

Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung

INHALTSVERZEICHNIS

1. Einführung und allgemeine Grundsätze.....	2
a) Einführung	2
b) Buchführungspflichten	2
c) Gewinnermittlungsarten.....	2
d) Anwendungsbereich der Gewinnermittlungsarten.....	2
e) Maßgeblichkeitsgrundsatz und Bewertungsvorbehalt (§ 5 Abs. 1 S. 1 und Abs. 6 EStG).....	2
f) Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 S. 2 EStG).....	2
g) Bilanzberichtigung und Bilanzänderung	2
2. Grundzüge der Bilanzierung.....	3
a) Bilanzierungsgegenstände	3
b) Begriff des Wirtschaftsgutes.....	3
c) Einteilung der Wirtschaftsgüter	3
d) Bilanzierungsgebote, -verbote und -wahlrechte.....	3
α) Rechtsprechungsgrundsätze zur Maßgeblichkeit	3
β) Aktivierungsgebote, -verbote und -wahlrechte	3
γ) Passivierungsgebote, -verbote und -wahlrechte	4
e) Steuerfreie Rücklagen/Sonderposten mit Rücklageanteil.....	4
f) Abgrenzungs- und Zurechnungsprobleme	5
3. Bewertung.....	5
a) Bewertungsvorbehalt und Maßgeblichkeitsgrundsatz	5
b) Wertbegriffe	5
α) Überblick	5
β) Anschaffungskosten (AK; § 255 Abs. 1 HGB).....	5
γ) Herstellungskosten (HK; R 33 Abs. 1 S. 1 EStR).....	6
δ) Teilwert (TW; § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG).....	7
ε) Den niedrigeren am Abschlußstichtag beizulegenden Wert (§ 253 Abs. 2 und 3 HGB).....	7
φ) Börsen- oder Marktwert (§ 253 Abs. 3 HGB).....	7
c) Bewertung des Umlauf- und Anlagevermögens	8
4. Gewerbesteuer (GewSt).....	8
a) Schema zur Ermittlung der Gewerbesteuer-Gesamtschuld	8
b) Schema zur Ermittlung der Gewerbesteuer-Rückstellung (GewSt-RS).....	8
c) Schema zur Ermittlung des Jahresüberschusses nach Steuern (JÜ nSt).....	8

1. Einführung und allgemeine Grundsätze

a) Einführung

- *Steuerbilanzgewinn* ist die Hauptbemessungsgrundlage der Ertragsteuern.
- *3 Ertragssteuern*: Einkommensteuer bei Unternehmen, Körperschaftsteuer und Gewerbeertragsteuer.
- *Grundsatz der Maßgeblichkeit* der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG.
- *Bewertungsvorbehalt nach § 5 Abs. 6 EStG*: Bei der Bewertung sind eine Vielzahl steuerlicher Besonderheiten zu beachten.
- *Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit*: Rückwirkungen der Steuer- auf die Handelsbilanz (§ 5 Abs. 1 S. 2 EStG)
- *Einheitsbilanz*: Nichtoffenlegungspflichtige (-publizitätspflichtige) Unternehmen erstellen fast ausnahmslos eine Steuerbilanz, die gleichzeitig als Handelsbilanz gewertet wird.

b) Buchführungspflichten

- Aus Buchführungspflichten nichtsteuerlicher Art (§§ 238 ff. HGB) *abgeleitete steuerliche Buchführungspflicht* nach § 140 AO.
- Originäre steuerliche Buchführungspflicht nach § 141 AO für Gewerbetreibende mit
 - Umsätzen von mehr als 500 TDM im Kalenderjahr oder
 - einem Gewinn aus Gewerbebetrieb vom mehr als 48 TDM im Wirtschaftsjahr.
- *Gewerbetreibender* = Kaufleute und Handwerker, die nicht Kaufleute iSd § 2 HGB sind.
- *Gewerbebetrieb* = jede selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und nicht Land- und Forstwirtschaft, die Ausübung eines freien Berufes oder einer anderen selbständigen Arbeit ist (§ 15 Abs. 2 EStG).

c) Gewinnermittlungsarten

- 7 Einkunftsarten nach § 2 EStG, davon
 - 3 *Gewinneinkünfte*: Einkünfte aus
 - Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG),
 - Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) und
 - selbständiger Arbeit (§ 18 EStG), insbesondere aus freiberuflicher Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG).
- 3 Methoden der Gewinnermittlung:
 - Betriebsvermögensvergleich (= Bestandsvergleich: Erträge und Aufwendungen; § 5 bzw. § 4 Abs. 1 EStG),
 - Einnahmen-Überschußrechnung (Ein- und Auszahlungen; § 4 Abs. 3 EStG) und
 - Anwendung von Durchschnittssätzen (Schätzung nach Größe und Struktur des Betriebes; § 13a Abs. 1 EStG).

