

Univ.-Prof. Dr. Dieter Schneeloch
Überarbeitung:
Univ.-Prof. Dr. Stephan Meyering

Modul 31691

Steuerliche Gewinn- und Vermögensermittlung, konstitutive Unternehmensentscheidungen

Kurs 41691
Steuerliche Gewinn- und Vermögensermittlung und
Überblick über die Beeinflussung konstitutiver
Unternehmensentscheidungen durch Steuern

LESEPROBE

Fakultät für
**Wirtschafts-
wissenschaft**

Der Inhalt dieses Dokumentes darf ohne vorherige schriftliche Erlaubnis durch die FernUniversität in Hagen nicht (ganz oder teilweise) reproduziert, benutzt oder veröffentlicht werden. Das Copyright gilt für alle Formen der Speicherung und Reproduktion, in denen die vorliegenden Informationen eingeflossen sind, einschließlich und zwar ohne Begrenzung Magnetspeicher, Computerausdrucke und visuelle Anzeigen. Alle in diesem Dokument genannten Gebrauchsnamen, Handelsnamen und Warenbezeichnungen sind zumeist eingetragene Warenzeichen und urheberrechtlich geschützt. Warenzeichen, Patente oder Copyrights gelten gleich ohne ausdrückliche Nennung. In dieser Publikation enthaltene Informationen können ohne vorherige Ankündigung geändert werden.

Kapitel 3

Steuerlich motivierte Rechnungslegungspolitik

3.1 Überblick

In diesem Kapitel werden wir uns schwerpunktmäßig mit Problemen der Steuerbilanzpolitik beschäftigen. Hierbei handelt es sich um einen Spezialfall der betrieblichen Steuerpolitik. Er betrifft die optimale Gestaltung der Steuerbilanz. Zur Beantwortung der in diesem Zusammenhang auftretenden Fragen bedarf es der Kenntnis der für die Steuerbilanzpolitik verfügbaren Gestaltungsmöglichkeiten. Daher werden wir uns zunächst in Abschnitt 3.2 auf der nächsten Seite mit derartigen Aktionsparametern der Steuerbilanzpolitik beschäftigen.

Im Rahmen der Steuerbilanzpolitik kommt es zu zeitlichen Gewinn- und damit auch zu entsprechenden Einkommensverlagerungen. Zeitliche Einkommensverlagerungen kann es aber nicht nur im Rahmen der Steuerbilanzpolitik geben. Sie sind auch bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und im Rahmen der Ermittlung der Überschusseinkünfte denkbar. Mit Aktionsparametern einer derartigen zeitlichen Einkommensverlagerungspolitik werden wir uns in Abschnitt 3.3 auf S. 225 beschäftigen.

Zur Durchführung steuerbilanzpolitischer Maßnahmen bedarf es nicht nur der Kenntnis einschlägiger Aktionsparameter, sondern auch der Zielfunktion, die der Steuerbilanzpolitik zu Grunde liegt. Diese Zielfunktion werden wir in Abschnitt 3.4 auf S. 230 thematisieren. Breiten Raum wird hierbei die Diskussion der Frage einnehmen, welche vereinfachenden Vorteilskriterien sich aus der für die Steuerbilanzpolitik allgemein gültigen Zielfunktion ableiten lassen.

In Abschnitt 3.5 auf S. 246 werden wir uns mit Besonderheiten bei Verlusten befassen. Anschließend werden wir in Abschnitt 3.6 auf S. 247 spezielle Gestaltungsmaßnahmen einer Einlage- und Entnahmepolitik thematisieren, mit deren Hilfe das steuerbilanzielle Ergebnis beeinflusst werden kann.

Abschließend werden wir uns in Abschnitt 3.7 auf S. 255 mit den Zusammenhängen zwischen der Steuerbilanzpolitik einerseits und der Handelsbilanzpolitik andererseits befassen (allerdings nur in äußerst knapper Form).

Kosten der Rechnungslegungspolitik

Noch eine Bemerkung: Rechnungslegungspolitik ist kein Selbstzweck. Daher ist bei der Beurteilung der Vorteilhaftigkeit zu berücksichtigen, dass die entsprechenden Planungen und ggf. die Durchführungen Kosten verursachen. Rechnungslegungspolitik ist aus ökonomischer Sicht nur sinnvoll, wenn die für die Rechnungslegungspolitik aufgewendeten Kosten ihren monetären Nutzen nicht übersteigen.

