

Geschäftsführung

RA Dr. Andreas Richter

P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
berliner.steuergespraech@pplaw.com

RA Berthold Welling

BDI e.V.
Breite Straße 29
10178 Berlin
Tel. (030) 2028 1507
Fax (030) 2028 2507
b.welling@bdi.eu

Berlin, den 17. November 2008

29. Berliner Steuergespräch

„Bilanzrechtsmodernisierung – Zukunft der Steuerbilanz“

- Tagungsbericht -

Von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling*¹

Mit dem Entwurf des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts² (BilMoG) legte die Bundesregierung am 21. Mai 2008 ein umfassendes Reformwerk zur Modernisierung des HGB-Bilanzrechts vor. Das 29. Berliner Steuergespräch unter der Moderation von Herrn *Michael Wendt*³ befasste sich mit der Bedeutung und den Auswirkungen der geänderten handelsrechtlichen Vorschriften für die Steuerbilanz. *Wendt* begrüßte in seiner Einführung die Referenten und Podiumsgäste. Neben den Referenten Herrn *Dr. Christoph Ernst*⁴ und Herrn *Prof. Dr. Christoph Spengel*⁵ erörterten Frau *Ingetraut Meurer*⁶, Frau *Dr. Gabriele Rautenstrauch*⁷ sowie Herr *Fritz Esterer*⁸ die Zukunft der Steuerbilanz.

Nach *Wendt* finde das 29. Berliner Steuergespräch zu einem optimalen Zeitpunkt statt, da das Bilanzrecht aktuell sehr in den Fokus des Interesses gerückt sei. Seit Jahrzehnten habe es nicht eine Aufmerksamkeit erfahren wie gegenwärtig. Die aktuelle Finanzmarktkrise sei sicher nicht auf geltende Bilanzierungsregeln zurückzuführen, wurde durch diese aber auch nicht verhindert, womöglich sogar in Teilen verstärkt. *Wendt* erläuterte den bisherigen Stand des Gesetzgebungsverfahrens zum BilMoG. Er verwies auf die 179. Plenarsitzung des Bundestages am 25. September 2008, die den Zeitplan für die Umsetzung ins Stocken gebracht habe. Dort wurde der Tagesordnungspunkt „BilMoG“ aufgrund einer Regierungserklärung zur Finanzmarktkrise verworfen. Die ursprünglich vorgesehenen Redebeiträge wurden lediglich zu Protokoll⁹ gegeben. *Wendt* verwies auf eine Sachverständigenanhörung¹⁰ am 17.12.2008 im Bundestag, bei der darüber diskutiert werden müsse, ob die Finanzmarktkrise zu gewissen Anpassungen zwingt.

Ebenso wie die Handelsbilanz sei auch die Steuerbilanz internationalen Einflüssen ausgesetzt. Zwar seien Steuern noch nicht harmonisiert, aber die EU-Kommission arbeite an einem Vorschlag für eine Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer (CCCTB: Common consolidated corporate tax base bzw. GKKB: Gemeinsame Konsolidierte KöSt-Bemessungsgrundlage¹¹).

A. Grundzüge des BilMoG

Ernst begann seinen Vortrag mit der Darstellung der Grundzüge des BilMoG anhand des Regierungsentwurfs. Die für die Bundestagssitzung am 25. September 2008 protokollierten Reden seien lesenswert, da sich eine Vielzahl von Abgeordneten positiv zum Gesetzentwurf und seiner grundsätzlichen Richtung geäußert hätten.

Ernst erläuterte die allgemeinen Ziele des BilMoG. Es solle dereguliert und eine vollwertige und praxisgerechtere Alternative zu den internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS geschaffen werden. Insbesondere stehe der Gesetzentwurf auch in Konkurrenz zum Entwurf der IFRS für Kleine- und Mittelständische Unternehmen. Der Forderung nach mehr Informationskraft der Handelsbilanz auch bei mittelständischen Unternehmen könne man sich nicht entziehen. Auch wenn der IFRS-KMU-Entwurf, nicht zuletzt wegen seines Aufwandes und seiner Komplexität für den Mittelstand, überwiegend abgelehnt werde, werde er mit großer Wahrscheinlichkeit verabschiedet. Der dann vorhandenen Zwangslage, dass ein internationaler Abschluss nur mit Hilfe der IFRS dargestellt werden kann, müsse frühzeitig begegnet werden. Das nationale Bilanzrecht müsse eine aussagekräftige Antwort durch höheren Informationsgehalt geben können. Verbessertes Informationsgehalt und verbesserte Möglichkeit zur Kapitalaufnahme seien die Hauptziele des Gesetzentwurfes. Dabei soll der Aufwand geringer sein, als es die IFRS verlangten. So wurde bei jeder einzelnen Vorschrift neben deren Effizienz und der Kosten-Nutzen-Relation auch die Formulierung analysiert, um so die bestmögliche Regelung zu erhalten.

I. Schwerpunkte der Änderungen

Ernst ging auf die Schwerpunkte der vorgesehenen Änderungen durch das BilMoG ein.

1. Buchführungspflicht

Einzelkaufleute würden von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht im Handelsrecht in bestimmten Grenzen befreit. Die Grenzen seien der Jahresüberschuss von 50.000 EUR bzw. die Umsatzerlöse von 500.000 EUR. So komme man zu einer gleichen Befreiungswirkung, wie sie im Steuerrecht im Rahmen der Abgabenordnung vorgesehen sei.

¹ *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt und Partner bei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter des Bereichs Recht, Steuern, Wettbewerb des BDI e.V., Berlin. Beide Autoren sind Geschäftsführer des Berliner Steuergespräche e.V.

² Der Regierungsentwurf des BilMoG kann abgerufen werden unter: <http://www.bmi.bund.de/files/-/3152/RegE%20BilMoG.pdf>

³ *Michael Wendt* ist Richter am Bundesfinanzhof, München.

⁴ *Dr. Christoph Ernst* ist Ministerialrat im Bundesministerium der Justiz, Berlin.

⁵ *Prof. Dr. Christoph Spengel* ist Professor für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Mannheim.

⁶ *Ingetraut Meurer* ist Ministerialrätin im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

⁷ *Dr. Gabriele Rautenstrauch* ist Steuerberaterin bei der KPMG AG, Frankfurt/Main.

⁸ *Fritz Esterer* ist Leiter der Konzernsteuerabteilung der Siemens AG, München.

⁹ Das Plenarprotokoll (TOP 13, Anlage 9) kann abgerufen werden unter:

<http://dip21.bundestag.de/dip21/btp/16/16179.pdf>

¹⁰ Die Stellungnahmen der Sachverständigen können abgerufen werden unter:

http://www.bundestag.de/ausschuesse/a06/anhoerungen/43_Bilanzrecht/04_Stellungnahmen/index.html

¹¹ Informationen zur GKKB unter:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_de.htm

2. Schwellenwerte, § 267 HGB

Die Schwellenwerte des § 267 HGB würden angehoben. Die dort genannten Differenzierungskriterien dienen der Einstufung eines Unternehmens als kleine, mittlere oder große Kapitalgesellschaft. Wenn auch steuerrechtlich unerheblich, knüpfen sich daran handelsrechtlich erhebliche Möglichkeiten zur Befreiung und Erleichterung. Der Jahresabschluss müsse bei kleinen Kapitalgesellschaften nicht mehr von einem Jahresabschlussprüfer geprüft werden. Die Werte würden um ca. 20% angehoben. So gebe es deutlich mehr Unternehmen in der Kategorie „kleine Unternehmen“. Mit Hilfe des Statistischen Bundesamtes habe man hier einen Entlastungseffekt von rund 300 Mio. EUR errechnet, bei der Befreiung von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht liege er bei rund 1 Mrd. EUR.

