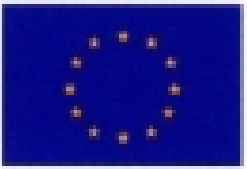
Europäische Hochschulschriften



Björn Büssen

Reformnotwendigkeiten und Reformmöglichkeiten des § 4 III EStG

Die Einnahmen-/Überschussrechnung in aktuellen Reformentwürfen und im US-Tax-Accounting

PETER LANG

Inhaltsverzeichnis

Vorwort ____ 7

Kapitel A: Einleitung, Problemstellung und Gang der Untersuchung ____ 21

Kapitel B: Grundlagen der Gewinnermittlung nach dem EStG ____ 23
I. Der Steuergegenstand des EStG und der Dualismus der Einkünfteermittlung ____ 23
1. Reinvermögenszugangstheorie ____ 25
2. Quellentheorie ____ 27
3. Markteinkommenstheorie ____ 29
4. Resümee ____ 29
II. Bedeutung der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung für das KStG ____ 30
III. Der steuerliche Gewinn: Begriff, Prinzipien und Funktion ____ 31
1. Der Gewinnbegriff des EStG und die Ermittlungsmethoden im Überblick ____ 31
2. Steuerliche Grundprinzipien im Überblick ____ 32
2.1 Prinzip der Totalgewinnidentität ____ 32
2.2 Leistungsfähigkeitsprinzip ____ 33
2.3 Der Besteuerungszeitpunkt im gegenwärtigen Einkommensteuerrecht ____ 34
2.4 Objektivierbarkeit und Bestimmtheit des zu besteuernden Gewinns ____ 34
2.5 Prinzip eigentumsschonender Besteuerung ____ 35
2.6 Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ____ 36
2.7 Resümee ____ 37
IV. Gewinnermittlung nach dem EStG ____ 38
1. Gewinnermittlung gemäß §§ 5 a, 13 a EStG ____ 38
2. Gewinnermittlung gemäß §§ 16 II, 17 II EStG ____ 38
3. Gewinnermittlung nach dem Betriebsvermögensvergleich ____ 39
4. Sonderregelung gemäß § 5 I EStG gegenüber § 4 I EStG ____ 39
5. Gewinnermittlung gemäß § 4 III EStG ____ 40
6. § 4 III EStG ____ 41
6.1 Buchführungspflicht gemäß § 140 AO ____ 41

6.2 Bedeutung des § 140 AO i.V.m. § 238 I HGB 42
6.3 Buchführungspflicht gemäß § 141 AO 43
6.4 Resümee zu §§ 140, 141 AO 44
7. Resümee 45
V. Betriebsvermögensvergleich versus Einnahmen-/Überschussrechnung: Die Grundtechniken 46
1. Die Gewinnermittlungstechnik des Betriebsvermögensvergleichs 46
2. Die Gewinnermittlungstechnik der Einnahmen-/Überschussrechnung 48
2.1 Die Grundtechnik 49
2.2 Der Vereinfachungsgedanke 51
2.3 Qualifikation als Zahlungsmittelrechnung 51
2.4 Problematiken in der Kodifizierung der Grundtechnik 52
3. Resümee 53
VI. Betriebsvermögensvergleich unter besonderer Betrachtung der Maßgeblichkeit im Überblick 54
1. Die Verbindung zwischen steuer- und handelsrechtlicher Gewinnermittlung 54
2. Ursprung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes 56
3. Unterschiedliche Ausrichtung von Handels- und Steuerbilanz 56
4. Maßgeblichkeit gemäß § 5 I Sätze 1 und 2 EStG 57
5. Fortbestand des Maßgeblichkeitsprinzips 59
6. Resümee 61

