
Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit in der Praxis

Bilanzierungsprobleme unter besonderer
Berücksichtigung des Sonderpostens
mit Rücklageanteil

von

Diplom-Ökonom Dr. Bernd Haeger

B 48260

Juristische Gesamtbibliothek
der Technischen Hochschule
Darmstadt

Schäffer Verlag
für Wirtschaft und Steuern GmbH Stuttgart · 1989

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorwort	V
Übersichtenverzeichnis	XIX
Abkürzungsverzeichnis	XXI

EINLEITUNG

A. Problemstellung und Zielsetzung der Arbeit	1
B. Aufbau der Arbeit	3

KAPITEL 1

Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz

ABSCHNITT 1

Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

A. Grundlagen	5
B. Inhalt und Wirkungsweise des Maßgeblichkeitsprinzips	8
I. Maßgeblichkeit der Bilanzierung	8
1. Inhalt	8
2. Wirkungsweise	10
II. Maßgeblichkeit der Bewertung	10
1. Inhalt	10
a) Materielle versus formelle Maßgeblichkeit	10
aa) Begriff der „materiellen Maßgeblichkeit“	11
bb) Begriff der „formellen Maßgeblichkeit“	12
cc) Gegenwärtiger Meinungsstand	12
b) Begründung der formellen Maßgeblichkeit	13
aa) Grundsätzliche Argumente	13
bb) Formelle Maßgeblichkeit in der höchstrichterlichen Rechtsprechung	15
(1) Rechtsprechung des RFH	15
(2) Rechtsprechung des BFH	18
cc) Fazit	21
2. Wirkungsweise	22
a) Grundsätzliche Darstellung	22
b) Handels- und steuerbilanzpolitische Konsequenzen	24

ABSCHNITT 2

Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz

A. Grundlagen	27
I. Allgemeine Begriffsbestimmung	27
II. Konkretisierung des Begriffs	29
1. Interpretationen im Schrifttum	29
2. Allgemeine Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips	31
3. Spezielle Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips	33
a) Begriff	33
b) Umfang	36
aa) Subventionelle Steuervergünstigungen	36
bb) Maßnahmen zur Wahrung der Steuerneutralität	38
(1) Begriff und Bedeutung der Steuerneutralität	38
(2) Anwendungsfälle	39
B. Allgemeine versus partielle Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips	40
I. Rechtliche Qualifikation der umgekehrten Maßgeblichkeit	40
1. Vorbemerkungen	40
2. Rechtsgrundlagen außerhalb des § 5 Abs. 1 EStG	42
a) „Drei-Klassen-Subventionssteuerrecht“	42
aa) Begriff	42
(1) Kodifizierte Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips	42
(2) Kodifizierte Nichtgeltung des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips	43
(3) Nicht-kodifizierte Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips	43
bb) Interpretationen im Schrifttum	45
b) Bedeutung handelsrechtlicher Vorschriften	47
3. § 5 Abs. 1 EStG als Rechtsgrundlage	49
a) Handelsrechtliche GoB als Anknüpfungspunkt	49
b) Divergierende Zielsetzungen von Handels- und Steuerbilanz	51
c) Aussagewertbeeinträchtigung des Jahresabschlusses	54
aa) Fallgestaltung	54
bb) Vermögenslage	55
cc) Ertragslage	56
dd) Finanzlage	58
d) Kritische Würdigung	59
e) Sinn und Zweck des Maßgeblichkeitsprinzips	62
aa) Schutzfunktion zugunsten des Fiskus	62
bb) Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	64
cc) Ausschüttungssperrfunktion	64
II. Umgekehrte Maßgeblichkeit in der höchstrichterlichen Rechtsprechung	68
1. Vorbemerkungen	68

	Seite
2. Rechtsprechung des RFH	68
3. Rechtsprechung des BFH	70
a) Praxis der Finanzverwaltung als Ausgangspunkt	70
b) BFH-Urteile vom 24./25.4.1985	71
aa) Inhalt	71
bb) Handels- und steuerrechtliche Konsequenzen	74
III. Umgekehrte Maßgeblichkeit bei Bewertungsvergünstigungen	76
1. Kodifizierung der umgekehrten Maßgeblichkeit in § 6 Abs. 3 EStG	76
2. Geltungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG	77
a) Umgekehrte Maßgeblichkeit im Jahr der Inanspruchnahme	77
b) Umgekehrte Maßgeblichkeit in den Jahren nach der Inanspruchnahme	78
IV. Umgekehrte Maßgeblichkeit bei Bilanzierungsvergünstigungen	80
1. Gegenwärtige Rechtslage	80
a) Allgemeine versus partielle Umkehrung bei un versteuerten Rücklagen	80
aa) Grundlagen	80
bb) Konsequenzen	81
b) Rechtsunsicherheit über die Geltung der umgekehrten Maßgeblichkeit	83
2. Aktuelle Entwicklungstendenzen	85
a) Entwurf eines BMF-Schreibens vom Mai 1987	85
aa) Grundlagen	85
bb) Konsequenzen	86
b) Steuerreformgesetz 1990	87
aa) Grundlagen	87
bb) Konsequenzen	88
3. Bilanzierung bei Rechtsunsicherheit über die Geltung der umgekehrten Maßgeblichkeit	90

