Baetge/Fey/Weber in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 248 HGB Rz. 27.

4) Baetge/Fey/Weber in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 248 HGB Rz. 27; Budde/Karig in Beck Bil-Komm., 4. Aufl., § 248 HGB Rz. 12; Niemann, 75; ADS, 6. Aufl., § 248 HGB Rz. 21 m.w.N.

auch für die Anteile aller anderen Gesellschafter zu, so dass hierin keine direkte Gegenleistung für den einbringenden Gesellschafter zu sehen ist.¹⁾ Die Erhöhung des Anteilswerts ist nicht Entgelt für die Einlage, sondern vielmehr Folge der Einlage. **Handelsrechtlich** folgt hieraus, dass gem. § 248 Abs. 2 HGB ein Aktivierungsverbot für durch verdeckte Einlage erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens besteht. **Steuerrechtlich** ist nach Ansicht des BFH trotz des fehlenden entgeltlichen Erwerbs die Aktivierung des verdeckt eingelegten immateriellen Vermögensgegenstands erforderlich, da die Notwendigkeit der Abgrenzung von privater und betrieblicher Sphäre dem Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG vorgehe.²⁾ Insofern setzt sich der BFH über das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG für unentgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens hinweg, das sich über den Maßgeblichkeitsgrundsatz auch aus § 248 Abs. 2 HGB ergibt.

Einheitsbilanz?
↳ Urteile!
(s.u.)

2. Entgelt

Um nicht unter das Aktivierungsverbot des § 248 Abs. 2 HGB zu fallen, muss ein immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens entgeltlich erworben worden sein. Als Entgelt ist die aus dem Vermögen des erwerbenden Unternehmens geleistete **Gegenleistung** an den Kauf- bzw. Tauschpartner (bei einer gemischten Schenkung an den Schenkenden) anzusehen, die dem Zweck der Entschädigung des Vertragspartners für den Verlust des immateriellen Vermögensgegenstandes dient.³⁾ Das Entgelt ist die aus dem Vermögen des erwerbenden Unternehmens geleistete **Gegenleistung** an den Kauf- bzw. Tauschpartner (bei einer gemischten Schenkung an den Schenkenden) anzusehen, die dem Zweck der Entschädigung des Vertragspartners für den Verlust des immateriellen Vermögensgegenstandes dient.³⁾ Das Entgelt kann sowohl in Form von Geld (man denke an den Kauf) als auch eines anderen materiellen oder immateriellen Vermögensgegenstandes (man denke an den Tausch) oder durch Erbringung einer Dienst- oder sonstigen Leistung bzw. Einräumung von Gesellschafterrechten geleistet werden. Auch eine Mischform der genannten Entgelte ist denkbar. Wird beim Tausch ein immaterieller Vermögensgegenstand als Entgelt verwendet, sind jedoch die in → Rz. 41 f. gemachten Ausführungen zu beachten.

47

Wesentlich ist zudem, dass es sich um ein **einmaliges Entgelt** handelt,⁴⁾ da laufende Aufwendungen nicht als entgeltlicher Erwerb eines immateriellen Vermögensgegenstandes zu qualifizieren sind. Das einmalige Entgelt ist im Ganzen oder auch in Raten zahlbar. Die Einmaligkeit des Entgelts bezieht sich also nicht auf den Zeitpunkt der (Gegen-)Leistung, sondern vielmehr auf „eine einmal festgesetzte Gegenleistung“⁵⁾. Als Entgelt für immaterielle Vermögensgegenstände ausgeschlossen werden auf diese Weise z. B. Mietzahlungen oder zuvor in ihrer Höhe nicht eindeutig festgelegte – weil mengen- oder zeitabhängige – Lizenzgebühren, die andernfalls eine Aktivierung von Nutzungsrechten oder Lizenzen nach sich ziehen würden.