3. Kodifizierung § 246 HGB

Viel diskutiert sei der Vorschlag zur Kodifizierung des wirtschaftlichen Eigentums in § 246 HGB. Erste Vorschläge seien missverständlich aufgefasst worden und ein „Erdrutsch“ in Richtung wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach IFRS wurde befürchtet. Man wolle den Begriff des „wirtschaftlichen Eigentums“ viel stärker betonen, als es bisher nach geltendem Handels- bzw. Steuerrecht der Fall gewesen sei. Dass es zu einem solchen Missverständnis gekommen sei, habe teilweise auch an der unsauberen Formulierung der Vorschrift gelegen. Diese wurde und werde allerdings weiter überarbeitet. Die bisher in § 246 HGB rudimentär zum Ausdruck gebrachten bilanzrechtlichen Prinzipien sollen kodifiziert werden.

4. Aktivierung selbst geschaffener, immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Ebenfalls handelsrechtlich viel diskutiert werde der Vorschlag zur Aktivierung selbstgeschaffener, immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Selbstgeschaffene Patente, Softwareprodukte u. ä. können künftig in der Handelsbilanz aktiviert werden. Dies sei durchaus eine gewisse Lockerung des Vorsichtsprinzips in einem einzelnen Bereich. Allerdings habe sich die Industrielandschaft in Deutschland geändert und es würden nicht mehr nur klassische Produkte wie Autos, Kühlschränke und Maschinen hergestellt. Man habe sich vielmehr zu neuen Technologien bekannt und fördere neue Industriezweige. Dazu gehöre auch die Möglichkeit der Unternehmen, in angemessener Form, in der Bilanz das auszuweisen, „was in ihnen stecke“. Dies sei so jetzt in § 248 und § 255 HGB vorgesehen. Wichtig sei, dass § 5 Abs. 2 EStG bestehen bleibe.

5. Fair Value-Bewertung

Die Einführung einer Fair Value-Bewertung habe für normale Handelsunternehmen nur in einem sehr eng begrenzten Bereich Bedeutung. Für zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente komme eine Fair-Value Bewertung in Betracht, wenn die Handelsabsicht bereits bei Erwerb bestanden habe. Die Regelung sei mit einer Ausschüttungssperre sowie einem Passus versehen, der die Steuerneutralität sichere. Im Gesetzentwurf sei ausdrücklich vorgesehen, dass nicht realisierte Gewinne nicht besteuert würden.

Weiterhin sehe man eine Regelung zur Bewertungseinheit vor, die es erlaubt, künftige Wertsteigerungen und -minderungen im Rahmen gebildeter Bewertungseinheiten miteinander zu verrechnen. Dabei würden auch Sicherungsgeschäfte in Form von schwebenden Geschäften mit in die Betrachtung einbezogen. Dies sei nichts grundlegend Neues, da die Praxis bereits so verfare. *Ernst* wies auf die Regelung des

§ 5 Abs. 1a EStG hin. Danach erkenne man für steuerliche Zwecke Bewertungseinheiten an, sofern sie handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Ferner plane man die Fair-Value-Bewertung für Kreditinstitute in einem erweiterten Umfang. Vorgesehen sei, dass Finanzinstrumente des Handelsbestandes zum beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlages zu bewerten seien.

6. Rückstellungsbewertung

Daneben werden auch die Vorschriften zur Rückstellungsbewertung geändert. Dadurch, dass künftig die Bewertung zum Erfüllungsbetrag vorgesehen sei, passe man sich stärker internationalen Entwicklungen an. Künftige Wert- und Preissteigerungen würden somit berücksichtigt. Dies sei eine Hinwendung zu internationalen Grundsätzen und die Abkehr vom bisher geltenden Stichtagsprinzip. Eine Schwachstelle im Bereich der Pensionsrückstellungen soll damit beseitigt werden.

Ernst führte aus, dass Unternehmen, die in der Handelsbilanz die Rückstellung nach § 6a EStG gebildet hätten, wüssten, dass dies ein aus fiskalischen Gründen nachvollziehbar niedriger Wert sei. Häufig werde Kritik geäußert, dies sei nicht der wahre Wert, da jedermann wisse, dass Pensionslasten in größerem Umfang bestünden.

Wenn es daher jeder wisse, habe es keinen Sinn, diese Last zu verschweigen. Zahlen, die in der Handelsbilanz stünden, würden insoweit kritisch hinterfragt, was weder dem Unternehmen, noch dem Handelsbilanzrecht als solchem gut täte. Die Vorschrift sei daher auf positive Resonanz gestoßen. Das Volumen der Pensionsrückstellung wird sich demnach erhöhen. Es sei vorgesehen, dass diese Regelung steuerlich neutral gestaltet werde, so dass es bei der Regelung des § 6a EStG bleibe.

7. Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit

Eine weitere, viel diskutierte und vor allem in der Literatur geforderte Veränderung sei die Aufhebung der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit. Diese Veränderung wurde teilweise als Abkehr vom Maßgeblichkeitsprinzip angesehen, was auf den ersten Blick durchaus zu verstehen sei. Wenn eine der die Einheitsbilanz tragenden Säulen eingerissen werde, sei das gesamte Gebäude einsturzgefährdet. Allerdings könne man zu einer anderen Betrachtung kommen, wenn die wirtschaftliche Bedeutung der Maßgeblichkeit und der umgekehrten Maßgeblichkeit betrachtet würde. Die Maßgeblichkeit habe nach wie vor Sinn und Bedeutung. Insbesondere seien die Unternehmen dankbar, dass sie die Bilanzierung mit vertretbarem Aufwand erledigen könnten. Die Maßgeblichkeit möge ihre systematischen Schwächen und Durchbrechungen haben. Das Prinzip bestehe aber und trage noch. Dies werde auch nach der Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit noch der Fall sein.

8. Streichung der Aufwandsrückstellung, Latente Steuern

Im Übrigen sollen die Aufwandsrückstellungen, sofern sie steuerlich nicht ohnehin bereits nicht anerkannt worden seien, gestrichen werden. Dies diene der Straffung des Handelsbilanzrechts und der Beschneidung von Wahlrechten. Auch dieses Vorhaben sei, wie die Streichung sonstiger Bewertungswahlrechte, die steuerlich nicht anerkannt worden seien, auf positive Resonanz gestoßen. Ferner seien aktive latente Steuern zu aktivieren. Dies sei von größerer Bedeutung als bisher, auch wenn es zu Abweichungen einzelner Punkte in der Steuerbilanz komme.