3.2 Aktionsparameter der Steuerbilanzpolitik

3.2.1 Überblick

Aktionsparameter

Aktionsparameter der Steuerbilanzpolitik können sowohl bei der Bilanzierung i. e. S. als auch bei der Bewertung bestehen. Es gibt also Gestaltungsmöglichkeiten sowohl bei der Frage, was überhaupt in der Bilanz anzusetzen ist als auch bei der Frage, welcher Wert den in der Bilanz anzusetzenden Posten beizumessen ist. Aktionsparameter der Steuerbilanzpolitik können sich sowohl aus steuerlichen Wahlrechten als auch aus Ermessensspielräumen ergeben.

steuerliche Wahlrechte

Steuerliche Wahlrechte sind Wahlmöglichkeiten, die in einem Gesetz (oder auch an anderer Stelle, bspw. in einer Verwaltungsanweisung) ausdrücklich eingeräumt werden. Sie ermöglichen den Steuerpflichtigen bei einem gegebenen Sachverhalt die Wahl zwischen zwei oder mehreren Steuerfolgen. Ein Wahlrecht besteht z. B. dann, wenn der Bilanzierende kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung zusätzlich zu einer AfA nach § 7 Abs. 1 EStG eine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG in Anspruch nehmen kann.

Ermessensspielräume

illegale Praktik

Ermessensspielräume sind Wahlmöglichkeiten, die nicht ausdrücklich gesetzlich vorgesehen sind, sich aber faktisch ergeben. Sie können auf unbestimmten Rechtsbegriffen, aber auch auf einer ungeklärten Rechtslage beruhen. Von Ermessensspielräumen soll hier nur dann gesprochen werden, wenn der rechtlich vertretbare Rahmen nicht verlassen wird. Ein bewusster Verstoß gegen eine Rechtsnorm, d. h. eine illegale Praktik, wird grundsätzlich nicht behandelt. Ein Ermessensspielraum ist z. B. regelmäßig bei der für Abschreibungszwecke relevanten Schätzung der voraussichtlichen Nutzungsdauer einer Maschine vorhanden.

ungeklärte Rechtslage

Ermessensspielräume bestehen auch in den Fällen, in denen die Rechtslage zu einem bestimmten Problem ungeklärt ist. Derartige Situationen sind keinesfalls selten. In diesen Fällen kann die Unternehmensleitung ihre steuerbilanzpolitischen Entscheidungen nicht hinausschieben, bis vielleicht in zwei, fünf oder zehn Jahren eine Klärung durch den Gesetzgeber oder durch den Bundesfinanzhof herbeigeführt sein wird. Gehandelt, d. h. bilanziert und bewertet werden, muss vielmehr jetzt. Rechtliche Überlegungen helfen somit in derartigen Entscheidungssituationen nicht weiter. Vielmehr liegt hier ein klassisches betriebswirtschaftliches Problem vor: Es handelt sich um eine Entscheidung unter Unsicherheit.

Maßgeblichkeit

Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen können auf Grund der Maßgeblichkeit (siehe Abschnitt 1.3.1.3 auf S. 24) unter Umständen nur einheitlich in der Handels- und in der Steuerbilanz getroffen werden. Eine Entscheidung über steuerbilanzpolitische Aktionsparameter beinhaltet somit vielfach zugleich auch eine Entscheidung über handelsbilanzpolitische Aktionsparameter.

Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen lassen das reale wirtschaftliche Geschehen unverändert. Sie werden nach dem Abschlussstichtag bei der Erstellung des Jahresabschlusses getroffen. Neben diesen bilanzpolitischen Aktionsparametern i. e. S., gibt es auch bilanzpolitische Aktionsparameter i. w. S. Hierbei handelt es sich um jahresabschlusspolitisch motivierte Sachverhaltsänderungen (auch: Sachverhaltsgestaltungen), die dazu dienen, das Bild des Jahresabschlusses zu beeinflussen. Beeinflusst werden soll in der Regel der handelsrechtliche Jahresabschluss und nicht der Steuerbilanzgewinn. Doch sind auch Situationen denkbar, in denen der Steuerbilanzgewinn beeinflusst werden soll. Eine Unternehmenspolitik, die über derartige Sachverhaltsänderungen eine Beeinflussung des steuerlichen Ergebnisses bezweckt, wird häufig als Steuerbilanzpolitik i. w. S. bezeichnet. Hier wird dieser Einteilung nicht gefolgt. Derartige Maßnahmen werden vielmehr als steuerpolitisch motivierte Sachverhaltsänderungen angesehen. Steuerbilanzpolitische Aktionsparameter im hier definierten Sinne sind somit ausschließlich Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte sowie Ermessensspielräume bei Bilanzierung und Bewertung, die nach dem Bilanzstichtag ausgeübt werden können.

