

Schriften zum Steuerrecht

Band 39

Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung

Maßgeblichkeitsausprägungen de lege lata et ferenda

Von

Thomas Stobbe



Duncker & Humblot · Berlin

THOMAS STOBBE

**Die Verknüpfung handels- und
steuerrechtlicher Rechnungslegung**

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 39

**Die Verknüpfung handels- und
steuerrechtlicher Rechnungslegung**
Maßgeblichkeitsausprägungen de lege lata et ferenda

Von

Dr. Thomas Stobbe



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Stobbe, Thomas:

Die Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher
Rechnungslegung: Massgeblichkeitsausprägungen de lege lata
et ferenda / von Thomas Stobbe. – Berlin: Duncker und
Humblot, 1991

(Schriften zum Steuerrecht; Bd. 39)

Zugl.: Passau, Univ., Diss., 1990

ISBN 3-428-07132-8

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten

© 1991 Duncker & Humblot GmbH, Berlin 41

Fotoprint: Werner Hildebrand, Berlin 65

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-07132-8

GELEITWORT

Handels- und Steuerbilanz sind in Deutschland seit über 100 Jahren in einer weltweit fast einzigartigen Form durch die Maßgeblichkeit verbunden. Ursprünglich mit dem Ziel eingeführt, die Rechnungslegungsvorschriften für die Kaufleute zu erleichtern, hat sich diese Maßgeblichkeit zu einem äußerst komplexen Beziehungsgeflecht mit ständig weiterwuchernden Verknüpfungen auf einer wachsenden Zahl von Ebenen entwickelt. Das in Leitlinien und Details immer weniger durchschaubare komplexe Geflecht erscheint allerdings immer weniger gesetzlich abgesichert zu sein. Verwirrung und Widersprüche finden sich nicht nur in der Literatur, sondern auch in den höchstrichterlichen Urteilen. Sie kommen zudem in dem raschen Ersatz des § 6 Abs. 3 EStG durch § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG zum Ausdruck, der zeigt, daß auch der Gesetzgeber das entstandene Geflecht nicht mehr voll durchschaut.

Stobbe hat sich auf die Aufgabe eingelassen, die Maßgeblichkeit mit ihren verschiedenen Varianten und mit den verschlungenen Bindungen zwischen Handels- und Steuerbilanz einmal umfassend zu durchleuchten. Nicht zuletzt auf Basis einer eigenen praxisnahen Theorie und großen Fleißes bei der Literaturarbeit gelingt das in überzeugender Weise. Die Arbeit zeigt die zentralen Interpretationsrichtungen in der Literatur auf und setzt sich mit ihnen sowohl rechtlich-systematisch als auch ökonomisch auseinander. Sie liefert damit einen für die inzwischen breit eingesetzte Diskussion über die Maßgeblichkeit unverzichtbaren systematischen Überblick über die verwirrende Literatur. Mit der eigenen Theorie, den herausgearbeiteten Ungereimtheiten und ökonomischen Unverträglichkeiten zeigt sie zugleich Wege zur Verbesserung auf. Derartige Anregungen sind nicht zuletzt vor dem Hintergrund einer immer näher zusammenrückenden Welt wertvoll, in der auch Rechnungslegungsvorschriften zweckmäßig und wettbewerbsfähig sein müssen.

Prof. Dr. Thomas Schildbach

VORWORT

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz ist "im Fluß". Dies waren die Ausgangsüberlegungen für den Beginn der vorliegenden Dissertation. Während ursprünglich die Bilanzierung steuerfreier Rücklagen in der Handelsbilanz der Anknüpfungspunkt meiner Arbeit war, so änderten sich meine Überlegungen hin zu einer möglichst umfassenden Darstellung der Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung. Dabei danke ich in erster Linie meinem verehrten Doktorvater Professor Dr. Thomas Schildbach für die vorzügliche Betreuung und die zahlreichen interessanten Diskussionen sowie Herrn Professor Dr. Klaus Dittmar Haase für die Übernahme des Zweitgutachtens herzlich. Zu danken habe ich allen wissenschaftlichen Mitarbeitern, Sekretärinnen und studentischen Hilfskräften des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre mit Schwerpunkt für Investitions- und Unternehmensrechnung an der Universität Passau für ihre Unterstützung. Positive Faktoren waren dabei insbesondere das gute Lehrstuhlklima und die stete Diskussionsbereitschaft meiner Kollegen. Ein besonderer Dank gilt an dieser Stelle Herrn Dipl.-Kfm. Michael Feldhoff und Herrn Dipl.-Kfm. Stefan Koenen.

