

Mellwig / Moxter / Ordelheide
Handelsbilanz und Steuerbilanz

**Frankfurter betriebswirtschaftliches Forum
an der Johann Wolfgang Goethe-Universität**

**Professor Dr. Winfried Mellwig
Professor Dr. Adolf Moxter
Professor Dr. Dieter Ordelheide**

Band 2

Winfried Mellwig, Adolf Moxter, Dieter Ordelheide (Hrsg.)

Handelsbilanz und Steuerbilanz

Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Band 2

GABLER

Beiträge zum neuen Bilanzrecht / Winfried Mellwig ... (Hrsg.). – Wiesbaden : Gabler.
(Frankfurter Betriebswirtschaftliches Forum an der Johann-Wolfgang-Goethe-Universität ; ...)
NE: Mellwig, Winfried [Hrsg.]

Bd. 2. Handelsbilanz und Steuerbilanz. – 1989

Handelsbilanz und Steuerbilanz / Winfried Mellwig ... (Hrsg.). – Wiesbaden : Gabler, 1989.
(Beiträge zum neuen Bilanzrecht ; Bd. 2)
(Frankfurter Betriebswirtschaftliches Forum an der Johann-Wolfgang-Goethe-Universität ; Bd. 2)

NE: Mellwig, Winfried [Hrsg.]; Frankfurter Betriebswirtschaftliches Forum: Frankfurter Betriebswirtschaftliches Forum ...

Der Gabler Verlag ist ein Unternehmen der Verlagsgruppe Bertelsmann

© Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH, Wiesbaden 1989

Softcover reprint of the hardcover 1st edition 1989

Lektorat: Ute Arentzen



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Satz: Lichtsatz Michael Glaese GmbH, Hemsbach

ISBN-13: 978-3-409-11613-8 e-ISBN-13: 978-3-322-87410-8

DOI: 10.1007/978-3-322-87410-8

Vorwort

Der Band 2 der Schriftenreihe „Frankfurter betriebswirtschaftliches Forum“ enthält weitere Vorträge zum neuen Bilanzrecht, die an der Universität Frankfurt a. M. gehalten wurden. Gegenstand der Vorträge ist das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz; insofern wird die Thematik des Band 1 „Einzelabschluß und Konzernabschluß“ fortgeführt und abgerundet. Das Interesse an den Veranstaltungen war wiederum sehr breit, was Wunder, sprachen doch Heinrich Beisse, Herbert Biener, Hermann Clemm, Manfred Groh, Rudolf J. Niehus, Hans Reintges, Arndt Raupach, Viktor Sarrazin, Manfred Sarx, Adalbert Uelner, Lothar Woerner.

Finanzielle Zuwendungen der Wilhelm-Merton-Stiftung haben die Fortführung der Veranstaltungsreihe ermöglicht. Hierfür danken wir ebenso wie für die professionelle Arbeit des Betriebswirtschaftlichen Verlages Dr. Th. Gabler GmbH.

WINFRIED MELLWIG
ADOLF MOXTER
DIETER ORDELHEIDE

Inhaltsverzeichnis

Die Generalnorm des neuen Bilanzrechts und ihre steuerrechtliche Bedeutung

Von Prof. Dr. h. c. Heinrich Beisse

Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof

I. Einleitung	15
II. GoB-Generalnorm und „true and fair view“	15
1. Konzeption des Gesetzgebers	15
2. „True and fair view“ – eine <i>bilanzrechtliche</i> Generalklausel?	17
3. Folgen einer solchen bilanzrechtlichen Generalklausel	18
III. Die Generalnorm	19
1. Prämissen	19
2. Auslegung des § 264 Abs. 2 HGB	21
3. Reduktion des „true and fair view“	22
IV. Richtlinienkonformität	23
1. Fortwirkende Bedeutung der EG-Bilanzrichtlinie	23
2. Die Generalklausel der Richtlinie	25
3. Korrekte Umsetzung der Richtlinie	26
V. Steuerrechtliche Bedeutung der Generalnorm	27
1. Kontinuität, Einheitlichkeit und Rechtssicherheit	27
2. Weichenstellung: Maßgeblichkeitsgrundsatz	28
3. Steuerneutralität des Bilanzrichtlinien-Gesetzes	29
4. Rechtsprechungskompetenzen und Interpretationslast	29
VI. Schluß: Europäisches Bilanzrecht	29
1. Zusammenfassung des Ergebnisses	29
2. Gemeinschaftsrechtlicher Einfluß	30
3. Vorwärtsstrategie: Europäisches Bilanzrecht	30