Kapitel C: Die Einnahmen-/Überschussrechnung gemäß § 4 III EStG und deren Reformnotwendigkeiten 63
I. Steuerliche Gewinnermittlung gemäß § 4 III EStG 63
1. Anwendungsbereich 63
2. Kodifikation der Grundtechnik der Einnahmen-/Überschussrechnung gemäß § 4 III Satz 1 EStG 64
2.1 Betriebseinnahmen gemäß § 4 III Satz 1 EStG 64
2.1.1 Kritische Betrachtung der Begriffsfassungen Söffings und Speichs 64
2.1.2 Die herrschende Begriffsfassung des Bundesfinanzhofs 65
2.1.2.1 Einbezug geldwerter Güter 67
2.1.2.2 Betriebliche Veranlassung der Einnahmen 67
2.1.2.3 Wirtschaftliche Endgültigkeit der Betriebseinnahme 68
2.1.2.4 Zufluss als Tatbestandsmerkmal des Betriebseinnahmenbegriffs 69

2.1.3. Die Begriffsfassung der wohl herrschenden Literaturmeinung 72
2.1.4 Die Nichterfassung von Darlehenszuflüssen 72
2.1.4.1 Die wohl herrschende Begründung in der Literatur 73
2.1.4.2 Abweichende Begründung Eisgrubers 74
2.1.4.3 Abweichende Begründung Langs 75
2.1.5 Resümee 77
2.2 Betriebsausgaben gemäß § 4 III Satz 1 EStG 78
2.2.1 Legaldefinition der Betriebsausgaben in § 4 IV EStG 78
2.2.2 Gesetzliche Konkretisierungen der Abzugsfähigkeit gemäß § 4 IV a bis VII EStG 83
2.2.3 Keine Einschränkung des § 4 IV EStG durch § 4 I Satz 6 oder § 5 VI EStG 83
2.3 Zu- und Abflussprinzip 83
2.3.1 Grundsätzliche Regelung gemäß § 11 I Satz 1 und § 11 II Satz 1 EStG 83
2.3.2 Modifikationen gemäß § 11 I Satz 2 und § 11 II Satz 2 EStG 86
2.3.3 Modifikationen gemäß § 11 I Satz 3 und § 11 II Satz 3 EStG 87
2.4. Resümee 87
3. Durchlaufende Posten gemäß § 4 III Satz 2 EStG 88
4. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gemäß § 4 III Satz 3 und 4 EStG und spezielle Wirtschaftgüter des Umlaufvermögens gemäß § 4 III Satz 4 EStG 90
4.1 Abnutzbares Anlage- und spezielles Umlaufvermögen gemäß § 4 III Satz 3 EStG 91
4.2 Nichtabnutzbares Anlage- und Umlaufvermögen gemäß § 4 III Satz 4 EStG 93
4.3 Modifikationen des Zu- und Abflussprinzips gemäß § 4 III Satz 4 EStG 93
4.4 Analoge Anwendung des Aktivierungsverbots gemäß § 5 II EStG 95
4.5 Bundesfinanzhof: Darlehenssumme als nicht abnutzbare Forderung des Anlagevermögens 96
5. Nicht unter § 4 III Satz 4 EStG fallende Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens in der Einnahmen-/Überschussrechnung gemäß § 4 III EStG 96
6. Rücklagen und Ansparabschreibungen in der Einnahmen-/Überschussrechnung gemäß § 4 III EStG 97

7. Wechsel von Wirtschaftsgütern des Anlage- ins Umlaufvermögen und umgekehrt 98
8. Betriebsvermögen innerhalb des § 4 III EStG 99
8.1 Definition des Betriebsvermögens 99
8.2 Notwendiges Betriebsvermögen 100
8.3 Gewillkürtes Betriebsvermögen 101
8.3.1 Rechtsprechungsänderung 102
8.3.2 Stellungnahme 103
8.4 Notwendiges Privatvermögen 103
9. Verlust von Wirtschaftsgütern 103
9.1 Betriebliche Veranlassung 104
9.2 Unterscheidung anhand der Art des verlustig gegangenen Wirtschaftsgutes 104
9.3 Rechtsprechung zu betrieblichen Darlehensverlusten 105
10. Entnahmen und Einlagen in der Einnahmen-/Überschussrechnung gemäß § 4 III EStG 106
11. Gewinnermittlungszeitraum 108
12. Aufzeichnungspflichten und Standardisierungen der Einnahmen-/Überschussrechnung 108
12.1 Amtlich vorgeschriebener Vordruck gemäß § 60 IV EStDV 109
12.2 Einzelaufzeichnungspflichten 111
13. Wahl der Gewinnermittlungsart 111
14. Wechsel der Gewinnermittlungsart 113
15. Betriebsveräußerung und –aufgabe 114
II. Reformnotwendigkeiten der Einnahmen-/Überschussrechnung gemäß § 4 III EStG 116
1. Anwendungsbereich 116
2. Grundprinzip der Einnahmen-/Überschussrechnung 116
3. Begrifflichkeiten der Einnahmen-/Überschussrechnung 118
4. Überprüfungsmaßstäbe eines Grundprinzips bzw. präzisierter Begrifflichkeiten 119
4.1 Darlehen als Maßstab 119
4.2 Tausch als Maßstab 119
5. Fehlende Regelung bei Wechsel von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in das Umlaufvermögen und umgekehrt 121
6. Volatilität der Bemessungsgrundlage 122
7. Teilwertabschreibungen 123
8. Notwendigkeit eines Korrektivs zur Angleichung der Periodenergebnisse 125
9. Aufzeichnungspflichten und Standardisierungen 125
10. Besteuerungszeitpunkt 126

