DEUTSCHER INDUSTRIE- UND HANDELSKAMMERTAG
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN INDUSTRIE
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN HANDWERKS
Mohrenstrasse 20-21
10117 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER BANKEN
Burgstraße 28
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT
Wilhelmstraße 43/ 43 G
10117 Berlin

HAUPTVERBAND DES DEUTSCHEN EINZELHANDELS
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DES DEUTSCHEN GROSS- UND AUSSENHANDELS
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

Berlin, 7. Oktober 2008

Herrn
Eduard Oswald, MdB
Vorsitzender des Finanzausschusses
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Steuerliche Beurteilung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung für ein Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG)

Sehr geehrter Herr Oswald,

am 21. Mai 2008 hat die Bundesregierung den Regierungsentwurf für ein Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) verabschiedet, zu dem wir nachfolgend insbesondere aus steuerlicher Sicht Stellung nehmen.

Auch der Regierungsentwurf sieht das Aufrechterhalten der maßgebenden Wirkung der Handelsbilanz für die Steuerbilanz vor. Dies wird von uns nachdrücklich unterstützt. Allerdings würde die damit verbundene Hoffnung, bestehende Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz zu verringern, mit dem im Regierungsentwurf vorgesehenen Regelungsansatz nur partiell erfüllt. Insbesondere durch die geplanten

Vorschriften zur Rückstellungsbewertung sowie zur Abschreibung von derivativen Firmenwerten würden die ungerechtfertigten Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz noch verstärkt werden.

Im Vergleich zum Referentenentwurf wurden die Auswirkungen der Bilanzrechtsänderungen auf die steuerliche Gewinnermittlung präzisiert. Gleichwohl ist aus unserer Sicht weiterer steuerlicher Handlungsbedarf gegeben, welcher im Rahmen des laufenden Gesetzgebungsverfahrens berücksichtigt werden sollte. Wie bereits in unserer Stellungnahme zum Referentenentwurf vom 18. Januar 2008 regen wir an dieser Stelle nochmals an, eine Vereinheitlichung des Begriffs der „dauernden Wertminderung" in Handels- und Steuerbilanz herbeizuführen.

Den betroffenen Unternehmen muss ferner genügend Zeit eingeräumt werden, um sich auf die neuen Rechtsvorschriften einzustellen. Ein Inkrafttreten regelmäßig bereits zum 01.01.2009 würde seriöse Planungen für das kommende Wirtschaftsjahr außerordentlich erschweren. Daher plädieren wir nachdrücklich für eine erstmalige Anwendung des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts erst für nach dem 31.12.2009 beginnende Wirtschaftsjahre.

Im Folgenden nehmen wir zu einzelnen Aspekten des Regierungsentwurfs Stellung:

I. Angleichung der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Buchführungsschwellenwerte

Der Regierungsentwurf sieht in § 241a HGB die Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars vor. Die Vorschrift ähnelt der steuerrechtlichen Vorschrift zur Buchführungspflicht von Steuerpflichtigen gem. § 141 AO, weist aber dennoch Unterschiede auf.

So geht das § 241 HGB n. F. vom Umsatz des Geschäftsjahres, vom Jahresüberschuss und von einer Eigenprüfung, ob die Buchführungsvoraussetzungen vorliegen, aus, wohingegen die AO vom Umsatz des Kalenderjahres, vom Gewinn aus Gewerbebetrieb und von einer Mitteilung der Buchführungspflicht durch die Finanzbehörde ausgeht. Dadurch ist es möglich und sogar wahrscheinlich, dass Einzelkaufleute zu einem Stichtag handelsrechtlich (nicht mehr) buchführungspflichtig und zu einem anderen Stichtag steuerlich (nicht mehr) buchführungspflichtig sind. So kann es zeitweise vorkommen, dass zwar keine Handelsbilanz, dafür aber eine Steuerbilanz (oder umgekehrt) erstellt werden muss. Damit wird der erhoffte Vereinfachungs- und Bürokratieabbaueffekt der Neuregelung erheblich und unnötig geschmälert.