KAPITEL 2

Auswirkungen der umgekehrten Maßgeblichkeit auf die handelsrechtliche Rechnungslegung

Vorbemerkungen: Systematisierung steuerrechtlich bedingter Sachverhalte	93
--	-----------

ABSCHNITT 1

„Passivposten, die für Zwecke der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag zulässig sind“ (§ 247 Abs. 3 i.V.m. § 273 HGB)

A. Begriff	95
B. Differenzierung unverteuerter Rücklagen nach ihrer Rechtsqualität	96
I. Unversteuerte Rücklagen ohne umgekehrte Maßgeblichkeit	96
II. Unversteuerte Rücklagen mit umgekehrter Maßgeblichkeit	97
1. Regelungsumfang	97
2. Konsequenzen	98

	Seite
C. Ausweis als Sonderposten mit Rücklageanteil	100
D. Bildung, Übertragung und Auflösung unsteuerter Rücklagen	100
I. Grundlagen	100
II. Bildung unsteuerter Rücklagen	101
III. Übertragung unsteuerter Rücklagen	103
1. Nettomethode	103
2. Bruttomethode	104
a) Grundsätzliche Vorgehensweise	104
b) Alternative Verrechnungstechniken	106
aa) Erfolgswirksame Umgliederung	106
bb) Erfolgsneutrale Umgliederung	108
c) Ausweis in der Bilanz oder im Anhang	111
IV. Bildung und Übertragung unterschiedlich hoher Rücklagen	113
1. Höhere Rücklage in der Steuerbilanz	113
a) Bildung	113
b) Übertragung	115
2. Höhere Rücklage in der Handelsbilanz	116
a) Bildung	116
b) Übertragung	117
V. Auflösung unsteuerter Rücklagen	117
1. Systematisierung der Auflösungsmodalitäten	117
2. Zwangsweise Auflösung	118
a) Auflösung in zeitlicher Hinsicht	118
aa) Auflösung bei Fristablauf	118
bb) Auflösung in Teilbeträgen	119
b) Auflösung in sachlicher Hinsicht	120
aa) Auflösung bei Eintritt von Bedingungen	120
bb) Auflösung bei Nichterfüllung der Anspruchsvoraussetzungen	120
3. Freiwillige Auflösung	121
a) Vorzeitige Auflösung in der Handelsbilanz	121
b) Vorzeitige Auflösung in der Steuerbilanz	122
aa) Vorzeitige Auflösung in voller Höhe	122
bb) Vorzeitige Auflösung durch Verrechnung höherer Auflösungsbeträge	124

ABSCHNITT 2

„Steuerrechtliche Abschreibungen“ (§ 254 i.V.m. § 279 Abs. 2 HGB)

A. Begriff	125
I. Grundlagen	125
1. Allgemeine Begriffsbestimmung	125
2. Ermittlung der Mehrabschreibung	127

	Seite
a) Bedeutung planmäßiger Normalabschreibungen	127
b) Bedeutung außerplanmäßiger Normalabschreibungen	131
3. Konsequenzen der Begriffsbestimmung	134
II. Konkretisierung des Begriffs der „steuerrechtlichen Mehrabschreibung“	136
1. Vorgehensweise	136
2. Begriff der „nur steuerrechtlich zulässigen Abschreibung“	137
a) Begriff der „Abschreibung“	137
b) Begriff der „steuerrechtlichen Zulässigkeit“	137
aa) Begriff des „Steuerrechts“	137
bb) Begriff der „Zulässigkeit“	138
c) Begriff der „nur“ steuerrechtlichen Zulässigkeit	140
3. Begriff der „handelsrechtlichen Normalabschreibung“	140
III. Anwendungsfälle	143
1. Subventionelle Bewertungsvergünstigungen	143
a) Begriff und Arten	143
b) Charakterisierung	144
aa) Kriterium der Außerfiskalität	144
bb) Kriterium der Antizipation von Abschreibungsbeträgen ohne tatsächliche Wertminderung	144
c) Beurteilung	145
d) Einzelfragen	146
aa) Bewertungsabschlag nach Abschn. 35 EStR	146
bb) Bewertungsabschlag nach Abschn. 34 EStR	148
2. Vereinfachungsregelungen	151
a) Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2 EStG	151
aa) Begriff und Wesen	151
bb) Beurteilung	154
(1) Entwicklungsgeschichte	154
(2) Konzeption der Sofortabschreibung	155
(3) BGH-Urteil vom 12.7.1982	156
(4) Intention des Handelsgesetzgebers	157
cc) Sofortabschreibung nicht geringwertiger Wirtschaftsgüter	158
b) Halbjahresregelung nach Abschn. 43 Abs. 8 Satz 3 EStR	159
3. Atypische Mehrabschreibungen	160
a) Teilwertabschreibung wegen vorübergehender Wertminderung	160
b) Gewinnabschlag im Rahmen der verlustfreien Bewertung	162
c) Verlustanteile aus Personenhandelsgesellschaften	163
4. Sonstige Abschreibungen	164
a) Degressive Abschreibung nach § 7 Abs. 2 EStG	164
b) Gebäudeabschreibungen	168
aa) Lineare Gebäudeabschreibung nach § 7 Abs. 4 EStG	168
bb) Degressive Gebäudeabschreibung nach § 7 Abs. 5 EStG	170
(1) Charakter	170
(2) Geltung der umgekehrten Maßgeblichkeit	172

