Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG

Geänderte Reichweite – neue Fragen – Entwicklungsperspektiven

Bearbeitet von
Dr. Sebastian Gräbe

1. Auflage 2012 2012. Taschenbuch. XXX, 431 S. Paperback
ISBN 978 3 503 13856 2
Format (B x L): 15,8 x 23,5 cm
Gewicht: 710 g

Wirtschaft > Unternehmensfinanzen > Externes Rechnungswesen, Bilanzierung

schnell und portofrei erhältlich bei

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen

Band 23

Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG

Geänderte Reichweite – neue Fragen – Entwicklungsperspektiven

Von
Dr. Sebastian Gräbe

Erich Schmidt Verlag

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.d-nb.de abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
ESV.info/978 3 503 13856 2

Zugl.: Universität des Saarlandes, Diss., 2011 u.d.T.

Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes – ein Relikt der Vergangenheit?

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 13856 2
eBook: ISBN 978 3 503 13857 9
ISSN 1862-0922

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2012
www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Druck und Bindung: Hubert & Co., Göttingen

Geleitwort

Der Grundsatz der Maßgeblichkeit bestimmt seit mehr als 135 Jahren das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz. Vornehmlich aufgrund von Praktikabilitätserwägungen eingeführt und geregelt in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, stellt er gegenwärtig den zentralen Eckpfeiler im deutschen Bilanzsteuerrecht dar. Entgegen landläufiger Meinung handelt es sich bei der Maßgeblichkeit um kein allein deutsches Phänomen, sondern sie findet gleichfalls – in mehr oder minder starker Ausprägung – Verbreitung in zahlreichen weiteren europäischen Ländern. Obgleich der Grundsatz auf eine derart lange Historie zurückblicken kann, war er im Zeitablauf keinesfalls unumstritten. Die nicht immer auf rein sachlicher Ebene geführten Diskussionen sind dabei seit seiner Entstehung zu keiner Zeit verebbt und sind zudem angesichts jüngster Gesetzesänderungen höchst aktuell.

Den zahlreichen namhaften Befürwortern stand dabei stets auch eine nicht unbeträchtliche Anzahl nicht weniger bekannter Kritiker gegenüber. Das dabei vertretene Meinungsspektrum reicht von einer vollständigen Befürwortung bis hin zu einer rigorosen Ablehnung des Grundsatzes, wobei es im Zentrum des Streits primär um die Frage geht, inwieweit eine Verknüpfung zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung erstrebenswert erscheint.

In der jüngeren Vergangenheit drohte dem Maßgeblichkeitsprinzip wiederholt die Abschaffung. Bereits die Große Steuerreformkommission forderte in ihrem 1971 erschienen Gutachten vergebens die Beseitigung und damit nichts anderes als ein eigenständiges Bilanzsteuerrecht. Auch die zwischenzeitlich eingeführten zahlreichen Durchbrechungen der Maßgeblichkeit führten zwar zweifelsohne zu einer Schwächung, gleichwohl hat der Gesetzgeber, wenn auch im Zeitablauf mit unterschiedlicher Intensität, am Grundsatz der Maßgeblichkeit festgehalten. Ungeachtet dessen bestehen hinsichtlich des Inhalts und der Reichweite der Maßgeblichkeit nicht unerhebliche Ungewissheiten, die vor allem auf den inhaltlich vagen Verweis des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zurückgehen und aufgrund deren Unbestimmtheit zwingend eine Auslegung notwendig machen.

