

# Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis .....	IX
Abbildungsverzeichnis .....	XVII
Abkürzungsverzeichnis .....	XIX
<b>1 Einleitung .....</b>	<b>1</b>
1.1 Problemstellung und Motivation .....	1
1.2 Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands .....	3
1.3 Ziel und Gang der Untersuchung .....	5
<b>2 Das Verhältnis der handelsrechtlichen Rechnungslegung und der Rechnungslegung für steuerliche Zwecke in Deutschland .....</b>	<b>9</b>
2.1 Die handelsbilanzielle Rechnungslegung als Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung.....	9
2.1.1 Vorbemerkung.....	9
2.1.2 Die historische Einordnung der handelsrechtlichen Rechnungslegung .....	9
2.1.2.1 Die Ursprünge der nationalen Rechnungslegung und deren nationale Entwicklung bis zum PubIG .....	9
2.1.2.2 Der Internationalisierungsprozess der nationalen Rechnungslegung.....	12
2.1.3 Die Adressaten und Zwecke der Rechnungslegung nach HGB.....	17
2.1.3.1 Die Adressatenvielfalt der handelsrechtlichen Rechnungslegung.....	17
2.1.3.2 Die Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung .....	18
2.1.3.2.1 Vorbemerkung.....	18
2.1.3.2.2 Der Zweck der Dokumentation .....	20
2.1.3.2.3 Der Zweck der Zahlungsbemessung.....	21
2.1.3.2.4 Der Zweck der Information .....	23
2.1.3.2.5 Die Frage nach der Existenz eines dominanten Zwecks .....	25
2.1.4 Die grundsätzliche Konzeption der Rechnungslegung nach HGB .....	26
2.1.4.1 Vorbemerkung .....	26
2.1.4.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Verständnis des deutschen Bilanzrechts.....	27
2.1.4.2.1 Merkmale und Gewinnung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.....	27

## Inhaltsverzeichnis

2.1.4.2.2	Kodifizierte und nicht kodifizierte Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Allgemeinen.....	30
2.1.4.2.3	Das Verhältnis der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu anderen gesetzlichen Vorschriften .....	34
2.1.5	Eine Darstellung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.....	36
2.1.5.1	Vorbemerkung .....	36
2.1.5.2	Der dominante Charakter des Vorsichtsprinzips .....	39
2.1.5.3	Das Objektivierungsprinzip als Grenze des Ermessens .....	42
2.1.5.3.1	Zur Notwendigkeit des Objektivierungsprinzips .....	42
2.1.5.3.2	Die „Gewährleistung“ des Objektivierungsprinzips .....	43
2.1.5.4	Das Vermögensprinzip als Ausdruck einer objektivierten Gewinnermittlung .....	47
2.1.5.4.1	Vorbemerkung .....	47
2.1.5.4.2	Das Realisationsprinzip.....	49
2.1.5.4.2.1	Vorbemerkung .....	49
2.1.5.4.2.2	Die wesentlichen Problembereiche .....	50
2.1.5.4.2.3	Das Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip als Ausfluss des Realisationsprinzips.....	53
2.1.5.4.3	Das Imparitätsprinzip.....	54
2.1.5.4.3.1	Vorbemerkung .....	54
2.1.5.4.3.2	Der Zusammenhang zwischen Imparitätsprinzip und Stichtagsprinzip.....	55
2.1.5.4.3.3	Die handelsrechtlichen Niederstwert- und Höchstwertvorschriften als Ausfluss des Imparitätsprinzips.....	59
2.1.6	Die grundsätzlichen Anforderungen an die Bilanzierungsfähigkeit eines Vermögensgegenstands .....	60
2.1.6.1	Vorbemerkung .....	60
2.1.6.2	Der Begriff des Vermögensgegenstands.....	61
2.1.6.3	Die Bedingungen der abstrakten Bilanzierungsfähigkeit.....	65
2.1.6.3.1	Vorliegen eines Vorteils als Ausgangspunkt .....	65
2.1.6.3.2	Selbstständige Verkehrsfähigkeit.....	67
2.1.6.3.2.1	Vorbemerkung .....	67
2.1.6.3.2.2	Die inhaltliche Konkretisierung der „selbstständigen Verkehrsfähigkeit“ .....	67
2.1.6.3.2.2.1	Die „selbstständige Verkehrsfähigkeit“ i. S. d. „konkreten“ bzw. „abstrakten Veräußerbarkeit“ .....	67
2.1.6.3.2.2.2	Die „selbstständige Verkehrsfähigkeit“ i. S. d. „selbstständigen Verwertbarkeit“ .....	70
2.1.6.3.2.2.3	Die „selbstständige Verkehrsfähigkeit“ i. S. d. „selbstständigen Vollstreckbarkeit“ .....	71

