

KOMMENTAR

Hoffmann · Lüdenbach

NWB Kommentar Bilanzierung

Handels- und Steuerrecht

15. Auflage

LESEPROBE



Online-Aktualisierung
inklusive



Klimaneutral
Druckprodukt
ClimatePartner.com/16605-2105-1001

nwb

Leseprobe entnommen aus „NWB Kommentar Bilanzierung“
ISBN 978-3-482-**68375-6**

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2023
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

VORWORT ZUR 15. AUFLAGE

Seit der letzten Print-Ausgabe haben sich u. a. durch das IDW und den DRSC Änderungen in den Standards zu Bilanzierung und Abschlussprüfung ergeben. Daneben sind der Gesetzgeber, Finanzgerichte und die Finanzverwaltung tätig geworden. Als Ergebnis solcher Rechtsänderungen, aber auch im Widerspruch auf neue Schrifttumsauffassungen, ist es u. a. an folgenden Stellen zu Änderungen gekommen:

- ▶ Taxonomie 6.7 zu E-Bilanz (→ § 243 Rz. 30);
- ▶ BFH, Urteil v. 22.3.2022 – IV R 13/18 zur Frage, wann Lizenzen unter dem Gesichtspunkt der Übertragbarkeit die Voraussetzungen für ein Wirtschaftsgut erfüllen (→ § 246 Rz. 16);
- ▶ BFH, Urteil v. 14.2.2023 – IX R 3/22 zu § 246 zur Wirtschaftsgutqualität, Zahlungsmittelnähe und Devisenähnlichkeit von Kryptowährungen; in diesem Zusammenhang wesentliche Ausweitung der Kommentierung auch zu sonstigen Kryptovermögensgegenständen (→ § 246 Rz. 51a);
- ▶ BMF, Schreiben v. 11.4.2023 – IV C 6 – S 2133/19/10004 zu Genussrechten, insbesondere der Qualifikation als Eigen- oder Fremdkapital beim Emittenten (→ § 246 Rz. 121);
- ▶ IDW, Praxishinweis 2/2023 zu Treuhand- und treuhandähnlichen Verhältnissen (→ § 246 Rz. 274 ff.);
- ▶ BFH, Urteil v. 14.4.2022 – IV R 32/19 zu den Besonderheiten des wirtschaftlichen Eigentums an immateriellen Wirtschaftsgütern, insbesondere zur eingeschränkten Anwendbarkeit der Leasingerlasse (→ § 246 Rz. 372a);
- ▶ vollständige Neubearbeitung der Ausführungen zur Saldierung von Deckungsvermögen (→ § 246 Rz. 395 ff.) und zur Bewertung kongruenter oder teilkongruenter Altersversorgungsverpflichtungen, insbesondere bei Rückdeckungsversicherung (→ § 253 Rz. 105 ff.);
- ▶ FG Köln, Urteil v. 15.9.2022 – 10 K 1809/18 zur Nichtaktivierbarkeit von Ansprüchen auf Rückbau (→ § 246 Rz. 412a);
- ▶ wirtschaftliches Eigentum bei Betriebsverpachtung bzw. Betriebsaufspaltung (→ § 246 Rz. 413);
- ▶ BFH, Urteil v. 23.3.2023 – IV R 2/20 zur Einlage in eine Personengesellschaft, die teils dem Kapitalkonto I, teils dem gesamthänderischen Rücklagenkonto gutgeschrieben wird (→ § 246 Rz. 425);
- ▶ BFH, Urteil v. 23.3.2023 – IV R 8/20 (IV R 7/17) zum Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung bei atypischer stiller Gesellschaft (→ § 246 Rz. 438a);
- ▶ BFH, Urteil v. 1.9.2022 – IV R 25/19 zu den Anforderungen an die Anerkennung eines Veräußerungsgeschäfts (über einen Bodenschatz) zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter (→ § 246 Rz. 442);
- ▶ BFH, Urteil v. 3.5.2022 – IX R 22/19 zur Aufteilung eines Gesamtaufpreises nach den relativen Verkehrswerten (→ § 246 Rz. 447 und § 255 Rz. 57);
- ▶ IDW RS IFA 3 zum Ausweis von Immobilien im handelsrechtlichen Jahresabschluss (→ § 247 Rz. 18a ff. und → § 255 Rz. 33);
- ▶ BFH, Urteil v. 29.9.2022 – IV R 20/19 zur Rückstellung von Verpflichtungen aus einem Kundenbonus-system (→ § 249 Rz. 53);
- ▶ Nichtpassivierung bedingter Rückbauverpflichtungen in bestimmten Fällen (→ § 249 Rz. 68a);

- ▶ FG Köln, Urteil v. 10.11.2021 – 12 K 2486/20 zu Rückstellungen aus Altersfreizeit (→ § 249 Rz. 100a);
- ▶ FG Münster, Urteil v. 16.11.2022 – 13 K 3467/19 F zu den Anforderungen an eine Rückstellung für ohne Rechtsanspruch gewährte Mitarbeiterboni, insbesondere auch zur wirtschaftlichen Verursachung bei zukunftsbezogenem Nebenzweck (→ § 249 Rz. 103);
- ▶ IDW zu Rückstellungen wegen zugesagter Inflationsausgleichsprämien (→ § 249 Rz. 111c);
- ▶ BFH, Urteil v. 6.12.2022 – IV R 21/19 zu rückstellungsschädlichen Vorbehalten bei Altersversorgungszusagen (→ § 249 Rz. 131);
- ▶ IDW, Berichterstattung über die 272. FAB-Sitzung v. 26.5.2023 betreffend die entgeltliche Übertragung von Pensionsverpflichtungen in der sog. Zinswende (→ § 249 Rz. 130 und → Rz. 200);
- ▶ JStG 2022, Einführung eines Wahlrechts zur Nichtbilanzierung unwesentlicher Abgrenzungsposten, Anwendungsvoraussetzungen (→ § 250 Rz. 2);
- ▶ BFH, Urteil v. 1.9.2022 – IV R 25/19 zur Bilanzierung von Mineralausbeuterechten (→ § 250 Rz. 8);
- ▶ Rückwärtsberichtigung oder Korrektur in laufender Rechnung bei Fehlern in mehreren Jahren (→ § 252 Rz. 251b);
- ▶ Anpassung von Pensionsrückstellungen bei gestiegener Inflation und gestiegenen Zinsen (→ § 253 Rz. 91 und → § 253 Rz. 118b);
- ▶ BMF, Schreiben v. 22.2.2023 – IV C 3 –S 2196/22/10006 zur Absetzung für Abnutzung von Gebäuden nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EstG) (→ § 253 Rz. 166);
- ▶ Änderungen der GWG- und Pool-Abschreibung nach dem Referentenentwurf des Wachstumschancengesetzes (→ § 253 Rz. 174);
- ▶ fachlicher Hinweis des IDW zur Bewertung von Kapitalanlagen (→ § 253 Rz. 207);
- ▶ Entwurf BMF, Schreiben v. 12.4.2023 zur Einzelwertberichtigung bei Kreditinstituten (→ § 253 Rz. 219a und → Rz. 242);
- ▶ BFH, Urteil v. 10.2.2022 – IV R 33/18 zu nachträglichen Herstellungskosten auf Grund und Boden bei Trockenlegung einer Wasserfläche (→ § 255 Rz. 152a);
- ▶ BFH, Urteil v. 3.5.2022 – IX R 7/21 zur Nichtanwendbarkeit der Vorschriften für anschaffungsnahe Herstellungskosten auf den Anschaffungsersatztatbestand der Entnahme (→ § 255 Rz. 165);
- ▶ Kapitalherabsetzung bei Fremdwährungstochter (→ § 255 Rz.173);
- ▶ Währungsumrechnung bei ausländischen Wertpapieren (→ § 256a Rz. 1a und § 256a Rz. 17a);
- ▶ ERUG (Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie [EU] 2021/2101) bezüglich Änderung der Definition des verbundenen Unternehmens (→ § 271 Rz. 38a);
- ▶ Regierungsentwurf vom August 2023 für das Gesetz zur Umsetzung der EU-Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung, hier bezüglich Auswirkungen auf Steuerlatenzen und Anhang (→ § 274 Rz. 106);
- ▶ Zinsen auf Rückstellungen, Saldierung von lfd. Aufzinsungsaufwand und Ertrag aus Verringerung des Abzinsungssatzes (→ § 277 Rz. 65a);
- ▶ Neufassung von IDW RS HFA 33 betreffend Angaben zu Geschäften mit Nahestehenden (→ § 285 Rz. 145 ff.);
- ▶ DRÄS 13 mit Änderungen an der Kapitalflussrechnung bezüglich Cash-Pooling (→ § 297 Rz. 28b), privaten und öffentlichen Zuschüssen (→ § 297 Rz. 63) und Erst-/Entkonsolidierung (→ § 297 Rz. 76);

- ▶ Steuerlatenz bei Zwischenergebniseliminierung im Falle von übertragenen Rückstellungen (→ § 304 Rz. 3);
- ▶ latente Steuern bei der Zwischenergebniseliminierung von Schulden (→ § 306 Rz. 25a);
- ▶ IDW, Prüfungsstandards für weniger komplexe Unternehmen (IDW PS KMU) (→ § 317 Rz. 65 ff. und → § 322 Rz. 105);
- ▶ Prüfung des Ertragsteuerinformationsberichts nach dem Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 (→ § 317 Rz. 88d und → § 322 Rz. 104).