Die Notwendigkeit einer erneuten Auseinandersetzung ergibt sich dabei unmittelbar aus dem am 29. Mai 2009 in Kraft getretenen Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG). Obwohl auch dieses grundsätzlich an der Maßgeblichkeit festhält, erfährt die Maßgeblichkeit dennoch einschneidende Veränderungen, die zu einer deutlichen Schwächung im Vergleich zur Rechtslage vor Einführung des BilMoG führen. Ursächlich hierfür sind neben der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a. F. vor allem die Einfügung eines steuerlichen Wahlrechtsvorbehalts in § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG sowie die hierzu ergangenen BMF-Schreiben vom 12. März 2010 und 22. Juni 2010. Da die Auffassung der Finanzverwaltung in einigen Punkten zentral von der Auffassung des damaligen Gesetzgebers abweicht, herrscht im bilanzrechtlichen Schrifttum Streit über die Reichweite der Maßgeblichkeit zum jetzigen Zeitpunkt. Lauter werden im Schrifttum auch die Stimmen, die der Maßgeblichkeit – mit Blick auf die zahlreichen Durchbrechungen – eine Existenzberech-

tigung absprechen, da die mit der Maßgeblichkeit verbundenen Nachteile deren Vorteile eindeutig übersteigen würden. Unklarheit herrscht unter den Gegnern der Maßgeblichkeit jedoch, was an deren Stelle treten soll.

Die vorliegende Dissertation beinhaltet eine von großer Eigenständigkeit und Innovationskraft geprägte Auseinandersetzung mit Fragen der Maßgeblichkeit nach Einführung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes. Die Ausführungen von Herrn Dr. Sebastian Gräbe sind insofern bemerkenswert, als der Verfasser von einer sehr grundsätzlichen historischen und bilanztheoretischen Einordnung der Problematik ausgeht und in diesem Zusammenhang dann die jeweiligen ganz aktuellen Bezüge herstellt. Die von ihm abgeleiteten Lösungsansätze sind in jeder Hinsicht überzeugend und zeugen auch von einer großen Realitätsnähe.

Der gewählte Grundansatz und die gleichermaßen theoriegeprägte und praxisorientierte Analysetechnik sind als in jeder Hinsicht überzeugend zu bezeichnen, wobei die besondere Innovationskraft vor allem in der historischen und aktuellen Aufarbeitung der Interpretation des Maßgeblichkeitsprinzips vor und nach BilMoG zu sehen ist. Die Arbeit wurde von der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität mit hervorragendem Ergebnis angenommen und verdient eine große Verbreitung in Theorie und Praxis.

Saarbrücken, im Januar 2012 Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul

Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Betriebswirtschaftlichen Institut für Steuerlehre und Entrepreneurship, Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Institut für Existenzgründung/Mittelstand, an der Universität des Saarlandes in Saarbrücken. Sie wurde im Wintersemester 2011/2012 von der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes als Dissertation angenommen.

Mein ganz herzlicher Dank gilt meinem verehrten akademischen Lehrer und Doktorvater, Herrn Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul, nicht nur für die Übernahme des Erstgutachtens, sondern auch für die mir gewährte großzügige Unterstützung während meiner Zeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter, das mir entgegengebrachte Vertrauen sowie die Betreuung meines Promotionsverfahrens. Herrn Univ.-Prof. Dr. Gerd Waschbusch danke ich für die Übernahme des Zweitgutachtens. Bei Herrn Univ.-Prof. Michael Olbrich bedanke ich mich für die Bereitschaft zur Übernahme des Vorsitzes des Disputationsausschusses und bei Herrn Dr. Martin Becker für die Übernahme des Beisitzes.

Für die Aufnahme in die Schriftenreihe „Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen“ bin ich den Herren Univ.-Prof. Dr. Karlheinz Küting, Prof. Dr. Claus-Peter Weber und Univ.-Prof. Dr. Heinz Kußmaul zu Dank verpflichtet.

Ebenso danke ich meinen Lehrstuhlkolleginnen und -kollegen am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre für die gewährte Unterstützung im Rahmen meines Dissertationsvorhabens sowie die stets angenehme und freundschaftliche Arbeitsatmosphäre. Vor allem möchte ich mich in diesem Zusammenhang bei Herrn Dr. Christoph Niehren und Herrn Dipl.-Kfm. Eric Huwer für die nicht nur fachliche, sondern stets auch moralische Unterstützung während der gesamten Zeit bedanken. Auch Herrn Dipl.-Kfm. Christian Delarber und Frau Dipl.-Kffr. Carina Ollinger gilt mein Dank, die mir – insbesondere gegen Abschluss des Promotionsverfahrens – stets mit Rat und Tat zur Seite standen.

