

# IWW-Studienprogramm

## Vertiefungsstudium

### Modul XXIV Steuerliche Gewinnermittlung V.24-42

von  
Univ.-Prof. Dr. Stephan Meyering  
unter Mitwirkung von  
Dr. Nicole Marenbach

# Inhaltsverzeichnis

|  |           |
|--|-----------|
| <b>Lehr- und Lernziele sowie Bearbeitungshinweise</b>                                    | <b>9</b>  |
| Lehr- und Lernziele . . . . .  | 9         |
| Bearbeitungshinweise . . . . .   | 9         |
| Literaturhinweise . . . . .  | 9         |
| <b>Abbildungsverzeichnis</b>   | <b>11</b> |
| <b>Beispielverzeichnis</b>   | <b>14</b> |
| <b>Abkürzungsverzeichnis</b>   | <b>15</b> |
| <b>1 Einordnung</b>  | <b>17</b> |
| <b>2 Grundlagen</b>  | <b>21</b> |
| 2.1 Aufgabe der steuerlichen Gewinnermittlung . . . . .                                  | 21        |
| 2.2 Überblick über die Gewinnermittlungsarten . . . . .                                  | 21        |
| 2.3 Buchführungspflichten und Anwendungsbereich der Gewinnermittlungsarten . . . . .     | 24        |
| 2.3.1 Derivative steuerliche Buchführungspflicht . . . . .                               | 24        |
| 2.3.1.1 Gesetzliche Grundlage . . . . .  | 24        |
| 2.3.1.2 Handelsrechtliche Buchführungspflicht . . . . .                                  | 24        |
| 2.3.2 Originäre steuerliche Buchführungspflicht . . . . .                                | 27        |
| 2.3.3 Zusammenfassung und Anwendungsbereich . . . . .                                    | 28        |
| 2.4 Grundsatz der Totalgewinnleichheit . . . . .   | 31        |
| <b>3 Vollständiger Betriebsvermögensvergleich</b>  | <b>33</b> |
| 3.1 Überblick und Begrifflichkeiten . . . . .  | 33        |
| 3.1.1 Überblick . . . . .  | 33        |
| 3.1.2 (Un)vollständiger Betriebsvermögensvergleich . . . . .                             | 33        |
| 3.1.3 Maßgeblichkeit, Bilanzierungs- und Bewertungsvorbehalt                             | 34        |
| 3.1.4 Steuerbilanz und Einheitsbilanz . . . . .  | 36        |
| 3.2 Grundzüge der Bilanzierung dem Grunde nach (Bilanzierung im engeren Sinne) . . . . . | 37        |
| 3.2.1 Wirtschaftsgüter und andere Bilanzierungsgegenstände .                             | 37        |
| 3.2.2 Abgrenzungs- und Zurechnungsprobleme . . . . .                                     | 40        |
| 3.2.3 Bilanzierungsgebote, -verbote und -wahlrechte . . . . .                            | 41        |
| 3.2.3.1 Rechtsprechungsgrundsätze . . . . .  | 41        |
| 3.2.3.2 Aktivierungsgebote, -verbote und -wahlrechte .                                   | 41        |

