

Scheffler, Wolfram; Köstler, Melanie

Working Paper

Harmonisierung der Gewinnermittlung in der EU: Die Gewinnermittlungsregeln der Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) / Gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB) im Vergleich mit der Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG (Steuerbilanz)

ZEW Discussion Papers, No. 14-044

Provided in Cooperation with:

ZEW - Leibniz Centre for European Economic Research

Suggested Citation: Scheffler, Wolfram; Köstler, Melanie (2014) : Harmonisierung der Gewinnermittlung in der EU: Die Gewinnermittlungsregeln der Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) / Gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB) im Vergleich mit der Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG (Steuerbilanz), ZEW Discussion Papers, No. 14-044, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Mannheim, <https://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:bsz:180-madoc-369222>

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/100061>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Discussion Paper No. 14-044

Harmonisierung der Gewinnermittlung in der EU

Die Gewinnermittlungsregeln der Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) / Gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB) im Vergleich mit der Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG (Steuerbilanz)

Wolfram Scheffler und Melanie Köstler

ZEW

Zentrum für Europäische
Wirtschaftsforschung GmbH

Centre for European
Economic Research

Discussion Paper No. 14-044

Harmonisierung der Gewinnermittlung in der EU

**Die Gewinnermittlungsregeln der Gemeinsamen Körperschaft-
steuer-Bemessungsgrundlage (GKB) / Gemeinsamen Unter-
nehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB) im Vergleich
mit der Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögens-
vergleich nach § 5 Abs. 1 EStG (Steuerbilanz)**

Wolfram Scheffler und Melanie Köstler

Download this ZEW Discussion Paper from our ftp server:

<http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp14044.pdf>

Die Discussion Papers dienen einer möglichst schnellen Verbreitung von
neueren Forschungsarbeiten des ZEW. Die Beiträge liegen in alleiniger Verantwortung
der Autoren und stellen nicht notwendigerweise die Meinung des ZEW dar.

Discussion Papers are intended to make results of ZEW research promptly available to other
economists in order to encourage discussion and suggestions for revisions. The authors are solely
responsible for the contents which do not necessarily represent the opinion of the ZEW.

Harmonisierung der Gewinnermittlung in der EU

Die Gewinnermittlungsregeln der Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) / Gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB) im Vergleich mit der Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG (Steuerbilanz)*

Wolfram Scheffler** und Melanie Köstler

April 2014

Abstract: In diesem Beitrag werden die Gewinnermittlungsregelungen nach dem RLE (GKB / GUB) mit der deutschen Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG (Steuerbilanz) verglichen. Durch einen detaillierten qualitativen Belastungsvergleich wird aufgezeigt, in welchen Bereichen zwischen den beiden Rechnungslegungsformen Übereinstimmungen oder Abweichungen bestehen. Sofern zwischen den beiden Rechnungslegungsformen Unterschiede auftreten, wird herausgearbeitet, welche Auswirkungen sich auf den Zeitpunkt des Gewinnausweises (Zeiteffekt) oder die Höhe des Gewinns (Bemessungsgrundlageneffekt) ergeben. Wie die Analyse zeigt, enthält der RLE keine Regelungen, die den nationalen deutschen Gewinnermittlungsregelungen im Grundsatz widersprechen. Die Abweichungen, die zwischen den beiden Rechnungslegungsformen bestehen, sind nicht so gravierend, dass sie einer Übernahme des RLE zur GKB / GUB prinzipiell entgegenstehen.

Keywords: GKB / GUB, steuerliche Gewinnermittlung, Harmonisierung innerhalb der EU

JEL Classification: H25, H71, K34, M41

* Für das Bundesministerium der Finanzen haben Wissenschaftler des ZEW, der Universität Mannheim, der Georg-August-Universität Göttingen und der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg ein Gutachten zum Thema „Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) bzw. Gemeinsame Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB): Volkswirtschaftliche Folgenabschätzung“ erstellt. Dieses Diskussionspapier ist auf Basis dieses Gutachtens entstanden.

