

# Besteuerung von Unternehmen

## Band II: Steuerbilanz

von

Dr. Wolfram Scheffler

o. Professor an der Universität Erlangen-Nürnberg

7., neu bearbeitete Auflage

U C.E Müller

reu

# Inhaltsübersicht

## Erster Teil

### **Steuerliche Gewinnermittlung**

#### Erster Abschnitt

Konzeption der Steuerbilanz . . . . . 1

#### Zweiter Abschnitt

Bilanzierung und Bewertung der aktiven Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz . . . 92

#### Dritter Abschnitt

Bilanzierung und Bewertung der passiven Wirtschaftsprüfer in der Steuerbilanz . . 269

#### Vierter Abschnitt

Bilanzierung und Bewertung der weiteren Bilanzposten in der Steuerbilanz . . . . 319

#### Fünfter Abschnitt

Korrekturen des Bilanzergebnisses, Bilanzänderungen . . . . . 340

#### Sechster Abschnitt

Besonderheiten der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG  
(Einnahmen - Ausgabenrechnung). . . . . 374

## Zweiter Teil

### **Vermögensbewertung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer**

#### Erster Abschnitt

Zielsetzung einer Besteuerung von unentgeltlichen Vermögensmehrungen . . . . . 387

#### Zweiter Abschnitt

Anteile von Kapitalgesellschaften. . . . . 389

#### Dritter Abschnitt

Betriebsvermögen . . . . . 401

#### Vierter Abschnitt

Besonderheiten bei betrieblich genutzten Grundstücken . . . . . 409

## Dritter Teil

### **Grundstücksbewertung für Zwecke der Grundsteuer**

## Anhang

### **Übersicht zum Maßgeblichkeitsprinzip**

# Inhaltsverzeichnis

<i>Vorwort</i> . . . . .	V
<i>Inhaltsübersicht</i> . . . . .	<b>VII</b>
<i>Abkürzungsverzeichnis</i> . . . . .	XVII
<i>Schrifttum</i> . . . . .	XXI

## Erster Teil

### **Steuerliche Gewinnermittlung**

#### Erster Abschnitt

#### **Konzeption der Steuerbilanz**

A. Aufgaben der steuerlichen Gewinnermittlung . . . . .	1
I. Zahlungsbemessungsfunktion . . . . .	1
II. Lenkungsaufgaben . . . . .	3
III. Dokumentations- und Informationsfunktion . . . . .	4
IV. Beziehungen zwischen den Zwecken der Steuerbilanz . . . . .	4
B. Methoden der Gewinnermittlung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb . . . . .	7
I. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG (Steuerbilanz) . . . . .	7
1. Anwendungsbereich der Steuerbilanz: steuerliche Buchführungspflicht . . . . .	7
2. Gewinnbegriff der Steuerbilanz . . . . .	10
II. Weitere Methoden der Gewinnermittlung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb . . . . .	14
III. Gewinnermittlungszeitraum . . . . .	16
C. Maßgeblichkeitsprinzip als Bindeglied zwischen der Handelsbilanz und der steuerlichen Rechnungslegung . . . . .	17
I. Begründungen für das Maßgeblichkeitsprinzip . . . . .	17
II. Inhalt des Maßgeblichkeitsprinzips . . . . .	19
III. Auswirkungen des Maßgeblichkeitsprinzips . . . . .	24
D. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als Kernelement der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb . . . . .	36
I. Überblick über die Zielsetzung der Grundsätze . . . . .	37
1. Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Steuerbilanz . . . . .	37
2. Wesen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung . . . . .	37
3. Herleitung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung . . . . .	39

4. Verhältnis der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zur Einblicksforderung . . . . .	43
5. Systematik der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung . . . . .	44
II. Dokumentationsgrundsätze . . . . .	46
III. Rahmengrundsätze . . . . .	47
1. Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit . . . . .	47
2. Grundsatz der Richtigkeit (Bilanzwahrheit). . . . .	48
3. Grundsatz der Vollständigkeit . . . . .	49
4. Grundsatz der Vergleichbarkeit (Bilanzidentität, formelle und materielle Bilanzstetigkeit). . . . .	54
5. Grundsatz der Wirtschaftlichkeit (Wesentlichkeit, Relevanz) . . . . .	57
IV. Systemgrundsätze (Konzeptionsgrundsätze). . . . .	58
1. Grundsatz der Unternehmensfortführung (Going-Concern-Principle) . . . . .	58
2. Grundsatz der Pagatorik (Grundsatz der Zahlungsverrechnung, Nominalwertprinzip). . . . .	59
3. Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung . . . . .	60
V. Grundsätze der Periodisierung . . . . .	61
1. Zielsetzung und Verhältnis zum Vorsichtsprinzip. . . . .	62
2. Realisationsprinzip (Ertragsantizipationsverbot, Anschaffungswertprinzip). . . . .	64
3. Abgrenzung von Aufwendungen der Sache nach . . . . .	76
4. Abgrenzung von Erträgen und Aufwendungen der Zeit nach . . . . .	77
VI. Konventionen zur Beschränkung von gewinnabhängigen Zahlungen . . . . .	78
1. Zielsetzung und Verhältnis zum Vorsichtsprinzip. . . . .	78
2. Imparitätsprinzip (Aufwandsantizipationsgebot). . . . .	80
3. Grundsatz der Bewertungsvorsicht (Vorsichtsprinzip im engeren Sinne). . . . .	90

