

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

31691

Steuerliche Gewinnermittlung

Leseprobe

Fakultät für
**Wirtschafts-
wissenschaft**

Übersicht zum Modul 31691

Steuerliche Gewinnermittlung

Einheit 1: Steuerliche Gewinnermittlung

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. Wir weisen darauf hin, dass die vorgenannten Verwertungsalternativen je nach Ausgestaltung der Nutzungsbedingungen bereits durch Einstellen in Cloud-Systeme verwirklicht sein können. Die FernUniversität bedient sich im Falle der Kenntnis von Urheberrechtsverletzungen sowohl zivil- als auch strafrechtlicher Instrumente, um ihre Rechte geltend zu machen.

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

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	III
Das Modulangebot 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
Barrierefreier Zugang	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	3
 31691 - V5.04	XXI

1.2.3	Buchführungspflichten und Anwendungsbereiche der Gewinnermittlungsarten	6
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 Anwendungsbereiche der Gewinnermittlungsarten	10
1.2.4	Der Grundsatz der Totalgewinnungleichheit	11
1.2.5	Elektronische Übermittlung (E-Bilanz)	13
1.2.5.1	Überblick	13
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	16
1.2.5.5	Zusätzlich einzureichende Unterlagen, Härtefallregelung, Folgen fehlender Datenübermittlung	18
1.3	Vollständiger Betriebsvermögensvergleich	19
1.3.1	Überblick und Begrifflichkeiten	19
1.3.1.1	Überblick	19
1.3.1.2	(Un)vollständiger Betriebsvermögensvergleich	19
1.3.1.3	Maßgeblichkeit, Bilanzierungs- und Bewertungsvorbehalt, verlängerte Maßgeblichkeit	21
1.3.1.4	Steuerbilanz und Einheitsbilanz	24
1.3.1.5	Bilanztheorien	25
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	28
1.3.2.3	Bilanzierungsgebote, -verbote und -wahlrechte	29
1.3.2.3.1	Rechtsprechungsgrundsätze	29
1.3.2.3.2	Aktivierungsgebote, -verbote und -wahlrechte	30
1.3.2.3.3	Passivierungsgebote, -verbote und -wahlrechte	31
1.3.2.4	Steuerfreie Rücklagen	33
1.3.3	Grundzüge der Bilanzierung der Höhe nach (Bewertung)	35

1.3.3.1	Überblick	35
1.3.3.2	Wertbegriffe und Stichtagsprinzip	35
1.3.3.2.1	Einordnung	35
1.3.3.2.2	Anschaffungskosten	36
1.3.3.2.3	Herstellungskosten	38
1.3.3.2.4	Teilwert	40
1.3.3.2.5	Gemeiner Wert	43
1.3.3.2.6	Teilwert vs. gemeiner Wert	44
1.3.3.2.7	Stichtagsprinzip	45
1.3.3.3	Planmäßige steuerliche Abschreibungen	46
1.3.3.3.1	Überblick	46
1.3.3.3.2	Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	48
1.3.3.3.3	Gebäude	50
1.3.3.3.4	Geringwertige Wirtschaftsgüter	52
1.3.3.3.5	Absetzung für Substanzverringerung	52
1.3.3.3.6	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	57
1.3.3.4.3	Umlaufvermögen	59
1.3.3.4.4	Zusammenhänge und Wechselwirkungen zwischen handels- und steuerbilanziellen Abschreibungen	61
1.3.3.4.4.1	Problemstellung	61
1.3.3.4.4.2	Handelsbilanzielle Abschreibungen in der Steuerbilanz?	62
1.3.3.4.4.3	Absetzungen nach § 7 EStG in der Handelsbilanz?	63
1.3.3.4.4.4	Erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen und Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz?	64
1.3.3.4.4.5	Teilwertabschreibungen in der Handelsbilanz?	65
1.3.3.4.4.6	Auswirkungen der handelsrechtlichen Bewertungsstetigkeit	65
1.3.3.5	Bewertung von Verbindlichkeiten, Rückstellungen und steuerfreien Rücklagen	66