Der Dank für die Umsetzung dieser und weiterer Änderungen gilt wie immer Richtung Redaktion vor allem Anke Kreft, Alexandra Brundiars, Patrick Zugehör, Melanie Wagner und Kristina Arndt, für die fachlichen Diskussionen Jens Freiberg und Nils Henckel.

Bad Krozingen, im August 2023

Norbert Lüdenbach

3.6 Fußballprofis

Fußballprofis werden ge- und verkauft oder (entgeltlich) verliehen¹ – das kann man täglich in der Sportpresse verfolgen. Man stellt im Nachhinein einen guten Einkauf (eines Spielers) fest und freut sich am gewinnträchtigen Verkauf aus einem laufenden Vertrag heraus. Nach dessen Ablauf gibt es nichts mehr zu realisieren, der Spieler kann „ablösefrei“ seine Dienste einem anderen Verein anbieten.² Man bewegt sich also umgangssprachlich genau in der Begriffswelt der Bilanzierung. Gleichwohl gilt die Zahlung der Ablösesumme eines Vereins an den anderen zur Berechtigung des Einsatzes im eigenen Verein **nicht** als **Anschaffungskosten** für diesen Spieler. Ein Anschaffungsvorgang wird wegen des Verstoßes gegen die **Menschenwürde** nach Art. 1 GG oder wegen der abgeschafften Sklavenhaltung abgelehnt. In der Folge wird minderheitlich die Aktivierbarkeit des im Spieler verkörperten Nutzungspotenzials generell bestritten.³ Mitunter wird diese Folgerung auch an dem fehlenden Schuldendeckungspotenzial (→ § 246 Rz. 18) festgemacht.⁴ 45

Gegen diese und andere Argumente für die (wenigstens) handelsrechtliche Nichtbilanzierbarkeit hat sich der BFH für steuerliche Zwecke – allerdings systematisch zutreffend auf handelsrechtlicher Argumentationsgrundlage – zur Wehr gesetzt.⁵ Er behandelt (Tz. 17 des Urteils) die verbandsrechtlich ausgesprochene **Spielerlaubnis** als „Recht am Spieler“ (Nutzungsmöglichkeit, → Rz. 28). Dieses Recht sei von dem zugrunde liegenden nicht bilanzierbaren Arbeitsverhältnis zu trennen. Die **Einzelveräußerbarkeit** (→ Rz. 14) sei durch den Verzicht des abgebenden Vereins gegeben, weil dadurch dem aufnehmenden Verein die Möglichkeit der Nutzung des Spielers neu gegeben werde (Tz. 19 des Urteils). Dieser wiederum könne den Spieler vorzeitig aus dem Dienstvertrag entlassen und damit seinerseits von einem anderen Verein ein Entgelt erzielen. Diese Nutzungsmöglichkeit stelle einen eigenständigen Wert durch den vermögensmäßigen **Vorteil** der Möglichkeit des Einsatzes im Spielgeschehen dar (Tz. 22 des Urteils). Damit grenzt sich der BFH vom Vorwurf einer Bilanzierung eines Menschen als Aktivposten ab. 46

In der Bilanz sollen die wirtschaftlichen Verhältnisse eines Unternehmens dargestellt werden. Diese werden im Proficlub entscheidend durch die Spieler – häufig als „Spielerwerte“ bezeichnet – geprägt. Wenn zu deren Erlangung Beträge an Dritte bezahlt werden, liegen – in Übereinstimmung mit dem BFH – bilanzrechtlich **Anschaffungskosten** vor. Durch diese Feststellung werden die Spieler nicht zum Sklaven degradiert, auch wenn man in dieser Szenerie durchaus von einem „Handel“ (→ Rz. 45) sprechen kann. 47

Zu den aktivierungspflichtigen Nebenkosten zählt der BFH in Tz. 33 des Urteils auch die **Provisionszahlungen** an Spielervermittler, soweit diese Vermittlungen mit den Ablösebeträgen anfallen, nicht aber diejenigen für die ablösefreie Vermittlung von Spielern. Ein Handgeld („*signing fee*“) an den Spieler stellt bei ablösepflichtigen Spielern Anschaffungsnebenkosten dar, bei ablösefrei „erworbenen“ kommt ein aktiver Abgrenzungsposten infrage, der über die Vertragslaufzeit abzuschreiben ist (→ § 250 Rz. 62). Die Rechtsprechung zu Handgeld, Vermittlerprovisionen und Ablösesummen stellt stark darauf ab, dass durch „die verbandsrechtliche Ab- 48

1 Vgl. hierzu *Hoffmann*, BC 2006 S. 130.

2 So das „Bosman“-Urteil des EuGH v. 15.12.1995 – C-415/93, NJW 1996 S. 505 ff.

3 *Kaiser*, DB 2004 S. 1109; *Jansen*, DStR 1994 S. 1217.

4 *Schülke*, DStR 2012 S. 45; speziell zur Bewertung *Baetge/Klönne/Weber*, KoR 2013 S. 310.

5 Vor „Bosman“ bei BFH, Urteil v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl II S. 977, sodann BFH, Urteil v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl 2012 II S. 238; dort sind auch die wichtigsten Literaturmeinungen als „Pro“ und „Contra“ zitiert.

sicherung durch die Spielerlaubnis i. V. m. dem ebenfalls verbandsrechtlich organisierten Transfersystem [...] ein Wertpotenzial eines Spielers für den Verein [entsteht], das von den synalagmatischen Leistungspflichten des Arbeitsvertrags losgelöst und deshalb als eigenständiges Wirtschaftsgut aufzufassen ist“.¹ Auf vergleichbare Zahlungen beim Trainerwechsel ist sie u. E. deshalb nicht anwendbar.²

Zu **Entwicklungskosten** für Profisportler vgl. → § 255 Rz. 210.

3.7 Die REACH-Verordnung

- 49 Die EU-Verordnung REACH (*Registration, Evaluation, Authorisation and Restriction of Chemicals*) harmonisiert seit dem 1.7.2007 das EU-Chemikalienrecht. Ein Unternehmen in der EU ist zu einer Registrierung und Bewertung der von ihm verwendeten chemischen Stoffe verpflichtet. Die nachstehend untersuchte Frage geht der bilanziellen Abbildung³ der öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen, die mit dem Import oder der Herstellung eines solchen Stoffes verbunden sind, nach. Zum Nachweis der Unbedenklichkeit eines Stoffes muss der Importeur/Hersteller ein Registrierungsdossier bei der ECHA-Behörde einreichen, sofern er mehr als eine Tonne dieses Stoffes importiert oder herstellt. In diesem Dossier muss eine Analyse der Auswirkungen des Stoffes auf die menschliche Gesundheit und die Umwelt enthalten sein. Diese daraus entstehenden Kosten werden weitaus höher angenommen als die eigentlichen Registrierungskosten, die höchstens 31 T€ betragen.
- 50 Die **abstrakte** Bilanzierbarkeit für einen möglichen immateriellen Vermögensgegenstand, der aus der Registrierung entstehen kann, hängt von der Erfüllung des **Einzelverwertbarkeitskriteriums** (→ Rz. 12) ab. Dabei sind sinnvollerweise die Registrierungs- und Dokumentationskosten zu einem (potenziellen) Vermögensgegenstand zusammenzufassen. Die behördlich zu erteilende Erlaubnis zum Import oder zur Herstellung des Stoffes wird unternehmens**individuell** erteilt und kann somit nur durch Gesamtrechtsnachfolge auf eine andere Person übergehen. Insofern ist eine Einzelverwertbarkeit nicht gegeben. Andererseits lässt sich die Dokumentation bei Nichtanwendung für einen eigenen Stoff auch an Dritte veräußern, was die Einzelveräußerbarkeit bestätigt. Nach der Regierungsbegründung zum BilMoG soll diese aber auch durch Verbrauch gegeben sein (→ Rz. 12). Letztlich ist die abstrakte Bilanzierbarkeit vorhanden.
- 51 Die weitere Frage geht dann dahin, ob eine **Anschaffung** oder **Herstellung** beim Registrierungsvorgang vorliegt (→ § 255 Rz. 10). In der Regel wird der Importeur/Hersteller den Vorgang selbst betreiben, also als Hersteller fungieren. Bei Fremdvergabe ist vergleichbar der Filmherstellung nach der Risikoordnung zu differenzieren (→ § 255 Rz. 12). Sofern dann eine Herstellung vorliegt, besteht das **Ansatzwahlrecht** des § 248 Abs. 2 HGB (→ § 248 Rz. 9), bei Anschaffung eine **Aktivierungspflicht**.

