

Inhaltsverzeichnis

Einführung	29
A. Ausgangsbefund	33
I. Einheitliche Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 iVm 5 EStG	33
II. System der zweistufigen Gewinnermittlung	35
III. Bestandsaufnahme zum Einfluss außerbilanzieller Korrekturen bei der Rechtsanwendung	36
IV. Diskussion von Alternativen zum geltenden Gewinnermittlungssystem	50
B. Ziel und Gegenstand der Untersuchung	51
C. Gang der Untersuchung	56

Kapitel 1

Steuerrechtliche Praxis der zweistufigen Gewinnermittlung	60
A. Erste Gewinnermittlungsstufe: Gewinnermittlung mithilfe der Bilanz	61
B. Zweite Gewinnermittlungsstufe: Korrektur um Entnahmen und Einlagen	63
C. Zweite Gewinnermittlungsstufe: Sonstige Korrekturen	68
D. Zusammenhang zwischen zweiter Gewinnermittlungsstufe und Bilanzposten	78
E. Erfassung von Steuerforderungen, -verbindlichkeiten und -rückstellungen	81
F. Die Bedeutung der §§ 5b EStG, 60 EStDV für die Gewinnermittlung	85
G. Der Begriff der Steuerbilanz	88

Kapitel 2

Gegenmodell der einstufigen Gewinnermittlung nach handelsrechtlichen GoB	91
A. Die Ableitung der handelsrechtlichen GoB aus den Vorschriften des Handelsbilanzrechts	93

B. Die Funktionen der Handelsbilanz	97
I. Informationsfunktion	101
II. Gewinnermittlungsfunktion	106
III. Konsequenzen für die Trennung zwischen betrieblicher und privater Sphäre	110
C. Die Buchführung als Grundlage der Handelsbilanz und der Einfluss des Buchführungssystems auf die Gewinnermittlung	111
I. Zusammenhang zwischen Buchführung und Handelsbilanz und Zweck der Buchführung	112
II. Das System der einfachen Buchführung und dessen Einfluss auf die Gewinnermittlung	118
1. Form und Ausgestaltung der einfachen Buchführung	119
2. Gewinnermittlung bei der einfachen Buchführung	126
a) Betriebsvermögensvergleich im eigentlichen Sinne: Vergleich zweier Rein- vermögensstände	127
b) Saldomäßige Gewinnermittlung innerhalb der Bilanz	129
c) Besonderheiten bei Vorliegen von Entnahmen und Einlagen	131
III. Das System der doppelten Buchführung und dessen Einfluss auf die Gewinnermittlung	136
1. Form und Ausgestaltung der doppelten Buchführung	136
2. Gewinnermittlung bei der doppelten Buchführung	140
a) Richtigkeitskontrolle durch doppelte Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV	141
b) Besonderheiten bei Vorliegen von Entnahmen und Einlagen	144
IV. Das nach handelsrechtlichen GoB zulässige Buchführungssystem	145
1. Meinungsstand	146
2. Auslegung der Vorschriften des Handelsbilanzrechts im Hinblick auf die Zu- lässigkeit des Systems der einfachen Buchführung	148
a) Auslegung nach dem Wortsinn	148
b) Auslegung nach der Systematik	148
c) Auslegung nach der Entstehungsgeschichte	150
d) Auslegung nach dem Normtelos	151
e) Verfassungs- und europarechtskonforme Auslegung	153
f) Auslegungsergebnis	154
3. Folgen für die Verbuchung von Entnahmen und Einlagen	154
D. Das System der einstufigen Gewinnermittlung nach handelsrechtlichen GoB	155
I. Die Gliederung des Eigenkapitals in der Handelsbilanz eines Einzelkaufmanns	156
1. Meinungsstand über die Aufgliederung des Eigenkapitals	156