2.1.6.3.2.2.4	Die „selbstständige Verkehrsfähigkeit“ oder die „Verkehrsfähigkeit zusammen mit dem gesamten Unternehmen“ .....	72
2.1.6.3.3	Selbstständige Bewertbarkeit .....	74
2.1.6.3.4	Zurechenbarkeit zum Bilanzierenden .....	78
2.1.6.4	Die Bedingungen der konkreten Bilanzierungsfähigkeit.....	82
2.1.6.4.1	Zurechenbarkeit zum Betriebsvermögen des Bilanzierenden .....	82
2.1.6.4.2	Die Aktivierungshürde des § 248 Abs. 2 HGB .....	84
2.1.6.4.2.1	Vorbemerkung .....	84
2.1.6.4.2.2	Die Abgrenzung „immaterieller“ Vermögensgegenstände .....	85
2.1.6.4.2.3	Beschränkung des Bilanzierungsverbots auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens .....	90
2.1.6.4.2.4	Die besonderen Anforderungen an die Bilanzierungsfähigkeit immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.....	91
2.1.6.4.3	Nichtvorliegen eines schwebenden Geschäfts.....	96
2.1.6.5	Die Möglichkeiten der Bilanzierung ohne Erfüllung der abstrakten Aktivierungsfähigkeit.....	98
2.1.6.5.1	Vorbemerkung .....	98
2.1.6.5.2	Aktive Rechnungsabgrenzung.....	98
2.1.6.5.3	Aktivische Bilanzierungshilfen .....	101
2.1.6.5.3.1	Vorbemerkung .....	101
2.1.6.5.3.2	Die Aktivierungsmöglichkeit von Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs.....	102
2.1.6.5.3.3	Die Aktivierungsmöglichkeit aktivischer latenter Steuern .....	107
2.1.6.6	Der besondere Charakter des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts .....	109
2.2	Das Maßgeblichkeitsprinzip.....	113
2.2.1	Vorbemerkung.....	113
2.2.2	Die historische Einordnung des Maßgeblichkeitsprinzips .....	114
2.2.2.1	Die rechtliche Entwicklung von 1874 bis 1948/1949 .....	114
2.2.2.2	Die rechtliche Entwicklung seit 1948/1949.....	118
2.2.3	Der Anwendungs- bzw. Geltungsbereich des Maßgeblichkeitsprinzips .....	128
2.2.3.1	Der persönliche Anwendungs- bzw. Geltungsbereich .....	128
2.2.3.2	Der sachliche Anwendungs- bzw. Geltungsbereich .....	132