3.8 Non Fungible Token vs. virtuelle Währungen

- 51a Bitcoins und andere virtuelle Währungen bzw. **Kryptowährungen** können an (Online-)Börsenplätzen zu tagesaktuellen marktbasierten Preisen in Echtwährungen getauscht werden. Der

1 Vgl. BFH, Urteil v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl 2012 II S. 238.

2 Vgl. im Einzelnen Lüdenbach, StuB 2018 S. 406.

3 Vgl. hierzu Roß/Drögemüller, BB 2006 S. 1046 ff.; Hoffmann/Rimmelspacher, WPg 2012 S. 867; Kolb/Weimert/Bauschus, StuB 2011 S. 811.

BFH hat die Qualität von Kryptowährungen als **Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut** mit folgenden Gründen bejaht:¹

- ▶ Die urteilsgegenständlichen Kryptowährungen BTC, ETH und XMR sind **wirtschaftlich betrachtet als Zahlungsmittel** anzusehen, da sie wie reale Zahlungsmittel einzeln übertragbar und tauschbar sowie in kleinere Untereinheiten teilbar sind.
- ▶ Sie werden wie reale (Fremd-)Währungseinheiten auf Handelsplattformen zu jederzeit abrufbaren zeitaktuellen Kursen gehandelt. Zumindest mittelbar folgt die Wirtschaftsguteigenschaft der Kryptowährungen auch aus ihrer strukturellen **Vergleichbarkeit mit Fremdwährungen**.
- ▶ Die Kryptowährungen sind objektiv **werthaltige und selbständig bewertbare Positionen**. Dies zeigt sich schon daran, dass Erwerber tatsächlich ein Entgelt für die Übertragung in handelbare Untereinheiten „verselbständigter“ Token zahlen. Der hiergegen gerichtete Einwand, bei den Currency Token handele es sich nur um „Signaturketten ohne intrinsischen Nutzen“ oder „digitale Buchungsschnipsel“, geht fehl. Er berücksichtigt nicht, dass sich, unbeschadet der im Einzelnen komplexen technischen Zusammenhänge, für den Inhaber eines Currency Token ein wirtschaftlich ausnutzbarer Vermögensvorteil ergibt. Denn die Verkehrsanschauung ergibt einen greifbaren, mit einem ins Gewicht fallenden besonderen Entgelt zu bemessenden, marktüblichen (Handels- oder Umtausch-)Wert.
- ▶ Die Kryptowährungen sind auch **verkehrsfähig**. Hierfür genügt es, dass der Rechtsverkehr einen Weg gefunden hat, sie entgeltlich auf Dritte zu übertragen und dadurch wirtschaftlich zu verwerten. Zivil- und vertragsrechtlich offenen Fragen, die sich im Zusammenhang mit der Übertragung von Currency Token stellen könnten, etwa Zweifel an der Rechtsgeschäftlichkeit, kommt deshalb keine Bedeutung zu.

Das Urteil ist zwar zu Spekulationsgewinnen im Privatvermögen ergangen, nimmt aber in seiner Begründung explizit auf den Kaufmann und den Betrieb, also die Bilanzsphäre, Bezug. Es hält zutreffend fest: „Der Begriff des (anderen) ‚Wirtschaftsguts‘ i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG entspricht – wie auch bei den übrigen Einkunftsarten – dem handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstands; er ist weit zu fassen ... und auf der Grundlage einer **wirtschaftlichen Betrachtungsweise** auszulegen“. Anders ausgedrückt: Bilanzierungsobjekte sind wirtschaftliche Positionen. Regelmäßig ergeben sich diese Positionen zwar aus schuld- und sachenrechtlichen Grundlagen; insoweit gilt gerade nicht „substance without form“. Wo Sachen- und Schuldrecht jedoch offene Fragen lassen, gleichwohl aber greifbare Vorteile vorliegen, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt, und diese Vorteile nach der Verkehrsanschauung einer besonderen Bewertung zugänglich und auch verkehrsfähig sind, liegt – „substance over form“ – ein Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut vor.

Während sog. **Non Fungible Token (NFT)**, etwa virtuelle Kunstwerke oder virtuelle Grundstücke, in 3D-Welten ohne Weiteres als **immateriell** zu qualifizieren sind, ist die Qualifikation von **virtuellen Währungen** (Fungible Token) und in der Folge deren Ansatz, Bewertung und Ausweis z. T. strittig.²

51b

1 BFH, Urteil v. 14.2.2023 – IX R 3/22.

2 Vgl. hierzu sowie zu weiteren Bilanzierungsfragen bei Bitcoins *Marx/Dallmann*, StuB 2019 S. 217 ff.

- ▶ **Geld** stellen Bitcoins etc. nicht dar, da sie zwar von einigen Unternehmen und Institutionen, aber nicht allgemein als Tausch- bzw. Zahlungsmittel akzeptiert werden.
- ▶ Hohe Ähnlichkeit besteht, wie vom BFH zu Recht betont, zu Fremdwährungsbeständen, wenn die jederzeitige Umtauschbarkeit in reale Währung (Euro, USD) gegeben ist. Hohe Kursschwankungen gegenüber der Echtwährung und hohe Transaktionskosten ändern an diesem Befund nichts, da entsprechende Umstände auch bei Beständen in der Währung hoch- oder hyperinflationärer Länder bestehen. Aufgrund der Ähnlichkeit könnte man virtuelle Währungen jedenfalls als **finanzielle Vermögensgegenstände** ansehen.
- ▶ Hält man die Ähnlichkeit hingegen für nicht ausreichend, liegt die Qualifikation als **immaterielles Vermögen** nahe, da sich dieses nach DRS 24.8 durch fehlenden physischen und finanziellen Charakter auszeichnet.

