

INHALTSÜBERSICHT

Inhaltsübersicht	I
Literaturverzeichnis	IX

A. Einleitung

I. Problemstellung.....	1
II. Vorgehensweise.....	7

B. Geltungsbereich und Ausprägungen des Grundsatzes der Maßgeblichkeit

I. Geltungsbereich des Grundsatzes der Maßgeblichkeit.....	9
1. Handelsrechtliche Buchführungs- und Abschlußpflichten	9
2. Steuerrechtliche Buchführungs- und Abschlußpflichten.....	12
3. Der Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1 EStG.....	13
4. Das Verhältnis der §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG.....	13
II. Ausprägungen der Maßgeblichkeit.....	16
1. Die materielle Maßgeblichkeit	16
2. Die formelle Maßgeblichkeit	17
3. Die umgekehrte Maßgeblichkeit.....	18

C. Systematische Zusammenfassung wesentlicher Kritikpunkte und Problemkreise des Grundsatzes der Maßgeblichkeit in der Literatur

I. Kritikpunkte und Problemkreise des Grundsatzes der Maßgeblichkeit im einzelnen....	19
1. Unterschiedliche Zielsetzung von Handels- und Steuerbilanz	19
a. Ausschüttungsermittlung und Gläubigerschutzprinzip	20
b. Periodengerechter Gewinn nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip.....	20
2. Unklarheiten im Zusammenhang mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) als Generalnorm im deutschen Bilanzrecht	21
a. Unklarheiten über die Rechtsnatur der GoB	21
b. Unklarheiten bei der Ermittlung der GoB	22

aa. Ermittlung der GoB anhand der kaufmännischen Gebräuche	22
bb. Ableitung der GoB aus den Zwecken des Jahresabschlusses.....	22
cc. Ermittlung der GoB mit der hermeneutischen Methode.....	23
c. Unklarheiten bei der Verweisung auf die GoB.....	23
aa. Rechtsformunabhängige handelsrechtliche Vorschriften als GoB	24
bb. GoB als Bestandteil der oberen und unteren Normenschicht.....	25
cc. GoB als generelle Grundsätze aus der oberen Normenschicht.....	26
d. Unklarheiten im Zusammenhang mit steuerlichen GoB.....	27
e. Unklarheiten bei der Auslegung der GoB.....	28
aa. GoB und rein handelsrechtliche Auslegung.....	29
bb. GoB und richtlinienkonforme Auslegung	30
cc. GoB und steuerrechtliche Auslegung.....	31
3. Verfassungsrechtliche Bedenken am Grundsatz der Maßgeblichkeit.....	32
a. Maßgeblichkeit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung.....	32
b. Maßgeblichkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung.....	33
c. Maßgeblichkeit und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und Belastungs- gleichheit.....	34
d. Formelle (umgekehrte) Maßgeblichkeit und Gleichheitssatz Art. 3 GG.....	35
aa. Maßgeblichkeit und Ausschüttungssperrfunktion	35
bb. Maßgeblichkeit und Steuervorteile	36
e. Maßgeblichkeit und gesetzlicher Richter gem. Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG.....	37
4. Der Einfluß des europäischen Rechts auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz.....	38
a. Maßgeblichkeit und Öffnungsklauseln	39
b. Maßgeblichkeit und Wertaufholung.....	40
c. Maßgeblichkeit und steuerliche Korrekturposten	40
d. Maßgeblichkeit und "true and fair view"	41
5. Sonstige Kritikpunkte am Maßgeblichkeitsgrundsatz	42
a. Maßgeblichkeit und Kapitalmarkteffizienz.....	42
b. Maßgeblichkeit und Anteilseignerschutz.....	43
c. Maßgeblichkeit und Handelsbilanzpolitik	44
d. Maßgeblichkeit und Vermögensteuer.....	45
II. Ergebnis der systematischen Bestandsaufnahme wesentlicher Kritikpunkte und Problemkreise des Grundsatzes der Maßgeblichkeit.....	46