48

Die Zahlung einer **Erfindervergütung** an einen Mitarbeiter stellt kein Entgelt im Sinne einer marktübigen Objektivierung der Werthaltigkeit dar, sofern die Erfindung im Rahmen der Tätigkeit für das Unternehmen gemacht wurde (sog. Dienst-erfindung).⁶⁾ In diesem Fall handelt es sich um einen durch das Unternehmen selbst (mittels des Arbeitnehmers) erstellten immateriellen Vermögensgegenstand, der als solcher nicht aktiviert werden darf. Die Zahlung einer Erfinderver-

49

- 1) ADS, 6. Aufl., § 248 HGB Rz. 21; Budde/Karig in Beck Bil-Komm., 4. Aufl., § 248 HGB Rz. 12; a.A. Baetge/Fey/Weber in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 248 HGB Rz. 27, die unter bestimmten Voraussetzungen für eine Aktivierung plädieren.
- 2) BFH v. 22.1.1980, VIII R 74/77, BStBlII 1980, 244; BFH v. 20.8.1986, I R 151/82, BFH/NV 1987, 468; BFH v. 1.8.1990, II R 17/87, BStBlII 1990, 879; vgl. auch Crezelius in Kirchhof, § 5 EStG Rz. 61; Sauer in H/H/R, § 5 EStG Rz. 1711 (Juni 1985); Weber-Grellet in Schmidt, 21. Aufl., § 5 EStG Rz. 165; a.A. Siegers, DStR 1992, 1570, 1574.
- 3) Budde/Karig in Beck Bil-Komm., 4. Aufl., § 248 HGB Rz. 12.
- 4) Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 6. Aufl., 258.
- 5) Baetge/Fey/Weber in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 248 HGB Rz. 28.
- 6) Ballwieser in MünchKomm. HGB, Bd. 4, § 248 HGB Rz. 15; Glade, 2. Aufl, § 248 HGB Rz. 17; von Keitz, 41 f.; Lamers, 228 f.; Weber-Grellet, 6. Aufl., 80; a.A. Kahlert, 125; ADS, 6. Aufl., § 248 HGB Rz. 18 m.w.N.

X

gütung macht somit aus diesem Vorgang der Selbsterstellung keinen – im erforderlichen Sinne – „entgeltlichen Erwerb“.

- 50 Auch ein Erwerb, bei dem nur Gebühren, Vermittlungsprovisionen oder andere Ausgaben anfallen, die **nicht direkte Gegenleistung** für den erworbenen immateriellen Gegenstand sind, erfüllt die Anforderung der Entgeltlichkeit nicht und führt daher zu einem Aktivierungsverbot für den erworbenen Vermögensgegenstand.¹⁾ Entstehen z. B. bei der Grundbucheintragung eines Nutzungsrechts an einem Grundstück Gebühren, so rechtfertigen diese allein noch nicht die Aktivierung des Nutzungsrechts, wenn der Erwerb ansonsten unentgeltlich, z. B. im Wege einer Schenkung, vonstatten geht. In diesem Falle gilt somit das Aktivierungsverbot des § 248 Abs. 2 HGB. Auch bei selbst erstellten Vermögensgegenständen wie Patenten rechtfertigen anfallende Gebühren nicht die Aktivierungsfähigkeit, da Gebühren nicht als Entgelt zu qualifizieren sind.
- 51 Anders liegt der Fall eines Zuschusses an ein Elektrizitätswerk zur Errichtung eines Transformators, der nur für die Stromversorgung des den Zuschuss leistenden Unternehmens errichtet wird. In diesem Fall hat der BFH die Aktivierungsfähigkeit des Zuschusses bestätigt, da das den Zuschuss leistende Unternehmen gegenüber dem Elektrizitätswerk eine rechtsähnliche Position innehatte, welche das Unternehmen berechtigt, die mit dem Zuschuss bezweckte Errichtung des Transformators sowie dessen vereinbarungsgemäße Betreibung von dem Elektrizitätswerk zu verlangen bzw. bei Nichterrichtung des Transformators den geleisteten Zuschuss zurückzufordern.²⁾

52–60 (einstweilen frei)

D. Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen (Abs. 3)