Widmen möchte ich diese Arbeit meinen Eltern, Heinrich und Ursula Gräbe, und meiner Schwester, Carolin Gräbe. Meinen Eltern danke ich, dass sie mich nicht nur während der Promotionszeit, sondern bereits mein ganzes Leben lang vorbehaltlos, selbstlos und tatkräftig unterstützten. Auch bei meiner Schwester möchte ich für die jederzeitige Verbundenheit herzlich bedanken. Ihr habt mich immer unterstützt und stets an mich geblaubt, dafür danke ich Euch sehr.

Saarbrücken, im Januar 2012 Sebastian Gräbe

Inhaltsübersicht

Geleitwort ..... **V**
Vorwort ..... **VII**
Inhaltsübersicht ..... **IX**
Inhaltsverzeichnis ..... **XI**
Abbildungsverzeichnis ..... **XXI**
Abkürzungs- und Symbolverzeichnis ..... **XXIII**
1 Einleitung **1**
1.1 Problemstellung und Zielsetzung 1
1.2 Gang der Untersuchung 4
2 Grundlagen **6**
2.1 Der Bilanzbegriff 6
2.2 Die Bilanzarten 7
2.3 Die Bilanzadressaten und Zwecke der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierung 10
3 Die historische Entwicklung des Maßgeblichkeitsprinzips **24**
3.1 Vorbemerkung 24
3.2 Die Handelsbilanz als Rechtsgrundlage der Steuerbilanz 25
3.3 Die historische Entwicklung des Maßgeblichkeitsprinzips im Steuerrecht 48
3.4 Zwischenergebnis 73
4 Der Geltungsbereich des Maßgeblichkeitsprinzips **75**
4.1 Die Einordnung des Maßgeblichkeitsprinzips in das System der steuerlichen Gewinnermittlung 75
4.2 Der persönliche Geltungsbereich des Maßgeblichkeitsprinzips 83
4.3 Der sachliche Geltungsbereich des Maßgeblichkeitsprinzips 111
5 Die Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips **113**
5.1 Vorbemerkung 113
5.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 114
5.3 Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem BilMoG 139
5.4 Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem BilMoG 160
6 Die Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für die Bilanzierung **183**
6.1 Vorbemerkung 183
6.2 Die Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für die Bilanzierung dem Grunde nach 183
6.3 Die Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für die Bilanzierung der Höhe nach 279

6.4 Die Auswirkungen des Auseinanderfallens von Handels- und Steuerbilanz auf die Bildung latenter Steuern 316
7 Die Diskussion um das Maßgeblichkeitsprinzip 324
7.1 Die wichtigsten Argumente für und wider das Maßgeblichkeitsprinzip 324
7.2 Alternativkonzepte zum Maßgeblichkeitsprinzip 336
7.3 Zwischenergebnis und Vorschlag zur Stärkung des Maßgeblichkeitsprinzips 341
8 Schlussbemerkungen und Ausblick 344
Literaturverzeichnis 347
Stichwortverzeichnis 427

