

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

Modul 31691

Steuerliche Gewinn- und Vermögensermittlung, Überblick über konstitutive Unternehmensentscheidungen

Leseprobe

Fakultät für
**Wirtschafts-
wissenschaft**

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdrucks, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (Druck, Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung der FernUniversität reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Der Inhalt dieses Studienbriefs wird gedruckt auf Recyclingpapier (80 g/m², weiß), hergestellt aus 100 % Altpapier.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	III
Weitere Lehrangebote des Lehrstuhls	V
Bearbeitungshinweise	IX
Lehrziel, Voraussetzungen und Belegungsempfehlungen	IX
Literatur- und Arbeitshinweise	X
Steuerrechtliche Änderungen	XII
Moodle-Lernumgebung	XII
Einsendearbeiten, Beispiele und Übungsaufgaben	XIII
Abschlussklausur	XIV
Die Homepage des Lehrstuhls	XV
Inhaltsübersicht	XVII
Inhaltsverzeichnis	XX
Abbildungsverzeichnis	XXXI
Beispielverzeichnis	XXXVI
Abkürzungsverzeichnis	XXXVII
Symbolverzeichnis	XLI
1 Steuerliche Gewinnermittlung	1
1.1 Einordnung	1
1.2 Grundlagen	3
1.2.1 Aufgabe der steuerlichen Gewinnermittlung	3
1.2.2 Überblick über die Gewinnermittlungsarten	4
1.2.3 Buchführungspflichten und Anwendungsbereich der Gewinnermittlungsarten	6
§ 31691 - V4.8	XXI

INHALTSVERZEICHNIS

1.2.3.1	Derivative steuerliche Buchführungspflicht	6
1.2.3.1.1	Gesetzliche Grundlage	6
1.2.3.1.2	Handelsrechtliche Buchführungspflicht	7
1.2.3.2	Originäre steuerliche Buchführungspflicht	9
1.2.3.3	Zusammenfassung und Anwendungsbereich	10
1.2.4	Der Grundsatz der Totalgewinnlichkeit	12
1.2.5	Elektronische Übermittlung (E-Bilanz)	14
1.2.5.1	Überblick	14
1.2.5.2	Gegenstand der Übermittlung	14
1.2.5.3	Taxonomie	15
1.2.5.3.1	Überblick	15
1.2.5.3.2	Technische Ausgestaltung	16
1.2.5.4	Mindestumfang	18
1.2.5.5	Zusätzlich einzureichende Unterlagen, Härtefallregelung, Folgen fehlender Datenübermittlung	19
1.3	Vollständiger Betriebsvermögensvergleich	20
1.3.1	Überblick und Begrifflichkeiten	20
1.3.1.1	Überblick	20
1.3.1.2	(Un)vollständiger Betriebsvermögensvergleich	21
1.3.1.3	Maßgeblichkeit, Bilanzierungs- und Bewertungsvorbehalt, verlängerte Maßgeblichkeit	22
1.3.1.4	Steuerbilanz und Einheitsbilanz	25
1.3.1.5	Bilanztheorien	26
1.3.2	Grundzüge der Bilanzierung dem Grunde nach (Bilanzierung im engeren Sinne)	26
1.3.2.1	Wirtschaftsgüter und andere Bilanzierungsgegenstände	26
1.3.2.2	Abgrenzungs- und Zurechnungsprobleme	29
1.3.2.3	Bilanzierungsgebote, -verbote und -wahlrechte	30
1.3.2.3.1	Rechtsprechungsgrundsätze	30
1.3.2.3.2	Aktivierungsgebote, -verbote und -wahlrechte	31
1.3.2.3.3	Passivierungsgebote, -verbote und -wahlrechte	32
1.3.2.4	Steuerfreie Rücklagen	35
1.3.3	Grundzüge der Bilanzierung der Höhe nach (Bewertung)	36
1.3.3.1	Überblick	36
1.3.3.2	Wertbegriffe und Stichtagsprinzip	36
1.3.3.2.1	Einordnung	36

1.3.3.2.2	Anschaffungskosten	37
1.3.3.2.3	Herstellungskosten	39
1.3.3.2.4	Teilwert	42
1.3.3.2.5	Gemeiner Wert	44
1.3.3.2.6	Teilwert vs. gemeiner Wert	45
1.3.3.2.7	Stichtagsprinzip	46
1.3.3.3	Steuerliche Abschreibungen	47
1.3.3.3.1	Überblick	47
1.3.3.3.2	Absetzung für Abnutzung (AfA), erhöhte Abschreibung, Sonderabschreibung	49
1.3.3.3.2.1	Einführung	49
1.3.3.3.2.2	Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	49
1.3.3.3.2.3	Gebäude	51
1.3.3.3.2.4	Geringwertige Wirtschaftsgüter	52
1.3.3.3.3	Absetzung für Substanzverringerung	53
1.3.3.3.4	Erhöhte Absetzung und Sonderabschreibung	53
1.3.3.4	Bewertung des Anlage- und des Umlaufvermögens	55
1.3.3.4.1	Abnutzbares Anlagevermögen	55
1.3.3.4.2	Nicht abnutzbares Anlagevermögen	58
1.3.3.4.3	Umlaufvermögen	60
1.3.3.4.4	Zusammenhänge und Wechselwirkungen zwischen handels- und steuerbilanziellen Abschreibungen	62
1.3.3.4.4.1	Problemstellung	62
1.3.3.4.4.2	Handelsbilanzielle Abschreibungen in der Steuerbilanz?	63
1.3.3.4.4.3	Absetzungen nach § 7 EStG in der Handelsbilanz?	65
1.3.3.4.4.4	Erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen und Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz?	66
1.3.3.4.4.5	Teilwertabschreibungen in der Handelsbilanz?	67
1.3.3.4.4.6	Auswirkungen der handelsrechtlichen Bewertungsstetigkeit	67
1.3.3.5	Bewertung von Verbindlichkeiten, Rückstellungen und steuerfreien Rücklagen	68
1.3.3.5.1	Verbindlichkeiten	68