d) Anwendungsbereich der Gewinnermittlungsarten

Gewinnermittlung bei

- *buchführenden Gewerbetreibenden*: Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG (GoB ⇒ Maßgeblichkeitsgrundsatz gilt), sonst nach § 4 Abs. 1 EStG
- *zur Buchführung verpflichteten Land- und Forstwirten*: Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG und
- *Freiberuflern*, die freiwillig Bücher führen: Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG, sonst Einnahmen-Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.

e) Maßgeblichkeitsgrundsatz und Bewertungsvorbehalt (§ 5 Abs. 1 S. 1 und Abs. 6 EStG)

Aus § 5 Abs. 1 S. 1 und Abs. 6 EStG wird abgeleitet, daß

- die Frage nach der *Bilanzierung* (*was?*) durch die handelsrechtlichen GoB beantwortet wird und
- die Frage nach der *Bewertung* (*wie?*) sich primär nach steuerrechtlichen Vorschriften und nur subsidiär nach den GoB richtet.

f) Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 S. 2 EStG)

Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 S. 2 EStG) schreibt vor, daß sofern *steuerrechtliche Bilanzierungs- oder Bewertungswahlrechte* bestehen, diese nur dann ausgeübt werden können, *wenn handelsbilanziell in gleicher Weise verfahren wird*. Das *Handelsrecht* muss dabei selbst derartige *Wahlrechte nicht einräumen*.

g) Bilanzberichtigung und Bilanzänderung

- *Bilanzberichtigung*: Nach § 4 Abs. 2 S. 1 EStG darf ein Steuerpflichtiger eine *fehlerhafte* Bilanz auch nach Einreichen beim Finanzamt berichtigen. Sofern durch die fehlerhafte Bilanz Steuereinnahmen verkürzt worden sind, ist er nach § 153 AO sogar verpflichtet, dem Finanzamt den Fehler anzuzeigen.
- *Bilanzänderung*: Die *Möglichkeit* des Ersatzes eines *zulässigen* Bilanzansatzes durch einen anderen ebenfalls zulässigen Bilanzansatz (Bilanzierungs- oder Bewertungswahlrecht) mit Zustimmung des Finanzamtes nach § 4 Abs. 2 S. 2 EStG *ist* durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 *gestrichen worden*. Da diese Neuregelung nach § 52 Abs. 9 EStG n.F. rückwirkend für alle Veranlagungszeiträume gilt, darf der Steuerpflichtige nunmehr einen zulässigen Bilanzansatz nicht mehr durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz ersetzen, wenn er dem Finanzamt bereits eine Bilanz mit dem ursprünglichen Bilanzansatz eingereicht hat.

2. Grundzüge der Bilanzierung

a) Bilanzierungsgegenstände

Bilanzierungsgegenstände in der Steuerbilanz sind die Bilanzposten

- *positive/aktive Wirtschaftsgüter* = Vermögensgegenstand in der Handelsbilanz,
- *negative/passive Wirtschaftsgüter* = Schulden (= Verbindlichkeiten + Rückstellungen) in der Handelsbilanz,
- *Eigenkapital* und
- *Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)*.

b) Begriff des Wirtschaftsgutes

Wirtschaftsgüter = Sachen (z.B. Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Kraftfahrzeuge), Rechte (z.B. Forderungen, Konzessionen, Patente) und alle sonstigen Gegenstände des wirtschaftlichen Verkehrs (u.a. Firmenwert), für die ein Steuerpflichtiger ein besonderes Entgelt ansetzen würde, die über die Periode hinausgehenden Nutzen erbringen und die selbständig bewertungsfähig sind. Hierbei ist es ohne Bedeutung, ob der Gegenstand einzeln oder (wie bei einem Firmenwert) nur innerhalb einer Sachgesamtheit veräußerbar ist.

c) Einteilung der Wirtschaftsgüter

Es können unterschieden werden

- nach der *Wertschätzung des Betriebsinhabers*: positive/negative Wirtschaftsgüter (s. 2.a) und b)),
- nach der *Art des Wirtschaftsgutes*: materielle/immaterielle Wirtschaftsgüter und
- nach der *Art des Erwerbs*: angeschaffte/hergestellte/unentgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter.

d) Bilanzierungsgebote, -verbote und -wahlrechte

α) Rechtsprechungsgrundsätze zur Maßgeblichkeit

- (1) Ein handelsrechtliches Aktivierungsgebot (Aktivierungspflicht) wird über den Maßgeblichkeitsgrundsatz zu einem steuerrechtlichen Aktivierungsgebot.
- (2) Ein handelsrechtliches Aktivierungsverbot führt zu einem steuerrechtlichen Aktivierungsverbot.
- (3) Ein handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht führt zu einem steuerrechtlichen Aktivierungsgebot.
- (4) Ein handelsrechtliches Passivierungsgebot (Passivierungspflicht) führt zu einem steuerrechtlichen Passivierungsgebot.
- (5) Ein handelsrechtliches Passivierungsverbot führt zu einem steuerrechtlichen Passivierungsverbot.
- (6) Ein handelsrechtliches Passivierungswahlrecht führt zu einem steuerrechtlichen Passivierungsverbot.