Petitum:
Angleichung der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Buchführungsverpflichtung.

II. Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Die beabsichtigte Regelung des § 246 HGB n. F. ist für den Regierungsentwurf deutlich überarbeitet worden. Ausweislich der Gesetzesbegründung ist nunmehr eine Änderung der bisherigen Rechtslage ausdrücklich nicht beabsichtigt. Leider geht dies aus der neu gewählten Formulierung nicht mit der notwendigen Klarheit hervor.

Laut § 246 Abs. 1 S. 2 HGB n. F. sollen Vermögensgegenstände künftig nur dann in die Bilanz aufzunehmen sein, wenn sie dem Eigentümer auch wirtschaftlich zuzurechnen sind. Damit bleibt die Zuordnung in allen Fällen unklar, in denen das rechtliche und das wirtschaftliche Eigentum auseinanderfallen. Ferner geht die Gesetzesbegründung weiterhin für die Entscheidung über die wirtschaftliche Zurechnung von der Verteilung der Chancen und Risiken aus. Wie bereits in unserer Stellungnahme zum Referentenentwurf vorgetragen, weichen diese Merkmale von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ab, welcher zur Erläuterung der Tatbestandsmerkmale der wirtschaftlichen Zurechnung i. S. d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO primär auf den „Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten" abstellt. Die Begriffe „Chancen und Risiken" sollten daher aus der Gesetzesbegründung gestrichen werden.

Auch aus steuerlicher Sicht führt die gewählte Formulierung zu Verunsicherung, da sie von § 39 AO abweicht. Sinnvollerweise sollte die persönliche Zuordnung eines Vermögensgegenstands steuer- und handelsrechtlich übereinstimmend erfolgen. Diese Problematik hat auch der Bundesrat erkannt und empfiehlt in seiner Stellungnahme eine Neufassung des § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB n. F., wobei sich die gewählte

Formulierung an die des § 39 AO anlehnt. Wir schließen uns diesen Überlegungen an und befürworten die Übernahme der vom Bundesrat empfohlenen Formulierung.

„Vermögensgegenstände sind grundsätzlich dem Eigentümer zuzurechnen; übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über einen Vermögensgegenstand in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf den Vermögensgegenstand ausschließen kann, so ist ihm der Vermögensgegenstand zuzurechnen."

Sofern sich der Gesetzgeber gleichwohl gegen einen derartigen Rückgriff auf das Steuerrecht für handelsbilanzielle Zwecke entscheiden sollte, muss – vorzugsweise in § 5 Abs. 1 EStG – zumindest klargestellt werden, dass für steuerliche Zwecke weiterhin ausschließlich § 39 AO anzuwenden ist. Es darf nicht zu einer Verdrängung des § 39 AO über eine davon abweichende handelsrechtliche Bilanzierung kommen.

Petitum:

- Übernahme der in seiner Stellungnahme empfohlenen Formulierung des Bundesrats.
- Im Fall der Nichtübernahme der Bundesratsempfehlung sollte entweder durch ausdrückliche gesetzliche Regelung oder durch entsprechende Hinweise in der Gesetzesbegründung eine Regelung beim Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum erfolgen. Zur Verdeutlichung des Gewollten sollten weitere Beispiele in die Gesetzesbegründung z. B. zum Eigenkapitalersatz und zu Genussrechten aufgenommen werden.
- Klarstellung im Ausschussbericht, dass die wirtschaftliche Zurechnung nicht anhand der Verteilung der Chancen und Risiken, sondern anhand des Übergangs von Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten zu erfolgen hat.

III. Abschreibung eines derivativen Firmenwerts

Gemäß § 246 Abs. 1 S. 4 HGB n. F. ist ein derivativer Firmenwert als Vermögensgegenstand aktivierungspflichtig. Dementsprechend soll sich auch die planmäßige Abschreibung dieses abnutzbaren Vermögensgegenstandes im Rahmen des § 253 HGB vollziehen. Basis der Abschreibung ist daher die voraussichtliche individuelle betriebliche Nutzungsdauer.

