Lizenziert für Herrn RA/StB Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

06.20

60. Jahrgang
Juni 2020
Seiten 161–192

www.StBpdigital.de

StBp
Die steuerliche Betriebsprüfung

Fachorgan für die Wirtschafts- und Prüfungspraxis

Herausgeber

Dr. Horst-Dieter Höppner
Vizepräsident des Bundesamtes für Finanzen a. D.
Bonn

AUFSÄTZE

Dipl.-Finanzwirt Michael Brinkmann, Werl (Westf.)
„GoBD 2020" – Praxisrelevante Neuregelungen

Dipl.-Finanzwirt Ralf Sikorski, Dorsten
Die neue Gelangensvermutung – Praktische Hilfe oder überflüssiger Formalismus?

Rechtsanwältin, Fachanwältin für Handels-Gesellschaftsrecht Katja Wolpert, Frankfurt a. M./Mainz
Haftung des Steuerberaters bei Verletzung von Regelungen des Datenschutzrechts

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler, München
Steuerliche Sonderbehandlungen von „Wirtschaftsgütern", nach neuerem nationalem und internationalem Steuerrecht, aus DBA-Ländern oder dem sonstigen Ausland

RECHTSPRECHUNG

Richter am BFH a. D. Prof. Jürgen Brandt, Bergisch-Gladbach
Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der Außenprüfung

ESV ERICH SCHMIDT VERLAG

21019

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2020 (http://www.stbpdigital.de) - 17.09.2020 12:20

Lizenziert für Herrn RA/StB Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

Steuerliche Sonderbehandlungen von „Wirtschaftsgütern“, nach neuerem nationalem und internationalem Steuerrecht, aus DBA-Ländern oder dem sonstigen Ausland

Ein informativer Abriss

*Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler, München**

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2020 (http://www.stbpdigital.de) - 17.09.2020 12:20

I. Einleitung und Überblick

Als „Wirtschaftsgüter“ werden im Handelsrecht, in der Betriebswirtschaftslehre und im Steuerrecht alle diejenigen Güter und Gegenstände bezeichnet, die in einem allgemein oder einem wirtschaftlich ausgerichteten Arbeitsprozess für die Erbringung von Leistungen notwendig sind. Zu den Wirtschaftsgütern zählen in erster Linie alle Sachgüter, doch auch Dienstleistungen und bestimmte geschützte Rechte sowie Nutzungsberechtigungen oder sogar gewisse Tiere (i. S. von §§ 90, 90a BGB) fallen hierunter. Bloße Nutzungsberechtigungen stellen hingegen keine Art von Wirtschaftsgütern dar.

Der Begriff des Wirtschaftsgutes ist im Einkommensteuergesetz oder anderswo nicht eindeutig definiert,[1] Die Rechtsprechung geht in der Praxis immer wieder davon aus, dass jeder „Gegenstand“, materiell oder als bloßer Posten verbuchbar, innerhalb des Vermögens ein verwertbares Wirtschaftsgut darstellen kann. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH[2] gelten als Wirtschaftsgüter – rechtlich oder wirtschaftlich extensiv ausgelegt – alle am Bilanzstichtag unter Vermögenswerte zu subsummierende

* Bis zu seiner, auf eigenem Wunsch etwas vorgezogenen Pensionierung war der Autor Bundesbeamter in leitenden Funktionen in der Bundesfinanzverwaltung, u. a. Gruppenleiter für „Internationales Steuerrecht“ in der Bundesbetriebsprüfung im ehemaligen „Bundesamt für Finanzen“, dem heutigen „Bundeszentralamt für Steuern“ (BZSt), beide mit Sitz in Bonn, sowie mehr als 25 Jahre lang nebenberuflich Vortragender für „Internationales Steuerrecht“ an der Bundesfinanzakademie des BMF. Der Autor hat im „Internationalen Recht“ (*Völkerrecht*) promoviert, daher seine Anmerkungen im Text auch hierzu. – Zur prüfungsfreien Zulassung von ehemaligen Finanzbeamten in herausgehobenen Funktionen als „Steuerberater“, vgl. § 38 Abs. 1 StBerG sowie die ausführliche Begründung hierzu im BFH-Beschluss v. 25. 10. 2007 VII B 55/07, BFH/NV 2008, 411. – Seither ist der Verfasser in München als RA/StB tätig gewesen (s. u. a. *www.langenmayr.de* oder *Kanzlei Dr. Langenmayr und Partner m. b. B.*, München), hier bis vor kurzem über viele Jahre hin noch freiberuflich.

1 Der Begriff des Wirtschaftsgutes findet zwar schon seit 1934 im Einkommensteuergesetz seinen verbalen Niederschlag, aber trotz dieser langjährigen Verwendung gibt es in den Steuergesetzen noch keine eindeutige legale Definition hierzu; aus diesem Grund muss man bei der Einschätzung, welcher Gegenstand beispielsweise in einem Unternehmen ein solches Wirtschaftsgut darstellt, bei Bedarf auf die einschlägige Rechtsprechung hierzu zurückgreifen.

2 Vgl. u. a. BFH v. 19. 6. 1997 IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808 oder FR 1997, 810, sowie v. 6. 12. 2017 VI R 65/15, BStBl. II 2018, 353 Rn. 12.

Lizenziert für Herrn RA/StB Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

Gegenstände des Handels- und Zivilrechts mit doch recht unterschiedlichen Kriterien, Differenzierungen und Qualitäten (wie nach Substanzen, Verwendbarkeit, Selbständigkeit, Flexibilität, selbständige Bewertbarkeit, Anpassungsfähigkeit, Nutzbarkeit im Unternehmen, übliche Nutzungsdauer, Abnutzbarkeit[3], Vergänglichkeit, Geringwertigkeit etc.) sowie alle positiven und negativen Güter[4] und last but not least auch gewisse sonstige realisierbare vermögenswerte Vorteile.[5]

Der Begriff des „Wirtschaftsgutes" ist, wie zuvor erwähnt, in den einschlägigen deutschen Gesetzen nicht näher definiert, er gilt aber durchaus als Zweckschöpfung des Steuerrechts.[6] Ohne die Einbeziehung, Schaffung oder den Erwerb eines entsprechenden Wirtschaftsguts ist eine steuerliche Gewinnrealisierung eigentlich nicht denkbar.[7]

Im Steuerrecht wie im Handelsrecht[8] gilt ein Wirtschaftsgut als ein Bewertungsobjekt innerhalb des Betriebsvermögens. Die Menge und der Wert der Wirtschaftsgüter sind dabei vor allen Dingen bei der Bilanzierung von besonderer Bedeutung. Hierbei gelten alle rechtsbehafteten Gegenstände, ob sog. materiell oder immaterielle, als Wirtschaftsgüter, solange sie als verselbstständigt wahrgenommen werden können und veränderbar sind (z. B. durch Veräußerung), aber auch Kosten verursacht haben bzw. verursachen können. Außerdem müssen sie für ein Unternehmen einen nachprüfbaren konkreten wirtschaftlichen Zweck erfüllen (können), um als ein Teil des Betriebsvermögens angesehen zu werden.

Auch in Privatvermögen und in Mitunternehmer-Vermögen oder auch in Sondervermögen existierende Wirtschaftsgüter werden allgemein als frei bewertbare Posten behandelt.

II. Arten von Wirtschaftsgütern

Man unterscheidet auch im Steuerrecht ganz generell zwischen übertragbaren

- materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern (rechtliche und wirtschaftliche Aspekte)
- beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern (nur körperliche Gegenstände)
- selbständig oder unselbständig bewertbaren Wirtschaftsgüter
- abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern (ebenso nur körperliche Gegenstände)
- Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder des Umlaufvermögens
- geringwertigen und selbstgeschaffenen geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG – auch mit der Möglichkeit von Sofortabschreibungen)[9]
- sachbezogenen oder personenbezogenen Dienstleistungen
- diversen geschützten Rechten,[10] rechtsähnlichen Werten und Nutzungsberechtigungen.[11]

Die unterschiedlichsten Arten von „Wirtschaftsgütern" sollen auch die beiden unterschiedlichen tabellarischen Übersichten verdeutlichen (vgl. Abb. 1 und Abb. 2).

Einkommensteuerrechtlich sind bewertbare Wirtschaftsgüter grundsätzlich nach den Vorgaben in den §§ 4, 5, 6 und 7 EStG zu aktivieren. Als dabei zu anzusetzende materiell-rechtliche Wirtschaftsgüter werden angesehen nicht nur Gegenstände des bürgerlichen Rechts, wie Sachen und geschützte Rechte, insbesondere Sachanlagen i. S. von § 266 HGB (Vermögensgegenständen und Schulden nach § 240 Abs. 1 HGB, § 253 HGB), wie Grundstücke, Gebäude, sonstigen Bebauungen, Maschinen, übliche technische Anlagen sowie Betriebs- und Geschäftsausstattungen jeder Art, sowie „tatsächliche Zustände" oder „sonstige verwendungsrelevante Rechtspositionen", soweit sie wirtschaftlich nutzbar sind.[12], aber (in der tabellarischen Übersicht nicht genannt) sogar durchaus auch Tiere.