Zweiter Abschnitt

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

A. Bilanzierung von Wirtschaftsgütern . . . . .	92
I. Bilanzierungskonzeption . . . . .	92
II. Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit . . . . .	94
1. Begriff des aktiven Wirtschaftsguts. . . . .	94
2. Abgrenzung zwischen Wirtschaftsgut und Vermögensgegenstand . . . . .	98
a) Begriff des Vermögensgegenstands. . . . .	98
b) Vergleich von Wirtschaftsgut und Vermögensgegenstand . . . . .	99
3. Abgrenzung zwischen selbständigen Wirtschaftsgütern. . . . .	102
4. Einteilung der Wirtschaftsgüter entsprechend ihrer steuerlichen Relevanz . . . . .	110
a) Abgrenzung zwischen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens . . . . .	110

b)	Abgrenzung zwischen materiellen, nominalgüterlichen und immateriellen Wirtschaftsgütern . . . . .	.111
c)	Abgrenzung zwischen abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern . . . . .	.112
d)	Abgrenzung zwischen beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern . . . . .	.113
III.	Konkrete Bilanzierungsfähigkeit . . . . .	.113
1.	Gesetzliche Regelungen zum Ansatz . . . . .	.113
a)	Grundsatz: Aktivierungspflicht . . . . .	.113
b)	Besonderheiten bei immateriellen Wirtschaftsgütern . . . . .	.114
2.	Persönliche Zurechnung (wirtschaftliches Eigentum) . . . . .	.120
a)	Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums . . . . .	.120
b)	Abgrenzung des wirtschaftlichen Eigentums vom handelsrechtlichen Begriff der wirtschaftlichen Zurechnung . . . . .	.121
c)	Abweichungen zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum . . . . .	.122
3.	Sachliche Zurechnung (Abgrenzung des Umfangs des Betriebsvermögens) . . . . .	.131
a)	Grundsätzliche Regelungen . . . . .	.131
b)	Spezielle Regelungen . . . . .	.135
B.	Bewertung von Wirtschaftsgütern . . . . .	.139
I.	Bewertungskonzeption (PIL-Konzept) . . . . .	.139
1.	Überblick über die relevanten Bewertungsmaßstäbe . . . . .	.139
2.	Überblick über die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens . . . . .	.141
3.	Überblick über die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens . . . . .	.144
II.	Basiswerte (Bewertung bei Zugang auf der Grundlage der Periodisierungsgrundsätze) . . . . .	.145
1.	Anschaffungskosten . . . . .	.146
a)	Definition . . . . .	.146
b)	Bestandteile . . . . .	.147
c)	Besonderheiten bei Ermittlung der Anschaffungskosten . . . . .	.151
2.	Herstellungskosten . . . . .	.154
a)	Definition . . . . .	.154
b)	Bestandteile . . . . .	.157
c)	Besonderheiten bei Ermittlung der Herstellungskosten . . . . .	.165
3.	Spezialfragen bei Gebäuden . . . . .	.169
4.	Investitionszulagen und -Zuschüsse . . . . .	.177
5.	Bewertungsvereinfachungen . . . . .	.179
a)	Einordnung in das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung . . . . .	.179
b)	Festbewertung . . . . .	.180
c)	Gruppenbewertung . . . . .	.181