bilanzpolitische
Aktionsparameter i. e. S.

bilanzpolitische
Aktionsparameter i. w. S.

steuerpolitisch motivierte
Sachverhaltsänderungen

3.2.2 Aktionsparameter bei der Bilanzierung dem Grunde nach (Bilanzierung im engeren Sinne)

3.2.2.1 Bilanzierungswahlrechte

Handelsbilanziell bestehen auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Vorschriften einige Bilanzierungswahlrechte. Dabei handelt es sich sowohl um Aktivierungs- als auch um Passivierungswahlrechte. Der Gesetzgeber räumt Unternehmen aller Rechtsformen handelsrechtlich insb. folgende Aktivierungswahlrechte ein:

Aktivierungswahlrechte

- Den Ansatz bzw. den Nichtansatz selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB).
- Die Aktivierung bzw. die Nichtaktivierung eines Disagios (§ 250 Abs. 3 HGB).

Wie Sie bereits in Abschnitt 1.3.2.3.2 auf S. 32 erfahren haben, führen handelsbilanzielle Aktivierungswahlrechte nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs steuerlich grundsätzlich zu Aktivierungs*gebote*n. Daher muss ein Disagio aktiviert werden. Für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens besteht auf Grund der Spezialnorm des § 5 Abs. 2 EStG steuerlich hingegen ausdrücklich ein Aktivierungs*verbot*.

steuerlich grundsätzlich
Aktivierungs*gebot*

Nur für Kapitalgesellschaften besteht neben den beiden genannten Aktivierungswahlrechten handelsrechtlich des Weiteren ein Wahlrecht zur Bilanzierung von aktiven latenten Steuern (§ 274 Abs. 1 HGB). Steuerlich dürfen diese, wie bereits in Abschnitt 1.3.2.3.2 auf S. 32 erwähnt, nicht aktiviert werden.

Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte dürften nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs steuerlich nicht gebildet werden. Solche Wahlrechte bestehen derzeit grundsätzlich keine. Eine Ausnahme betrifft bestimmte Pensionsrückstellungen: Hinsichtlich der Bildung von Pensionsrückstellungen für Altzusagen i. S. d. Art. 28 Abs. 1 HGBEG besteht ein handelsrechtliches Passivierungswahlrecht. Dieses Passivierungswahlrecht besteht nach § 6a Abs. 1 EStG

Passivierungswahlrechte

auch steuerlich. Hinsichtlich der Bewertung ist steuerlich allerdings das Nachholverbot des § 6a Abs. 4 EStG zu beachten (siehe Abschnitt 1.3.3.5.2.2 auf S. 78). Zur Klarstellung sei angemerkt, dass sowohl handels- als auch steuerrechtlich ein Passivierungswahlrecht nur dann besteht, wenn die entsprechende Pensionsverpflichtung bisher noch nicht passiviert worden ist.

steuerfreie Rücklagen

Eigenständige steuerliche Passivierungswahlrechte bestehen in den Fällen, in denen die Voraussetzungen für die Bildung einer steuerfreien Rücklage erfüllt sind (damit haben wir uns bereits in Abschnitt 1.3.2.4 auf S. 36 beschäftigt). Voraussetzung für die Bildung einer steuerfreien Rücklage ist, dass diese in ein nach § 5 Abs. 1 S. 2 und 3 EStG zu führendes Verzeichnis aufgenommen wird. In die Handelsbilanz dürfen steuerfreie Rücklagen nicht übernommen werden.

3.2.2.2 Ermessensspielräume

Ermessensspielräume bei der Bilanzierung i. e. S. können sowohl die Aktiv- als auch die Passivseite der Bilanz betreffen.

Aktivierung

Ermessensspielräume bei der Aktivierung sind selten. Zu nennen ist in diesem Zusammenhang bei Einzelunternehmen das faktische Wahlrecht, ein Wirtschaftsgut des gewillkürten Betriebsvermögens entweder als Betriebs- oder aber als Privatvermögen zu behandeln (siehe Abschnitt 2.2.3 auf S. 133). Dieser Ermessensspielraum besteht hingegen bei Kapitalgesellschaften nicht, da letztere keine Privatsphäre und damit auch kein Privatvermögen besitzen.