Als aktivierbare immaterielle Wirtschaftsgüter i. S. von § 5 Abs. 2 EStG gelten eben auch geschützte Rechte, wie beispielsweise Urheberrechte, Namensrechte, Firmen- und Geschäftswerte, gewerbliche Schutzrechte, patentierte Erfindungen, vertragliche Kauf- oder Verkaufsoptionen, Belieferungsrechte, Konzessionen, entwickelte und verwendete Software, Computerprogramme und Know-hows etc.[13]

Bei (ausnahmsweisen) Zusammensetzungen von aktivierungsfähigen Wirtschaftsgütern aus materiellen und immateriellen Komponenten erfolgen ihre dennoch einheitlich vorzunehmen-

3 Vgl. *Krumm* in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 5 Rn. 341 unter Hinweis auf BFH v. 16. 10. 2008 IV R 1/06, BStBl. II 2010, 28, zur Abnutzbarkeit oder auch nicht von Wirtschaftsgütern sowie *Brandis* in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 7 Rn. 208–212 zu wirtschaftlich oder technisch abnutzbaren Wirtschaftsgütern und ihrer grundsätzlich freien Bewertbarkeit.

4 Vgl. hierzu *Reddig* in Kirchhof, EStG-Komm., 18. Aufl. 2019, § 5 Rn. 75–82.

5 Vgl. zu den unterschiedlichen Zurechnungen von Wirtschaftsgütern (WG) ausführlich *Bode* in Kirchhof, EStG-Komm., 18. Aufl. 2019, § 4 Rn. 66–104.

6 Laut Beschluss des Großen Senats des BFH v. 7. 8. 2000 GrS-2/99, BFHE 192, 339 oder BStBl. II 2000, 632 (zitiert in BFH v. 26. 4. 2018 III R 5/16, Rn. 21, BFH/NV 2018, 999 oder BStBl. II 2018, 536) wurde er bereits von der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RFH) entwickelt (vgl. RFH v. 27. 3. 1928 I A 470/27, RStBl. 1928, 260) und 1934 in das damalige Einkommensteuergesetz ohne eine eigenständige Definition aufgenommen.

7 Vgl. *Wassermeyer*, „Auswirkungen der neueren Entscheidungen des Großen Senats zum Bilanzsteuerrecht", DB 2001, 1053 (gemeint ist wohl u. a. der Beschluss des Großen Senats des BFH v. 7. 8. 2000 GrS 2/99, BFHE 192, 339 oder BStBl. II 2000, 632); ferner neuerdings der Hinweis auf eine Definition hierzu in BFH v. 26. 4. 2018 III R 5/16, BFH/NV 2018, 999 oder BStBl. II 2018, 536.

8 Die Bezeichnung „Wirtschaftsgut" im Steuerrecht in den §§ 4, 5 u. 6 EStG entspricht laut der Entsch. des Großen Senates des BFH v. 7. 8. 2000 GrS. 2/99, BStBl. II 2000, 632 oder FR 2000, 1126, sowie des Urt. des IV. Senats des BFH v. 6. 9. 2018 IV R 26/16, BFH/NV 2018, 497 Rn. 23, uneingeschränkt dem handelsrechtlichen Begriff eines „Vermögensgegenstandes" in den §§ 240, 241,246, 252, 253 u. 266 HGB; vgl. hierzu auch *Wied* in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 4 Rn. 260–274 (grds. selbständige WG aller Arten) sowie *Krumm* in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 5 Rn. 303–306 (Aufzählung von WG).

9 Näheres hierzu vgl. *Ehmke* in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 6 Rn. 1100 ff. (mit Hinweisen auf einschlägige Fachliteratur hierzu, u. a. auf den Aufs. von *Wagner/Staats,* „Die Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter im Handels-, Steuer- und Investitionszulagenrecht nach dem Unternehmenssteuergesetz 2008", DB 2007, 2395) sowie *Ehmke* in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 6 Rn. 1157–1160 (zugleich mit Bezug auf das GWG) sowie ausführlicher (37 S.) Aufs. von *Jauch,* „Geringwertige Wirtschaftsgüter-Lexikon des Steuerrechts" (Sofortabschreibung), DATEV-Dok.-Nr. 0630382.

10 Nach BFH v. 12. 6. 2019 X R 20/17, BFH/NV 2019, 1381 Nr. 12 oder BStBl. II 2020, 3, sind auch kommerzialisierbare „Namensrechte" einer natürlichen Person ertragssteuerrechtlich als Wirtschaftsgüter anzusehen und stellen nicht bloße Nutzungsrechte dar, die einlagefähig sind und auf die jährlich eine AfA vorgenommen werden könnte.

11 Gem. (wohl rkr.) Urteil des FG Münster v. 24. 3. 2015 12 K 1521/14 E, EFG 2015, 1265 Nr. 15 oder DATEV-Dok.-Nr. 5017897, ist auch ein „Bodenschatz" ein selbständig einlagefähiges und bewertbares Wirtschaftsgut, wenn der Eigentümer oder Nutzungsberechtigte ihn selbst abbaut oder vertragsmäßig durch einen Dritten nutzen lässt.

12 Vgl. *Brandis* in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 7 Rn. 92–99 sowie *Krumm* in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 5 Rn. 303–306.

13 Vgl. die breitgefächerte Darstellung von *Reddig* in Kirchhof, EStG-Komm., 18. Aufl. 2019, § 5 Rn. 80, 81 u. 96–98 zu Rn. 81, unter Bezugnahme auf Aufzählungen in BFH v. 4. 12. 2006 GrS. 1/05, BStBl. II 2007, 508, sowie die Auflistungen hierzu in den Abschn. R 5,5 und H 5,5 EStRi (2006) zu § 5 EStG, oder auch *Krumm* in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 5 Rn. 300–302 sowie zur Zuordnung zum *Anlage- oder Umlaufvermögen* in § 5 Rn. 360, zu besonders ausgewählten WG ferner in Rn. 380–394.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2020 (http://www.stbpdigital.de) - 17.09.2020 12:20

Lizenziert für Herrn RA/StB Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

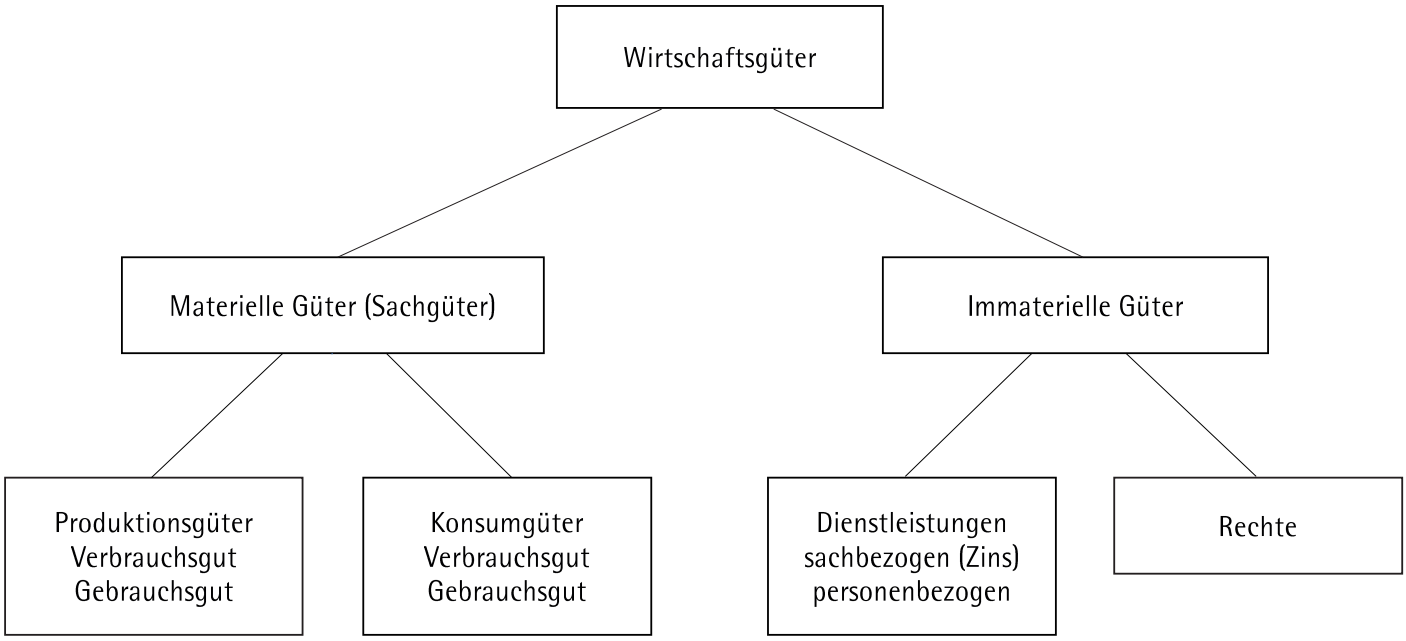

Abb. 1: Materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter (Aus Google: „Bilder" zu „Wirtschaftsgüter-Arten")

de Aufklärung über deren Qualität und Eigenständigkeit sowie die entsprechenden ergebnisorientierten steuerrechtlichen Zuordnungen[14] nach dem ermittelten Schwerpunkt zum einen oder anderen Inhaltsmodul hin.[15]

III. Zurechnungen von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern

Die Zurechnung von materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgütern wie Anteile an Tochtergesellschaften, Darlehen, Patente, etc. setzt voraus, dass diese bzw. die Einkünfte hieraus beispielsweise der Konzernspitze zugerechnet werden können. Ist das nicht der Fall, muss die Angelegenheit in einem Verständigungsverfahren zwischen den beteiligten Finanzbehörden vor Ort geklärt werden.