** Ansprechpartner: Professor Dr. Wolfram Scheffler, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, Lange Gasse 20, D-90403 Nürnberg, Tel.: +49 (0)911 / 5302-346; Fax: +49 (0)911 / 5302-428; E-Mail: wolfram.scheffler@fau.de

1. GKB / GUB als Vorstufe zur GKKB

Die Europäische Kommission hat am 16. März 2011 einen Richtlinienentwurf (RLE) zur Einführung einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vorgelegt.¹ Die Diskussion nach der Veröffentlichung des RLE zur GKKB zeigt jedoch, dass mit einer umfassenden Einführung einer GKKB derzeit nicht zu rechnen ist. Erfolgsversprechender erscheint eine zweistufige Einführung der GKKB.² In der ersten Stufe soll eine harmonisierte Gewinnermittlung (Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage; kurz GKB) eingeführt. Das Konzept der GKB beruht auf den Vorschriften des RLE ohne Konsolidierung und ohne formelhafte Gewinnaufteilung. Wird der Anwendungsbereich der GKB auf Personenunternehmen (Einzelunternehmen, Personengesellschaften) erweitert, wird von einer Gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB) gesprochen. Erst in der zweiten Stufe soll die GKB oder GUB zur GKKB (mit Konsolidierung und mit Schließung der Gesamtbemessungsgrundlage) erweitert werden.

In zahlreichen Veröffentlichungen wurden bereits der RLE zur GKKB und insbesondere die einheitlichen Gewinnermittlungsregelungen thematisiert. So gibt *Herzig (2012b)* einen Überblick über die Eckpunkte der Gewinnermittlung nach dem RLE, die seiner Ansicht nach im eigenständigen Gewinnermittlungskonzept, den periodisierten Stromgrößen, der Prinzipienorientierung sowie in der Dominanz von Best Practice-Lösung liegen. *Herzig und Kuhr (2011a)* stellen die Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung nach dem RLE zur GKKB vor. Sie gehen auf das eigenständige steuerliche Gewinnermittlungskonzept der GKKB, die GuV-Orientierung des steuerlichen Gewinnermittlungskonzepts sowie die Notwendigkeit von bilanziellen und außerbilanziellen Korrekturen und der Prinzipienorientierung des RLE ein. In einem weiteren Beitrag untersuchen *Herzig und Kuhr (2011b)*, ob der RLE zur GKKB den Grundanforderungen an eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung genügen und greifen in diesem Zusammenhang das Realisations- und Imparitätsprinzip heraus.

Kahle und Schulz (2011a) unterziehen der steuerlichen Zweckadäquanz der IFRS und der Starting-Point-These der EU-Kommission einer kritischen Analyse. Als Referenzrahmen wird die vereinfachte Vermögensrechnung herangezogen, die von *Kahle und Schulz (2011a)* als Leitbild der harmonisierten steuerlichen Gewinnermittlung de lege ferenda vorgeschlagen

¹ Vgl. Europäische Kommission (2011). Der RLE wurde von Rat der Europäischen Union unter dem Vorsitz Dänemarks (KV-DNK, siehe Rat der Europäischen Union (2012)), Irlands (KV-IRL, siehe Rat der Europäischen Union (2013a)) und Litauens (KV-LTU, siehe Rat der Europäischen Union (2013b)) weiterentwickelt und als Kompromissvorschläge (KV) veröffentlicht. Zu den Einzelheiten der Weiterentwicklungen des RLE siehe Scheffler und Köstler (2013a), S. 2190-2194; Scheffler und Köstler (2013b), S. 2235-2240; Scheffler und Köstler (2014a), S. 664-669. Die Kompromissvorschläge werden im Rahmen dieses Diskussionspapiers nicht behandelt.