## *Inhaltsverzeichnis*

2.2.4	Der Inhalt des Maßgeblichkeitsprinzips .....	133
2.2.4.1	Überblick.....	133
2.2.4.2	Die materielle Maßgeblichkeit.....	134
2.2.4.2.1	Grundsatz .....	134
2.2.4.2.1.1	Das Betriebsvermögen und die Formulierung des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG.....	135
2.2.4.2.1.2	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.....	142
2.2.4.2.2	Reichweite und Grenzen der materiellen Maßgeblichkeit ..	144
2.2.4.2.2.1	Vorbemerkung .....	144
2.2.4.2.2.2	Materielle Ansatzmaßgeblichkeit .....	144
2.2.4.2.2.3	Materielle Bewertungsmaßgeblichkeit .....	146
2.2.4.3	Die formelle Maßgeblichkeit .....	150
2.2.4.4	Die umgekehrte Maßgeblichkeit.....	156
2.2.4.5	Das Maßgeblichkeitsprinzip – eine Bestandsaufnahme .....	161
2.2.5	Konsequenzen des Maßgeblichkeitsprinzips für den Ansatz eines steuerlichen Wirtschaftsguts.....	163
2.2.5.1	Die Entwicklungsphasen des Wirtschaftsgutbegriffs .....	163
2.2.5.2	Die Zweifel an der Identitätsthese .....	168
2.2.5.2.1	Die Unbestimmtheit der Begriffsinhalte .....	168
2.2.5.2.2	Die Bedingungen der Bilanzierungsfähigkeit.....	170
2.2.5.2.2.1	Überblick.....	170
2.2.5.2.2.2	Die fehlende Notwendigkeit der selbstständigen Verkehrsfähigkeit.....	172
2.2.5.2.2.3	Die selbstständige Bewertbarkeit und die Greifbarkeit .....	173
2.2.5.2.3	Die Tendenzen in der jüngeren Rechtsprechung .....	179
2.2.5.2.4	Zwischenergebnis.....	184
2.2.6	Eine kritische Betrachtung des Maßgeblichkeitsprinzips.....	187
2.2.6.1	Vorbemerkung .....	187
2.2.6.2	Diskussion der grundsätzlichen Verknüpfung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung .....	187
2.2.6.2.1	Die vermeintlichen Zweckdivergenzen zwischen Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung (Steuerbilanz).....	187
2.2.6.2.2	Die Einheit der Rechtsordnung .....	191
2.2.6.2.3	Die Schutzfunktion des Maßgeblichkeitsprinzips.....	193
2.2.6.2.4	Die Praktikabilität .....	195
2.2.6.2.5	Die Problematik der „umgekehrten“ Maßgeblichkeit.....	197
2.2.6.3	Die Eignung des Maßgeblichkeitsprinzips zur Erfüllung wesentlicher verfassungsrechtlicher Anforderungen an die steuerliche Gewinnermittlung .....	200

2.2.6.3.1	Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	200
2.2.6.3.2	Besteuerung der (wirtschaftlichen) Leistungsfähigkeit .....	203
2.2.6.3.2.1	Die Unbestimmtheit der (wirtschaftlichen) Leistungsfähigkeit .....	203
2.2.6.3.2.2	Die Besteuerung nach der (wirtschaftlichen) Leistungsfähigkeit und das Maßgeblichkeitsprinzip .....	205
2.2.6.4	Der Maßgeblichkeitsgrundsatz vor dem Hintergrund der Internationalisierung der Rechnungslegung .....	208
2.2.6.5	Zwischenergebnis .....	212
<b>3</b>	<b>Die Darstellung der Rechnungslegung nach IAS/IFRS .....</b>	<b>217</b>
3.1	Die historische Einordnung der Rechnungslegung nach IAS/IFRS und ihre Stellung in Europa .....	217
3.2	Die Adressaten und Zwecke der Rechnungslegung nach IAS/IFRS .....	222
3.3	Die grundsätzliche Konzeption der Rechnungslegung nach IAS/IFRS .....	225
3.3.1	Der Aufbau des IAS/IFRS-Regelwerks .....	225
3.3.2	Das System der IAS/IFRS im Verhältnis zu den handelsrechtlichen „Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung“ .....	229
3.4	Eine Darstellung der wesentlichen Rechnungslegungsgrundsätze .....	232
3.4.1	Der Grundsatzkatalog der IAS/IFRS .....	232
3.4.1.1	Vorbemerkung .....	232
3.4.1.2	Die Basisannahmen .....	234
3.4.1.3	Die Primär- und Sekundärgrundsätze .....	237
3.4.1.4	Die Nebenbedingungen .....	245
3.4.2	Weitere Grundsätze .....	248
3.4.3	Die Stellung des Vorsichtsprinzips im System der IAS/IFRS .....	251
3.4.4	Das Objektivierungserfordernis aus der Sichtweise der IAS/IFRS .....	252
3.5	Die grundsätzlichen Anforderungen an die Bilanzierungsfähigkeit eines <i>Assets</i> ....	254
3.5.1	Der Begriff des <i>Assets</i> .....	254
3.5.2	Die Bedingungen der abstrakten Bilanzierungsfähigkeit .....	257
3.5.3	Die Bedingungen der konkreten Bilanzierungsfähigkeit .....	259
3.5.4	Die Bedingungen der speziellen Bilanzierungsfähigkeit am Beispiel immaterieller <i>Assets</i> .....	262
3.5.4.1	Vorbemerkung .....	262

