

► *Steuerbilanz*: Entsprechend können diese Kosten mangels abstrakter Aktivierungsfähigkeit (zum Begriff abstrakte Aktivierungsfähigkeit Anm. 500) auch in der StBil. nicht aktiviert werden.

BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/PFITZER/WEBER § 248 HGB Rn. 1; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. IX. § 248 HGB Rn. 5.

Abgrenzung von Kosten der Fremdkapitalbeschaffung: Abzugrenzen sind die Kosten der Eigenkapitalbeschaffung von den Kosten der Beschaffung von Fremdkapital, die nach dem eindeutigen Wortlaut nicht unter § 248 Abs. 1 Nr. 2 HGB fallen. Zu Letzteren gehören zB Kapitalvermittlungsgebühren.

Auch die Kosten der Fremdkapitalbeschaffung führen nicht zum Erwerb eines WG und sind daher regelmäßig sofort abziehbar.

BFH v. 21.12.1977 – I R 20/76, BStBl. II 1978, 346 (347); PYSZKA, DStR 1996, 807 (808); BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/PFITZER/WEBER § 248 HGB Rn. 11.

Allerdings ist str., ob sie zwingend sofort gewinnwirksam zu erfassen sind oder ob für sie, sofern sie mit der Herstellung eines WG im Zusammenhang stehen, entsprechend der handelsbilanzrechtl. Regelung des § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB ein Aktivierungswahlrecht besteht.

Für ein Aktivierungswahlrecht BFH v. 4.10.1989 – II R 72/86, BStBl. II 1989, 962 (963); v. 27.12.1989 – V B 138/88, BFH/NV 1990, 487; WEBER-GRELLET, DB 1994, 2405 (2408); WEBER-GRELLET, StbJb. 1994/95, 97 (122); ADS VI. § 255 HGB Rn. 206; KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2010, 2263 (2267).

Die FinVerw. geht seit Inkrafttreten des BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) davon aus, dass die Ausübung des Wahlrechts in der HBil. in der StBil. nachzuvollziehen ist, dh. dass die Fremdkapitalzinsen dann stl. als Teil der HK zu aktivieren sind, wenn handelsrechtl. ebenso verfahren wird.

BMF v. 12.3.2020, FR 2010, 398 – Tz. 6; zust. KAMINSKI, DStR 2010, 771 (772); krit. hingegen KÜNKELE/ZWIRNER, DStR 2010, 2263 (2267); ZWIRNER, DStR 2010, 591 (592).

Nach der uE zutreffenden Gegenansicht stellt das handelsrechtl. Wahlrecht des § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB jedoch eine Bilanzierungshilfe in Form einer Bewertungshilfe dar.

BORDEWIN, DSz 1994, 513 (516); EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 507; ebenso SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm. IX. § 255 HGB Rn. 502; PYSZKA, DStR 1996, 807 (811).

Da Bilanzierungshilfen in der StBil. nicht angesetzt werden dürfen (s. Anm. 530), kommt stl. die Einbeziehung der Fremdkapitalzinsen in die HK des finanzierten WG nicht in Betracht (glA EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 507; aA SCHUBERT/PASTOR in Beck-BilKomm. IX. § 255 HGB Rn. 510). Fremdkapitalzinsen erfüllen aber uU die Voraussetzungen der Bildung eines aktiven RAP und sind dann nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 zu aktivieren.

Abgrenzung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts: Die Kosten der Eigenkapitalbeschaffung sind von den AHK materieller oder immaterieller WG abzugrenzen. Eigenkapitalvermittlungsprovisionen stellen grds. nicht AHK eines immateriellen WG dar (BFH v. 14.11.2012 – I R 19/12, BFH/NV 2013, 1389, Rn. 26); vgl. aber zu Eigenkapitalvermittlungsprovisionen geschlossener Fonds BFH v. 14.4.2011 – IV R 15/09, BStBl. II 2011, 706 (Windkraftfonds), und v. 28.6.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717 (geschlossener Immobilienfonds; s. auch ARNDT, BB 2002, 1617).