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort ..... **V**
Vorwort ..... **VII**
Inhaltsübersicht ..... **IX**
Inhaltsverzeichnis ..... **XI**
Abbildungsverzeichnis ..... **XXI**
Abkürzungs- und Symbolverzeichnis ..... **XXIII**
1 Einleitung **1**
1.1 Problemstellung und Zielsetzung 1
1.2 Gang der Untersuchung 4
2 Grundlagen **6**
2.1 Der Bilanzbegriff 6
2.2 Die Bilanzarten 7
2.3 Die Bilanzadressaten und Zwecke der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierung 10
2.3.1 Vorbemerkung 10
2.3.2 Bilanzadressaten der Handels- und Steuerbilanz 10
2.3.3 Zwecke der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung 12
2.3.3.1 Die Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung 12
2.3.3.1.1 Überblick 12
2.3.3.1.2 Die Dokumentationsfunktion 13
2.3.3.1.3 Die Informationsfunktion 14
2.3.3.1.4 Die Zahlungsbemessungsfunktion 16
2.3.3.1.5 Beziehungen zwischen den Jahresabschlusszwecken 19
2.3.3.2 Die Funktion der steuerlichen Rechnungslegung 22
3 Die historische Entwicklung des Maßgeblichkeitsprinzips **24**
3.1 Vorbemerkung 24
3.2 Die Handelsbilanz als Rechtsgrundlage der Steuerbilanz 25
3.2.1 Der Begriff der Handelsbilanz 25
3.2.2 Die historische Entwicklung der Handelsbilanz 25
3.2.2.1 Die Ursprünge der Buchführung und die Entwicklung bis zum Mittelalter 25
3.2.2.2 Erste gesetzliche Verpflichtungen zur Buchführung und zur Bilanz 26
3.2.2.3 Die Entwicklung der Handelsbilanz in Deutschland 27
3.2.2.3.1 Das Allgemeine Preußische Landrecht von 1794 27

3.2.2.3.2 Das Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch von 1861 und seine Entstehungsgeschichte ... 29
3.2.2.3.3 Das Aktiengesetz von 1870 ... 33
3.2.2.3.4 Die Aktiennovelle von 1884 ... 35
3.2.2.3.5 Das Handelsgesetzbuch von 1897 ... 36
3.2.2.3.6 Die Aktienrechtsverordnung von 1931 ... 37
3.2.2.3.7 Das Aktiengesetz von 1937 ... 39
3.2.2.3.8 Das Aktiengesetz von 1965 und das Publizitätsgesetz von 1969 ... 40
3.2.2.3.9 Das Bilanzrichtlinien-Gesetz von 1985 ... 42
3.2.2.3.10 Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz von 2009 ... 46
3.3 Die historische Entwicklung des Maßgeblichkeitsprinzips im Steuerrecht ... 48
3.3.1 Der Begriff der Steuerbilanz ... 48
3.3.2 Drei mögliche Beziehungen zwischen Handels- und Steuerbilanz ... 50
3.3.3 Entwicklung des Maßgeblichkeitsprinzips ... 52
3.3.3.1 Überblick ... 52
3.3.3.2 Einkommensteuerliche Gewinnermittlung vor Einführung des Maßgeblichkeitsprinzips ... 54
3.3.3.3 Ursprünge und Verbreitung des Maßgeblichkeitsprinzips ... 56
3.3.3.4 Abschwächung des Maßgeblichkeitsprinzips durch fortschreitende Emanzipation des Bilanzsteuerrechts ... 60
3.3.3.5 Uneinheitliche Entwicklung des Verhältnisses zwischen Handels- und Steuerbilanz ... 65
3.3.3.6 Wiederannäherung von Handels- und Steuerbilanz ... 69
3.3.3.7 Erneute Schwächung des Maßgeblichkeitsprinzips ... 71
3.4 Zwischenergebnis ... 73
4 Der Geltungsbereich des Maßgeblichkeitsprinzips ... 75
4.1 Die Einordnung des Maßgeblichkeitsprinzips in das System der steuerlichen Gewinnermittlung ... 75
4.1.1 Vorbemerkung ... 75
4.1.2 Die duale Gewinnermittlung im deutschen Einkommensteuergesetz ... 75
4.1.3 Die Gewinnermittlungsmethoden bei den Gewinneinkünften ... 77
4.1.3.1 Überblick ... 77
4.1.3.2 Der Betriebsvermögensvergleich ... 78
4.1.3.3 Die Einnahmen-Überschussrechnung ... 80