In der Abwägung der Alternativen ist zunächst festzuhalten, dass die großen Kryptowährungen, unabhängig davon, ob sie nur in bestimmten virtuellen Welten emittiert und als Transaktionsmittel akzeptiert werden oder auch für Transaktionen außerhalb der virtuellen Sphäre (wie z. B. der Bitcoin) genutzt werden, fungible Vermögensgegenstände sind, die an liquiden, börsenähnlichen Märkten jederzeit in Normalgeld (Fiatwährung) umgetauscht werden können. Dies unterscheidet sie von den sonst in § 266 Abs. 2 A HGB behandelten immateriellen Gütern. Das HGB führt etwa explizit gewerbliche Schutzrechte (Marken, Patente, Verlagstitel, Urheberrechte usw.) auf, Konzessionen (z. B. Sende- oder Mobilfunklizenzen) sowie daneben den Geschäfts- oder Firmenwert. All diese explizit genannten Güter sind nicht fungibel und können nicht an liquiden Märkten zu notierten Preisen gehandelt werden. Anders ausgedrückt: In einem gedachten Spektrum mit Patenten, Urheberrechten und ähnlich hochindividualisierten bzw. sogar einzigartigen Gütern auf der einen Seite und Geld als dem universell verwendbaren Gut auf der anderen Seite des Spektrums liegen virtuelle Währungen sehr viel näher an dem Geldende des Spektrums; dies nicht nur wegen der jederzeitigen Konvertierbarkeit in offizielle Währungen, sondern auch weil sie anders als etwa börsennotierte Aktien, wenn auch z. T. nur in einem begrenzten und virtuellen Universum, als Zahlungsmittel dienen. Diese **Geldähnlichkeit** lässt den EFRAG (bzgl. IFRS)¹ eine Behandlung als Finanzinstrumente für mindestens diskussionswürdig halten. Auch das BMF hält in seinem Schreiben zu virtuellen Währungen fest, dass diese „bei Zuordnung zum Anlagevermögen unter Finanzanlagen im Sinne des § 266 A. III. HGB“ auszuweisen sind, bei Qualifizierung als Umlaufvermögen unter sonstigen Vermögensgegenständen.² Das BMF sieht im Übrigen – jedenfalls für Zwecke der Einnahmenüberschussrechnung – virtuelle Währungen als mit Wertpapieren vergleichbare nicht verbriefte Rechte an. Auch der IX. Senat hat im oben zitierten Urteil die Geldnähe von virtuellen Währungen angenommen, indem er, auch unter Bezugnahme auf EuGH-Rechtsprechung und die Richtlinie (EU) 2018/843, festgehalten hat, dass Currency Token „wirtschaftlich betrachtet als ‚Zahlungsmittel‘ anzusehen sind“ und „für direkt zwischen den Beteiligten abzuwickelnde ‚Bezahlvorgänge‘ Verwendung finden können“. Unbeschadet des Umstands, dass Currency Token nicht unter den zivilrechtlichen Begriff des „Geldes“ fallen, seien sie „mit Fremdwährungen jedenfalls insoweit vergleichbar, als Dritte bereit sind, diese zum marktüblichen Umtauschwert gegen Geld, Dienstleistungen oder Sachwerte zu tauschen“. Bei aller Geldnähe sind virtuelle Währungen aber – mit Ausnahme des in zwei Ländern als gesetzliches

1 EFRAG, Discussion Paper Accounting for Crypto-Assets (Liabilities), June 2022.

2 BMF, Schreiben v. 10.5.2022 – IV C 1 - S 2256/19/10003 :001, DOK 2022/0493899, Einzelfragen zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von Token.

Zahlungsmittel akzeptierten Bitcoins – anders als „echte Fremdwährungen“ keine liquiden Mittel i. S. von § 266 Abs. 2 B. IV HGB. Bei geringer Wesentlichkeit des Betrags ist gegen den vom BMF vorgeschlagenen Ausweis als sonstiger Vermögensgegenstand nichts einzuwenden. Bei im Verhältnis zur Bilanzsumme oder zum übrigen Umlaufvermögen bedeutenden Beträgen liegt u. E. hingegen ein Anwendungsfall von § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB vor, d. h. die (wahlweise) Bildung eines neuen Postens, weil der Inhalt – geldnah, aber kein Geld – nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird. Wegen der Wertpapiernähe (BMF) und Geldnähe (BFH) wäre dabei ein Ausweis zwischen Wertpapieren und liquiden Mitteln vorzugswürdig.

Bzgl. des Bilanzansatzes ist die Qualifikationsfrage dann von Bedeutung, wenn virtuelle Währungen nicht zu Transaktions- oder kurzfristigen Spekulationszwecken gehalten werden und sie demzufolge **Anlagevermögen** darstellen. Wertet man die Kryptowährungen als **immaterielle Vermögensgegenstände**, stellt sich im Fall der Zuordnung zum Anlagevermögen die Frage, ob die Schaffung neuer Währung durch sog. **Mining** 51c

- ▶ einen Herstellungsvorgang mit steuerlichem Aktivierungsverbot (§ 5 Abs. 2 EStG) und handelsrechtlichem Aktivierungswahlrecht (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB) darstellt oder
- ▶ einen Anschaffungsvorgang mit Aktivierungspflicht nach § 246 Abs. 1 HGB und § 5 Abs. 1 EStG darstellt.

Beim Mining beteiligt sich ein Unternehmen am Betrieb einer Bitcoin-Blockchain durch Zurverfügungstellung von Rechenkapazität, Rechenpeicher und Rechenleistung. Dabei fallen Energiekosten, Abschreibungen, Personalaufwand usw. an. Löst das Unternehmen als Erstes die gestellte „mathematische Aufgabe“, erhält es die in diesem Moment neu geschaffenen Bitcoins zugeteilt. Unseres Erachtens stellt dies aus Sicht des Unternehmens aber keinen Herstellungsvorgang dar, sondern einen **Anschaffungsvorgang** dar, da das Unternehmen keine Möglichkeit hat, die Ausgestaltung der zugeteilten Währungseinheiten zu beeinflussen. Ihm werden lediglich die Rechte an den Währungseinheiten eingeräumt. Wenn man mit der h. M. Fälle der Rechteinräumung allgemein als Anschaffungsvorgang ansieht (→ § 255 Rz. 12), muss Entsprechendes für das Mining gelten. Auch das zwischenzeitlich ergangene BMF-Schreiben (→ Rz. 51b) wertet Mining als Anschaffung. Im Ergebnis gelten danach das steuerliche Aktivierungsverbot sowie die handelsrechtlichen Einschränkungen (Ausschüttungssperre) für Herstellungsvorgänge nicht. Bei Qualifikation als **Umlaufvermögen** und/oder finanzähnlicher Vermögensgegenstand bestehen ohnehin keine Aktivierungsbeschränkungen.

Die **Zugangsbewertung** durch Anschaffung erworbener virtueller Währungen sollte bei feststellbarem (Online-)Börsenkurs mit dem Umrechnungskurs des Transaktionstages erfolgen (→ Rz. 51f). Dies gilt u. E. auch in Fällen des Mining, da die beim Unternehmen im Rahmen des Mining angefallenen Aufwendungen nicht mit den Blockchain-Betreibern getauscht werden. 51d

Im Rahmen der **Folgebewertung** kommt es **handelsrechtlich** darauf an, ob

- ▶ **Umlaufvermögen** vorliegt, das zum strengen Niederstwertprinzip zu bewerten ist (§ 253 Abs. 4 Satz 1 HGB), oder
- ▶ **immaterielles Anlagevermögen** vorliegt, das nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung abzuschreiben ist (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB), oder
- ▶ **finanzielles Anlagevermögen** vorliegt, das schon bei vorübergehender Wertminderung abgeschrieben werden darf (§ 253 Abs. 3 Satz 6 HGB).

Steuerbilanziell ist eine Teilwertabschreibung in allen Fällen nur bei dauernder Wertminderung zulässig.

Bezüglich der Wertminderung und ihrer Dauerhaftigkeit ist zunächst sachverhaltsseitig bei den großen Kryptowährungen festzuhalten, dass der auf einer Handelsplattform notierte Preis einen Gleichgewichtspreis aus Angebot und Nachfrage aller Marktteilnehmer darstellt, also einem Börsenkurs substantiell entspricht. Zu börsennotierten Aktien hatte der BFH zunächst festgestellt, dass ein (signifikant) unter den Anschaffungskosten liegender Börsenwert stets auch die Dauerhaftigkeit der Wertminderung bedeutet, da im Börsenkurs die Ansichten aller Marktteilnehmer über die Zukunft einfließen (→ § 253 Rz. 208 ff.). Untere Gerichte haben das Aktienurteil, nach dem bei einem mehr als unwesentlich unter den Anschaffungskosten liegenden Börsenwert die Wertminderung stets dauerhaft ist, auf andere börsennotierte Wirtschaftsgüter, z. B. Gold, ausgedehnt. Schon vorher hat sich die Finanzverwaltung entsprechend positioniert und in ihrem Erlass zur Teilwertabschreibung die zu börsennotierten Aktien ergangene Rechtsprechung auf alle börsennotierten Wertpapiere erweitert. Eine analoge Anwendung auf an großen Handelsplätzen notierte Kryptowährungen ist u. E. geboten, weil der Kurs das Ergebnis eines Gleichgewichtspreises an einer ordentlichen Handelsplattform ist.