9. Begleitregelungen im EStG

Ernst ging auf einige Begleitregelungen ein, die aus steuerlicher Sicht nachvollziehen, was handelsrechtlich geplant sei. Die Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit erforde-

re zusätzliche steuerliche Aufzeichnungspflichten. Es gebe einen Punkt bei der Verrechnung des Planvermögens mit Pensionsrückstellungen, der eine Sonderregelung erfordere. Es sei ausdrücklich vorgesehen, die vorgesehene Fair Value Regelung für Banken steuerlich anzuerkennen. Für Rückstellungen bleibe es steuerlich beim Stichtagsprinzip.

II. Vergleich von Handels- und Steuerbilanz

Nach *Ernst* gebe es einige Regelungen, nach denen das Handelsbilanzrecht mehr vom Steuerrecht abweichen werde als bisher. Beispielhaft für solche Abweichungen nannte *Ernst* das Planvermögen im Bereich der Verrechnung mit Pensionsrückstellungen, die Aktivierung immaterieller Vermögensgegenstände und, in einem sehr begrenzten Anwendungsbereich, die Regelung des Fair Value bei normalen Handelsunternehmen. Die unterschiedlichen Regelungen bei der Rückstellungsbewertung habe es allerdings schon immer gegeben. Hier habe der Steuergesetzgeber entschieden, bei gleichzeitigem Festhalten am Stichtagsprinzip eine Abzinsung einzuführen. Die handelsrechtliche Regelung werde in Teilen etwas ausgebaut. Es gebe aber auch Annäherungen zum Steuerrecht, so werde nur noch handelsrechtlich von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht befreit. Weitere Annäherungen seien die Abschaffung von Aufwandsrückstellungen und die Streichung der Bewertungswahlrechte.

III. Internationale Finanzmarktkrise

Die Finanzmarktkrise werfe neue Fragen hinsichtlich der Fair Value Bewertung auf. Diesen werde sich der Bundestag im Zuge seiner Beratungen zuwenden müssen. Fair Value-Bewertungen würden eine positive Bewertung in guten und entsprechenden Abschreibungsbedarf in weniger guten Zeiten fördern. Die Frage sei, ob das gesamte System der Bewertung daher gestrichen werden solle. Hier gebe es verschiedene Ansätze. So machen etwa die Banken geltend, eine komplexe Finanzwelt mache adäquate Formen der Bewertung erforderlich. Gerade wenn man dem Grundsatz folge, dass Risiken in die Bilanz gehören, werde es kaum möglich sein, die vollständige Bilanzierung schwebender Geschäfte auszuschließen. Eine solche Bilanzierung sei nur im Rahmen der Fair Value Bewertung möglich.

IV. Fazit

Zusammenfassend hielt *Ernst* fest, dass Steuerneutralität ein zentrales Thema des BilMoG sei. Es gebe deutliche Zustimmung zu dessen Ansatz und gleichzeitig deutliche Ablehnung der IFRS durch den Mittelstand. Die Fair Value Bewertungsfrage sei noch zu lösen. *Ernst* nahm Bezug zum Titel der Veranstaltung und fragte, ob das BilMoG Auswirkung auf das Steuerbilanzrecht habe oder gar ein eigenständiges Steuerbilanzrecht erforderlich mache. Steuer- und Handelsbilanzrecht entfernten sich zwar in einigen Punkten, würden sich dafür in anderen wieder annähern. Der Gesetzentwurf werde vom Gedanken getragen, das Maßgeblichkeitsprinzip fortzuführen. Aus Sicht der mittelständischen Unternehmen sei die Maßgeblichkeit ein Wert, der Beachtung finde. Man könne durchaus auch die Auffassung vertreten, ein eigenes Steuerbilanzrecht sei aus systematischen Gründen sinnvoll. Die Frage sei jedoch, ob ein Festhalten am Maßgeblichkeitsgrundsatz den tatsächlichen Bedürfnissen nicht eher entspreche. Dies sei auch mit dem Entwurf des BilMoG möglich.

Wendt übergab das Wort an Herrn *Prof. Dr. Christoph Spengel*.

B. Steuerliche Auswirkungen des BilMoG

Spengel begann seinen Vortrag mit der Feststellung, es werde derzeit zu Recht über die Weiterentwicklung des Handelsbilanzrechts in Deutschland gesprochen. Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz beabsichtige eine weitere Annäherung der Handelsbilanz an internationale Grundsätze und empfehle zugleich die Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips. Maßgeblichen Einfluss auf die hiesige Fortentwicklung der steuerlichen Gewinnermittlung hätten die europäischen Entwicklungen. Den Ausgangspunkt bildete dabei die EU-Verordnung zur Anwendung der internationalen Grundsätze in den Konzernabschlüssen kapitalmarktorientierter Unternehmen im Jahr 2002, die seit 2005 gelte. Die Europäische Kommission habe die Entwicklungen gesehen und arbeite nunmehr an Vorschlägen zur Schaffung einer gemeinsamen EU-weiten Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage.

I. Maßgeblichkeit

Wenn über die Fortentwicklung des Bilanzsteuerrechts gesprochen werde, gehe es im Kern auch darum, in welchem Umfang die steuerliche Gewinnermittlung an die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze anknüpfe. Mit Blick auf die geplanten Veränderungen durch das BilMoG könne man in vielen Bereichen eine Annäherung an die internationalen Grundsätze erkennen. Die steuerlichen Konsequenzen seien gering und das Maßgeblichkeitsprinzip werde beibehalten. Es gebe bekannte und neue Durchbrechungen, wie zum Beispiel bei den immateriellen Anlagegütern.

Nach Aussage des Steuergesetzgebers sei Grund für die Existenz der umgekehrten Maßgeblichkeit die Tatsache, dass der Steuerverzicht des Fiskus nicht für Ausschüttungszwecke verwendet werden solle. So sei bei einer Sonderabschreibung von 100 der bisher in der Handelsbilanz ausgewiesene Steuerverzicht wegen der umgekehrten Maßgeblichkeit 100 x Steuersatz. Dies sei genau die Rückstellung für passive latente Steuern und man sei hier vielleicht sogar besser gestellt als früher.

II. Bedeutung der Periodisierung

Nach *Spengel* solle Maßstab der steuerlichen Gewinnermittlung das Periodeneinkommen sein. Mit dem Realisationsprinzip, dem Nominalwertprinzip und dem Nettoprinzip gebe es wichtige Eckpfeiler. Tatbestandsmäßigkeit und Rechtssicherheit gewährleisten die Objektivierung und Willkürfreiheit bei der steuerlichen Gewinnermittlung. Es müssten verbindliche Vorgaben für Ansatz und Bewertung ohne Wahlrechte hinsichtlich der Gewinnermittlungsmethode vorhanden sein. Im Hinblick auf Investitionswirkungen dürften somit keine Verlustausgleichsbeschränkungen vorhanden sein. Auch die Verlustausgleichsregelungen gehörten zur Gewinnermittlung, weil sie die Bemessungsgrundlagen über Jahre hinweg miteinander verknüpften.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip sei zu unbestimmt, um von ihm Kriterien für die steuerliche Gewinnermittlung zweifelsfrei ableiten zu können. Hilfreich könne sein, sich diejenigen Steuerpflichtigen anzusehen, die nicht periodisieren könnten. Dies könnte dazu führen, die Periodisierung ein wenig einzuschränken und die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich an die Einnahmeüberschussrechnung anzugleichen. Versuche man, das Realisationsprinzip als tragenden Pfeiler der Periodisierung anzuerkennen, aber die Gewinnermittlung etwas stärker an Zahlungen auszurichten, somit weni-

ger zu periodisieren, könne auf das Imparitätsprinzip für die steuerliche Gewinnermittlung verzichtet werden. So würden Drohverlustrückstellungen ebenso wenig wie Teilwertabschreibungen benötigt, da Verluste berücksichtigt würden, wenn sie realisiert sind.