² Vgl. Bericht des Rates (2013), Rz. 40. Die Bundesregierung rechnet mit einer stufenweisen Umsetzung der GKKB, siehe Deutscher Bundestag (2011), S. 2. Aber auch in der Literatur wird von einer stufenweisen Umsetzung ausgegangen, vgl. Brocke und Rottenmoser (2011), S. 623-626; Herzig (2011), Heft 15, S. M01; Herzig (2012a), S. 3; Kahle, Dahlke und Schulz (2011), S. 491; Lang (2012), S. 297-298; Lenz und Rautenstrauch (2011), S. 727; Marx (2011), S. 548; Rödder (2011), S. 489; Scheffler und Krebs (2011), S. 14*; Spengel und Zöllkau (2012), S. 2; Vascega und Thiel (2011), S. 377-379.

wird. In einem weiteren Beitrag greifen *Kahle und Schulz (2011b)* den Stand der Diskussion um die Erarbeitung einer GKB auf. Hierzu erläutern sie die Komplexität der Entwicklung einer GKB, um im Anschluss auf die Deduktion von steuerlichen Gewinnermittlungsregeln und das Konzept der vereinfachten Vermögensrechnung einzugehen. Weiterhin erörtern *Kahle und Schulz (2011c)* die zentralen Regelungen zur Ermittlung der gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage. Sie gehen insbesondere auf die Ertrags- und Aufwandsrealisierung, die Ansatz- und Bewertungsregeln für das immaterielle und materielle Anlagevermögen und die Rückstellungen, die Leasingbilanzierung und die Bewertungsregeln für Vorräte und unfertige Erzeugnisse ein. *Kahle, Dahlke und Schulz (2011)* geben einen Überblick über die wesentlichen Problemfelder der GKKB. Sie analysieren die Begriffe „Ertrag“ und „Aufwand“, den Zeitpunkt der Ertrags- und Aufwandsrealisierung sowie die Ansatz- und Bewertungsregelungen für das immaterielle und materielle Anlagevermögen und die Rückstellungen, die Leasingbilanzierung sowie das Umlaufvermögen.

Einen weiteren Beitrag zu den Gewinnermittlungsgrundsätzen, ergänzt um die im RLE zur GKKB für aktive und passive Wirtschaftsgüter geltende Bewertungsmaßstäbe, liefert *Marx (2011)*. Einen knappen Überblick über die wesentlichen Elemente der GKKB geben *Lenz und Rautenstrauch (2011)*. Sie stellen die Regelungen zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage sowie die Abschreibungsregelungen, die Behandlungen von Pensionsrückstellungen, die Behandlung von Forschungs- und Entwicklungskosten, die Beteiligungsertragsbefreiung, die Verlustverrechnung, die allgemeinen Missbrauchsvermeidungsregelungen, die Zinsabzugsbeschränkung und Hinzurechnungsbesteuerung sowie die Behandlung von ausländischen Einkünften vor. Auch *Förster und Krauß (2011)* gehen auf die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage, den maßgeblichen Zeitpunkt der Bestimmung von Beträgen, das Abschreibungskonzept und die Verlustverrechnung ein. *Grangl und Petutschnig (2011)* konzentrieren sich auf die Abschreibungen des Anlagevermögens. Sie untersuchen detailliert die innerhalb der EU verwendeten unterschiedlichen Abschreibungskonzepte mit denen im RLE enthaltenen Abschreibungskonzepten. Einen Vergleich zwischen dem niederländischen Steuerrecht und dem RLE zur GKKB bezogen auf die steuerliche Behandlung von unmittelbar gehaltenem Grundbesitz nehmen *Vermeulen und Blaauw (2011)* vor.