Schematisch dargestellt heißt das:

Handelsrecht	Steuerrecht
Aktivierungsgebot	Aktivierungsgebot
Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot
Aktivierungswahlrecht	Aktivierungsgebot
Passivierungsgebot	Passivierungsgebot
Passivierungsverbot	Passivierungsverbot
Passivierungswahlrecht	Passivierungsverbot

Abb.: Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht

β) Aktivierungsgebote, -verbote und -wahlrechte

- Aktivierungsgebote bestehen für
 - (1) materielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (AV) und Umlaufvermögens (UV) (§ 246 Abs. 1 HGB),
 - (2) immaterielle Vermögensgegenstände des UV (§ 246 Abs. 1 HGB),
 - (3) immaterielle Vermögensgegenstände des AV, wenn sie entgeltlich erworben worden sind (Umkehrschluß aus § 248 Abs. 2 HGB) und
 - (4) aktive RAP (§ 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG).
- Aktivierungsverbot besteht für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV (§ 248 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 2 EStG).
- Aktivierungswahlrechte in der Handelsbilanz (Kannbestimmungen im HGB) und Aktivierungsgebote in der Steuerbilanz für
 - (1) entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert (§ 255 Abs. 4 HGB),
 - (2) Zölle, Verbrauchsteuern und die Umsatzsteuer auf Anzahlungen unter bestimmten Voraussetzungen (§ 250 Abs. 1 S. 2 HGB, § 5 Abs. 5 S. 2 EStG) und
 - (3) Disagio (§ 250 Abs. 3 HGB).
- Aktivierungswahlrechte in der Handelsbilanz bestehen zudem für Kapitalgesellschaften für Bilanzierungshilfen
 - (1) für Ingangsetzungs- und Erweiterungskosten (§ 269 HGB) und
 - (2) für aktive latente Steuern (§ 274 Abs. 2 HGB).

Da Bilanzierungshilfen iSd Steuerrechts weder Wirtschaftsgüter noch RAP darstellen, sind sie in der Steuerbilanz nicht aktivierungsfähig ⇒ steuerrechtliches Aktivierungsverbot.

- χ) *Passivierungsgebote, -verbote und -wahlrechte*
- Passivierungsgebote bestehen für
 - (1) Verbindlichkeiten (§ 246 Abs. 1 HGB),
 - (2) Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 und 2 HGB, d.h. für
 - (2.1) ungewisse Verbindlichkeiten,
 - (2.2) drohende Verluste aus schwebenden Geschäften,
 - (2.3) unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von 3 Monaten nachgeholt werden,
 - (2.4) unterlassene Aufwendungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, sowie
 - (2.5) Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung (Kulanzleistungen) und
 - (3) passive RAP (§ 250 Abs. 2 HGB) für Einnahmen vor dem Abschlußstichtag, die Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Stichtag darstellen.
 - Passivierungsverbot besteht für Rückstellungen, die nicht nach § 249 Abs. 1 oder 2 HGB zulässig sind.
 - Passivierungswahlrechte in der Handelsbilanz und Passivierungsverbot in der Steuerbilanz bestehen für
 - (1) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die nach 3 Monaten, aber innerhalb eines Jahres nach dem Abschlußstichtag wohl nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 S. 3 HGB) und
 - (2) Bildung von Aufwandsrückstellungen iSd § 249 Abs. 2 HGB.
 - Gründe für Ausnahmen zu den steuerlichen Passivierungsgeboten, -verboten und -wahlrechten im Bereich der Rückstellungen sind:
 - (1) Es besteht bereits handelsrechtlich eine Ausnahme.

(Beispiel: Pensionsrückstellungen sind ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB) ⇒ Passivierungsgebot. Nach Art. 28 EGHGB besteht für *Altzusagen*, d.h. für Pensionszusagen, die vor dem 1.1.1987 gegeben worden sind, jedoch lediglich ein handelsrechtliches Passivierungswahlrecht ⇒ steuerrechtliches Passivierungsverbot. Beachte aber Fortführung des Beispiels unter (2).)
 - (2) Steuerlich besteht ausdrücklich eine andere gesetzliche Regelung als handelsrechtlich.

(Beispiel: Fortführung des Beispiels unter (1) für Pensionsrückstellungen, die vor dem 1.1.1987 gegeben worden sind. Für diese Altzusagen besteht nach Art. 28 EGHGB ein handelsrechtliches Passivierungswahlrecht ⇒ steuerrechtliches Passivierungsverbot. Jedoch besteht nach § 6a EStG explizit eine andere Regelung, nämlich ein steuerliches Passivierungswahlrecht.)
 - (3) Die steuerliche Rechtsprechung weicht von der hM im Handelsrecht ab.