Für den Ansatz bedeute dies eine stärkere Ausrichtung an Zahlungen. Man setze nur entgeltlich erworbene oder hergestellte, jedoch keine selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgüter an und könne auch bei den Schuldrückstellungen auf einen Ansatz verzichten. Bei der Bewertung seien die vollen Zahlungen anzusetzen. Dies sei insbesondere bei den Herstellungskosten relevant. Man müsse für Zwecke der Periodisierung Abschreibungsregeln finden, die möglichst objektiv sind. Es spreche nichts gegen eine lineare Abschreibung, die steuerlich bereits vorhanden sei. Man könne noch weiter vereinfachen und Abschreibungsklassen, so genannte Poolabschreibungen, vorsehen. Dass das Realisationsprinzip keine außergewöhnlichen Abschreibungen verbiete, erkenne man daran, dass Abschreibungen für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzungen zulässig seien.

III. Anwendbarkeit der IFRS

Spengel fragte, ob und inwieweit die IFRS für eine steuerliche Gewinnermittlung in Frage kämen und was dies für die Maßgeblichkeit bedeuten würde. Es gebe weltweit kein Land, das ein vollständig eigenes steuerliches Gewinnermittlungsrecht habe. Überall werde formal oder faktisch an die handelsrechtlichen Größen angeknüpft. Weltweit gebe es kein Steuergesetz, in dem stehe, wann ein Gewinn realisiert sei. Der Vorteil der Schaffung einer EU-weiten Steuerbasis sei die Vergleichbarkeit der steuerlichen Gewinnermittlungsregeln. Dies reduziere Kosten und erleichtere einen grenzüberschreitenden Verlustausgleich. Mit Blick auf die IAS und die steuerliche Gewinnermittlung gebe es keinen grundsätzlichen Konflikt. Es gebe den umsatzbasierten Betriebsvermögensvergleich. Der normale Realisationszeitpunkt beim Verkauf von Gütern sei der Risikoubergang.

Wenn das Realisationsprinzip aus guten Gründen für die steuerliche Gewinnermittlung hochgehalten werde, könne eine Fair Value Bewertung in allen Bereichen steuerlich nicht übernommen werden. Es müsse erkannt werden, dass es zahlreiche steuerliche Regeln gebe, die zwingend notwendig seien und zu denen kein Bilanzrecht einen Ersatz liefere. Es gebe eine eingeschränkte Bedeutung der IFRS, die durch originäre steuerliche Regeln aufgefüllt werden müssten. So sei fraglich, wie Dividenden zu besteuern seien. Handelsrechtlich seien es Beteiligungserträge, steuerlich im Konzern gelte vielleicht die Freistellungsmethode oder ein Anrechnungsverfahren.

IV. Vorstellungen der Kommission

Spengel verwies auf eine Übersicht, in der die steuerlichen Konsequenzen einer solchen Gewinnermittlungsvorschrift, wie sie die Europäische Kommission befürwortet, in einem Zehn-Jahres-Vergleich für 27 Mitgliedsstaaten dargestellt wurden. Man habe die effektive Steuerbelastung nach derzeitigem nationalen steuerlichen Gewinnermittlungsrecht und die effektive Steuerbelastung nach den Vorstellungen der Europäischen Kommission ermittelt. Rechtsstand des Vergleichs sei dabei generell 2006 gewesen.¹²

¹² Ausnahmen: in Deutschland, Frankreich, Niederlande, Spanien und Großbritannien Rechtsstand 2008.

Basisfall sei eine große europäische Kapitalgesellschaft, ein Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes im Branchendurchschnitt. Ausgangspunkt sei eine Bilanzsumme von 126.000.000 EUR, der Umsatzerlös betrage rund 160.000.000 EUR p.a., der steuerpflichtige Gewinn betrage 4.000.000 EUR. Das Unternehmen sei relativ profitabel mit einer Umsatzrentabilität nach Steuern von 2,6 %.

Nach Ansicht der Europäischen Kommission und der mit ihr arbeitenden Arbeitsgruppen, der Finanzbeamten aus allen Mitgliedsstaaten angehören, soll am Realisationsprinzip als zentralem Pfeiler der steuerlichen Gewinnermittlung nicht gerüttelt werden. Selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter sollen und dürfen nicht aktiviert werden, weil nach Auffassung der Kommission und der Arbeitsgruppen auch etwas für den Innovationsstandort Europa getan werden sollte. Bei der Verrechnung von Abschreibungen wurden klare Regeln vorgeschlagen. Zum Beispiel sollten Gebäude linear über 40 Jahre abgeschrieben werden.

Nicht selbst erstellte, also erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sollten linear über die wirtschaftliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Dies bedeute beispielsweise bei Patenten eine Abschreibung über 15 Jahre und bei Maschinen-, Betriebs- und Geschäftsausstattung, soweit sie einer bestimmten Altersklasse angehört, über 5 bis 10 Jahre bzw. 4 bis 9 Jahre. Man könne sich eine Sammelabschreibung vorstellen, die es in § 6 Abs. 2 EStG gebe. Zusammengefasst habe man hier eine Poolabschreibung auf den Wert der Anschaffungskosten von 20 % pro Jahr. Alles was außerhalb davon liege, werde individuell nach der linearen Methode abgeschrieben.

Die Vorratsbewertung orientiere sich nach den IAS II. Es gehe hier um die Vollkosten ohne Forschungsaufwendungen und ohne die verwaltungsbezogenen Gemeinkosten, die hierzulande steuerlich noch aktivierungsfähig seien. Als Verbrauchsfolgeverfahren wird das Durchschnittsverfahren vorgeschlagen und bei der betrieblichen Altersversorgung gehe man über das Stichtagsprinzip hinweg und solle mit dem Marktzins diskontieren. Entsprechendes gelte auch bei den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten. Diese seien nach den Vorstellungen der Kommission steuerlich abzugsfähig, wenn eine zuverlässige Aufwandsschätzung möglich sei und wenn das, wofür zurückgestellt werde, auch steuerlich abzugsfähig sei. Die Bewertung orientiere sich auch an dem, was im BilMoG vorgesehen sei, also am Erfüllungsbetrag, eine Abzinsung erfolge allerdings nur bei Wesentlichkeit.