Im Rahmen der Fertigstellung und Endredaktion der Dissertation wurde ich von zahlreichen Freunden und Studenten unterstützt, denen ich zu Dank verpflichtet bin. Hervorzuheben sind dabei insbesondere Herr Dipl.-Kfm. Dirk Brüninghaus, mit dem ich zahlreiche rechtliche Probleme des Maßgeblichkeitsprinzips und ihrer Auswirkungen in vielen Stunden fachkundig diskutieren konnte, sowie Frau Rechtsreferendarin Ursula Weßling und Herrn Dipl.-Kfm. Hermann Watzinger für die kritische Durchsicht des Manuskripts, ohne deren Hilfe das vorliegende Werk wesentlich mehr formale Ungereimtheiten enthalten würde.

Während des letzten Jahres meiner Dissertation wurde ich von der Arthur Andersen-Stiftung im Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft e.V. finanziell unterstützt. Ohne diese Form der Unterstützung wäre es nicht möglich gewesen, die Dissertation noch im Jahre 1990 fertigzustellen. Für diese unabhängige und großzügige Förderung der Stiftung danke ich ganz herzlich. Ferner danke ich den Herren Professores J. Lang und J. P. Meincke für Übernahme des Werkes in die Reihe "Schriften zum Steuerrecht".

Passau, im März 1991

Thomas Stobbe

INHALTSVERZEICHNIS

A. Überblick	21
B. Die Berücksichtigung des Staates bei den Zwecken und der Verknüpfung der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung	22
1. Grundlagen	22
2. Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung	24
2.1. Ausschüttungsbemessungsfunktion	24
2.2. Informationsfunktion	26
3. Zwecke der steuerrechtlichen Rechnungslegung	28
3.1. Steuerbemessungsfunktion	28
3.2. Nebenzwecke	29
3.3. Fazit	30
4. Vergleich der Zwecke	30
C. Modelle zur Verknüpfung der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung	33
1. Grundbegriffe	33
1.1. Materielle Maßgeblichkeit	34
1.1.1. Grundsatz	34
1.1.2. Vorbehaltsformen steuerrechtlicher Regelungen	34
1.1.3. Modifikationen der materiellen Maßgeblichkeit aufgrund der Zwecke der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	44
1.1.4. Fazit	46
1.2. Formelle Maßgeblichkeit	47
1.2.1. Grundsatz	47
1.2.2. Varianten der formellen Maßgeblichkeit	47

1.2.3. Erweiterte formelle Maßgeblichkeit	49
1.2.4. Das Verhältnis von Modifikationen aufgrund der Zwecke der steuerrechtlichen Gewinnermittlung zu der formellen Maßgeblichkeit	49
1.3. Umgekehrte Maßgeblichkeit	50
1.4. Fortgang der Untersuchung	52
2. Kombinationen der materiellen und formellen Maßgeblichkeit	53
2.1. Darstellung der Kombinationen anhand eines Rasters	53
2.2. Analyse der verschiedenen Kombinationen der materiellen und formellen Maßgeblichkeit	53
2.3. Kriterien für die Auswahl der Modelle	61
2.4. Folgerungen - Auswahl der Modelle	65
3. Kombination der den Zwecken der steuerrechtlichen Gewinnermittlung entsprechend modifizierten materiellen Maßgeblichkeit mit der formellen Maßgeblichkeit	67
4. Kombination von materieller und umgekehrter Maßgeblichkeit	68
5. Kombination von materieller, formeller und umgekehrter Maßgeblichkeit	72
6. Folgerungen	73
D. Die Problematik der Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung de lege lata	75
1. Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB als Grundlage für die materielle Maßgeblichkeit	75
1.1. Beschränkung der materiellen Maßgeblichkeit auf handelsrechtliche GoB? ..	76
1.2. Berücksichtigung rechtsformspezifischer Vorschriften und GoB im Rahmen der materiellen Maßgeblichkeit?	79
1.3. Die Heranziehung der Zwecke steuerrechtlicher Gewinnermittlung zur Auslegung der Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB	81
1.4. Der Geltungsbereich der materiellen Maßgeblichkeit	84
2. Die materielle Maßgeblichkeit im Rahmen des Bilanzansatzes	86
2.1. Grundsatz	86
2.2. Verhältnis zu den anderen steuerrechtlichen Spezialvorschriften	87
2.2.1. Steuerrechtliche Spezialvorschriften in § 5 Absätze 2 bis 5 EStG	87
2.2.2. Das steuerliche Ansatzwahlrecht nach § 6 a EStG	90
2.3. Zuordnung des Betriebsvermögens	94

