

Wolfram Scheffler

Besteuerung von Unternehmen

Band II: Steuerbilanz und Vermögensaufstellung

2., neu bearbeitete Auflage

C.E Müller Verlag
Heidelberg

Inhaltsverzeichnis

<i>Vorwort</i>	V
<i>Abkürzungsverzeichnis</i>	XVII

Erster Teil

Ertragsteuerliche Gewinnermittlung (Steuerbilanz)

Erster Abschnitt

Konzeption der Steuerbilanz

A. Zusammenhang zwischen Steuerbilanz, Handelsbilanz und Konzernbilanz	2
B. Gewinnbegriff der Steuerbilanz	6
I. Aufgaben der steuerlichen Bilanzierung	6
1. Fiskalzweck	6
2. Lenkungsaufgaben	8
3. Dokumentation- und Informationsfunktion	9
4. Beziehungen zwischen den Zielen der Steuerbilanz untereinander und das Verhältnis zu den allgemeinen Besteuerungsprinzipien	9
II. Anwendungsbereich der Steuerbilanz: steuerrechtliche Buchführungspflicht	12
1. Methoden der Gewinnermittlung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb	12
2. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG (Steuerbilanz)	14
3. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Ausgabenrechnung)	16
4. Sonstige Methoden der Gewinnermittlung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb	17
5. Gewinnermittlungszeitraum	18
C. Maßgeblichkeitsprinzip als Bindeglied zwischen der Handelsbilanz und der steuerlichen Rechnungslegung	19
I. Formen des (ertragsteuerlichen) Maßgeblichkeitsprinzips	19
1. Ausgangspunkt: formelle Maßgeblichkeit	19
2. Ausnahmen von der formellen Maßgeblichkeit	21
3. Die umgekehrte Maßgeblichkeit und ihre Abgrenzung gegenüber der formellen Maßgeblichkeit	23
II. Auswirkungen des Maßgeblichkeitsprinzips	26
D. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als Kernelement der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb	32
I. Überblick über die Zielsetzung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	32

Inhaltsverzeichnis

1. Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Steuerbilanz	32
2. Wesen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	33
3. Herleitung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	36
4. Systematik der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	40
II. Dokumentationsgrundsätze	42
III. Rahmengrundsätze	43
1. Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit	43
2. Grundsatz der Richtigkeit (Bilanzwahrheit).	44
3. Grundsatz der Vollständigkeit	44
4. Grundsatz der Vergleichbarkeit (Bilanzidentität, formelle und materielle Bilanzstetigkeit).	49
5. Grundsatz der Wirtschaftlichkeit (Wesentlichkeit, Relevanz)	52
IV. Systemgrundsätze (Konzeptionsgrundsätze).	53
1. Grundsatz der Unternehmensfortführung (Going-Concern-Principle).	54
2. Grundsatz der Pagatorik (Grundsatz der Zahlungsverrechnung, Nominalwertprinzip)	54
3. Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung	55
V. Grundsätze der Periodisierung	57
1. Zielsetzung und Verhältnis zum Vorsichtsprinzip.	57
2. Realisationsprinzip (Ertragsantizipationsverbot, Anschaffungswertprinzip).	59
3. Abgrenzung von Aufwendungen der Sache nach	70
4. Abgrenzung von Erträgen und Aufwendungen der Zeit nach	72
VI. Konventionen zur Beschränkung von gewinnabhängigen Zahlungen.	73
1. Zielsetzung und Verhältnis zum Vorsichtsprinzip.	73
2. Imparitätsprinzip (Aufwandsantizipationsgebot).	74
3. Grundsatz der Bewertungsvorsicht (Vorsichtsprinzip im engeren Sinne).	81
E. Beurteilung der steuerlichen Gewinnermittlung auf Grundlage der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	83
I. Zur erwarteten Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips.	84
1. Zum Argument „Reduzierung der Arbeitsbelastung“.	84
2. Zur Rechtfertigung des Teilhabergedankens.	86
3. Zum Argument „Schutz vor übermäßiger Steuerbelastung“.	87
4. Negative Auswirkungen der umgekehrten Maßgeblichkeit	88
5. Auswirkungen der Internationalisierung der Rechnungslegung	90
II. Alternativen für die steuerliche Gewinnermittlung bei Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips.	94
1. Notwendigkeit einer Leitlinie.	94
2. Entscheidungsneutrale Besteuerung	96
3. Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.	100