Soweit eine Betriebsstätte als wirtschaftlicher Eigentümer des materiellen Wirtschaftsguts anzusehen ist, hat diese in der Regel Anspruch auf Steuerabzüge auf Grund von Wertminderungen (im Fall abschreibbarer Güter) und von vereinbarten Zinszahlungen (im Fall ganz oder teilweise durch Schuldenaufnahme finanzierter Güter). Wenn eine Betriebsstätte wie ein Mieter/Pächter eines materiellen Wirtschaftsguts behandelt wird, hat sie in der Regel nur Anspruch auf bestimmte Abzüge, z. B. für Mietzahlungen.

Die während der wirtschaftlichen Existenz und Verwertung des jeweiligen Vermögenswertes gewährten Abzüge dürften zwar in der Praxis in beiden Fällen nicht wesentlich voneinander abweichen, doch können beide Fallgestaltungen in einem bestimmten Jahr oder über mehrere Jahre hinweg zu recht unterschiedlichen Gewinnzurechnungen führen. Auf Grund dieses Umstandes besteht unter den OECD-Mitgliedstaaten nach längeren Erörterungen hierüber Einvernehmen darüber, dass für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an materiellen Wirtschaftsgütern deren „tatsächliche Nutzung" als Auslöser für die Besteuerungsgrundlage dienen sollte, soweit steuerrechtlich nicht in eine besondere Fallgestaltung gegeben ist, die eine andere Auffassung rechtfertigt. Dies wird von ihnen als pragmatische Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an materiellen Wirtschaftsgütern im Rahmen des AOA[16] – unter Berücksichtigung von möglichen wirtschaftlich relevanten Charakteristika[17] – betrachtet.

Der Umstand, dass Kontroll- und Koordinierungsstellen ausländischer Konzerne meist als Einrichtung der Konzernspitze tätig werden, führt nicht ohne weiteres dazu, bestimmte Wirtschaftsgüter der Konzernspitze und Einkünfte hieraus einer in- oder ausländischen Betriebsstätte oder Niederlassung zuzurechnen. Diesen Einrichtungen ist dennoch ein angemessener Gewinn zuzurechnen. Bei einer solchen Abgrenzung können in aller Regel kostenorientierte Entgelte berücksichtigt werden. Der Gewinn kann daher durchaus nach der Kostenaufschlagsmethode unter Berücksichtigung eines Gewinnaufschlags von 5 bis 10 % ermittelt werden.

Bei Betriebsstätten ohne maßgeblicher Personalfunktionen, wie z. B. bei Einrichtungen von Wind- oder Solarkraftanlagen, kann die Zuordnung von Außenstellen zu einem bestimmten Unternehmen eine steuerlich abweichende Zuordnung solcher Wirtschaftsgüter erforderlich machen, ansonsten die Gewinnaufteilung aus dem Betreiben solcher Vorrichtungen nach den

14 Vgl. *Bode* in Kirchhof, EStG-Komm., 18. Aufl. 2019, § 4 Rn. 66–69 sowie BFH v. 18. 4. 2012 XI R 14/10, BFH/NV 2012, 1828 oder DStZ 2012, 786 oder auch DATEV-Dok.-Nr. 0927885 (Zuordnungsentscheidung bei gemischtgenutzten Wirtschaftsgütern).

15 Vgl. *Reddig* in Kirchhof, EStG-Komm., 18. Aufl. 2019, § 5 Rn. 82, unter Bezugnahme auf BFH v. 30. 10. 2008 III R 82/06, BStBl. II 2009, 421.

16 Abkürzung AOA = Authorized OECD-Approach, Report on the attribution of profits to permanent establishments (OECD v. 22. 7. 2010 – dieser AOA ist danach zugleich im Kontext des umfassenden BEPS-Komplexes der OECD zur Bekämpfung einer „künstlichen Gewinnverlagerung" oder steuerlichen „Einkünfteminderung", je nach darin tatsächlich praktizierter Personalfunktion, zu sehen); zu möglichen Änderungen bei der Gewinnermittlung von Betriebsstätten vgl. Aufsatz von *Baldamus* v. 3. 5. 2012, IStR 2012, 0317 oder in Kurzform hierzu in DATEV-Dok.-Nr. 4054928; Besonderheiten zur „Gewinnermittlung für Betriebsstätten in Russland" finden sich in der fachlichen Darstellung von *Faßbender/Lesova,* IWB 2018, 467 oder siehe eine Kurzform hierzu in DATEV-Dok.-Nr. 4077770.

17 Vgl. *Kaeser* in Wassermeyer, DBA-Komm., Bd. I (OECD-MA) Art. 7 (2010) Rn. 451 u. 467.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2020 (http://www.stbpdigital.de) - 17.09.2020 12:20

Lizenziert für Herrn RA/StB Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

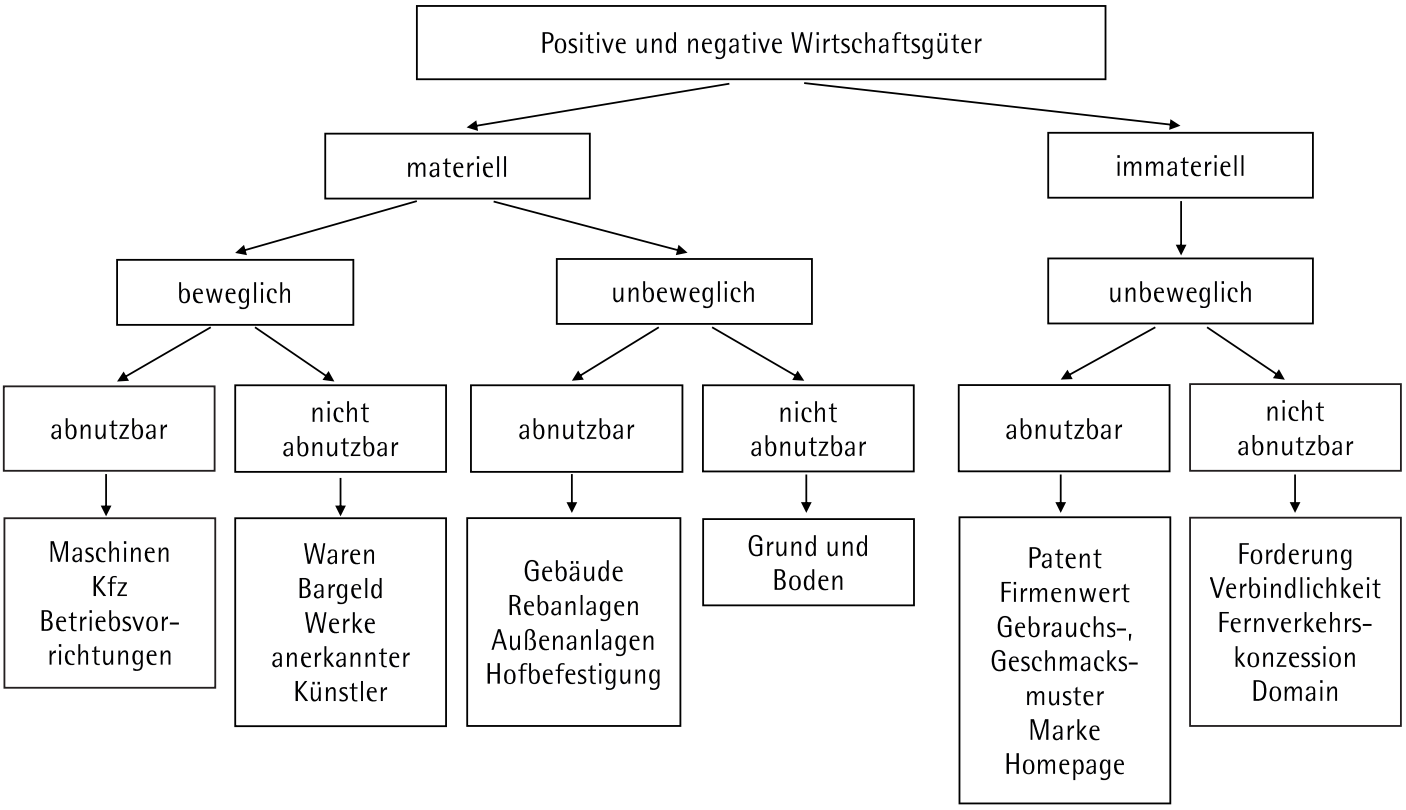

Abb. 2: Positive und negative Wirtschaftsgüter (Aus dem Internet unter „Smart-Steuer", 2. Arten von WG (18. 12. 2019))

Grundsätzen in den Textziffern 66 und 75 des OECD-Berichtes v. 22. 7. 2010 erfolgen kann.[18]

IV. Wertung von Schenkungen von Wirtschaftsgütern unter Auflagen

Soweit Wirtschaftsgüter, die der Einkunftserzielung dienen, unter einer Auflage oder als gemischte Schenkung verschenkt werden (§ 525 Abs. 1 und 2 BGB), dass der Beschenkte zu einer Leistung aus dem Zuweisungsgegenstand verpflichtet wird (z. B. zu Abstandszahlungen), ist nach der BFH-Rechtsprechung[19] beim Beschenkten in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die Entgegennahme als eine vorteilgewährende Einnahme i. S. von § 8 Abs. 1 EStG oder als bloßer Sachbezug i. S. von § 8 Abs. 2 EStG zum übernommenen und realisierbaren Buchwert anzusehen ist und die spätere Erfüllung einer solchen Auflage bei ihm zum Ansatz von Anschaffungskosten oder zu einer steuerlichen Wertfreistellung führt, z. B. der Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG – seit 2011 von jährlich (nur) EUR 44,-.