- 61 Die Bestimmung zum Ansatzverbot für Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen entstammt ursprünglich dem – inzwischen aufgehobenen – § 56 Abs. 2 VAG.³⁾ **Zweck** der Bestimmung ist die Verhinderung der Aktivierung „von handelsrechtlichen non-valeurs in Höhe der Abschlußkosten“⁴⁾ von Versicherungsverträgen. Die genannten Aufwendungen sind daher weder nach § 255 Abs. 1 HGB als Anschaffungskosten (→ § 255 HGB Rz. 21 ff.) eines (handelsrechtlich nicht existierenden) Vermögensgegenstandes „Versicherungsvertrag“ noch nach § 250 HGB als Rechnungsabgrenzungsposten (→ § 250 HGB Rz. 21 ff.) anzusehen.
- 62 Die Abschlusskosten umfassen dabei sowohl unmittelbare als auch mittelbare Aufwendungen.⁵⁾ **Unmittelbare Aufwendungen** sind alle Aufwendungen des Versicherungsgebers, die dem Abschluss eines bestimmten Versicherungsvertrages direkt zurechenbar sind. Hierzu zählen z. B. Abschlussprovisionen, abschlussbezogene Vergütungen für angestellte Außendienstmitarbeiter oder Aufwendungen für die Bearbeitung des Versicherungsantrages und eine evtl. erforderliche ärztliche oder gutachterliche Stellungnahme zum Versicherungsgegenstand vor Vertragsabschluss.⁶⁾ Zu den **mittelbaren Aufwendungen** zählen Aufwendungen des Versicherungsgebers, die zwar auf den Abschluss von Versicherungsverträgen zielen, jedoch nicht dem Abschluss einzelner Verträge zuzurechnen sind, wie z. B.

1) ADS, 6. Aufl., § 248 HGB Rz. 18; Baetge/Fey/Weber in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 248 HGB Rz. 26; BFH v. 26.2.1975, I R 32/73, BStBl II 1975, 443; BFH v. 4.3.1976, IV R 78/72, BStBl II 1977, 380; BFH v. 26.2.1980, VIII R 80/77, BStBl II 1980, 687; BFH v. 25.8.1982, I R 130/78, BStBl II 1983, 38; BFH v. 13.12.1984, VIII R 249/80, BStBl II 1985, 289; BFH v. 3.8.1993, VIII R 37/92, BStBl II 1994, 444.

2) BFH v. 26.6.1969, VI 239/65, BStBl II 1970, 35.

3) Vgl. Farny in HWR, 3. Aufl., Sp. 2068.

4) Schmidt/Frey, 10. Aufl., § 56 VAG Rz. 23 zum früheren – inzwischen weggefallenen – § 56 VAG.

5) BFH v. 26.1.1960, I D 1/58 S, BStBl III 1960, 191.

6) Baetge/Fey/Weber in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 248 HGB Rz. 46.

Aufwendungen für die Werbung angebotener Versicherungsverträge sowie Schulungsaufwendungen für die Außendienstmitarbeiter und (Verwaltungs-)Aufwendungen für den Außendienst.

Bei der Berechnung von Deckungsrückstellungen von Versicherungsunternehmen für Verpflichtungen aus dem Lebensversicherungsgeschäft (§ 341 HGB) dürfen gem. § 25 Abs. 1 Satz 2 RechVersV einmalige Abschlusskosten nach einem angemessenen versicherungsmathematischen Verfahren, insbesondere dem **Zillmer-Verfahren**¹⁾, berücksichtigt werden,²⁾ d. h. die „Abschlusskosten“ (Auszahlungen) sind nicht allein dem Abschlussjahr als Aufwand anlastbar. Auf Grund der zu Beginn der Versicherungslaufzeit anfallenden hohen Abschlussauszahlungen des Versicherungsunternehmens kann die im Hinblick auf einen neuen Versicherungsnehmer zu bildende Deckungsrückstellung im ersten Versicherungsjahr oder in den ersten Versicherungsjahren negativ werden. Derartige Beträge sind dann als Forderung aus dem vom Versicherer selbst abgeschlossenen Versicherungsgeschäft an den Versicherungsnehmer unter dem Posten noch nicht fällige Ansprüche aktivisch anzusetzen (vgl. § 15 RechVersV). Dieses versicherungsübliche Vorgehen ist gemäß der Begründung zum Entwurf der Bundesregierung zum Versicherungsbilanzrichtlinie-Gesetz nicht als Verstoß gegen das Verbot der Aktivierung von Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen des § 248 Abs. 3 HGB zu werten.³⁾ **63**

