

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 64

Periodengewinn und Totalgewinn

Zum Einfluß des Totalgewinngedankens auf
die steuerrechtliche Gewinnermittlung

Von

Dr. Klaus-Dieter Drüen



Duncker & Humblot · Berlin

KLAUS-DIETER DRÜEN

Periodengewinn und Totalgewinn

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 64

Periodengewinn und Totalgewinn

Zum Einfluß des Totalgewinngedankens auf
die steuerrechtliche Gewinnermittlung

Von

Dr. Klaus-Dieter Drüen



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Drüen, Klaus-Dieter:

Periodengewinn und Totalgewinn : zum Einfluß des Totalgewinngedankens
auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung / von Klaus-Dieter Drüen. –

Berlin : Duncker und Humblot, 1999

(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 64)

Zugl.: Bochum, Univ., Diss., 1998

ISBN 3-428-09683-5

Alle Rechte vorbehalten

© 1999 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fremddatenübernahme und Druck:

Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-09683-5

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☹

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 1998 von der Juristischen Fakultät der Ruhr-Universität Bochum als Dissertation angenommen. Das Manuskript wurde im Februar 1998 abgeschlossen, die Anmerkungen wurden für die Veröffentlichung auf den Stand Ende Juni 1999 gebracht.

Mein besonderer Dank gilt meinem akademischen Lehrer, Herrn Professor Dr. Heinrich Wilhelm Kruse. Er hat mich zu dieser Arbeit ermuntert und sie vorbildlich betreut. Vor allem aber danke ich ihm für die wissenschaftliche Förderung, die er mir an seinem Lehrstuhl seit meiner Studienzeit zuteil werden ließ.

Weiterhin danke ich Herrn Professor Roman Seer, der das Zweitgutachten trotz vielfältiger Verpflichtungen nach Übernahme des Lehrstuhls für Steuerrecht kurzfristig erstellt hat.

Mein Dank gilt zudem Herrn Vorsitzenden Richter am Bundesfinanzhof Professor Dr. Walter Dreneck für seine Anregungen und seine stete Diskussionsbereitschaft.

Ich danke der Studienstiftung des Deutschen Volkes e. V., Bonn, die mich – nicht nur in materieller Hinsicht – durch ein Promotionsstipendium gefördert hat, sowie dem Verein der Freunde der Rechtswissenschaften e. V., Bochum, für die Beihilfe zu den Druckkosten.

Die Esche-Schümann-Commichau ESC Stiftung, Hamburg, prämierte die Arbeit mit ihrem Förderpreis 1998. Für die Auszeichnung und den damit verbundenen großzügigen Druckkostenzuschuß bin ich zu Dank verpflichtet.

Schließlich danke ich dem Verlag Duncker & Humblot und den Herausgebern, den Herren Professoren Dr. Joachim Lang und Dr. Jens Peter Meincke, für die Aufnahme in diese Schriftenreihe.

Duisburg, im Juni 1999

Klaus-Dieter Drüen

Inhaltsverzeichnis

Erster Teil

Einleitung

§ 1 Gegenstand und Gang der Untersuchung	19
--	----

Zweiter Teil

Die Strukturelemente des Gewinnes im Steuerrecht

§ 2 Der Gewinnermittlungszeitraum im Steuerrecht	22
I. Der Gewinnermittlungszeitraum im System periodischer Ertragsbesteuerung	23
II. Das Wirtschaftsjahr / Kalenderjahr als Gewinnermittlungszeitraum	25
III. Gewinnermittlungszeitraum und Bemessungszeitraum	26
§ 3 Die Gewinnermittlungsarten im Steuerrecht	28
I. Die Entwicklung der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	29
1. Steuergesetzgebung der deutschen Staaten bis 1919	29
a) Das preußische Einkommensteuergesetz vom 1. Mai 1851	29
b) Das sächsische Einkommensteuergesetz vom 22. Dezember 1874	30
c) Das Bremer Einkommensteuergesetz vom 15. Dezember 1874	32
d) Das Hamburger Einkommensteuergesetz vom 7. März 1881	34
e) Die preußischen Einkommensteuergesetze vom 24. Juni 1891 und vom 19. Juni 1906	35
2. Reichseinheitliche Steuergesetzgebung	37
a) Das Reichseinkommensteuergesetz vom 29. März 1920	37
b) Das Reichseinkommensteuergesetz vom 10. August 1925	38
c) Das Reichseinkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934	39