(Beispiel: Aufwendungen, die aufgrund einer *Verdienstsicherungsklausel* entstehen. Eine derartige Klausel beinhaltet, daß Arbeitnehmer, die aus betrieblicher Veranlassung von einer höherwertigen auf eine niederwertige Tätigkeit überwechseln, noch für eine bestimmte Zeit einen Lohn entsprechend der höherwertigen Tätigkeit beziehen ⇒ nach hM handelsrechtlich Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB) = handelsrechtliches Passivierungsgebot, aber nach BFH steuerrechtliches Passivierungsverbot.)
 - Steuerrückstellungen
 - (1) Bestehen der Höhe nach *ungewisse* betriebliche Steuerschulden, sind handels- und steuerrechtlich Steuerrückstellungen zu bilden (*Passivierungsgebot*). Ungewiß sind Steuerschulden nur so lange, wie noch keine Steuerbescheide ergangen sind (Ausnahme: Umsatzsteuer, da Selbstveranlagungssteuer). Betriebliche Steuerschulden sind für alle Rechtsformen die Gewerbesteuer und für Kapitalgesellschaften auch Körperschaft- und Vermögensteuer.
 - (2) Bestehen der Höhe nach *gewisse* betriebliche Steuerschulden, sind sie als *sonstige Verbindlichkeiten* auszuweisen.
 - (3) Für *latente Steuern* besteht ein *steuerrechtliches Passivierungsverbot*.
- e) Steuerfreie Rücklagen/Sonderposten mit Rücklageanteil
- Neben offenen und stillen Rücklagen kennt das Steuerrecht auch *steuerfreie (offene) Rücklagen (= Sonderposten mit Rücklageanteil)*. Im Unterschied zu offenen Rücklagen, die aus versteuerten Gewinnen gebildet werden, also Eigenkapital darstellen, sind die steuerfreien Rücklagen unversteuert. Die Bildung steuerfreier Rücklagen führt nur zu einem Aufschub der Besteuerung. Steuerfreie Rücklagen repräsentieren folglich nur in dem Umfang Eigenkapital, in dem nicht später Steuern anfallen. Der latente Steueranteil hat hingegen den Charakter von Fremdkapital.
 - *Zulässig ist* derzeit vor allem die Bildung der
 - Reinvestitionsrücklage nach § 6b Abs. 3 EStG,
 - Sanierungsrücklage nach § 6d Abs. 1 EStG,
 - Ansparabschreibungs-Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG,
 - Zuschußrücklage nach R 34 Abs. 5 EStR und
 - Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 35 Abs. 4 EStR.
 - Da für *steuerfreie Rücklagen* nach § 5 Abs. 1 S. 2 EStG umgekehrte Maßgeblichkeit gilt, dürfen sie *in der Steuerbilanz nur* gebildet werden, *wenn in der Handelsbilanz* ein korrespondierender Sonderposten mit Rücklageanteil *gebildet* wird. Dies gilt für alle Rechtsformen.

f) Abgrenzungs- und Zurechnungsprobleme

Steuerlich bestehen die gleichen *Abgrenzungs- und Zurechnungsproblem* wie handelsbilanziell. Hierfür relevant sind

- R 13 EStR für die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen,
- § 39 AO für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und
- die Leasing-Erlasse für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern beim Leasinggeber oder beim Leasingnehmer.

3 **Bewertung**

a) Bewertungsvorbehalt und Maßgeblichkeitsgrundsatz

Aus dem Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 EStG folgt:

- Enthält das *Steuerrecht* ein *Bewertungsgebot*, ist das Maßgeblichkeitsprinzip außer Kraft gesetzt.
- Räumt das *Steuerrecht* bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG ein *Bewertungswahlrecht* ein, wird das Maßgeblichkeitsprinzip wirksam.
- Liegt der *handelsbilanzielle Wertansatz außerhalb des steuerrechtlichen Zulässigen*, fallen die Wertansätze in Handels- und Steuerbilanz insoweit auseinander.
- Besteht ein *steuerrechtliches Bewertungswahlrecht*, kann es in die Handelsbilanz - unabhängig von der handelsrechtlichen Zulässigkeit - übernommen werden.
- Räumt das *Steuerrecht bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG* ein *Bewertungswahlrecht* ein, wird dieses durch das Handelsrecht nicht eingeschränkt.

b) Wertbegriffe

α) Überblick

- Nach der zentralen *bilanzsteuerlichen* Bewertungsvorschrift des § 6 EStG sind 3 *Wertbegriffe* zu unterscheiden:
 - (1) die Anschaffungskosten (AK),
 - (2) die Herstellungskosten (HK) und
 - (3) der Teilwert (TW).
- Zusätzlich kennt das *Handelsrecht* noch folgende, auf die *Aktivseite* der Bilanz zugeschnittenen 6 *Wertbegriffe*:
 - (4) den niedrigeren am Abschlußstichtag beizulegenden Wert,
 - (5) den Börsen- oder Marktpreis,
 - (6) den im Hinblick auf künftige Wertschwankungen ermäßigten Wert,
 - (7) den auf einer steuerrechtlichen Abschreibung beruhenden niedrigeren Wert,
 - (8) den Nennwert und
 - (9) den Unterschiedsbetrag.
- Zusätzliche 3 handelsrechtliche Wertbegriffe der Passivseite sind:
 - (10) der Rückzahlungsbetrag (von Verbindlichkeiten),
 - (11) der Barwert (von Renten),
 - (12) der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Betrag (von Rückstellungen).