INHALTSVERZEICHNIS

1.3.3.5.1	Verbindlichkeiten	66
1.3.3.5.2	Rückstellungen	67
1.3.3.5.2.1	Allgemeine Grundsätze	67
1.3.3.5.2.2	Pensionsrückstellungen	75
1.3.3.5.2.3	Steuerrückstellungen	76
1.3.3.5.3	Steuerfreie Rücklagen	78
1.3.3.6	Bewertung von Rechnungsabgrenzungsposten . .	78
1.3.3.7	Bewertung von Entnahmen und Einlagen sowie bei Eröffnung und Erwerb eines Betriebs	79
1.3.3.7.1	Entnahmen und Einlagen	79
1.3.3.7.2	Eröffnung und Erwerb eines Betriebs .	83
1.3.3.8	Überführung und Übertragung einzelner Wirt- schaftsgüter in ein Betriebsvermögen und Tausch	83
1.3.4	Änderung der Steuerbilanz und Ent- und Verstrickung stiller Reserven	88
1.3.5	Außerbilanzielle Korrekturen (3. Stufe der Gewinnermitt- lung)	90
1.4	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	93
1.4.1	Überblick	93
1.4.2	Der Begriff der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	94
1.4.3	Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben	95
1.4.4	Erfolgswirksamkeit	96
1.4.5	Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip	98
1.4.6	Ermittlungsschema	100
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 unterschiedlicher Periodisierung	104
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	116
1.7	Exkurs: Überschussermittlung	118
1.8	Übungsaufgaben zu Kapitel 1	120

2	Besonderheiten der steuerlichen Gewinnermittlung	125
2.1	Überblick	125
2.2	Besonderheiten bei Personengesellschaften	125
2.2.1	Einordnung	125
2.2.2	Die gewerblichen Einkünfte der Mitunternehmer	129
2.2.3	Steuerliches Betriebsvermögen	131
2.2.3.1	Überblick	131
2.2.3.2	Gesellschaftsvermögen	131
2.2.3.3	Wertkorrekturen zum Gesellschaftsvermögen (Ergänzungsbilanzen)	132
2.2.3.4	Sonderbetriebsvermögen	134
2.2.4	Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben	136
2.2.4.1	Allgemeines	136
2.2.4.2	Sonderbetriebseinnahmen	137
2.2.4.3	Sonderbetriebsausgaben	138
2.2.5	Ermittlung des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft	139
2.2.6	Steuerliche Gewinnverteilung	140
2.2.7	Buchführung und Verluste	141
2.2.7.1	Allgemeines	141
2.2.7.2	Kapitalkonten	143
2.2.7.3	Verluste	143
2.2.8	Gründung einer Personengesellschaft und Veräußerung von Mitunternehmeranteilen	146
2.2.9	Familienpersonengesellschaften	147
2.3	Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften	152
2.3.1	Überblick	152
2.3.2	Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz	152
2.3.3	Leistungsvergütungen an Gesellschafter	152
2.3.4	Körperschaftsteuer in Handels- und Steuerbilanz	154
2.4	Betriebliche Renten und Raten	155
2.4.1	Überblick	155
2.4.2	Systematisierung wiederkehrender Zahlungen	155
2.4.2.1	Einordnung	155
2.4.2.2	Systematisierung nach der Erscheinungsform	155
2.4.2.2.1	Raten	155
2.4.2.2.2	Wiederkehrende Leistungen	157
2.4.2.2.3	Renten	158
2.4.2.2.4	Sonstige dauernde Lasten	160