3. Bundesrechtliche Steuergesetzgebung	40
a) Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16. Dezember 1954	40
b) Zweites Steueränderungsgesetz vom 10. August 1971	41
4. Quintessenz der Entwicklung der Gewinnermittlungsarten	42
II. Persönlicher Geltungsbereich der Gewinnermittlungsarten	46
III. Die einzelnen Arten der Gewinnermittlung im Überblick	47
1. Der Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG	47
2. Der Betriebsvermögensvergleich nach §§ 5 i.V.m. 4 Abs. 1 EStG	48
3. Die Überschubrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG	49
4. Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen für Land- und Forstwirte (§ 13a EStG)	52
5. Sonstige „Arten“ der Gewinnermittlung	53
§ 4 Der Betrieb als Bezugspunkt der Gewinnermittlung im Steuerrecht	55

Dritter Teil

Der Totalgewinngedanke

§ 5 Der Totalgewinn – Bestandsaufnahme	57
I. Der Totalgewinn auf der Ebene der Gewinnerzielung	58
II. Der Totalgewinn auf der Ebene der Gewinnermittlung	59
1. Das Prinzip der Totalgewinnlichkeit	61
a) Wechsel der Gewinnermittlungsart	61
b) Laufende Gewinnermittlung durch Überschubrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG)	64
2. Das Prinzip der Totalgewinnrichtigkeit	66
III. Der Zusammenhang zwischen Totalgewinnlichkeit und -richtigkeit	69
§ 6 Wurzeln und praktische Relevanz des Totalgewinngedankens	70
I. Finanzwissenschaftliche und betriebswirtschaftliche Wurzeln	70
II. Praktische Relevanz des Totalgewinnes	72

*Vierter Teil***Die Tragfähigkeit des Totalgewinngedankens im Steuerrecht**

§ 7	Prämissen des Totalgewinngedankens	74
	I. Prämisse der vollständigen Verlustkompensation	74
	II. Weitere Prämissen	78
§ 8	Rechtfertigung des Totalgewinngedankens in Rechtsprechung und Literatur	79
	I. Die einzelnen Argumente	80
	II. Qualifikation und Prüfungsfolge der Argumente	82
§ 9	Verfassungsrechtliche Argumente	85
	I. Verfassungsrechtliche Legitimation periodischer Ertragsbesteuerung	85
	1. Die periodische Besteuerung als technisches oder materielles Prinzip	85
	2. Zu den Lösungsansätzen der Literatur	87
	3. Kollision verfassungsrechtlicher Prinzipien	88
	4. Verfassungsrechtlicher Optimierungsauftrag	96
	a) Grundlage des Optimierungsauftrages	96
	b) Optimierungskorridor	99
	c) Entscheidung des Gesetzgebers	103
	5. Ergebnis	106
	II. Verfassungsrechtliche Legitimation der verschiedenen Gewinnermittlungsarten	106
	1. Überschußrechnung und Betriebsvermögensvergleich	106
	2. Besteuerung nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG)	112
	III. Verfassungsrechtliches Postulat der Totalgewinnleichheit?	116
	1. Divergenz der Totalgewinne	117
	2. Totalgewinnleichheit und Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)	121
	3. Ergebnis	124

§ 10 Argumente aus dem inneren System der Steuergesetze	125
I. Vorrang des Totalgewinndankens vor dem Abschnittsprinzip?	126
1. Materielle und technische Prinzipien	126
2. Das Abschnittsprinzip als technisches und materielles Prinzip	128
II. Der Totalgewinngedanke als normkonzipierendes Prinzip?	130
§ 11 Teleologische Argumente (im engeren Sinne)	133
I. Zweck der steuerrechtlichen Gewinnermittlung: Totalgewinn oder „voller“ Gewinn?	134
II. Zweck der Überschubrechnung: Totalgewinn oder Vereinfachung?	138
§ 12 Argumente aus dem äußeren System	140
§ 13 Begriffliche Argumente	141
I. Gewinnbegriffe im Steuerrecht	142
1. Autonomie des steuerrechtlichen Gewinnbegriffes	142
2. Pluralismus steuerrechtlicher Gewinnbegriffe	145
II. Zur Überzeugungskraft der Argumente aus dem Gewinnbegriff	149

Fünfter Teil

Abschied vom Totalgewinngedanken bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung

§ 14 Konsequenzen für die steuerrechtliche Gewinnermittlung	152
I. Konsequenzen für die Korrektur von Bilanzierungsfehlern	152
II. Konsequenzen für die Überschubrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG	156
1. Die Überschubrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG als eigenständige Art der Gewinnermittlung	156
2. Zur Entbehrlichkeit des Totalgewinngedankens: Beispiel der Vermögensverluste im Betriebsvermögen	158
III. Konsequenzen für den Wechsel der Gewinnermittlungsart	162

Inhaltsverzeichnis	11
--------------------	----

Sechster Teil

Schluß

§ 15 Zusammenfassung der Ergebnisse	165
Rechtsprechungsübersicht	169
Literaturverzeichnis	176
Sachverzeichnis	195

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
a.E.	am Ende
a.F.	alte Fassung
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis
AfA	Absetzung für Abnutzung
AktG	Aktiengesetz v. 6.9 1965, BGBl. I 1965, 1089 mit Änderungen
ALR	Allgemeines Landrecht für die preußischen Staaten vom 1. 6. 1794
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung 1977 vom 16. 3. 1976, BGBl. I 1976, 613, berichtigt BGBl. I 1977, 269 mit Änderungen
AöR	Archiv für öffentliches Recht
arg.	Argumentum (Argument)
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
ausf.	ausführlich
Baden-Württ.	Baden-Württemberg
BAFöG	Bundesausbildungsförderungsgesetz in der Fassung vom 6. 6. 1983, BGBl. I 1983, 645 mit Änderungen
BAG	Bundesarbeitsgericht
bayer.	bayerisch
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
Begr.	Begründung
Bem.	Bemerkung
BewG	Bewertungsgesetz in der Fassung vom 1. 2. 1991, BGBl. I 1991, 230 mit Änderungen
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

BGB	Bürgerliches Gesetzbuch vom 18. 8. 1896, RGBl. 1896, 195 mit Änderungen
BGBI. I	Bundesgesetzblatt, Teil I
BGHZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drucks.	Drucksachen des Deutschen Bundesrates
BStBl. I bis III	Bundessteuerblatt, Teil I bis III
BT-Drucks.	Drucksachen des Deutschen Bundestages
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
D	Digesten
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
dies.	dieselbe
Diss.	Dissertation
DJT	Deutscher Juristentag
DM	Deutsche Mark
Dok.	Dokument / Dokumentation
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
DSJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.
DSJG 2 (1979)	<i>Kruse, Heinrich Wilhelm (Hrsg.)</i> , Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, Köln 1979
DSJG 3 (1980)	<i>Söhn, Hartmut (Hrsg.)</i> , Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Köln 1980
DSJG 4 (1981)	<i>Ruppe, Hans Georg (Hrsg.)</i> , Gewinnrealisierung im Steuerrecht, Köln 1981
DSJG 5 (1982)	<i>Tipke, Klaus (Hrsg.)</i> , Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, Köln 1982
DSJG 7 (1984)	<i>Raupach, Arndt (Hrsg.)</i> , Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Köln 1984
DSJG 12 (1989)	<i>Friauf, Karl Heinrich (Hrsg.)</i> , Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln 1989
DSJG 14 (1991)	<i>Doralt, Werner (Hrsg.)</i> , Probleme des Steuerbilanzrechts, Köln 1991
DSJG 17 (1994)	<i>Wassermeyer, Franz (Hrsg.)</i> , Grundfragen der Unternehmensbesteuerung, Köln 1994
DSJG 18 (1995)	<i>Trzaskalik, Christoph (Hrsg.)</i> , Der Rechtsschutz in Steuersachen, Köln 1995