β) Anschaffungskosten (AK; § 255 Abs. 1 HGB)

- Da der Begriff der AK nicht im Bilanzsteuerrecht definiert wird, greift steuerlich der in § 5 Abs. 1 S. 1 EStG kodifizierte Maßgeblichkeitsgrundsatz (⇒ der steuerliche ist der handelsrechtliche Begriffsinhalt).
- Legaldefinition des § 255 Abs. 1 HGB: AK =
 - (1) Aufwendungen, die geleistet werden, um
 - (2) einen Vermögensgegenstand zu erwerben und
 - (3) ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen,
 - (4) soweit sie dem Gegenstand einzeln zugeordnet werden können.
 ⇒ AK =
 - (1) alle Aufwendungen, die
 - (2) für den *Erwerb* und darüber hinaus
 - (3) bis zur *Betriebsbereitschaft*
 anfallen. Zu erfassen sind allerdings nur die Einzelkosten und nicht die Gemeinkosten. Im Unterschied zu den einem Vermögensgegenstand nur indirekt zurechenbaren Gemeinkosten (z.B. allgemeine Betriebs- und Verwaltungskosten, allgemeine Kosten der Einkaufsabteilung) sind die Einzelkosten unmittelbar dem Vermögensgegenstand einzeln zurechenbar. Es gilt gem. § 255 Abs. 1 S. 2 und 3 HGB:

Anschaffungspreis
- Anschaffungspreisminderungen
+ Anschaffungsnebenkosten
+ nachträgliche AK
= AK

Beispiel:

	Kaufpreis einer Maschine (ohne Umsatzsteuer)	400.000 DM
	<u>./. Anschaffungspreisminderung (20% Rabatt auf den Kaufpreis)</u>	<u>80.000 DM</u>
		320.000 DM
+	Anschaffungsnebenkosten	
	- Eingangsfracht	4.000 DM
	- Fundamentkosten	25.000 DM
	- Montagekosten	6.000 DM
	- Transportversicherung	2.000 DM
=	AK	377.000 DM

- Anschaffungspreis = der mit dem Verkäufer vereinbarte und in Rechnung gestellte Betrag vor Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuer zählt nicht zum Anschaffungspreis, weil sie im Regelfall von dem Erwerber als Vorsteuer geltend gemacht werden kann, ihm also vom Finanzamt erstattet wird.
- Anschaffungspreisminderungen = alle Preisnachlässe und Minderungen des Anschaffungs- oder Kaufpreises, die der Erwerber letztlich nicht zu zahlen hat
Beispiele: Rabatte, Boni, Skonti, zurückgezahlte Entgelte aufgrund von Mängelrügen.
Bei Zuschüssen zum Zweck der Anschaffung eines Gegenstandes hat das Unternehmen ein Wahlrecht, die AK zu mindern oder die Mittel sofort erfolgswirksam als Einnahmen zu behandeln.
- Anschaffungsnebenkosten = alle mit dem Erwerb anfallenden Kosten, die für die Beschaffung und Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes zusätzlich notwendig werden. Hierzu gehören alle direkt zurechenbaren Kosten.
Beispiele: Eingangsfrachten, Einfuhrzölle, Provisionen, Speditionskosten, Transportversicherungen, Ausfuhr-, Ablade-, Montage- und Fundamentierungskosten und bei Grundstücken z.B. die Grunderwerbsteuer, Notariats- und Gerichtskosten, Maklergebühren.
Finanzierungskosten gehören dagegen nicht zu den Anschaffungsnebenkosten, auch wenn sie im Zusammenhang mit dem Erwerb stehen.
Beispiele: Schuldzinsen für einen hypothekarisch abgesicherten Kredit, die zur Kreditbeschaffung gezahlten Vermittlungsprovisionen, die für die Grundschuldbestellung anfallenden Notar- und Gerichtskosten.
- Nachträgliche AK sind werterhöhend zu berücksichtigen. Hierzu zählen
 - (a) die nach dem Erwerbszeitpunkt geleisteten nachträglichen Aufwendungen
(Beispiele: Straßenanliegerbeiträge, Kanalanschlußgebühren, berichtigte Grunderwerbsteuer),
 - (b) spätere Anschaffungspreiserhöhungen
(Beispiel: aufgrund eines Prozesses oder einer Preisgleitklausel) und
 - (c) Erweiterungen der Vermögensgegenstände durch zusätzliche Elemente
(Beispiel: der spätere Einbau eines Radios in einen PKW).