Da die Vorschrift des § 248 Abs. 3 HGB **speziell für Versicherungsverträge** gilt, ist sie grundsätzlich nicht auf andere Vertragsverhältnisse übertragbar; sie gilt aber **für alle Kaufleute**, die Versicherungen abschließen und ist nicht auf Versicherungsunternehmen begrenzt.⁴⁾ **64**

Das Aktivierungsverbot gilt auf Grund der Maßgeblichkeit des Handels- für das Steuerrecht nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG analog auch im **Steuerrecht**.⁵⁾ **65**

(einstweilen frei) **66–70**

E. Sanktionen

Wird gegen das Ansatzverbot des § 248 HGB verstoßen, hat dies die Nichtigkeit des Abschlusses zur Folge.⁶⁾ Zu den damit verbundenen Folgen → § 253 HGB Rz. 211 f. **71**

(einstweilen frei) **72–**

500

1) Vgl. zum Zillmer-Verfahren u. a. ADS, 6. Aufl., § 248 HGB Rz. 27; Baetge/Fey/Weber in Küting/Weber, Bd. Ia, 4. Aufl., § 248 HGB Rz. 48; Mayr, 93 f.

2) Vgl. auch von Treuberg/Angermayer, 294.

3) BT-Drucks. 12/5587, 18.

4) Budde/Karig in Beck Bil-Komm., 4. Aufl., § 248 HGB Rz. 16.

5) Vgl. auch Crezelius in Kirchhof, § 5 EStG Rz. 28; Günkler in IDW, 3. Aufl., Rz. 318 (Februar 2001).

6) ADS, 6. Aufl., § 248 HGB Rz. 1.

Teil 2: Regelungen des IASB

A. Relevante Vorschriften

- 501** Die vom Aktivierungsverbot des § 248 HGB betroffenen Sachverhalte werden für die International Accounting Standards im Wesentlichen durch **IAS 38** geregelt. Hier finden sich Aussagen zur Bilanzierung sowohl von **Gründungsaufwendungen** als auch von **immateriellen Vermögenswerten**. Spezialfälle immaterieller Vermögenswerte werden zudem in IAS 2, IAS 11, IAS 12, IAS 17, IAS 19, IAS 22 und IAS 32 behandelt (IAS 38.2). In Bezug auf die dem handelsrechtlichen Aktivierungsverbot des § 248 HGB entsprechenden Regelungen der IAS brauchen diese hier jedoch nicht näher betrachtet werden. Die Bilanzierung von **Eigenkapitalbeschaffungskosten** wird in **SIC-17.6** geregelt. Bezüglich der Aktivierbarkeit von Aufwendungen für den Abschluss von **Versicherungsverträgen** ist IAS 38 nicht relevant, denn gem. IAS 38.1 (d) gilt dieser Standard nicht für immaterielle Vermögenswerte, die bei Versicherungsunternehmen aus Verträgen mit Policeinhabern entstehen. Da ein Standard zur Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen zz. vom IASB noch erarbeitet wird,¹⁾ ist bezüglich der Aktivierbarkeit von Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen auf das **Framework** und hier insbesondere auf die Vorschriften zu Eigenschaften und Ansatzvoraussetzungen von Vermögenswerten in F.49, F.53 bis F.59 und F.82 bis F.90 zurückzugreifen.²⁾

502–510 (einstweilen frei)

B. Gründungs- und Eigenkapitalbeschaffungsaufwendungen

I. Gründung des Unternehmens

- 511** Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens dürfen gem. IAS 38.57 (a) **nicht aktiviert** werden, es sei denn, sie sind in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts des Sachanlagevermögens einzubeziehen. Die Aufwendungen sind insoweit unter den entsprechenden Aufwandspositionen im Jahr ihrer Entstehung zu verrechnen. Gleiches gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit dem **Anlauf des Geschäftsbetriebs** (→ § 269 HGB Rz. 502). Daher ist nach IAS die handelsrechtlich bedeutsame Differenzierung zwischen Gründungs- und Ingangsetzungsaufwendungen nicht relevant.
- 512** **Gründungsaufwendungen** werden in IAS 38.57 (a) definiert als „Rechts- und sonstige Kosten, die bei der Gründung einer juristischen Person anfallen“. Die bilanzielle Behandlung der Gründungsaufwendungen nach IAS entspricht somit für Kapitalgesellschaften der handelsrechtlichen Regelung. Für **Nicht-Kapitalgesellschaften** fehlt es an expliziten Ausführungen. Eine analoge Anwendung in dem Sinne, dass auch bei diesen Gesellschaften die Aufwendungen für die Schaffung der rechtlichen Voraussetzungen der Gesellschaft als Gründungsaufwendungen zu behandeln sind, erscheint jedoch geboten.