d) Sammelbewertung (Verbrauchsfolge- oder Veräußerungs- folgeverfahren) . . . . .	183
III. Modifizierte Basiswerte (fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf der Grundlage der Periodisierungsgrundsätze). . . . .	193
1. Begriff und Aufgaben von planmäßigen Abschreibungen (Abgrenzung von Aufwendungen der Sache und der Zeit nach) . . . . .	193
a) Die um planmäßige Abschreibungen verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Wertobergrenze. . . . .	193
b) Begründung für die planmäßigen Abschreibungen. . . . .	194
c) Abgrenzung der planmäßigen Abschreibungen gegenüber den außerplanmäßigen Abschreibungen. . . . .	196
2. Absetzung für Abnutzung und Absetzung für Substanzverringerung . . . . .	197
a) Abschreibungssumme. . . . .	198
b) Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts . . . . .	199
c) Abschreibungsmethode. . . . .	202
d) Wechsel der Abschreibungsmethode. . . . .	209
e) Beginn und Ende der Abschreibungen. . . . .	209
f) Abschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern. . . . .	211
g) Änderungen des Abschreibungsplans. . . . .	215
h) Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung. . . . .	217
IV. Vergleichswert (Teilwertabschreibung auf der Grundlage des Imparitäts- prinzips). . . . .	217
1. Begriff und Aufgaben von außerplanmäßigen Abschreibungen (Imparitätsprinzip). . . . .	218
2. Gesetzliche Grundlagen des Niederstwertprinzips. . . . .	218
a) Voraussichtlich dauernde Wertminderungen. . . . .	219
b) Voraussichtlich vorübergehende Wertminderungen. . . . .	220
c) Abgrenzung zwischen voraussichtlich dauernden und voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen. . . . .	221
d) Zusammenhang zwischen dem Niederstwertprinzip und den (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten. . . . .	225
e) Einschränkungen bei der aufwandswirksamen Verrechnung von Teilwertabschreibungen bei Beteiligungen an Kapital- gesellschaften. . . . .	228
f) Besonderheit: Bildung von Bewertungseinheiten. . . . .	229
3. Abschreibung auf den niedrigeren Teil wert . . . . .	231
a) Teilwertdefinition. . . . .	231
b) Teilwertvermutungen. . . . .	232
c) Widerlegung der Teilwertvermutungen. . . . .	233
d) Besonderheiten bei Ermittlung des Teilwerts. . . . .	234
e) Ergebnis. . . . .	239
4. Vergleich mit den in der Handelsbilanz herangezogenen Vergleichs- werten. . . . .	240
/a) Handelsrechtliche Vergleichswerte. . . . .	240

b) Relevanter Markt zur Ableitung des Stichtagswerts. . . . .	241
c) Sich aus dem Börsen- oder Marktpreis ergebender Wert . . . . .	243
d) Beizulegender Wert . . . . .	245
5. Vergleich mit den auf den Periodisierungsgrundsätzen basierenden Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung . . . . .	248
a) Anwendungsbereich und Voraussetzungen der Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung. . . . .	248
b) Abgrenzung gegenüber der Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert . . . . .	249
6. Wertaufholungen (Zuschreibungen). . . . .	252
a) Wertaufholungsgebot in der Steuerbilanz. . . . .	252
b) Beurteilung der Zuschreibungspflicht . . . . .	256
V. Steuerliche Sondervorschriften (überhöhte Abschreibungen auf den niedrigeren steuerlichen Wert auf der Grundlage des Lenkungszwecks der Steuerbilanz). . . . .	257
1. Zielsetzung steuerlicher Sondervorschriften. . . . .	257
2. Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen. . . . .	259
3. Bewertungsabschläge. . . . .	261
VI. Sonderregelungen . . . . .	267
1. Bewertung von Finanzinstrumenten bei Kreditinstituten mit dem beizulegenden Zeitwert . . . . .	267
2. Währungsumrechnung . . . . .	268

Dritter Abschnitt

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

A. Ansatz dem Grunde nach . . . . .	269
I. Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit . . . . .	269
1. Begriffsabgrenzung . . . . .	269
2. Verpflichtung . . . . .	270
3. Verursachung vor dem Abschlussstichtag. . . . .	273
4. Hinreichende Konkretisierung. . . . .	277
II. Konkrete Bilanzierungsfähigkeit . . . . .	279
1. Gesetzliche Regelungen zum Ansatz. . . . .	279
a) Überblick . . . . .	279
b) Verbindlichkeiten . . . . .	280
c) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten . . . . .	281
d) Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (Kulanzrückstellungen). . . . .	291
e) Verpflichtungen im Zusammenhang mit schwebenden Geschäften. . . . .	291
f) Aufwandsrückstellungen . . . . .	294
2. Zurechnung . . . . .	297