Für die steuerliche Gewinnermittlung sind die Anschaffungskosten eines Geschäfts- oder Firmenwerts de lege lata über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen, die gem. § 7 Abs. 1 S. 3 EStG auf 15 Jahre festgelegt ist. Diese pauschalierte Abschreibungsdauer mag im Einzelfall den Werteverzehr zufällig reflektieren. Vielfach jedoch führt sie zu einer ungerechtfertigten Abweichung zwischen handels- und steuerbilanzieller Gewinnermittlung, die zusätzlichen administrativen Aufwand erfordert. Um diese Zusatzbelastung für die Unternehmen zu reduzieren, ist es daher wünschenswert, die steuerrechtliche Abschreibungsvorschrift aufzugeben und die Nutzungsdauer an die handelsrechtliche Neuregelung anzupassen.

Der zeitliche Anwendungsbereich ist weiterhin unklar. So ist fraglich, ob nur nach Inkrafttreten des geplanten Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes erfolgte Akquisitionen erfasst werden oder auch eine retrospektive Einbeziehung möglich ist.

Petitum:
Zur Vermeidung eines Auseinanderfallens von Handels- und Steuerbilanz ist eine Anpassung der steuerlichen Abschreibungsdauer derivativer Firmenwerte an die vorgeschlagene handelsrechtliche Neuregelung erforderlich. Ergänzend sollte im HGB eine Übergangsregelung für Altfälle vorgesehen werden, in denen von der bisher bestehenden Möglichkeit zur Verrechnung Gebrauch gemacht wurde.

IV. Ausnahme vom Verrechnungsverbot

Die geplante Regelung des § 246 Abs. 2 HGB n. F. sieht im Regierungsentwurf nunmehr eine Ausnahme vom Verrechnungsverbot für Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogenen sind, vor. Außerdem müssen sie ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen, die gegenüber Arbeitnehmern eingegangen wurden, dienen. Die hiermit vorgenommene Begrenzung wird von uns grundsätzlich begrüßt.

Um zu gewährleisten, dass die Regelung auch auf Altersversorgungsverpflichtungen gegenüber ehemaligen Arbeitnehmern und für arbeitnehmerähnliche Beschäftigungsverhältnisse Anwendung findet, empfehlen wir, eine entsprechende Ergänzung in die Gesetzesbegründung aufzunehmen.

Petitum:
Ergänzender Hinweis im Ausschussbericht, dass das Verrechnungsverbot auch auf Altersversorgungsverpflichtungen gegenüber ehemaligen Arbeitnehmern sowie für arbeitnehmerähnliche Beschäftigungsverhältnisse Anwendung findet.

V. Ansatzstetigkeit

Der Regierungsentwurf sieht in § 246 Abs. 3 HGB n. F. vor, dass die im vorangegangenen Jahresabschluss angewandten Ansatzmethoden beizubehalten sind und hiervon nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden darf. Wir halten diese beabsichtigte Einschränkung für zu weitgehend, da hierdurch insbesondere bei Finanzanlagen die Reaktion auf veränderte wirtschaftliche Rahmenbedingungen erschwert, wenn nicht unmöglich gemacht würde.

Petitum:
§ 246 Abs. 3 HGB n. F. sollte gestrichen werden.

VI. Rechnungsabgrenzungsposten

Durch die geplante Aufhebung von § 250 Abs. 1 S. 2 HGB soll es fortan nicht mehr möglich sein, als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern sowie Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen erfolgsneutral als aktive Rechnungsabgrenzungsposten bis zur endgültigen Lieferung auszuweisen. Dies sehen wir als zielfüh-

rend an. Diese Vorschriften können nicht in die Systematik der Rechnungsabgrenzungsposten eingeordnet werden, verzerren die Darstellung der wirtschaftlichen Realität des Unternehmens und schränken die Vergleichbarkeit des handelsrechtlichen Jahresabschlusses ein.