2.3.1.	Das Verhältnis von § 5 Abs. 1 EStG zu § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG und § 39 AO für die Abgrenzung des Betriebsvermögens	94
2.3.2.	Zuordnung des Vermögens in der Handels- und Steuerbilanz von Einzelkaufleuten	96
2.3.3.	Unterschiede bei der Zuordnung des Vermögens in der Handels- und Steuerbilanz von Personenhandelsgesellschaften	99
2.3.4.	Die Vermögensabgrenzung bei Kapitalgesellschaften unter Berücksichtigung der Liebhaberei	105
2.3.5.	Fazit	106
2.4.	Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums	107
2.4.1.	Anwendbarkeit des Maßgeblichkeitsgrundsatzes?	107
2.4.2.	Grundsatz des wirtschaftlichen Eigentums	109
2.4.3.	Problematik des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasing	111
2.4.4.	Problematik des wirtschaftlichen Eigentums bei Pensionsgeschäften	114
2.4.5.	Die Grenzen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes beim wirtschaftlichen Eigentum - Zusammenfassung	117
2.5.	Identität oder Divergenz der Begriffe "Vermögensgegenstand/Schulden" und "Wirtschaftsgut"?	118
2.5.1.	Grundsätzliches	118
2.5.2.	Handels- und steuerrechtliche Kriterien bei immateriellen Anlagegegenständen	120
2.5.3.	Handels- und steuerrechtliche Kriterien bei Rückstellungen	122
2.5.4.	Folgerungen	126
2.6.	Die BFH-Rechtsprechung zu den Bilanzierungswahlrechten	127
2.6.1.	Grundsätze und deren Folgen	127
2.6.2.	Begründbarkeit und Zweckmäßigkeit der Ablehnung von Wahlrechten für die steuerrechtliche Gewinnermittlung - Kritik an der BFH-Rechtsprechung	129
2.7.	Bilanzierungshilfen	132
2.8.	Ist die materielle Maßgeblichkeit für den Bilanzansatz anwendbar? - Zusammenfassung	135
3.	Die materielle Maßgeblichkeit im Rahmen der Bewertung	139
3.1.	Vollständige Regelung durch steuerrechtliche Vorschriften mit entsprechender Auslegung ohne Bezugnahme auf handelsrechtliche GoB ..	139
3.2.	Vorrangigkeit steuerrechtlicher Vorschriften gegenüber handelsrechtlichen Vorschriften und GoB	141

3.3.	Maßgeblichkeit des Handelsrechts bei sich überschneidenden Vorschriften	144
3.3.1.	Grundsatz	144
3.3.2.	Auswirkungen dieser Auffassung anhand von Beispielen	145
3.3.3.	Konsequenzen dieser Auffassung	146
3.4.	Übertragung des BFH-Beschlusses vom 3.2.1969 auf die Bewertung?	147
3.5.	Analyse der Probleme an Einzelfragen	149
3.5.1.	Herstellungskosten	150
3.5.2.	Planmäßige Abschreibungen	155
3.5.3.	Außerplanmäßige Abschreibungen bei dauerhaften und vorübergehenden Wertminderungen	160
3.5.3.1.	Existieren sich entsprechende Regelungen in Handels- und Steuerrecht?	161
3.5.3.2.	Dauerhafte Wertminderungen des Anlagevermögens	164
3.5.3.3.	Dauerhafte und vorübergehende Wertminderungen des Umlaufvermögens	167
3.5.3.4.	Vorübergehende Wertminderungen des Anlagevermögens bei Nicht-Kapitalgesellschaften	168
3.5.3.5.	Vorübergehende Wertminderungen des Anlagevermögens bei Kapitalgesellschaften	169
3.5.3.6.	Bedeutung der materiellen Maßgeblichkeit bei außerplanmäßigen Abschreibungen - Zusammenfassung	170
3.5.4.	Abschreibungen auf einen Zukunftswert wegen Wertschwankungen nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB	171
3.5.5.	Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung	173
3.6.	Zusammenfassende Beurteilung der materiellen Maßgeblichkeit im Rahmen der Bewertung	174
4.	Die Maßgeblichkeit des in der Handelsbilanz konkret gewählten Wertansatzes für die Steuerbilanz (Formelle Maßgeblichkeit)	178
4.1.	Existiert ein allgemeinverbindlicher Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit?	178
4.1.1.	Historische Analyse der Gesetzgebung	178
4.1.2.	Die von Becker geprägte RFH-Rechtsprechung zur formellen Maßgeblichkeit	182
4.1.3.	§ 60 EStDV als Grundlage für die formelle Maßgeblichkeit?	185
4.1.4.	Entwicklungen der BFH-Rechtsprechung	186