|           |  |           |
|-----------|--|-----------|
| 3.2.3.3   | Passivierungsgebote, -verbote und -wahlrechte                              | 42        |
| 3.2.4     | Steuerfreie Rücklagen  | 45        |
| 3.3       | Grundzüge der Bilanzierung der Höhe nach (Bewertung)                       | 46        |
| 3.3.1     | Überblick  | 46        |
| 3.3.2     | Wertbegriffe und Stichtagsprinzip  | 46        |
| 3.3.2.1   | Einordnung   | 46        |
| 3.3.2.2   | Anschaffungskosten   | 47        |
| 3.3.2.3   | Herstellungskosten   | 49        |
| 3.3.2.4   | Teilwert   | 51        |
| 3.3.2.5   | Gemeiner Wert  | 55        |
| 3.3.2.6   | Teilwert vs. gemeiner Wert   | 55        |
| 3.3.2.7   | Stichtagsprinzip   | 56        |
| 3.3.3     | Steuerliche Abschreibungen   | 58        |
| 3.3.3.1   | Überblick  | 58        |
| 3.3.3.2   | Absetzung für Abnutzung (AfA), erhöhte Abschreibung, Sonderabschreibung    | 59        |
| 3.3.3.2.1 | Einführung   | 59        |
| 3.3.3.2.2 | Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens                            | 60        |
| 3.3.3.2.3 | Gebäude  | 62        |
| 3.3.3.2.4 | Geringwertige Wirtschaftsgüter   | 63        |
| 3.3.3.3   | Absetzung für Substanzverringerung (AfS)                                   | 64        |
| 3.3.3.4   | Erhöhte Absetzung und Sonderabschreibung                                   | 65        |
| 3.3.4     | Bewertung des Anlage- und des Umlaufvermögens                              | 66        |
| 3.3.4.1   | Abnutzbares Anlagevermögen   | 66        |
| 3.3.4.2   | Nicht abnutzbares Anlagevermögen   | 69        |
| 3.3.4.3   | Umlaufvermögen   | 70        |
| 3.3.5     | Bewertung von Verbindlichkeiten, Rückstellungen und steuerfreien Rücklagen | 73        |
| 3.3.5.1   | Verbindlichkeiten  | 73        |
| 3.3.5.2   | Rückstellungen   | 74        |
| 3.3.5.2.1 | Allgemeine Grundsätze  | 74        |
| 3.3.5.2.2 | Pensionsrückstellungen   | 81        |
| 3.3.5.2.3 | Steuerrückstellungen   | 82        |
| 3.3.5.3   | Steuerfreie Rücklagen  | 84        |
| 3.3.6     | Bewertung von Rechnungsabgrenzungsposten                                   | 84        |
| 3.4       | Außerbilanzielle Korrekturen   | 86        |
| 3.5       | Ent- und Verstrickung stiller Reserven                                     | 87        |
| <b>4</b>  | <b>Einnahmen-Ausgaben-Rechnung</b>   | <b>89</b> |
| 4.1       | Überblick  | 89        |
| 4.2       | Begriff der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung                                    | 90        |

|          |   |            |
|----------|---|------------|
| 4.3      | Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben . . . . .                            | 92         |
| 4.4      | Erfolgswirksamkeit . . . . .  | 94         |
| 4.5      | Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip . . . . .                              | 94         |
| 4.6      | Ermittlungsschema . . . . .   | 97         |
| 4.7      | Amtlich vorgeschriebener Vordruck . . . . .                                 | 97         |
| <b>5</b> | <b>Wechsel der Gewinnermittlungsart</b>                                     | <b>99</b>  |
| 5.1      | Überblick . . . . .   | 99         |
| 5.2      | Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich                  | 102        |
| 5.3      | Betriebsvermögensvergleich zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung                  | 104        |
| <b>6</b> | <b>Sonderprobleme bei Personengesellschaften</b>                            | <b>107</b> |
| 6.1      | Einordnung . . . . .  | 107        |
| 6.2      | Rechtliche Stellung der Personengesellschaft . . . . .                      | 107        |
| 6.3      | Gewerbliche Einkünfte der Mitunternehmer . . . . .                          | 110        |
| 6.4      | Steuerliches Betriebsvermögen . . . . .                                     | 111        |
| 6.4.1    | Überblick . . . . .   | 111        |
| 6.4.2    | Gesellschaftsvermögen . . . . .   | 112        |
| 6.4.3    | Wertkorrekturen zum Gesellschaftsvermögen<br>(Ergänzungsbilanzen) . . . . . | 113        |
| 6.4.4    | Sonderbetriebsvermögen . . . . .  | 113        |
| 6.5      | Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben . . . . .                             | 116        |
| 6.5.1    | Allgemeines . . . . .   | 116        |
| 6.5.2    | Sonderbetriebseinnahmen . . . . .   | 117        |
| 6.5.3    | Sonderbetriebsausgaben . . . . .  | 118        |
| 6.6      | Gesamtgewinn einer Mitunternehmerschaft . . . . .                           | 119        |
| 6.7      | Steuerliche Gewinnverteilung . . . . .                                      | 120        |
| <b>7</b> | <b>Übungsaufgaben</b>   | <b>123</b> |
| 7.1      | Übungsaufgaben zu Kapitel 3 . . . . .                                       | 123        |
| 7.2      | Übungsaufgabe zu Kapitel 5 . . . . .  | 125        |
| 7.3      | Übungsaufgabe zu Kapitel 6 . . . . .  | 127        |
| <b>8</b> | <b>Musterlösungen zu den Übungsaufgaben</b>                                 | <b>129</b> |
| 8.1      | Übungsaufgaben zu Kapitel 3 . . . . .                                       | 129        |
| 8.2      | Übungsaufgabe zu Kapitel 5 . . . . .  | 133        |
| 8.3      | Übungsaufgabe zu Kapitel 6 . . . . .  | 134        |
|          | <b>Literaturverzeichnis</b>   | <b>135</b> |
|          | <b>Stichwortverzeichnis</b>   | <b>145</b> |

# Lehr- und Lernziele sowie Bearbeitungshinweise

## Lehr- und Lernziele

Das vorliegende Modul versteht sich als Lehrtext. Lehrziel dieses Moduls ist es zuallererst, mit der dem Fach eigenen Sprache, mit den wichtigsten Begriffen und den grundlegenden Konzepten und Zusammenhängen vertraut zu machen. Darüber hinaus ist es das Ziel, Ihnen Folgendes nahe zu bringen:

- die Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung sowie
- einen Überblick über wichtige Sonderprobleme der steuerlichen Gewinnermittlung.