INHALTSVERZEICHNIS

1.3.3.5.2	Rückstellungen	69
1.3.3.5.2.1	Allgemeine Grundsätze	69
1.3.3.5.2.2	Pensionsrückstellungen	77
1.3.3.5.2.3	Steuerrückstellungen	78
1.3.3.5.3	Steuerfreie Rücklagen	79
1.3.3.6	Bewertung von Rechnungsabgrenzungsposten . .	81
1.3.3.7	Bewertung von Entnahmen und Einlagen sowie bei Eröffnung und Erwerb eines Betriebs	81
1.3.3.7.1	Entnahmen und Einlagen	81
1.3.3.7.2	Eröffnung und Erwerb eines Betriebs . .	84
1.3.3.8	Überführung und Übertragung einzelner Wirt- schaftsgüter in ein Betriebsvermögen und Tausch	85
1.3.4	Außerbilanzielle Korrekturen sowie Berichtigung und Än- derung der Steuerbilanz	90
1.3.5	Ent- und Verstrickung stiller Reserven	93
1.4	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	94
1.4.1	Überblick	94
1.4.2	Der Begriff der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	95
1.4.3	Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben	97
1.4.4	Erfolgswirksamkeit	98
1.4.5	Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip	99
1.4.6	Ermittlungsschema	102
1.4.7	Der amtlich vorgeschriebene Vordruck	102
1.5	Entscheidungskriterien bei der Wahl der Gewinnermittlungsart .	103
1.5.1	Einordnung	103
1.5.2	Planungs- und Vollzugskosten	103
1.5.3	Effekte der unterschiedlichen Periodisierung	105
1.5.3.1	Einordnung	105
1.5.3.2	Zinseffekt	106
1.5.3.3	Progressionseffekt	107
1.5.3.4	Verlustabzugsbeschränkungseffekt	109
1.6	Wechsel der Gewinnermittlungsart	111
1.6.1	Überblick	111
1.6.2	Von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zum Betriebs- vermögensvergleich	114
1.6.3	Vom Betriebsvermögensvergleich zur Einnahmen-Ausgaben- Rechnung	115
1.7	Exkurs: Überschussermittlung	116
1.8	Übungsaufgaben zu Kapitel 1	118

2	Besonderheiten der steuerlichen Gewinnermittlung	123
2.1	Überblick	123
2.2	Besonderheiten bei Personengesellschaften	123
2.2.1	Einordnung	123
2.2.2	Die gewerblichen Einkünfte der Mitunternehmer	127
2.2.3	Steuerliches Betriebsvermögen	128
2.2.3.1	Überblick	128
2.2.3.2	Gesellschaftsvermögen	129
2.2.3.3	Wertkorrekturen zum Gesellschaftsvermögen (Ergänzungsbilanzen)	130
2.2.3.4	Sonderbetriebsvermögen	130
2.2.4	Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben	134
2.2.4.1	Allgemeines	134
2.2.4.2	Sonderbetriebseinnahmen	134
2.2.4.3	Sonderbetriebsausgaben	136
2.2.5	Ermittlung des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft	136
2.2.6	Steuerliche Gewinnverteilung	138
2.2.7	Buchführung und Verluste	139
2.2.7.1	Allgemeines	139
2.2.7.2	Kapitalkonten	139
2.2.7.3	Verluste	141
2.2.8	Gründung einer Personengesellschaft und Veräußerung von Mitunternehmeranteilen	143
2.2.9	Familienpersonengesellschaften	145
2.3	Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften	148
2.3.1	Überblick	148
2.3.2	Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz	150
2.3.3	Leistungsvergütungen an Gesellschafter	151
2.3.4	Körperschaftsteuer in Handels- und Steuerbilanz	151
2.4	Betriebliche Renten und Raten	152
2.4.1	Überblick	152
2.4.2	Systematisierung wiederkehrender Zahlungen	152
2.4.2.1	Einordnung	152
2.4.2.2	Systematisierung nach der Erscheinungsform	154
2.4.2.2.1	Raten	154
2.4.2.2.2	Wiederkehrende Leistungen	154
2.4.2.2.3	Renten	155
2.4.2.2.4	Sonstige dauernde Lasten	157