χ) Herstellungskosten (HK; R 33 Abs. 1 S. 1 EStR)

- Der HK-Begriff in R 33 Abs. 1 S. 1 EStR entspricht fast wörtlich § 255 Abs. 2 S. 1 HGB.
- Es gibt jedoch folgende Abweichung bei der Wertuntergrenze:
Die Wertuntergrenze des § 255 Abs. 2 und 3 HGB besteht lediglich aus
 - (1) den Materialeinzelkosten,
 - (2) den Fertigungseinzelkosten sowie
 - (3) den Sondereinzelkosten.
 Die Wertuntergrenze in R 33 Abs. 1 S. 2 EStR ist höher, denn sie beinhaltet zusätzlich auch
 - (1) die notwendigen Materialgemeinkosten und
 - (2) die notwendigen Fertigungsgemeinkosten sowie
 - (3) den Wertverzehr von Anlagevermögen, soweit er durch Herstellung des Wirtschaftsgutes veranlaßt ist.
- Die nach R 33 EStR eingeräumten Einbeziehungswahlrechte lassen sich zu folgenden Gruppen zusammenfassen:
 - (1) Kosten der allgemeinen Verwaltung,
 - (2) Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs,
 - (3) Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen,
 - (4) Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung,
 - (5) Gewerbeertragsteueraufwendungen,
 - (6) Zinsen für einen Kredit, der nachweislich in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Herstellung eines Wirtschaftsgutes aufgenommen worden ist.
 - (7) Darüber hinaus ergibt sich aus R 34 EStR ein Wahlrecht dahingehend, daß Zuschüsse entweder als Erträge oder aber als Minderungen der HK behandelt werden dürfen.
 - (8) Letztlich besteht noch ein gesetzliches Einbeziehungswahlrecht für bestimmte nichtabsetzbare Vorsteuern in den Fällen des § 9b EStG.
- Die Wertobergrenzen nach § 255 HGB und R 33 EStR stimmen weitgehend überein. Lediglich bei der Einbeziehung von Zinsen kann die Situation eintreten, daß die Wertobergrenze nach § 255 HGB höher ist als nach R 33 EStR.

δ) Teilwert (TW; § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG)

- Der Teilwert = der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt (Legaldefinition des § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG). Danach beruht der Teilwert auf 3 Fiktionen:
 - (1) Ein fiktiver Käufer erwirbt den ganzen Betrieb;
 - (2) es wird ein fiktiver Gesamtkaufpreis unter der Voraussetzung ermittelt, daß der Erwerber den Betrieb fortführt;
 - (3) aus dem Gesamtkaufpreis wird für das einzelne Wirtschaftsgut ein Wert hergeleitet.
- RFH und BFH haben vor diesem Hintergrund versucht, den Teilwertbegriff im Wege der Gesetzesauslegung zu operationalisieren. Hierbei sind folgende 4 Teilwertvermutungen entstanden:
 - (1) Im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung entspricht der Teilwert den tatsächlichen AK oder HK.
 - (2) Bei Wirtschaftsgütern des nichtabnutzbaren AV entspricht der Teilwert auch in späteren Jahren den AK oder HK.
 - (3) Bei abnutzbaren Anlagegütern entspricht der Teilwert in späteren Jahren den fortgeschriebenen AK oder HK (AK oder HK ./.. bisherige Absetzung für Abnutzung (AfA)).
 - (4) Bei Wirtschaftsgütern des UV entspricht der Teilwert den Wiederbeschaffungskosten. Ist bei Erzeugnissen und Waren mit so niedrigen Verkaufserlösen zu rechnen, daß bei einer Veräußerung nicht mehr die Selbstkosten auf Vollkostenbasis und ein durchschnittlicher Unternehmensgewinn gedeckt werden können, so ist der Teilwert niedriger als die Wiederbeschaffungskosten. Der Teilwert ist dann auf der Basis der voraussichtlichen Verkaufserlöse zu ermitteln. Von den voraussichtlichen Verkaufserlösen sind die noch zu erwartenden Kosten, insbesondere die Vertriebskosten, ferner ist ein durchschnittlicher Unternehmensgewinn abzugsfähig.
- Die Teilwertvermutungen können durch folgende Nachweise widerlegt werden:
 - (1) Die Investition (Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes) war eine Fehlmaßnahme, so das statt der erwarteten Gewinne tatsächlich Verluste erwirtschaftet werden.
 - (2) Die Wiederbeschaffungskosten sind nachhaltig gesunken.
 - (3) Durch technische Veralterung, durch Modeänderung oder ähnliches sind Wertminderungen eingetreten.