Da diese handelsrechtlichen Veränderungen aufgrund von § 5 Abs. 5 S. 2 EStG keine steuerlichen Konsequenzen nach sich ziehen würden, ergäbe sich ohne Begründung eine weitere Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips. Dem Grundsatz einer an die Leistungsfähigkeit angepassten und damit abschnittsgerechten Besteuerung wird gerade nicht durch die bilanzielle Verlagerung von Aufwendungen einer Periode in die nächste entsprochen. Schließlich existiert auch kein Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung oder eine entsprechende steuersystematische Rechtfertigung, allgemein Ausgaben im Weg der aktiven Rechnungsabgrenzung in das Wirtschaftsjahr zu verlegen, in dem die entsprechenden Einnahmen zufließen, sofern nicht die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Rechnungsabgrenzungsposten vorliegen. Dazu zählt insbesondere das Erfordernis, dass die Ausgabe eine nach dem Kalender bestimmbare Zeit nach dem Bilanzstichtag betrifft. Bei den angesprochenen Sachverhalten ist dies jedoch nicht der Fall. Wie regen daher an, die steuerliche Parallelvorschrift des § 5 Abs. 5 S. 2 EStG zu streichen, um die Komplexität der Rechnungslegung nicht ungerechtfertigt zu erhöhen.

Petitum:
§ 5 Abs. 5 S. 2 EStG sollte gestrichen werden.

VII. Zeitwertansatz von zum Handel erworbenen Finanzinstrumenten

Mit § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG-E soll für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute von dem Grundsatz abgewichen werden, dass die handelsbilanzielle Zeitwertbewertung von Finanzinstrumenten des Handelsbestandes steuerlich unbeachtet bleibt. In diesen Fällen soll also die Wertkonzeption des beizulegenden Zeitwertes unter Berücksichtigung eines Risikoabschlags auch steuerlich durchschlagen.

Um eine Übernahme der handelsbilanziellen Ansätze in die steuerliche Gewinnermittlung und die damit verbundene Eindämmung von hohem Buchführungs- und Bilanzierungsaufwand für die betroffenen Steuerpflichtigen auch tatsächlich zu erreichen, bedarf es aber noch einiger Klarstellungen. Wünschenswert ist etwa eine Übernahme der Definition des KWG für den Begriff „Finanzinstrumente" in das Handelsrecht (die dann auch steuerlich gilt). Zudem muss klargestellt werden, dass der nach § 340e Abs. 3 Satz 1 HGB-E vom beizulegenden Zeitwert vorzunehmende und von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht akzeptierte Risikoabschlag auch für steuerliche Zwecke anerkannt wird.

Die Übernahme der handelsbilanziell auszuweisenden Zeitwerte der Finanzinstrumente des Handelsbestandes darf auch nicht durch steuerliche Spezialnormen konterkariert werden. Daher sollte geregelt werden, dass die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes und die Regelungen des Außensteuergesetzes zur Hinzurechnungsbesteuerung keine Anwendung finden, wenn Finanzinstrumente nach § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG-E auch steuerlich mit dem beizulegenden Zeitwert (abzüglich Risikoabschlag) auszuweisen sind.

Des Weiteren erlauben wir uns den Hinweis, dass es unbillig erscheinen würde, wenn einerseits unrealisierte Gewinne besteuert werden und andererseits unrealisierte Verluste, die handelsrechtlich auszuweisen sind, steuerlich unberücksichtigt blieben. Daher darf insbesondere auch das steuerliche Ansatzverbot für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zumindest in diesem Bereich nicht zur Anwendung kommen.

Petitum:
Zur Eindämmung unnötigen Bilanzierungsaufwandes bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten sollten die handels- und steuerrechtlichen Regelungen mit denen des Bankaufsichtsrechts abgestimmt werden. Eine Anwendung des steuerlichen Ansatzverbotes für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften muss – wie mit § 5 Abs. 4a Satz 2 EStG für den Bereich der Bewertungseinheiten bereits erfolgt – auch bei der Zeitwertbilanzierung des Handelsbestandes von Kreditinstituten ausgeschlossen werden.