Bei gleichzeitiger Hingabe von mehreren Wirtschaftsgütern wäre in Abweichung vom strengen Grundsatz der steuerrechtlichen Einzelbewertung als Ausnahme überdies die Möglichkeit der Bildung von Bewertungseinheiten zu prüfen.[20]

V. Umgekehrte Maßgeblichkeiten der Handelsbilanz als Bewertungsvereinfachungen

Während § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz EStG sowie auslegend die hierzu ergangene Rechtsprechung bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern grundsätzlich die formelle Maßgeblichkeit ihrer Handelsbilanzansätze verlangt,[21] ermöglichen § 5 Abs. 2 und 3 EStG – unter Bezugnahme auf den Hinweis in § 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG – steuerrechtlich ein auszuübendes Wahlrecht hin zur umgekehrten Maßgeblichkeit von Wertansätzen als sog. Werteinheiten, die sich aus Übersichten in dann hierzu anzulegenden Verzeichnissen ergeben.

Weitere Bewertungsvereinfachungen sind als Grenzfälle zu den Einzelansätzen gesetzlich zugelassen, wie z. B. die Möglichkeit zur/zu

- Bildung von Festwerten nach § 240 Abs. 3 HGB
- Durchschnittsbewertungen nach § 240 Abs. 4 HGB
- Verbrauchsfolgebewertungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG (sog. Lifo-Verfahren[22])

18 Vgl. zu den Textziffern 66 u. 75 des OECD-Berichtes v. 22. 7. 2010 BMF v. 17. 12. 2019 IV B 5 – S 1341/19/10010:003, DStR 2019, 2700 (Betriebsstätten ohne Personalfunktionen – funktionslose Betriebsstätten als Eigentümer von Wirtschaftsgütern), als Ergänzung zu BMF v. 22. 12. 2016 IV B 5 – S 1341/12/10001–03, BStBl. I 2017, 182 (Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung); s. überdies den Aufs. von *Dreßler* (gleicher Autor) vom Okt. 2019 über „Neuerliche OECD-Einflüsse auf nationale und internationale Steuergesetzgebungen, in DBA-Ländern oder im sonstigen Ausland – Eine informative Übersicht", StBp 2019, 304–316.

19 Vgl. BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89, BStBl. II 1990, 847 sowie *Ehmke* in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 6 Rn. 161–170.

20 Vgl. *Kulosa* in Schmidt EStG-Komm., 38. Aufl. 2019, § 6 Rn. 7.

21 Vgl. hierzu *Krumm* in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 5 Rn. 182, 189 und 194–197, sowie auch die Hinweise in Art. 66 Abs. 3 Satz 2 EGHGB (zum erstmaligen Ansatz von „Firmen- und Geschäftswerten" als immaterielle Wirtschaftsgüter im Sinn von § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB).

22 Vgl. *Kulosa* in Schmidt EStG-Komm., 38. Aufl. 2019, § 6 Rn. 7 und 411 unter Hinweis auf BMF v. 12. 5. 2015 IV C 6 – S 2174/07/10001:002, BStBl. I 2015, 462 oder DStR 2015, 1110 Nr. 21 (Lifo-Verf. bei WG des Vorratsvermögens, gem. § 266 Abs. 2 Buchst. B I. HGB, für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse, fertige Erzeugnisse und Waren).

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2020 (http://www.stbpdigital.de) - 17.09.2020 12:20

Lizenziert für Herrn RA/StB Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

- Sammelbewertung von gleichartigen bzw. gleichwertigen Wirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 2a EStG – ab dem Veranlagungsjahr 2010[23])
- Zusammenstellung von Sachgesammtheiten bei unselbständigen Wirtschaftsgütern (§ 6 Abs. 2a EStG[24]).

Auch eine Einzelbewertung im IFRS-Abschluss[25] steht laut dem BMF-Schreiben vom 12. 05. 2015 der Anwendung der Lifo-Methode in der Steuerbilanz nicht entgegen.[26]

VI. Bewertungen und Absetzungen für Abnutzung von Wirtschaftsgütern

Nach § 5 Abs. 1 EStG sind grundsätzlich die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für die steuerliche Gewinnermittlung bei Verwendung von Wirtschaftsgütern heranzuziehen (sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz). Die §§ 6 und 7 EStG regeln allgemein und im Detail die Bewertung der zu bilanzierenden Wirtschaftsgüter und nennen als allgemeine Wertmaßstäbe die „Anschaffungs- oder Herstellungskosten" oder ihren jeweils zu ermittelnden „Teilwert".[27]

Steuerrechtliche Bewertungsgrundsätze nach dem HGB und in Folge nach dem Steuerrecht sowie die Bewertungsmaßstäbe sind recht vielgestaltig.[28] Zu unterscheiden ist dabei grundsätzlich zwischen Wirtschaftsgütern des nicht abnutzbaren Anlagevermögens (z. B. Grund und Boden) und des Umlaufvermögens (z. B. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe etc.) sowie des abnutzbaren Anlagevermögens (z. B. Gebäude, Maschinen, Fuhrpark etc.). Derartige Bewertungen haben ebenso auf den Zeitpunkt stattzufinden, in dem bewertbare bewegliche Wirtschaftsgüter in einen Betrieb eingelegt bzw. aus einem solchen entnommen werden.

Nachträglich nach dem Bilanzstichtag eingetretene oder bekannt gewordene Wertveränderungen sind wegen des Stichtagsprinzips nicht mehr rückwirkend zu berücksichtigen.

Die gesetzlichen Regelungen zur Möglichkeit von Absetzungen für Abnutzungen zu steuerlichen Teilwert- oder gar Sonderabschreibungen[29] gelten als Ausgabenverteilung zum Zwecke periodischer Abgrenzungen bei der phasenbezogenen Gewinnermittlung und nicht als steuerrechtliche Bewertungsgrundlagen.[30] Eine AfA vermindert das Betriebsvermögen und damit den Gewinn während der voraussichtlichen Nutzungsdauer des betreffenden Wirtschaftsguts.[31]

VII. Wert-Abschreibungen auf abnutzbare Wirtschaftsgüter

Eigenständige abnutzbare Wirtschaftsgüter sind nach § 7 Abs. 1 EStG bei betriebsbedingter Verwendung oder Nutzung, die nicht der privaten Lebensführung des Nutzers dienen, grundsätzlich einzeln und selbständig abschreibungsfähig.[32] Bei unselbständigen sowie bei Teilen von Wirtschaftsgütern entfällt umgekehrt eine solche gewinnmindernde Abschreibungsmöglichkeit. Bei geringwertigen und bei selbstgefertigten geringwertigen Wirtschaftsgütern im Wert von bis zu 800 EUR (ab 2018, davor bis 410 EUR) besteht nach 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG ein „Wahlrecht" zwischen einer jeweiligen wertmäßigen Sofortabschreibung oder der Bildung eines Sammelpostens in der Spanne von 250 EUR bis maximal 1.000 EUR pro Jahreszeitraum. Wegen fehlender Aktivierbarkeit nach 5 Abs. 2 EStG entfällt bei selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern[33] eine solche Abschreibungsmöglichkeit, diese nach § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG aber wohl bei abnutzbaren Firmen- und Geschäftswerten.[34]

§ 7 Abs. 1 Satz 7 EStG erweitert solche Abschreibungen bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern noch um Wertminderungen durch im Einzelfall nachweisbar außergewöhnliche wirtschaftliche oder technische Abnutzungen von Wirtschaftsgütern.