Der schwebende Vertrag im Gefüge der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung – Vollständigkeitsgebot, Vorsichtsprinzip, Realisationsprinzip

Von Dr. Lothar Woerner

Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof

I. Einleitung	33
---------------------	----

II. Aktualität des Themas	34
1. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	34
1.1. Das Urteil vom 27. 2. 1986 – IV R 52/83	34
1.2. Das Urteil vom 29. 4. 1987 – IR 192/82	35
1.3. Analyse der Urteile	36
2. Schrifttum	36
2.1. Gewinnrealisation beim Versandungskauf	36
2.2. Gelhausen und die „Doppelbedeutung des Realisationsprin- zips“	37
2.3. Analyse des Schrifttums	37
3. Strittige Problemkreise	38
III. Ausgangsfrage: Warum werden schwebende Geschäfte zunächst nicht bilanziert?	38
IV. Verhältnis von Vollständigkeitsgebot, Vorsichts- und Realisationsprinzip	40
1. Vollständigkeitsgebot und Vorsichtsprinzip	40
2. Realisationsprinzip und Vollständigkeitsgebot	42
3. Zusammenwirken mehrerer Bilanzierungsgrundsätze – Zwischenergebnis	43
V. Bedeutung des Schuldrechts für die Ermittlung des Realisationszeitpunkts	44
1. Vorrang des Bilanzrechts	44
2. Schuldrechtliche Ereignisse als Vermögenszuwachsindikatoren	46
3. Indikatoren des Schuldrechts – vier Thesen	46
VI. Aufweis der Thesen an einzelnen Schuldverhältnissen	48
1. Zweifelsfragen beim Kauf	48
1.1. Kaufvertrag über bewegliche Sachen	49
1.2. Kauf einer unbeweglichen Sache	50
2. Spezialfall: Annahmeverzug	51
2.1. Streitiger Annahmeverzug	51
2.2. Unstreitiger Annahmeverzug	51
3. Werkvertrag – Bedeutung der Abnahme des Werks	52
4. Spielraum für einen „Dreipostenausweis“?	53
5. Bedeutung von Gewährleistungsansprüchen, Unterschied zwischen Ansatz und Bewertung	54
VII. Schlußbemerkung	55

Die Scheingenaugigkeit der steuerlichen Gewinnermittlung – Konsequenzen für Gesetzgebung, Verwaltung, Rechtsprechung und Steuerpflichtige

Von Dr. Hermann Clemm

Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt und Steuerberater

I. Einleitung und Übersicht	57
II. Die Gründe der Scheingenaugigkeit	58
1. Schätzungen und Prognosen	59
2. Die Benutzbarkeit der Bilanzierungsregeln (Gestaltungsmöglichkeiten)	64
3. Zusammenfassung – Zwischenergebnis	66
III. Mögliche Konsequenzen für das Steuerrecht	68
1. Der Gewinn als Besteuerungsschlüssel – historische Betrachtung ..	68
2. Abschaffung der Gewinnbesteuerung wegen Scheingenaugigkeit und Gestaltbarkeit der Besteuerungsgrundlage Gewinn? – eine falsche Konsequenz	70
3. Der Gewinn als fragwürdiger, u. U. ungerechter, aber vertretbarer Schlüssel für die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	70
4. Vertretbare Konsequenz: Die Verwendung der Handelsbilanz für das Steuerrecht	71
5. Überlegungen zu Steuerrecht und Steuermoral	72

Steuerliche Herstellungskosten und neues Handelsrecht

Von Hans Reintges

Ehemaliges Mitglied des Vorstandes der Hoechst AG

I. Einleitung	73
1. Systematik der gesetzlichen Regelung	73
2. Anwendungsbereich	73
3. Historische Entwicklung	74
II. Definition und Bestandteile der Herstellungskosten im Handelsrecht ..	75
1. Allgemeiner Überblick	75
2. Aktivierungsfähige Gemeinkosten	76
3. Vertriebskosten	77
4. Aktivierungspflichtige Kosten und Herstellungskostenbegriff	78
III. Bedeutung des handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriffs für den Maßgeblichkeitsgrundsatz	80
IV. Steuerrechtliche Herstellungskosten	80
1. Vorschriften des Steuerrechts	80
2. Bedeutung der handelsrechtlichen GoB	81

3. Definition der Herstellungskosten in den EStR	82
V. Einzelfragen	84
1. Forschungs- und Entwicklungskosten	84
2. Bedeutung der Begriffe „angemessen“ und „notwendig“	84
3. Fremdkapitalzinsen	85
VI. Fazit	86

Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanz

Von Dr. Adalbert Uelner

Ministerialdirektor im Bundesministerium der Finanzen

I. Einleitung	87
II. Zur Geschichte des Begriffs „Rückstellungen“	90
1. Rückstellungen im HGB vom 10. 5. 1887	90
2. Rückstellungen im Rahmen der Aktienrechtsnovelle von 1931	90
3. Rückstellungen im Aktiengesetz von 1937	91
4. Rückstellungen im Aktiengesetz von 1965	91
III. Rechtszustand nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz – § 249 HGB – ...	92
IV. Abgrenzungsregel bei Anwendung des § 249 HGB	93
1. Grundlagen im Dritten Buch des HGB	93
2. BFH-Rechtsprechung zur klaren Trennung zwischen Rückstellungen und Rücklagen	94
V. Die Voraussetzungen der Rückstellungsbildung im einzelnen	96
1. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	96
1.1. Vorliegen einer Verbindlichkeit	96
1.2. Wirtschaftliche Verursachung	97
1.3. Inanspruchnahme des Verpflichteten	98
1.4. Einfluß des § 12 EStG	98
2. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	99
2.1. Erfüllungsrückstand	99
2.2. Drohender Verlust	99
3. Bewertung von Rückstellungen	100
3.1. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	100
3.2. Verluste aus schwebenden Geschäften	101
VI. Aktuelle Rückstellungsfragen	101

Handelsbilanz und Steuerbilanz – Maßgeblichkeit und umgekehrte Maßgeblichkeit

Von Prof. Dr. Arndt Raupach

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

I. Einleitung	105
II. Zur Entwicklung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes	106
III. Die neuere Entwicklung zur umgekehrten Maßgeblichkeit	108
1. Die Entscheidungen BFH I R 65/80 vom 24. 4. 1985 und BFH IV R 83/83 vom 25. 4. 1985	108
2. Einführung des § 6 Abs. 3 EStG durch das BiRiLiG	110
2.1. Eingeschränkter Geltungsbereich für Steuervergünstigungen ...	111
2.2. Keine Geltung für die Bildung steuerfreier Rücklagen	111
2.3. Keine allgemeinen Grundsätze aus § 6 Abs. 3 EStG ableitbar ..	112
IV. Die vorgesehenen Änderungen durch den Referentenentwurf für ein Steuerreformgesetz 1990 vom 14. 1. 1988.....	113
V. Tragweite der vorgesehenen Verankerung der umgekehrten Maßgeb- lichkeit in § 5 Abs. 1 EStG.....	113
1. Was ist ein „steuerrechtliches Ansatz- und Bewertungswahlrecht“? .	114
2. Wann „entspricht“ ein steuerrechtliches Bewertungswahlrecht einem handelsrechtlichen Wahlrecht?	114
3. Was bedeutet es, daß das Wahlrecht in der handelsrechtlichen Jah- resbilanz „ausgeübt“ wird?	115
4. Was ist eigentlich die maßgebende handelsrechtliche Jahresbilanz? .	115
VI. Bedenken gegen die umgekehrte Maßgeblichkeit.....	116

Abzinsung von Rückstellungen?

Von Prof. Dr. Manfred Groh

Richter am Bundesfinanzhof

I. Rechtsprechung und Verwaltung	119
II. Kritik	120
III. Abzinsungsgründe	120
IV. Fingierte Zinsen in der BFH-Rechtsprechung?	122
V. Folgen für Verbindlichkeitsrückstellungen	123
VI. Folgerungen für Verlustrückstellungen	125
VII. Beurteilung der Verwaltungsanweisung	126

Ausgewählte Einzelprobleme der Bilanzierung

Von Prof. Dr. Manfred Sarx

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

I. Einleitung	127
II. Sondereinzelkosten des Vertriebs	128
1. Vorbemerkung	128
2. Aktivierungsverbot für Vertriebskosten	130
3. Gegenwärtiger Meinungsstand	130
4. Ergebnis in Thesenform	131
III. Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung	132
1. Vorbemerkung	132
2. Ausnahmen vom Realisationsprinzip	133
3. Gegenwärtiger Meinungsstand	134
4. Sondereinzelkosten und Teilgewinnrealisierung	135
5. Ergebnis in Thesenform	135
IV. Sachverhaltsgestaltungen vor dem Bilanzstichtag und Generalklausel des § 264 Abs. 2 HGB	136
1. Vorbemerkung	136
2. Allgemeine Grenzen der Sachverhaltsgestaltungen	137
3. Auswirkungen der Generalnorm	138
V. Einzelprobleme des Fortführungsgrundsatzes	139
1. Vorbemerkung	139
2. Inhalt und Grenzen des Fortführungsgrundsatzes	140
2.1. Allgemeines	140
2.2. Grenzen der Fortführungsprämisse	141
3. Rechnungslegung bei Wegfall der Fortführungsprämisse	142
3.1. Allgemeines Bewertungskonzept	142
3.2. Besonderheiten bei freiwilliger Auflösung	143
3.3. Zur Anwendung der Generalklausel	144