## Bearbeitungshinweise

Große Bedeutung für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre haben Gesetze – nicht nur für das Studium, sondern auch für die berufliche Praxis. Daher empfehle ich Ihnen, jede im Studientext auftauchende Norm im Gesetz nachzulesen. Dazu ist es sinnvoll, sich eine aktuelle Textausgabe (gebunden oder als Loseblatt-Sammlung) eines beliebigen Verlags zu beschaffen. Diese sollten die Texte folgender Gesetze enthalten: Abgabenordnung, Einkommensteuergesetz, Gewerbesteuerengesetz, Grundsteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz und Umsatzsteuergesetz.

Alternativ können Sie sich die genannten Gesetze auch im Internet beschaffen. Dies ist bspw. (kostenlos) über folgende Homepage möglich:

<http://www.gesetze-im-internet.de>.

Große Bedeutung für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre haben auch Verwaltungsanweisungen (Richtlinien, Schreiben und Erlasse) sowie die Rechtsprechung (insb. des Bundesfinanzhofs). Dieser Studientext beschränkt sich aber, abgesehen von wenigen Ausnahmen, auf Gesetze, da der zur Verfügung stehende Raum nur sehr begrenzt ist.

## Literaturhinweise

Der vorliegende Lehrtext ist in sich geschlossen und sollte sich selbst erklären. Bei Interesse an vertiefter Lektüre sei Ihnen folgendes Werk empfohlen:

*Schneeloch, Dieter/Meyering, Stephan/Patek, Guido*: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band 1: Grundlagen der Besteuerung, Ertragsteuern, 7. Aufl., München 2016;

*Schneeloch, Dieter/Meyering, Stephan/Patek, Guido*: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band 2: Steuerliche Gewinnermittlung, 7. Aufl., München 2017;

*Schneeloch, Dieter/Meyering, Stephan/Patek, Guido*: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band 3: Substanzsteuern, Verkehrssteuern, Besteuerungsverfahren, 7. Aufl., München 2017.

Weitere thematisch geordnete **Literaturhinweise** finden Sie auf der Lehrstuhl-Homepage des Autors. Sie erreichen diese unter:

<http://www.fernuni-hagen.de/meyering>.

Die Hinweise finden Sie in der Rubrik „Studium & Lehre“ im Menü „Literaturhinweise“.

Die X-GmbH erteilt ihrem Arbeitnehmer A in 2010 mündlich eine Pensionszusage. Zivilrechtlich kann eine Pensionszusage formfrei erteilt werden. Die dem A erteilte Zusage ist damit für die X-GmbH bindend. Sie hat deshalb handelsbilanziell eine Pensionsrückstellung für die Zusage an A zu bilden. Steuerlich verstößt die mündliche Zusage hingegen gegen das Schriftformgebot des § 6a Abs. 1 EStG. Steuerlich darf deshalb keine Pensionsrückstellung gebildet werden.

*Bsp. 3.2: Passivierungsgebote, -verbote und -wahlrechte: Steuerlich abweichende Regelung*

- für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften,
- für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden,
- für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, sowie
- für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung (Kulanzleistungen).

Für diese Passivierungspflichten besteht bei Anwendung der bekannten Rechtsprechungsgrundsätze auch steuerlich grds. ein Passivierungsgebot. Es gibt von diesem Grundsatz allerdings einige Ausnahmen. Diese lassen sich vor allen Dingen mit der schlechten Vereinbarkeit des gerade in den Rückstellungen zum Ausdruck kommenden Vorsichtsprinzips mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erklären.

§ 6a EStG knüpft die steuerliche Passivierungsfähigkeit von Pensionsrückstellungen an bestimmte Voraussetzungen. Voraussetzung ist u. a., dass die Pensionszusagen schriftlich erfolgen. Wird gegen eine derartige zwingende Voraussetzung verstoßen, darf steuerlich keine Pensionsrückstellung gebildet werden (es besteht also ein steuerliches Passivierungsverbot). Handelsrechtlich sind in derartigen Fällen hingegen in der Regel die Voraussetzungen für die Bildung einer Pensionsrückstellung erfüllt. Dies führt zu der Situation, dass handelsrechtlich nach dem Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 HGB ein Passivierungsgebot besteht, steuerlich hingegen ein Passivierungsverbot. Das verdeutlicht Beispiel 3.2.