Die Regelungen über steuerliche „Absetzungsmöglichkeiten" gem. § 7 Abs. 1 und 2 sowie Abs. 6 EStG (Absetzungen für Abnutzung oder Absetzungen für Substanzminderungen – AfA bzw. AfS) oder auch über „Sonderabschreibungen" oder über „erhöhte Absetzungen" i. S. von § 7a EStG oder aber neben den üblichen Abschreibungs-Voraussetzungen auch mögliche Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzungen (AfaA)[35] stellen keine „Substanz-Bewertungen" dar, sondern dienen wegen eines jährlichen gleichförmigen bzw. ergänzend außerordentlichen Wertverzehrs als wohlgemeinte Aufwandsregularien, wie bei nachgewiesenen Kosten-Absetzungen, lediglich den periodischen Gewinnermittlungen.[36]

Abnutzbare „bewegliche" und „unbewegliche" Wirtschaftsgüter sind steuerlich grundsätzlich pro rata temporis gewinnmindernd „abzuschreiben", d. h. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind gleichmäßig und linear auf die allgemeine bzw. betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen. Gesetzlich folgen die Abschreibungsregelungen zum Ansatz des Teilwertes oder des gemeinen Wertes vorrangig aus der Palette in § 6 EStG, so dort besonders in § 6 Abs. 2, 2a, 5, 6 und 7 EStG oder auch aus

23 Vgl. *Pfirrmann* in Kirchhof, EStG-Komm., 18. Aufl. 2019, § 7 Rn. 24.
24 Vgl. BFH v. 3. 8. 2016 IX R 14/15, BFH/NV 2017, 184 Nr. 2 oder BStBl. II 2017, 437 Rn. 26 (Einzelelemente als einheitliches WG).
25 IFRS bedeutet: Die International Financial Reporting Standards sind internationale Rechnungslegungsvorschriften für Unternehmen, die vom International Accounting Standards Board (IASB) herausgegeben werden.
26 Vgl. Abschn. 4 BMF v. 12. 5. 2015 IV C 6 – S 2174/07/10001:002, BStBl. I 2015, 462.
27 Zu abweichenden Bewertungen vgl. die Darstellungen von *Cremer*, „Außerplanmäßige Abschreibungen: Teilwert und beizulegender Wert – Bewertung des Vorratsvermögens nach der Subtraktions- und Formelmethode", NWB 132016 Beilage, 13, von *Schmidt*, „GoBD-konforme und geordnete Belegablage", BBK 2016, 436, von *Atilgan*, „Die Folgen der Missachtung des Wertaufhellungsprinzips gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB", NWB 7/2017, 520 sowie von *Schmudlach*, „Gängigkeitsabschläge im Handels- und Steuerrecht", NWB 2018, 1843.
28 Näheres hierzu vgl. zur Vermeidung umfangreicherer Darstellungen u. a. *Ehmcke* in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 6 Rn. 36–62 und Rn. 695–798 (mit Auflistungen und vielseitiger Zitierung von BFH-Rechtsprechung); zu „Finanzinstrumenten" *Krumm* in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 5 Rn. 234 ff.
29 Erhöhte Abschreibungen (AfA) und Sonderabschreibungen sind wie auch Investitionszulagen nur bei den materiellen WG zulässig.
30 Vgl. *Ehmcke* in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 6 Rn. 27 sowie *Brandis* in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 7 Rn. 85–96.
31 Unter Beteiligung von Fachverbänden der Wirtschaft erstellt und veröffentlicht das BMF – zur allgemeinen AfA-Orientierung – regelmäßig amtliche „AfA-Tabellen" (vgl. die Website des BMF).
32 Vgl. BFH v. 5. 6. 2008 IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968.
33 Zum Beispiel bei eigengeschaffenen, vermögenswerten Rechtspositonen, wie bei erwirkten Urheberrechten, Patenten, geschützten Rechten, Belieferungsoptionen, Computerprogrammen, Internet-Websites, Handelvertreterabsprachen oder Wettbewerbsverboten etc., vgl. hierzu auch BFH v. 6. 12. 2017 VI R 65/15, BStBl. II 2018, 353 (u. a. zu weinbauliche Wiederaufstockungsrechten).
34 Hierunter versteht man den über den Substanzwert der einzelnen materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgüter hinausgehenden Mehrwert, nach Abzug von möglichen Schulden, aber z. B. auch Praxiswerte von Freiberuflern.
35 Wegen starker Minderung der wirtschaftlichen oder technischen Nutzbarkeit eines bestimmten WG (besonders von Gebäuden), vgl. hierzu Abschn. R 7.4 Abs. 11 u. H 7.4 (stark beschädigte Privat-Fahrzeuge) EStRiL sowie *Brandis* in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 7 Rn. 385–391 (Gründe für derartige AfaA).
36 Vgl. *Ehmke* in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 6 Rn. 27 sowie § 7 Rn. 30–34.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2020 (http://www.stbpdigital.de) - 17.09.2020 12:20

Lizenziert für Herrn RA/StB Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

spezielleren Vorgaben, wie u. a. zum „Firmenwert" in § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG (Nutzungsdauer bzw. Substanzverringerung von bis zu 15 Jahre[37]). Derartige Wirtschaftsgüter setzen auch ihre Abschreibungsfähigkeiten voraus.[38]

Steuerlich absetzbar ist dann jedes Jahr die sog. „Absetzung für Abnutzung" (AfA). Zu bestimmten Wirtschaftsgütern hat die Finanzverwaltung eben schon seit langem sog. AfA-Tabellen aufgestellt, denen zufolge die darin ausgewiesenen Wirtschaftsgüter nach der Praxis und der allgemeinen Lebenserfahrung nur eine bestimmte Nutzungsdauer haben,[39] so beispielsweise für Golfplätze und Yachten je 20 Jahre, Stahlschränke je 14 Jahre, Luftschiffe oder Bierzelte je 8 Jahre. Sonderbestimmungen zu Abschreibungen und der jeweils anzusetzenden Nutzungsdauer sowie zu Bewertungen ergeben sich aus § 7 Abs. 2 und 3 EStG für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, aus § 7 Abs. 4 und 5 EStG für Gebäude, aber zum Teil auch aus dem inländischen Bewertungsgesetz (BewG)[40].

Wirtschaftsgüter können in einer Unternehmens-Bilanz sowohl auf der aktiven als auch auf der passiven Seite stehen. Die Kategorisierung richtet sich auch danach, ob es sich um Sachbestände, zum Beispiel um Maschinen, technische Anlagen, Fahrzeuge (sog. Aktiva), oder um Kapital, Verbindlichkeiten oder Darlehen (sog. Passiva) handelt.

Die Beurteilung, wie viel ein „Wirtschaftsgut" im Vermögen des Unternehmens wert ist, richtet sich nach den Ansatz- und Bewertungsvorschriften für Steuerbilanzen. Für eine Bewertung von Wirtschaftsgütern sind zugleich ihre Gesamtzustände, ihr Alter und ihre Zeitwerte maßgebend.

Mit Schreiben v. 14. 11. 2014 hat das BMF[41] die neuen Regeln zur GoBD[42] der inländischen Finanzverwaltung veröffentlicht. Diese sind für Veranlagungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2014 beginnen. Die formellen Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sind danach sehr umfangreich und die Wahrscheinlichkeit von Pflichtverstößen hiergegen bei der Erstellung von Buchführungen ist gestiegen.

Aus aktuellem Anlass sei auch noch erwähnt, dass beim Herausnehmen von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens aus der Besteuerungshoheit eines EU-Landes[43] nach § 4g Abs. 1 EStG i. V. m. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auf Antrag jeweils ein abschreibbarer „Ausgleichsposten" gebildet werden kann.

VIII. Steuerrechtliche Sonderbehandlungen bei Reinvestitionen (Ersatzbeschaffungen)

Auch sog. Reinvestitionen erfahren steuerliche Sonderbehandlungen nach § 6b EStG und nach Abschn. 35 EStR 2003. § 6b EStG gewährt beim Ausscheiden von bestimmten, darin aufgezählten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens aus einem Betriebsvermögen insoweit steuerliche Sondervergünstigungen, als im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens von den in diesem oder im vorangegangenen Anschaffungsjahr entstandenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein Betrag bis zur Höhe eines bei der Entäußerung entstandenen Gewinns abgezogen werden kann.

Nach Abschn. 35 EStR 2003 kann eine Gewinnverwirklichung durch Aufdeckung von stillen Reserven bei Wirtschaftsgütern des Anlage- oder Umlaufvermögens in Fällen einer „Ersatzbeschaffung" eines funktionsgleichen Wirtschaftsgutes auf Grund einer nachweisbaren Vernichtung des ursprünglichen Gegenstandes durch höherer Gewalt[44] oder durch einen eigentumsschädlichen Eingriff von Behörden vermieden werden.

