

Handelsrechtliche Bilanzierungsgrundsätze und Besteuerung

Eine Analyse der erfolgsteuerlichen
Implikationen des Realsteuerprinzips
und des Imparitätsprinzips

Von
Dipl.-Kfm. Dr. Reinhold Heibel

B40 377
Juristische Gesamtbibliothek
der Technischen Hochschule
Darmstadt



Dr. Peter Deubner Verlag GmbH · Köln

INHALTSVERZEICHNIS

Abkürzungsverzeichnis	XV
Problemstellung	1
1. Teil: Grundlagen der Untersuchung: Periodisierung und steuerliche Gerechtigkeit.	7
A. Die Zielsetzung der Einkommensbesteuerung	7
I. Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und das Zielbündel der Besteuerungspostulate.	7
II. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	9
1. Rechtliche Grundlagen	9
2. Die Einzelgrundsätze zur Erreichung einer gleichmäßigen Besteuerung	10
a) Das Prinzip, gleiche wirtschaftliche Tatbestände bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen gleich zu behandeln	10
b) Das Prinzip, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage Manipulationen durch den Steuerpflichtigen und/oder die Finanzverwaltung auszuschalten.	11
c) Das Prinzip, das Verfahren zur Einkommensermittlung praktikabel zu gestalten	12
3. Die Bedeutung der Einzelgrundsätze zur Erreichung einer gleichmäßigen Besteuerung	13
a) Konflikte bei der Durchsetzung der einzelnen Prinzipien.	13
b) Das Problem der Rangordnung der einzelnen Prinzipien	14
B. Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dualistische Einkommensermittlung	15
I. Die Grundformen der Einkunftsermittlung.	15
II. Besteuerungsziele und Dualismus	17
1. Die Problematik des dualen Systems	17
2. Probleme bei der alleinigen Orientierung der Einkommensermittlung am Vermögensvergleich	18
3. Probleme bei der alleinigen Orientierung der Einkommensermittlung an der Einnahmen-Ausgaben-Überschußrechnung	19
III. Modifikationsbedürfnisse bei Fortbestehen des dualen Systems	20

C.	Steuerliche Einkommensermittlung und handelsrechtliche Periodisierungsregeln	21
I.	Strukturanalyse der heute praktizierten Ermittlungsverfahren	21
	1. Zuflußkonzept versus Bestandskonzept	21
	2. Der Zusammenhang zwischen beiden Ermittlungsmethoden: die Periodisierung von Zahlungen	22
II.	Die Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Bilanzierungskonventionen für die steuerliche Einkommensermittlung	23
	1. Die Bedeutung der handelsrechtlichen GoB für die Besteuerung.	23
	2. Anforderungen an einen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung.	25
	3. Der Einfluß von Realisations- und Imparitätsprinzip auf die Periodisierung im Handelsrecht	27
2.	Teil: Realisationsprinzip und Besteuerung.	29
A.	Die Interpretation des Realisationsprinzips im Handelsrecht	29
I.	Verursachungsprinzip versus Realisationsprinzip	29
II.	Der Zweck der Normierung eines Realisationszeitpunktes	32
B.	Analyse alternativer Realisationszeitpunkte	33
I.	Gesichtspunkte für die Wahl des Termins der Ertragserfassung	33
II.	Ertragserfassung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses	35
	1. Bestimmungsgründe für eine Realisation bei Vertragsabschluß.	35
	2. Steuerliche Beurteilung.	36
III.	Ertragserfassung im Zeitpunkt des Zahlungseingangs	39
	1. Bestimmungsgründe für eine Realisation nach Eingang der Leistungseinzahlungen.	39
	2. Steuerliche Beurteilung.	40
IV.	Ertragserfassung im Zeitpunkt der Lieferung und Leistung	42
	1. Bestimmungsgründe für eine Realisation nach erfolgter Lieferung und Leistung.	42
	2. Steuerliche Beurteilung.	43
C.	Analyse der Liquiditäts- und Kapitalerhaltungsproblematik.	45
I.	Die bei einer Realisation vor Einnahmenezufluß entstehende Finanzierungslücke	45
II.	Realisation und Liquidität.	48
III.	Realisation und Kapitalerhaltung	54
D.	Abschließende Würdigung der steuerlichen Auswirkungen des Realisationsprinzips	57