4.1.5.	Beurteilung der Rechtslage bis 1989	189
4.2.	Verankerung der formellen Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG nach dem Steuerreformgesetz 1990	193
4.2.1.	Die Neuregelung und deren Entwürfe	193
4.2.2.	Offene Fragen bei Geltung eines allgemeinverbindlichen Grundsatzes der formellen Maßgeblichkeit	195
4.3.	Lösungsmöglichkeiten für das Verhältnis von materieller und formeller Maßgeblichkeit	197
4.3.1.	Materielle Maßgeblichkeit als Voraussetzung für die formelle Maßgeblichkeit	198
4.3.1.1.	Vorrangigkeit handelsrechtlicher Regelungen	199
4.3.1.2.	Subsidiarität handelsrechtlicher Regelungen	201
4.3.2.	Formelle Maßgeblichkeit ohne Anwendbarkeit der materiellen Maßgeblichkeit?	202
4.3.3.	Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz	203
4.3.3.1.	Unterschreitungen eines handelsbilanziellen Wertes in der Steuerbilanz	204
4.3.3.2.	Überschreitungen eines handelsbilanziellen Wertes in der Steuerbilanz	205
4.3.4.	Anwendbarkeit einer "erweiterten formellen Maßgeblichkeit"?	206
4.4.	Verhältnis von formeller und materieller Maßgeblichkeit anhand problematischer Einzelfragen	206
4.5.	Formelle Maßgeblichkeit als Vorform der umgekehrten Maßgeblichkeit ..	213
4.5.1.	Grundlegendes	213
4.5.2.	Auswirkungen der formellen Maßgeblichkeit auf die offene und stille Selbstfinanzierung	214
4.5.3.	Auswirkungen der formellen Maßgeblichkeit auf die Ausschüttungen bei Personen- und Kapitalgesellschaften	215
4.5.4.	Wirkungen der formellen Maßgeblichkeit auf die Kompetenzverteilung bei Kapitalgesellschaften	217
4.5.5.	Folgerungen	219
5.	Die umgekehrte Maßgeblichkeit	220
5.1.	Grundlagen	220
5.1.1.	Öffnungsklauseln für Personengesellschaften	221
5.1.2.	Öffnungsklauseln für Kapitalgesellschaften	222
5.2.	Umfang der umgekehrten Maßgeblichkeit	223

5.2.1. Personengesellschaften	223
5.2.2. Umfang der formellen Maßgeblichkeit als Voraussetzung für die umgekehrte Maßgeblichkeit bei Kapitalgesellschaften	224
5.3. Die umgekehrte Maßgeblichkeit als Bestandteil der materiellen Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG?	226
5.4. Gesetzliche Verankerung der formellen Maßgeblichkeit im Rahmen der umgekehrten Maßgeblichkeit durch § 6 Abs. 3 EStG 1985 und andere Spezialvorschriften bis 1989	227
5.4.1. Rechtslage bei steuerfreien Rücklagen	229
5.4.2. Problematik bei steuerrechtlichen Gebäudeabschreibungen	230
5.4.3. Anwendbarkeit der formellen und umgekehrten Maßgeblichkeit bei Teilwertabschreibungen?	233
5.5. Rechtslage der formellen Maßgeblichkeit nach der Neuregelung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG 1990 im Rahmen der umgekehrten Maßgeblichkeit ..	235
5.6. Verhältnis von materieller, formeller und umgekehrter Maßgeblichkeit bei Zuschreibungen	237
5.7. Systematische Probleme im Verhältnis von materieller, formeller und umgekehrter Maßgeblichkeit bei steuerrechtlichen Wahlrechten	240
5.8. Ökonomische Auswirkungen der formellen und umgekehrten Maßgeblichkeit auf die Ausschüttungsbemessungsfunktion	242
5.8.1. Unterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften	242
5.8.2. Auswirkungen der formellen Maßgeblichkeit bei Steuerver- günstigungen (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG 1990) auf die Aus- schüttungsbemessung bei Kapitalgesellschaften	243
5.8.3. Auswirkungen von Steuervergünstigungen ohne formelle Maßgeb- lichkeit auf die Ausschüttungsbemessung bei Kapitalgesellschaften	248
5.8.3.1. Rücklagenproblematik und Eigenkapitalrendite	248
5.8.3.2. Die Problematik des gegenwärtigen Körperschaftsteuersystems beim verwendbaren Eigenkapital und deren Folgen auf die Ausschüttungsbemessung	250
5.9. Beurteilung der umgekehrten Maßgeblichkeit - Folgerungen	255
E. Entwicklung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes unter Berücksichtigung der EG-Harmonisierung der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	260
1. Darstellung des Vorentwurfs und dessen Auswirkungen auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz	260
1.1. Stellung der Vorbehalte im Rahmen der materiellen Maßgeblichkeit	261