2. Auslegung von § 247 Abs. 1 HGB in Bezug auf die Aufgliederung des Eigenkapitals	160
a) Auslegung nach dem Wortsinn	160
b) Auslegung nach der Systematik	160
c) Auslegung nach der Entstehungsgeschichte	162
d) Auslegung nach dem Normtelos	163
e) Auslegungsergebnis und Folgen für die weitergehende Untersuchung	165
3. Möglichkeiten der Folgebilanzierung vor dem Hintergrund der periodengerechten Gewinnermittlung	170
a) Möglichkeiten der Folgebilanzierung bei aufgegliedertem Eigenkapital ..	172
b) Umbuchung der Bestandteile	175
c) Beibehaltung der Separierung der Eigenkapitalbestandteile	176
d) Ergebnis	180
4. Möglichkeiten der Folgebilanzierung vor dem Hintergrund der Totalgewinnermittlung	180
a) Zutreffende Totalgewinnermittlung als Zweck des Grundsatzes des Bilanzzusammenhangs	181
b) Fehlertransport und Fehlerausgleich	186
aa) Fehlertransport	187
(1) Fehlertransport bei Bilanzposten mit Ausnahme des Eigenkapitals ..	187
(2) Fehlertransport bei Eigenkapitalbestandteilen	187
(3) Fehlertransport bei Eigenkapitalbestandteilen unter Anknüpfung an die handelsrechtliche Buchführung	191
bb) Fehlerausgleich	193
cc) Ergebnis	194
c) Konsequenzen für die Gliederung des Eigenkapitals	194
5. Ergebnis: Zulässige Gliederungsmöglichkeiten	195
II. Darstellung des Systems der einstufigen Gewinnermittlung anhand Entnahmen und Einlagen	196
1. Bewertung von Entnahmen und Einlagen	197
2. Gewinnermittlung bei Vorliegen von Sacheinlagen	201
3. Gewinnermittlung bei Vorliegen von Sachentnahmen	202
a) Sachentnahmen ohne Aufdeckung stiller Reserven oder Lasten und ohne Berücksichtigung von Steuerrückstellungen und -verbindlichkeiten	202
b) Sachentnahmen unter Aufdeckung stiller Reserven oder Lasten und ohne Berücksichtigung von Steuerrückstellungen und -verbindlichkeiten	203
c) Sachentnahmen unter Aufdeckung stiller Reserven oder Lasten mit Berücksichtigung von Steuerrückstellungen und -verbindlichkeiten	204
aa) Anfallen von Umsatzsteuer	205
bb) Anfallen von Ertragsteuern	206
cc) Behandlung der durch die Entnahme entstehenden Steuern	208

d) Sachentnahmen von Waren – Sonderfall des (teilweise) gemischten Bestandskontos	210
e) Zusammenfassung	213
4. Erkenntnis über die Gewinnermittlung nach handelsrechtlichen GoB	214
E. Zusammenfassung der Ergebnisse des zweiten Kapitels	215

Kapitel 3

Die Zulässigkeit einer einstufigen Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 iVm 5 EStG 218

A. Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB und steuerrechtliche Abweichungen	219
I. Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB	219
1. Ausgangspunkt § 5 Abs. 1 Satz 1 1. HS EStG	219
2. Ansatz und Bewertung	220
3. Ausweis und Gliederung	222
4. Betriebsausgaben und -einnahmen sowie Entnahmen und Einlagen	223
5. Grundsatz des Bilanzzusammenhangs	225
II. Steuerrechtliche Abweichungen von den handelsrechtlichen GoB	225
1. Teleologische Reduktion der Maßgeblichkeit	226
2. Abweichungen bei Ansatz und Bewertung	228
3. Abweichungen bei Entnahmen und Einlagen	228
4. Abweichungen bei Betriebsausgaben und -einnahmen	229
5. Abweichungen aufgrund von § 12 Nr. 3 EStG	230
6. Ergebnis	234
III. Systematisierung der steuerrechtlichen Abweichungen	234
1. Steuerrechtliche Abweichungen von nach handelsrechtlichen GoB vorgegebener Betriebsvermögensauswirkung	234
2. Steuerrechtliche Abweichungen von nach handelsrechtlichen GoB vorgegebener Gewinnauswirkung	236
3. Ergebnis	238
B. Die Buchführung als Grundlage der Steuerbilanz und der Einfluss des Buchführungssystems auf die einkommensteuerrechtliche Gewinnermittlung	238
I. Zusammenhang zwischen Buchführung und Steuerbilanz	238
1. Meinungsstand	239
2. Auslegung von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG im Hinblick auf die Ableitung der Steuerbilanz aus der Buchführung	240
a) Auslegung nach dem Wortsinn	240
b) Auslegung nach der Systematik	241
c) Auslegung nach dem Normtelos	243