VIII. Rückstellungsbewertung

Nach den geplanten Neuregelungen sollen bei der Bewertung von Rückstellungen durch den Ansatz des sog. Erfüllungsbetrags künftige Preis- und Kostensteigerungen berücksichtigt werden. Diese an den Forderungen der Unternehmenspraxis nach einer zukunftsgerichteten und damit informativeren Rechnungslegung ausgerichtete Maßnahme ist grundsätzlich zu unterstützen.

Wir begrüßen auch die nunmehr ausdrückliche Klarstellung im Regierungsentwurf, dass erst Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr bis zum Erfüllungsbeginn abzuzinsen sind und hierfür der durchschnittliche Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre heranzuziehen ist.

Leider soll § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG explizit um einen Buchstaben f dahingehend ergänzt werden, dass für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung bei der Rückstellungsbewertung die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich sind, d. h. künftige Preis- und Kostensteigerungen steuerlich unberücksichtigt bleiben. Hierdurch wird es regelmäßig zum Entstehen aktiver latenter Steuern kommen.

Wir regen nachdrücklich an, durch die Übernahme der handelsrechtlichen Regelungen einen Gleichlauf von Handels- und Steuerbilanz herzustellen. Insbesondere sind hierbei keine zwischen handelsrechtlicher und steuerlicher Gewinnermittlung abweichenden Zielsetzungen zu erkennen, die eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips rechtfertigen. Vielmehr wird gerade durch die Versagung der Berücksichtigung von Preissteigerungen einerseits und der Abzinsungsverpflichtung andererseits das Leistungsfähigkeitsprinzip als höchster Grundsatz der steuerlichen Gewinnermittlung verletzt.

Hinsichtlich der Abzinsungssätze bilden sowohl § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG, der einen Zinssatz von 5,5 % festlegt, sowie § 6a EStG, der für Pensionsrückstellungen eine Abzinsung mit einem Zinssatz i. H. v. 6 % fordert, steuerliche Sonderregelungen. Da

sich die steuerliche Rückstellungsbewertung durch diese absolute Festlegung der Abzinsungssätze gerade nicht an der wirtschaftlichen Realität und damit auch nicht am Leistungsfähigkeitsprinzip ausrichtet, sollten die handelsrechtlichen Diskontsätze dringend in das Steuerrecht übernommen werden.

Zudem würde ein Festhalten an der derzeitigen steuerlichen Regelung des § 6a EStG die Unternehmen mit zusätzlicher Bürokratie belasten. Nach dem Regierungsentwurf käme es auch zu einem Auseinanderfallen von steuer- und handelsbilanzieller Bewertung von Pensionsverpflichtungen. Die Unternehmen wären regelmäßig gezwungen, ihre Pensionsverpflichtungen zweifach gutachterlich bewerten zu lassen. Nach derzeitigem Handelsbilanzrecht ist hingegen die Bewertung nach steuerrechtlichen Vorschriften ausreichend. Unternehmen, die nach IFRS bilanzieren, wären sogar gezwungen, bis zu drei Gutachten für ihre Pensionsrückstellungen erstellen zu lassen, nämlich nach den Erfordernissen IFRS und den neuen HGB-Regeln sowie derzeit auch nach den Erfordernissen des Steuerrechts.

Die zusätzliche bürokratische Belastung der Unternehmen wird im Gesetzentwurf auch eingeräumt, allerdings liegt die Schätzung der Mehrkosten mit ca. 50 Mio. € im Jahr deutlich zu niedrig. Dies ist darauf zurückzuführen, dass für diese Schätzung lediglich die Umsätze der 10 größten Aktuarbüros für Pensionsgutachten zugrunde gelegt wurden und die Mehrkosten für die jeweils zusätzliche gutachterliche Bewertung mit nur 25 % zu gering angesetzt worden. Nach ersten Rückmeldungen aus den Unternehmen dürften Kostensteigerungen von rund 100 bis 150 Mio. € pro Jahr realistischer sein. Da die Gutachterkosten von der Zahl der Versorgungsberechtigten abhängen, wären von diesen zusätzlichen Bürokratiekosten kleinere und mittelständische Unternehmen überproportional belastet.