Passivierung

Auch bei der Passivierung sind Ermessensspielräume selten anzutreffen. Sie dürften ausschließlich den Ansatz von Rückstellungen betreffen. So setzt eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs u. a. voraus, dass die Wahrscheinlichkeit für das Ent- bzw. Bestehen einer Verbindlichkeit und einer künftigen Inanspruchnahme größer ist als die Wahrscheinlichkeit dagegen.¹ Die Bildung einer solchen Rückstellung hängt somit von der subjektiven Einschätzung des Bilanzierenden ab. Derartige Ermessensspielräume bestehen insb. bei Rückstellungen für Garantie- und Produkthaftpflichtrisiken, für Risiken aus Prozessen und Risiken aus der Verletzung von Rechten.

3.2.3 Aktionsparameter bei der Bilanzierung der Höhe nach (Bewertung)

3.2.3.1 Bewertungswahlrechte

zunehmende
Einschränkungen

3.2.3.1.1 Überblick Die Zahl der Bewertungswahlrechte war jahrzehntelang groß. Das galt sowohl für die Handels- als auch für die Steuerbilanz. Die Wahlrechte betrafen sowohl die Aktiv- als auch die Passivseite der Bilanz. Allerdings überwogen die Wahlrechte auf der Aktivseite gegenüber denjenigen auf der Passivseite zahlenmäßig bei weitem. Während der letzten Jahre ist die Zahl der Wahlrechte vom Gesetzgeber tendenziell immer mehr eingeschränkt worden. Diese Entwicklung hat zunächst nur die Steuerbilanz betroffen. Mit dem BilMoG hat diese Entwicklung aber auch die Handelsbilanz erfasst. Trotz dieser

¹Vgl. BFH-Urteil vom 01.08.1984, Aktenzeichen I R 88/80.

Einschränkung durch den Gesetzgeber gibt es aber auch heute noch Bewertungswahlrechte.

Die nachfolgenden Ausführungen zu Wahlrechten bei der Bewertung der Aktiva (siehe Abschnitt 3.2.3.1.2) werden untergliedert in:

- Wahlrechte bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
- Wahlrechte zwischen unterschiedlichen Werten (Wertansatzwahlrechte) und
- Wahlrechte zwischen unterschiedlichen Abschreibungsverfahren (Abschreibungswahlrechte).

Daran schließen sich (ohne Untergliederung) Ausführungen zu Wahlrechten bei der Bewertung der Passiva an (siehe Abschnitt 3.2.3.1.3 auf S. 219).

3.2.3.1.2 Wahlrechte bei der Bewertung der Aktiva

3.2.3.1.2.1 Wahlrechte bei der Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten Wahlrechte bei der Ermittlung der Anschaffungskosten sind im Vergleich zu den Wahlrechten bei der Ermittlung der Herstellungskosten in der Regel von minderer Bedeutung. Steuerlich bestehen sie im Wesentlichen aus der Wahlmöglichkeit zwischen der Bewertung nach dem gewogenen Durchschnittsverfahren einerseits und dem Lifo-Verfahren andererseits (siehe Abschnitt 1.3.3.4.3 auf S. 61). Handelsrechtlich besteht darüber hinaus nach § 256 HGB die Möglichkeit, das Fifo-Verfahren anzuwenden.

Anschaffungskosten

Einen Überblick über die Einbeziehungspflichten, -wahlrechte und -verbote, die bei der Ermittlung der Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts sowohl nach Handels- als auch nach Steuerrecht bestehen, lässt sich Abbildung 1.5 auf S. 41 entnehmen. Wahlrechte bei der Ermittlung der Herstellungskosten sind im Wesentlichen auf Betriebe des produzierenden Gewerbes (Industrie, Handwerk, Gewinnungsbetriebe) beschränkt. Wie wir bereits in Abschnitt 1.3.3.2.3 auf S. 39 gesehen haben, stimmen die handels- und die steuerrechtliche Wertuntergrenze seit dem BilMoG überein (zumindest weitestgehend).

Herstellungskosten

Ein Wahlrecht zur Einbeziehung in die Herstellungskosten besteht hinsichtlich angemessener Teile:²

Wahlrechte

- der allgemeinen Verwaltungskosten und
- der Kosten für freiwillige soziale Leistungen und für eine betriebliche Altersversorgung.

Voraussetzung für eine Einbeziehung in die Herstellungskosten ist jeweils, dass die entsprechenden Kosten auf den Zeitraum der Herstellung des zu bewertenden Wirtschaftsguts entfallen.

Nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden dürfen gem. § 255 Abs. 2 S. 4 HGB Forschungs- und Vertriebskosten. Nicht einbeziehungsfähig sind außerdem kalkulatorische Kosten (bspw. ein kalkulatorischer Unternehmerlohn oder kalkulatorische (Eigenkapital-)Zinsen).

nicht einbeziehungsfähige Kosten

²Bezüglich der widersprüchlichen Verlautbarungen des Bundesministeriums der Finanzen sei auf die Ausführungen in Abschnitt 1.3.3.2.3 auf S. 39 verwiesen.

3.2.3.1.2.2 Wertansatzwahlrechte Steuerliche Wertansatzwahlrechte ergeben sich bei der Bewertung der Aktiva aus § 6 Abs. 1 und 2 EStG, handelsbilanzielle Wertansatzwahlrechte aus den §§ 253 und 255 HGB.

voraussichtlich dauernde
Wertminderung

Bei alleiniger Betrachtung des Steuerrechts ergibt sich ein Wertansatzwahlrecht sowohl aus § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG als auch aus § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG. Nach diesen Vorschriften kann der Steuerpflichtige eine Teilwertabschreibung vornehmen, wenn der Teilwert niedriger ist als der Wert der (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dies gilt aber nur dann, wenn es sich um eine voraussichtlich dauernde, nicht hingegen, wenn es sich um eine voraussichtlich nur vorübergehende Wertminderung handelt. Handelsrechtlich ist in derartigen Fällen eine außerplanmäßige Abschreibung zwingend vorgeschrieben. Dies ergibt sich aus § 253 Abs. 3 S. 5 HGB für Vermögensgegenstände des Anlage- und aus § 253 Abs. 4 HGB für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens. Aus diesem handelsrechtlichen Abschreibungszwang folgte vor dem BilMoG auch steuerrechtlich ein Zwang zum Ansatz des niedrigeren Teilwerts in der Steuerbilanz. Mit dem BilMoG wurde jedoch die Formulierung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes geändert (hiermit haben wir uns bereits in Abschnitt 1.3.1.3 auf S. 24 befasst). Nunmehr können steuerliche Wahlrechte unabhängig vom Handelsrecht ausgeübt werden. Somit kann steuerlich bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung trotz der handelsrechtlichen Abschreibungspflicht auch auf eine Teilwertabschreibung verzichtet werden.

handelsrechtlicher Zwang
zur Abschreibung

vorübergehende
Wertminderung

Sinkt der Teilwert voraussichtlich vorübergehend, darf nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 2 EStG keine Teilwertabschreibung vorgenommen werden. Dies gilt sowohl für die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens als auch für die des Umlaufvermögens.

handelsrechtliche
Fallunterscheidung

Handelsrechtlich ist in derartigen Fällen hingegen zwischen drei Gruppen zu bewertender Vermögensgegenstände zu unterscheiden:

1. Ist der zu bewertende Vermögensgegenstand dem Anlagevermögen zuzurechnen, gehört er aber nicht zu den Finanzanlagen, darf wegen einer voraussichtlich nur vorübergehenden Wertminderung keine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden. Insoweit besteht Übereinstimmung zwischen Handels- und Steuerrecht.
2. Handelt es sich hingegen um eine Finanzanlage, darf nach § 253 Abs. 3 S. 6 HGB auch im Falle einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden. Insoweit besteht eine Abweichung zum Steuerrecht.
3. Gehört der Vermögensgegenstand zum Umlaufvermögen, muss nach § 253 Abs. 4 HGB auch bei einer voraussichtlich nur vorübergehenden Wertminderung eine Abschreibung auf den niedrigeren Börsen- oder Marktpreis bzw. den niedrigeren beizulegenden Wert vorgenommen werden. Auch hier besteht eine Abweichung zum Steuerrecht.

daraus folgende
Wertansätze

Aus diesen Ausführungen lässt sich also ableiten, dass in der ersten Gruppe Übereinstimmung zwischen dem Handels- und dem Steuerrecht besteht. In der zweiten und in der dritten Gruppe bestehen hingegen Abweichungen. In der zweiten Gruppe führt dies dazu, dass auf Grund einer handelsbilanzpolitischen Entscheidung eine Abweichung zwischen den konkreten Wertansätzen

in der Handels- und in der Steuerbilanz entstehen kann. In der dritten Gruppe entsteht hingegen zwingend eine Abweichung zwischen den Wertansätzen in der Handels- und in der Steuerbilanz. Allerdings dürften derartige Fälle in der Praxis selten auftreten, da der Bundesfinanzhof entschieden hat, dass in Fällen, in denen der Börsenkurs eines Wertpapiers am Bilanzstichtag unter dessen Anschaffungskosten liegt, in der Regel von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung des Wertpapiers ausgegangen werden kann.³ Damit ist in derartigen Fällen steuerlich eine Teilwertabschreibung zulässig.