3. Teil: Imparitätsprinzip und Besteuerung	62
A. Die Interpretation des Imparitätsprinzips im Handelsrecht.	62
I. Vorbemerkungen.	62
II. Die Zwecksetzung der Bilanzierungsregel	64
1. Die Interpretation des Grundsatzes als Vorsorgeprinzip.	64
2. Globale Vorwägung von negativen Jahresergebnissen der Gesamtunternehmung oder Antizipation von Partialverlusten?	65
III. Zielrealisierung durch Information über die Schulden- deckungsmöglichkeiten sowie durch Sperrung von Ausschüttungen.	67
IV. Grundsätze für die zweckadäquate Ermittlung des Antizipationspostens.	71
1. Die Abgrenzung des Antizipationsbereiches	71
2. Verlustantizipation durch Orientierung am Absatzmarkt.	79
X B. Die steuerlichen Implikationen des Imparitätsprinzips	85
I. Vorbemerkungen zur Interpretation der bilanzsteuerrecht- lichen Auswirkungen der handelsrechtlichen Bilanzierungskonvention.	85
II. Die Interpretation der „Verlustrückstellungen“ im Bilanzsteuerrecht	89
1. Die handelsrechtlichen Rückstellungsvorschriften als Grundlage der Bilanzierung von Rückstellungen im Steuerrecht	89
a) Die Interpretation des Rückstellungsbegriffs bis zur Aktienrechtsnovelle von 1931	89
b) Rückstellungen nach dem Aktiengesetz von 1937	91
c) Rückstellungen nach dem Aktiengesetz von 1965	92
2. („Verlust“-)Rückstellungen in der höchstrichterlichen Rechtsprechung der Finanzgerichte.	93
a) Entscheidungen des Reichsfinanzhofes	93
b) Die Rechtsprechung von OFH und BFH bis zum AktG 1965	96
c) Die Rechtsprechung des BFH unter dem Einfluß des AktG 1965	100
III. Der Einfluß des Imparitätsprinzips auf die allgemeinen Rückstellungskriterien	102
1. Die allgemeinen Rückstellungskriterien	102
a) Das Kriterium „rechtliche Entstehung“	102
b) Das Kriterium „wirtschaftliche Verursachung“	104

c) Die Maßgeblichkeit des frühesten Zeitpunkts, wenn „wirtschaftliche Verursachung“ und „rechtliche Ent- stehung“ zeitlich auseinanderfallen	107
2. „Wirtschaftliche Verursachung“ vor dem Bilanzstichtag – „rechtliche Entstehung“ nach dem Bilanzstichtag	113
3. „Rechtliche Entstehung“ vor dem Bilanzstichtag – „wirtschaftliche Verursachung“ nach dem Bilanzstichtag: Der Ausdruck imparitätischen Vorgehens im geltenden Recht	114
4. Ersatz des „Verursachungsprinzips“ durch das Realisationsprinzip	116
IV. Die Abgrenzung der passivischen Implikationen des Imparitätsprinzips	121
1. Die Bilanzierung von Rückstellungen nach dem Realisationsprinzip	121
a) Begriffliche Konkretisierung	121
b) Konkretisierung anhand der Diskussion einzelner Rückstellungsarten.	126
2. Die Bilanzierung von Rückstellungen nach dem Imparitätsprinzip.	130
a) „Verlustrückstellungen“ mit Verbindlichkeitscharakter.	130
aa) Begriffliche Konkretisierung	130
bb) Konkretisierung anhand der Diskussion einzelner Rückstellungsarten.	131
b) „Verlustrückstellungen“, denen keine rechtsverbindliche Verpflichtung gegenüber einem Dritten zugrundeliegt.	136
aa) Begriffliche Konkretisierung	136
bb) Konkretisierung anhand der Diskussion einzelner Rückstellungsarten	139
3. „Grenzfälle“ imparitätischen Vorgehens und sonstige mit dem Imparitätsprinzip begründete Rückstellungsbegehren	140
a) Begriffliche Konkretisierung	140
b) Konkretisierung anhand der Diskussion einzelner Rückstellungsarten.	141
aa) Grenzfälle bei der Verlustermittlung	141
bb) Abspaltung von Belastungen, die mit zukünftigen Vermögensmehrungen korrespondieren	143
C. Die Beurteilung der steuerlichen Implikationen des Imparitätsprinzips	150
I. Die Gleichbehandlung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und das Problem der Verlustantizipation	150
II. Steuertechnische Gründe.	154

III. Motive der qualitativen Einkommensdifferentiation	155
IV. Manipulationsaspekte	159
V. Alternativen zum Imparitätsprinzip	161
Zusammenfassung	166
Literaturverzeichnis	173
Stichwortverzeichnis	193