In einer ausführlichen Untersuchung vergleichen *Spengel und Zöllkau (2012)* die steuerlichen Gewinnermittlungsregeln des RLE zur GKKB mit den steuerlichen Gewinnermittlungsregeln der (damals) 27 EU-Mitgliedstaaten sowie der Schweiz und den USA. *Spengel, Ortman-Babel, Zinn und Matenaer (2013)* nehmen eine vergleichende Analyse der Vorschriften zur steuerlichen Gewinnermittlung in den 27 EU-Mitgliedstaaten, der Schweiz, der USA und einer GK(K)B vor. Außerdem quantifizieren sie, wie sich die Einführung einer GKB auf die Steuerbelastung in den 27 EU-Mitgliedstaaten auswirkt.

Mit einem Vergleich zwischen der steuerlichen Gewinnermittlung nach dem RLE zur GKKB und der Gewinnermittlung durch den Betriebsvermögenvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG bezogen auf die Besteuerungsprinzipien, den Ansatz und der Bewertung von Aktiva, der Bewertung von Passiva, den steuerlichen Fördermaßnahmen einschließlich der Forschung und Entwicklung, der Währungsumrechnung, der Sicherungsgeschäfte, den Dividenden und Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, den nichtabziehbaren

Aufwendungen, der Besteuerung von ausländischen Betriebsstätten sowie den Verlustabzug beschäftigt sich der Beitrag von *Scheffler und Krebs (2011)*. Darüber hinaus wird analysiert, ob die Einführung einer GKB zu einem früheren/späteren bzw. höheren/niedrigeren Gewinnausweis im Vergleich zum deutschen Steuerrecht führt.

Der vorliegende Beitrag geht über die bisherigen Ausführungen zum RLE zur GKKB hinaus. In diesem Beitrag werden die Gewinnermittlungsregelungen nach dem RLE mit der deutschen Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG (Steuerbilanz) verglichen. Es wird aufgezeigt, in welchen Bereichen zwischen den beiden Rechnungslegungsformen Übereinstimmungen und Abweichungen bestehen. Sofern Abweichungen bestehen, wird herausgearbeitet, welche Auswirkungen diese Unterschiede auf den Zeitpunkt des Gewinnausweises (Zeiteffekt) bzw. auf die Höhe des Gewinns (Bemessungsgrundlageneffekt) haben. In diesem Beitrag werden, anders als bisher in der Literatur, nicht nur Teilaspekte einer GK(K)B mit dem deutschen Steuerrecht verglichen. Vielmehr erfolgt eine detaillierte qualitative Analyse sämtlicher im RLE enthaltener Gewinnermittlungsregelungen. Die Analyse erfolgt bilanzpostenbezogen und unterscheidet sich damit vom Beitrag von *Scheffler und Krebs (2011)*, die ihre Untersuchung ansatz- und bewertungsbezogen vornehmen. Der vorliegende Beitrag ist zudem detaillierter und umfangreicher. Die Grundlage für diesen Beitrag bildet der in 25 Tabellen vorgenommene Vergleich der Gewinnermittlungsregelungen nach dem RLE mit der deutschen Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich in *Scheffler und Köstler (2014b)*.³

Die qualitative Analyse der Gewinnermittlung nach dem RLE und dem deutschen Steuerrecht wird auf Basis einer GKB / GUB durchgeführt. Für eine GKB oder GUB enthält der RLE keine speziellen Vorgaben. Es wird deshalb davon ausgegangen, dass für eine GKB die Regelungen des RLE gelten, die sich weder auf die Konsolidierung noch auf die formelhafte Gewinnaufteilung beziehen. Hinsichtlich einer GUB wird angenommen, dass die entsprechenden Normen für eine GKB rechtsformübergreifend auf Personenunternehmen (Einzelunternehmen, Personengesellschaften) angewandt werden. Ergänzend kommen bei einer GUB die Vorschriften des deutschen Steuerrechts zur Anwendung, weil der RLE nur Kapitalgesellschaften umfasst und Personenunternehmen nicht einbezieht.