1.2. Verankerung der formellen Maßgeblichkeit?	262
1.3. Abschaffung von Steuervergünstigungen und deren mögliche Folgen für die umgekehrte Maßgeblichkeit	262
1.4. Angleichung steuerrechtlicher Vorschriften an das Handelsrecht bzw. an die 4. EG-Richtlinie	263
1.5. Neuerungen und Abweichungen vom Handelsrecht	267
2. Ausblick	268
F. Ergebnisse und Reformvorschläge	271
Literaturverzeichnis	284
Verwaltungsmittelungen	300
Bundesrats- und Bundestags-Drucksachen sowie weitere Gesetzgebungsmaterialien	301
Urteilsverzeichnis	302

ÜBERSICHTENVERZEICHNIS

Übersicht 1: Auswirkungen unterschiedlicher Vorbehaltsformen auf das Steuerrecht	43
Übersicht 2: Modifikationen der materiellen Maßgeblichkeit	45
Übersicht 3: Kombinationen der materiellen Maßgeblichkeit unter Berücksichtigung verschie- dener Vorbehalte und der Varianten der formellen Maßgeblichkeit	54
Übersicht 4: Kriterium I für die Konfliktlösung von materieller und formeller Maßgeblichkeit	63
Übersicht 5: Kriterium II für die Konfliktlösung von materieller und formeller Maßgeblichkeit	64
Übersicht 6: Kriterium III für die Konfliktlösung von materieller und formeller Maßgeblichkeit	65
Übersicht 7: Systematisierung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes bei den Pensionsrückstellungen ohne pensionsähnliche Leistungen	93
Übersicht 8: Probleme der Anwendbarkeit des Maßgeblichkeitsgrundsatzes bei den Ingang- setzungs- und Erweiterungsaufwendungen bei Kapitalgesellschaften	133

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.A.	anderer Auffassung
Abk.	Abkürzung(en)
ABIEG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
Abt.	Abteilung
ADS	Adler/Düring/Schmaltz
Afa	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AIG	Auslandsinvestitionsgesetz
AktG	Aktiengesetz
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
Anm. d. Verf.	Anmerkung des Verfassers
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Der Betriebs-Berater
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
begr.	begründet
BerlinFG	Berlinförderungsgesetz
Beschl.	Beschluß
betr.	betrifft
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache

BSStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BV	Betriebsvermögen
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
DB	Der Betrieb
DBW	Die Betriebswirtschaft
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
DM	Deutsche Mark
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
E	Entwurf
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft(en)
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EK	Eigenkapital
EntwLStG	Entwicklungsländer-Steuergesetz
Erg.	Ergänzung
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTG 1985	Einkommensteuergesetz in der Fassung des Bilanzrichtlinien-Gesetzes vom 19.12.1985
ESTG 1990	Einkommensteuergesetz nach dem Steuerreformgesetz 1990 in der Fassung des Wohnungsbauförderungs-Gesetzes vom 21.12.1985
ESTR	Einkommensteuerrichtlinien
e.V.	eingetragener Verein
evtl.	eventuell
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FN	Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
G	Gesetz
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
ggfs.	gegebenenfalls

GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GrS	Großer Senat
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
handelsrechtl.	handelsrechtlich
HdJ	Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen
HdR	Handbuch der Rechnungslegung
Hervorh.	Hervorhebung
HFA	Hauptfachausschuß des IdW
HGB	Handelsgesetzbuch
H/H/R	Herrmann/Heuer/Raupach
h.L.	herrschende Lehre
h.M.	herrschende Meinung
HR	Handelsrecht
hrl.	handelsrechtlich
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	herausgegeben
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
Inf	Die Information über Steuer und Wirtschaft
insbes.	insbesondere
i.S.d., iSd.	im Sinne des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
Jg.	Jahrgang
Kap.	Kapitel
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Lifo	Last in first out
m.E.	meines Erachtens
Mio	Million(en)
m.W.	meines Wissens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NA	Sonderauschuß Neues Aktienrecht des IdW
N.F.	Neue Folge
NJW	Neue Juristische Wochenschrift

Nr.	Nummer
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	offene Handelsgesellschaft
o.J.	ohne Jahresangabe
pass.	passiv(e)
PV	Privatvermögen
Rdnr.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGSt	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen
RGZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RIW	Recht der internationalen Wirtschaftspraxis
Rn.	Randnummer
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SBV	Sonderbetriebsvermögen
sog.	sogenannt(e)
Sp.	Sp.
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBP	Die steuerliche Betriebsprüfung
Steubi	Steuerbilanz
steuerrechtl.	steuerrechtlich
stl.	steuerrechtlich
StR	Steuerrecht
StuW	Steuer und Wirtschaft
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem; und andere
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
Urt.	Urteil
usw.	und so weiter
u.U.	unter Umständen
Verf.	Verfasser
Vfg.	Verfügung
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
WFA	Wohnungswirtschaftlicher Fachausschuß des IdW
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium
WISU	Das Wirtschaftsstudium

WM	Wertpapier-Mitteilungen
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WP-Handbuch	Wirtschaftsprüfer-Handbuch
z.B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZonenRFG	Zonenrandförderungsgesetz
z.T.	zum Teil

A. ÜBERBLICK

Das Verhältnis der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung ist in Deutschland seit über 100 Jahren vom sogenannten Maßgeblichkeitsgrundsatz geprägt. Dieser Grundsatz ist schon seit mehreren Jahren aufgrund von verschiedenen BFH-Entscheidungen und Gesetzesänderungen Gegenstand heftiger Diskussionen. Dabei hat sich gezeigt, daß die Rechtslage sehr unterschiedlich interpretiert worden ist und interpretiert wird.

Das Maßgeblichkeitsprinzip, das man auch allgemein als "Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz"¹ bezeichnet, wird in dieser Arbeit aus theoretischer Sicht und aus der Sicht des gegenwärtigen Rechtssystems analysiert. Nach einer kurzen Abhandlung über die Zwecke der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung werden in Form von Modellen verschiedene Maßgeblichkeitsausprägungen unabhängig vom derzeitigen Rechtszustand vorgestellt. Die verschiedenen Maßgeblichkeitsausprägungen werden anschließend bei der Darstellung der verschiedenen Meinungen des gegenwärtigen Handels- und Steuerbilanzrechts untersucht. Probleme der Zuordnung von bestimmten Formen der Maßgeblichkeit bereitet dabei die unklare Rechtslage. Diese wird insbesondere für den Bereich der im Handelsrecht und im Steuerrecht kodifizierten Wahlrechte erläutert werden.

Im Rahmen der Darstellung der verschiedenen Meinungen wird es daher notwendig sein, zum derzeitigen Rechtssystem der Verknüpfung der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung Reformvorschläge zu machen und zur Diskussion zu stellen. Dabei wird auch die Neuregelung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG nach dem Steuerreformgesetz 1990 in der Fassung des Wohnungsbauförderungsgesetzes berücksichtigt.