D. Die historische Entwicklung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes unter Berücksichtigung der handels- und steuerrechtlichen Gesetzgebung

I. Begründung und zeitlicher Einstieg der historischen Betrachtung	49
1. Die Relevanz einer geschichtlichen Betrachtung	49
2. Der Beginn der kaufmännischen Rechnungslegung.....	50
II. Darstellung der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung anhand einer historischen Schichtung	51
1. Die bilanzielle Gewinnermittlung in den deutschen Staaten bis 1919.....	51
a. Handelsrechtliche Gewinnermittlung.....	51
b. Steuerrechtliche Gewinnermittlung	54
c. Zusammenfassung.....	57
2. Die bilanzielle Gewinnermittlung von der Weimarer Republik bis zum Dritten Reich.....	60
a. Handelsrechtliche Gewinnermittlung.....	60
b. Steuerrechtliche Gewinnermittlung	63
aa. Das Einkommensteuergesetz von 1920 (EStG 1920).....	63
bb. Das Einkommensteuergesetz von 1925 (EStG 1925)	66
cc. Das Einkommensteuergesetz von 1934 (EStG 1934).....	70
c. Zusammenfassung.....	77
3. Die bilanzielle Gewinnermittlung in der Besatzungszeit.....	81
a. Handelsrechtliche Gewinnermittlung.....	81
b. Steuerrechtliche Gewinnermittlung	81
c. Die DM-Eröffnungsbilanz als Idealfall der Maßgeblichkeit "der Handelsbilanz für die Steuerbilanz"	82
4. Die bilanzielle Gewinnermittlung in der Bundesrepublik Deutschland	84
a. Die Entwicklung in der ersten Phase bis 1969.....	84
aa. Handelsrechtliche Gewinnermittlung.....	84
bb. Steuerrechtliche Gewinnermittlung.....	88
(1). Das Einkommensteuergesetz von 1955 (EStG 1955).....	88
(2). Das Einkommensteuergesetz von 1969 (EStG 1969).....	91
cc. Zusammenfassung.....	92
b. Die Entwicklung in der zweiten Phase bis zur Gegenwart	95
aa. Handelsrechtliche Gewinnermittlung	95
bb. Steuerrechtliche Gewinnermittlung.....	99
cc. Zusammenfassung.....	101

III. Zusammenfassende Ergebnisse der historischen Entwicklung	103
---	-----

E. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit in der Gesamtrechtsordnung

I. Maßgeblichkeit und Verfassungsrecht	106
1. Verfassungsrechtliche Anforderungen an Verweisungen	107
a. Allgemeines zu Verweisungen	107
b. Verfassungsrechtliche Anforderungen	108
aa. Dynamische Verweisungen und rechtsstaatliche-demokratische Legitimation	108
bb. Dynamische Verweisung und Grundsatz der Maßgeblichkeit	109
2. Prinzipien der formalen Rechtsstaatlichkeit	111
a. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung.....	112
aa. Vorbehalt des Gesetzes	112
bb. Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung.....	113
cc. Vorrang des Gesetzes.....	113
b. Gesetzesbestimmtheit.....	114
aa. Gesetzesbestimmtheit in der Literatur.....	114
bb. Gesetzesbestimmtheit in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	115
(1). Allgemein	115
(2). Unbestimmte Rechtsbegriffe und Generalklauseln.....	117
(3). Unbedenkliche Generalklauseln und unbestimmte Rechtsbegriffe in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts.....	118
cc. Kritik an der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	119
c. Rechtsfortbildung	121
aa. Rechtsfortbildung und Auslegung.....	121
(1). Allgemein	121
(2). Die Abgrenzung zwischen Rechtsfortbildung und Auslegung.....	122
(3). Möglicher Wortsinn, Lücken intra und praeter legem.....	123
bb. Die Grenzen der Rechtsfortbildung des Bundesverfassungsgerichts	125
(1). Allgemein	125
(2). Steuerrecht und Analogieverbot.....	126
d. Zusammenfassung und Bezugnahme auf die GoB.....	127
aa. Rechtsprechung als Maßstab der formalen Rechtsstaatlichkeit.....	127
bb. Rechtsprechung und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	128
(1). Rechtsnatur der GoB in der Rechtsprechung	128