V. Anstieg der Steuerbelastung

Nach diesen Vorstellungen würde die effektive Steuerbelastung mit Ausnahme von Zypern in jedem Land ansteigen. Der Anstieg betrage im EU-Schnitt etwa 5 %. In Deutschland liege er mit etwa 3 % deutlich unter dem Durchschnitt. Die Länder mit einem Wert über 10 % sind Beitrittsstaaten. Dass man sich in Deutschland nicht erheblich verschlechtern würde, sei ein Indikator dafür, dass relativ nah an diesen restriktiven Regeln der steuerlichen Gewinnermittlung gearbeitet werde. Ausschlaggebend für den Anstieg der steuerlichen Gesamtbelastung seien zum großen Teil die Veränderungen bei den Abschreibungen. Diese allein würden 4/5 des Anstiegs ausmachen. Der Übergang auf die Durchschnittsmethode und die Ermittlung der Herstellungskosten wirkten sich weit weniger aus. Entlastend wirke die Passivierung von Verbindlichkeitsrückstellungen, da viele Länder sie in dieser Form bisher nicht vorsehen würden.

Der Belastungsanstieg könne im Einzelfall durchaus auch einmal 30 % betragen, so dass von enteignender Wirkung gesprochen werden könne. Dies betreffe vor allem das Transportgewerbe, da es hier zwei wichtige schädliche Kennzahlen gebe. Es sei sehr anlageintensiv, wird also sehr stark durch die geänderten Abschreibungsvorschriften getroffen und erziele relativ geringe Erträge.

VI. FAZIT

Nach *Spengel* könne aus Sicht des BilMoG am Maßgeblichkeitsprinzip festgehalten werden, weil die steuerlichen Implikationen gering seien. Habe man die europäischen Entwicklungen im Blick, so könne man an eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung denken. Die Anwendung der IFRS komme durchaus auch in Frage, man müsse dann aber zahlreiche steuerliche Einzelregelungen konzipieren und Lücken nach den aufgezeigten Prinzipien schließen. Rechtsgrundlage wäre eine Gewinnermittlungsrichtlinie mit der Folge, dass das Maßgeblichkeitsprinzip entfielen.

Die Vorstellungen der EU-Kommission und der Arbeitsgruppe stimmten durchaus mit den Zielen der steuerlichen Gewinnermittlung überein. Sie objektivierten und hielten am Realisationsprinzip fest. Die Steuerbelastung stiege bis auf eine Ausnahme im europäischen Durchschnitt um 5 %. Aus deutscher Sicht würde man sich relativ betrachtet verbessern. Wichtige Einflussfaktoren seien hier die Abschreibungsvorschriften im verarbeitenden Gewerbe. Es habe sich allerdings auch gezeigt, dass die Belastung in einzelnen Branchen durchaus wesentlich höher sein könne.

Spengel begrüßte eine breitere Bemessungsgrundlage, da sie eine Senkung der Steuersätze möglich mache, er bezweifle aber, dass dies politisch gewollt sei. Wenn nicht, führe dies zum Anstieg der effektiven Steuerbelastung.

C. Podiumsdiskussion

Wendt eröffnete die Podiumsdiskussion mit der an *Meurer* gerichteten Bitte um eine Einschätzung des Gesetzentwurfs aus Sicht des BMF.

I. Sicht des BMF

Nach *Meurer* seien für das BMF die Beibehaltung der Maßgeblichkeit, der Verzicht auf die umgekehrte Maßgeblichkeit und Steuerneutralität die entscheidenden Kernpunkte. Die Beibehaltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes gelinge nur, wenn weitere Durchbrechungen der Maßgeblichkeit in Kauf genommen würden. Der Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit lasse auch die formelle Maßgeblichkeit entfallen, so dass es keine Übereinstimmung von Handelsrecht und steuerlicher Gewinnermittlung mehr gebe. Damit stehe auch die innere Rechtfertigung der Maßgeblichkeit auf dem Prüfstand, denn das Ziel einer Einheitsbilanz sei nicht mehr erreichbar. Die Bundesregierung habe diese Problematik erkannt und lasse deswegen prüfen, ob im Hinblick auf die Veränderungen durch das BilMoG an der Maßgeblichkeit festgehalten werden kann oder ob eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung notwendig ist und falls ja, wie diese zu konzipieren ist. Zu Einzelheiten des Berichts könne sie jedoch noch keine Ausführungen machen.

Bei der Analyse des BilMoG und des gegenwärtig bestehenden Steuerrechts müsse man auch berücksichtigen, dass es eine reine Maßgeblichkeit nie gehabt habe. Es ha-

ben immer Durchbrechungen gegeben, die durch eine zu vorsichtige handelsrechtliche Bewertung motiviert waren. Wenn es jetzt zu Durchbrechungen der Maßgeblichkeit komme, dann liege dies an der „unvorsichtigen“ Bewertung des Handelsrechts, die steuerliche Korrekturen erforderlich mache. Es handele sich bei diesen steuerlichen Anpassungen allerdings eher um Einzelmaßnahmen. Die wesentlichen Fundamentalprinzipien der Bilanzierung würden bestehen bleiben. Realisationsprinzip, Stichtagsprinzip, Einzelbewertungsgrundsatz, Saldierungsverbot und vermögensrechtliche Zuordnung nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise seien Elemente, die unverändert blieben und die bei der Abwägung, ob man eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung vornehme oder an der bisherigen Maßgeblichkeit festhalte, zu gewichten seien. Die weiteren Beratungen würden mit der Beibehaltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes im BilMoG fortgeführt werden. Während des Gesetzgebungsverfahrens seien weiteren Änderungen steuerlicher Art nicht mehr vorgesehen.

Wendt bat *Esterer* um eine Bewertung des Gesetzentwurfs aus Sicht eines Wirtschaftsvertreters, der täglich national wie international mit dieser Thematik befasst sei.

II. Sicht der Wirtschaft

Esterer begrüßte den vom BMJ gewagten großen Schritt heraus aus der HGB-Starre. Deutschland müsse sich in Richtung IFRS bewegen und könne nicht auf dem Althergebrachten verharren. Zum einen sei IFRS der Weltstandard, nicht nur für Großunternehmen, sondern auch für alle international tätigen Mittelständler. Außerdem müsse die Ausschüttungsbemessung geändert werden, um aus einem IFRS-Abschluss oder zumindest IFRS-nahen Abschluss ausschütten zu können. Jeder, der in Deutschland und vielen anderen Ländern tätig ist, wisse, wie schwierig es sei, in Deutschland Ausschüttungsvolumen herzustellen. Aus einem HGB-Abschluss auszuschütten, sei manchmal sehr schwierig.

1. Eigenständige Steuerbilanz

Esterer sei ein großer Verfechter der Einführung einer eigenständigen Steuerbilanz und plädierte dafür, nur noch zwei Bücher zu haben, ein handelsrechtliches und ein steuerliches. Es solle ein eigenständiges Steuerbilanzrecht entwickelt werden, das dann parallel und separat zum handelsrechtlichen Buch steht. Raum für die Weiterführung der Maßgeblichkeit bestehe wegen der immer stärkeren Durchbrechungen und der Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit als wichtigem Eckpfeiler nicht mehr. Jeder, der Rückstellungen bewerte, wisse, was es bedeute, wenn man in Zukunft nach BilMoG von künftigen Kostenentwicklungen und Preisentwicklungen ausgehe, dies aber für die Steuerbilanz nicht mehr darf. Befürchtungen vor parallelen Buchungen seien unbegründet, da es ein führendes Buch geben werde. Von diesem führenden Buch nach IFRS bzw. BilMoG. werde übergeleitet auf eine Steuerbilanz.