DStR	Deutsches Steuerrecht (seit 1962/63, zuvor Deutsche Steuer-Rundschau)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DStZ/A	Deutsche Steuer-Zeitung Ausgabe A (von 1950 bis 1979)
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuche in der Fassung vom 21. 9. 1994, BGBl. I 1994, 2494 mit Änderungen
EGHG	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuche in der Fassung vom 10. 5. 1897, RGBl. 1897, 437 mit Änderungen
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 25. 3. 1957, BGBl. II 1957, 766 in der Fassung des Vertrags über die Europäische Union vom 7. 2. 1992, BGBl. II 1992, 1253/1256 mit Änderungen
Einf.	Einführung
Einl.	Einleitung
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 1990 in der Fassung vom 28. 7. 1992, BGBl. I 1992, 1418 mit Änderungen
EstG	Einkommensteuergesetz 1997 in der Fassung vom 16. 4. 1997, BGBl. I 1997, 821 mit Änderungen
EstR	Einkommensteuerrichtlinien 1998 vom 15. 12. 1998, BStBl. I 1998, 1518, 1528
f., ff.	folgende, fortfolgende
FG	Finanzgericht
FinArch.	Finanzarchiv
FinMin.	Finanzministerium
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
G	Gesetz
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbesteuergesetz 1991 in der Fassung vom 21. 3. 1991, BGBl. I 1991, 814 mit Änderungen
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. 5. 1949, BGBl. I 1949, 1 mit Änderungen
ggf.	gegebenenfalls
gl. A.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung vom 20. 4. 1892, RGBl. 1892, 477 mit Änderungen
GrS	Großer Senat
GS	Gesetzsammlung / Gesetzessammlung
GVBl.	Gesetz- und Verordnungsblatt
h.M.	herrschende Meinung

HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch vom 10. 5. 1897, RGBl. 1987, 219 mit Änderungen
Hrsg., hrsg.	Herausgeber, herausgegeben
i.d.F.	in der Fassung
i.E.	im Ergebnis
i.S.	im Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland
Inf.	Die Information über Steuer und Wirtschaft
JbFSt.	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JStG 1996	Jahressteuergesetz 1996 vom 11. 10. 1995, BGBl. I 1995, 1250
JStG 1997	Jahressteuergesetz 1997 vom 20. 12. 1996, BGBl. I 1996, 2049
JuS	Juristische Schulung
Jura	Juristische Ausbildung
JZ	Juristenzeitung
KÖSDI	Kölner Steuer Dialog
krit.	kritisch
KStG	Körperschaftsteuergesetz 1999 in der Fassung der Bekanntgabe vom 22. 4. 1999, BGBl. I 1999, 461
lexinform	Datenbank lexinform – Steuerrecht der DATEV e.G., Nürnberg
Lfg.	Lieferung
m.E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
n.F.	neue Fassung
n.v.	nicht veröffentlicht
Nds.	Niedersachsen / niedersächsisch
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NW	Nordrhein-Westfalen
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OVG	Oberverwaltungsgericht
OVGE	Sammlung der Entscheidungen der Oberverwaltungsgerichte
pr.	preußisch
PrOVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
PrOVGE	Sammlung der Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts

PrOVGSSt	Sammlung der Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen
RAO	Reichsabgabenordnung vom 22. 5. 1931, RGBl. I 1931, 161 mit Änderungen
RFHE	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RG	Reichsgericht
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
Rn.	Randnummer(n)
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randzahl
s.	siehe
scil.	scilicet
Sp.	Spalte
StÄndG	Steueränderungsgesetz
Stbg.	Die Steuerberatung
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch
StbKongrRep.	Steuerberaterkongreß-Report
StBp.	Die steuerliche Betriebsprüfung
StEK	Steuererlasse in Karteiform (Loseblattsammlung, hrsg. von <i>Felix, Günther</i> und <i>Carle, Dieter</i> , Köln)
StEntlG 1999/2000/2002	Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. 3. 1999, BGBl. I 1999, 402
StGB	Strafgesetzbuch in der Fassung vom 10. 3. 1987, BGBl. I 1987, 945 mit Änderungen
StPO	Strafprozeßordnung vom 7. 4. 1987, BGBl. I 1987, 1074 mit Änderungen
str.	streitig
StRK	Steuer-Rechtsprechung in Karteiform (Loseblattsammlung, hrsg. von <i>Weiß, Eberhard</i> , Köln)
StuW	Steuer und Wirtschaft
StVj.	Steuerliche Vierteljahresschrift
StWa.	Steuer-Warte
Tz.	Textzahl
u.	und
u. a.	und andere
u.ä.	und ähnliche(s)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz vom 28. 10. 1994, BGBl. I 1994, 3267 mit Änderungen

UStDB	Umsatzsteuer Durchführungsbestimmungen 1951, BGBl. I 1951, 796
UStG	Umsatzsteuergesetz 1993 i.d.F. vom 27. 4. 1993, BGBl. I 1993, 565, 1160 mit Änderungen
v.	von, vom
VerwArch.	Verwaltungsarchiv
Vfg.	Verfügung
VGH	Verwaltungsgerichtshof
vgl.	vergleiche
VJSchrStFR	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
VO	Verordnung
Vorb.	Vorbemerkung
VVDSStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
VwGH	(österreichischer) Verwaltungsgerichtshof
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz vom 25. 5. 1976, BGBl. I 1976, 1253 mit Änderungen
wistra	Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht
WM	Wertpapier-Mitteilungen
z. B.	zum Beispiel
ZG	Zeitschrift für Gesetzgebung
Ziff.	Ziffer(n)
zit.	zitiert
zutr.	zutreffend