539 (5) **Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen**

Begriff: Unmittelbare Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen sind zB Abschlussprovisionen, Vergütungen für Angestellte und Außen dienstmitarbeiter, Aufwendungen für ärztliche Untersuchungen, Kosten der Anlage der Versicherungsakten und andere Verwaltungskosten. Mittelbare Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen, also solche, die nicht einem einzelnen Versicherungsvertrag zuzuordnen sind, sind zB Aufwendungen für Werbung, Verwaltungskosten für den Außendienst und Kosten der Schulung der Mitarbeiter (BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/PFITZER/WEBER, § 248 HGB Rn. 14; HENNRICHS in Münchener Kommentar Bilanzrecht, § 248 HGB Rn. 21).

Bilanzierung: Die genannten Kosten dürfen nicht aktiviert werden.

► *Handelsbilanz:* Für die HBil. findet sich ein ausdrückliches Aktivierungsverbot in § 248 Abs. 1 Nr. 3 HGB. Die Vorschrift wurde zunächst als § 248 Abs. 3 durch das Versicherungsbilanzrichtlinie-Gesetz v. 24.6.1994 (BGBl. I 1994, 1377) in das HGB eingefügt. Sie übernahm die bis dahin in § 56 Abs. 2 VAG geltende Regelung, so dass das Aktivierungsverbot nicht nur für Versicherungsunternehmen, sondern für alle Kaufleute galt, wenngleich es für Kaufleute, die nicht Versicherungsunternehmen sind, ohne praktische Bedeutung gewesen sein dürfte. Durch das BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102) wurde lediglich die Stellung der Bestimmung innerhalb des § 248 HGB geändert. Die Regelung ist deklaratorisch (FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. IX. § 248 HGB Rn. 7), denn die entsprechenden Aufwendungen führen nicht zu Vermögensgegenständen oder aktiven RAP (BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/PFITZER/WEBER, § 248 HGB Rn. 15).

► *Steuerbilanz:* Auch in der StBil. dürfen die Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen nicht aktiviert werden.

ADS VI. § 248 HGB Rn. 26; BAETGE/FEY/WEBER/SOMMERHOFF in KÜTING/PFITZER/WEBER, § 248 HGB Rn. 15; FÖRSCHLE/USINGER in Beck-BilKomm. IX. § 248 HGB Rn. 7.

540 (6) **Ansprüche aus schwebenden Geschäften**

Schrifttum: WEBER-GRELLET, Der Apotheker-Fall – Anmerkungen und Konsequenzen zum Beschluß des Großen Senats vom 23.6.1997 GrS 2/93, DB 1997, 2233; PILTZ, Verbindlichkeit versus Drohverlust – welche Rückstellungen sind noch erlaubt?, StJb. 1999/2000, 221; MAULSHAGEN/MAULSHAGEN, Rechtliche und bilanzielle Behandlung von Swapgeschäften, BB 2000, 234; HAHNE/SIEVERT, Abgrenzung von Drohverlustrückstellungen und Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, DStR 2003, 1992; HOFFMANN, Anm. zu BFH I R 17/02, DStR 2003, 681; HOFFMANN, Passivierung von Optionsprämien beim Stillhalter als Verbindlichkeit, StuB 2003, 543; SCHULZE-OSTERLOH, Anm. zu BFH I R 17/02, BB 2003, 1009; WEBER-GRELLET, Anm. zu BFH I R 17/02, FR 2003, 514; HAHNE, Auswirkungen der Optionsentscheidung des BFH auf die Bilanzierung von Bürgschaften und Kreditgarantien, BB 2005, 819; HAHNE/LIEPOLT, Steuerbilanzielle Bewertung von Stillhalterverpflichtungen aus Optionsgeschäften, DB 2006, 1329; LÜDENBACH/HOFFMANN, Das schwebende Geschäft als Vermögenswert: Bilanzierung bei Erwerb und Verkauf von Nutzungsrechten, DStR 2006, 1382; CHRISTIANSEN, Zur Passivierung von Verbindlichkeiten: (Nicht-) Passivierung im Rahmen schwebender Geschäfte, DStR 2007, 869; EULER/BINGER, Rückstellungen für Altersteilzeit – Erfüllungsrückstand versus Verpflichtungsüberhang? – Zu einem BFH-Urteil vom 30.11.2005, DStR 2007, 177; HOFFMANN, Erschütterte Grundlagen der steuerlichen Bilanzierung durch den Kiesgruben-Beschluss des Großen BFH-Senats, DStR 2007, 1783; KÜTING/BAUER/HESS/REUTER, Erhaltene Anzahlungen und Fertigungsaufträge sowie ihre bilanzielle und bilanzanalytische Einordnung, Beihefter zu DStR 47/2008, 81; HRUBY, Ansatz von Rückstellungen für Mehrerlös-