4. Teilweise Übernahme der International Accounting Standards ..	101
5. Eigenständiges Steuerbilanzrecht	102
6. Konsequenzen für die weitere Vorgehensweise	110

Zweiter Abschnitt

**Bilanzierung und Bewertung der aktiven Wirtschaftsgüter
in der Steuerbilanz**

A. Bilanzierung von Wirtschaftsgütern	111
I. Bilanzierungskonzeption	111
II. Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit	114
1. Begriff des aktiven Wirtschaftsguts	114
2. Abgrenzung zwischen Wirtschaftsgut und Vermögensgegenstand	117
a) Begriff des Vermögensgegenstands	118
b) Vergleich von Wirtschaftsgut und Vermögensgegenstand	119
3. Bedeutung der selbständigen Nutzungsfähigkeit für die Abgrenzung zwischen einzelnen Wirtschaftsgütern	122
4. Einteilung der Wirtschaftsgüter entsprechend ihrer steuerlichen Relevanz	124
a) Abgrenzung zwischen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens	125
b) Abgrenzung zwischen materiellen, nominalgüterlichen und immateriellen Wirtschaftsgütern	126
c) Abgrenzung zwischen abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern	127
d) Abgrenzung zwischen beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern	127
III. Konkrete Bilanzierungsfähigkeit	128
1. Gesetzliche Regelungen zum Ansatz	128
a) Grundsatz: Aktivierungspflicht	128
b) Besonderheiten bei immateriellen Wirtschaftsgütern	128
2. Persönliche Zurechnung (wirtschaftliches Eigentum)	134
a) Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums	134
b) Abgrenzung des wirtschaftlichen Eigentums vom handelsrechtlichen Begriff der wirtschaftlichen Zugehörigkeit	135
c) Abweichungen zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum	136
3. Sachliche Zurechnung (Abgrenzung des Umfangs des Betriebsvermögens)	144
a) Grundlagen	144
b) Spezielle Regelungen	146
B. Bewertung von Wirtschaftsgütern	150
I. Bewertungskonzeption (PIL-Konzept)	151
1. Überblick über die relevanten Bewertungsmaßstäbe	151

2. Überblick über die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.	153
3. Überblick über die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens.	155
II. Basiswerte (Bewertung bei Zugang auf der Grundlage der Periodisierungsgrundsätze).	157
1. Anschaffungskosten.	157
a) Bestandteile der Anschaffungskosten.	157
b) Sonderfragen bei Ermittlung der Anschaffungskosten.	162
2. Herstellungskosten.	164
a) Bestandteile der Herstellungskosten.	164
b) Sonderfragen bei Ermittlung der Herstellungskosten.	176
III. Modifizierte Basiswerte (fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf der Grundlage der Periodisierungsgrundsätze).	184
1. Begriff und Aufgaben von planmäßigen Abschreibungen (Abgrenzung von Aufwendungen der Sache und der Zeit nach)	184
a) Die um planmäßige Abschreibungen verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Wertobergrenze	184
b) Begründung für die planmäßigen Abschreibungen.	185
c) Abgrenzung der planmäßigen Abschreibungen gegenüber den außerplanmäßigen Abschreibungen.	186
2. Zulässige Abschreibungsformen (Absetzung für Abnutzung, Absetzung für Substanzverringerung).	188
a) Abschreibungssumme.	188
b) Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts	189
c) Abschreibungsmethode.	193
d) Wechsel der Abschreibungsmethode.	197
e) Beginn und Ende der Abschreibungen.	197
f) Abschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern.	198
g) Änderungen des Abschreibungsplans.	199
h) Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung.	200
IV. Vergleichswert (Teilwertabschreibung auf der Grundlage des Imparitätsprinzips).	200
1. Begriff und Aufgaben von außerplanmäßigen Abschreibungen (Imparitätsprinzip).	200
2. Gesetzliche Grundlagen des Niederstwertprinzips.	201
a) Voraussichtlich dauernde Wertminderungen.	201
b) Voraussichtlich vorübergehende Wertminderungen.	202
c) Abgrenzung zwischen voraussichtlich dauernden und voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen.	203
d) Zusammenhang zwischen dem Niederstwertprinzip und den (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten	206