2.4.2.2.5	Sonstige wiederkehrende Leistungen . . .	158
2.4.2.2.6	Zusammenfassung	158
2.4.2.3	Systematisierung nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang	158
2.4.2.4	Systematisierung nach dem Rechtsgrund	160
2.4.3	Besteuerung betrieblicher Veräußerungsrenten	163
2.4.3.1	Begriff und Abgrenzung	163
2.4.3.2	Leibrenten	164
2.4.3.2.1	Rentenverpflichteter	164
2.4.3.2.2	Rentenberechtigter	167
2.4.3.3	Zeitrenten	168
2.4.3.3.1	Rentenverpflichteter	168
2.4.3.3.2	Rentenberechtigter	168
2.4.3.4	Mischfälle	170
2.4.4	Besteuerung von Raten im betrieblichen Bereich	172
2.4.5	Schema zu den betrieblichen Renten	172
2.5	Übungsaufgaben zu Kapitel 2	173
3	Steuerbilanzpolitik	177
3.1	Überblick	177
3.2	Zielsetzung und Vorteilskriterien der Steuerbilanzpolitik	179
3.3	Handelsbilanzpolitische Ziele	183
3.4	Aktionsparameter	186
3.4.1	Aktionsparameter der Steuerbilanzpolitik	186
3.4.1.1	Bilanzierung dem Grunde nach (Bilanzierung i. e. S.)	186
3.4.1.1.1	Bilanzierungswahlrechte	186
3.4.1.1.2	Ermessensspielräume	186
3.4.1.2	Bilanzierung der Höhe nach (Bewertung)	187
3.4.1.2.1	Bewertungswahlrechte	187
3.4.1.2.1.1	Überblick	187
3.4.1.2.1.2	Bewertung der Aktiva	188
3.4.1.2.1.3	Bewertung der Passiva	190
3.4.1.2.2	Ermessensspielräume bei der Bewertung	190
3.4.1.3	Stetigkeitsgrundsätze	193
3.4.2	§7g EStG	195
3.4.3	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	196
3.5	Übungsaufgaben zu Kapitel 3	198

4 Steuerliche Vermögensermittlung (Grundzüge des Bewertungsrechts)	203
4.1 Rechtliche Grundlagen und Aufbau des Bewertungsgesetzes . . .	203
4.2 Allgemeine Bewertungsvorschriften	208
4.2.1 Bewertungsgegenstände, Bewertungsmaßstäbe und Bewertungsmethoden	208
4.2.2 Stichtagsprinzip, Bedingung und Befristung	211
4.2.3 Allgemeine Bewertungsvorschriften für bestimmte Wirtschaftsgüter	212
4.2.3.1 Wertpapiere und Anteile	212
4.2.3.2 Kapitalforderungen und Schulden	216
4.2.3.3 Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen . . .	218
4.3 Besondere Bewertungsvorschriften	221
4.3.1 Geltungsbereich und Vermögensarten (§§ 17 bis 18 BewG)	221
4.3.2 Gesonderte Feststellungen	222
4.3.3 Bedarfsbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer und der Grunderwerbsteuer	223
4.3.3.1 Überblick	223
4.3.3.2 Vereinfachtes Ertragswertverfahren	223
4.3.4 Bewertung des Grundbesitzes für die Grundsteuer	225
4.3.4.1 Allgemeines	225
4.3.4.2 Grundvermögen	229
4.4 Übungsaufgaben zu Kapitel 4	233
5 Beeinflussung von konstitutiven Unternehmensentscheidungen durch Steuern	235
5.1 Vorbemerkungen	235
5.2 Nationale und internationale Standortwahl	237
5.2.1 Einordnung	237
5.2.2 Nationale Standortwahl	238
5.2.2.1 Überblick	238
5.2.2.2 Gewerbesteuer	239
5.2.2.2.1 Überblick	239
5.2.2.2.2 Kapitalgesellschaft	241
5.2.2.2.3 Personenunternehmen	243
5.2.2.2.4 Vergleich zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaft	247
5.2.2.3 Grundsteuer	249
5.2.2.4 Grunderwerbsteuer	250

INHALTSVERZEICHNIS

5.2.3	Internationale Standortwahl	253
5.2.3.1	Überblick	253
5.2.3.2	Direktgeschäft	254
5.2.3.3	Betriebsstätte	254
5.2.3.4	Ausländische Tochtergesellschaft	257
5.3	Wahl der Rechtsform	257
5.3.1	Überblick	257
5.3.2	Besteuerung der Gründung	262
5.3.3	Laufende Besteuerung	262
5.3.4	Besteuerung der Beendigung	264
5.3.4.1	Einführung	264
5.3.4.2	Beendigung durch Veräußerung oder Betriebsaufgabe	264
5.3.4.3	Beendigung durch Erbfolge und vorweggenommene Erbfolge	266
5.4	Wechsel der Rechtsform	268
5.4.1	Allgemeiner Überblick	268
5.4.2	Gestaltungsmöglichkeiten	276
5.4.3	Ertragsteuerliche Folgen	280
5.4.3.1	Im Zusammenhang mit der Einbringung	280
5.4.3.2	Bei der späteren Veräußerung der Anteile	282
5.4.4	Sonstige steuerliche Folgen einer Einbringung	285
5.5	Übungsaufgaben zu Kapitel 5	285
6	Hinweise zu den Übungsaufgaben	287
6.1	Übungsaufgaben zu Kapitel 1	287
6.2	Übungsaufgaben zu Kapitel 2	288
6.3	Übungsaufgaben zu Kapitel 3	289
6.4	Übungsaufgaben zu Kapitel 4	290
6.5	Übungsaufgaben zu Kapitel 5	290
7	Musterlösungen zu den Übungsaufgaben	293
7.1	Übungsaufgaben zu Kapitel 1	293
7.2	Übungsaufgaben zu Kapitel 2	299
7.3	Übungsaufgaben zu Kapitel 3	305
7.4	Übungsaufgaben zu Kapitel 4	310
7.5	Übungsaufgaben zu Kapitel 5	312
	Anhang	317
	Quellenverzeichnis	321
	Stichwortverzeichnis	341

Kapitel 3

Steuerbilanzpolitik

3.1 Überblick

In diesem Kapitel werden schwerpunktmäßig Problemen der Steuerbilanzpolitik erörtert. Hierbei handelt es sich um einen Spezialfall der Steuerplanung (auch: betriebliche 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 Aktionsparameter. Die steuerlichen Aktionsparameter lassen sich in folgende drei Gruppen gliedern:

steuerliche
Aktionsparameter

1. steuerliche Wahlrechte,
2. steuerliche Ermessensspielräume und
3. steuerlich orientierte Sachverhaltsgestaltungen.