Einleitung

§ 1 Gegenstand und Gang der Untersuchung

Der Gewinn ist eine zentrale Größe des Einkommensteuerrechts. Die Einkünfte bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit sind der Gewinn (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Sedes materiae der steuerrechtlichen Gewinnermittlung sind die §§ 4 bis 7k EStG¹. Das Körperschaftsteuergesetz knüpft an diese Vorschriften des Einkommensteuergesetzes sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach an (§ 8 Abs. 1 KStG). Das Gewerbesteuergesetz knüpft ebenfalls an die Gewinnermittlung nach Maßgabe des Einkommensteuergesetzes an; der Gewinn ist die Ausgangsgröße, um den Gewerbeertrag zu berechnen (§ 7 GewStG).

Diese Vorschriften regeln die Ermittlung des laufenden Gewinnes (Periodengewinnes) eines Betriebes. Der sog. Totalgewinn, also der Gesamtgewinn eines Betriebes von seiner Gründung bis zu seiner Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation, taucht in keinem der genannten Gesetze auf. Das Gesetz schreibt keine „Totalgewinnermittlung“² vor. Die steuerrechtliche Gewinnermittlung steht gleichwohl in einem Spannungsfeld zwischen dem Periodengewinn und dem Totalgewinn. Obwohl der Totalgewinn nur eine Denkgröße ist, wirkt er nachhaltig auf die Praxis der steuerrechtlichen Gewinnermittlung ein. Die Rechtsprechung stellt den Totalgewinn neben den Periodengewinn. Das hat gravierende Auswirkungen auf die einzelnen Gewinnermittlungsarten im Steuerrecht. Die Praxis orientiert sich bei der Gewinnermittlung durch Überschußrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) heutzutage kaum mehr am Gesetzeswortlaut, sondern vielmehr am sog. Prinzip der Totalgewinnleichheit³. Dieses soll ein Subprinzip des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit⁴ und Ausfluß des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) sein⁵.

¹ Teil II, 3. Abschnitt EStG.

² Vgl. Nds. FG, Urteil vom 22. 11. 1990, EFG 1991, 488.

³ Pars pro toto Schmidt / Heinicke, EStG¹⁸, 1999, § 4 Rn. 10, 14; Blümich / Wacker, EStG, § 4 Rn. 30 (Juni 1997); umfassende Nachweise in § 5 II der Arbeit.

⁴ Federmann, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht¹⁰, 1994, 161; Sachse, Die Abschnittsbesteuerung im deutschen Ertragsteuerrecht, 1977, 240; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1993, 501, 610 f.

⁵ Bergkemper, in Herrmann / Heuer / Raupach, EStG, § 4 Anm. 504, 507, 531 (Juli 1998); Segebrecht, Die Einnahme-Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG⁹, 1996, Rn. 5; Weber-

Der Preis der Abkehr vom Gesetzeswortlaut liegt auf der Hand: Die an sich einfache Überschubrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ist unsystematisch und zur Quelle zahlloser Einzelfallentscheidungen geworden⁶.

Beim Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) kehren die gleichen Argumente wieder⁷: Der Bundesfinanzhof und eine Reihe von Autoren räumen dem Totalgewinn Vorrang vor dem Periodengewinn ein und messen dem Postulat der Ermittlung des richtigen Totalgewinnes axiomatische Kraft zu⁸.

Auf der anderen Seite wird der Bundesfinanzhof⁹ unter Beifall der Literatur¹⁰ nicht müde, den besonderen Wert des „richtigen“ Periodengewinnes zu betonen. Argumente sind wiederum der verfassungsrechtliche Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, das Leistungsfähigkeitsprinzip und der „Sinn und Zweck“ der steuerrechtlichen Gewinnermittlung. Die Argumentation scheint beliebig und durch den Blick auf das fiskalische Ergebnis bestimmt zu sein. Einige Autoren sind sogar der Ansicht, daß bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung die Grenzlinie zwischen *lex lata* und *lex ferenda* bereits überschritten werde¹¹.