Die Auswertung des Vergleichs zwischen der Gewinnermittlung nach deutschem Steuerbilanzrecht und den im RLE für die Gewinnermittlung vorgesehenen Regelungen erfolgt auf zwei Ebenen. Im ersten Schritt werden die Vorschriften für die Steuerbilanz und die für die GKB / GUB im RLE vorgesehenen Regelungen gegenübergestellt. Durch diesen verbalen Belastungsvergleich wird erkennbar, in welchen Bereichen zwischen diesen beiden Formen der Gewinnermittlung (weitgehend) Übereinstimmung besteht und für welche Sachverhalte sich bei einer Übernahme der im RLE enthaltenen Vorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung Abweichungen ergeben würden. Als Leitlinie für diese Einordnung dient in erster Linie die Feststellung, ob es zu einer konzeptionellen Änderung kommen würde (Abschnitt 2). Im zweiten Schritt werden die Auswirkungen auf den Zeitpunkt des Gewinnausweises (Zeiteffekt) und die Höhe des Gewinns (Bemessungsgrundlageneffekt) betrachtet, die sich bei einer

³ Zu einer ausführlichen Analyse der Übergangsregelungen siehe Scheffler und Köstler (2014c).

Übernahme des RLE in nationales Recht ergeben würden. Bei den Auswirkungen auf den Gewinn wird danach differenziert, ob bei einer GKB / GUB die Gewinne früher oder später ausgewiesen werden. In Teilbereichen sind die Auswirkungen auf den Gewinnausweis unbestimmt. Einige Vorschriften führen dazu, dass die ausgewiesenen steuerpflichtigen Gewinne höher oder niedriger ausfallen (Abschnitt 3).

Die Abschnitte 2 und 3 geben einen kompakten Überblick über den RLE und seine Auswirkungen auf den Gewinn. Die Einzelheiten hierzu wie auch die Änderungsvorschläge im Kompromissvorschlag des Rats der Europäischen Union unter dem Vorsitz Dänemarks⁴ und der Stellungnahme des Europäischen Parlaments⁵ können aus den Tabellen in *Scheffler und Köstler (2014b)* entnommen werden.

2. Verbaler Belastungsvergleich

2.1. Grundsätze der Gewinnermittlung

Für die Teile eines Unternehmens, die sich innerhalb der EU befinden, besteht die Möglichkeit, den steuerpflichtigen Gewinn anstatt nach den jeweiligen nationalen steuerlichen Gewinnermittlungsregeln nach den harmonisierten Gewinnermittlungsregeln der GKKB zu ermitteln (Art. 6 RLE). Dieses Wahlrecht besteht allerdings nur für in einem Mitgliedstaat körperschaftsteuerpflichtiges Steuersubjekt (insbesondere Kapitalgesellschaften). In das Konzept der GKKB werden weder Einzelunternehmen noch Personengesellschaften einbezogen.⁶ Die Einführung einer harmonisierten Gewinnermittlung (GKB / GUB) hätte im Vergleich zur Einführung einer GKKB (harmonisierte Gewinnermittlung mit anschließender Konsolidierung) den Vorteil, dass sich dieser Schritt in den Mitgliedstaaten vermutlich einfacher durchsetzen lässt. Für die folgende Analyse wird deshalb das Konzept einer GKB / GUB herangezogen, das für alle Unternehmen verbindlich ist. Durch den Einbezug auch von Einzelunternehmen und Personengesellschaften in die GKB / GUB werden rechtsformabhängige Gewinnermittlungsvorschriften vermeiden.

Wird die Gewinnermittlung (Tab. A-2)⁷ auf Grundlage eines Betriebsvermögensvergleichs nach § 5 EStG durch die GKB / GUB ersetzt, betrifft dies nicht nur Kapitalgesellschaften, sondern auch Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Um eine Gleichbehandlung aller Gewinneinkünfte zu erreichen, sind die für die GKB / GUB vorgesehenen Vorschriften im Grundsatz ebenso für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu übernehmen, soweit deren Ermittlung auf einem Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG beruht.⁸

⁴ Vgl. Rat der Europäischen Union Gruppe Steuerfragen (Direkte Besteuerung) (2012).