11. Maßgeblichkeitsprinzip 127
III. Zwischenergebnis 127

Kapitel D: Die Einnahmen-/Überschussrechnung in aktuellen Reformentwürfen 129
I. Die Ermittlungsmethoden in aktuellen Reformentwürfen 129
1. Konsumorientierte Reformentwürfe auf Cashflow-Basis 129
1.1 Reformmodell *Elickers* 130
1.1.1 Ermittlungstechnik 130
1.1.2 Einkommensverständnis nach der Sphärentheorie 131
1.2 Reformmodell *Mitschke*s 132
1.2.1 Steuerobjekt 132
1.2.2 Anbindung an Zahlungsströme 133
1.2.3 Ermittlungstechnik 134
1.2.4 Uneingeschränkte Geltung des Abflussprinzips 135
1.2.5 Geldwerte Vorteile 135
1.3 Weitere Gemeinsamkeiten der Entwürfe *Elickers* und *Mitschkes* 136
2. Hybride Reformentwürfe: Kombination von Betriebsvermögensvergleich und Einnahmen-/Überschussrechnung 136
2.1 *Kölner Entwurf* 138
2.1.1 Einkommensverständnis 138
2.1.2 Lebenseinkommen als Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit und Periodenprinzip 139
2.1.3 Steuerobjekt und Ermittlungsmethoden 139
2.1.3.1 Schedulensteuer und verschiedene Arten von Ermittlungstechniken 139
2.1.3.2 Grundsätzliche Ermittlungstechnik auf Grundlage der Überschussrechnung 140
2.1.3.3 Veranlassungsprinzip 141
2.1.3.4 Besteuerungszeitpunkt 141
2.1.3.5 Modifikation der Überschussrechnung 142
2.1.3.6 Elemente einer Konsumsteuer 143
2.1.4 Steuersubjekt 144
2.2 Reformmodell *Kirchhofs* 144
2.2.1 Steuerobjekt und Einkommensverständnis 144
2.2.1.1 Steuerobjekt 144
2.2.1.2 Einkommensverständnis 145
2.2.1.3 Periodenbesteuerung 146