3.5.4.2	Die Bedingungen der abstrakten speziellen Bilanzierungsfähigkeit .....	262
3.5.4.3	Die Bedingungen der konkreten speziellen Bilanzierungsfähigkeit .....	266
3.5.5	Zwischenergebnis .....	268

#### **4 Die bilanzielle Einordnung von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen im internationalen Vergleich und ihre nationale steuerliche Relevanz de lege ferenda .....**

4.1	Die bilanzielle Einordnung von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen de lege lata .....	273
4.1.1	Vorbemerkung .....	273
4.1.2	Die bilanzielle Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen im Kontext der IAS/IFRS .....	274
4.1.2.1	Grundsätzliche Differenzierung zwischen Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen .....	274
4.1.2.2	Differenzierte bilanzielle Betrachtung nach IAS/IFRS .....	276
4.1.2.2.1	Vorbemerkung und Überblick .....	276
4.1.2.2.2	Die technische Dimension .....	279
4.1.2.2.3	Die wirtschaftliche Dimension .....	280
4.1.3	Die bilanzielle Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen im Kontext der nationalen Rechnungslegung .....	282
4.1.3.1	Vorbemerkung .....	282
4.1.3.2	Differenzierte Vorgehensweise nach früherem Recht .....	283
4.1.3.2.1	Begriffliche Unklarheiten .....	283
4.1.3.2.2	Die frühere Handhabung der Finanzverwaltung und die Wertung des Schrifttums .....	284
4.1.3.3	Identische handels- und steuerbilanzielle Vorgehensweise .....	288
4.1.3.3.1	Das handels- und steuerrechtliche Bilanzierungsverbot für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens .....	288
4.1.3.3.2	Differenzierte bilanzielle Berücksichtigung von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen im Umlaufvermögen .....	292
4.1.3.3.2.1	Vorbemerkung .....	292
4.1.3.3.2.2	Bilanzielle Einordnung von Aufwendungen für auftragsgebundene interne Forschung und Entwicklung .....	293
4.1.3.3.2.3	Bilanzielle Einordnung von Aufwendungen für externe Forschung und Entwicklung .....	293
4.1.3.3.3	Steuerliche Besonderheiten .....	294