(2). Ermittlung und Auslegung der GoB.....	129
(3). Rechtsprechungsgeprägte Systematik der GoB.....	130
cc. Zwischenergebnis	131
3. Prinzipien der materialen Rechtsstaatlichkeit.....	133
a. Art. 3 GG und Steuergerechtigkeit	133
aa. Gleichheit in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes.....	134
(1). Allgemein	134
(a). Willkürfreiheit und Systemgerechtigkeit.....	134
(b). Ermessensspielraum der Legislative	135
(c). Ermessensspielraum der Exekutive.....	136
(d). Ermessensspielraum der Judikative	137
(2). Rechtsprechung zum Steuerrecht.....	138
(a). Gleichmäßigkeit der Besteuerung.....	138
(b). Kritik an der Rechtsprechung.....	139
(c). Gleichheit, Vergleichsmaßstab und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	140
b. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.....	141
aa. Kriterien der Leistungsfähigkeit in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	142
bb. Kriterien der Leistungsfähigkeit in der steuerrechtswissenschaftlichen Literatur	143
(1). Allgemein	144
(2). Ergänzende verfassungsrechtliche Prinzipien	145
(a). Eigentumsgarantie.....	145
(b). Übermaßverbot.....	149
(c). Schlußfolgerungen.....	150
(3). Leistungsfähigkeit und Bemessungsgrundlage.....	151
(a). Das Ideal der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	152
(b). Lebenseinkommen, Abschnittsbesteuerung und Leistungsfähigkeit....	153
(c). Reinvermögenszugangs- und Markteinkommenstheorie.....	154
(d). Zusammenfassung	157
cc. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.....	158
(1). Formelle Grundsätze und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	158
(a). Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit.....	158
(b). Klarheit, Übersichtlichkeit und Leistungsfähigkeit.....	159
(2). Materielle Grundsätze	160
(a). Grundsatz der Wahrheit.....	161

(b). Grundsatz der Bilanzidentität und Bilanzkontinuität.....	162
(c). Grundsatz der Vorsicht	163
dd. Realisations- und Imperatätsprinzip im besonderen und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.....	164
(1). Realisationsprinzip.....	165
(a). Bilanzierung dem Grunde nach.....	166
(b). Bilanzierung der Höhe nach.....	172
(c). Zeitpunkte der erfolgswirksamen Ertrags- und Aufwandsrealisierung ..	175
(2). Imperatätsprinzip.....	181
(a). Bilanzierung dem Grunde nach.....	181
(b). Bilanzierung der Höhe nach.....	188
(c). Zeitpunkte der erfolgswirksamen Aufwandsrealisierung.....	196
c. Zusammenfassung und Zwischenergebnisse	197
aa. Formelle GoB als Mittel zur Durchsetzung des Steueranspruchs	197
bb. Materielle GoB teilweise in Konflikt mit der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.....	197
(1). Wahrheit, Bilanzidentität und Totalitätsprinzip	197
(2). Vorsichtsgeprägtes Realisationsprinzip, Substanzwahrung und Liquiditätsproblem	198
(3). Imperatätsprinzip, Gesetzesbestimmtheit und übermäßiger Bestands- schutz.....	199
(4). Fazit	200
cc. Maßgeblichkeit als sachgerechte Lösung?	201
(1). Mangelnde Trennschärfe zwischen Substanz und Ertrag.....	201
(2). Endgültige handelsrechtliche Gewinnverwendung und nachträgliche steuerrechtliche Ergebniskorrektur	202
dd. Zwischenergebnisse	203
3. Ergebnisse der verfassungsrechtlichen Untersuchung	206
 II. Formelle (umgekehrte) Maßgeblichkeit und Verfassungsrecht.....	209
1. Rechtsprechung zur Maßgeblichkeit.....	209
a. Bundesfinanzhof und Gleichheitssatz.....	209
b. Bundesverfassungsgericht und Gleichheitssatz.....	210
2. Ergebnis	212
 III. Maßgeblichkeit und Europarecht.....	214
1. Rechtliche Grundlagen.....	214
a. Allgemein	214