Steuerlich kann sich in den Fällen einer vorausgegangenen Teilwertabschreibung aus § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 i. V. m. S. 1 EStG bzw. aus § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 und 1 EStG ein Wahlrecht zur Beibehaltung des niedrigeren Wertansatzes (Beibehaltungswahlrecht) ergeben. Dieses beinhaltet zugleich ein Zuschreibungswahlrecht. Das Beibehaltungswahlrecht gilt aber nur, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Teilwert auch an diesem Bilanzstichtag niedriger ist als die (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Kann er diesen Nachweis nicht erbringen, muss er auf die (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. den darunter liegenden Wert am Bilanzstichtag zuschreiben. Im Ergebnis entsprechen die genannten steuerrechtlichen Regelungen der handelsrechtlichen Regelung, die sich aus § 253 Abs. 5 HGB ergibt. Danach darf ein auf Grund einer außerplanmäßigen Abschreibung nach § 253 Abs. 3 oder 4 HGB entstandener niedrigerer Wertansatz nicht beibehalten werden, wenn der Grund für diese Abschreibung nicht mehr besteht.

Beibehaltungs- und
Zuschreibungswahlrecht

3.2.3.1.2.3 Abschreibungswahlrechte Häufig ist die Bedeutung der Abschreibungswahlrechte sehr groß. Sie ergeben sich aus der Möglichkeit, unterschiedliche Abschreibungsmethoden anwenden zu können. Außerdem besteht in einigen Fällen die Möglichkeit, steuerlich erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen vorzunehmen (diese haben uns bereits in Abschnitt 1.3.3.3.2 auf S. 55 beschäftigt). Diese Möglichkeit besteht handelsrechtlich nicht.

Abschreibungswahlrechte,
steuerlich erhöhte
Abschreibungssätze,
Sonderabschreibung

Die steuerlichen Abschreibungswahlrechte sind im Vergleich zu den handelsrechtlichen in zweifacher Hinsicht eingeschränkt:

1. Nach § 7 Abs. 2 EStG ist eine geometrisch-degressive AfA seit dem Jahr 2011 nicht mehr zulässig.
2. In § 7 Abs. 4 EStG sind bekanntlich grundsätzlich feste Prozentsätze für Abschreibungen auf Gebäude festgelegt (siehe Abschnitt 1.3.3.3.1.3 auf S. 52). Diese starren Sätze brauchen handelsrechtlich nicht beachtet zu werden.

3.2.3.1.3 Wahlrechte bei der Bewertung der Passiva Rechtlich ausdrücklich zugelassene Bewertungswahlrechte sind auf der Passivseite der Bilanz selten. Vorrangig zu nennen sind in diesem Zusammenhang die Möglichkeiten, steuerfreie Rücklagen mit einem niedrigeren Wert als dem höchstzulässigen anzusetzen. Handelsrechtlich dürfen steuerfreie Rücklagen bekanntlich nicht gebildet werden (siehe Abschnitt 3.2.2.2 auf S. 216). Dieses Wahlrecht ist daher rein steuerlicher Art.

steuerfreie Rücklagen

³Vgl. BFH-Urteil vom 26.09.2007, Aktenzeichen I R 58/06 und dazu BMF-Schreiben vom 26.03.2009, Aktenzeichen IV C 6 - S 2171-b/0.

Der Einzelunternehmer A schafft für seinen Betrieb eine neue Maschine an. Die Anschaffungskosten betragen 200 T€, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Maschine schätzt er auf 6 bis 8 Jahre.

A hat bei der Festlegung des Abschreibungszeitraums einen Ermessensspielraum. Er kann ihn auf 6, 7 oder 8 Jahre festlegen. Da A bei der Ermittlung der Herstellungskosten der in seinem Betrieb produzierten Erzeugnisse gem. § 255 Abs. 2 HGB bzw. gem. R 6.3 EStR Abschreibungen auf diese Maschine einbeziehen muss, hat die Festlegung des Abschreibungszeitraums zugleich auch Auswirkungen auf den Wertansatz der Erzeugnisse. Die Ausübung des Ermessensspielraums hat somit eine zweifache Auswirkung: 1. auf die Höhe der Abschreibungen in der Gewinn- und Verlustrechnung und auf die Höhe des Wertansatzes der Maschine in der Bilanz sowie 2. auf die Höhe des Wertansatzes der Erzeugnisse.