4.1.4	Zwischenergebnis.....	295
4.2	Die nationalen Rahmenbedingungen einer Bilanzierung nach IAS/IFRS und ihre steuerliche Eignung de lege ferenda insbesondere im Forschungs- und Entwicklungsbereich .....	298
4.2.1	Fiskalische Erwägungen als Ausgangspunkt .....	298
4.2.2	Die nationalen Rahmenbedingungen für eine „veränderte“ Rechnungslegung unter dem Einfluss der IAS/IFRS .....	299
4.2.2.1	Die rechtlichen Rahmenbedingungen.....	299
4.2.2.1.1	Vorbemerkung.....	299
4.2.2.1.2	Die Richtlinien der Europäischen Union.....	301
4.2.2.1.3	Der EuGH und die Wirkungsweise seiner Rechtsprechung .....	303
4.2.2.1.3.1	Die grundsätzliche Zuständigkeit des EuGH in nationalen steuerrechtlichen Fragestellungen.....	303
4.2.2.1.3.2	Die Zuständigkeit des EuGH in Fragen der steuerlichen Gewinnermittlung.....	307
4.2.2.1.3.2.1	Die Grundlagen für eine Zuständigkeit des EuGH.....	307
4.2.2.1.3.2.2	Der Meinungsstand der Literatur.....	310
4.2.2.1.3.2.3	Die Position der nationalen Rechtsprechung.....	312
4.2.2.1.3.2.4	Zwischenergebnis .....	314
4.2.2.2	Die ökonomischen Rahmenbedingungen .....	318
4.2.2.2.1	Vorbemerkung.....	318
4.2.2.2.2	Die Rechnungslegung nach IAS/IFRS und Basel II.....	318
4.2.2.2.3	Andere wirtschaftliche Erwägungen für eine Umstellung der Rechnungslegung auf IAS/IFRS .....	319
4.2.3	Evaluierung der Bilanzierungsweise der IAS/IFRS unter besonderer Berücksichtigung der speziellen Ansatzkriterien im Kontext der nationalen Besteuerung .....	320
4.2.3.1	Vorbemerkung .....	320
4.2.3.2	Die formelle Eignung: die Einwände der Bundesregierung im Rahmen des BilReG .....	321
4.2.3.2.1	Die IAS/IFRS und das Leistungsfähigkeitsprinzip .....	321
4.2.3.2.2	Die Problematik des privaten Standardsetzers .....	322
4.2.3.2.3	Die Unschärfe und Volatilität der IAS/IFRS.....	324
4.2.3.2.4	Stellungnahme .....	325
4.2.3.3	Die materielle Eignung: ökonomische und rechtliche Aspekte .....	326
4.2.3.3.1	Unvereinbare Zweckdivergenzen zwischen den Rechnungslegungssystemen .....	326
4.2.3.3.2	Konsequenzen für die Aktivierungskonzeption .....	328

4.2.3.3.2.1	Grundsätzliche Unterschiede in der Aktivierungskonzeption.....	328
4.2.3.3.2.2	Die Aktivierungskonzeption der IAS/IFRS im Kontext von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen als Anhaltspunkt für die steuerbilanzielle Gewinnermittlung.....	329
4.2.3.3.2.3	Unlösbare Probleme im Kontext der steuerbilanziellen Gewinnermittlung.....	332
4.2.3.3.2.3.1	Problem des objektivierten Werthaltigkeitsnachweises von Entwicklungsergebnissen.....	332
4.2.3.3.2.3.2	Die Bewertbarkeitsproblematik.....	333
4.2.3.3.3	Stellungnahme.....	334

<b>5</b>	<b>Zusammenfassung der wesentlichen Erkenntnisse und Empfehlung an den Gesetzgeber .....</b>	<b>337</b>
----------	--	------------

Literaturverzeichnis .....	341
----------------------------	-----

Stichwortverzeichnis.....	395
---------------------------	-----

## Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Der Gang der Untersuchung .....	7
Abb. 2: Die Aufgaben der Rechnungslegung .....	20
Abb. 3: Eine Systematisierung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung .....	39
Abb. 4: Die Prüfung der Aktivierungsfähigkeit nach HGB.....	65
Abb. 5: Die Rechnungsabgrenzungen.....	100
Abb. 6: Die personelle Zuordnung der Gewinnermittlungsarten.....	131
Abb. 7: Die formelle Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.....	156
Abb. 8: Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz .....	163
Abb. 9: Die Einkunftsarten und die dualistische Einkünfteermittlung.....	201
Abb. 10: Die Bestandteile eines <i>Complete Set of Financial Statements</i> .....	229
Abb. 11: Der Grundsatzkatalog des IAS/IFRS-Regelwerks.....	233
Abb. 12: Die Prüfung der Aktivierungsfähigkeit nach IAS/IFRS .....	256
Abb. 13: Die Ansatzkriterien für selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte (IAS 38.57).....	279