abschöpfungen in der Handels- und in der Steuerbilanz, DStR 2010, 127; **HAUSSMANN/WEHRHEIM**, Der Ansatz von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Energiewirtschaft, StuB 2011, 370.

Begriff: Schwebende Geschäfte sind gegenseitige, auf Leistungsaustausch gerichtete Verträge iSd. § 320 BGB,

BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 (737); v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866 (867); v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); v. 22.8.2006 – X B 30/06, BFH/NV 2006, 2253 (2254 f.); v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705 (707); PILTZ, StbJb. 1999/2000, 221 (225 f.); CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869; KUSSMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 (290);

insbes. auch Dauerschuldverhältnisse,

BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 (594); v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); **HAUSSMANN/WEHRHEIM**, StuB 2011, 370 (372); **KUSSMAUL/OLLINGER**, StuW 2011, 282 (290);

bei denen der zur Sach-, Dienst- oder Werkleistung Verpflichtete seine Leistung abgesehen von unwesentlichen Nebenpflichten noch nicht vollständig erfüllt hat.

BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 (737); v. 27.6.2001 – I R 11/00, BStBl. II 2001, 758; v. 28.7.2004 – XI R 63/03, BStBl. II 2006, 866 (867); **WEBER-GRELLET**, DB 1997, 2233 (2234); **PILTZ**, StbJb. 1999/2000, 221 (226); **MAULSHAGEN/MAULSHAGEN**, BB 2000, 243 (248); **EULER/BINGER**, DStR 2007, 177 (180); **KUSSMAUL/OLLINGER**, StuW 2011, 282 (290); **WEBER-GRELLET** in **SCHMIDT XXXII**. § 5 Rn. 76; **SCHUBERT** in Beck-BilKomm. IX. § 249 HGB Rn. 53; aA **CHRISTIANSEN**, DStR 2007, 869; **WINNEFELD**, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 380; **HOFFMANN** in **LBP**, §§ 4, 5 Rn. 471; **CREZELIUS** in **KIRCHHOF XIII**. § 5 Rn. 76 (Vertrag, bei dem noch keiner der Vertragspartner seine Hauptleistung erbracht hat).

Der Schwebestand beginnt mit Vertragsabschluss (**KUSSMAUL/OLLINGER**, StuW 2011, 282 [290]; **KOZIKOWSKI/SCHUBERT** in Beck-BilKomm. VIII. § 249 HGB Rn. 55) und endet mit der Erfüllung des zur Sach-, Dienst- oder Werkleistung verpflichteten Vertragsteils.

