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

31691
Steuerliche Gewinnermittlung

Leseprobe

Fakultät für
**Wirtschafts-
wissenschaft**

FernUniversität in Hagen

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/m^2, 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

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 Totalgewinngleichheit 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

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 Wirtschaftsgüter 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 Gewinnermittlung) 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 Betriebsvermögensvergleich 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

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 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 . . . 252

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.

[1] Vgl. 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

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

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 beschrieben 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 Steuerminderung (S_0) von:[2]

Bildung

[2] Bezüglich 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

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

Auflösung

Die volle oder teilweise Auflösung der durch die Verwendung gebildeten stillen Reserven in einem oder in mehreren späteren Jahren ($t = 1, 2, \ldots, n$) 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:

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

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}):

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

Vorteilhaftigkeitskriterium

Die Verwendung eines steuerbilanzpolitischen Aktionsparameters ist vorteilhaft, wenn gilt:

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

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:

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

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 · 0,29825 - 4.000 · 0,29825 · 1,04^{-1} - 4.000 · 0,29825 · 1,04^{-2}) betragen. Aus steuerlicher Sicht sollte die X-GmbH somit auf die Aktivierung verzichten.

Bsp. 3.1: Barwert der Steuerverlagerung bei Kapitalgesellschaften

$$S_0 = B_{AP0} \cdot (s_{koe+s0} + mz_{Ge0} \cdot hs_{Ge0}) \,. \tag{3.7}$$

Gleichung 3.4 und Ungleichung 3.5 werden folglich zu:

$$\begin{aligned} BW_{kap} = {} & B_{AP0} \cdot (s_{koe+s0} + mz_{Ge0} \cdot hs_{Ge0}) \\ & - \sum_{t=1}^{n} B_{APt} \cdot (s_{koe+st} + mz_{Get} \cdot hs_{Get}) \cdot q^{-t}. \end{aligned} \tag{3.8}$$

bzw.

$$\begin{aligned} & B_{AP0} \cdot (s_{koe+s0} + mz_{Ge0} \cdot hs_{Ge0}) \\ & > \sum_{t=1}^{n} B_{APt} \cdot (s_{koe+st} + mz_{Get} \cdot hs_{Get}) \cdot q^{-t}. \end{aligned} \tag{3.9}$$

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:

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

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 Einkommensnachverlagerung

Folglich sollte in jedem Jahr auf eine maximale Einkommens*nach*verlagerung abgezielt werden. Diese Politik der maximalen Einkommensnachverlagerung kann durch eine maximale Aufwands*vor*verrechnung und eine maximale Ertrags*nach*verlagerung erreicht werden. Dabei meint eine maximale Aufwandsvorverrechnung den möglichst frühzeitigen Ansatz von Aufwendungen und eine maximale Einkommensnachverlagerung den möglichst späten Ansatz von Erträgen.

[3] Vgl. *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). Kapitalgesellschaften

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] 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. Jahresabschlusspolitik

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] 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.

[4] Vgl. *Schneeloch* (2009), S. 151-163.
[5] Vgl. *Vogt* (1963), S. 24-32; *Siegel* (1972); *Okrass* (1973); *Günther* (1980); *Schult* (1993), 174-177.
[6] Vgl. hierzu *Bitz u. a.* (2014), S. 685.

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:

finanzpolitische Ziele

- 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]

Neben finanzpolitischen können mit Hilfe jahresabschlusspolitischer Maßnahmen auch bestimmte informationspolitische Ziele verfolgt werden.[8] Sie lassen sich unterscheiden:

informationspolitische Ziele

- 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-

[7] Vgl. bspw. *Kußmaul* (2020), S. 147-150.
[8] Vgl. bspw. *Schneeloch* (1990), S. 97.
[9] Vgl. 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 Gewinnnachverlagerung führt. Ursache hierfür ist die Maßgeblichkeit.

Konflikt bei Nivellierung

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 Gewinnnachverlagerung 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 Gewinnnachverlagerung.

Steuerbilanzpolitik

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.

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).

steuerlich grds. Aktivierungsgebot

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 Aktivierungs*geboten*. 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.

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-

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