B. Differenzierung steuerrechtlicher Mehrabschreibungen nach ihrer Rechtsqualität	173
I. Steuerrechtliche Mehrabschreibungen ohne umgekehrte Maßgeblichkeit	173
II. Steuerrechtliche Mehrabschreibungen mit umgekehrter Maßgeblichkeit	175
1. Regelungsumfang	175
2. Konsequenzen	177
C. Ausweis als Sonderposten mit Rücklageanteil	180
I. Ausweis nach dem AktG 1965	180
II. Ausweis nach § 281 Abs. 1 HGB	182
1. Konzeption	182
2. Buchungstechnische Verrechnung	186
3. Kritische Würdigung von Brutto- und Nettomethode	189
a) Vermögenslage	189
b) Finanzlage	191
c) Ertragslage	192
d) Bilanzsumme	194
e) Verwaltungsaufwand	195
f) Steuerrechtliche Beurteilung	197
III. Form des Ausweises nach § 281 Abs. 1 HGB	198
1. Einzelfragen	198
a) Einheitliche Ausübung des Ausweismahlrechts	198
b) Ausweisstetigkeit	201
2. Sonderposten-Spiegel	203
a) Konzeption	203
b) Gliederung	205
aa) Vertikale Gliederung	205
bb) Horizontale Gliederung	206
IV. Bildung und Auflösung des Sonderpostens anhand ausgewählter Fallgestaltungen	209
1. Bildung des Sonderpostens bei unterschiedlich hohen Ausgangswerten in Handels- und Steuerbilanz	209
a) Höherer Ausgangswert in der Steuerbilanz	209
b) Höherer Ausgangswert in der Handelsbilanz	211
2. Auflösung des Sonderpostens	213
a) Planmäßige Auflösung	213
aa) Wiederaufleben des Sonderpostens	213
bb) Negativer Sonderposten	214
b) Außerplanmäßige Auflösung	216
c) Zuschreibungen	218
aa) Stornierung außerplanmäßiger Normalabschreibungen	218
bb) Stornierung steuerrechtlicher Mehrabschreibungen	220
d) Abgänge	222

ABSCHNITT 3

**„Aus steuerrechtlichen Gründen unterlassene Zuschreibungen“
(§ 280 Abs. 2 HGB)**

A. Grundlagen	226
B. Systematisierung der Zuschreibungsfälle	228
I. Vorausgegangene handelsrechtliche Normalabschreibung	228
1. Grundlagen	228
2. Teilweise Relativierung des Wertaufholungsgebots und Nachholung unterlassener Zuschreibungen	231
II. Vorausgegangene steuerrechtliche Mehrabschreibung	232
1. Vorbemerkungen	232
2. Typische steuerrechtliche Mehrabschreibung	232
a) Zwingende Zuschreibung	233
aa) Nachträglicher Wegfall der Anspruchsvoraussetzungen	233
bb) Ursprüngliches Nichtbestehen der Anspruchsvoraussetzungen	234
b) Freiwillige Zuschreibung	236
aa) Bedeutung im Rahmen der Wertaufholungskonzeption	236
bb) Handelsrechtliche Zulässigkeit	238
cc) Beibehaltung der steuerrechtlichen Mehrabschreibung	240
2. Atypische steuerrechtliche Mehrabschreibung	241
III. Angaben nach § 280 Abs. 3 HGB	242
1. Angabe der im Geschäftsjahr unterlassenen Zuschreibungen	242
2. Angabe der kumulierten unterlassenen Zuschreibungen	245
C. Ausweis als Sonderposten mit Rücklageanteil	247