4.1.3.4 Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen 81
4.1.3.5 Die Tonnagegewinnermittlung 81
4.1.3.6 Die Gewinnschätzung 82
4.1.3.7 Zwischenergebnis 82
4.2 Der persönliche Geltungsbereich des Maßgeblichkeitsprinzips 83
4.2.1 Vorbemerkung 83
4.2.2 Der Begriff des Gewerbetreibenden 84
4.2.3 Die handels- und steuerliche Buchführungs- und Abschlusspflicht 86
4.2.3.1 Die handelsrechtliche Buchführungs- und Abschlusspflicht 86
4.2.3.1.1 Beginn der handelsrechtlichen Buchführungs- und Abschlusspflicht 86
4.2.3.1.2 Ende der handelsrechtlichen Buchführungs- und Abschlusspflicht 88
4.2.3.1.3 Ausnahmetatbestand des § 241a HGB 89
4.2.3.1.3.1 Überblick 89
4.2.3.1.3.2 Auswirkungen der Befreiung 89
4.2.3.1.3.3 Überprüfung der Schwellenwerte und Beginn der Befreiung 90
4.2.3.1.3.4 Ende der Befreiung 93
4.2.3.2 Die steuerliche Buchführungs- und Abschlusspflicht 94
4.2.3.2.1 Überblick 94
4.2.3.2.2 Beginn der steuerlichen Buchführungs- und Abschlusspflicht 95
4.2.3.2.3 Ende der steuerlichen Buchführungs- und Abschlusspflicht 96
4.2.3.2.4 Verhältnis zwischen § 141 AO und § 241a HGB 97
4.2.4 Vom Maßgeblichkeitsprinzip betroffener Personenkreis 101
4.2.5 Mögliche zukünftige Entwicklungen 103
4.2.5.1 Befreiung von Personenhandelsgesellschaften von der Abschlusspflicht 103
4.2.5.2 Befreiung von Kleinstunternehmen von der Abschlusspflicht 105
4.2.5.2.1 Richtlinienvorschlag zur Änderung der Vierten EG-Richtlinie 105
4.2.5.2.2 Beurteilung der Reformvorschläge 106
4.2.6 Zwischenergebnis 108
4.3 Der sachliche Geltungsbereich des Maßgeblichkeitsprinzips 111
5 Die Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips 113
5.1 Vorbemerkung 113
5.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 114
5.2.1 Begriffsbestimmung, Rechtsnatur und Charakterisierung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 114

5.2.2 Die Methoden zur Gewinnung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 117
5.2.2.1 Vorbemerkung 117
5.2.2.2 Induktive Methode 117
5.2.2.3 Deduktive Methode 119
5.2.2.4 Hermeneutische Methode 120
5.2.3 Die Darstellung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 121
5.2.3.1 Vorbemerkung 121
5.2.3.2 Systematisierung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 122
5.2.3.3 Rahmengrundsätze 124
5.2.3.3.1 Richtigkeit und Willkürfreiheit 124
5.2.3.3.2 Klarheit 125
5.2.3.3.3 Vollständigkeit 126
5.2.3.4 Abgrenzungsgrundsätze 128
5.2.3.4.1 Realisationsprinzip 128
5.2.3.4.2 Grundsätze der sachlichen und zeitlichen Abgrenzung 129
5.2.3.4.3 Imparitätsprinzip 130
5.2.3.5 Ergänzende Grundsätze 132
5.2.3.5.1 Stetigkeitsprinzip 132
5.2.3.5.2 Vorsichtsprinzip 135
5.2.3.6 Das Verhältnis der einzelnen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung untereinander 137
5.3 Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem BilMoG 139
5.3.1 Die materielle Maßgeblichkeit 139
5.3.1.1 Der Begriff der materiellen Maßgeblichkeit 139
5.3.1.2 Das Verweisungsziel des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 140
5.3.1.3 Die Reichweite der materiellen Maßgeblichkeit 143
5.3.1.3.1 Die materielle Ansatzmaßgeblichkeit 143
5.3.1.3.2 Die materielle Bewertungsmaßgeblichkeit 147
5.3.2 Die formelle Maßgeblichkeit 150
5.3.2.1 Der Begriff der formellen Maßgeblichkeit 150
5.3.2.2 Die Reichweite der formellen Maßgeblichkeit 152
5.3.3 Die umgekehrte Maßgeblichkeit 156
5.3.3.1 Der Begriff der umgekehrten Maßgeblichkeit 156
5.3.3.2 Die Reichweite der umgekehrten Maßgeblichkeit 156