Bsp. 3.1: Ermessensspielräume bei Nutzungsdauer und Herstellungskosten

3.2.3.2 Ermessensspielräume bei der Bewertung

3.2.3.2.1 Ermessensspielräume bei der Bewertung von Aktiva Ermessensspielräume sind bei der Bewertung häufig anzutreffen. Das gilt sowohl für die Bewertung der Aktiva als auch für die Bewertung der Passiva.

Nutzungsdauer und
Herstellungskosten

Bei der Bewertung der Aktiva bestehen Ermessensspielräume vor allem bei der Bestimmung der Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen des abnutzbaren Anlagevermögens und bei der Ermittlung der Herstellungskosten. Dies verdeutlicht Beispiel 3.1.

Bei der Ermittlung der Herstellungskosten können sich Ermessensspielräume insb. auf Grund der in § 255 Abs. 2 HGB verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffe ergeben. So sind in die Herstellungskosten *angemessene* Teile der Material- und der Fertigungsgemeinkosten einzubeziehen. Ferner dürfen *angemessene* Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie *angemessene* Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung einbezogen werden. Die genannten Aufwendungen können nur insoweit in die Herstellungskosten einbezogen werden, als sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Ermessensspielräume können daher sowohl bei der Festlegung der Angemessenheit als auch bei der Bestimmung des Zeitraums der Herstellung bestehen.

Forschungs- und
Entwicklungskosten

Ermessensspielräume erheblichen Ausmaßes können sich in forschungs- und entwicklungsintensiven Betrieben ergeben. Forschungskosten dürfen nach § 255 Abs. 2 S. 4 HGB nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden. Entwicklungskosten sind hingegen – wie sich § 255 Abs. 2a HGB entnehmen lässt – danach zu differenzieren, welcher Kategorie der in § 255 Abs. 2 HGB genannten Kosten sie zugeordnet werden können (siehe Abschnitt 1.3.3.2.3 auf S. 39). Sie sind dann den Regelungen dieser Rechtsnorm entsprechend in die Herstellungskosten einbeziehungspflichtig oder lediglich einbeziehungsfähig.

Die Unterscheidung zwischen Forschungs- und Entwicklungskosten kann somit in forschungs- und entwicklungsintensiven Betrieben einen erheblichen Einfluss auf die Höhe der Herstellungskosten haben. Forschung ist nach der Legaldefinition des § 255 Abs. 2a S. 3 HGB:

„[...] die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können.“

Entwicklung stellt nach § 255 Abs. 2a S. 2 HGB „[...] die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren [...]“ dar. Hierzu gehört auch die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen. Es leuchtet ein, dass bei der Beantwortung der Frage, ob einzelne Kosten (noch) dem Forschungs- oder (schon) dem Entwicklungsbereich zuzuordnen sind, ein erheblicher Ermessensspielraum bestehen kann. Hieran ändert auch § 255 Abs. 2a S. 4 HGB wenig. Nach dieser Rechtsnorm dürfen Kosten dann nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden, wenn nicht verlässlich bestimmt werden kann, ob sie dem Forschungs- oder dem Entwicklungsbereich zuzuordnen sind.

Entwicklungskosten können im Rahmen der Herstellung sowohl eines materiellen als auch eines immateriellen Vermögensgegenstands anfallen. Entstehen sie im Rahmen der Herstellung eines materiellen Vermögensgegenstands, können bzw. müssen sie nach § 255 Abs. 2 HGB bei der Ermittlung der Herstellungskosten dieses Vermögensgegenstands erfasst werden. Entstehen Entwicklungskosten hingegen für die Erstellung eines immateriellen Vermögensgegenstands, insb. also für die Entwicklung eines Patents, hat der Kaufmann zunächst zu entscheiden, ob er den immateriellen Vermögensgegenstand aktivieren will oder nicht. Bekanntlich hat er insoweit nach § 248 Abs. 2 HGB ein Wahlrecht. Entscheidet er sich für die Aktivierung, hat er die Herstellungskosten nach den Regeln des § 255 Abs. 2a i. V. m. Abs. 2 HGB zu ermitteln. Wie bereits ausgeführt, können hierbei in erheblichem Maße Ermessensspielräume entstehen.