1 Z.B. Haberstock (1989), S. 139.

B. DIE BERÜCKSICHTIGUNG DES STAATES BEI DEN ZWECKEN UND DER VERKNÜPFUNG DER HANDELS- UND STEUERRECHTLICHEN RECHNUNGSLEGUNG

1. Grundlagen

An einem Unternehmen sind verschiedene Gruppen vertraglich gebunden bzw. interessiert. Im Rahmen der Kompetenzabgrenzung gibt es verschiedene Beziehungen zwischen Auftraggebern und Beauftragten, die auch als Principal-Agent-Beziehungen bezeichnet werden.¹ Dabei sind insbesondere folgende Gruppen zu beachten:

- Eigner,
- Management,
- Gläubiger und
- Staat.²

Die Interessen des Staates, die im Rahmen dieser Arbeit aufgrund der Auswirkungen für den Fiskus besonders zu würdigen sind, können als Begründung für das Maßgeblichkeitsprinzip herangezogen werden, da der Staat im Rahmen der Steuerbemessungsfunktion eine Größe als Besteuerungsgrundlage für die Ertragsteuern heranzieht, die - zumindest teilweise - an handelsrechtliche Regelungen und/oder Größen anknüpft. Ferner ist zu beachten, daß bei gegenseitiger Abhängigkeit der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung der Staat auch in das System der handelsrechtlichen Rechnungslegung eingreift und diese somit beeinflussen kann.

1 Vgl. Jensen/Meckling (1976), S. 308; Arrow (1985), S. 37; Ewert (1986), S. 1; Schneider (1987 a), S. 26; Swoboda (1987), S. 49.

2 Die Beziehungen zwischen Eignern, Management und Gläubigern werden in der vorliegenden Arbeit nicht behandelt; siehe hierzu z.B.: Schildbach/Stobbe (1987), S. 26 ff. sowie Streim u.a. (1988), S. 9-24.

Im Rahmen dieser Arbeit wird anhand der Rechtsvorschriften untersucht, inwieweit der Staat unter den an einer Unternehmung beteiligten Gruppen eine besondere Stellung hat.

Als Begründung hierfür könnte die These herangezogen werden, daß der Staat zur Erzielung von Steuereinnahmen als "Principal"³ das Steuersystem durch Gesetze festlegen und dabei die "Aufteilungsregeln für das Unternehmensergebnis"⁴ definieren kann.⁵ Er kann dabei unter Beachtung bestimmter Besteuerungspostulate für die Beteiligung am Unternehmensergebnis eine eigenständige steuerrechtliche Gewinnermittlung festlegen oder eine Größe heranziehen, welche an die handelsrechtliche Gewinnermittlung gekoppelt ist. Dies würde der Auffassung entsprechen, daß der Fiskus als stiller und gleichberechtigter Teilhaber am Unternehmenserfolg genauso behandelt werden soll wie die Anteilseigner.⁶

Im Rahmen dieser Arbeit wird auf der Basis des gegenwärtigen Rechtssystems untersucht, ob der Staat in Gestalt des Fiskus als gleichberechtigter oder bevorzugter Teilhaber am Unternehmenserfolg behandelt wird.⁷ Folgt man der Ansicht, daß der Staat als stiller (gleichberechtigter) Teilhaber⁸ am Unternehmenserfolg genauso behandelt werden soll wie die Anteilseigner, so kann dies als Begründung für die Verknüpfung der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung in Gestalt des Maßgeblichkeitsprinzips herangezogen werden. Daher muß in der vorliegenden Arbeit untersucht werden, ob im gegenwärtigen Rechtssystem Unterschiede zwischen den handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlungsregeln bestehen und wie gegebenenfalls derartige Unterschiede zu begründen sind.

3 Swoboda (1987), S. 51.

4 Swoboda (1987), S. 51.

5 Vgl. Swoboda (1987), S. 51; siehe hierzu auch: Schneider (1987 b), S. 448; ders. (1988), S. 22 f.

6 Ansätze für derartige Forderungen sind zu finden bei: Wall (1954), S. 298; Kahl (1956), S. 85 f.; Moxter (1982 a), S. 207 und 211; Döllerer (1983), S. 172; Clemm/Nonnenmacher (1985), S. 240 f. Diese Forderung kann man auf die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen beschränken. Über den Steuersatz kann man dann die Höhe der Steuerzahlungen bestimmen.

7 Dabei wird nur die Bemessungsgrundlage der Besteuerung, also der steuerrechtliche Erfolg, betrachtet. Die Steuersatzproblematik, die bei dieser These auch berücksichtigt werden müßte, wird in der vorliegenden Arbeit nicht behandelt.

8 Nach dem Urteil des Königlich Preußischen Oberverswaltungsgerichts in Staatssteuer-sachen vom 2.7.1902, Ergänzungsband X, S. 305, entsprach die Rechtstellung des Fiskus (Steuergläubigers) der eines stillen Gesellschafters; siehe hierzu Barth (1955), S. 225 f.