5.3.4 Zwischenergebnis 158
5.4 Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem BilMoG 160
5.4.1 Vorbemerkung 160
5.4.2 Die vom Gesetzgeber intendierte Zielsetzung bei der Änderung des § 5 Abs. 1 EStG 160
5.4.3 Die Darstellung des Inhalts des neu gefassten § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 163
5.4.4 Die Kategorisierung steuerlicher Wahlrechte 164
5.4.5 Die Auslegung des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG 166
5.4.5.1 Wortlaut versus gesetzgeberischer Wille 166
5.4.5.2 Der Meinungsstand im Schrifttum 167
5.4.5.3 Die Auffassung der Finanzverwaltung 170
5.4.6 Die Auswirkungen des BilMoG auf die Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips 173
5.4.6.1 Vorbemerkung 173
5.4.6.2 Die materielle Maßgeblichkeit 173
5.4.6.3 Die formelle und umgekehrte Maßgeblichkeit 175
5.4.6.4 Die Bedeutung des Stetigkeitsgrundsatzes bei der Ausübung steuerlicher Wahlrechte 180
5.4.7 Zwischenergebnis 181
6 Die Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für die Bilanzierung 183
6.1 Vorbemerkung 183
6.2 Die Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für die Bilanzierung dem Grunde nach 183
6.2.1 Überblick 183
6.2.2 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit 185
6.2.2.1 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit eines Vermögensgegenstands 185
6.2.2.1.1 Der Begriff des Vermögensgegenstands 185
6.2.2.1.2 Merkmale der abstrakten Aktivierungsfähigkeit 186
6.2.2.1.2.1 Vorhandensein eines wirtschaftlichen Werts 186
6.2.2.1.2.2 Selbständige Verkehrsfähigkeit 187
6.2.2.1.2.3 Selbständige Bewertbarkeit 194
6.2.2.2 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit eines Wirtschaftsguts 195
6.2.2.2.1 Die historisch-terminologische Entwicklung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ 195
6.2.2.2.2 Merkmale der abstrakten Aktivierungsfähigkeit 199
6.2.2.3 Vergleich der handels- und steuerrechtlichen Aktivierungskonzeptionen 200

6.2.3 Konkrete Aktivierungsfähigkeit 202
6.2.3.1 Subjektive Zurechenbarkeit von Aktivierungsgegenständen 202
6.2.3.2 Sachliche Zuordnung von Aktivierungsgegenständen zum (Betriebs-) Vermögen 206
6.2.3.2.1 Vorbemerkung 206
6.2.3.2.2 Einzelkaufleute 207
6.2.3.2.2.1 Handelsrechtliche Zuordnung von Aktivierungsgegenständen 207
6.2.3.2.2.2 Steuerrechtliche Zuordnung von Aktivierungsgegenständen 208
6.2.3.2.3 Personenhandelsgesellschaften 212
6.2.3.2.3.1 Handelsrechtliche Zuordnung von Aktivierungsgegenständen 212
6.2.3.2.3.2 Steuerrechtliche Zuordnung von Aktivierungsgegenständen 213
6.2.3.2.4 Kapitalgesellschaften 215
6.2.3.2.4.1 Handelsrechtliche Zuordnung von Aktivierungsgegenständen 215
6.2.3.2.4.2 Steuerrechtliche Zuordnung von Aktivierungsgegenständen 215
6.2.3.2.5 Zwischenergebnis 216
6.2.3.3 Beachtung konkreter handelsrechtlicher Aktivierungsvorschriften 217
6.2.3.3.1 Vorbemerkung 217
6.2.3.3.2 Handelsrechtliche Aktivierungsgebote für Nicht-Vermögensgegenstände 217
6.2.3.3.2.1 Verrechnung von Zweckvermögen und Schulden 217
6.2.3.3.2.2 Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert 222
6.2.3.3.2.3 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten 224
6.2.3.3.3 Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte 227
6.2.3.3.3.1 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens 227
6.2.3.3.3.2 Disagio 231
6.2.3.3.4 Handelsrechtliche Aktivierungsverbote 232
6.2.3.3.4.1 Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens 232
6.2.3.3.4.2 Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals 232
6.2.3.3.4.3 Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen 233
6.2.3.3.4.4 Spezielle Aktivierungsverbote des § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB 233
6.2.3.3.4.5 Nichtausweis schwebender Geschäfte 235
6.2.3.4 Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz durch konkrete steuerliche Sondervorschriften im Rahmen der Aktivierung 237