⁵ Vgl. Europäisches Parlament (2012).

⁶ Vgl. Scheffler und Krebs (2011), S. 14*.

⁷ Alle Tabellenverweise beziehen sich auf die Tabellen in Scheffler und Köstler (2014b).

⁸ Die pauschalierte Gewinnermittlung für Handelsschiffe im internationalen Verkehr (§ 5a EStG) kann nach Einführung der GKB / GUB vermutlich fortgeführt werden, da nach Art. 104 Abs. 2 RLE Schifffahrtsunternehmen, die einer besonderen Besteuerung unterliegen, von der Gruppe ausgenommen werden können.

Der Anwendungsbereich der GKB / GUB muss sich nicht auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer beschränken. Er könnte auf die Gewerbesteuer ausgeweitet werden. Die nach der GKB / GUB ermittelten Einkünfte aus Gewerbebetrieb können als Ausgangsgröße zur Ermittlung des Gewerbeertrags übernommen werden (§ 7 S. 1 GewStG). Der nach der GKB / GUB ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb wäre anschließend um die gewerbesteuerlichen Modifikationen (Hinzurechnungen und Kürzungen) zu korrigieren. Da bei einer GKB / GUB hinsichtlich der Ermittlung des Gewerbeertrags keine Abstimmung mit den anderen EU-Staaten erforderlich ist und auch keine grenzüberschreitende Konsolidierung vorgenommen wird, können die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen grundsätzlich fortgeführt werden.

Ein wesentlicher Unterschied zwischen der Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG und der GKB / GUB besteht darin, dass es sich bei dem RLE um ein völlig eigenständiges Gewinnermittlungskonzept handelt, bei dem formell keine Verknüpfung mit den handelsrechtlichen Rechnungsnormen vorgesehen ist. Weder die IFRS noch das nationale Gewinnermittlungsrecht der Mitgliedstaaten sind für die GKB / GUB - rechtlich - maßgeblich.

In Teilbereichen erfolgt im RLE inhaltlich eine Anlehnung an die nach den IFRS geltenden Prinzipien. Während im deutschen Bilanzsteuerrecht die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) den allgemeinen Rahmen für die Gewinnermittlung geben, wird der GKB / GUB kein „Framework“ vorangestellt, aus dem sich für offene Fragen eine Lösung ableiten lässt. Im RLE sind lediglich in Art. 9 RLE einige wenige allgemeine Prinzipien vorangestellt (insbesondere Realisationsprinzip und Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung).

Da es sich bei der GKB / GUB um die Umsetzung einer Richtlinie in nationales Recht handelt, sind für die Auslegung der Vorschriften zur Ermittlung der Einkünfte nicht mehr ausschließlich die nationalen Gerichte (bei der steuerlichen Gewinnermittlung die Finanzgerichte und der Bundesfinanzhof) zuständig. Vielmehr sind offene Fragen dem Europäischen Gerichtshof vorzulegen.

Anders als im deutschen Steuerrecht erfolgt bei der GKB / GUB die Gewinnermittlung GuV-orientiert (Art. 10 RLE). Eine Steuerbilanz ist nicht aufzustellen.⁹

Erträge
- steuerfreie Erträge
- abziehbare Aufwendungen
- sonstige abziehbare Posten (insbesondere Abschreibungen)
<hr/>
= steuerpflichtiger Gewinn

Die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns nach GKB / GUB ist formal mit der Gewinnermittlung durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG vergleichbar. Ma-

⁹ Vgl. AK GKKB (2007), S. 8.