II. Beschaffung des Eigenkapitals

- 513** Aufwendungen für die Eigenkapitalbeschaffung dürfen nicht aktiviert werden. Sie sind vielmehr „als **Abzug vom Eigenkapital** zu bilanzieren“ (SIC-17.6) und mit

1) Nach aktuellem Stand (Januar 2002) soll im 4. Quartal 2002 ein Exposure Draft zur Rechnungslegung in Bezug auf Versicherungsverträge veröffentlicht werden; für 2003 ist die Veröffentlichung eines endgültigen Standards vorgesehen.

2) Das Framework dient nach F.1 u. a. der Unterstützung bei der Abschlusserstellung gem. den IAS in Bezug auf Sachverhalte, die noch durch zukünftige Standards zu regeln sind, und ist demzufolge hier anzuwenden.

den Rücklagen zu verrechnen. Dabei müssen die Aufwendungen gem. SIC-17.6 jedoch zunächst um alle damit zusammenhängenden ertragsteuerlichen Vorteile gemindert werden. Die verrechneten Eigenkapitalbeschaffungsaufwendungen und damit verbundene Ertragsteuern sind in der Periode ihrer Verrechnung gesondert anzugeben. Für den **Eigenkapitalbegriff** ist IAS 32 maßgebend (→ § 246 HGB Rz. 521 ff., → § 272 HGB Rz. 516).

Aufwendungen für die Eigenkapitalbeschaffung umfassen alle **Aufwendungen gegenüber Dritten**, die der Eigenkapitalbeschaffung **direkt zurechenbar** sind (SIC-17.5). Diese Abgrenzung unterscheidet sich von der handelsrechtlichen, denn hier können grundsätzlich auch interne Aufwendungen als Eigenkapitalbeschaffungsaufwendungen klassifiziert werden. **514**

Im Ergebnis folgt die Bilanzierung von Aufwendungen der Eigenkapitalbeschaffung nach IAS derjenigen nach HGB nur teilweise. **Interne Aufwendungen** erfüllen i.d.R. nicht die Definition des IAS-Frameworks für Vermögenswerte (vgl. F.49 (a)), denn durch die internen Aufwendungen zur Eigenkapitalbeschaffung wird kein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen geschaffen. Der zukünftige wirtschaftliche Nutzen erwächst dem Unternehmen erst durch die als Eigenkapital zufließenden Mittel bzw. die damit getätigten Transaktionen. Entsprechend dürfen interne Aufwendungen für die Eigenkapitalbeschaffung analog der handelsrechtlichen Vorgehensweise nicht aktiviert werden. Da **externe Aufwendungen** hingegen nach IAS vom Eigenkapital abzusetzen sind, unterscheidet sich die Regelung der IAS insofern von der des Bilanzierungsverbots in § 248 Abs. 1 HGB (→ Rz. 18 ff.). Eine gleichzeitig **HGB- und IAS-konforme Bilanzierung** ist daher nicht möglich, zumal weder nach HGB noch nach IAS Bilanzierungswahlrechte bestehen. **515**

(einstweilen frei)

*Wichtig!
HGB + IAS hier
nicht vereinbar!*

**516–
520**

C. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

I. Immaterielle Vermögensgegenstände

Nach IAS 38.7 wird ein immaterieller Vermögenswert definiert als „identifizierbarer, nicht monetärer **Vermögenswert ohne physische Substanz**“, der vom Unternehmen genutzt wird. Dabei ist unter einem Vermögenswert eine auf Grund von Ereignissen in der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehende Ressource zu verstehen, die den Zufluss von zukünftigem wirtschaftlichen Nutzen erwarten lässt (IAS 38.7; F.49 (a)). Für detaillierte Ausführungen bezüglich der Eigenschaften (Identifizierbarkeit, Ereignis in der Vergangenheit, Verfügungsmacht und künftiger wirtschaftlicher Nutzen) immaterieller Vermögenswerte → § 246 HGB Rz. 511 ff. **521**