d) Auslegungsergebnis	244
3. Einfluss der §§ 5b EStG, 60 EStDV	245
II. Die steuerrechtlichen Vorschriften über die Buchführung, Aufzeichnung und Abschlusserstellung nach §§ 140 ff. AO	246
1. Steuerrechtliche Buchführung und Geltung handelsrechtlicher GoB	246
a) Buchführungspflicht nach § 140 AO	247
b) Buchführungspflicht nach § 141 AO	248
c) Freiwillige steuerrechtliche Buchführung	250
2. Das steuerrechtlich zulässige Buchführungssystem	251
a) Meinungsstand über die Zulässigkeit des Systems der einfachen Buchführung	251
b) Auslegung von § 141 AO im Hinblick auf die Zulässigkeit des Systems der einfachen Buchführung	253
aa) Auslegung nach dem Wortsinn	253
bb) Auslegung nach der Systematik	253
cc) Auslegung nach der Entstehungsgeschichte	255
dd) Auslegung nach dem Normtelos	258
ee) Auslegungsergebnis	261
c) Auslegung von § 140 AO im Hinblick auf die Zulässigkeit des Systems der einfachen Buchführung	261
d) Besonderheiten bei der freiwilligen steuerrechtlichen Buchführung?	262
e) Ergebnis	262
3. Folgen für die Verbuchung von Entnahmen und Einlagen und die Ausgestaltung der steuerrechtlichen Buchführung	262
III. Die Verbuchung von steuerrechtlichen Abweichungen von den handelsrechtlichen GoB und die Folgen für die steuerbilanzielle Abbildung	264
1. Steuerrechtliche Abweichungen von nach handelsrechtlichen GoB vorgegebener Betriebsvermögensauswirkung	265
2. Steuerrechtliche Abweichungen von nach handelsrechtlichen GoB vorgegebener Gewinnauswirkung	270
3. Mögliche Besonderheiten bei Forderungen, Verbindlichkeiten und Rückstellungen	277
IV. Ergebnis	279
C. Das mögliche System der einstufigen Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 iVm 5 EStG	280
I. Die Gliederung des Eigenkapitals in der Steuerbilanz eines Einzelunternehmers	281
1. Meinungsstand über die Aufgliederung des Eigenkapitals	281
2. Auslegung des Steuerbilanzrechts in Bezug auf die Aufgliederung des Eigenkapitals	283

3. Zulässige Gliederungsmöglichkeiten des Eigenkapitals	285
a) Rückgriff auf die handelsrechtlichen GoB	285
b) Abweichungen aufgrund besonderer steuerrechtlicher Vorschriften	286
c) Besonderheiten bei Beibehaltung der Separierung von Eigenkapitalbe- standteilen	287
d) Zwischenergebnis	289
4. Auswirkungen des Grundsatzes des Bilanzzusammenhangs	290
a) Steuerrechtliche Interpretation des Grundsatzes des Bilanzzusammenhangs	290
b) Konsequenzen aus der Lehre vom formellen Bilanzzusammenhang	296
c) Zwischenergebnis	301
5. Ergebnis	302
II. Darstellung des Systems der einstufigen Gewinnermittlung anhand Entnahmen und Einlagen	302
1. Gewinnermittlung bei Vorliegen von Sachentnahmen	305
2. Gewinnermittlung bei Vorliegen von Nutzungs- und Leistungsentnahmen und Aufwandseinlagen	307
a) Nutzungsentnahmen ohne Berücksichtigung von Steuerverbindlichkeiten und -rückstellungen	309
b) Nutzungsentnahmen mit Berücksichtigung von Steuerverbindlichkeiten und -rückstellungen	312
c) Ergebnis	314
3. Erkenntnis über Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 iVm 5 EStG	314
III. Unterschiede zwischen den Systemen der ein- und zweistufigen Gewinnermitt- lung	315
D. Die Auslegung von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG im Hinblick auf die Zulässigkeit einer einstufigen steuerrechtlichen Gewinnermittlung	316
I. Auslegung nach dem Wortsinn	317
1. Anordnung eines bestimmten Gewinnermittlungssystems	317
2. Behandlung von Entnahmen und Einlagen	318
3. Behandlung sonstiger Korrekturen	318
4. Ergebnis	319
II. Auslegung nach der Systematik	319
1. Anordnung eines bestimmten Gewinnermittlungssystems	319
2. Behandlung von Entnahmen und Einlagen	320
3. Behandlung sonstiger Korrekturen	321
4. Ergebnis	323
III. Auslegung nach der Entstehungsgeschichte	323
1. Preußische Einkommensteuergesetze von 1891 und 1906	324
2. Reichseinkommensteuergesetz von 1920	327
3. Reichseinkommensteuergesetz von 1925	331
4. Reichseinkommensteuergesetz von 1934	336

