

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 „Wirtschafts- gut“	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-Vermögensgegen- stände	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 steuer- liche 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 Pensions-	
zusagen 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 Dienst-	
jubiläen	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 Verein-	
fachungsregel 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