INHALTSVERZEICHNIS

2.4.2.2.5	Sonstige wiederkehrende Leistungen . .	161
2.4.2.2.6	Zusammenfassung	161
2.4.2.3	Systematisierung nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang	161
2.4.2.4	Systematisierung nach dem Rechtsgrund	163
2.4.3	Besteuerung betrieblicher Veräußerungsrenten	165
2.4.3.1	Begriff und Abgrenzung	165
2.4.3.2	Leibrenten	166
2.4.3.2.1	Rentenverpflichteter	166
2.4.3.2.2	Rentenberechtigter	169
2.4.3.3	Zeitrenten	170
2.4.3.3.1	Rentenverpflichteter	170
2.4.3.3.2	Rentenberechtigter	171
2.4.3.4	Mischfälle	173
2.4.4	Besteuerung von Raten im betrieblichen Bereich	173
2.5	Übungsaufgaben zu Kapitel 2	176
3	Steuerbilanzpolitik	179
3.1	Überblick	179
3.2	Zielsetzung und Vorteilskriterien der Steuerbilanzpolitik	181
3.3	Handelsbilanzpolitische Ziele	185
3.4	Steuerliche Aktionsparameter	187
3.4.1	Aktionsparameter der Steuerbilanzpolitik	187
3.4.1.1	Bilanzierung dem Grunde nach (Bilanzierung i. e. S.)	187
3.4.1.1.1	Bilanzierungswahlrechte	187
3.4.1.1.2	Ermessensspielräume	188
3.4.1.2	Bilanzierung der Höhe nach (Bewertung)	188
3.4.1.2.1	Bewertungswahlrechte	188
3.4.1.2.2	Ermessensspielräume bei der Bewertung	191
3.4.1.3	Stetigkeitsgrundsätze	194
3.4.2	Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung gem. § 7g EStG	196
3.4.3	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	197
3.5	Übungsaufgaben zu Kapitel 3	199

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	Gewerbsteuer	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	252

INHALTSVERZEICHNIS

5.2.3	Internationale Standortwahl	253
5.2.3.1	Überblick	253
5.2.3.2	Direktgeschäft	254
5.2.3.3	Betriebsstätte	255
5.2.3.4	Ausländische Tochtergesellschaft	257
5.3	Wahl der Rechtsform	258
5.3.1	Überblick	258
5.3.2	Besteuerung der Gründung	262
5.3.3	Laufende Besteuerung	263
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	267
5.4	Wechsel der Rechtsform	270
5.4.1	Allgemeiner Überblick	270
5.4.2	Gestaltungsmöglichkeiten	278
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	283
5.4.4	Sonstige steuerliche Folgen einer Einbringung	286
5.5	Übungsaufgaben zu Kapitel 5	287
6	Hinweise zu den Übungsaufgaben	289
6.1	Übungsaufgaben zu Kapitel 1	289
6.2	Übungsaufgaben zu Kapitel 2	290
6.3	Übungsaufgaben zu Kapitel 3	291
6.4	Übungsaufgaben zu Kapitel 4	292
6.5	Übungsaufgaben zu Kapitel 5	293
7	Musterlösungen zu den Übungsaufgaben	295
7.1	Übungsaufgaben zu Kapitel 1	295
7.2	Übungsaufgaben zu Kapitel 2	301
7.3	Übungsaufgaben zu Kapitel 3	309
7.4	Übungsaufgaben zu Kapitel 4	314
7.5	Übungsaufgaben zu Kapitel 5	316
	Anhang	321
	Quellenverzeichnis	323
	Stichwortverzeichnis	343

Kapitel 3

Steuerbilanzpolitik

3.1 Überblick

In diesem Kapitel werden schwerpunktmäßig Probleme 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. Diese 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. darin, dass 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. Außerdem sind Rückstellungen regelmäßig mit größeren Ermessensspielräumen verbunden.

Ermessensspielräume

illegale Praktik

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

Sachverhaltsgestaltungen

Wahlrechte und Ermessensentscheidungen betreffen in erster Linie die Bilanzierung i. e. S. und die Bewertung. Zugehörige 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, bspw. dem Kauf von geringwertigen Wirtschaftsgütern zum Jahresende oder der Veräußerung von Forderungen, gibt es weitere Aktionsparameter.¹ 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

Steuerbilanzpolitische Aktionsparameter im hier definierten Sinne sind somit ausschließlich Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte sowie Ermessensspielräume bei der Bilanzierung und der Bewertung, die auch noch nach dem Bilanzstichtag ausgeübt werden können.