e) Einschränkungen bei der aufwandswirksamen Verrechnung von Teilwertabschreibungen bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	210
3. Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert	211
a) Teilwertdefinition	211
b) Teilwertvermutungen	212
c) Widerlegung der Teilwertvermutungen	214
d) Besonderheiten bei Ermittlung des Teilwerts	215
e) Ergebnis	218
4. Gegenüberstellung mit den in der Handelsbilanz herangezogenen Vergleichswerten	218
a) Handelsrechtliche Vergleichswerte	218
b) Relevanter Markt zur Ableitung des Stichtagswerts	219
c) Sich aus dem Börsen- oder Marktpreis ergebender Wert	221
d) Beizulegender Wert	223
5. Begründung für den Nichtansatz des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zulässigen Werts sowie des Zukunftswerts (Objektivierung)	226
a) Nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zulässiger Wert	226
b) Zukunftswert	227
6. Gegenüberstellung mit den auf den Periodisierungsgrundsätzen basierenden Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung	229
a) Anwendungsbereich und Voraussetzungen der Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung	229
b) Abgrenzung gegenüber der Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert	230
7. Wertaufholungen (Zuschreibungen)	233
a) Wertaufholungsgebot in der Steuerbilanz	233
b) Vergleich mit den handelsrechtlichen Vorschriften	234
c) Beurteilung der Zuschreibungspflicht	235
V. Steuerliche Sondervorschriften (niedrigerer steuerlicher Wert auf der Grundlage des Lenkungs Zwecks der Steuerbilanz)	236
1. Zielsetzung steuerlicher Sondervorschriften	236
2. Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips	238
3. Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen	240
4. Bewertungsabschlüsse	242
VI. Bewertungsvereinfachungen	247
1. Einordnung in das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	247
2. Festbewertung	247
3. Gruppenbewertung	249

4. Sammelbewertung (Verbrauchsfolge- oder Veräußerungsfolgeverfahren)	250
a) Unterteilung und Zulässigkeit von Sammelbewertungsverfahren	250
b) Formen des lifo-Verfahrens	253
c) Beurteilung des lifo-Verfahrens	255
5. Pauschalwertberichtigung von Forderungen	260

Dritter Abschnitt

**Bilanzierung und Bewertung der passiven Wirtschaftsgüter
in der Steuerbilanz**

A. Ansatz dem Grunde nach	262
I. Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit	263
1. Begriffsabgrenzung	263
2. Verpflichtung	263
3. Verursachung vor dem Abschlussstichtag	266
4. Hinreichende Konkretisierung	268
II. Konkrete Bilanzierungsfähigkeit	270
1. Gesetzliche Regelungen zum Ansatz	270
a) Überblick	270
b) Verbindlichkeiten	271
c) Rückstellungen für Ungewisse Verbindlichkeiten	272
d) Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (Kulanzrückstellungen)	277
e) Verpflichtungen im Zusammenhang mit schwebenden Geschäften	277
f) Aufwandsrückstellungen	279
2. Zurechnung	282
B. Bewertung von bilanziellen Schulden	283
I. Bewertungsgrundsätze	283
II. Bewertung von Verbindlichkeiten (sichere Verpflichtungen)	284
III. Bewertung von Rückstellungen (Ungewisse Verpflichtungen)	286
1. Berücksichtigung der Ungewissheit	286
2. Konkretisierung der einzubeziehenden Berechnungsgrößen	288

Vierter Abschnitt

**Bilanzierung und Bewertung der weiteren Bilanzposten
in der Steuerbilanz**

A. Abgrenzungsposten	293
I. Aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten	293
II. Disagio als spezieller aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	299
III. Steuerlich motivierte Sonderformen der aktiven Rechnungsabgrenzungsposten	300
IV. Begründung für die Nichtaktivierung von Bilanzierungshilfen	302

B. Steuerfreie Rücklagen	304
I. Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit (Zielsetzung steuerfreier Rücklagen)	304
II. Konkrete Bilanzierungsfähigkeit und Bewertung	305
1. Formen von steuerfreien Rücklagen	305
2. Auswirkungen des Maßgeblichkeitsprinzips auf das Ansatzwahlrecht	309
C. Betriebsvermögen (Eigenkapital) als Saldogröße	311

Fünfter Abschnitt

Korrekturen des Bilanzergebnisses, Bilanzänderungen

A. Begründung für die Korrekturen des Bilanzergebnisses	314
B. Entnahmen	316
I. Begriff	316
II. Bewertung	319
C. Einlagen	320
I. Begriff	320
II. Bewertung	322
D. Verdeckte Gewinnausschüttungen	324
I. Begriff	324
II. Steuerliche Behandlung	327
E. Verdeckte Einlagen	327
I. Begriff	327
II. Steuerliche Behandlung	330
F. Steuerfreie Betriebseinnahmen	330
G. Nicht abzehbare Betriebsausgaben	331
H. Bilanzänderungen	335