5. Für die Untersuchung relevante Folgeentwicklung nach 1934	339
6. Zusammenfassung der Auswertung der Entstehungsgeschichte	340
a) Anordnung eines bestimmten Gewinnermittlungssystems	340
b) Behandlung von Entnahmen und Einlagen	342
c) Ergebnis	342
IV. Auslegung nach dem Normtelos	343
V. Auslegungsergebnis und Folgen	343
VI. Gewinnermittlung mittels steuerrechtlicher GuV	344
E. Zusammenfassung der Ergebnisse des dritten Kapitels	346

Kapitel 4

Auswirkungen des Gewinnermittlungssystems bei der Anwendung einkommensteuerrechtlicher Vorschriften 349

A. Bilanzberichtigung und -änderung sowie Sicherung einer zutreffenden Totalgewinn- ermittlung durch den Grundsatz des Bilanzzusammenhangs	350
I. Praktische Bedeutung und Regelungsinhalt von § 4 Abs. 2 EStG	352
II. Die Möglichkeit einer Bilanzberichtigung und -änderung auf Grundlage des Systems der zweistufigen Gewinnermittlung	357
1. Meinungsstand zu Fehlern auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe mit Aus- nahme von Entnahmen und Einlagen	359
a) Rechtsprechung	359
aa) Ursprung der Rechtsprechung: Gewinnkorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG	360
bb) Urteile zu den Abzugsverboten nach § 3c Abs. 2 EStG und § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG	360
cc) Folgewirkungen außerbilanzieller Korrekturen: „Reflextheorie“	364
dd) Rechtsprechung zum Umfang der Kompensationsmöglichkeit durch eine Bilanzänderung bei Vorliegen außerbilanzieller Korrekturen	368
ee) Ergebnis	368
b) Verwaltungsauffassung	369
c) Schrifttum	369
d) Ergebnis	370
2. Meinungsstand zu Fehlern im Zusammenhang mit Entnahmen und Einlagen	371
a) Rechtsprechung	371
aa) Ausgangspunkt: Kapitalkontenzusammensetzung und Grundsatz des Bilanzzusammenhangs	371
bb) Fehler im Zusammenhang mit Entnahmen und Einlagen	374
(1) Niedersächsisches FG: Kein Vorliegen einer Bilanzberichtigung aufgrund fehlender Bilanzposteneigenschaft des Eigenkapitals	374

(2) FG Münster: Vorliegen einer Bilanzberichtigung aufgrund Fremdkapitalcharakter und Gewinnverteilungszweck von Kapitalkonten	375
(3) FG Münster, FG Berlin-Brandenburg und FG des Landes Sachsen-Anhalt: Vorliegen einer Bilanzberichtigung aufgrund von Buchführungsfehlern	377
(4) BFH und FG Köln: Vorliegen einer Bilanzberichtigung aufgrund geänderter Zusammensetzung des als Bilanzposten zu qualifizierenden Eigenkapitals	381
(5) Zusammenfassung	386
b) Verwaltungsauffassung und Schrifttum	387
c) Ergebnis	389
3. Auslegung von § 4 Abs. 2 EStG im Hinblick auf die Möglichkeit einer Bilanzberichtigung und -änderung	389
a) Auslegung nach dem Wortsinn	390
b) Auslegung nach der Systematik	392
c) Auslegung nach der Entstehungsgeschichte	393
d) Auslegung nach dem Normtelos	394
e) Verfassungskonforme Auslegung	396
f) Auslegungsergebnis	397
III. Die Möglichkeit einer Bilanzberichtigung und -änderung auf Grundlage des Systems der einstufigen Gewinnermittlung	398
IV. Sicherung einer zutreffenden Totalgewinnermittlung durch den Grundsatz des Bilanzzusammenhangs	400
1. Fehlertransport und -ausgleich auf Grundlage des Systems der zweistufigen Gewinnermittlung	402
a) Meinungsstand zu Fehlern im Zusammenhang mit Entnahmen und Einlagen	403
b) Meinungsstand zu Fehlern auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe mit Ausnahme von Entnahmen und Einlagen	410
c) Auslegung von § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG im Hinblick auf Fehlertransport und -ausgleich	411
aa) Auslegung nach dem Wortsinn	411
bb) Auslegung nach Systematik	412
cc) Auslegung nach dem Normtelos	413
dd) Auslegungsergebnis	414
2. Fehlertransport und -ausgleich auf Grundlage des Systems der einstufigen Gewinnermittlung	415
3. Ergebnis	418
V. Ergebnis des Systemvergleichs	419