2.2.2 Ermittlungsmethoden 147
2.2.2.1 Steuerbilanzrecht 147
2.2.2.2 Einnahmen-/Überschussrechnung 147
2.2.2.2.1 Geldwerte Vorteile 148
2.2.2.2.2 Keine Gleichstellung geldwerter Nachteile 149
2.2.2.2.3 Zu-/Abflussprinzip 149
2.2.3 Steuersubjekt 151
2.3 *Stiftung Marktwirtschaft* 151
2.3.1 Steuerobjekt und Besteuerungszeitpunkt 151
2.3.2 Abgrenzung der Ermittlungsmethoden 151
2.3.3 Ermittlungstechnik auf Grundlage der Einnahmen-/Überschussrechnung und deren Begrifflichkeiten 152
2.3.4 Zu- /Abflussprinzip 152
2.3.5 Einlagen und Entnahmen 154
2.3.6 Wechsel zwischen den Gewinnermittlungsarten 154
2.3.7 Gewinnermittlungszeitraum 155
2.3.8 Steuersubjekt 155
2.4 Reformmodell *Roses* 155
2.4.1 Steuerobjekt und Einkommensverständnis 156
2.4.2 Gewinnsteuer 156
2.4.3 Einkommensteuer 157
2.4.3.1 Ermittlungsmethoden 157
2.4.3.2 Zu-/ Abflussprinzip 158
2.4.3.3 Gesonderte Ermittlung des Anlagevermögens 159
2.4.4 Steuersubjekt 159
2.4.5 Ermittlungszeitraum 160
II. Die aktuellen Reformentwürfe im Hinblick auf Reformnotwendigkeiten des § 4 III EStG 161
1. Anwendungsbereich 161
1.1 Sachlicher Anwendungsbereich in den Reformmodellen *Elickers*, *Mitschkes*, des *Kölner-Entwurfs* und *Roses* 161
1.2 Sachlicher Anwendungsbereich in den Reformmodellen *Kirchhofs* und der *Stiftung Marktwirtschaft* 162
1.3 Persönlicher Anwendungsbereich in den Reformmodellen *Elickers, Mitschkes, Kirchhofs und Roses* 162
1.4 Persönlicher Anwendungsbereich in dem Reformmodell des *Kölner-Entwurfs* 162
1.5 Persönlicher Anwendungsbereich in dem Reformmodell der *Stiftung Marktwirtschaft* 163
1.6 Resümee 163

2. Grundprinzip der Einnahmen-/Überschussrechnung 163
2.1 Ursache für das Fehlen eines Grundprinzips 164
2.1.1 Unabhängigkeit der Einnahmen-/Überschussrechung vom Parameter des Totalgewinngrundsatzes 165
2.1.2 Umsetzung in den Entwürfen *Elickers* und *Mitschkes* 165
2.1.3 Umsetzung in den Entwürfen hybrider Ausgestaltung 165
2.2 Resümee 167
3. Begrifflichkeiten der Einnahmen-/Überschussrechnung 168
3.1 Begriffswahl der *Stiftung Marktwirtschaft* 168
3.2 Begriffswahl *Elickers* 168
3.3 Begriffswahl *Mitschkes* 169
3.4 Begriffswahl im *Kölner Entwurf* 171
3.5 Begriffswahl *Kirchhofs* 172
3.6 Begriffswahl der *Stiftung Marktwirtschaft* 174
3.7 Begriffswahl *Roses* 175
4. Überprüfungsmaßstäbe eines Grundprinzips bzw. präzisierter Begrifflichkeiten 176
4.1 Maßstab: Darlehen 176
4.1.1 Darlehen im Reformmodell *Elickers* 176
4.1.2 Darlehen im Refommodell *Mitschkes* 177
4.1.3 Darlehen im Reformmodell des *Kölner-Entwurfs* 178
4.1.4 Darlehen im Reformmodell *Kirchhofs* 178
4.1.5 Darlehen im Reformmodell der *Stiftung Marktwirtschaft* 179
4.1.6 Darlehen im Reformmodell *Roses* 180
4.2 Maßstab Tausch 181
5. Fehlende Regelung bei Wechsel von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in das Umlaufvermögen und umgekehrt 182
6. Teilwertabschreibungen 182
7. Aufzeichnungspflichten und Standardisierung 183
8. Volatilität der Bemessungsgrundlage 184
8.1 Manipulationsproblematik 184
8.2 Verlustnutzungsmöglichkeiten 185
8.3 Drohender Zinsnachteil 186
9. Notwendigkeit eines Korrektivs zur Angleichung von Periodenergebnissen 186
10. Besteuerungszeitpunkt 187
11. Maßgeblichkeit 188
12. Zwischenergebnis 188