Ein weiterer wichtiger Punkt sei die Einheitsbilanz. Hier gebe es drei „Welten“, die Überschussrechner bis 500.000 €, die nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen und die kapitalmarktorientierten Unternehmen. Die kapitalmarktorientierten Unternehmen hätten in Zukunft das Ziel, zwei Bilanzen zu haben, den IFRS-Abschluss zur Ausschüttung und eine einheitliche Steuerbilanz als Basis für die steuerliche Gewinnermittlung. Entscheidend sei aber, was der Mittelstand und die nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen wollen. Diese würden das Bild in Deutschland prägen. Dort bestehe naturgemäß ein starker Drang zu einer Einheitsbilanz. Dies könne nur bedeuten, dass in Zukunft eine eigenständige Steuerbilanz auch die Basis für eine Gewinnausschüttung sein muss.

Dazu müssten die Ausschüttungsregeln deutlich geändert werden, denn der Mittelstand werde kein Interesse daran haben, eine Steuerbilanz und eine völlig anders geartete IFRS/BilMoG-Bilanz zu erstellen. Nach Abschaffung der Drohverlustrückstellung habe sich gezeigt, dass diese nicht mehr bilanziert wurden. Der Grund dafür sei die Tatsache, dass die Einheitsbilanz für den Mittelstand im Vordergrund stehe. Es sei notwendig, eine Ausschüttung nicht nur als IFRS- oder BilMoG-Abschluss zu ermöglichen, sondern auch aus einer Steuerbilanz heraus.

2. Solvency-Test

Deutsche Unternehmer fürchten sich völlig zu Unrecht etwas vor dem so genannten Solvency-Test, denn jeder, der bilanzieren wisse, dass er bei der Bewertung künftige Zahlungsflüsse mit einbeziehen müsse, wenn er Forderungen oder Rückstellungen bewerte, dann müsse er auch zukünftige Entwicklungen mit einbeziehen. Es sei also schon ein großes Know How über Cash Flow-Betrachtungen vorhanden. Nach *Esterer* sollte jede Ausschüttung, zumindest bei einem Großunternehmen, von einem Solvency-Test begleitet werden, damit die Liquidität des Unternehmens auch bei der Höhe der Ausschüttung mit einbezogen wird. Dies sollte auch für den Mittelstand gelten.

Die Frage sei, wie so ein eigenständiges Steuerbilanzgesetz aussehen könne. Es gebe einen von der Stiftung Marktwirtschaft vorgelegten Vorschlag¹³ für ein eigenständiges steuerliches Gewinnermittlungsgesetz. Man habe sich dort bemüht, die IFRS als Ausgangspunkt zu verwenden. Außerdem habe man sich bemüht, ein exportfähiges Steuerbilanzrecht zu entwickeln, das wirklich auch als Blaupause für eine europäische Gewinnermittlung dienen könne. Bekannte Eckpfeiler wie das Realisationsprinzip, das Imparitätsprinzip und das Nominalwertprinzip habe man in die Entwicklung dieses steuerlichen Gewinnermittlungsgesetzes mit einfließen lassen. Dieser Entwurf könne als Grundlage für die Weiterentwicklung auf europäischer Ebene dienen.

Abschließend äußerte sich *Esterer* skeptisch dahingehend, dass die konsolidierte gemeinsame Bemessungsgrundlage in absehbarer Zeit erreichbar sei, er hoffe aber, dass in einer ersten Stufe zumindest die steuerbilanzielle Gewinnermittlung harmonisiert werden könne.

III. GKKB als Gewinnermittlungsrichtlinie

Rautenstrauch nahm Bezug auf den Koalitionsvertrag, in dem stehe, dass die Bundesregierung das Thema Schaffung einer EU-einheitlichen körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage aktiv mitgestalten wolle, und auf die Gesetzesbegründung zum BilMoG, in dem es heiße, es gebe einen Prüfauftrag betreffend die Schaffung eines eigenständigen Bilanzsteuerrechts im Hinblick auf die Bestrebungen zur Schaffung einer einheitlichen konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage. GKKB bedeute aktuell tatsächlich eine Gewinnermittlungsrichtlinie, in der alle Gewinnermittlungsvorschriften enthalten sein sollen. Es solle also keinen Rückgriff auf IFRS geben. Die Richtlinie beinhalte dazu noch sämtliche Regelungen, die aktuell im Körperschaftsteuerrecht zu finden seien. Außerdem beinhalte sie Regelungen zur Gruppenbesteuerung. Es handele sich nicht direkt um eine Konsolidierung, sondern eher um eine Addition der Bemessungsgrundlagen unter Eliminierung konzerninterner Transaktionen, d. h. es werde nur der Schritt der Zwischengewinneliminierung vorgenommen. Alle anderen Schritte der Konsolidierung würden nicht durchgeführt. Die Richtlinie werde schließlich

¹³ Der Gesetzesvorschlag kann abgerufen werden unter http://www.stiftung-marktwirtschaft.de/module/StGEG_mit_Begruendungen_Juli_06.pdf

auch verfahrensrechtliche Regelungen enthalten, soweit diese auf europäischer Ebene harmonisiert werden müssen.

1. GKKB-Eckpunkte

Eckpunkte der GKKB sollen sein, dass es sich um ein einfaches Gewinnermittlungsrecht handle, das zu einer breiten Bemessungsgrundlage führe und es müsse einheitlich auf europäischer Ebene sein. Nach Rautenstrauch könne man für die deutsche Regelung aus der GKKB das Thema Sammelpostenabschreibung entnehmen. Die Europäische Kommission plane einen sehr weiten Sammelpostenbegriff. Bei der Entscheidung zwischen breiter Bemessungsgrundlage, Genauigkeit und Einfachheit, plane die Kommission, der Einfachheit den Vorzug zu geben. Breite Bemessungsgrundlage bedeute auch, keine Lenkungsnormen. Es gebe nur eine Regelung in der GKKB, die als Lenkungsnorm angesehen werden könne, dies sei jene zu den Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen. Geplant sei, dass sämtliche Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen abzugsfähig seien, selbst wenn es sich eigentlich um aktivierungspflichtige Vermögensgegenstände handele.

Ein weiterer wichtiger Gesichtspunkt für ein nationales eigenständiges Bilanzsteuerrecht sei die Prinzipienorientierung. Die Kommission plane, auch in die GKKB mehrere Prinzipien entweder wörtlich aufzunehmen oder dafür zu sorgen, dass sich der Prinzipiengedanke in den Regelungen wiederfinde. So sei zum Beispiel das Imparitätsprinzip nicht explizit als Regelung enthalten, finde sich aber in vielen Regelungen wieder. Mit der GKKB wären auch Drohverlustrückstellungen wieder abzugsfähig. In der GKKB sei auch eine weitgehende Verlustverrechnung (nur Verlustvortrag, kein Rücktrag) ohne Einschränkungen vorgesehen.