BFH v. 5.4.2006 – I R 43/05, BStBl. II 2006, 593 (594); v. 29.11.2007 – IV R 62/05, BStBl. II 2008, 557 (558); **HAHNE/SIEVERT**, DStR 2003, 1992 (1994); **HOFFMANN**, StuB 2003, 543 (545); **KÜTING/BAUER/HESS/REUTER**, Beihefter zu DStR 47/2008, 81 (85); **SCHUBERT** in Beck-BilKomm. IX. § 249 HGB Rn. 56; aA **CREZELIUS** in **KIRCHHOF XIII**. § 5 Rn. 76; **HRUBY**, DStR 2010, 127 (130) – Schwebestand nur, solange keiner der beiden Vertragspartner seine Hauptleistungspflicht erfüllt hat.

Bei Dauerschuldverhältnissen, insbes. bei Nutzungsverhältnissen, endet der Schwebestand jeweils hinsichtlich der bereits erbrachten Leistung (aA **KUSSMAUL/OLLINGER**, StuW 2011, 282 [291] – Schwebestand endet insgesamt mit Beginn der Nutzung).

Leistungen des zur Geldzahlung verpflichteten Vertragsteils haben keinen Einfluss auf den Schwebestand.

WEBER-GRELLET in **SCHMIDT XXXII**. § 5 Rn. 76; **SCHUBERT** in Beck-BilKomm. IX. § 249 HGB Rn. 56; **HOFFMANN** in **LBP**, §§ 4, 5 Rn. 471; aA **WINNEFELD**, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 380; **CREZELIUS** in **KIRCHHOF XII**. § 5 Rn. 76 (Schwebestand nur, solange keiner der beiden Vertragspartner seine Hauptleistungspflicht erfüllt hat); ähnlich **BFH** v. 18.12.2002 – I R 17/02, BStBl. II 2004, 126 (128); v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); v. 11.10.2007 – IV R 52/04, BStBl. II 2009, 705 (707); **HAHNE/SIEVERT**, DStR 2003, 1992 (1994); **HAHNE/LIEPOLT**, DB 2006, 1329 (1330); **CHRISTIANSEN**, DStR 2007, 869 (870); **krit. dagegen HOFFMANN**, DStR 2003, 681 (682); **SCHULZE-OSTERLOH**, BB 2003, 1009; **WEBER-GRELLET**, FR 2003, 514.

Bilanzierung bei Bestehen der Ausgeglichenheitsvermutung:

► *Handelsbilanz*: Nach den GoB werden Ansprüche und Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften grds. nicht bilanziert.

BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (506); v. 15.9.2004 – I R 5/04, DStR 2005, 238 (240); v. 25.4.2006 – VIII R 40/04, BStBl. II 2006, 749 (751); v. 13.9.2007 – I B 197/07, BFH/NV 2008, 1355 (1356); v. 25.7.2012 – I R 101/10, BStBl. II 2013, 165 – Rn. 19; WEBER-GRELLET, DStR 1996, 896 (904); WEBER-GRELLET, DB 1997, 2233 (2234); KÜTING/HELLEN/BRAKENSIEK, BB 1998, 1465 (1473); MAULSHAGEN/MAULSHAGEN, BB 2000, 243 (248); HAHNE, BB 2005, 819 (821); HAHNE/LIEPOLT, DB 2006, 1329; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 380; WEBER-GRELLET, DB 2002, 2180 (2181); CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869; EULER/BINGER, DStR 2007, 177 (180); HOFFMANN, DStR 2007, 1783 (1784); HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 472; GOSCH, DStR 2002, 977 (980); KUSSMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 (289); SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 249 Rn. 57; CREZELIUS in KIRCHHOF XIII. § 5 Rn. 76; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 76.

Es gilt die Ausgeglichenheitsvermutung, dh., es wird angenommen, dass die Ansprüche und Verbindlichkeiten aus dem schwebenden Geschäft sich ausgleichen. Solange das der Fall ist, besteht ein Aktivierungsverbot für den Anspruch des Stpfl. aus dem schwebenden Geschäft. Hinsichtlich dieses – abstrakt durchaus aktivierungsfähigen – Anspruchs fehlt es damit an der konkreten Aktivierungsfähigkeit.