ε) Den niedrigeren am Abschlußstichtag beizulegenden Wert (§ 253 Abs. 2 und 3 HGB)

- Der den Vermögensgegenständen am Abschlußstichtag beizulegende Wert ist ein Vergleichswert zu den AK oder HK des AV und UV (§ 253 Abs. 2 und 3 HGB). Er ist als Zeit- oder Verkehrswert zu interpretieren und wird - je nach Art und Zweckbestimmung der Bewertungsgegenstände - als Wiederbeschaffungs- bzw. Wiederherstellungswert oder als Veräußerungs- bzw. Erlöswert ermittelt.
- Da das AV definitionsgemäß zur dauernden Nutzung bestimmt ist, kommen in erster Linie die Wiederbeschaffungs- und HK abzüglich der fiktiven zeitanteiligen Abschreibungen bis zum Bilanzstichtag in Betracht. Dies gilt grundsätzlich auch für zwar nicht genutzte, aber als Reservekapazitäten gehaltene Anlagen. Nicht benötigte Überkapazitäten oder zum alsbaldigen Verkauf vorgesehene AV sind dagegen ausnahmsweise aus der Veräußerungssichtweise mit den voraussichtlich geschätzten Erlösen abzüglich der Erlösminderungen zu bewerten.
- Der beizulegende niedrigere Stichtagswert hat für das UV eine dem Börsen- oder Marktpreis untergeordnete Bedeutung. Nur wenn letzter nicht festgestellt werden kann, ist ein Stichtagswert zu ermitteln. Ob für die jeweiligen Umlaufgegenstände die Beschaffungs- oder Absatzmärkte maßgeblich sind, wird nach den Grundsätzen wie bei dem Börsen- oder Marktpreis entschieden.

φ) Börsen- oder Marktwert (§ 253 Abs. 3 HGB)

- Der Börsen- oder Marktpreis wird gemäß § 253 Abs. 3 HGB als Vergleichswert zu den AK und HK der Gegenstände des UV benutzt.
- Börsenpreis = der an einer Börse festgestellte Preis für dort gehandelte Wertpapiere und Waren.
- Marktpreis = der für bestimmte Waren von durchschnittlicher Art und Güte an einem bestimmten Handelsplatz zu einem bestimmten Zeitpunkt durchschnittlich zu zahlende Betrag: eine „amtliche“ Feststellung ist nicht erforderlich.
- Der sich aus dem Börsen- oder Marktpreis „ergebende“ Wert ist in Abhängigkeit von den zu bewertenden Gegenständen entweder nach den Verhältnissen des Beschaffungs- oder des Absatzmarktes zu bestimmen. Dies bedeutet, daß für beschaffungsmarktorientierte Güter werterhöhend zusätzliche Anschaffungsnebenkosten und für absatzmarktorientierte Güter wertmindernd u.U. noch anfallende Erlösschmälerungen und sonstige bis zur Veräußerung entstehende Kosten (z.B. Verkaufsprovisionen, Verpackungs- und Vertriebskosten) zu berücksichtigen sind.
- Eine gesetzliche Vorschrift, in welchen Fällen der Absatz- oder der Beschaffungsmarkt für die Bewertung maßgebend ist, existiert nicht. Die folgende Übersicht entspricht der in der Literatur vertretenen Auffassung:

Absatzmarkt maßgeblich für	Beschaffungsmarkt maßgeblich für	Absatz- und Beschaffungsmarkt maßgeblich für
- unfertige und fertige Erzeugnisse - unfertige Leistungen - Überbestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen - Wertpapiere des UV	- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe - fremdbeziehbare unfertige und fertige Erzeugnisse	- Handelswaren - Überbestände an unfertigen und fertigen Erzeugnissen

Abb: Bewertung nach Absatz- bzw. Beschaffungsmarktverhältnissen

- c) Bewertung des Umlauf- und Anlagevermögens
s. Anlage

4 Gewerbesteuer (GewSt)

- a) Schema zur Ermittlung der Gewerbesteuer-Gesamtschuld

Bestimmungsgröße	Rechtsgrundlage
(1) Gewinn vor Gewerbesteuer(Gvor)/aus Gewerbebetrieb = vorläufiger Gewinn	§ 7 GewStG
(2) + Hinzurechnungen	§ 8 GewStG
(3) - Kürzungen	§ 9 GewStG
(4) = maßgebender/modifizierter Gewerbeertrag vor Steuern (vSt) = JÜ vSt	§ 10 GewStG
(5) + Gewerbesteuervorauszahlungen (GewSt-VZ)	§ 20 Abs. 1 GewStG
(6) - Abrundung auf volle 100 DM	§ 11 Abs. 1 S. 3 GewStG
(7) - Freibetrag (48 TDM bei Personengesellschaften)	§ 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG
(8) = Gewerbeertrag vSt (E) = steuerpflichtiger Gewerbeertrag	§ 11 Abs. 1 GewStG
(9) GewSt-Gesamtschuld = $\frac{E \cdot m \cdot h}{1 + m \cdot h}$ mit E = Gewerbeertrag vor Steuern m = Steuermeßzahl für Kapitalgesellschaften 0,05 für Personengesellschaften Staffel h = Hebesatz in %	§ 11 GewStG § 11 Abs. 2 Nr. 2 GewStG § 11 Abs. 2 Nr. 1 GewStG § 16 GewStG