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., 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.

steuerliche Wahlrechte

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 grds. nicht behandelt. Ein Ermessensspielraum ist z. B. regelmäßig bei der für Abschreibungszwecke relevanten Schätzung der voraussichtlichen Nutzungsdauer einer Maschine vorhanden.

Ermessensspielräume

illegale Praktik

Ermessensspielräume bestehen auch in den Fällen, in denen die Rechtslage zu einem bestimmten Problem ungeklärt ist. Derartige Situationen sind keinesfalls

ungeklärte Rechtslage 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. Dabei handelt es sich um ein klassisches betriebswirtschaftliches Problem: Es handelt sich um eine Entscheidung unter Unsicherheit.

Sachverhaltsgestaltungen Wahlrechte und Ermessensentscheidungen betreffen in erster Linie die Bilanzierung i. e. S. und die Bewertung. Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen lassen das reale wirtschaftliche Geschehen unverändert. Sie werden nach dem Abschlussstichtag bei der Erstellung des Jahresabschlusses getroffen. Bei ihnen handelt es sich um steuerbilanzpolitische Aktionsparameter im Wortsinn. Mit den jahresabschlusspolitisch motivierten Sachverhaltsgestaltungen gibt es weitere Aktionsparameter. Eine Unternehmenspolitik, die über derartige Sachverhaltsänderungen eine Beeinflussung des steuerlichen Ergebnisses bezweckt, wird hier aber nicht der Steuerbilanzpolitik zugerechnet. Sachverhaltsgestaltungen werden folglich nicht als steuerbilanzpolitische Aktionsparameter betrachtet. Steuerbilanzpolitische Aktionsparameter im hier definierten Sinne sind somit ausschließlich Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte sowie Ermessensspielräume bei Bilanzierung und Bewertung, die auch noch nach dem Bilanzstichtag ausgeübt werden können.

Vor einer Befassung mit den steuerbilanzpolitischen Aktionsparametern muss zunächst das Ziel der Steuerbilanzpolitik geklärt werden. Dies geschieht in Abschnitt 3.2.

Maßgeblichkeit Steuerbilanzpolitik kann als steuerliche Partialplanung betrieben werden, da der wirtschaftliche Sachverhalt durch steuerbilanzpolitische Maßnahmen unberührt bleibt. Aber Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen können auf Grund der Maßgeblichkeit (siehe Abschnitt 1.3.1.3 auf S. 22) 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. Somit bedarf es auch einer Befassung mit den handelsbilanzpolitischen Zielen. Diese erfolgt in Abschnitt 3.3.

Dann erfolgt in Abschnitt 3.4 die Befassung mit den Aktionsparametern der Steuerbilanzpolitik. Die Ausführungen umfassen dabei neben den eigentlichen steuerbilanzpolitischen Aktionsparametern auch Ausführungen zu dem Investitionsabzugsbetrag und der Sonderabschreibung gem. § 7g EStG sowie zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Kosten der Steuerbilanzpolitik Abschließend sei darauf hingewiesen, dass Steuerbilanzpolitik kein Selbstzweck ist. Daher ist bei der Beurteilung der Vorteilhaftigkeit zu berücksichtigen, dass die entsprechenden Planungen und ggf. die Durchführungen Kosten verursachen. Steuerbilanzpolitik ist aus ökonomischer Sicht nur sinnvoll, wenn die damit einhergehenden Kosten ihren Nutzen nicht übersteigen.

3.2 Zielsetzung und Vorteilskriterien der Steuerbilanzpolitik

Wie bereits ausgeführt wurde, kann Steuerbilanzpolitik grds. als steuerliche Partialplanung betrieben werden, da der wirtschaftliche Sachverhalt durch steuerbilanzpolitische Maßnahmen unberührt bleibt. Ziel einer Steuerplanung ist typischerweise die Minimierung des Steuerbarwerts. Bei dessen Ermittlung ist der Barwert (BW) der sich aus den Alternativen eines Aktionsparameters ergebenden Steuerzahlungen zu ermitteln. Er ergibt sich als die Summe der auf den Beginn des Planungszeitraums (t_0) abgezinste Steuerzahlungen:

Minimierung des Steuerbarwerts

$$BW = \sum_{t=0}^n S_t \cdot q^{-t}. \quad (3.1)$$

Hierbei gibt S_t die Jahressteuerbelastung des Jahres t an. Von den Alternativen ist diejenige mit dem geringsten Barwert zu wählen. Es stellt sich die Frage, ob das auch für die Steuerbilanzpolitik gilt.

Steuerbilanzpolitische Maßnahmen wirken sich auf den Steuerbilanzgewinn aus. Dabei kann mit Hilfe der Bilanz die Realisierung von Aufwand und Ertrag zeitlich beeinflusst werden (hierdurch kommt es zur Bildung stiller Reserven bzw. stiller Lasten). Aber spätestens bei der Liquidation erfolgt die Realisierung. Somit ist die Wirkung der Steuerbilanzpolitik bezogen auf den Steuerbilanzgewinn auf zeitliche Verschiebungen begrenzt. Im Sinne der Steuerbarwertminimierung sollte ein steuerbilanzpolitischer Aktionsparameter derart genutzt werden, dass sich der steuerliche Aufwand (die Betriebsausgaben) einer Periode erhöht. Dies kann dadurch erreicht werden, dass ein niedrigerer als der höchstzulässige Wert (bei Aktiva) bzw. ein höherer als der niedrigstzulässige Wert (bei Passiva) angesetzt wird (das führt zur Bildung stiller Reserven). Eine solche aus der Verwendung eines steuerbilanzpolitischen Aktionsparameters resultierende Veränderung des Steuerbilanzgewinns wird nachfolgend als B_{AP} bezeichnet.