Aus diesen Gründen ist zu befürchten, dass eine unzureichende steuerliche Berücksichtigung der Belastungen durch Pensionsrückstellungen die Bereitschaft der Unternehmen, Betriebsrenten zuzusagen, deutlich hemmen könnte. Dies kann aber gerade in Anbetracht der zunehmend wichtigen Rolle der ergänzenden Altersvorsorge nicht gewollt sein.

Die vom BMF behaupteten Steuerausfälle von ca. 15 Mrd. € infolge der Übernahme der handelsrechtlichen Regelungen in das Steuerrecht sind viel zu hoch geschätzt. Denn der Abstand zwischen dem steuerlichen Zinssatz von 6 % und dem Marktzinssatz hat sich deutlich verringert, weshalb sich auch der entsprechende zusätzliche Rückstellungsbedarf deutlich reduzieren wird. So liegt der Rechnungszinssatz zur Bewertung von Pensionsverpflichtungen nach IAS 19 per August 2008 bereits heute über 6 %. Dies hat auch Auswirkungen auf den Rechnungszinssatz, der nach dem HGB zugrunde zu legen sein wird. Schließlich könnte zur Begrenzung der mit dieser Forderung verbundenen, temporären Steuermindereinnahmen die handelsrechtliche Möglichkeit der Verteilung des übergangsbedingten Mehraufwandes auf 15 Jahre steuerlich zur Pflicht gemacht werden.

Petitum:
Bei der Rückstellungsbewertung sollte dringend ein Gleichklang zwischen Handels- und Steuerrecht angestrebt werden, da die Zielsetzungen beider Rechenwerke keine divergierenden Vorgehensweisen rechtfertigen. Dazu sind in die steuerliche Rück-

stellungsbewertung Kosten- und Preissteigerungen einzubeziehen und der handelsrechtliche Ansatz von Marktzinssätzen auch steuerlich zu übernehmen.

IX. Bildung von Bewertungseinheiten

Mit § 254 HGB n. F. soll die Möglichkeit der Bildung von Bewertungseinheiten in der Handelsbilanz gesetzlich verankert werden. Danach sollen Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit vorgesehene Transaktionen zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder von Zahlungsströmen aus vergleichbaren Risiken zusammengefasst werden.

Die beabsichtigte Regelung wäre wegen der in § 5 Abs. 1a EStG kodifizierten konkreten Maßgeblichkeit auch steuerlich zu beachten.

Bereits nach derzeitigem Rechtsstand bestehen jedoch Zweifelsfragen bei der steuerlichen Einkommensermittlung im Zusammenhang mit der Bildung von Bewertungseinheiten. Fraglich ist u. a., ob die Regelung des § 5 Abs. 1 a EStG den Regelungen des § 8b Abs. 1 bis 6 KStG und des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG vorgeht und diese damit bei Einbezug von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in eine Bewertungseinheit anwendbar sind oder nicht. Es sollte klargestellt werden, dass dies nicht der Fall ist, weil andernfalls sachwidrige Besteuerungsergebnisse eintreten können. Ein Beispiel soll dies verdeutlichen:

Beispiel:
Eine im Inland ansässige Körperschaft hält Anteile an einer im Ausland ansässigen Kapitalgesellschaft. Der inländischen Körperschaft erwächst aus dieser Beteiligung auch ein Wechselkursrisiko, das durch ein Sicherungsgeschäft (z. B. Aufnahme entsprechender Fremdwährungsverbindlichkeiten) ausgeschlossen werden soll. In der Handelsbilanz werden beide Geschäfte in einer Bewertungseinheit zusammengefasst.

Im Falle von Wechselkursverlusten wäre eine Abschreibung auf den Beteiligungsansatz vorzunehmen. Diese Abschreibung würde - dauernde Wertminderung unterstellt - c. p. auch zu einer Reduzierung des steuerlichen Gewinns führen. Fraglich ist jedoch, ob es bei Vornahme der Abschreibung zu einer doppelten Korrektur des daraus resultierenden Aufwandes bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens kommt, nämlich erstens innerhalb der Bilanz wegen der Ertragsbuchung aus dem Sicherungsgeschäft (im Beispiel aus der Abwertung der Fremdwährungsverbindlichkeit) und zweitens außerhalb der Steuerbilanz aufgrund der Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG. Denn nach dieser Vorschrift sind Gewinnminderungen aus Teilwertabschreibungen auf Anteile an Körperschaften steuerunwirksam. Im Ergebnis hätte der Steuerpflichtige einen Gewinn zu versteuern, der in einer Gesamtbetrachtung nicht angefallen ist.