51e Wenn, insbesondere in virtuellen Welten (**Metaverse**), nicht fungible virtuelle **Gegenstände (Non Fungible Token)** gegen virtuelle Währungen veräußert werden, stellt sich die Frage nach der **Gewinnrealisierung** und nach der Zugangsbewertung der vereinnahmten virtuellen Währung. Hierzu folgendes Beispiel:

BEISPIEL Anfang 01 erwirbt M in einem Metaverse ein virtuelles Grundstück für 5 Mio. Einheiten der in der virtuellen Welt verwendeten Währung Metacoin, die auf großen, börsenähnlichen Handelsplattformen zu tagesaktuellen Kursen gehandelt wird, am Tag des Grundstückserwerbs im Verhältnis von 1 : 5 gegenüber dem Euro. U aktiviert demzufolge das Grundstück mit 1 Mio. €. Anfang 02 veräußert U 1/3 des Grundstücks für 2 Mio. Metacoins, was nach dem Umrechnungskurs des Verkaufszeitpunkts von nun 1 : 4 einem Betrag von 0,5 Mio. € entspricht. S tauscht die erhaltenen Metacoins allerdings nicht in Euro um, sondern behält sie für geplante weitere Ausgaben in dem Metaverse. Nach dem Verkauf erfährt der Metacoin weitere Wertsteigerungen gegenüber dem Euro.

Im Sachverhalt wird aus dem Teilabgang des virtuellen Grundstücks in der virtuellen Währung ein Gewinn realisiert. Fraglich könnte sein, ob dies auch in Bezug auf den für die Bilanzierung maßgeblichen Euro der Fall ist, da der Grundstücksveräußerer die erworbene virtuelle Währung nicht in Euro umgewandelt hat. Hierauf kann es aber bei analoger Behandlung der virtuellen Währung zu einer normalen Fremdwährung, z. B. USD, nicht ankommen. Wird etwa ein Vermögensgegenstand in USD veräußert, ergibt sich der Veräußerungserlös aus dem Umrechnungskurs der Fremdwährung im Transaktionszeitpunkt. Ob die Fremdwährung danach in Euro umgetauscht wird oder nicht, beeinflusst Veräußerungserlös und -gewinn aus dem Grundgeschäft nicht. Nach dem Transaktionszeitpunkt und vor der Konvertierung in Euro entstehende Änderungen des Umrechnungskurses sind Gegenstand eigenständiger Realisationsfragen.

Wenn umgekehrt den virtuellen Währungen die Nähe zu Fremdwährungen abgesprochen wird, ergibt sich nicht zwingend etwas anderes. Es läge dann ein **gewöhnlicher Tausch** – virtueller Grundstücksanteil gegen virtuelle Währung – vor. Bestimmt man dabei den Veräußerungserlös aus dem in Euro umgerechneten Zeitwert/gemeinen Wert des erworbenen Tauschobjekts, gilt wie bei Analogie zur Fremdwährung: Beim Grundstücksteilabgang entsteht im Beispielsachverhalt ein Veräußerungserlös von 2 Mio. Metacoins bzw. 0,5 Mio. € und damit ein Gewinn von $0,5 - 1,08/3 = 0,14$ Mio. €. Steuerbilanziell kann von dieser Betrachtung nicht abgewichen werden, da mit bestimmten hier nicht relevanten Ausnahmen sämtliche Tauschvorgänge nach § 6 Abs. 6 EStG zur Gewinnrealisierung führen.

Handelsrechtlich kommt allerdings beim gewöhnlichen Tausch neben der Gewinnrealisierung auch eine **Buchwertfortführung** (sowie ein Zwischenwertansatz) und damit die Vermeidung eines Abgangsgewinns infrage, wenn man der in den sog. Tauschgrundsätzen konkretisierten herrschenden Meinung folgt. Der Beispielsachverhalt ist allerdings durch folgende Merkmale gekennzeichnet. Der Abgang des virtuellen Grundstücksteils gegen virtuelle Währung ist der Tausch

- ▶ eines nicht fungiblen in ein **fungibles** Gut,
- ▶ eines nicht börsengehandelten in ein **börsengehandeltes** Gut,
- ▶ eines planmäßig abzuschreibenden in einen **nicht planmäßig abschreibbaren** Vermögensgegenstand,
- ▶ eines geldfernen immateriellen Vermögensgegenstandes in einen **geldnahen**,
- ▶ eines innerhalb der virtuellen Welt einzigartigen Gutes in das dortige allgemeine **Zahlungsmittel**,
- ▶ eines Anlagegutes in **Umlaufvermögen**.

Selbst wenn man Sympathien für die sog. Tauschgrundsätze hegen sollte, würden diese jedenfalls überstrapaziert, wenn auch bei so krasser Unterschiedlichkeit der Tauschobjekte eine Buchwertfortführung bejaht würde. Diese würde sich im Übrigen **perpetuieren**, wenn die virtuelle Währung für ein neues Kaufobjekt verwendet würde, dieses wiederum gegen virtuelle Währung veräußert würde usw. Auf ewig könnte sich so der Buchwert des ursprünglichen Grundstücksteils in anderen Transaktionen fortführen, ohne dass irgendwann jemand noch überschauen könnte, woher er eigentlich stammt. Solche Kapriolen sollte die Bilanzierung nicht zulassen. Unseres Erachtens ist es deshalb auch handelsrechtlich unzulässig, den Buchwert des abgehenden Grundstücksteils als Anschaffungskosten der virtuellen Währung zu behandeln. Der Grundstücksabgang führt vielmehr zwingend zur **Gewinnrealisierung**.

Die Abkehr von der Annahme eines normalen Tauschs hat im Übrigen auch Auswirkungen auf die Zugangsbewertung der vereinnahmten virtuellen Währung, und zwar auch steuerbilanziell. Hierzu folgende Fortsetzung des Sachverhalts: 51f

BEISPIEL (FORTSETZUNG) M gibt den Grundstücksteil, der einen gemeinen Wert von 2 Mio. Metacoins bzw. 0,5 Mio. € hat, für 0,8 Mio. Metacoins an X ab, einerseits weil er sich aus der Ansiedlung von X Synergieeffekte (Kundenfrequenz) für sein eigenes Geschäft erhofft, andererseits weil er X nahesteht. Unmittelbar nach dieser Transaktion tauscht M die 0,8 Mio. Metacoins in 0,2 Mio. €.

Würde man in diesem Fall den Zugang der erhaltenen virtuellen Währung mit dem gemeinen Wert des Grundstücks, also mit 2 Mio. Metacoins (0,5 Mio. €), bewerten, entstünde aus der sofortigen und marktkonformen Umwandlung in 0,2 Mio. € ein währungsähnlicher Verlust von 0,3 Mio. €. Wirtschaftlich sind diese 0,3 Mio. € aber gar nicht durch die virtuelle Währung und die „Devisenkursentwicklung“ beeinflusst, sondern durch die Abgabe des Grundstücks unter Wert. Dieser **wirtschaftlichen Tatsache** sollte auch die Bilanzierung folgen, indem abweichend von der Konzeption des normalen Tauschs unter Berücksichtigung der Geldnähe der virtuellen Währung deren Zugang mit dem tagesaktuellen Kurs (0,2 Mio. €) verbucht wird und der Aufwand bzw. Minderertrag von 0,3 Mio. € beim Erfolg aus dem Abgang des Grundstücksteils berücksichtigt wird. Das Beispiel zeigt erneut, dass eine Vernachlässigung der Geldnähe virtueller Währungen zu unangemessenen Lösungen führen würde.

51g Das BMF-Schreiben zu virtuellen Währungen hält noch Folgendes fest:¹

- ▶ Einheiten einer virtuellen Währung sind **nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter materieller Art**, die bei Zuordnung zum Anlagevermögen unter **Finanzanlagen** (§ 266 Abs. 2 A. III) auszuweisen sind.
- ▶ Aufgrund des Rückwärtsbezugs jedes Transaktionsoutputs ist eine Zuordnung und Identifizierung von Einheiten einer virtuellen Währung grundsätzlich bis hin zu deren Ursprungstransaktion (Coinbase-Transaktion) möglich. Bei der Veräußerung sind deshalb grundsätzlich die individuellen – ggf. fortgeführten – **Anschaffungskosten** der veräußerten Einheiten einer virtuellen Währung vom Veräußerungserlös abzuziehen. Können die individuellen Anschaffungskosten der Einheiten einer virtuellen Währung im Einzelfall nicht ermittelt und individuell zugeordnet werden, sind diese mit den durchschnittlichen Anschaffungskosten zu bewerten.
- ▶ Erhält der Steuerpflichtige zusätzliche Einheiten einer virtuellen Währung für das Halten von Einheiten einer virtuellen Währung über einen bestimmten Zeitraum (Staking), handelt es sich um einen betrieblich veranlassten Zugang zum Betriebsvermögen (Betriebs-einnahmen). Die Einheiten der virtuellen Währung sind im Zeitpunkt ihres Zugangs mit dem Marktkurs (gewinnerhöhend) zu aktivieren.
- ▶ Das BMF-Schreiben enthält weitere Ausführungen zur Bilanzierung bei Mining-Unternehmen sowie zum Umgang mit nicht als virtuelle Währung zu klassifizierenden Token.