Wirkung der Maßnahmen

Die Verwendung eines steuerbilanzpolitischen Aktionsparameters im Jahr t_0 in der soeben beschriebenen Form erhöht den steuerlichen Aufwand dieser Periode, d. h. bei einem Personenunternehmen vermindert sich E i. S. v. Gleichung 7.2 (siehe Anlage 2 auf S. 319). Wird diese Minderung als B_{AP0} bezeichnet, ergibt sich für das Jahr der Aufwandsvorverrechnung eine Steuererminderung (S_0) von:

Bildung

$$S_0 = B_{AP0} \cdot (s_{e0} + mz_{Ge0} \cdot hs_{Ge0} - \alpha_0 \cdot mz_{Ge0} \cdot (1 + s_{solz0})). \quad (3.2)$$

Die volle oder teilweise Auflösung der durch die Verwendung gebildeten stillen Reserven in einem oder in mehreren späteren Jahren ($t = 1, 2, \dots, n$) führt in diesen entgegengesetzt zu einer Erhöhung des steuerlichen Gewinns, so dass sich im Jahr t eine zusätzliche Steuerbelastungsdifferenz (S_t) ergibt. Diese beträgt:

Auflösung

$$S_t = B_{APt} \cdot (s_{et} + mz_{Get} \cdot hs_{Get} - \alpha_t \cdot mz_{Get} \cdot (1 + s_{solzt})). \quad (3.3)$$

Die Differenz aus der Steuerersparnis bei der Verwendung eines steuerbilanzpolitischen Aktionsparameters und dem Barwert der Steuermehrzahlungen als

Folge der Auflösung der stillen Reserven wird Barwert der Steuerverlagerung genannt.

Personenunternehmen

Bei Personenunternehmen beträgt dieser Barwert (BW_{persu}):

$$BW_{persu} = B_{AP0} \cdot (s_{e0} + mz_{Ge0} \cdot hs_{Ge0} - \alpha_0 \cdot mz_{Ge0} \cdot (1 + s_{solz0})) - \sum_{t=1}^n B_{APt} \cdot (s_{et} + mz_{Get} \cdot hs_{Get} - \alpha_t \cdot mz_{Get} \cdot (1 + s_{solzt})) \cdot q^{-t}. \quad (3.4)$$

Vorteilhaftigkeitskriterium

Die Verwendung eines steuerbilanzpolitischen Aktionsparameters ist vorteilhaft, wenn gilt:

$$B_{AP0} \cdot (s_{e0} + mz_{Ge0} \cdot hs_{Ge0} - \alpha_0 \cdot mz_{Ge0} \cdot (1 + s_{solz0})) > \sum_{t=1}^n B_{APt} \cdot (s_{et} + mz_{Get} \cdot hs_{Get} - \alpha_t \cdot mz_{Get} \cdot (1 + s_{solzt})) \cdot q^{-t}. \quad (3.5)$$

kein Gewerbebetrieb

Erfolgt die Verwendung nicht im Rahmen eines Gewerbebetriebs, haben B_{AP0} und B_{APt} die Wirkung einer Minderung von E_e i. S. v. Gleichung 7.2. Die Verwendung ist in diesem Fall vorteilhaft, wenn gilt:

$$B_{AP0} \cdot s_{e0} > \sum_{t=1}^n B_{APt} \cdot s_{et} \cdot q^{-t}. \quad (3.6)$$

Kapitalgesellschaft

Wird ein steuerbilanzpolitischer Aktionsparameter von einer Kapitalgesellschaft verwendet, ist Gleichung 7.4 zu verwenden (siehe Anlage 2). Für das Jahr der Aufwandsvorverrechnung ergibt sich eine Steuerminderung (S_0) von:

$$S_0 = B_{AP0} \cdot (s_{koe+s_0} + mz_{Ge0} \cdot hs_{Ge0}). \quad (3.7)$$

Gleichung 3.4 und Ungleichung 3.5 werden folglich zu:

$$BW_{kap} = B_{AP0} \cdot (s_{koe+s_0} + mz_{Ge0} \cdot hs_{Ge0}) - \sum_{t=1}^n B_{APt} \cdot (s_{koe+s_t} + mz_{Get} \cdot hs_{Get}) \cdot q^{-t}. \quad (3.8)$$

bzw.

$$B_{AP0} \cdot (s_{koe+s_0} + mz_{Ge0} \cdot hs_{Ge0}) > \sum_{t=1}^n B_{APt} \cdot (s_{koe+s_t} + mz_{Get} \cdot hs_{Get}) \cdot q^{-t}. \quad (3.9)$$

Die X-GmbH hat gegen Ende Dezember des Jahres 5 eine Maschine zum Gebrauch im eigenen Betrieb fertiggestellt und in Betrieb genommen. Während der Herstellung sind der X-GmbH Kosten für die allgemeine Verwaltung und für soziale Einrichtungen i. H. v. 8.000 € entstanden, die als Aufwand verbucht wurden. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Maschine beträgt 2 Jahre, der Körperschaftsteuersatz 15 %, der Solidaritätszuschlag 5,5 % und der Hebesatz der Gewerbesteuer 400 %. Mögliche Steuerersparnisse können mit einem Nettozinssatz i. H. v. 4 % angelegt werden. Aus Vereinfachungsgründen wird unterstellt, dass sich mögliche Steuerersparnisse im Jahr der Entstehung des Aufwands auswirken.