- b) Schema zur Ermittlung der Gewerbesteuer-Rückstellung (GewSt-RS)

Bestimmungsgröße	Rechtsgrundlage
(1) GewSt-Gesamtschuld	
(2) - GewSt-VZ	§ 20 Abs. 1 GewStG
(3) = GewSt-RS	§§ 246 Abs. 1 S 1, 249 Abs. 1 S. 1 HGB iVm § 5 Abs. 1 S. 1 EStG

- c) Schema zur Ermittlung des Jahresüberschusses nach Steuern (JÜ nSt)

Bestimmungsgröße	Rechtsgrundlage
(1) JÜ vSt	
(2) - GewSt-RS	
(3) = JÜ nSt	

Fall	Vermögensgegenstand/ Wertveränderung	Anwendungsbereich	Rechtsgrundlage	Rechtsfolge
1.	abnutzbares AV, dauernde Wertminderung	Gewerbetreibende (§ 5 EStG) + Kapitalgesellschaften	§ 253 Abs. 2 S. 3 2. HS HGB § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG	zwingend niedrigeren TW in HB WahlR zw. fortgeschriebenen AK/HK und TW in StB, aber wg. Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) TW in StB und HB
2.	abnutzbares AV, vorübergehende Wertminderung	Gewerbetreibende (§ 5 EStG) + Kapitalgesellschaften, aber nur Finanzan- lagen (§ 279 Abs. 1 S. 2 HGB)	§ 253 Abs. 2 S. 3 1. HS HGB § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG	WahlR in HB zwingend fortgeschriebene AK/HK in StB
3.	abnutzbares AV, vorübergehende Wertminderung	Kapitalgesellschaften, aber keine Finanzanlagen	§ 279 Abs. 1 S. 2 HGB § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG	zwingend fortgeschriebene AK/HK in HB zwingend fortgeschriebene AK/HK in StB
4.	nicht abnutzbares AV, dauernde Wertminderung	Gewerbetreibende (§ 5 EStG) + Kapitalgesellschaften	§ 253 Abs. 2 S. 3 2. HS HGB § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG	zwingend niedrigeren TW in HB WahlR zw. fortgeschriebenen AK/HK und TW in StB, aber wg. Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) TW in StB und HB
5.	nicht abnutzbares AV, vorübergehende Wertminderung	Gewerbetreibende (§ 5 EStG) + Kapitalgesellschaften, aber nur Finanzan- lagen (§ 279 Abs. 1 S. 2 HGB)	§ 253 Abs. 2 S. 3 1. HS HGB § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG	WahlR zw. fortgeschriebenen AK/HK und TW in HB zwingend fortgeschriebene AK/HK in StB
6.	nicht abnutzbares AV, vorübergehende Wertminderung	Kapitalgesellschaften, aber keine Finanzanlagen	§ 279 Abs. 1 S. 2 HGB § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG	zwingend fortgeschriebene AK/HK in HB zwingend fortgeschriebene AK/HK in StB
7.	UV, dauernde Wertminderung	Gewerbetreibende (§ 5 EStG) + Kapitalgesellschaften	§ 253 Abs. 3 S. 1 HGB § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG	strenges NWP ⇒ TW in HB WahlR zw. fortgeschriebenen AK/HK und TW in StB, aber wg. Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) TW in StB und HB
8.	UV, vorübergehende Wertminderung	Gewerbetreibende (§ 5 EStG) + Kapitalgesellschaften	§ 253 Abs. 3 S. 1 HGB	strenges NWP ⇒ TW in HB zwingend fortgeschriebene AK/HK in StB
9.	AV + UV, Zuschreibungen	Gewerbetreibende (§ 5 EStG)	§ 253 Abs. 5 HGB § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG (bei abnutzbarem AV) § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 iVm Nr. 1 S. 4 EStG (bei nicht abnutzbarem AV und UV)	WahlR zw. fortgeschriebenen AK/HK in HB zwingend fortgeschriebene AK/HK in StB, es sei denn, der Nachweis TW zum Bilanzstichtag ≤ fortgeschriebenen Vorjahreswert gelingt, dann darf der niedrigere TW noch angesetzt werden
10.	AV + UV, Zuschreibungen	Kapitalgesellschaften	§ 280 Abs. 1 HGB § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG (bei abnutzbarem AV) § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 iVm Nr. 1 S. 4 EStG (bei nicht abnutzbarem AV und UV)	Zuschreibungen in HB, wenn die Gründe für die Abschreibungen entfallen zwingend fortgeschriebene AK/HK in StB, es sei denn, der Nachweis TW zum Bilanzstichtag ≤ fortgeschriebenen Vorjahreswert gelingt, dann darf der niedrigere TW noch angesetzt werden