Die vom BMF vorgenommene Qualifizierung als zugleich materiell und finanziell ist nicht notwendig widersprüchlich: Auch Goldanlagen sind materiell, passen aber am besten zum Posten Finanzanlagen.

Auch das IDW hat sich im Mai 2022 in einem sog. Knowledge Paper zu Kryptowährungen geäußert. Das Papier geht aber nicht spezifisch auf Bilanzierungsfragen ein.

3.9 Abc der immateriellen Vermögensgegenstände

52 Der Praktiker in der Tradition der deutschen Rechnungslegung orientiert sich in solchen Fällen – hier zur Bestimmung eines immateriellen Vermögensgegenstands/Wirtschaftsguts – an der BFH-Rechtsprechung, soweit vorhanden, sonst am Schrifttum. Das ist systematisch gesehen auch zutreffend, denn solche Entscheidungen können nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG (sog. Maßgeblichkeitsprinzip) nur auf der Basis der GoB, d. h. in Auslegung von Handelsrecht, gefunden werden. Dazu folgende Übersicht in Abc-Form:²

Sachverhalt	Vermögensgegenstandseigenschaft	Verweise	Fundstellen BFH/sonstige
Ablösesumme	Ja	→ Rz. 45	BFH, Urteil v. 14.12.2011 – I R 108/10, DStR 2012 S. 229
Ackerprämienberechtigung	Nein		BFH, Urteil v. 30.9.2010 – IV R 28/08, DB 2010 S. 2650
Adressensammlung (auf Datenträgern)	Ja		BFH, Urteil v. 2.9.1988 – III R 38/84, BStBl 1989 II S. 160

1 BMF, Schreiben v. 10.5.2022 – IV C 1 - S 2256/19/10003 :001, DOK 2022/0493899, Einzelfragen zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung von virtuellen Währungen und von Token.

2 Auf der Grundlage der Zusammenstellung von Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust (Hrsg.), EStG, §§ 4, 5 Tz. 719; soweit nicht gesondert gekennzeichnet, sind die aufgeführten Vermögensgegenstände abnutzbar (→ § 253 Rz. 140).

Alleinvertriebsrecht	Ja		BFH, Urteil v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl 1989 II S. 101
Archiv von Verlagen	Nein		BFH, Urteil v. 8.11.1974 – III R 90/73, BStBl 1975 II S. 104
Arbeitnehmererfindungen	Ja	→ § 248 Rz. 9	
Arzneimittelzulassung	Ja		BMF, Schreiben v. 12.7.1999 – V C 2 – S 2172 – 11/99, BStBl I S. 686
Auffüllrecht	Nein		BFH, Urteil v. 20.3.2003 – IV R 27/01, BStBl II S. 878
Auftragsbestand, fest vereinbart	Ja	→ § 301 Rz. 54	BFH, Urteil v. 1.2.1989 – VIII R 361/83, BFH/NV 1989 S. 778; BFH, Urteil v. 7.11.1985 – IV R 7/83, BStBl 1986 II S. 176; BFH, Urteil v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl 2010 II S. 609; BFH, Urteil v. 13.9.1989 – II R 1/87, BStBl 1990 II S. 447 (zur Einheitsbewertung)
Belieferungsrecht, allgemein		→ Rz. 20 ff.	
Belieferungsrecht, Zeitschriftengrossist	Ja	→ Rz. 25	BFH, Urteil v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl II S. 775
Belieferungsrecht bzgl. Lieferung an Gastwirte	Ja	→ Rz. 25	BFH, Urteil v. 26.2.1975 – I R 72/73, BStBl 1976 II S. 13
Bergwerkseigentum	Ja (u. E. zweifelhaft)		FG Sachsen-Anhalt, Urteil v. 9.6.2010 – 3 K 1568/04, EFG 2011 S. 1011, Az. BFH: I R 101/10
Bitcoin (elektr. Zahlungsmittel)	Ja	→ Rz 51a	
Brennrecht	Ja		BFH, Urteil v. 9.12.1983 – III R 40/79, BStBl 1984 II S. 193
Cloudcomputing	Fallabhängig	→ Rz 23a ff.	
Dienstbarkeit/Grunddienstbarkeit	Ja		BFH, Urteil v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl II S. 369
Diensterfindungen	Siehe Arbeitnehmererfindungen		
Domain-Name	Ja		BFH, Urteil v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl 2007 II S. 301
EDV-Programm		→ Rz. 23 f.	
Erbbaurecht		→ Rz. 11; → § 266 Rz. 29	
Filmrechte	Ja		Gabert, StuB 2010 S. 891
Finanzprodukte		→ Rz. 272	
Forstrecht	Ja		BFH, Urteil v. 18.7.1974 – IV R 187/69, BStBl II S. 767
Fortsetzungssammelwerk (nicht abnutzbar)	Ja		BFH, Urteil v. 28.10.1987 – II R 224/82, BStBl 1988 II S. 50
GAP-Zahlungsanspruch (abnutzbar in 10 Jahren)	Ja		BFH, Urteil v. 21.10.2015 – IV R 6/12
Geschäftsbeziehung (nicht abnutzbar)	Ja		BFH, Urteil v. 16.9.1970 – I R 196/67, BStBl 1971 II S. 175

Geschmacksmuster	Ja		BFH, Urteil v. 1.8.1990 – II R 17/87, BStBl II S. 879; BFH, Urteil v. 4.9.1996 – II B 135/95, BStBl II S. 586
Güterfernverkehrsgenehmigung	Ja		BFH, Urteil v. 22.1.1992 – I R 43/91, BStBl II S. 529
Handelsvertreter, Ablösung des Ausgleichsanspruchs	Ja		BFH, Urteil v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl II S. 549
Instandhaltungsrückstellung, Beteiligung eines Wohneigentümers	Ja	→ Rz. 10	BFH, Beschluss v. 5.10.2011 – I R 94/10, DStR 2012 S. 173
Kippgebühren	Ja	→ § 253 Rz. 71	IDW/FN 2016 S. 57
Know-how, technisches Spezialwissen	Ja		BFH, Urteil v. 22.5.1979 – III R 129/74, BStBl II S. 634; BFH, Urteil v. 15.7.1987 – II R 249/83, BStBl II S. 809; BFH, Urteil v. 29.9.1987 – X R 17/82, BStBl 1988 II S. 49
Kontingent, z.B. Milchvertrieb	Ja		BFH, Urteil v. 22.2.1962 – IV 58/59U, BStBl 1962 III S. 367; RFH, Urteil v. 17.5.1939 – VI 73/39, RStBl S. 799; RFH, Urteil v. 2.10.1936 – V A 249/36, RStBl 1937 S. 113; BFH, Urteil v. 13.12.1979 – IV R 30/77, BStBl 1980 II S. 346
Konzession, Linienkonzession	Ja		BFH, Urteil v. 13.3.1956 – I 209/55 U, BStBl III S. 149; BFH, Urteil v. 21.7.1993 – X R 32/91, BFH/NV 1994 S. 305; BFH, Urteil v. 21.7.1993 – II R 74/92, BFH/NV 1994 S. 343
Kundenstamm (nicht abnutzbar); Kundenliste	Unter Umständen		BFH, Urteil v. 14.2.1973 – I R 89/71, BStBl II S. 580; BFH, Urteil v. 26.7.1989 – I R 49/85, BFH/NV 1990 S. 442; BFH, Urteil v. 18.12.1996 – I R 128-129/95, BStBl 1997 II S. 546; BFH, Urteil v. 26.11.2009 – III R 40/07, BFH/NV 2010 S. 721
Lieferantenliste	Unter Umständen		BFH, Urteil v. 18.12.1996 – I R 128-129/95, BStBl 1997 II S. 546
Mandantenstamm			BFH, Urteil v. 20.10.2015 – VIII R 33/13, DStR 2016 S. 904
Markenrecht	Ja		BMF, Schreiben v. 12.7.1999 – IV C 2 – S 2172 – 11/99, BStBl I S. 686
Milchlieferrecht	Ja		BFH, Urteil v. 22.7.2010 – IV R 30/08, BStBl 2011 II S. 210
Nutzungsrecht	Unter Umständen	→ Rz. 28 ff.	
Optionsrecht	Unter Umständen	→ Rz. 288	