6.2.3.4.1 Vorbemerkung 237
6.2.3.4.2 Obligatorische Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz 237
6.2.3.4.2.1 Verrechnung von Zweckvermögen und Schulden 237
6.2.3.4.2.2 Abgrenzung für Verbrauchsteuern und Zölle 238
6.2.3.4.2.3 Abgrenzung für Umsatzsteuer auf Anzahlungen 240
6.2.3.4.3 Bedingte Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz 242
6.2.3.4.3.1 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens 242
6.2.3.4.3.2 Geringwertige Wirtschaftsgüter 243
6.2.3.4.3.3 Disagio 248
6.2.4 Abstrakte Passivierungsfähigkeit 248
6.2.4.1 Abstrakte Passivierungsfähigkeit einer Schuld 248
6.2.4.2 Abstrakte Passivierungsfähigkeit eines (negativen) Wirtschaftsguts 251
6.2.5 Konkrete Passivierungsfähigkeit 252
6.2.5.1 Subjektive Zuordnung von Passivierungsgegenständen 252
6.2.5.2 Sachliche Zuordnung von Passivierungsgegenständen zum (Betriebs-) Vermögen 254
6.2.5.2.1 Vorbemerkung 254
6.2.5.2.2 Einzelkaufleute 255
6.2.5.2.2.1 Handelsrechtliche Zuordnung von Passivierungsgegenständen 255
6.2.5.2.2.2 Steuerrechtliche Zuordnung von Passivierungsgegenständen 255
6.2.5.2.3 Personenhandelsgesellschaften 257
6.2.5.2.3.1 Handelsrechtliche Zuordnung von Passivierungsgegenständen 257
6.2.5.2.3.2 Steuerrechtliche Zuordnung von Passivierungsgegenständen 258
6.2.5.2.4 Kapitalgesellschaften 259
6.2.5.2.4.1 Handelsrechtliche Zuordnung von Passivierungsgegenständen 259
6.2.5.2.4.2 Steuerrechtliche Zuordnung von Passivierungsgegenständen 259
6.2.5.2.5 Zwischenergebnis 259
6.2.5.3 Beachtung konkreter handelsrechtlicher Passivierungsvorschriften 260
6.2.5.3.1 Vorbemerkung 260
6.2.5.3.2 Handelsrechtliches Passivierungsgebot für Nichtschulden 260
6.2.5.3.2.1 Eigenkapital 260
6.2.5.3.2.2 Aufwandsrückstellungen 261
6.2.5.3.2.3 Passive Rechnungsabgrenzungsposten 263