ABSCHNITT 4

**Ergebnisbeeinflussung des Geschäftsjahrs und künftige Belastungen
(§ 285 Nr. 5 HGB)**

A. Grundlagen	250
B. Ergebnisbeeinflussung des Geschäftsjahrs (§ 285 Nr. 5 Halbsatz 1 HGB)	251
I. Berichtspflichtige Maßnahmen	251
II. Einfluß auf das „Jahresergebnis“	252
III. „Ausmaß“ der Ergebnisbeeinflussung	255
1. Form der Berichterstattung	255
2. Verbale Berichterstattung	256
3. Betragsmäßige bzw. prozentuale Berichterstattung	258
IV. Ergebnisbeeinflussung durch Maßnahmen des Geschäftsjahrs und früherer Geschäftsjahre	259
1. Ermittlung der kumulativen Netto-Ergebniswirkung	259
2. Ermittlung der Ergebnisauswirkung anhand ausgewählter Fallgestaltungen	260

	Seite
a) Unversteuerte Rücklagen	260
aa) Ergebnisauswirkung durch Bildung, Auflösung und Übertragung	260
bb) Ergebnisauswirkung im Veräußerungsfall	262
b) Steuerrechtliche Mehrabschreibungen	264
aa) Nettomethode	264
bb) Bruttomethode	267
cc) Beibehaltung der Mehrabschreibung	268
c) Unterlassene Zuschreibungen	270
d) Zusammenfassung der Ergebnisauswirkungen	275
3. Ergebnisbeeinflussung durch Altbestände	275
C. Belastungen künftiger Geschäftsjahre (§ 285 Nr. 5 Halbsatz 2 HGB)	281
I. Grundlagen	281
II. Belastungen aufgrund einer „Bewertung“ nach Halbsatz 1	281
III. Begriff und Ermittlung der erheblichen künftigen Belastungen	283
1. Begriff der „Belastungen“	283
a) Steuerbelastungen	283
b) Sonstige Belastungen	283
2. Begriff der „künftigen“ Belastungen	284
a) Maßgebender Steuersatz	284
b) Betrachtungszeitraum	285
c) Barwert oder Nominalbetrag	288
3. Ermittlung der künftigen Belastungen	288
4. „Erheblichkeit“ künftiger Belastungen	290
IV. Fazit	292

ABSCHNITT 5

Auswirkungen der umgekehrten Maßgeblichkeit im Konzernabschluß

A. Vorbemerkungen	294
B. Grundlagen	294
I. Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit	294
II. Grundsatz der Maßgeblichkeit des Einzelabschlusses für den Konzernabschluß	295
III. Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung	295
C. Behandlung steuerrechtlich bedingter Sachverhalte im Konzernabschluß	297
I. Konzeption des § 308 Abs. 3 HGB	297
1. Grundlagen	297
2. Anwendungsvoraussetzungen	298
a) Geltung der umgekehrten Maßgeblichkeit	298
b) Anwendungsfälle	298
aa) Unversteuerte Rücklagen	299

	Seite
bb) Steuerrechtliche Abschreibungen i.S.v. § 254 HGB	301
cc) Unterlassene Zuschreibungen	302
c) Angabepflichten	303
aa) Angaben nach § 308 Abs. 3 Satz 2 HGB	303
bb) Angaben nach § 314 Abs. 1 Nr. 5 HGB	305
d) Nachholung steuerrechtlich bedingter Sachverhalte	307
3. Steuerrechtlich bedingte Sachverhalte ohne umgekehrte Maßgeblichkeit	309
a) Einbeziehung inländischer Kapitalgesellschaften	309
b) Einbeziehung inländischer Nicht-Kapitalgesellschaften	310
c) Einbeziehung ausländischer Konzernunternehmen	311
4. Beurteilung	312
II. Bilanzpolitische Bedeutung des § 308 Abs. 3 HGB	314
1. Grundlagen	314
2. Buchungstechnische Behandlung	316
a) Fallgestaltung	316
b) Stornierung der Mehrabschreibung	316
c) Wechsel der Ausweismethode	318
d) Fazit	319
Schlußbetrachtung	321
Literaturverzeichnis	331
A. Monographien, Beiträge in Handbüchern und anderen Sammelwerken sowie Artikel in Periodika	331
B. Urteile und Beschlüsse	374
I. Reichsfinanzhof (RFH)	374
II. Bundesfinanzhof (BFH)	375
III. Sonstige Urteile und Beschlüsse	376
1. Bundesverfassungsgericht (BVerfG)	376
2. Bundesgerichtshof (BGH)	376
3. Finanzgerichte (FG)	376
4. Sonstige Gerichte	377
C. Sonstige Quellen	378
I. Erlasse, Schreiben und Verfügungen der Finanzverwaltung	378
II. Drucksachen	379
III. Verordnungen und Gesetze etc.	381
IV. Geschäftsberichte	383
1. Geschäftsberichte nach altem Recht (AktG 1965)	383
2. Geschäftsberichte nach neuem Recht (HGB)	383