Steuerbilanzpolitik im hier verstandenen Sinne ist ein zielgerichtetes Handeln. Dafür braucht es ein Ziel. Vor einer Befassung mit den steuerbilanzpolitischen Aktionsparametern muss daher 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 per definitionem durch steuerbilanzpolitische Maßnahmen unberührt bleibt. Aber Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen können auf Grund der Maßgeblichkeit (siehe Abschnitt 1.3.1.3 auf S. 21) 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. Insbesondere 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.

¹Vgl. zu Anwendungsfällen *Hinz* (1994).

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) abgezinsten 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 den Aktiva) bzw. ein höherer als der niedrigstzulässige Wert (bei den 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. 322). Wird diese Minderung als B_{AP0} bezeichnet, ergibt sich für das Jahr der Aufwandsvorverrechnung eine Steuererminderung (S_0) von:²

Bildung

²Bezüglich des **Solidaritätszuschlags** wurden Änderungen mit Wirkung ab dem Jahr 2021 beschlossen; vgl. Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 vom 10.12.2019, BGBl. I 2019, S. 2115, in deren Folge die Belastung durch diesen in einigen Fällen aufgehoben und in einigen Fällen abgemildert wird. Die wesentliche Änderung besteht darin, dass die Freigrenze in § 3 Abs. 3 SolZG angehoben wird. Darüber hinaus wird zur Verringerung von Härten beim Überschreiten der Freigrenze die Wirkung der Milderungszone (§ 4 SolZG) gestreckt, d. h. deren Wirkung reicht weit über die Freigrenze hinaus. Ausweislich der Gesetzesbegründung wird durch diese Änderungen erreicht, dass rund 90 % der Zahler der Lohnsteuer und der veranlagten Einkommensteuer nicht mehr mit dem Solidaritätszuschlag belastet werden; vgl. BT-Drucksache 19/14103 vom 16.10.2019; Regierungsentwurf zum Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995, S. 2. Ob diese Wirkung tatsächlich eintritt, muss hier dahingestellt bleiben. Es ist aber zu konstatieren, dass der Solidaritätszuschlag in Fällen der Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 1, 3 und 4 EStG) unverändert zur Anwendung gelangen wird. Dies gilt unabhängig von der Höhe des Einkommens (kann aber durch das Wahlrecht des § 32d

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

Auflösung

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. Deren Summe beträgt:

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

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}):

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

Vorteilhaftigkeitskriterium

Die Verwendung eines steuerbilanzpolitischen Aktionsparameters ist vorteilhaft, wenn gilt:

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

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:

Abs. 6 EStG vermieden werden). Außerdem wird der die Kapitalgesellschaften betreffende Solidaritätszuschlag auf Körperschaftsteuer unverändert erhoben. Es wird also zukünftig viele Bereiche geben, in denen der Solidaritätszuschlag unverändert oder abgemildert erhoben wird (hohe Einkommen natürlicher Personen, Einkünfte aus Kapitalvermögen, Kapitalgesellschaften). Dies sind gerade die Bereiche, in denen Steuerplanung eine große Rolle spielt. Aus diesen Gründen wird der Solidaritätszuschlag im Folgenden grds. in die Ausführungen einbezogen.

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

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

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 Zusammenhänge verdeutlicht Beispiel 3.1 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

Wird bezüglich B_{AP} unterstellt, dass die Ausübung und die Auflösung der stillen Reserven insgesamt mit demselben Betrag erfolgen, kann sich eine Ungleichheit in beiden Fällen nur auf Grund von q^{-t} ergeben. 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 die Bedingung 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.³ 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 Aufwandsvorverrechnung den möglichst frühzeitigen Ansatz von Aufwendungen und eine maximale Einkommensnachverlagerung den möglichst späten Ansatz von Erträgen.

³Vgl. Schneeloch (2009), S. 147-149.

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

Bei Personenunternehmen ist dies nur der Fall, wenn sich das Einkommen (nicht der Steuerbilanzgewinn!) bei dem (Mit-)Unternehmer mit und ohne Einkommensnachverlagerung im selben Bereich des Einkommensteuertarifs befindet. 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.⁴ Als (einfachere) Näherungsgleichung führt eine möglichst gleichmäßige Verteilung der zu versteuernden Einkommen (nicht Steuerbilanzgewinne) über den Planungszeitraum zu akzeptablen Ergebnissen.⁵

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.