B. Doppelbesteuerung bei der Realisation stiller Reserven von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, deren Wertminderung sich zumindest teilweise nicht gewinnmindernd ausgewirkt hat	421
I. Vermeidung der Doppelbesteuerung auf Grundlage des Systems der zweistufigen Gewinnermittlung bei Abzugsverböten nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG	424
1. Meinungsstand	424
a) Rechtsprechung	424
b) Verwaltungsauffassung	429
c) Schrifttum	430
d) Ergebnis	432
2. Auslegung der Abzugsverböte nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG	433
a) Auslegung nach dem Wortsinn	434
b) Auslegung nach der Systematik	435
c) Auslegung nach dem Normtelos	436
aa) Zweck der Regelungen über die Abschreibung	437
bb) Zweck der Aufdeckung stiller Reserven	438
d) Verfassungskonforme Auslegung	440
aa) Aktivierungsverbot	442
bb) Andere Möglichkeiten	443
(1) Ansatz mit Teilen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten	445
(2) Abzug von Abschreibung nur in Höhe der gewinnmindernden Wirkung	446
(3) Methode der indirekten Abschreibung	448
(4) Außerbilanzielle Korrektur	451
cc) Ergebnis der verfassungskonformen Auslegung	451
e) Auslegungsergebnis	452
II. Vermeidung der Doppelbesteuerung auf Grundlage des Systems der einstufigen Gewinnermittlung bei Abzugsverböten nach § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG	453
III. Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Realisation stiller Reserven bei teilweise privat genutzten Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens	454
IV. Folgen für die Bewertung von Nutzungsentnahmen und Aufwandseinlagen	457
V. Ergebnis des Systemvergleichs	460
C. An den Gewinn anknüpfende einkommensteuerrechtliche Vorschriften	461
I. Schuldzinsenabzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 4a EStG	462
1. Meinungsstand und Auslegung des Gewinnbegriffs in § 4 Abs. 4a EStG auf Grundlage des Systems der zweistufigen Gewinnermittlung	464
a) Rechtsprechung	464
b) Schrifttum und Verwaltungsauffassung	466
c) Ergebnis	469

d) Auslegung des Gewinnbegriffs in § 4 Abs. 4a EStG	469
aa) Auslegung nach dem Wortsinn	470
bb) Auslegung nach der Systematik	470
cc) Auslegung nach der Entstehungsgeschichte	471
dd) Auslegung nach dem Normtelos	474
ee) Auslegungsergebnis	480
e) Möglichkeiten zur Ermittlung der Über- und Unterentnahmen	481
2. Auslegung des Gewinnbegriffs in § 4 Abs. 4a EStG auf Grundlage des Systems der einstufigen Gewinnermittlung	482
a) Qualifikation des steuerlichen Ausgleichspostens als Bilanzposten im eigentlichen Sinne	483
b) Qualifikation des steuerlichen Ausgleichspostens als Eigenkapitalbestandteil	486
c) Vergleich zum System der zweistufigen Gewinnermittlung	488
d) Auslegungsergebnis	494
3. Ergebnis des Systemvergleichs und Reformvorschlag	494
II. Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG	500
1. Meinungsstand und Auslegung des Gewinnbegriffs in § 34a Abs. 2 EStG auf Grundlage des Systems der zweistufigen Gewinnermittlung	501
a) Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung	501
b) Schrifttum	502
c) Ergebnis	506
d) Auslegung des Gewinnbegriffs in § 34a Abs. 2 EStG	506
aa) Auslegung nach dem Wortsinn	506
bb) Auslegung nach der Systematik	507
cc) Auslegung nach dem Normtelos	507
(1) Angleichung von Besteuerungsquoten	509
(2) Stärkung des bilanziellen Eigenkapitals	511
(3) Ergebnis der teleologischen Auslegung	516
dd) Auslegungsergebnis	517
e) Möglichkeiten zur Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns	519
2. Auslegung des Gewinnbegriffs in § 34a Abs. 2 EStG auf Grundlage des Systems der einstufigen Gewinnermittlung	520
3. Ergebnis des Systemvergleichs und Reformvorschlag	521
4. Übertragung der zu § 34a Abs. 2 EStG gefundenen Ergebnisse auf § 34a Abs. 4 Satz 1 EStG und Reformvorschlag	523
D. Zusammenfassung der Ergebnisse des vierten Kapitels	526
Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse der Untersuchung	534

Inhaltsverzeichnis

23

Literaturverzeichnis 542

Sachverzeichnis 571