Entwicklungen in der Gesetzgebung zum Maßgeblichkeitsgrundsatz

Von Viktor Sarrazin

Ministerialrat im Bundesministerium der Finanzen

I. Vorbemerkung	145
II. Allgemeine Maßgeblichkeit	145
1. Rechtfertigung	145
2. Bedeutung der Maßstabsregel	146

2.1. Ansatz einschließlich Wertansatz	146
2.2. Konkreter Ansatz	147
III. Umgekehrte Maßgeblichkeit	147
1. Begriff der umgekehrten Maßgeblichkeit	147
2. Umgekehrte Maßgeblichkeit als notwendige Folge der allgemeinen Maßgeblichkeit	149
3. Zweifel durch die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und die Reaktion des Gesetzgebers	150
4. Streit um die Auslegung des § 6 Abs. 3 EStG	151
4.1. Auslegungsproblem	151
4.2. Die beiden Meinungen	151
4.3. Verwaltungsregelungen	152
IV. Ergänzung des § 5 Abs. 1 EStG durch eine Regelung zur umgekehrten Maßgeblichkeit	153
1. Vorschlag im Referentenentwurf eines Steuerreformgesetzes 1990 ..	153
2. Vorschlag im Regierungsentwurf eines Steuerreformgesetzes 1990 ..	154
3. Vorschlag von Mathiak	154
4. Entscheidung des Gesetzgebers	155
V. Bekenntnis des Gesetzgebers zum Maßgeblichkeitsgrundsatz	155
VI. Ausblick	156

Fragen zum Bilanzrichtlinien-Gesetz

Von Herbert Biener

Ministerialrat im Bundesministerium der Justiz

I. Einleitung	157
II. Generalklausel	159
III. Gliederungsvorschriften	161
1. Allgemeine Anforderungen	161
2. Verlagerung von Angaben in den Anhang	162
3. Zusammenfassung von Posten	162
4. Ausweis der Rechnungsabgrenzung	164
5. Ausweis der erhaltenen Anzahlungen auf Bestellungen	165
6. Ausweis der betrieblichen Steuern in der Gewinn- und Verlustrechnung	166
IV. Bilanz	167
1. Verbundene Unternehmen	167
2. Latente Steuern	171
V. Gewinn- und Verlustrechnung	174
VI. Ausblick	178

Der Anhang in nationaler und internationaler Betrachtung

Von Rudolf J. Niehus

Gesellschafter-Geschäftsführer der
Wollert-Elmendorff Deutsche Industrie-Treuhand GmbH

I. Einleitung	181
1. Abgrenzung des Themas	181
1.1. „Die Dinge sind im Fluß“	181
1.2. Keine vollständige Wiedergabe der Bestimmungen von §§ 284–288 HGB	182
1.3. „In internationaler Betrachtung“	182
2. Zur Genesis des Anhangs nach dem HGB	184
II. Der Anhang des HGB	185
1. Übersicht	185
1.1. Bestandteile des Jahresabschlusses	185
1.2. „Offener Anhang“ – Beschränkung auf gesetzliche Mindestregelungen	185
1.3. Verteilung über fünf Paragraphen des HGB	186
2. Der Anhang des HGB als Reflex der EG-Harmonisierung	186
2.1. Die Accounting Policies á la EG und international	186
2.2. Die übrigen Regelungen	189
III. Die Funktionen	189
1. Übersicht	189
2. Interpretationsfunktion	190
2.1. Vermögenslage	192
2.2. Ertragslage	195
2.3. Finanzlage	200
2.4. Zwischenergebnis	208
3. Entlastungsfunktion	208
4. Korrekturfunktion	210
5. Allgemeine Zusatzinformationfunktion	211
5.1. Generell	211
5.2. Die Informationsfunktion als Route zur Internationalität	212
IV. Ergebnis	214
1. Interpretationsfunktion	214
2. Entlastungsfunktion	215
3. Korrekturfunktion	215
4. Informationsfunktion	215
V. Fazit	216