Entwicklungskosten
materielle
Vermögensgegenstände
immaterielle
Vermögensgegenstände

Zu beachten ist, dass eine Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nur handelsrechtlich zulässig ist. Steuerrechtlich ist eine Aktivierung derartiger Wirtschaftsgüter nach § 5 Abs. 2 EStG hingegen unzulässig. Damit entfällt steuerrechtlich auch die Bewertung derartiger Wirtschaftsgüter und folglich entfallen bei der steuerlichen Gewinnermittlung die bilanzpolitischen Aktivierungsparameter, die es bei der Erstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses gibt.

3.2.3.2.2 Ermessensspielräume bei der Bewertung von Passiva Ermessensspielräume bei der Bewertung der Passiva bestehen vor allem im Rahmen der Bewertung von Rückstellungen. Den hierbei auftretenden Spielräumen dürfte große praktische Bedeutung zukommen.

Rückstellungen

Ermessensspielräume erheblichen Ausmaßes dürften regelmäßig bei der Schätzung ungewisser Verbindlichkeiten auftreten. So können bspw. Prozessrisiken häufig nur schwer geschätzt werden. Auch bei der Bewertung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften können handelsrechtlich im Einzelfall erhebliche Ermessensspielräume bestehen. Steuerrechtlich existieren diese hingegen nicht, da die Bildung derartiger Rückstellungen nach § 5 Abs. 4a EStG unzulässig ist. Damit entfällt auch eine Bewertung derartiger Rückstellungen in der Steuerbilanz.

für drohende Verluste aus
schwebenden Geschäften

Ermessensspielräume aus
§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG

Ermessensspielräume erheblichen Ausmaßes können sich auch bei der Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ergeben:

- Nach Buchstabe a dieser Vorschrift ist bei der Bewertung gleichartiger Rückstellungsverpflichtungen die Wahrscheinlichkeit *zu schätzen*, dass der Steuerpflichtige nur zu einem Teil der Summe dieser Verpflichtungen in Anspruch genommen wird. Bei dieser Schätzung sind die Erfahrungen der Vergangenheit zu Grunde zu legen.
- Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind nach Buchstabe b mit den Einzelkosten und den *angemessenen* Teilen der *notwendigen* Gemeinkosten zu bewerten. Ermessensspielräume werden hier regelmäßig sowohl bei Bestimmung der angemessenen Teile als auch bei der Bestimmung der notwendigen Gemeinkosten bestehen.
- Nach Buchstabe c ist der Rückstellungsbetrag in bestimmten Fällen um künftig *zu erwartende* Vorteile zu mindern. Die Schätzung derartiger künftiger Vorteile wird ebenfalls regelmäßig einen breiten Ermessensspielraum eröffnen.

3.2.4 Aktionsparameter und Stetigkeitsgrundsätze

Vor Inkrafttreten des BilMoG kannte das Handelsgesetzbuch lediglich den Grundsatz der *Bewertungsstetigkeit*. Dieser war als Sollvorschrift in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB a. F. normiert. Einen Grundsatz der *Bilanzierungsstetigkeit* beinhaltete das Handelsgesetzbuch hingegen nicht. Dies wurde durch das BilMoG geändert. Durch das BilMoG wurde der Grundsatz der Bilanzierungsstetigkeit (auch: Ansatzstetigkeit) in das Handelsgesetzbuch aufgenommen und außerdem der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit dadurch verschärft, dass es sich nun um eine Mussvorschrift handelt.

Grundsätze

Der Grundsatz der Bilanzierungsstetigkeit ist in § 246 Abs. 3 HGB enthalten. Dessen Satz 1 lautet:

„Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Ansatzmethoden sind beizubehalten.“

Der in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB kodifizierte Grundsatz der Bewertungsstetigkeit lautet nunmehr:

„Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sind beizubehalten.“

Von beiden Grundsätzen kann nach § 252 Abs. 2 HGB in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden. Für den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit ergibt sich dies unmittelbar aus § 252 Abs. 2 HGB, für den Grundsatz der Bilanzierungsstetigkeit durch einen Verweis auf § 252 Abs. 2 HGB, den § 246 Abs. 3 S. 2 HGB enthält. Über die Maßgeblichkeit gelten die genannten Rechtsnormen auch für die steuerliche Gewinnermittlung.

Steuerlich spielt der Grundsatz der Bilanzierungsstetigkeit allenfalls eine unbedeutende Rolle. Der Grund liegt darin, dass es – wie bereits angedeutet wurde