Diese Arbeit untersucht das Verhältnis von Periodengewinn und Totalgewinn. Ausgangspunkt ist dabei die gesetzliche Regelung der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, die anhand der Strukturelemente des Gewinnes dargestellt wird¹². Eine Bestandsaufnahme verdeutlicht den Einfluß des Totalgewinngedankens auf das Steuerrecht¹³. Die Wurzeln dieses Gedankens liegen in den Wirtschaftswissen-

Grellet, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 4 Rn. D 10 (Jan. 1988); ähnlich *Rombach*, Das Maßgeblichkeitsprinzip im System einkommensteuerlicher Gewinnermittlung, 1988, 123; *Tipke*, Steuerrecht¹¹, 1987, 296.

⁶ Das räumen auch einzelne Verfechter des Prinzips der Totalgewinnlichkeit ein, nämlich Schmidt/*Heinicke*, EStG¹⁸, 1999, § 4 Rn. 373 und *Segebrecht*, Die Einnahme-Überschubrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG⁹, 1996, Rn. 6.

⁷ BFH, Urteil vom 28. 5. 1968, BStBl. II 1968, 650 zeigt ausdrücklich die Querverbindungen auf.

⁸ BFH, Urteil vom 25. 8. 1960, BStBl. III 1960, 444; BFH, Urteil vom 27. 3. 1962, BStBl. III 1962, 273 (275); BFH, Beschluß (GrS) vom 29. 11. 1965, BStBl. III 1966, 142 (143); BFH, Urteil vom 4. 8. 1977, BStBl. II 1977, 866 (868); BFH, Urteil vom 25. 4. 1990, BFH/NV 1990, 630 (631); BFH, Urteil vom 4. 5. 1993, BStBl. II 1993, 661 (662 f.); Schmidt/*Heinicke*, EStG¹⁸, 1999, § 4 Rn. 14, 703; *Hoffmann*, in Littmann/Bitz/Hellwig, Einkommensteuerrecht, §§ 4, 5 Rn. 519 ff. (Juli 1998); *Thiel*, Bilanzrecht⁴, 1990, Rn. 642; Blümich/*Wacker*, EStG, § 4 Rn. 336 (Juli 1997); a.A. FG Düsseldorf, Urteil vom 8. 5. 1996, EFG 1996, 983.

⁹ BFH, Beschluß (GrS) vom 3. 2. 1969, BStBl. II 1969, 291 (293); daran anknüpfend BFH, Urteil vom 21. 10. 1993, BStBl. II 1994, 176 (178).

¹⁰ *Kempermann*, in Kirchhof/Söhn, EStG, § 5 Rn. B 115 (März 1996); *Pezzer*, DSJG 14 (1991), 3 (18); *Weber-Grellet*, Festschrift L. Schmidt, 1993, 161 (171); DB 1994, 288 (290); Steuerbilanzrecht, 1996, 20; DB 1997, 385 (386); Schmidt/*Weber-Grellet*, EStG¹⁸, 1999, § 5 Rn. 27, 31.

¹¹ Vgl. *Crezelius*, DB 1994, 689; *Gelhausen/Fey*, BB 1994, 603 (604); *Kruse*, Festschrift Friauf, 1996, 793 (807); Festschrift Ritter, 1997, 413 (420).

¹² §§ 2 bis 4 der Arbeit.

schaften¹⁴. Das lenkt den Blick auf die Frage, ob das geltende Recht die Prämissen des Totalgewinngedankens erfüllt¹⁵, und auf die Argumente, die nach Ansicht von Rechtsprechung und Literatur für den Totalgewinngedanken im Steuerrecht sprechen¹⁶. Im Zentrum steht dabei der verfassungsrechtliche Gehalt der periodischen Besteuerung, deren Annex die periodische Gewinnermittlung ist¹⁷. Auf der Grundlage der verfassungsrechtlichen Vorgaben ist zu fragen, wie tragfähig die Argumente für den Totalgewinngedanken *de lege lata* sind¹⁸. Am Ende werden die Konsequenzen der gewonnenen Erkenntnisse für die steuerrechtliche Gewinnermittlung exemplarisch aufgezeigt¹⁹.

¹³ § 5 der Arbeit.

¹⁴ § 6 der Arbeit.

¹⁵ § 7 der Arbeit.

¹⁶ § 8 der Arbeit.

¹⁷ § 9 der Arbeit.

¹⁸ §§ 10 bis 13 der Arbeit.

¹⁹ § 14 der Arbeit.