II. Entgeltlicher Erwerb

Die Bilanzierungsfähigkeit von immateriellen Vermögenswerten wird nach IAS im Gegensatz zur handelsrechtlichen Vorgehensweise **nicht an einen entgeltlichen Erwerb gekoppelt**.¹⁾ Eine Differenzierung der Aktivierungsvoraussetzungen für immaterielle Vermögenswerte des Anlage- und des Umlaufvermögens findet sich jedoch auch nach IAS: Immaterielles **Umlaufvermögen** ist gem. IAS 38.2 (a) nach IAS 2 zu bilanzieren (→ § 246 HGB Rz. 525 f.), immaterielles **Anlagevermögen** nach IAS 38. **522**

An Stelle des entgeltlichen Erwerbs fordert IAS 38.19, dass ein immaterieller Vermögenswert nur dann anzusetzen ist, wenn – entsprechend den allgemeinen Ansatzkriterien für Vermögenswerte aus F.83 (ausführlich → § 246 HGB Rz. 531 ff.) – der Zufluss zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens durch den Vermögenswert **523**

1) Nur für einen selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert verbietet IAS 38.36 eine Aktivierung in ähnlicher Weise wie § 248 Abs. 2 und § 255 Abs. 4 HGB; beide Regelwerke lassen nur den Ansatz eines erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts zu.

vom bilanzierenden Unternehmen als **wahrscheinlich** angesehen wird und gleichzeitig die Anschaffungs- und Herstellungskosten (→ § 255 HGB Rz. 511 ff.) **zuverlässig** feststellbar sind. Beide Voraussetzungen können – insbesondere bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten – in praxi problematisch sein (IAS 38.39).

- 524** Bei gekauften oder durch Tausch erworbenen einzelnen immateriellen Vermögenswerten wird i.d.R. von einem **wahrscheinlichen zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen** auszugehen sein, denn andernfalls bestünde kein Anreiz zum Kauf oder Tausch dieser Gegenstände. Bei durch Unternehmenszusammenschlüsse erworbenen oder selbst erstellten immateriellen Werten ist jedoch möglicherweise im Einzelfall fraglich, ob diese einen wahrscheinlichen zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen stiften. Zur Vorgehensweise der Bestimmung eines wahrscheinlichen zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens, die nach IAS 38.20 auf vernünftigen und begründeten Annahmen beruhen muss, vgl. im Einzelnen → § 246 HGB Rz. 534.
- 525** Die **zuverlässige Bemessung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten** ist bei gekauften oder durch Tausch erworbenen einzelnen immateriellen Vermögenswerten i.d.R. unproblematisch. Durch Unternehmenszusammenschlüsse erworbene immaterielle Vermögenswerte sind, sofern ihr als Anschaffungskosten anzusetzender beizulegender Wert im Erwerbszeitpunkt nicht zuverlässig bestimmbar ist, in den erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert einzubeziehen (IAS 38.31 (b)). Die Bestimmung des beizulegenden Werts soll durch Marktpreise für vergleichbare Vermögenswerte oder, falls dies nicht möglich ist, durch Schätzung des Betrags, den das erwerbende Unternehmen für den Vermögenswert zu zahlen bereit gewesen wäre, erfolgen (IAS 38.28, IAS 38.29).
- 526** **Selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte**, die nach § 248 Abs. 2 HGB wegen des unentgeltlichen Erwerbs nicht aktivierbar sind (→ Rz. 31), können bezüglich der Herstellungskostenbemessung besondere Probleme aufwerfen. IAS 38.39 nennt z. B. die schwierige Abgrenzung der internen Aufwendungen für die Erstellung eines immateriellen Vermögenswerts von den Aufwendungen für die Erhaltung oder Erhöhung des eigenen Firmenwerts und von den Aufwendungen des laufenden Geschäftsbetriebs. Daher ist bei der Erstellung immaterieller Vermögenswerte nach IAS 38.40 eine Forschungs- und eine Entwicklungsphase zu unterscheiden.
- 527** Während der **Forschungsphase**, die als „eigenständige und planmäßige Suche mit der Aussicht, zu neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen zu gelangen“ (IAS 38.7) charakterisiert wird, ist es dem Unternehmen nicht möglich, einen immateriellen Vermögenswert zu identifizieren und dessen wahrscheinlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen zu prognostizieren (IAS 38.43). Daher ist die Aktivierung von Aufwendungen, die der Forschungsphase zuzurechnen sind, nicht erlaubt; stattdessen sind solche Aufwendungen in der Periode, in der sie anfallen, erfolgswirksam zu erfassen (IAS 38.42).
- 528** In der **Entwicklungsphase**, in der Forschungsergebnisse oder anderes Wissen im Rahmen eines Plans bzw. Entwurfs für die Produktion neuer oder verbesserter Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen angewendet werden (IAS 38.7), ist ein immaterieller Vermögenswert zu aktivieren, sofern der Nachweis eines mit dem Vermögenswert verbundenen wahrscheinlichen zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens möglich ist. Hierzu sind jedoch umfangreiche Kriterien kumulativ zu erfüllen. Im Einzelnen ist gem. IAS 38.45
- die technische Realisierbarkeit,
 - die Absicht zur Fertigstellung und Nutzung bzw. zum Verkauf,
 - die Fähigkeit zur Nutzung bzw. zum Verkauf,
 - die Art und Weise, in der der zukünftige wirtschaftliche Nutzen gestiftet wird,
 - das Vorhandensein der zur Erstellung und Nutzung bzw. zum Verkauf nötigen Ressourcen und
 - die Fähigkeit zur zuverlässigen Bewertung der zuzurechnenden Aufwendungen