Pensions-  
rückstellungen

Aus § 5 Abs. 4a EStG ergibt sich eine für die Praxis sehr wichtige Abweichung zwischen handels- und steuerrechtlicher Bilanzierung. Nach dieser Vorschrift dürfen Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften steuerlich nicht gebildet werden.

Weitere gesetzlich erzwungene Fälle einer Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz enthalten die Absätze 4 und 4a von § 5 EStG. Beispielsweise darf gem. § 5 Abs. 4a EStG eine Rückstellung für eine Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums nur unter engen Voraussetzungen gebildet werden.

Wenn am Abschlussstichtag der Höhe nach ungewisse betriebliche Steuerschulden bestehen, sind hierfür Steuerrückstellungen zu bilden (Passivierungsgebot). Für private Steuerschulden gilt hingegen ein Passivierungsverbot. Private Steuern sind die Einkommen- und ggf. die Kirchensteuer sowie der Solidaritätszuschlag der Einzelunternehmer und der Gesellschafter von Personengesellschaften. Die der

Steuerrückstellungen  
private  
Steuerschulden

Einkommensteuer bei Kapitalgesellschaften entsprechende Körperschaftsteuer sowie der von Kapitalgesellschaften zu entrichtende Solidaritätszuschlag sind hingegen betrieblich veranlasst, da Kapitalgesellschaften nicht über eine außerbetriebliche (private) Sphäre verfügen. Ungewisse Verbindlichkeiten für diese Steuerarten sind deshalb als Rückstellungen auszuweisen. Das gilt sowohl für die Handels- als auch für die Steuerbilanz. Der gesamte Aufwand für diese Steuerarten ist dem Gewinn im Rahmen der Einkommensermittlung allerdings wieder hinzuzurechnen, da es sich nach § 10 Nr. 2 KStG um nicht abziehbare Aufwendungen handelt.

In gleicher Weise wie die Körperschaftsteuer ist auch die Gewerbesteuer zu behandeln. Ist zum Bilanzstichtag mit einer Nachzahlung zu rechnen, ist i. H. d. erwarteten Nachzahlungsbetrags eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Dies gilt sowohl für die Handels- als auch für die Steuerbilanz. Im Rahmen der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage ist der gesamte als Gewerbesteueraufwand verbuchte Betrag dem Steuerbilanzgewinn aber wieder hinzuzurechnen (§ 4 Abs. 5b EStG). Im Ergebnis mindert der Gewerbesteueraufwand den Gewinn aus Gewerbebetrieb also nicht. Dies gilt rechtsformunabhängig sowohl für gewerbliche Personenunternehmen als auch für Kapitalgesellschaften.

Ungewissheit

Ungewiss sind Steuerschulden nur so lange, wie noch keine Steuerbescheide ergangen sind. Liegt zum Bilanzstichtag für eine bestimmte Steuerart und einen bestimmten Veranlagungszeitraum ein Steuerbescheid vor, aus dem sich eine noch nicht beglichene Abschlusszahlung ergibt, liegt insoweit keine ungewisse, sondern eine gewisse Verbindlichkeit vor. Derartige Steuerschulden sind nicht als Rückstellungen, sondern als sonstige Verbindlichkeiten auszuweisen.

Umsatzsteuer immer  
Verbindlichkeit

Umsatzsteuerschulden werden auch dann als gewisse Verbindlichkeit angesehen, wenn keine Umsatzsteuerbescheide ergangen sind. Der Grund liegt darin, dass die Umsatzsteuer als Selbstveranlagungssteuer ausgestaltet ist, der Unternehmer seine Steuerschuld also grds. selbst errechnet (§ 18 UStG). Darüber hinaus ist zu zahlende Umsatzsteuer im Regelfall kein Aufwand. Der Ausweis der Umsatzsteuer erfolgt daher immer als sonstige Verbindlichkeit und nicht als Rückstellung.<sup>18</sup>

passiver Rechnungs-  
abgrenzungsposten

Für Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, die Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Stichtag darstellen, ist gem. § 250 Abs. 2 HGB ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen. Diesem handelsrechtlichen Passivierungsgebot entspricht nach den Rechtsprechungsgrundsätzen auch steuerlich ein Passivierungsgebot. Es ergibt sich außerdem ausdrücklich aus § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG.