KÜTING/KESSLER, DB 1997, 2441 (2444); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 78; LÜDENBACH/HOFFMANN, DStR 2006, 1382 (1383).

Die Aktivierung ist allerdings nicht wegen der Geltung des Vorsichts- oder Realisationsprinzips ausgeschlossen.

KÜTING/KESSLER, DB 1997, 2441 (2444); WEBER-GRELLET, DB 1997, 2233 (2234); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 75 f.; aA WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 380; HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 471 f.; KUSSMAUL/OLLINGER, StuW 2011, 282 (290); CREZELIUS in KIRCHHOF XIII. § 5 Rn. 76; WEBER-GRELLET in SCHMIDT XXXII. § 5 Rn. 76; SCHUBERT in Beck-BilKomm. IX. § 249 HGB Rn. 57.

Danach wäre nämlich jedenfalls eine Aktivierung des Anspruchs des Stpfl. in Höhe der von ihm geschuldeten Leistung, also ohne Ausweis des aus dem Geschäft zu erwartenden Gewinns, nicht untersagt. Es handelt sich vielmehr um eine Vereinfachungsregel.

TIEDCHEN, Der Vermögensgegenstand im Handelsbilanzrecht, 1991, 75; KÜTING/KESSLER, DB 1997, 2441 (2444); KLIEM, Bilanzielle Rechnungsabgrenzung, 2000, 76 f.; ähnlich CHRISTIANSEN, DStR 2007, 869: Nichtausweis ist pragmatisch zu begründen; abw. WEBER-GRELLET, DB 1997, 2233 (2234): schwebendes Geschäft wird wirtschaftlich nicht dem abgelaufenen Wj. zugeordnet.

► *Steuerbilanz*: Das Bilanzierungsverbot gilt auch für die StBil. (BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324 – Rn. 40; WINNEFELD, Bilanz-Handbuch IV. Rn. D 381). Ansprüche aus schwebenden Geschäften dürfen daher auch in der stl. Gewinnermittlung nicht aktiviert werden.

Bilanzierung bei Wegfall der Ausgeglichenheitsvermutung:

► *Handelsbilanz*: Wenn nicht mehr davon auszugehen ist, dass der Wert des sich aus dem schwebenden Geschäft ergebenden Anspruchs dem Wert der Verbindlichkeit zumindest entspricht, ist gem. § 249 Abs. 1 HGB eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu passivieren.

► *Steuerbilanz*: Steuerlich besteht gem. Abs. 4a für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften allerdings ein Passivierungsverbot (s. Anm. 2050 ff.).

Bilanzierung bei Erfüllungsrückstand: Bei Vorliegen eines Erfüllungsrückstands (zum Begriff Anm. 675) hat der Stpl., der sich mit seiner Leistung im Rückstand befindet, eine Verbindlichkeit oder eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren (s. Anm. 675, 704 „Erfüllungsrückstand“).

Bilanzierung bei Vorleistungen des zur Geldzahlung Verpflichteten: Leistungen des zur Geldzahlung verpflichteten Vertragsteils führen zur Bilanzierung eines RAP oder einer geleisteten bzw. erhaltenen Anzahlung.

(7) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten im weiteren Sinne

541

Begriff: Aktive transitorische Posten im weiteren Sinne sind vor dem Bilanzstichtag geleistete Ausgaben, deren Erfolg nicht innerhalb einer bestimmten Zeit nach dem Bilanzstichtag eintritt, wie zB bei Ausgaben für Forschung und Entwicklung oder für Werbung (vgl. auch Anm. 2171; TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 1 f.).

Abgrenzung: Transitorische Posten im weiteren Sinne sind abzugrenzen von transitorischen Posten im engeren Sinne und von antizipativen Posten.

► *Aktive transitorische Posten im engeren Sinne* sind Ausgaben, die vor dem Bilanzstichtag geleistet werden, aber Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen (TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 2; vgl. auch Anm. 2171).