Beim Ansatz der Maschine im Anlagevermögen der X-GmbH dürfen angemessene Teile der Kosten für die allgemeine Verwaltung und für soziale Einrichtungen des Betriebs in die Herstellungskosten einbezogen werden. Davon ausgehend, dass die entstandenen Kosten i. H. v. 8.000 € als angemessen zu betrachten sind, besteht folglich ein Wahlrecht. Die X-GmbH könnte die Kosten in die Herstellungskosten einbeziehen (Buchungssatz: Maschine *an* aktivierte Eigenleistungen). Das würde zur Minderung der Aufwendungen führen. Alternativ könnte auf die Aktivierung verzichtet werden.

Der Verzicht auf die Aktivierung würde zu einer Aufwandsvorverrechnung führen: Am Ende des Jahres 5, dieser Zeitpunkt wird als t_0 definiert, ergäbe sich im Vergleich zur Aktivierung eine Gewinnminderung i. H. v. 8.000 €. Korrespondierend würde die Abschreibung der Maschine in den Jahren 6 (t_1) und 7 (t_2) jeweils um 4.000 € geringer ausfallen. Somit nähmen B_{AP0} in Gleichung 3.8 den Wert 8.000 € und B_{AP1} und B_{AP2} jeweils den Wert 4.000 € an. Der Barwert der Steuerverlagerung würde folglich 135,89 € ($= 8.000 \cdot 0,29825 - 4.000 \cdot 0,29825 \cdot 1,04^{-1} - 4.000 \cdot 0,29825 \cdot 1,04^{-2}$) betragen. Aus steuerlicher Sicht sollte die X-GmbH somit auf die Aktivierung verzichten.

Bsp. 3.1: Barwert der Steuerverlagerung bei Kapitalgesellschaften

Die Zusammenhänge verdeutlicht Beispiel 3.1 auf der vorherigen Seite für eine Kapitalgesellschaft.

vereinfachendes
Ersatzkriterium

Es ist offensichtlich, dass die Ermittlung der Steuerbarwerte arbeitsaufwändig ist. Dadurch steigt die Gefahr, dass der Planungsaufwand den möglichen Planungsertrag übersteigt. Daher stellt sich die Frage, ob für Vorteilsvergleiche im Rahmen der Steuerbilanzpolitik ein vereinfachendes Ersatzkriterium ableitbar ist.

Personenunternehmen

Sind alle Steuersätze (s_e bzw. s_{koe+s} , $mz_{Ge} \cdot hs_{Ge}$, s_{solz}) sowie der Anrechnungsfaktor α während des gesamten Planungszeitraums konstant (was in der Regel eine gerechtfertigte Annahme sein dürfte), kann für Personenunternehmen anstelle von Ungleichung 3.5 folgende Ungleichung verwendet werden:

$$B_{AP0} \cdot (s_e + mz_{Ge} \cdot hs_{Ge} - \alpha \cdot mz_{Ge} \cdot (1 + s_{solz})) > \sum_{t=1}^n B_{APt} \cdot (s_e + mz_{Ge} \cdot hs_{Ge} - \alpha \cdot mz_{Ge} \cdot (1 + s_{solz})) \cdot q^{-t}. \quad (3.10)$$

Kapitalgesellschaft

Entsprechend ergibt sich für Kapitalgesellschaften anstelle von Ungleichung 3.9 folgende Ungleichung:

$$B_{AP0} \cdot (s_{koe+s} + mz_{Ge} \cdot hs_{Ge}) > \sum_{t=1}^n B_{APt} \cdot (s_{koe+s} + mz_{Ge} \cdot hs_{Ge}) \cdot q^{-t}. \quad (3.11)$$

Ersatzkriterium

Eine Ungleichheit kann sich in beiden Fällen nur auf Grund von q^{-t} ergeben (bezüglich B_{AP} kann unterstellt werden, dass die Ausübung und die Auflösung der stillen Reserven insgesamt mit demselben Betrag erfolgen). Soll der linke Teil der Ungleichung den rechten Teil überwiegen, muss gelten: $q^{-t} < 1$. Dies ist der Fall, wenn gilt: $q > 1$. Definitionsgemäß gilt: $q = 1 + i$. Daher kann dies geschrieben werden als: $1 + i > 1$. Hieraus ergibt sich als vereinfachendes Ersatzkriterium:

$$i > 0. \quad (3.12)$$

Vielzahl an
Aktionsparametern

Es kann davon ausgegangen werden, dass diese Ungleichung erfüllt ist. Somit ist es vorteilhaft, den Ausweis von Gewinnen mit Hilfe eines steuerbilanzpolitischen Aktionsparameters so weit wie möglich in die Zukunft zu verlagern. Der Zinssatz als vereinfachendes Vorteilskriterium wurde für einen einzelnen steuerbilanzpolitischen Aktionsparameter hergeleitet. Fraglich ist, ob dieses Kriterium auch bei einer Vielzahl an Aktionsparametern Anwendung finden kann. Dies lässt sich nachweisen.¹ Somit gilt das Kriterium auch für eine Vielzahl an Aktionsparametern.