6.2.5.3.3 Handelsrechtliches Passivierungswahlrecht für bestimmte Pensionszusagen i. S. d. Artikels 28 Abs. 1 Satz 1 und 2 EGHGB 264
6.2.5.3.4 Handelsrechtliche Passivierungsverbote 267
6.2.5.4 Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz durch konkrete steuerliche Sondervorschriften im Rahmen der Passivierung 267
6.2.5.4.1 Vorbemerkung 267
6.2.5.4.2 Obligatorische Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz 268
6.2.5.4.2.1 Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen 268
6.2.5.4.2.2 Rückstellungen für Dienstjubiläen 269
6.2.5.4.2.3 Drohverlustrückstellungen 270
6.2.5.4.3 Bedingte Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz 272
6.2.5.4.3.1 Steuerfreie Rücklagen 272
6.2.5.4.3.2 Pensionszusagen 273
6.2.5.4.3.2.1 Unmittelbare Pensionszusagen 273
6.2.5.4.3.2.2 Mittelbare Pensionszusagen und ähnliche unmittelbare und mittelbare Verpflichtungen 278
6.2.5.4.3.3 Rückstellungen wegen Schutzrechtsverletzungen und Dienstjubiläen 278
6.3 Die Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für die Bilanzierung der Höhe nach 279
6.3.1 Vorbemerkung 279
6.3.2 Obligatorische Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz 280
6.3.2.1 Behandlung anschaffungsnaher Herstellungskosten sowie der Vereinfachungsregel nach R 21 Abs. 2 EStR bei Gebäuden 280
6.3.2.2 Nutzungsdauer 281
6.3.2.2.1 Allgemeines 281
6.3.2.2.2 Sonderregelungen zur Nutzungsdauer 283
6.3.2.2.2.1 Gebäude 283
6.3.2.2.2.2 Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert 284
6.3.2.2.2.3 Sammelposten für geringwertige Wirtschaftsgüter 286
6.3.2.3 Außerplanmäßige Wertkorrekturen 288
6.3.2.4 Wertaufholung 290
6.3.2.5 Bewertung von Verbindlichkeiten 292
6.3.2.6 Bewertung von Rückstellungen 293
6.3.2.6.1 Allgemeine Bewertung von Rückstellungen 293

6.3.2.6.2 Besonderheiten bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen 295
6.3.2.7 Währungsumrechnung 297
6.3.3 Bedingte Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz 299
6.3.3.1 Anschaffungskosten bei Tauschgeschäften 299
6.3.3.2 Herstellungskosten 301
6.3.3.3 Abschreibungsmethoden 306
6.3.3.4 Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen und Investitionsabzugsbetrag 308
6.3.3.5 Teilwertabschreibungen 309
6.3.3.6 Erhaltene Investitionszuschüsse und Investitionszulagen der öffentlichen Hand 313
6.3.3.7 Bewertungsvereinfachungen 314
6.4 Die Auswirkungen des Auseinanderfallens von Handels- und Steuerbilanz auf die Bildung latenter Steuern 316
7 Die Diskussion um das Maßgeblichkeitsprinzip 324
7.1 Die wichtigsten Argumente für und wider das Maßgeblichkeitsprinzip 324
7.1.1 Vorbemerkung 324
7.1.2 Vereinbarkeit der Zwecke der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung 324
7.1.3 Einheit der Rechtsordnung 327
7.1.4 Vereinfachung der Rechtsanwendung 329
7.1.5 Schutzfunktion vor dem Fiskus 330
7.1.6 Vereinfachung der Rechnungslegung durch Erstellung einer „Einheitsbilanz“ 331
7.1.7 Verstoß gegen die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung 335
7.1.8 Deformation der Handelsbilanz 336
7.2 Alternativkonzepte zum Maßgeblichkeitsprinzip 336
7.2.1 Vorbemerkung 336
7.2.2 Eigenständiges Bilanzsteuerrecht 337
7.2.3 IFRS-Bilanz 338
7.2.4 Überschussrechnung 339
7.3 Zwischenergebnis und Vorschlag zur Stärkung des Maßgeblichkeitsprinzips 341
8 Schlussbemerkungen und Ausblick 344
Literaturverzeichnis 347
Stichwortverzeichnis 427