B. Bewertung von bilanziellen Schulden . . . . .	298
I. Bewertungsgrundsätze . . . . .	298
II. Bewertung von Verbindlichkeiten (sichere Verpflichtungen). . . . .	300
III. Bewertung von Rückstellungen (ungewisse Verpflichtungen). . . . .	305
1. Berücksichtigung der Ungewissheit . . . . .	305
2. Konkretisierung der einzubeziehenden Berechnungsgrößen . . . . .	307
a) Mehrjährige Verpflichtungen. . . . .	307
b) Umfang der einzubeziehenden Aufwendungen bei Sachleistungsverpflichtungen. . . . .	310
c) Maßgeblichkeit der am Abschlussstichtag geltenden Wertverhältnisse. . . . .	311
d) Abzinsungsgebot . . . . .	312
e) Saldierung von positiven und negativen Erfolgsbeiträgen . . . . .	317
f) Bewertungsvereinfachungen . . . . .	318

Vierter Abschnitt

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

A. Abgrenzungsposten . . . . .	319
I. Aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten . . . . .	320
II. Disagio als spezieller aktiver Rechnungsabgrenzungsposten. . . . .	327
III. Steuerlich motivierte Sonderformen der aktiven Rechnungsabgrenzungsposten . . . . .	329
IV. Begründung für den Nichtansatz von latenten Steuern . . . . .	331
B. Steuerfreie Rücklagen . . . . .	333
I. Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit (Zielsetzung steuerfreier Rücklagen) . . . . .	333
II. Konkrete Bilanzierungsfähigkeit und Bewertung . . . . .	333
C. Betriebsvermögen (Eigenkapital) als Saldogröße . . . . .	337

Fünfter Abschnitt

**Korrekturen des Bilanzergebnisses, Bilanzänderungen**

A. Begründung für die Korrekturen des Bilanzergebnisses . . . . .	340
B. Entnahmen . . . . .	342
I. Begriff . . . . .	342
II. Bewertung . . . . .	345
C. Einlagen . . . . .	347
I. Begriff . . . . .	347
II. Bewertung . . . . .	350
D. Verdeckte Gewinnausschüttungen . . . . .	351
I. Begriff . . . . .	352
II. Steuerliche Behandlung . . . . .	355
E. Verdeckte Einlagen . . . . .	356
I. Begriff . . . . .	356
II. Steuerliche Behandlung . . . . .	359

F. Steuerfreie Betriebseinnahmen . . . . .	360
G. Nichtabziehbare Betriebsausgaben . . . . .	361
H. Investitionsabzugsbetrag . . . . .	369
I. Bilanzänderungen . . . . .	372

Sechster Abschnitt

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

A. Anwendungsbereich . . . . .	374
B. Durchführung der Einnahmen-Ausgabenrechnung . . . . .	375
I. Grundsatz: Zufluss- und Abflussprinzip . . . . .	375
II. Besonderheiten der Einnahmen-Ausgabenrechnung . . . . .	378
III. Hinweise zur Wahl der Gewinnermittlungsmethode . . . . .	383
C. Korrekturen beim Wechsel der Gewinnermittlungsmethoden . . . . .	384

Zweiter Teil

**Vermögensbewertung für die Erbschaft- und Schenkungsteuer**

Erster Abschnitt

**Zielsetzung einer Besteuerung von unentgeltlichen Vermögensmehrungen**

Zweiter Abschnitt

**Anteile von Kapitalgesellschaften**

A. Bewertungsverfahren . . . . .	389
B. Kurswert . . . . .	391
C. Aus Verkäufen abgeleiteter Wert . . . . .	391
D. Betriebswirtschaftliches Ertragswertverfahren . . . . .	392
E. Vereinfachtes Ertragswertverfahren . . . . .	392
F. Andere anerkannte, auch für nichtsteuerliche Zwecke übliche Methoden . . . . .	399
G. Mindestwert: Substanzwert . . . . .	400
H. Paketzuschlag . . . . .	401

Dritter Abschnitt

**Betriebsvermögen**

A. Einzelunternehmen . . . . .	401
B. Anteile an Personengesellschaften . . . . .	405

Vierter Abschnitt

**Besonderheiten bei betrieblich genutzten Grundstücken**

Dritter Teil

**Grundstücksbewertung für Zwecke der Grundsteuer**

A. Zielsetzung einer vermögensbezogenen Objektsteuer. . . . .	417
B. Verfahrensrechtliche Regelungen der Einheitsbewertung . . . . .	417
C. Begriff des Grundvermögens, Grundstücksarten und Bewertungsverfahren . . . . .	421
D. Bewertung von unbebauten Grundstücken . . . . .	425
E. Bewertung von bebauten Grundstücken nach dem Ertragswertverfahren . . . . .	425
F. Bewertung von bebauten Grundstücken nach dem Sachwertverfahren . . . . .	427
G. Sonderfälle . . . . .	428
H. Vergleich mit den Zielen der Grundsteuer. . . . .	430

Anhang

**Übersicht zum Maßgeblichkeitsprinzip**

<i>Sachverzeichnis</i> . . . . .	435
----------------------------------	-----