IX. Steuerrechtliche Bedeutung der „Wirtschaftsgüter" nach internationalem Steuerrecht

1. Zum Begriff der „Wirtschaftsgüter" gem. den DBA-Vorgaben im OECD-Muster-DBA (OECD-MA)

Auch in den Vorgaben des OECD-MA fehlt es, wie eben auch im deutschen Handelsrecht und Steuerrecht, an präzisen, verlässlichen Definitionen zum Begriff von mit steuerlichen Auswirkungen verwendeten „Wirtschaftsgütern".[45] Hierzu muss infolgedessen, um konkrete Anhaltspunkte für das Verständnis von „Wirtschaftsgütern" nach DBA zu erlangen, die Auslegung durch die weitgefasste inländische BFH-Rechtsprechung herhalten, die diesen Begriff nach der allgemeinen Verkehrsauffassung mit am Bilanzstichtag entgeltlich realisierten und selbständig bewertbaren Vermögenswerten, wie z. B. „Sachen" und (körperlichen wie unkörperlichen) „Vermögensgegenständen" (im Englischen gerne als „Assets" bezeichnet) mit in aller Regel mehrjähriger Nutzbarkeit gleichsetzt.[46] Danach werden andererseits als vermögenswerte Vorteile gerne auch nur „tatsächliche Möglichkeiten oder Zustände" (nach § 266 Abs. 2 und 3 HGB bei immateriellen Vermögensgegenständen auch als „Rechte und Werte" auszuweisen) vom Begriff der bilanzmäßig zu realisierenden „Wirtschaftsgüter" erfasst.[47]

2. Besteuerung von Erträgen aus Wirtschaftsgütern in tätigen Unternehmen

Einnahmen aus gewinn-realisierten Wirtschaftsgütern sind nach den Vorgaben in Art. 7 OECD-MA für abgrenzende DBA als

37 Gem. Art. 75 Abs. 4 Satz 2 EGHGB i. V. m. § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB seit 2016 handelsrechtlich nur noch bis zu 10 Jahre (ein Firmenwert setzt sich aus einem originären und einem derivaten Firmenwert zusammen; der originäre Wert bedeutet dabei den realen Vermögensgegenstand eines Unternehmens vor einer Veräußerung, abzüglich des Substanzwertes, der derivate Wert ist eine Art Erwartungs- oder Schätzwert, der sich nach Umsatz- oder Gewinn-Prognosen eines möglichen aufkaufenden Unternehmers richtet).

38 Vgl. hierzu ausführlicher *Pfirrrmann* in Kirchhof, EStG-Komm., 18. Aufl. 2019, § 7 Rn. 34 u. 35, unter Hinweis auch auf neuere BFH-Rechtsprechung.

39 Vgl. *Brandis* in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 7 Rn. 92–96, sowie Fn. 31.

40 So z. B. gem. § 9 BewG zum bereits erwähnten „gemeinen Wert" u. aus § 10 BewG zum „Teilwert".

41 Vgl. BMF v. 14. 11. 2014 IV A –S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, 1450, hierzu auch *Ringwald,* NWB 2015, 3911 ff., sowie neuerdings aktuell BMF v. 11. 7. 2019 IV A 4 – S-0316/19/10003:001, DB 2019, 1653 + 1934 oder DATEV-Dok.-Nr. 1080608.

42 Die Abkürzung GoBD bedeutet „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnung und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff".

43 So z. B. nach der Verwirklichung des „Brexit" durch das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland, weswegen das BMF auf seiner Website unter dem 9. 10. 2018 einen Referentenentwurf zu einem sog. „Brexit-Steuerbegleitungsgesetz" veröffentlicht hat.

44 Höhere Gewalt liegt danach dann vor, wenn ein Wirtschaftsgut durch elementare Ereignisse, wie z. B. Sturm, Brand oder Überschwemmung, oder andere unabwendbare Vorfälle, wie beispielsweise durch Diebstahl oder unverschuldeten Unfall, aus einem Unternehmen ohne dessen schuldhafte Mitwirkung ausscheidet; als behördliche Eingriffe werden hiernach Maßnahmen zur Enteignung oder zur Inanspruchnahme zu Verteidigungszwecken angesehen; bei einem auf solchen Wegen ausgeschiedenen Betriebsgrundstück mit Gebäuden können nach Abschn. 35 EStR als steuerliche Vergünstigung aufgedeckte stille Reserven wertfrei auf neu angeschafften Grund und Boden bzw. auf neu angeschaffte oder hergestellte Gebäude übertragen werden.

45 Vgl. *Kaeser* in Wassermeyer, DBA-Komm., Bd. I (OECD-MA) Art. 7 (2010) Rn. 466–482.

46 Vgl. insbesondere BFH v. 7. 8. 2000 GrS. 2/99, BStBl. II 2000, 632 oder FR 2000, 1126, sowie BFH v. 6. 9. 2018 IV R 26/16, BFH/NV 2018, 497 Rn. 23, uneingeschränkt zum handelsrechtlichen Begriff eines „Vermögensgegenstandes".

47 Vgl. *Weber-Grellet* in Schmidt EStG-Komm., 38. Aufl. 2019, § 5 Rn. 94.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2020 (http://www.stbpdigital.de) - 17.09.2020 12:20

Lizenziert für Herrn RA/StB Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

Unternehmensgewinne grundsätzlich im DBA-Sitzland zu versteuern, es sei denn,

- sie stammen aus einer „Betriebsstätte“ dieser Fabrikationsstätte in einem anderen DBA-Staat oder sogar in einem Nicht DBA-Land[48]; dann liegen die Besteuerungsrechte in Abgrenzung zum Inland nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA dort im Betriebsstätten-Land, oder
- ihre Steuerbarkeit ist in einem anderen DBA-Art. geregelt (Art. 7 Abs. 7 OECD-MA – 2000 oder Art. 7 Abs. 4 OECD-MA – 2010).[49]

Steuerinländer sind aufgrund des Welteinkommensprinzips (§ 1 Abs. 1 EStG und § 1 Abs. 2 KStG) auch mit ihren ausländischen Einkünften in Deutschland steuerpflichtig. Die steuerbaren ausländischen Erträge sind abschließend in § 34d EStG (hier zu WG: in § 34d Abs. 2 u. 4) aufgeführt. Umfang und Ermittlung derartiger ausländischen Einnahmen aus im anderen Land belegenen Wirtschaftsgütern (z. B. aus deren Veräußerungen) bestimmen sich grundsätzlich nach deutschem Steuerrecht (vgl. insbesondere § 34c EStG), aber auch nach dem deutschen Außensteuergesetz (AStG). Wegen der gleichzeitigen potentiellen Besteuerung solcher Erträge im In- und Ausland ordnen die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) das Besteuerungsrecht primär einem der beiden Staaten zu (entweder dem Quellenstaat der Ausbeute oder dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers).

Bei Fehlen eines solchen, das Besteuerungsrecht regulierenden DBAs gilt für die Besteuerung von Einnahmen aus ausländischen Wirtschaftsgütern grundsätzlich das Wohnsitz-Prinzip (Ansässigkeitsland: hier dann die Bundesrepublik Deutschland). Mögliche Steuerermäßigungen im Inland hierauf finden sich in den Anrechnungs-Regelungen in § 34c EStG.[50]

3. Entgeltliche oder unentgeltliche Übertragungen von Wirtschaftsgütern über die Grenzen

Gem. Art. 7 OECD-MA der Vorgaben für Abschluss oder Revisionen von DBA mit Drittstaaten wird in Anlehnung an Art. 6 Abs. 3 OECD-MA unterschieden zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Überlassungen von Wirtschaftsgütern in das wirtschaftliche Eigentum eines anderen steuerpflichtigen Verbandes.[51]

Bei Entgeltlichkeit wird danach beim hingebenden Unternehmen der Ansatz des geleisteten Geldwertes durch die aufnehmende Firma als deren Aufwand, bei Unentgeltlichkeit wird eine Entnahme aus dem Betrieb des abgebenden Unternehmens mit dem „Teilwert“ angenommen.[52]

Beim Erwerb von „immateriellen Wirtschaftsgütern“ ist eine verlässliche rechtliche bzw. auch steuerrechtliche Zuordnung zum Ort ihrer Belegenheit (Rechtsanwendung) in dem einen oder anderen DBA-Land recht erschwert, mit der Folge, dass die OECD sie in ihrem DBA-MA zur Ermittlung ihrer wirtschaftlichen Eigentumsverhältnisse bei solchen marktabhängigen oder sog. sonstigen immateriellen Werten oder auch bei selbst erstellten Rechtgebilden vorrangig an die Analyse ihrer tatsächlichen und funktionalen Nutzungen knüpft.[53]

4. Besteuerung von Einnahmen aus bestimmten Wirtschaftsgüter nach der Sondervorschrift in § 50i EStG unter Anwendung von DBA

Die Sonderbestimmungen in § 50i EStG sind nur anwendbar, soweit Wirtschaftsgüter des gewerblich geprägten Betriebsvermögens oder Sonderbetriebsvermögens, aber auch Anteile i. S. von § 17 EStG vor Ende Juni 2013 in ein solches Vermögen von Personengesellschaften i. S. von § 15 Abs. 3 EStG überführt wurden oder stille Reserven im Rahmen von Betriebsaufspaltungen in das Besitzunternehmen gelangt sind. Nach § 50i Abs. 1 Satz 2 EStG werden bestimmte Fallgestaltungen gem. § 20 UmwStG den vorgenannten Übertragungen gleichgestellt.[54]

Bei Veräußerungen oder Entnahmen nach Ende Juni 2013 sind mögliche Gewinne hieraus nicht nur voll zu versteuern, sondern gilt bei für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bzw. bei Umwandlungen oder Einbringungen als steuerlicher Stichtag der eigentliche Übertragungstermin.