nachzuweisen. IAS 38.45 lässt dem Bilanzierenden zwar kein Wahlrecht zum Ansatz immaterieller Vermögenswerte, für die die Erfüllung dieser Kriterien nachgewiesen wurde, zwingt jedoch andererseits nicht zum Versuch, diesen Nachweis zu erbringen.¹⁾ Selbst geschaffene Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und ähnliche Sachverhalte sowie selbst geschaffene Geschäfts- oder Firmenwerte dürfen gem. IAS 38.51, IAS 38.26 unabhängig von einem Nachweis obiger Kriterien nicht aktiviert werden.

Kann **im Zweifel** nicht zwischen einer Forschungs- und einer Entwicklungsphase unterschieden werden, so sind die fraglichen Aufwendungen der Forschung zuzurechnen und daher nicht aktivierbar (IAS 38.41). In der Literatur wird bisweilen die wenig operationalisierte Differenzierung zwischen Forschungs- und Entwicklungsphase kritisiert.²⁾ Im Ergebnis wird sie häufig dazu führen, dass selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte nicht aktiviert werden.³⁾ Für weitere Ausführungen zur Aktivierung immaterieller Vermögenswerte nach IAS → § 246 HGB Rz. 531 ff.

Verglichen mit der handelsrechtlichen Regelung kommen die IAS für entgeltlich erworbenes immaterielles Anlagevermögen grundsätzlich zum identischen Ergebnis, nämlich dem Ansatz als Aktivposten in der Bilanz. Nicht entgeltlich erworbene, insbesondere selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte sind differenzierter zu betrachten. Sie sind zwar handelsrechtlich nicht aktivierbar, entsprechen nach IAS jedoch ggf. den Kriterien für den Ansatz und sind in diesem Fall anzusetzen, so dass ein **gleichzeitig beiden Regelwerken entsprechendes Vorgehen** hier nicht möglich ist. Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen sind nach HGB nicht aktivierbar, während die IAS die Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen bei Erfüllung bestimmter Kriterien vorschreiben. Eine Möglichkeit, im Bereich der Forschung und Entwicklung zu einer sowohl nach HGB als auch nach IAS erlaubten Bilanzierung zu gelangen, liegt im Verzicht auf den Versuch des Nachweises zur Erfüllung der Kriterien zum Ansatz von Entwicklungsaufwendungen. Denn da IAS 38.45 Unternehmen nicht zum Nachweis der geforderten Ansatzkriterien zwingt (→ Rz. 528), kann in diesem Fall die Aktivierung unterbleiben und somit beiden Regelwerken entsprochen werden.