Petitum:
Im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zum BilMoG sollte klargestellt werden, dass Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz sowohl hinsichtlich des Ansatzes als auch der Bewertung der Vorschrift des § 5 Abs. 1a EStG folgen und der steuerliche Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 EStG i. V. m. § 8b Abs. 1 bis 6 KStG, § 15 Abs. 4

Satz 3 EStG sowie den spezialgesetzlichen Normen des Investmentsteuergesetzes und des Außensteuergesetzes während des Bestehens einer Bewertungseinheit nicht zur Anwendung kommt.

X. Bilanzierung eigener Anteile

Zukünftig sollen gemäß den Regelungen des § 272 Abs. 1a HGB n. F. eigene Anteile unabhängig vom Erwerbszweck nicht mehr als Vermögensgegenstand ausgewiesen, sondern mit dem Eigenkapital verrechnet werden. Anschaffungsnebenkosten sind als Aufwand zu behandeln. Bei der Veräußerung eigener Anteile ist gemäß § 272 Abs. 1b HGB n. F. ergebnisneutral eine spiegelbildliche Aufstockung des gezeichneten Kapitals bzw. der frei verfügbaren Rücklagen vorgesehen. Übersteigt der Veräußerungspreis die ursprünglichen Anschaffungskosten, ist dieser in die Kapitalrücklage einzustellen. Veräußerungsnebenkosten sind sofort abzugsfähiger Aufwand.

Es stellt sich die Frage, wie sich diese Bilanzierung im HGB-Einzelabschluss auf § 8b Abs. 2 und 3 KStG auswirkt. Aufgrund der materiellen Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG n. F. dürfte die HGB-Behandlung des Erwerbs bzw. der Veräußerung eigener Anteile als ergebnisneutraler Kapitalherabsetzungs- und Kapitalerhöhungsvorgangs auch steuerlich gelten. Insoweit wäre eine Klarstellung wünschenswert.

Petitum:
Die steuerlichen Auswirkungen des § 272 Abs. 1a und Abs. 1b HGB n. F. sollten klargestellt werden.

XI. Pflicht zur Bilanzierung latenter Steuern

§ 274 Abs. 1 HGB n. F. sieht für die Bilanzierung latenter Steuern den Wechsel vom GuV-orientierten „timing concept" zu dem auch nach den IFRS maßgeblichen bilanzorientierten „temporary concept" vor. Diese Verpflichtung soll sowohl für den Konzern- als auch für den Einzelabschluss gelten. Insbesondere dieses Ziel muss als äußerst problematisch angesehen werden. Die umfassende verbindliche Bildung latenter Steuern auch im Einzelabschluss wird erheblichen zusätzlichen Aufwand verursachen, ohne dass ein Mehr an Informationen generiert wird. Im Ergebnis wird z. B. zukünftig eine Steuerbilanz erforderlich, um Bilanzposten vergleichen zu können, während bislang die üblichen Abweichungen nach § 60 Abs. 2 EStDV für den Ansatz latenter Steuern ausreichend waren.

Der Regierungsentwurf verweist darauf, dass auch bisher aktive und passive latente Steuern zu ermitteln waren und daher ein Mehraufwand aus der Ermittlung nach dem neuen Konzept nicht entsteht. Bisher wurde jedoch in der Praxis regelmäßig eine überschlägige Ermittlung der Gesamtdifferenz auf GuV-Basis vorgenommen und anschließend anhand dieses Wertes über die Inanspruchnahme des Wahlrechts aus

§ 274 Abs. 2 HGB entschieden. Die Ermittlung nach dem „timing concept" hingegen erfordert nunmehr eine Einzelaufstellung der Handels- und Steuerbilanzposten.