b. Einheitliches Gemeinschaftsrecht durch das Vorabentscheidungsverfahren	215
aa. Wirkung von Richtlinien	215
(1). Wahrung der Richtlinienkonzeption?	216
(2). Unmittelbare Wirkung von Richtlinien?	217
(a). Voraussetzungen der unmittelbaren Wirkung.....	218
(b). Grundsätzlich keine unmittelbare Wirkung - die Position des Bundes- finanzhofes	220
(3). Richtungsweisendes Urteil des BVerfG vom 8.4.1987	221
(4). Ergebnis.....	222
bb. Verfahren nach Art. 177 EWGV und richtlinienkonforme Auslegung	222
(1). Vorlageberechtigung und Vorlagepflicht	223
(2). Der EuGH als gesetzlicher Richter	224
(3). Befolgung der Vorlagepflicht - Begründung der Nichtvorlage.....	226
(4). Ergebnis.....	227
cc. Rückwirkung von EuGH-Urteilen	228
2. Gemeinschaftsrechtliche Harmonisierung der Rechnungslegung durch die	
4. EG-Richtlinie.....	229
a. Allgemein	230
aa. Richtlinienziele, Richtlinienaufgaben	230
(1). Kapitalmarkt, Wettbewerbsbedingungen und Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen	231
(2). Kapitalmarkt und Gesellschafterschutz.....	232
(3). Kapitalmarkt und Gläubigerschutz.....	233
(4). Ergebnis	234
bb. Der Begriff der Harmonisierung und Standardisierung.....	235
(1). Informationsorientierung als Ausgleich zwischen Flexibilität und Har- monisierungsbestrebungen?	235
(2). Mögliche Gründe der Informationsorientierung im formalen Sinne.....	236
(a). Rechtssysteme	236
(b). Sonstige Umweltbedingungen	237
cc. Die einheitliche Generalnorm	238
(1). Die "true and fair view" Konzeption	238
(a). Allgemein	238
(b). Overriding Principle.....	240
(2). Ergebnis	241
b. Inhalt der Richtlinie in materiellem Sinne	243
aa. Steuerliche Auswirkungen	244
bb. Bilanzierung dem Grunde nach.....	245

(1). Allgemein	245
(2). Aktivierung.....	246
(a). Vermögensgegenstand, statische und dynamische Bilanzauffassung.	246
(b). Immaterielle Vermögensgegenstände	247
(c). Sonstige Posten	249
(3). Passivierung.....	251
(a). Rückstellungen	251
(b). Sonstige Posten.....	256
cc. Bilanzierung der Höhe nach.....	257
(1). Anschaffungs- und Herstellungskosten.....	257
(2). Wertberichtigungen	259
(3). Zuschreibungen	262
dd. Ergebnis.....	263
c. Rechtsprechung des EuGH zur 4. EG-Richtlinie	266
aa. EuGH vom 27. 6. 1996	266
(1). Allgemein	266
(2). Schlußantrag des Generalstaatsanwalts	267
(3). Entscheidung	269
(4). Urteildiskussion und Entscheidungsgründe	270
bb. Ergebnis.....	272
3. Ergebnisse der europarechtlichen Untersuchung	273
a. Allgemein	273
b. Verweisung, EuGH und Demokratieprinzip.....	276

F. Abschließende Würdigung der Untersuchungsergebnisse und Auswirkungen auf den Grundsatz der Maßgeblichkeit

I. Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse.....	278
II. Auswirkungen auf den Grundsatz der Maßgeblichkeit.....	280
1. de lege lata	280
2. de lege ferenda.....	280

Anhang

Vierte Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften vom 25. Juli 1978
(Bilanzrichtlinie)