Politik der Einkommens-
nachverlagerung

Folglich sollte in jedem Jahr auf eine maximale Einkommensnachverlagerung abgezielt werden. Diese Politik der maximalen Einkommensnachverlagerung kann durch eine maximale Aufwandsvorverrechnung und eine maximale Ertragsnachverlagerung erreicht werden. Dabei meint eine maximale Aufwandsvorverrech-

¹Vgl. Schneeloch (2009), S. 147-149.

nung den möglichst frühzeitigen Ansatz von Aufwendungen und eine maximale Einkommensnachverlagerung den möglichst späten Ansatz von Erträgen.

Betont sei, dass die Ungleichung nur dann anwendbar ist, wenn alle Steuersätze und der Anrechnungsfaktor während des gesamten Planungszeitraums konstant sind. Solche Steuersätze liegen bei Kapitalgesellschaften im Regelfall vor.

Kapitalgesellschaften

Bei Personenunternehmen ist dies abgesehen von der Thesaurierungsbegünstigung nur dann der Fall, wenn sich das Einkommen (nicht der Steuerbilanzgewinn!) bei dem (Mit-)Unternehmer mit und ohne Einkommensnachverlagerung im selben Proportionalbereich des Einkommensteuertarifs befinden. In der Regel kann dies nur ein Bereich oberhalb des Progressionsbereichs sein, d. h. der untere oder der obere Proportionalbereich. Bei Personenunternehmen kann das obige vereinfachende Ersatzkriterium somit nur mit Einschränkungen angewendet werden. Wenn es nicht anwendbar ist (also innerhalb des Progressionsbereichs), muss auf die (aufwändigere) Ermittlung der Steuerbarwerte zurückgegriffen werden. Es lässt sich allerdings nachweisen, dass es in solchen Fällen am vorteilhaftesten ist, das Einkommen so zu verteilen, dass es im ersten Jahr am niedrigsten ist und in den folgenden Jahren jährlich ansteigt; dabei ist der Anstieg von der Höhe des Zinssatzes abhängig.² Als (einfachere) Näherungsgleichung führt eine möglichst gleichmäßige Verteilung der zu versteuernden Einkommen (nicht Steuerbilanzgewinne) über den Planungszeitraum zu akzeptablen Ergebnissen.³

Personenunternehmen

3.3 Handelsbilanzpolitische Ziele

Die bisherigen Ausführungen beruhen auf einer steuerlichen Partialbetrachtung. Bilanzpolitische Ziele nicht steuerlicher Art sind somit nicht berücksichtigt worden. Derartige Ziele können aber im Einzelfall von außerordentlich großer Bedeutung sein. Sie beziehen sich regelmäßig primär nicht auf die Gestaltung der Steuer-, sondern der Handelsbilanz oder sogar des gesamten (handelsrechtlichen) Jahresabschlusses. Die zielgerichtete Gestaltung der Handelsbilanz bzw. des Jahresabschlusses wird üblicherweise als Handelsbilanzpolitik bzw. als Jahresabschlusspolitik bezeichnet.

Oberziele und Subziele

Die mit der Jahresabschlusspolitik verfolgten Ziele sind in der Regel nicht Selbstzweck, sondern lediglich Mittel bei der Verfolgung übergeordneter unternehmerischer Ziele. Die jahresabschlusspolitischen Ziele sind somit Subziele, d. h. abgeleitete Ziele der Unternehmenspolitik.

Unternehmenspolitische Ziele unterschiedlicher Art gibt es auf verschiedenen Zielebenen. Als Ziele auf einer oberen Zielebene können z. B. genannt werden:

Oberziele

- die Erhaltung oder die Steigerung der Ertragskraft des Unternehmens,
- die Erhaltung oder die Steigerung des Marktanteils,
- die Erhaltung oder die Steigerung der Kreditwürdigkeit oder
- die Steuerung (in der Regel Senkung) der jahresabschlussabhängigen Auszahlungen.

²Vgl. *Schneeloch* (2009), S. 151-163.

³Vgl. *Vogt* (1963), S. 24-32; *Siegel* (1972); *Okrass* (1973); *Günther* (1980); *Schult* (1993), 174-177.

finanzpolitische Ziele

Es ist offensichtlich, dass mit jahresabschlusspolitischen Maßnahmen zwar einige, keinesfalls aber alle unternehmenspolitischen Ziele verfolgt werden können. Von den soeben beispielhaft genannten Zielen kommen in diesem Zusammenhang in Betracht:

- die Erhaltung oder die Steigerung der Kreditwürdigkeit und
- die Steuerung der ertragsabhängigen Auszahlungen.

Diese Ziele werden häufig unter dem Begriff der finanzpolitischen Ziele zusammengefasst.⁴

informationspolitische Ziele

Neben finanzpolitischen können mit Hilfe jahresabschlusspolitischer Maßnahmen auch bestimmte informationspolitische Ziele verfolgt werden.⁵ Sie lassen sich unterscheiden:

- in das Ziel, Informationen möglichst zu vermeiden (Ziel der Informationsvermeidung), und
- in das Ziel, Informationen in einer bestimmten Weise zu gestalten (Ziel der Informationsgestaltung).