Daneben bleibt eine Reihe bereits zum Referentenentwurf bestehender Fragen, z. B. die Frage nach dem anzuwendenden Steuersatz bei Gewinnabführungsverträgen, ungelöst.

Bei der Ermittlung der aktiven latenten Steuern sind darüber hinaus gem. § 274 Abs. 1 S. 2 HGB n. F. auch Verlustvorträge, Steuergutschriften und Zinsvorträge zu berücksichtigen, soweit eine Realisierung innerhalb der nächsten fünf Geschäftsjahre hinreichend wahrscheinlich ist. Die notwendige Bewertung dürfte sich als äußerst schwierig darstellen, insbesondere wenn man die bereits bestehenden Verlustverrechnungsbeschränkungen in Betracht zieht. Besonders hervorzuheben ist hierzu die Vorschrift des § 8c KStG, wonach ein steuerlicher Verlustvortrag teilweise oder vollständig untergeht, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % der Anteile oder Stimmrechte an der bilanzierenden Körperschaft übertragen werden. Neben den sich hieraus ggf. ergebenden erheblichen Auswirkungen auf die angesetzte aktive Steuerlatenz bestehen grundsätzliche Korrespondenzprobleme mit der Beurteilung der Werthaltigkeit anderer Bilanzposten.

Aufgrund der Vielzahl der genannten Probleme empfehlen wir, von einer Aktivierungspflicht in Bezug auf latente Steuern in der beabsichtigten Form insgesamt abzusehen. Alternativ sollte zumindest, wie auch vom Bundesrat empfohlen, die Aktivierung latenter Steuern als Wahlrecht ausgestaltet werden. Bleiben die Regelungen unverändert, sollte zumindest die erstmalige Aktivierung nicht wie geplant über die Gewinn- und Verlustrechnung, sondern über die Rücklagen erfolgen, wobei ebenfalls ein entsprechendes Wahlrecht vorgesehen werden sollte.

Petitum:

- Streichung der Aktivierungspflicht für latente Steuern. Alternativ sollte die Regelung entsprechend der Empfehlung des Bundesrats als Wahlrecht ausgestaltet werden.
- Bei unveränderten Regelungen sollte die erstmalige Aktivierung wahlweise über die Gewinn- und Verlustrechnung oder über die Rücklagen erfolgen können.

XII. Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit

Der Regierungsentwurf sieht die Änderung des § 5 Abs. 1 EStG sowie damit zusammenhängend auch die Aufhebung von § 247 Abs. 3, § 254, § 279 Abs. 2 und § 281 HGB in ihrer bestehenden Form vor. Gegenüber dem Referentenentwurf soll nunmehr in § 5 Abs. 1 EStG n. F. klargestellt werden, dass steuerliche Wahlrechte auch nach Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit ausgeübt werden können, wenn die Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere Verzeichnisse aufgenommen werden.

Diese Präzisierung des geplanten Wortlauts der Generalnorm begrüßen wir ausdrücklich. Gleichwohl empfehlen wir weiterhin eine entsprechende Anpassung der spezielleren Regelungen des EStG und der Verwaltungsanweisungen. Hierzu zählen u. a. § 6b Abs. 4 Nr. 5 EStG, R 6.6 EStR (R 6.6 Abs. 1 Nr. 3 EStR) sowie § 6d Abs. 3 EStG und § 7g Abs. 3 Nr. 3 EStG.

Petitum:
Ergänzend zur Anpassung der Generalnorm des § 5 Abs. 1 EStG sollten auch in den speziellen Regelungen im Einkommensteuergesetz und den Verwaltungsanweisungen einschließlich entsprechender Übergangsvorschriften redaktionelle Anpassungen vorgenommen werden.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND HANDELSKAMMERTAG

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN INDUSTRIE

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN HANDWERKS

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE

BUNDESVERBAND DEUTSCHER BANKEN

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT

HAUPTVERBAND DES DEUTSCHEN EINZELHANDELS

BUNDESVERBAND DES DEUTSCHEN GROSS- UND AUSSENHANDELS