Kapitel E: Die Einnahmen-/Überschussrechnung im US-Tax-Accounting 191
I. Grundlagen steuerlicher Einkommensermittlung in den USA 191
1. Gesetzgebungszuständigkeit 191
1.1 Gesetzgebungszuständigkeit 191
2. Einkommen nach US-amerikanischem Einkommensteuerrecht 192
2.1 Qualifikation des Einkommensverständnisses 193
2.2 Einschränkung des Einkommensverständnisses 194
2.3 Resümee 196
3. *Taxable Income* 196
4. US-Tax-Accounting 197
4.1 Ermittlungszeitraum des steuerbaren Einkommens 197
4.1.1 Wahlrecht und Wechsel des Gewinnermittlungszeitraumes 199
4.1.2 Voraussetzung eines Wechsels 199
4.1.3 Gewinnglättung 200
4.2 Annual versus Transactional Accounting 201
4.3 *Claim-of-right-doctrine* 202
4.4 Gewinnermittlung und Ermittlungsmethoden 202
4.5 Grundsatz: Clear Reflection of Income 203
4.5.1 Konkretisierung des Grundsatzes des Clear reflection of income 204
4.5.2 Fair and honest reporting standard 205
4.5.3 Section 451 IRC 206
4.6 Standardgewinnermittlungsarten gemäß Section 446 (c) IRC207
4.6.1 *Cash receipts and disbursement method* gemäß Section 446 (c) (1) IRC 207
4.6.1.1 Die Einnahmenseite der Cash-Methode 208
4.6.1.1.1 Doctrine of Constructive Receipt 208
4.6.1.1.2 Method of Percentage of Completion 210
4.6.1.2 Die Ausgabenseite der Cash-Methode 210
4.6.1.2.1 Ein-Jahres-Regelung 211
4.6.1.2.2 Ausnahmecharakter der Ein-Jahres-Regelung 212
4.6.1.2.3 Ausnahme gemäß Section 461 (i) IRC 212
4.6.1.2.4 Ausnahme gemäß §.1461-1 (a) (1) Income Tax Regulations 213
4.6.1.3 Ermittlungstechnik 213

4.6.1.4 Art des von der Cash-Methode erfassten Einkommens 213
4.6.1.4.1 *Doctrine of Cash Equivalence* 213
4.6.1.4.2 Behandlung von Forderungen in der Cash-Methode 214
4.6.1.4.2.1 Auffassung der US-amerikanischen Rechtsprechung 215
4.6.1.4.2.2 Auffassung der US-amerikanischen Finanzverwaltung 216
4.6.1.4.2.3 Auffassung der US-amerikanischen Literatur 216
4.6.1.4.2.4 Resümee 217
4.6.1.4.3 *Economic Benefit Doctrine* 217
4.6.1.4.4 Resümee 218
4.6.2 Accrual-Methode gemäß Section 446 (c) (2) IRC im Vergleich zur Cash-Methode 218
4.6.2.1 Historie der steuerlichen Gewinnermittlung im US-Recht 218
4.6.2.2 Accrual-Methode 220
4.6.2.2.1 Erfassungszeitpunkt nach dem All-Events-Test 220
4.6.2.2.2 Nonaccrual-Experience-Method 222
4.6.2.2.3 Economic-Performance-Test 222
4.6.2.2.4 Capital Expenses und Regelungen in Section 267 IRC und § 1.267 (a)-(3) Income Tax Regulation 223
4.6.2.2.5 Resümee 223
4.6.2.3 Vergleich der Cash-Methode zur Accrual-Methode 224
4.6.2.3.1 Vergleich der Ausgaben- und Aufwandsseite 224
4.6.2.3.2 Vergleich der Einnahmen- und Ertragsseite 225
4.6.2.4 Resümee 226
4.6.3 Die Ermittelungsmethoden gemäß Section 446 (c) (3) IRC 226
4.6.3.1 Installment-Sale-Methode 226
4.6.3.2 Percentage-of-Completion-Methode 227
4.6.4 Die Hybrid-Methode gemäß Section 446 (c) (4) IRC 228