Die Anwendung von § 50i EStG kann im Einzelfall zu Doppelbesteuerungen führen, die es gegebenenfalls durch ein Verständigungsverfahren i. S. von Art. 25 OECD-MA in Absprache über die Ursachen hierfür mit dem anderen DBA-Land auszuräumen gilt[55], es sei denn, der ausländische Herkunftsstaat erkennt im Einzelfall das alleinige deutsche Besteuerungsrecht an. Nach § 50i Abs. 2 EStG sind solche Wirtschaftsgüter bei umwandelnder Einbringung im Inland mit dem gemeinen Wert und nicht mit dem sonst übernehmbaren Buchwert anzusetzen.

Auch Zuordnungs- oder positive Qualifikationsprobleme[56] von Erträgen aus Wirtschaftsgütern können im Einzelfall zu einer solchen doppelten Besteuerung führen, wenn keine Übereinstimmungen auf beiden DBA-Seiten in deren steuerlichen Einschätzung zu erzielen sind, so z. B. in Fällen von

- unterschiedlichen Sachverhaltsbeurteilungen durch die beiden beteiligten DBA-Länder

48 Hinweis: Nichtmitgliederländer der OECD können auf den Grundlagen des OECD-MA und dessen Kommentierung im OECD-MK (Musterkommentar) durchaus auch eigene bilaterale Steuerabkommen untereinander oder auch mit einem DBA-Land abschließen, vgl. *Wassermeyer* in Wassermeyer, DBA-Komm., Bd. I (OECD-MA), Vor Art. 1, Rn. 57.

49 Vgl. *Wassermeyer* in Wassermeyer, DBA-Komm., Bd. I (OECD-MA) Art. 7 (2000) Rn. 355 bzw. dort K *aeser* Art. 7 (2010), Rn. 796–799. Reserven wertfrei auf neu angeschafften Grund und Boden bzw. auf neu angeschaffte oder hergestellte Gebäude übertragen werden; vgl. auch *Kaeser* in Wassermeyer, DBA-Komm., Bd. I (OECD-MA) Art. 7 (2010) Rn. 466–482 und insbesondere BFH v. 7. 8. 2000 GrS. 2/99, BStBl. II 2000, 632 oder FR 2000, 1126, sowie BFH v. 6. 9. 2018 IV R 26/16, BFH/NV 2018, 497 Rn. 23, uneingeschränkt vergleichbar dem handelsrechtlichen Begriff eines „Vermögensgegenstandes“, aber auch *Weber-Grellet* in Schmidt EStG-Komm., 38. Aufl. 2019, § 5 Rn. 94.

50 Vgl. die ausführlichen Darstellungen hierzu (26 Seiten) von *Schleicher* im Themenlexikon v. 1. 4. 2019 „Ausländische Einkünfte-Lexikon des Steuerrechts“, mit Rechtsstand v. 1. 4. 2019, bisher nur in DATEV-Dok.-Nr. 0630972 gefunden (mit Hinweisen auf BVerfG- und BFH-Rechtsprechung aus jüngerer Zeit).

51 Vgl. *Wassermeyer* in Wassermeyer, DBA-Komm., Bd. I (OECD-MA) Art. 7 (2000) Rn. 261 u. 262, zu Rechten und Verpflichtungen *Kaeser.* in Wassermeyer, DBA-Komm., Bd. I (OECD-MA) Art. 7 (2000) Rn. 487.

52 Vgl. zum Wertansatz bei Realteilungen *Durm,* „Realteilung gem.-§ 16 Abs. 3 EStG – Lexikon des Steuerrechts“, DATEV-Dok.-Nr. 0630655, mit nachträglichem redaktionellem Hinweis auf das zur begünstigenden steuerlichen Behandlung von Realteilungen ergangene BMF-Schreiben v. 19. 12. 2018 IV C 6 – S 2242/07/10002, BStBl. I 2019, 6 oder DB 2019, 95 Nr. 3 (Anwendung von § 16 Abs. 3 Sätze 2–4 + Abs. 5 EStG).

53 Vgl. *Kaeser* in Wassermeyer, DBA-Komm., Bd. I (OECD-MA), Art. 7 (2010) Rn. 479–490 (zur Palette an möglichen immateriellen Wirtschaftsgütern, in Rn. 460 + 465 zu sog. „Extremfällen“ sowie in Rn. 459 zu „Kapitalzuordnungen“).

54 Vgl. auch *Fischer/Petersen,* „Der Transfer von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften – Neue Gestaltungswege“, DStR 2019, 2169 oder in Kurzform in DATEV-Dok.-Nr. 4081781.

55 Vgl. BMF v. 13. 7. 2006 IV B 6 – S-1300–340/06, S-1304, BStBl. I 2006, 461 (aber auch BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I 1999, 1076, zu Betriebsstätten-Sonderfällen, wie z. B. bei Kreditinstituten nach dem KWG oder zu Schifffahrtsunternehmen nach DBA) bzw. das BMF-Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren v. 9. 10. 2018 IV B 2 – S-1304/17/10001, BStBl. I 2018, 1122 oder DB 2018, 3089 oder DATEV-Dok.-Nr. 5255174.

56 Negative Qualifikationskonflikte würden aus allgemein aber nicht zu tollerierenden Steuerfreistellungen herrühren.

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2020 (http://www.stbpdigital.de) - 17.09.2020 12:20

Lizenziert für Herrn RA/StB Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

- abweichenden Anwendungen von DBA-Bestimmungen in Anlehnung an das OECD-MA
- differierenden Auslegungen nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nach dem jeweiligen nationalen Zivil-, Handels- oder Steuerrecht.[57]

5. Rückführungen von Wirtschaftsgütern aus ausländischen Betriebsstätten in inländische Stammhäuser

Bei bloßer Überführung von Wirtschaftsgütern aus einer Betriebsstätte im Ausland in das inländische Stamm-Unternehmen löst nach dem BMF-Schreiben v. 25. 8. 2009[58] hier keinen besonderen Besteuerungsmodus aus. Bei in der ausländischen Betriebsstätte angeschafften oder dort selbst hergestellten Wirtschaftsgütern ist der „Fremdvergleichswert" anzusetzen, wenn für diese Betriebsstätte nach dem DBA hierfür steuerrechtlich die Freistellung gilt.

Bei einer Überführung oder Rücküberführung eines Wirtschaftsgutes aus einer Betriebsstätte, die entweder in einem Nicht-DBA-Land betrieben wird oder für die in einem DBA-Land die „Anrechnungsmethode" anzuwenden ist, in das inländische Stammhaus ergeben sich nach Textziffer 2.6.1. Abs. 1 Satz 1 des vorgenannten BMF-Schreibens v. 25. 8. 2009 keine steuerlichen Besonderheiten, weil es hierdurch nicht aus dem Gesamtunternehmen ausscheidet. Andernfalls ist eine Gewinnrealisierung aus möglichen stillen Reserverven als eine Entstrickungsmaßnahme durchaus denkbar.[59]

Bei einer Entnahme und Überführung von Wirtschaftsgütern aus einer Betriebsstätte in eine andere geschäftliche Nebeneinrichtung des gleichen steuerpflichtigen Unternehmens, unter Sicherstellung der Besteuerung von solchen möglichen stillen Reserven hier, sind nach § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG[60] die Vorschriften über die Gewinnermittlung bei Betriebsstätten – unter Zuordnung von Rückstellungen oder anderen geeigneten Vorsorgen bei praktizierten Aktivitäten (wie beispielsweise dem Anlagenbau) für mögliche gestreute oder punktuelle Risiko- bzw. bei Forschung von Entwicklungsrisiko-Faktoren (wie z. B. von Unfall-, Zins-, Währungs-, Markt-, Produkt- oder Gewährleistungs-Risiken) – maßgebend.[61]

6. Umwidmungen von privat angeschafften Wirtschaftsgütern in betriebliche Verwendungen nach in- und ausländischen Abschreibungsvorgaben

Werden entgeltlich oder unentgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter aus privaten Vermögen in betriebliche Verwendungen im In- oder auch Ausland überführt, so bleiben ihre seinerzeitigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage im deutschen Unternehmen für den noch verbleibenden unternehmerischen AfA-Restnutzungszeitraum ohne Berücksichtigung von § 6 Abs. 2 EStG weiterhin maßgebend, und dies unabhängig von einer zuvor möglicherweise als persönliche Werbungskosten oder Sonderausgaben geltend gemachten steuermindernden Auswirkung.[62] Nach BFH-Beschluss v. 24. 6. 2003 führen mögliche Erhaltungsaufwendungen während der Zeit der privaten Eigennutzung keineswegs zu einer Erhöhung des AfA-Volumens i. S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i. V. m. § 7 EStG in dem betrieblichen Restnutzungszeitraum.[63] Nach § 31 BewG sind ausländische Betriebsvermögen (oder auch nur Teile hiervon) im Inland mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 9 Abs. 2 BewG).