Mit den finanz- und den informationspolitischen Zielen dürften diejenigen unternehmenspolitischen Ziele erfasst sein, die sich mit Hilfe jahresabschlusspolitischer Maßnahmen verfolgen lassen. Sollen aus diesen unternehmenspolitischen Oberzielen konkrete bilanzpolitische Maßnahmen abgeleitet werden, müssen in einem Zwischenschritt aus den Oberzielen bilanzpolitische Subziele abgeleitet werden. Bei diesen handelt es sich um jahresabschlusspolitische Formalziele, die bestimmte bilanzielle Kennzahlen betreffen.

bilanzpolitische Formalziele

Die jahresabschlusspolitischen Formalziele können unterschiedliche Kennzahlen des Jahresabschlusses betreffen. So wird zur Verfolgung des Ziels einer Stärkung der Kreditwürdigkeit meistens angenommen, es sei am besten, das Vermögen in der Bilanz möglichst hoch auszuweisen. Oft wird auch empfohlen, den Gewinn (Jahresüberschuss) möglichst hoch auszuweisen oder eine Politik der Gewinnnivellierung auf möglichst hohem Niveau zu betreiben. Für wichtig wird es auch erachtet, dass die gängigen Kennzahlen einer Jahresabschlussanalyse möglichst gute Werte ausweisen. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang

mögliche Kennzahlenarten insb.:

- traditionelle Liquiditäts- und Deckungskennzahlen,
- der Cashflow und Cashflow-Kennzahlen,
- Kennzahlen der Vermögens- und Kapitalstruktur und
- Kennzahlen der Erfolgsanalyse.

⁴Vgl. bspw. *Kußmaul* (2020a), S. 147-150.

⁵Vgl. bspw. *Schneeloch* (1990), S. 97.

In vielen dieser Kennzahlen ist das Eigenkapital oder der Gewinn (Jahresüberschuss) als zentraler Bestandteil enthalten. Die entsprechenden Kennzahlen verbessern sich – ceteris paribus – mit steigendem Eigenkapital bzw. steigendem Gewinn. Das gilt z. B. für die Deckungsgrade (Deckungsgrad 1 = $\frac{\text{Eigenkapital}}{\text{Anlagevermögen}}$; Deckungsgrad 2 = $\frac{(\text{Eigenkapital} + \text{langfristiges Fremdkapital})}{\text{Anlagevermögen}}$), die Eigenkapitalquote ($\frac{\text{Eigenkapital}}{\text{Gesamtkapital}}$) und die Eigenkapitalrentabilität ($\frac{\text{Jahresüberschuss}}{\text{Eigenkapital}}$; auch: Eigenkapitalrendite).

Oberziele müssen konkretisiert werden. Aus dem unternehmenspolitischen Oberziel Stärkung der Kreditwürdigkeit lassen sich bspw. folgende jahresabschlusspolitischen Subziele ableiten:⁶

Subziele zur Stärkung der Kreditwürdigkeit

1. Ausweis eines möglichst hohen Gewinns (Jahresüberschusses),
2. Ausweis eines möglichst hohen Vermögens,
3. Ausweis eines möglichst hohen Eigenkapitals und
4. Schaffung der Grundlagen für möglichst günstige relative Kennzahlen der Jahresabschlussanalyse, vor allem
 - hohe Renditekennzahlen,
 - eine niedrige Fremdkapitalquote und
 - einen niedrigen dynamischen Verschuldungsgrad.

Als ein häufig anzutreffendes handelsbilanzpolitisches Subziel dürfte der Ausweis eines möglichst hohen Gewinns (Jahresüberschusses) anzusehen sein. Dieses Subziel führt aber in den meisten Fällen zu einem Zielkonflikt mit dem steuerbilanzpolitischen Ziel einer Steuerbarwertminimierung. Das gilt fast ausnahmslos, wenn die Steuerbarwertminimierung zu dem vereinfachenden Zielkriterium einer maximalen Gewinnachverlagerung führt. Ursache hierfür ist die Maßgeblichkeit.

Zielkonflikt bei hohem Gewinnausweis

Unterliegt der Gewinn im Zeitablauf starken Schwankungen, wird häufig nicht das Subziel eines möglichst hohen, sondern das eines nivellierten Gewinnausweises angestrebt. Dieses ist in den Jahren, in denen es eine Gewinnreduktion zur Folge hat, mit dem besonders häufig anzutreffenden steuerbilanzpolitischen Subziel einer maximalen Gewinnachverlagerung vereinbar. In Jahren, in denen der Gewinn durch die Nivellierung erhöht wird, steht das Subziel der Gewinnnivellierung hingegen nicht im Einklang mit dem einer maximalen Gewinnachverlagerung.

Konflikt bei Nivellierung

Das Ziel der Steuerbilanzpolitik nimmt innerhalb der Jahresabschlusspolitik eine besondere Stellung ein. Insbesondere bei mittelständischen Unternehmen ist es vielfach dominant. Das Ziel kann teilweise unabhängig von den anderen jahresabschlusspolitischen Zielen verfolgt werden, da neben der Handels- eine gesonderte Steuerbilanz erstellt werden kann. Ob dies vorteilhaft ist, muss im Einzelfall geprüft werden. Hierbei sind aber die Grenzen zu beachten, die sich aus der Maßgeblichkeit ergeben.

Steuerbilanzpolitik

⁶Vgl. hierzu *Bitz u. a.* (2014), S. 684-713.

3.4 Aktionsparameter

3.4.1 Aktionsparameter der Steuerbilanzpolitik

3.4.1.1 Bilanzierung dem Grunde nach (Bilanzierung i. e. S.)

3.4.1.1.1 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

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

steuerlich grds.
Aktivierungsgebot

Wie bereits in Abschnitt 1.3.2.3.2 auf S. 31 erörtert wurde, führen handelsbilanzielle Aktivierungswahlrechte nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs steuerlich grds. 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 Aktivierungsverbot.

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 erwähnt, nicht aktiviert werden.

Passivierungswahlrechte

Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte dürften nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs steuerlich nicht gebildet werden. Solche Wahlrechte bestehen derzeit grds. 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 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. 77). 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 (siehe hierzu Abschnitt 1.3.2.4 auf S. 35). 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.

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