4.7 Möglichkeit des Wechsels zwischen den einzelnen Gewinnermittlungsmethoden 229
II. Elemente der Einnahmen-/Überschussrechnungstechnik im US-tax-accounting 230
1. Elemente der Einnahmen-Überschussrechnung in der Cash-Methode 231
2. Elemente der Einnahmen-Überschussrechung in der Installment-Sale-Methode und in der Accrual-Methode 232
III. Die Cash-Methode im Hinblick auf die deutschen Reform-notwendigkeiten des § 4 III EStG 233
1. Anwendungsbereich 233
2. Grundprinzip der Einnahmen-/Überschussrechnung 235
3. Begrifflichkeiten der Cash-Methode 235
4. Überprüfungsmaßstäbe eines Grundprinzips bzw. präzisierter Begrifflichkeiten 237
4.1 Maßstab Darlehen 237
4.1.1 Die Qualifikation des Darlehens im US-amerikanischen Tax-Accounting 237
4.1.2 Lösung auf Tatbestandsebene 238
4.1.3 Schlüssigkeitsprüfung der Darlehensbehandlung 239
4.1.3.1 Schlüssigkeitsprüfung auf der Einkommensebene 239
4.1.3.2 Schlüssigkeitsprüfung auf der Ebene der Grundtechik der Einnahmen-/Überschussrechnung 240
4.1.4 Resümee 241
4.2 Maßstab Tausch 242
4.2.1 Die Qualifikation des Tausches im US-amerikanischen Tax-Accounting 242
4.2.2 Resümee 242
5. Wechsel von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in das Umlaufvermögen und umgekehrt 243
6. Volatilität der Bemessungsgrundlage 243
6.1 Fiskalische Planbarkeit und Gefahren der Manipulationsanfälligkeit der Bemessungsgrundlage 243
6.2 Verlustnutzungsmöglichkeiten 243
6.2.1 Net-Operating-Losses 244
6.2.2 Capital-Losses 244
6.2.3 Resümee 245
7. Teilwertabschreibungen 246
8. Aufzeichnungspflichten und Standardisierung 246

9. Notwendigkeit eines Korrektivs zur Angleichung von Periodenergebnissen 247
10. Besteuerungszeitpunkt 248
11. Das Verhältnis zwischen Tax-Accounting und Financial-Accounting 248
11.1 Kein Prinzip der Maßgeblichkeit im US-Recht 249
11.2 Grundsätzlich kein Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit im US-Recht 251
11.3 Generally Accepted Tax Accounting Principles 252
IV. Zwischenergebnis 252

Kapitel F: Stellungnahme zu den Reformmöglichkeiten der Gewinnermittlung auf der Grundlage der Einnahmen- /Überschussrechnung 253
I. Anwendungsbereich 253
1. Überwindung des Einkünftedualismus 253
2. Betriebsvermögensvergleich neben Einnahmen-/Überschussrechnung 254
3. Anwendungsbereiche der Einnahmen-/Überschussrechnung und des Betriebvermögensvergleichs und deren Abgrenzungskriterien 256
3.1 Qualitative Abgrenzungskriterien 256
3.2 Quantitative Abgrenzungskriterien 257
4. Empfehlung an den Gesetzgeber 258
II. Grundprinzip der Einnahmen-/Überschussrechnung 258
1. Problem: Fehlendes Vertrauen in die Grundtechnik der Einnahmen-/Überschussrechnung 259
2. Einfache Ausgestaltung der Einnahmen-/Überschussrechnung als Reformziel 259
3. Grundprinzip der Einnahmen-/Überschussrechnung und dessen bestimmbare Ausnahmen 260
4. Einbezug von geldwerten Vorteilen in die Einnahmen-/Überschussrechnung 261
5. Kein Einbezug von geldwerten Nachteilen in die Einnahmen-/Überschussrechnung 261
6. Resümee 261
III. Begrifflichkeiten der Einnahmen-/Überschussrechnung 262
IV. Überprüfungsmaßstäbe des Grundprinzips und der Begrifflichkeiten 263
1. Maßstab Darlehen 263
2. Maßstab Tausch 264

V. Wechsel von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ins Umlaufvermögen und umgekehrt 264
VI. Volatilität der Bemessungsgrundlage 265
VII. Teilwertabschreibungen 267
VIII. Notwendigkeiten eines Korrektivs zur Angleichung von Periodenergebnissen 267
IX. Aufzeichnungspflichten und Standardisierungen 268
X. Besteuerungszeitpunkt 269
XI. Maßgeblichkeitsprinzip 269

Literaturverzeichnis 271
Rechtsprechung deutscher Gerichte 288
Rechtsprechung des EuGH 294
Rechtsprechung US-amerikanischer Gerichte 294
Internetadressen 296