In einem DBA-Land innerhalb der EU oder einem Drittland hängen ihre Wertansätze beim Einbringen in eine Betriebstätte von den dortigen internen Bewertungsvorschriften ab, soweit eine solche Zweigstelle nach außen hin mit einer eigenen Geschäftstätigkeit aktiv tätig wird.[64]

X. Schlussbetrachtungen und Ausblick

Wirtschaftsgüter aller Art gelten seit 1934 im deutschen Einkommensteuersektor wie im inländischen Handelsrecht als Bewertungsobjekte, vorrangig im Bereich von Betriebsvermögen. Der Begriff des „Wirtschaftsguts" ist in einschlägigen Gesetzen bis heute nicht näher definiert. Von der Definition des Begriffes Wirtschaftsgut ist aber auch die Abgrenzung zwischen (sofort abzugsfähigem) Erhaltungsaufwand und aktivierungspflichtigen Herstellungskosten abhängig. Die Rechtsprechung interpretiert für die Praxis, dass grundsätzlich jeder Gegenstand, materiell, immateriell oder auch als bloßer Posten verbuchbar, innerhalb des betrieblichen Vermögens ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut darstellen kann, wenn er wirtschaftlich uneingeschränkt nutzbar ist. Eine Büroausstattung kann hiernach genauso ein Wirtschaftsgut sein wie ein noch offener Schuldenbetrag eines Gläubigers.[65] Die Menge und der Wert solcher Wirtschaftsgüter sind vor allen Dingen für die Bilanzierung und in weiterer Folge für notwendige steuerliche Ansätze von Bedeutung. Wirtschaftsgüter können in einer Bilanz als sog. Bestandsvermögen auf der aktiven oder als Verbindlichkeiten auf der passiven Seite gebucht sein.

Im Steuerrecht haben sich verschiedene Unterscheidungsmerkmale für Wirtschaftsgüter herausgebildet. So wird unterschieden

57 Gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA erfolgt die Auslegung von DBA (Doppelbesteuerungsabkommen) üblicherweise nach den in der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK) verankerten völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätzen.

58 Vgl. Tz. 2.6.1. + 2.6.2. BMF v. 25. 8. 2009 (100 Seiten) IV B 5 – S 1341/07/10004, BStBl. I 2009, 888 oder DStR 2009, 1850 (sog. Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze – mit Änderungen auf Grund des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung einer „Europäischen Gesellschaft" und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG), BGBl. I 2006, 2782 – sowie in Anlage 1 mit einer tabellarischen Übersicht nach Ländern über Rechtsformen im Ausland) sowie *Reimer* zur sog. steuerlichen. Entstrickung in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 49 Rn. 123–125; vgl. hierzu auch *Dreßler* (gleicher Autor), Aufsätze aus Anfang 2020 über „Neuerliche Einflüsse der „Europäischen Union" (EU) auf nationale und internationale Steuergesetzgebungen, in DBA-Ländern oder im sonstigen Ausland – Ein informativer Querschnitt", StBp 1/2020, 18–30 sowie „EU-Projekte zur Gründung von Europäischen Gesellschaften, nach gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Aspekten, national und international – Eine informative Übersicht", StBp 3/2020, 94–103.

59 Vgl. *Reimer* in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 49 Rn. 123–125.

60 Vgl. *Durm,* „Wirtschaftsgüter, Überführung in ein anderes Betriebsvermögen – Lexikon des Steuerrechts" (§ 6 Abs. 5 EStG), DATEV-Dok.-Nr. 0630806, mit Hinweis auf die Darstellung von *Gragert,* NWB 2019, 476 (zur steuerlich unterschiedlichen Behandlung von echten und unechten Realteilungen).

61 Vgl. *Wassermeyer* in Wassermeyer, DBA-Komm., Bd. I (OECD-MA), Art. 7 (2000) Rn. 259 und Kaeser, dort zu Art. 7 (2010) Rn. 456–458 sowie *Kelterborn/Konken,* „Praxiserfahrungen im Rahmen der Betriebsstättengewinnermittlung", BB 2017, 2847 oder in Kurzform in DATEV-Dok.-Nr. 4075729 (zu § 1 Abs. 4 u. 5 AStG – unter Beachtung der Selbständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion der Betriebsstätten bei einheitlichen Unternehmen (wie z. B. häufig bei PersGes., vgl. zu Besonderheiten hierzu BMF v. 26. 9. 2014 IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258), des hierbei stets anzuwendenden Fremdvergleichsgrundsatzes sowie von möglichen branchenabhängigen Besonderheiten).

62 Vgl. *Brandis* in Blümich, EStG-Komm., Stand: Aug. 2019, § 7 Rn. 266–270 (unter Bezugnahme auf BFH v. 14. 2. 1989 IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922) und m. w. N.

63 Vgl. BFH v. 24. 6. 2003 IX B 228/02, BFH/NV 2003, 1328, Nr. 10.

64 Zu möglichen steuerlichen Abschreibungen oder Teilwertansätzen nach dem OECD-MA und in Folge in den jeweiligen einschlägigen landesinternen DBA-Regelungen in Art. 7 Abs. 1 bzw. 13, vgl. auch *Wassermeyer* in Wassermeyer, DBA-Komm., Bd. I (OECD-MA) Art. 13 Rn. 2 u. 32.

65 Vgl. zu bloßen „Zahlungsansprüchen" gem. der GAP-Reform 2003 (GAP = EU-Reform zur Agrarpolitik) als mögliche „abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter" BMF v. 13. 12. 2016 IV C 6 – S 2134/07/10001, BStBl. I 2017, 33 oder DStR 2017, 156 oder DATEV-Dok.-Nr. 5236154 (unter Hinweis auf BFH v. 21. 10. 2015 IV R 6/12, BStBl. II 2017, 45).

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2020 (http://www.stbpdigital.de) - 17.09.2020 12:20

Lizenziert für Herrn RA/StB Dr. Günter Dreßler.
Die Inhalte sind urheberrechtlich geschützt.

nach Wirtschaftsgütern des abnutzbaren oder nicht abnutzbaren Anlage- oder des Umlaufvermögens, nach Immobilien und Mobilien sowie nach materiellen bzw. immateriellen Wirtschaftsgütern. Für derartige Wirtschaftsgüter gibt es diverse steuerrechtliche Sonderbehandlungen, insbesondere bei ihren bilanz-erforderlichen Bewertungen.[66]

Bei der Anwendbarkeit von DBA stellen die Vorschriften in § 50i EStG für bestimmte Wirtschaftsgüter besondere gesetzliche Anweisungen für die inländischen Gewinnermittlungen auf.

Auch sog. Reinvestitionen erfahren steuerliche Sonderbehandlungen nach § 6b EStG und nach Abschn. 35 EStR 2003. § 6b EStG gewährt beim Ausscheiden von bestimmten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens aus einem Betriebsvermögen insoweit steuerliche Sondervergünstigungen, als im Wirtschaftsjahr seines Ausscheidens von den in diesem oder im vorangegangenen Anschaffungsjahr von dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten steuerlich ein Betrag bis zur Höhe des bei der Entäußerung entstandenen Gewinns abgezogen werden kann.

Nach Abschn. 35 EStR 2003 kann eine Gewinnverwirklichung durch Aufdeckung von stillen Reserven vermieden werden, und dies bei Wirtschaftsgütern des Anlage- oder Umlaufvermögens in Fällen einer Ersatzbeschaffung eines funktionsgleichen Wirtschaftsgutes wegen nachgewiesener Vernichtung eines ursprünglichen Gegenstandes durch höherer Gewalt oder durch eigentumsschädlichen Eingriffen von Behörden.

Überdies können Wirtschaftsgüter in Privatvermögen oder als Mitunternehmer-Vermögen durchaus als Sondervermögen und damit als frei bewertbare Posten angesehen werden.[67] Werden betriebliche Wirtschaftsgüter veräußert, können sich die Erträge hieraus positiv auf das Betriebsvermögen auswirken, bleiben sie im Besitz des Unternehmens, verbleiben sie verständlicherweise im Betriebsvermögen.

66 Bei der Anwendbarkeit von DBA stellten die Vorschriften in § 50i EStb für bestimmte Wirtschaftsgüter besondere gesetzliche Anweisungen für die inländischen Gewinnermittlungen auf.

67 Zur Zweifelsfrage, ob auch „Bitcoins" und andere „Kryptowährungen" Wirtschaftsgüter darstellen können vgl. *Schroen,* ‚Sind „Bitcoin und Co" Wirtschaftsgüter gemäß der gefestigten BFH-Rechtsprechung?', DStR 2019, 1369 oder etwas verkürzt in DATEV-Dok.-Nr. DATEV-Dok.-Nr. 4080923 (de lege lata mit Begründung verneinend, de lege ferenda könnte sich das für Fälle von möglichen Wert-Umrechnungen in geltende Landeswährungen durchaus ändern).

© Copyright Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2020 (http://www.stbpdigital.de) - 17.09.2020 12:20