Patent	Ja		BFH, Urteil v. 8.11.1979 – IV R 145/77, BStBl 1980 II S. 146; BFH, Urteil v. 2.6.1976 – I R 20/74, BStBl II S. 666
Praxiswert (Abschreibung 3–5 Jahre)	Ja		BFH, Urteil v. 24.2.1994 – IV R 33/93, BStBl 1994 II S. 590
Profisportler	Ja	→ Rz. 45	
Prototyp	Ja		BFH, Urteil v. 22.5.1979 – III R 129/74, BStBl II S. 634
REACH		→ Rz. 49	
Rückverkaufsoption für Pkw	Ja	→ § 252 Rz. 157	OFD Nordrhein-Westfalen v. 25.7.2014, DB 2014 S. 1770
Sendelizenz als höchstpersönliches Recht	Nein	→ Rz. 16	
Software	Ja	→ Rz. 23 f.	
Software as a Service	In der Regel nein	→ Rz. 24a ff.	
Spielerlaubnis für Profisportler	Ja	→ Rz. 21 → Rz. 45	
Tabakquote	Ja		FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 11.8.2006 – 2 K 2607/04, EFG 2007 S. 21
Thermalwasserbezugsrecht	Ja		BFH, Urteil v. 24.8.1989 – IV R 38/88, BStBl II S. 1016
Tonträger	Ja		BFH, Urteil v. 10.8.1989 – XR 176-177/87, BStBl 1990 II S. 15
Transferentschädigung	Ja	→ Rz. 21 → Rz. 45	
Treibhausgas-Emissionsrechte	Ja	→ Rz. 36	
Urheberrecht (nicht abnutzbar)	Ja		BFH, Urteil v. 14.3.1979 – I R 37/75, BStBl II S. 470
Verlagsarchiv	Nein		BFH, Urteil v. 8.11.1974 – III R 90/73, BStBl 1975 II S. 104
Verlagsrecht	Ja		BFH, Urteil v. 14.3.1979 – I R 37/75, BStBl II S. 470
Vertragsarztzulassung	Unter Umständen		BFH, Urteil v. 9.8.2011 – VIII R 13/08, BStBl 2011 II S. 2479; OFD Münster, Kurzinfo v. 14.12.2011, DStR 2012 S. 1511
Verwendungsrecht für Formen, Spezialwerkzeug	Ja		BFH, Urteil v. 1.6.1989 – IV R 64/88, BStBl II S. 830
Wärme	Ja	→ Rz. 15a	BFH, Urteil v. 12.3.2020 – IV R 9/17
Warenzeichen	Ja		BFH, Urteil v. 1.8.1990 – II R 17/87, BStBl II S. 879; BFH, Urteil v. 4.9.1996 – II B 135/95, BStBl II S. 586
Wassernutzungsrecht (nicht abnutzbar)	Ja		FG München, Zwischenurteil v. 9.12.2008 – 13 K 2292/03, EFG 2009 S. 909, Kurzinfo StuB 2010 S. 322

Werbefilm	Ja		FG Hamburg, Urteil v. 4.12.1989 – II 208/87, EFG 1990 S. 463
Werbespot	Nein	→ § 255 Rz. 13a	
Wettbewerbsverbot (denkbar auch als aktiver Abgrenzungsposten) ¹	Ja		BFH, Urteil v. 14.2.1973 – I R 89/71, BStBl II S. 580; BFH, Urteil v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl II S. 369
Zahlungsansprüche nach der GAP-Reform	Ja		BFH, Urteil v. 21.10.2015 – IV R 6/12 BMF, Schreiben v. 13.12.2016, BStBl I 2016
Zinsbegrenzungsvertrag, cap	Ja		FG München, Urteil v. 25.3.2003 – 6 K 264/01, DStRE 2003 S. 1143
Zuckerrübenlieferrecht	Ja		BFH, Urteil v. 17.3.2010 – IV R 3/08, BStBl 2014 II S. 512; BFH, Urteil v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BStBl II S. 28; BFH, Urteil v. 24.6.1999 – IV R 33/98, BStBl 2003 II S. 58

53 Zu weiteren immaterielle Vermögensgegenstände betreffenden Sachverhalten im Zusammenhang mit **Entwicklungskosten** wird auf → § 255 Rz. 192 ff. verwiesen.

4. Geschäfts- oder Firmenwert (Abs. 1 Satz 4)

54 Auf die Kommentierung unter → Rz. 380 wird verwiesen.

5. Forderungen

5.1 Grundstruktur des Bilanzansatzes

55 Die Aktivierung von Forderungen erfordert regelmäßig eine **Rechtsgrundlage**. Diese kann aus einem Vertrag, aus einem gesetzlichen Schuldverhältnis, aus einem gesellschaftsrechtlichen Akt oder aus einer öffentlich-rechtlichen Rechtsbeziehung resultieren. Das rechtliche Bestehen der Forderung **allein** begründet den Bilanzansatz jedoch nicht. Bei dem im Wirtschaftsleben üblichen gegenseitigen Leistungsaustausch muss zusätzlich die bedungene Leistung auch erbracht sein (→ Rz. 8). Zum Zeitpunkt der Aktivierung von Forderungen aus erfolgten Verkaufsgeschäften vgl. → § 252 Rz. 110.

BEISPIELE

- ▶ Am 28.12.00 wird formgerecht und rechtsgültig ein Grundstück verkauft und die Auflassung erklärt. Der Nutzen- und Lastenübergang soll am 1.2.01 stattfinden. Die am 28.12. begründete Kaufpreisforderung ist am 31.12.00 nicht bilanzierbar, weil das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück noch nicht übergegangen ist (→ § 252 Rz. 115).
- ▶ Die Immobilien-AG schließt am 28.12.00 als Vermieter einen Mietvertrag über zehn Jahre zu einem Einmalbetrag von 100 ab. Die Nutzungsberechtigung beginnt am 31.12.00. Der Forderungsbetrag von 100 ist am 31.12.00 nicht bilanzierbar. Der Charakter des schwebenden Geschäfts und die

¹ Kupsch, WPg 1977 S. 663; Doellerer, BB 1965 S. 1409; Schulze-Osterloh in Baumbach-Hueck, GmbHG, 8. Aufl., § 42 Tz. 78 und 184. Korrespondierend beim Empfänger der Vergütung vgl. → § 250 Rz. 64.

noch nicht erbrachte Leistung in Form der Nutzungsüberlassung (→ Rz. 8) verhindern den Bilanzansatz. Die „Forderung“ im bilanzrechtlichen Sinn entsteht ratierlich in der Nutzungsperiode (→ § 252 Rz. 141).