Sechster Abschnitt

Steuerbilanzpolitik

A. Instrumente der Steuerbilanzpolitik	337
B. Strategie für die Steuerbilanzpolitik	341

Siebter Abschnitt

**Besonderheiten der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG
(Einnahmen-Ausgabenrechnung)**

A. Anwendungsbereich	345
B. Durchführung der Einnahmen-Ausgabenrechnung	346
I. Grundsatz: Zufluss- und Abflussprinzip	346
II. Besonderheiten der Einnahmen-Ausgabenrechnung	349
III. Hinweise zur Wahl der Gewinnermittlungsmethode	353
C. Korrekturen beim Wechsel der Gewinnermittlungsmethoden	354

Zweiter Teil

**Vermögensbewertung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer
(Vermögensaufstellung)**

Erster Abschnitt

Konzeption der Vermögensaufstellung

- A. Zielsetzung einer Besteuerung
von unentgeltlichen Vermögensmehrungen 356
- B. Steuerrechtlicher Vermögensbegriff 357
- C. Vergleich mit den Zielen der Erbschaft- und Schenkungsteuer. 361

Zweiter Abschnitt

**Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens
mit Hilfe einer Vermögensaufstellung**

- A. Übertragung von Betriebsvermögen durch einen
bilanzierungspflichtigen Einzelunternehmer 368
 - I. Grundsatz: Übernahme vom Ansatz dem Grunde nach
und Ansatz der Höhe nach aus der Steuerbilanz 368
 - 1. Gesetzliche Grundlagen und Bedeutung des Bewertungsgesetzes 368
 - 2. Prinzipien zur Bewertung von Betriebsvermögen 373
 - II. Abweichungen zwischen Vermögensaufstellung und Steuerbilanz
beim Ansatz dem Grunde nach 376
 - 1. Überblick 376
 - 2. Betriebsgrundstücke 377
 - 3. Weitere Abweichungen 382
 - III. Abweichungen zwischen Vermögensaufstellung
und Steuerbilanz beim Ansatz der Höhe nach 384
 - 1. Überblick 384
 - 2. Betriebsgrundstücke 385
 - a) Verfahrensrechtliche Einordnung: Bedarfsbewertung 385
 - b) Bewertung von unbebauten Grundstücken 386
 - c) Bewertung von bebauten Grundstücken
nach dem Ertragswertverfahren (Regelbewertung). 387
 - d) Sonderbewertung von bebauten Grundstücken 389
 - e) Besonderheiten bei der Bewertung von Erbbaurechten,
Gebäuden auf fremdem Grund und Boden sowie
Grundstücken im Zustand der Bebauung 390
 - 3. Anteile an Kapitalgesellschaften 392
 - a) Bewertungsgrundsätze 392
 - b) Bewertung nach dem Stuttgarter Verfahren 392
 - 4. Weitere Abweichungen 399
- B. Besonderheiten bei der Übertragung von Betriebsvermögen durch
einen nicht bilanzierungspflichtigen Einzelunternehmer. 399

C. Besonderheiten bei der Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft	401
D. Besonderheiten bei der Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft	403

Dritter Teil

Grundstücksbewertung für Zwecke der Grundsteuer

Erster Abschnitt

Konzeption der Einheitsbewertung von Grundstücken

A. Zielsetzung einer vermögensbezogenen Objektsteuer.	405
B. Grundgedanke der steuerrechtlichen Grundstücksbewertung.	406
C. Vergleich mit den Zielen der Grundsteuer.	408

Zweiter Abschnitt

Ermittlung des Einheitswerts von Grundstücken

A. Verfahrensrechtliche Regelungen der Einheitsbewertung.	409
B. Begriff des Grundvermögens, Grundstücksarten und Bewertungsverfahren.	413
C. Bewertung von unbebauten Grundstücken.	415
D. Bewertung von bebauten Grundstücken nach dem Ertragswertverfahren.	416
E. Bewertung von bebauten Grundstücken nach dem Sachwertverfahren.	418
F. Sonderfälle.	419

Schrifttum

A. Kommentare.	421
B. Lehrbücher.	421
C. Übungsaufgaben und Lernprogramme.	422

<i>Stichwortverzeichnis</i>	423
---------------------------------------	-----