teriell jedoch ist die GKB / GUB keine Zahlungsrechnung, denn die Erfassung der Aufwendungen und Erträge erfolgt im Zeitpunkt ihrer Realisierung. Die Einzahlungen und Auszahlungen werden folglich periodisiert (Art. 9 Abs. 1, Art. 17 bis Art. 19 RLE). Bezogen auf den Zeitpunkt der Erfassung von Aufwendungen und Erträge besteht zwischen der GKB / GUB im Ansatz mit dem Betriebsvermögensvergleich Übereinstimmung.¹⁰ Hinsichtlich des Gewinnbegriffs sowie der inhaltlichen Definition von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben besteht materiell Übereinstimmung. Der Übergang von der bilanzorientierten Gewinnermittlung auf eine GuV-orientierte Gewinnermittlung ist also nur technischer Art.

Auch wenn bei der GKB / GUB kein Buchwert innerhalb der Finanzbuchhaltung ermittelt wird, sind doch bei vielen Positionen in einer Nebenrechnung steuerliche Werte und deren Veränderungen im abgelaufenen Steuerjahr (grundsätzlich Kalenderjahr) zu berechnen („Schattenbilanzierung“).¹¹ Insoweit besteht Vergleichbarkeit mit der bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zum Teil geforderten Aufstellung von speziellen Verzeichnissen. Die GuV-orientierte Gewinnermittlung führt allerdings vermutlich zur Notwendigkeit, die Taxonomie für die E-Bilanz zu überarbeiten (E-GuV anstatt E-Bilanz).

Übereinstimmung zwischen dem geltenden Recht und der GKB / GUB besteht insoweit, dass betrieblich veranlasste Geschäftsvorfälle von gesellschaftsrechtlich bzw. privat veranlassten Vorgängen abzugrenzen sind. Bei der GKB / GUB bestimmt sich der steuerpflichtige Gewinn, wie auch nach dem deutschen Steuerrecht, durch betrieblich veranlasste Geschäftsvorgänge. Keinen Einfluss auf den Gewinn hat deshalb die Verwendung des Gewinns durch Ausschüttung oder Thesaurierung (Art. 14 Nr. 1 Buchst. a, c RLE).¹² Folglich sind Leistungsbeziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Anteilseignern daraufhin zu überprüfen, ob diese betrieblich oder privat veranlasst sind. Als Beurteilungsmaßstab wird der Drittvergleich herangezogen, als Bewertungsmaßstab der Marktpreis. Für Leistungen zugunsten des Gesellschafters enthält der RLE eine umfassende Regelung, während für Leistungen zugunsten der Kapitalgesellschaft wohl nur eine Beschränkung auf Sachzuwendungen enthalten sind (Art. 15, Art. 22 Abs. 1 Buchst. c RLE). Wie im deutschen Steuerrecht würden damit Unterpreisleistungen des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft nicht korrigiert.¹³ Die Regelungen für verdeckte Einlagen und verdeckte Gewinnermittlungen bzw. für Einlagen und Entnahmen¹⁴ können grundsätzlich fortgeführt werden. Bei Kapitalgesellschaften ergeben sich aber insoweit Veränderungen, als zum einen bei verdeckten Einlagen und verdeckten Gewinnausschüttungen keine korrespondierende Behandlung auf Ebene der Kapitalgesellschaft und der Ebene des Gesellschafters vorgesehen ist und zum anderen Korrekturen nur bei Abweichungen vom Grundsatz des Drittvergleichs erfolgen. Verdeckte Gewinnausschüttungen aufgrund von Abweichungen von formalen Vorgaben (Fehlen einer im Voraus getroffenen, eindeutigen Vereinbarung, gegenüber der vertraglichen Vereinbarung abwei-

¹⁰ Vgl. Scheffler und Krebs (2011), S. 15*.

¹¹ Vgl. Herzig und Kuhr (2011a), S. 254-255; Prinz (2011), S. 463.