(einstweilen frei)

D. Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen

Die Aktivierbarkeit von Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen (zur Abgrenzung → Rz. 62) ergibt sich – wegen des Fehlens eines eigenen Rechnungslegungsstandards speziell für Versicherungsverträge – zz. noch aus den Eigenschaften und Ansatzvoraussetzungen von Vermögenswerten gem. dem Framework der IAS. Nach F.49 (a) ist ein **Vermögenswert** „eine in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehende Ressource, die ein Ergebnis von Ereignissen in der Vergangenheit darstellt, und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt“.

Unstreitig ist, dass getätigte Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen auf einem **Ereignis in der Vergangenheit** beruhen. Fraglich ist aber, ob in den Abschlussaufwendungen ein Vermögenswert zu sehen ist, der **zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen** zu bringen in der Lage ist. Der eingegangene Versicherungsvertrag kann durchaus zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen bringen und wird dies aus rein statistischer Sicht i.d.R. auch tun, denn andernfalls hätte das Versicherungsunternehmen keinen Anreiz zum Abschluss des Vertrages gehabt. Die **Verfügungsmacht** über den potentiellen Nutzen aus dem Versicherungsvertrag steht auf Grund vertraglicher Rechte (denen entsprechende vertrag-

1) So auch Wagenhofer, 3. Aufl., 153 f.

2) Ballwieser in MünchKomm. HGB, § 248 HGB Rz. 44; Füllbier/Honold/Klar, RIW 2000, 833, 837; von Keitz, 192 f.; Pellens, Internationale Rechnungslegung, 4. Aufl., 457, Fn. 2.

3) So auch Wehrheim, DStR 2000, 86, 88.

liche Pflichten gegenüberstehen) nur dem Unternehmen zu, das den Vertrag abgeschlossen hat.

- 543** Sofern man die Abschlussaufwendungen als Anschaffungskosten für einen Vermögenswert „Versicherungsvertrag“ betrachtet, ist demnach in Höhe dieser Aufwendungen eine Aktivierung erforderlich, falls zusätzlich die Ansatzfähigkeit nach F.82-F.90 gegeben ist, d. h. dass der mit dem Sachverhalt verknüpfte wirtschaftliche Nutzen wahrscheinlich ist und die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten verlässlich ermittelbar sind.¹⁾
- 544** In den Tentative Views des Steering Committee des IASB bezüglich eines **zukünftigen Rechnungslegungsstandards** für Versicherungsverträge wird jedoch zz. von einem Ansatzverbot für Abschlussaufwendungen ausgegangen und dieses damit begründet, Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen genügten nach den Vorschriften des Frameworks nicht der Definition eines Vermögenswerts.²⁾ Somit ist eine abschließende Beurteilung der Aktivierungsfähigkeit von Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen zz. noch nicht möglich.
- 545** Um Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen **gleichzeitig IAS- und HGB-konform** behandeln zu können, muss sich der Bilanzierende der in → Rz. 544 dargestellten vorläufigen Auffassung des IASB anschließen und Abschlussaufwendungen nicht aktivieren.

Standard
i. Vorb.

1) Auch die Arbeitsgruppe Versicherungen des DSR befürwortet in seinem Positionspapier „Konzernrechnungslegung von Versicherungsunternehmen“ die Aktivierung von Abschlussaufwendungen, vgl. Arbeitsgruppe Versicherungen des DSR, Ziff. 61 und 71. Mayr geht ebenfalls von einer Aktivierungspflicht aus und greift zur Begründung, wegen Fehlens einer ausdrücklichen Regelung durch das IASB, auf die US-GAAP zurück, vgl. Mayr, 67. Diese Vorgehensweise ist jedoch äußerst kritisch zu beurteilen, da es für die Aktivierung nach IAS auf die Erfüllung der Vermögenswert-Definition des IAS-Frameworks und nicht auf US-amerikanische Vorschriften ankommt.

2) IASC (Hrsg.), 1999, par. 328; IASB (Hrsg.), 2001/2002, par. 4.180 und 4.182; IASB (Hrsg.), 2002, 5.