Die GKKB habe keinerlei Anknüpfung an die IFRS formeller Natur. Im Rahmen der Diskussion mit den Mitgliedsstaaten und bei der Entwicklung der Regelungen habe die Kommission aber auf einzelne Regelungen der IFRS zurückgegriffen. Allerdings seien, wenn Regelungen aus den IFRS als sinnvoll für die GKKB angesehen wurden, diese abgewandelt, verkürzt und vereinfacht in das GKKB-Regelwerk übernommen worden. Solche Übernahmen habe es aber nur in einzelnen, sinnvollen Bereichen gegeben.

Rautenstrauch sprach sich für eine völlige Aufgabe der Maßgeblichkeit aus. Die GKKB werde keinerlei Maßgeblichkeit enthalten. Sie werde auch für die Auslegung oder Interpretation keine Rückgriffe auf IFRS oder nationale Rechnungslegungsvorschriften enthalten, sondern solle ein absolut eigenständiges Regelwerk sein.

2. GKKB-Einführung in Europa

Wendt fragte *Rautenstrauch* nach den Möglichkeiten, eine solche Richtlinie europaweit einzuführen. Er erwarte allein schon für Deutschland große Schwierigkeiten, umso mehr in Ländern, die zum Beispiel weit weniger Rückstellungen zulassen würden als Deutschland.

Nach *Rautenstrauch* müsse die Kommission in einem ersten Schritt einen Richtlinienentwurf für alle Mitgliedsstaaten vorlegen. Als zweiten Schritt müsse sie ermitteln, welche Mitgliedsstaaten zur Übernahme der Richtlinie bereit wären. Probleme aus deutscher Sicht bereite hier das Thema Optionalität der Bemessungsgrundlage. Die Kommission plane, die Bemessungsgrundlage als Option für die Unternehmen zur Verfügung zu stellen. Manche Mitgliedsstaaten, darunter auch Deutschland, würden sie

gern obligatorisch einführen, wohl auch mit dem nachvollziehbaren Gedanken, dass die Verwaltung nicht zwei Gesetze nebeneinander administrieren solle.

3. Position des BMF zur GKKB

Wendt fragte *Meurer* nach der Reaktion der Bundesregierung für den Fall, dass der Richtlinienvorschlag wirklich komme.

Nach *Meurer* sei für das BMF wichtig, dass die einheitliche Bemessungsgrundlage für alle Unternehmen verpflichtend anwendbar wäre. Die Optionalität sei nicht nur inakzeptabel, weil die Verwaltung zwei unterschiedliche Rechtssysteme zu administrieren hätte, sondern es sei auch notwendig, dass für alle Unternehmen eine einheitliche Bemessungsgrundlage gelte, so dass nicht gewählt werden könne, ob man sich nach GKKB oder nach nationalem Steuerrecht besteuern lassen will. Eine weitere Frage sei, wie der personale Anwendungsbereich für die GKKB ausgestaltet werde. Nach den bisherigen Überlegungen sei sie wohl nur für grenzüberschreitend tätige Unternehmen anwendbar.

Rautenstrauch ergänzte, dass eine Anwendbarkeit für alle Kapitalgesellschaften, die der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, geplant sei. Der Faktor der grenzüberschreitenden Tätigkeit sei nicht mehr vorgesehen, um auch Unternehmen, die planen, demnächst grenzüberschreitend tätig zu sein, den Zugang zur GKKB unter der Annahme der Option nicht zu verwehren. Außerdem sei die Abgrenzung grenzüberschreitender von nicht grenzüberschreitender Tätigkeit schwierig.

Meurer fragte nach den Gewinnermittlungsvorschriften für Personenunternehmen. Nach deutschem Rechtsverständnis könne es nicht sein, dass Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften ihren Gewinn nach unterschiedlichen Kriterien ermitteln. Vor allem die Gewinnermittlung erster Stufe müsse für alle Unternehmen, den Einzelunternehmer, die Personengesellschaft und die Kapitalgesellschaft, nach den gleichen Gewinnermittlungsvorschriften erfolgen, gleichgültig ob mit oder ohne Maßgeblichkeit.

IV. Beibehalten der Maßgeblichkeit

Nach *Ernst* habe das BMJ die Fortführung der Maßgeblichkeit vorgesehen, weil dies trotz aller Schwächen und Durchbrechungen nach wie vor für die betroffenen Unternehmen die beste Form der Bilanzierung ist. Aus handelsrechtlicher Sicht müsse man anerkennen, dass der Gedanke eines einheitlichen EU-Rechts im Bereich der Steuern auch seine Vorzüge habe. Dies sei sicher auch Anlass, die Maßgeblichkeit noch einmal zu überdenken.

Beim eigenständigen Steuerbilanzrecht gebe es keine perfekte Lösung für alle Bilanzzwecke, denn auch mit einer steuerlichen Gewinnermittlung gelange man nicht Eins zu Eins zur Bemessungsgrundlage für die Gewinnausschüttung, weil es immer Konstellationen gebe, die das verhindern, so z.B. die Veräußerung von Anteilen an Tochtergesellschaften. Bei der Frage nach dem Inhalt eines solchen Steuerbilanzrechts verwies auch *Ernst* auf den Entwurf der Stiftung Marktwirtschaft. Er freue sich, dass mit Herrn Esterer und Herrn Wendt zwei Mitverfasser dieses Gesetzentwurfs auf dem Podium vertreten seien. Die Abweichungen zwischen diesem Gesetzentwurf und dem eigenen seien nur marginal. Der Entwurf sei eine sehr gute Kodifizierung der jetzigen Grundsätze.

V. Eigenes Steuerbilanzrecht?

Spengel wünschte sich eine eindeutige Aussage des deutschen Steuergesetzgebers dazu, ob er die europäischen Entwicklungen weiter verfolgen möchte oder nicht. Wenn er das vorhabe, dann sollte er Abstand davon nehmen, ein deutsches Steuerbilanzrecht zu schaffen, weil es sonst zu einer Insellösung in Europa käme. Wenn dies gewollt sei, dann solle man es auch klar und deutlich sagen. Aus der Leitung des BMF seien dazu in den letzten beiden Jahren widersprüchliche Meinungen kommen.

Die Europäische Kommission solle deutlich machen, dass sie seit einem Jahr große Schwierigkeiten habe, ein Konzept für eine gemeinsame konsolidierte Bemessungsgrundlage vorzulegen. Sie sollte zunächst einmal mit der Harmonisierung der Gewinnermittlung beginnen. Dazu lägen konkrete Vorstellungen vor, die diskutiert werden könnten.

D. Diskussionsbeiträge aus dem mit dem Auditorium

Herr *Prof. Dr. Michael Schmitt*¹⁴ fragte nach den Hoffnungen, die der deutsche Steuergesetzgeber und auch der deutsche Fiskus an die Idee der einheitlichen und konsolidierten Bemessungsgrundlage knüpfe. Dies sei in erster Linie wohl die Konsolidierung, damit die Gestaltung nicht so aussehen könne, dass in Deutschland die Betriebsausgaben anfallen und in anderen Mitgliedsstaaten die Gewinne. Zum zweiten sei es wohl ein einheitlicher Mindeststeuersatz, damit der Steuerwettbewerb nicht immer weiter nach unten eskaliere. Wenn diese großen Ziele - Konsolidierung plus Mindeststeuersatz - nicht erreicht würden, dann verliere dieses Projekt deutlich an Reiz. Deswegen müsse man sich auf das konzentrieren, was im Inland passiere.