Besonderheiten bestehen bei **gesetzlichen** Schuldverhältnissen, d. h. bei Forderungen, die nicht aus einem schuldrechtlichen Synallagma stammen (Schadenersatzforderungen, Forderungen aus unerlaubter Handlung u. Ä.). Hier kommt eine Aktivierung der Forderung erst dann in Betracht, wenn vom Schuldner eine Anerkennung oder ein rechtskräftiges Urteil vorliegt. Das Urteil wirkt nicht ansatzaufhellend (→ § 252 Rz. 88), sondern -begründend.¹ Das Bilanzrecht folgt hier nicht dem **Prozessrecht**, denn Letzteres begründet nicht eine (in diesem Fall) Forderung, sondern stellt nur das schon immer gültige Bestehen einer Forderung fest. Anderes gilt nach den IFRS.² Soweit auf eine bestrittene Forderung vom Schuldner eine (Teil-)Zahlung erfolgt ist, liegt der Realisationstatbestand vor; die Teilzahlung ist nicht als Anzahlung zu behandeln, sondern als Ertrag zu vereinnahmen.³ Die dargestellte Rechtsdogmatik soll auch auf **Steuererstattungsansprüche** wie folgt anzuwenden sein: Sobald ohne Vorbehalt ein BFH-Urteil im BStBl II veröffentlicht ist, kommt die Aktivierung eines sich hieraus ergebenden Erstattungsanspruchs in Betracht.⁴ Die später erfolgte Berichtigungsveranlagung stellt nicht den Ansatzzeitpunkt dar. Auf dieser Grundlage ist auch der **Zinsanspruch** aus der Steuererstattung nach § 233a AO unter Berücksichtigung der Anlaufverzögerung von 15 Monaten anzusetzen.⁵

56

Generell gilt: Die Aktivierbarkeit setzt eine wirtschaftliche Verursachung in der **Vergangenheit** und hinreichende Sicherheit der Erfüllung am Bilanzstichtag voraus.⁶ Einen typischen Sachverhalt stellt der Jahres-Umsatzbonus dar, der auf fest vereinbarter Rechtsgrundlage am Stichtag als realisiert gilt.⁷ Die zitierten Entscheidungen des BFH zur Steuerbilanz beruhen ausschließlich auf Auslegung des Handelsrechts. Unseres Erachtens kann ihnen auch handelsbilanziell gefolgt werden. Zu Steuerschulden und Steuerforderungen vgl. → § 249 Rz. 145 ff.

Ein **Umsatzsteueranspruch** aufgrund in Vorjahren zu hoch erklärter und bezahlter Umsatzsteuer kommt im Veranlagungszeitraum der Rechnungsberichtigung in Betracht (→ § 249 Rz. 145).⁸

Soweit die Forderung am Bilanzstichtag rechtsförmlich **noch nicht vorhanden ist**, steht dieses „Manko“ dem Bilanzansatz dann nicht entgegen, wenn mit dem nachfolgenden Entstehen der Forderung „fest zu rechnen ist“.⁹ Dazu muss die Ursache für das Entstehen der Forderung im

57

1 Ständige BFH-Rechtsprechung, z. B. v. 26.4.1989 – I R 147/84, BStBl 1991 II S. 213; BFH, Urteil v. 14.9.1994 – I R 6/94, BStBl 1997 II S. 89; BFH, Urteil v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl 1998 II S. 375; BFH, Urteil v. 26.2.2014 – I R 12/14, BFH/NV 2014 S. 1544.

2 Vgl. *Lüdenbach*, PIR 2007 S. 143.

3 BFH, Urteil v. 18.9.2007 – I R 44/06, BStBl 2008 II S. 319.

4 BFH, Urteil v. 31.8.2011 – X R 19/10, DB 2012 S. 88, zur Umsatzsteuererstattung für den Betrieb von Geldspielautomaten nach BFH, Urteil v. 12.5.2005 – V R 7/02, BStBl 2005 II S. 617. Vgl. hierzu auch BayLfSt, Vfg. v. 10.3.2015, DStR 2015 S. 1752.

5 Einzelheiten mit Berechnungsbeispielen OFD Frankfurt a. M., Vfg. v. 22.4.2013, DB 2013 S. 1084.

6 BFH, Urteil v. 12.1.2012 – IV R 4/09, DStR 2012 S. 945.

7 BFH, Urteil v. 25.9.1956 – I 103/55 U, BStBl 1956 III S. 349.

8 BFH, Urteil v. 15.3.2012 – III R 96/07, DStR 2012 S. 1495.

9 BFH, Urteil v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl 2001 II S. 349; BFH, Urteil v. 9.2.1978 – IV R 201/74, BStBl II S. 370; BFH, Urteil v. 19.2.1991 – VIII R 106/87, BStBl II S. 569; BFH, Urteil v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl II S. 594; BFH, Urteil v. 12.4.1984 – IV R 112/81, BStBl II S. 554; „quasi-sicher“ nach *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, S. 6; BGH, Urteil v. 29.4.2014 – II ZR 395/12, DB 2014 S. 1307, unter Tz. 31, betreffend die Einzahlung in eine Kapitalrücklage.

abgelaufenen Wirtschaftsjahr gesetzt worden sein. Im zitierten BFH-Urteil I R 10/98 lag diese wirtschaftliche Verursachung in der vom Unternehmen erbrachten Mischfutterproduktion, die kurz nach dem Bilanzstichtag durch Antragstellung einen Beihilfeanspruch öffentlich-rechtlicher Natur entstehen lässt. Die Leistung war schon am Bilanzstichtag erbracht.

57a **Beispiele** aus der BFH-Rechtsprechung für die Nichtaktivierbarkeit von Forderungen:

Forderungen aus schwebendem Geschäft	→ Rz. 8
Bestrittene Forderungen aus nicht synallagmatischem Geschäft (Schadenersatzansprüche, ungerechtfertigte Bereicherung, culpa in contrahendo): Bilanzierung erst nach Schuldanerkenntnis oder rechtskräftigem Urteil	BFH, Urteil v. 26.4.1989 – I R 147/84, BStBl 1991 II S. 213 BFH, Urteil v. 14.9.1994 – I R 6/94, BStBl 1997 II S. 89 BFH, Urteil v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl 1998 II S. 375
Obsiegendes Urteil in der unteren Instanz	BFH, Urteil v. 11.10.1973 – VIII R 1/69, BStBl 1974 II S. 90
Forderungen aus Wechselregress	BFH, Urteil v. 26.4.1995 – I R 92/94, BStBl 1995 II S. 594
Besserungsscheine (Korrespondenz zum Bilanzansatz der Verpflichtung aus dem Besserungsschein)	Rautenberg/Schaufenberg, DB 1995 S. 1345, 1349
Dividendenanspruch für abgelaufenes Geschäftsjahr (keine phasengleiche Dividendenvereinnahmung)	BFH, Urteil v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl 2000 II S. 632
Nichtkenntnis der anspruchsbegründenden Tatsachen	BFH, Urteil v. 23.5.1984 – I R 266/81, BStBl 1984 II S. 723
Verjährung, es sei denn, der Schuldner will bekanntlich die Verjährungseinrede nicht erheben	BFH, Urteil v. 9.2.1993 – VIII R 21/92, BStBl 1993 II S. 543 zum spiegelbildlichen Fall der Verbindlichkeit
Satzungs- oder Steuerklauseln (bei vGA)	Kommentierungen zu § 8 KStG
Nachbezugsrecht in Bezug auf verbilligte Rohstoffe	BFH, Urteil v. 12.12.1978 – VII R 44/76, BStBl 1979 II S. 263

Umgekehrt können am Bilanzstichtag (**noch**) nicht vorhandene Forderungen im Ausnahmefall aktivierbar sein – hierzu folgende **Beispiele**:

USt-Ausfuhrvergütung	BFH, Urteil v. 28.9.1967 – IV 291/65, BStBl 1967 III S. 763
Tabaksteuererstattungen	BFH, Urteil v. 14.3.1968 – IV 187/64, BStBl 1968 II S. 518
Umsatzprämien und Lieferantenboni etc.	BFH, Urteil v. 9.2.1978 – IV R 201/74, BStBl 1978 II S. 370
	BFH, Urteil v. 25.9.1956 – I 103/55 U, BStBl 1956 III S. 349
Genossenschaftliche Warenrückvergütungen	BFH, Urteil v. 12.4.1984 – IV R 112/81, BStBl 1984 II S. 554
Stilllegungsbeihilfen unter bestimmten Voraussetzungen	BFH, Urteil v. 15.2.1989 – II R 170/85, BStBl 1989 II S. 401
Vorsteuererstattungsansprüche vor Erhalt der berichtigten Rechnung	BFH, Urteil v. 12.5.1993 – XI R 1/93, BStBl 1993 II S. 786
Forderung auf Magermilchbeihilfe	BFH, Urteil v. 8.11.2000 – I R 10/98, BStBl 2001 II S. 349
Steuererstattungen	BFH, Urteil v. 12.5.2005 – V R 7/02, BStBl 2005 II S. 617
Zinsen auf Steuererstattungen nach § 233a AO	OFD Frankfurt a. M. v. 22.4.2013, DB 2013 S. 1084

57b Zu der persönlichen **Zurechnung** von Forderungen wird auf → Rz. 263, zum **Aktivierungszeitpunkt** unter dem Gesichtspunkt der Umsatzrealisation auf → § 252 Rz. 102 und zum bilanziellen Abgang auf → Rz. 264 verwiesen.