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, abgeleitet aus den Oberzielen der Unternehmenspolitik.

Unternehmenspolitische Ziele unterschiedlicher Art gibt es auf verschiedenen Zielebenen. Als Ziele auf einer oberen Zielebene können z. B. genannt werden:⁶

- 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.

⁴Vgl. Schneeloch (2009), S. 151-163.

⁵Vgl. Vogt (1963), S. 24-32; Siegel (1972); Okrass (1973); Günther (1980); Schult (1993), 174-177.

⁶Vgl. hierzu Bitz u. a. (2014), S. 685.

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 jahresabschlussabhängigen Auszahlungen.

Diese Ziele werden häufig unter dem Begriff der finanzpolitischen Ziele zusammengefasst.⁷

informationspolitische Ziele

Neben finanzpolitischen können mit Hilfe jahresabschlusspolitischer Maßnahmen auch bestimmte informationspolitische Ziele verfolgt werden.⁸ 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 unternehmenspolitischen Oberzielen konkrete jahresabschlusspolitische Maßnahmen abgeleitet werden, müssen in einem Zwischenschritt aus den Oberzielen jahresabschlusspolitische Subziele abgeleitet werden. Diese werden dann durch jahresabschlusspolitische Formalziele konkretisiert, die bestimmte bilanzielle Kennzahlen betreffen.

Subziele zur Stärkung der Kreditwürdigkeit

Aus dem unternehmenspolitischen Oberziel Stärkung der Kreditwürdigkeit lassen sich bspw. folgende jahresabschlusspolitischen Subziele ableiten:⁹

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.

Zielkonflikt bei hohem Gewinnausweis

Als ein häufig anzutreffendes jahresabschlusspolitisches Subziel dürfte der Aus-

⁷Vgl. bspw. *Kußmaul* (2020), S. 147-150.

⁸Vgl. bspw. *Schneeloch* (1990), S. 97.

⁹Vgl. hierzu *Bitz u. a.* (2014), S. 684-713.

weis 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.

Unterliegt der Gewinn im Zeitablauf starken Schwankungen, wird häufig nicht das Subziel eines möglichst hohen, sondern das eines nivellierten Gewinnausweises angestrebt. Das ist in den Jahren, in denen es eine Gewinnreduktion zur Folge hat, mit dem 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

3.4 Steuerliche 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).

Wie bereits in Abschnitt 1.3.2.3.2 auf S. 30 erörtert wurde, führen handelsbilanzielle Aktivierungswahlrechte nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs steuerlich grds. zu Aktivierungsgeboten. Daher muss ein Disagio aktiviert werden (es ergibt sich zusätzlich explizit aus § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG). Für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens besteht auf Grund der Spezialnorm des § 5 Abs. 2 EStG steuerlich hingegen ausdrücklich ein Aktivierungsverbot.

steuerlich grds.
Aktivierungsgebot

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 führen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs steuerlich zu Passivierungsverboten. 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. 75). 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. 33). 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.

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. 131). Dieser Ermessensspielraum besteht bei Kapitalgesellschaften hingegen nicht, da sie keine Privatsphäre und damit auch kein Privatvermögen besitzen. Zu nennen ist außerdem die Schätzung der voraussichtlichen Nutzungsdauer einer Maschine. Dieses Ermessensspielraum wird steuerlich aber durch die AfA-Tabellen deutlich eingeschränkt (siehe Abschnitt 1.3.3.3.2 auf S. 48).

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.¹⁰ 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.

3.4.1.2 Bilanzierung der Höhe nach (Bewertung)

zunehmende
Einschränkungen

3.4.1.2.1 Bewertungswahlrechte Die Zahl der Bewertungswahlrechte war jahrzehntelang groß. Das galt sowohl für die Handels- als auch für die Steuer-

¹⁰Vgl. *Meyering/Gröne* (2022), Rn. 30-33, 84-103.