Passivierungswahl-  
rechte

Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte bestehen abgesehen von Pensionsrückstellungen für Altzusagen i. S. d. Art. 28 Abs. 1 HGBEG derzeit keine. Daher stellt sich die Frage nach deren steuerlicher Behandlung derzeit nicht.

Passivierungsverbot

Für andere als die ausdrücklich in § 249 Abs. 1 HGB für zulässig erklärten Rückstellungen besteht nach § 249 Abs. 2 HGB ein Passivierungsverbot. Dieses handelsrechtliche Passivierungsverbot gilt auch steuerlich.

passive latente  
Steuern

Analog zu den aktiven latenten Steuern ist die Passivierung latenter Steuern steuerlich unzulässig.

<sup>18</sup>Vgl. dazu auch *Coenenberg/Haller/Schultze* (2018), S. 450; *Schubert/Waubke* (2018), § 266 HGB, Rn. 201, 246.



### 3.2.4 Steuerfreie Rücklagen

In der Betriebswirtschaftslehre wird zwischen offenen Rücklagen und stillen Rücklagen (auch: stille Reserven) unterschieden. Neben diesen beiden Arten von Rücklagen kennt das Steuerrecht zusätzlich noch die steuerfreien Rücklagen. Während offene Rücklagen aus versteuerten Gewinnen gebildet werden, also Eigenkapital darstellen, sind die steuerfreien Rücklagen nicht versteuert: Ihre Bildung erfolgt durch einen Buchungssatz der Art „GuV an Sonderposten mit Rücklagenanteil“. Der steuerliche Gewinn wird also gemindert, doch diese Gewinnminderung ist nicht von Dauer, da allen steuerfreien Rücklagen gemein ist, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt wieder aufgelöst werden müssen (den steuerlichen Gewinn dann also wieder erhöhen). Die Bildung steuerfreier Rücklagen führt folglich nur zu einem Aufschub der Besteuerung, nicht hingegen zu einer endgültigen Steuerersparnis. Steuerfreie Rücklagen repräsentieren daher nur in dem Umfang Eigenkapital, in dem später (bei der Auflösung) nicht Steuern anfallen. Der in den steuerfreien Rücklagen enthaltene latente Steueranteil hat hingegen Fremdkapitalcharakter.

Aufschub der  
Besteuerung

Die Zulässigkeit der Bildung steuerfreier Rücklagen ist gesetzlich und teilweise in Verwaltungsanweisungen geregelt. Zu nennen sind vor allem folgende steuerfreie Rücklagen:

Arten steuerfreier  
Rücklagen

- Städtebauförderungsrücklage (§ 6b Abs. 8 EStG i. V. m. dem Baugesetzbuch): Sie ermöglicht bei städtebaulichen Sanierungs- oder Entwicklungsmaßnahmen eine Rücklage für Veräußerungsgewinne bis zur Höhe des Veräußerungsgewinns (Übertragung auf eine andere Maßnahme innerhalb von sieben Jahren, bei neu erstellten Gebäuden innerhalb von neun Jahren);
- Umwandlungsrücklage (§ 6 Abs. 1 UmwStG): Sie kann beim übernehmenden Rechtsträger für den Gewinn gebildet werden, der bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft aus der Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten oder der Auflösung von Rückstellungen entsteht (Auflösung in den auf ihre Bildung folgenden drei Jahren mit mindestens je einem Drittel);
- Reinvestitionsrücklage (§ 6b Abs. 3 EStG): Sie ermöglicht bei verzögerter Reinvestition die erfolgsneutrale Übertragung von Gewinnen, die bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter entstanden sind, auf Reinvestitionsgüter (Übertragung auf das Reinvestitionsgut innerhalb von vier bzw. sechs Jahren);
- Zuschussrücklage (R 6.5 Abs. 4 EStR): Sie ist bei der Gewährung von Investitionszuschüssen möglich, sofern das Anlagegut ganz oder teilweise erst in einem auf die Zuschussgewährung folgenden Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt wird (Übertragung auf das Investitionsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung; Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um den Zuschuss);
- Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 Abs. 4 EStR): Sie ist bei der Aufdeckung stiller Reserven auf Grund eines hoheitlichen Aktes oder höherer Gewalt möglich, solange das Ersatzwirtschaftsgut nicht beschafft worden ist (Übertragung auf das Ersatzwirtschaftsgut bei beweglichen Wirtschaftsgütern innerhalb von einem Jahr und bei unbeweglichen innerhalb von zwei Jahren).