Nach *Schmidt* fehle auf dem Podium ein Vertreter der kleinen und mittleren Unternehmen. Diese würden die Handelsbilanz behalten wollen. Bei ihnen gebe es nicht so sehr das Interesse, zum Zwecke höherer Ausschüttungen Gewinne ausweisen zu können. Dieses Interesse sei legitim, die kapitalmarktorientierten Unternehmen könnten dies aber auch jetzt schon über eine IFRS-Bilanz umsetzen.

Nach Ansicht von Herrn *Gert Müller-Gatermann*¹⁵ führe das, was in Europa und von der Stiftung Marktwirtschaft auch national angedacht worden ist, zu keinen großen materiellen Änderungen gegenüber dem, was man heute mit der Maßgeblichkeit habe. Im Hinblick auf ein eigenes Steuerbilanzrecht könnten auch die kleinen und mittleren Unternehmen ihre Handelsbilanz erstellen, und wenn erforderlich, gebe es geringfügige Korrekturen. Dies löse keinen großen Aufwand aus. Dafür erhalte man eine klare Regelung für das Steuerrecht. Im Umwandlungssteuerrecht habe man bewusst schon früh auf die Maßgeblichkeit verzichtet, weil sie keine Zukunft in Europa habe. In Europa sei es undenkbar, mit der Maßgeblichkeit zu arbeiten, da sie in allen EU-Staaten völlig unterschiedlich sei. Er befürworte eine eigene Steuerbilanz.

Nach *Herrn Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh*¹⁶ müsse die umgekehrte Maßgeblichkeit verschwinden, wenn die Handelsbilanz in Europa und der Welt anerkannt werden soll. Er glaube, dass man im Hinblick auf die Maßgeblichkeit einem Phantom nachhän-

¹⁴ *Prof. Dr. Michael Schmitt* ist Ministerialdirigent im Finanzministerium Baden-Württemberg, Stuttgart.

¹⁵ *Gert Müller-Gatermann* ist Ministerialdirigent im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

¹⁶ *Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh* ist emeritierter Professor für Bürgerliches Recht, Handelsrecht und Steuerrecht der Freien Universität zu Berlin.

ge. Die Durchlöcherungen seien inzwischen so groß, dass man kaum noch von Maßgeblichkeit sprechen könne. Sein Ideal sei eine ordentliche Handelsbilanz, die das Steuerrecht auch akzeptieren könne.

Aus der Sicht von Herrn *Prof. Dr. Christian Kirchner*¹⁷ sei das Problem der Fair Value Bewertung in der Bankbilanz stark heruntergespielt worden. Er sei ein großer Kritiker dieser Fair Value Bewertung, insbesondere auch in der Bankbilanz. Man könne Rechnungslegung als Teil der Kapitalmarktregulierung begreifen. Es gebe weitere Elemente der Kapitalmarktregulierung, etwa die Anforderung an die Eigenkapitalausstattung der Banken, Basel II. Das Problem sei nicht die prozyklische Wirkung der Fair Value Bewertung, es seien die Brüche zwischen diesen beiden Arten der Regulierung. Diese haben zu Katastrophen in den Märkten geführt. Der Gesetzgeber solle die Fair Value Bewertung in der Bankbilanz angesichts der Erfahrungen, die jetzt gesammelt worden sind, noch einmal überdenken.

E. Schlussworte

Wendt wandte sich zunächst an *Rautenstrauch* und bat um Stellungnahme zu den aufgeworfenen Fragen.

Rautenstrauch stimmte *Schmitt* dahingehend zu, dass die Vorteile aus der GKKB aus der Konsolidierung stammen. Sie sprach sich im Hinblick auf steuerliche Gewinnermittlung und Konsolidierung gegen ein zweistufiges Vorgehen aus und plädierte hier nochmals für einen einheitlichen Schritt.

Nach *Esterer* bringe das BilMoG für den etwas größeren Mittelständler massive Unterschiede zwischen Steuer- und Handelsbilanz. Bei der Rückstellungsbewertung sei dies erkennbar. Der Druck der Wirtschaftsprüfer werde zunehmen, weil diese nicht zulassen, dass eine falsche Handelsbilanz abgegeben wird, die später einer Steuerbilanz entsprechen soll. Es sei ein Irrglaube, wenn man meine, man könne hier so weitermachen wie bisher. Das HGB wird auch zum Scheitern verurteilt sein, weil die Großunternehmen sich in Richtung Ausschüttung aus einem IFRS-Abschluss bewegen müssen. Deutschland könne und dürfe sich dem nicht verschließen.

Meurer stimmte der Zielsetzung zur Schaffung einer Einheitsbilanz zu. Sie glaube aber, dass das Gegensatzpaar nicht steuerliche Gewinnermittlung und handelsrechtlicher Jahresabschluss sei. Dieses habe sich spätestens seit der IFRS-Bilanzierung überholt. Das Gegensatzpaar heiße jetzt IFRS-Bilanzierung für die kapitalmarktorientierten Unternehmen und steuerliche Gewinnermittlung für die nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen. Die Frage, was ein handelsrechtlicher Jahresabschluss, wie er jetzt nach BilMoG vorgesehen ist, dann noch bewirke, müsse noch einmal isoliert beantwortet werden. Das BilMoG will mit seinen Regelungen für den Jahresabschluss auch einen Schwerpunkt auf die Information des Kapitalmarkts legen. Hier fragte sich *Meurer*, wer bei den nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen der Informationsadressat sein soll. Dies könne nur der Fiskus sein. Für den brauche man aber keine HGB-Bilanz, sondern die Steuerbilanz.

Zur Fair Value Bewertung merkte *Ernst* an, dass diese sicherlich im weiteren Verfahren zum BilMoG mit der gebotenen Aufmerksamkeit behandelt werde. Im Bundestag werde

¹⁷ *Prof. Dr. Christian Kirchner, LL.M.* ist Professor für deutsches, europäisches und internationales Zivil- und Wirtschaftsrecht und Institutionenökonomik an der Humboldt-Universität zu Berlin.

es mit Sicherheit gelingen, hier eine vernünftige Lösung zu finden. Man habe bei der Abfassung des Gesetzentwurfs erhebliches Augenmerk darauf gelegt, den Mittelstand nicht zu sehr zu belasten.

Spengel bemerkte abschließend, das BilMoG führe zwar zu einem stärkeren Auseinanderdriften von Handels- und Steuerbilanz. Fraglich sei aber, ob dies für die Zukunft der Steuerbilanz eigentlich problematisch sei, da sich die steuerliche Gewinnermittlung im Grundsatz nicht ändere.

F. 30. Berliner Steuergespräch

Das 31. Berliner Steuergespräch mit dem Thema „Finanzmarktkrise - Auch eine Steuerkrise?“ findet am 22. Juni 2009 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin statt (siehe www.steuergespraech.de).