► *Aktive antizipative Posten* sind Erträge, denen Einnahmen erst später folgen.

TIEDCHEN in HdJ, Abt. II/9 Rn. 4; SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm. IX. § 250 HGB Rn. 4; vgl. auch Anm. 2171.

Bilanzierung: Aktive transitorische Posten im weiteren Sinne dürfen nicht aktiviert werden, da sie weder die Voraussetzungen eines WG noch die des Abs. 5 oder eines anderen aktivierungsfähigen Postens erfüllen.

Einstweilen frei.

542–549

b) Allgemeine Erläuterungen zur Aktivierung

Schrifttum: BECKER, Einkommensteuerrecht: Fragen der Aktivierung und Passivierung. Insbesondere der Gegenstand der einzelnen Aktivierung oder Passivierung, StuW 1929, Sp. 144; BECKER, Zum neuen Einkommensteuergesetz, StuW 1934, Sp. 1241; KUHN/WIENEKE, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Berlin, 5. Aufl. 1930; BLÜMICH, Das Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934, Berlin, 2. Aufl. 1937; KAEMMEL/BACCIOTTO, Einkommensteuergesetz vom 6. Februar 1938, München/Berlin, 2. Aufl. 1938; OERMANN/MEUSCHEL, Grundriß der Einkommensteuer, Stuttgart 1949; BÖRNSTEIN, Die Aktivierung von Versuchs- und Entwicklungskosten nach Handelsrecht und Steuerrecht, BB 1957, 553; BROCKHOFF/LENSKI/REINERT, Rechtsprechungskommentar zur Einkommensteuer, Bonn 1963; BARSKE, Gedanken zum Verhältnis der Handelsbilanz zur Steuerbilanz, DB 1964, 1569; DÖLLERER, Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, DB 1965, 1405; GAIL, Steuerrechtliche Anerkennung der aktienrechtlichen Aktivierungsverbote, WPg 1969, 273; NISSEN, Änderung der §§ 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes, DStZ 1969, 129; RAU, Steuerliche Übernahme handelsrechtlicher Bilanzierungsvorschriften, DB 1969, 676; THIEL, Das Gesetz zur Änderung der §§ 5 und 6 EStG, FR 1969, 165; EIBELSHÄUSER, Immaterielle Anlagewerte in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, Wiesbaden 1983; SCHULZE-OSTERLOH, Handelsbilanz und steuerliche Gewinnermittlung, StuW 1991, 284; GLANEGGER, Bewertungseinheit und einheitliches Wirtschaftsgut, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, Festschrift für Ludwig Schmidt, München 1993, 145; WESTERFELHAUS, Zwei-Stufen-Ermittlung zum bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstand, DB 1995, 885; WINTER, Aktivierungsfähigkeit von Finanzderivaten, BB 1996, 2083; WASSERMAYER, Auswirkungen der neueren Entscheidungen des Großen Senats zum Bilanzsteuerrecht, DB 2001, 1053; SCHREIBER, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG und die IAS/IFRS,

DSrR 2005, 1351; RAU, Zur steuerbilanziellen Behandlung von Aktienanleihen, DSrR 2006, 627; KÖHLER, Vollständiger Ansatz des Vermögens und der Schulden, StBp. 2009, 232; SCHÜLKE, Zur Aktivierbarkeit selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände, DSrR 2010, 992.

aa) Rechtsentwicklung

550 (1) Einkommensteuergesetz 1925

Rechtslage: Bereits § 13 Satz 1 EStG 1925 verknüpfte die stl. Gewinnermittlung mit den handelsrechtl. GoB. Gleichzeitig waren aber gem. § 13 Satz 2 EStG 1925 die weiteren Bestimmungen des Gesetzes über Entnahmen, abziehbare Ausgaben und Bewertung zu beachten. Für die Frage der Aktivierung wurde danach § 16 Abs. 2 EStG 1925 als zentrale Vorschrift angesehen (vgl. RFH v. 10.4.1929, StuW 1929, Sp. 964; BFH v. 20.11.1929, RStBl. 1930, 60; v. 21.10.1931, RStBl. 1932, 305 [306]; BECKER, StuW 1929, Sp. 141 [148]). Sie bestimmte, dass „Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Gegenständen, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen sich bestimmungsgemäß auf einen längeren Zeitraum erstreckt“, nicht im Jahr der Anschaffung oder Herstellung voll abgezogen werden durften. Diese Aufwendungen waren demnach vielmehr zwingend zu aktivieren (zum Vorliegen einer Aktivierungspflicht ausdrücklich RFH v. 21.10.1931, RStBl. 1932, 305 [306] und ebenso KUHN/WIENEKE, EStG 1925, § 13 Rn. 12) und ggf. gem. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG 1925 planmäßig abzuschreiben.

Begriff Wirtschaftsgut: Der vom Gesetz verwendete Begriff „Gegenstand“ wurde allerdings einhellig als zu eng angesehen und abweichend von der zivilrechtl. Bedeutung als „wirtschaftliches Gut“ ausgelegt (RFH v. 20.11.1929, RStBl. 1930, 60; BECKER, StuW 1929, Sp. 141 [149]). Die Bezeichnung „Wirtschaftsgut“ findet sich in diesem Zusammenhang, soweit ersichtlich, erstmals in einem Urteil des RFH aus dem Jahr 1928 (RFH v. 27.3.1928, RStBl. 1928, 260). Eine terminologische Festlegung war damit aber nicht verbunden. In anderen Entscheidungen aus dieser Zeit spricht der RFH weiterhin auch von „wirtschaftlichem Gut“ (RFH v. 15.5.1929, StuW 1929, Sp. 1103 [1104 und 1106]; BFH v. 20.11.1929, RStBl. 1930, 60; v. 27.11.1929, StuW 1930, Sp. 1150 [1151]; ebenso KUHN/WIENEKE, EStG 1925, § 13 Rn. 12), „wirtschaftlichem Vorteil“ (RFH v. 18.12.1928, StuW 1929, Sp. 531 [534]) und „Gut im wirtschaftlichen Sinn“ (RFH v. 15.5.1929, StuW 1929, Sp. 1103 [1104]; BFH v. 27.1.1932, StuW 1932, Sp. 520 [522]).

Steuerliche Aktivierungspflicht: Aktivierungsfähigkeit und damit Aktivierungspflicht bestand nach Ansicht des RFH für ein Gut, das einer besonderen Bewertung zugänglich ist und dessen Nutzen für das Unternehmen sich über einen längeren Zeitraum erstreckt (RFH v. 27.3.1928, StuW 1928, Sp. 705; BFH v. 20.11.1929, StuW 1930, Sp. 154 f.; v. 27.11.1929, StuW 1930, Sp. 1150 [1151]; v. 21.10.1931, StuW 1932, Sp. 492 [495]; ebenso KUHN/WIENEKE, EStG 1925, § 13 Rn. 12). Das Gut musste allerdings greifbar sein, also als Einzelheit ins Gewicht fallen; es durfte sich nicht derart „ins allgemeine“ verflüchtigen, dass es „nur als Steigerung des Goodwill des Unternehmens in Erscheinung“ trat (RFH v. 21.10.1931, RStBl. 1932, 305 [307]; ebenso bereits BECKER, StuW 1929, Sp. 141 [157]). Maßgeblich war dafür die Frage, ob ein Erwerber des ganzen Betriebs im Hinblick auf das Gut einen entsprechend höheren Preis zahlen würde (RFH v. 21.10.1931, RStBl. 1932, 305 [308]).

Maßgeblichkeit: Ungeachtet der in § 13 EStG 1925 statuierten Bindung der stl. an die handelsrechtl. Gewinnermittlung bestand nach Ansicht des RFH damit