¹² Eine Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital erfolgt im RLE nicht, da die Gewinnermittlung GuV-orientiert erfolgt.

¹³ Vgl. Scheffler und Krebs (2011), S. 15*.

¹⁴ Bei einem Einbezug von Personenunternehmen sind bei der GKB / GUB auch Einlagen und Entnahmen zu berücksichtigen.

chende Durchführung, Verstoß gegen das Selbstkontrahierungsverbot, unübliche Geschäfte) sind nach dem RLE nicht zulässig. Darüber hinaus richtet sich bei verdeckten Einlagen die Bewertung nicht nach dem Teilwert (ohne Gewinnaufschlag), sondern nach dem Marktpreis (mit Gewinnaufschlag).¹⁵

Obwohl im RLE kein den GoB vergleichbares allgemeines Regelwerk formuliert wird, besteht hinsichtlich der Grundsätze der Gewinnermittlung weitgehend Übereinstimmung. Dies gilt beispielsweise für die Dokumentationsgrundsätze (u.a. Pflicht zur Erstellung von vollständigen und verständlichen Aufzeichnungen, um eine ordnungsmäßige Gewinnermittlung und die Überprüfung durch die Finanzbehörden zu ermöglichen, Pflicht zur Aufbewahrung der Unterlagen, Art. 117, Art. 118 RLE), den Grundsatz der einheitlichen Gewinnermittlung (Art. 9 Abs. 3 RLE), den Grundsatz der Periodisierung (Gegenüberstellung von Erträgen und Aufwendungen und nicht von Ein- und Auszahlungen, Art. 9 Abs. 1 ergänzt um Art. 17 bis Art. 19 RLE) sowie die Betonung des Grundsatzes einer objektivierten Gewinnermittlung. In Teilbereichen kommt es zwischen dem geltenden Recht und der GKB / GUB jedoch zu erheblichen Abweichungen. Dies gilt insbesondere für folgende Sachverhalte (Tab. A-3):

- Abweichungen vom Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung bei der Abschreibung von abnutzbaren, nicht langlebigen (beweglichen) Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Bildung eines Sammelpostens, „Poolabschreibung“, Art. 39 RLE)
- abweichende Interpretation bei der Bildung von Bewertungseinheiten (Art. 28 RLE) sowie bei den zulässigen Verbrauchs- und Veräußerungsfolgeverfahren (fifo-Verfahren, Durchschnittsbewertung, Art. 29 Abs. 1 RLE)
- weitere Interpretation des Stichtagsprinzips (bei Rückstellungen führt das Abstellen auf die am Erfüllungszeitpunkt bestehenden Verhältnisse zur Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen, Art. 25 Abs. 2 Buchst. c RLE)
- weitere Interpretation des Realisationsprinzips bei langfristiger Fertigung (Art. 24 RLE: Gewinnrealisierung während des Produktionsprozesses entsprechend dem Fertigstellungsgrad und nicht erst nach Fertigstellung)
- weitere Interpretation des Realisationsprinzips beim Finanzanlagevermögen und bei finanziellen Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden (Wertpapierhandel, Art. 22 Abs. 1 Buchst. e i.V.m. Art. 23, Art. 4 Nr. 15 RLE: Wertsteigerungen sind auch bei Nicht-Kreditinstituten bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung und nicht erst im Zeitpunkt der Bestätigung am Markt erfolgswirksam zu erfassen)
- anderer Anwendungsbereich des Imparitätsprinzips: Zulässigkeit der Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (sofern vom Rückstellungsbegriff des Art. 25 Abs. 1 RLE erfasst), Vermögensminderungen aufgrund von voraussichtlich dauernden Wertänderungen können nur bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Art. 41 Abs. 1 RLE), bei Vorrä-

¹⁵ Bei dieser Aussage wird davon ausgegangen, dass der Marktpreis mit dem gemeinen Wert übereinstimmt.

ten und unfertigen Erzeugnissen (Art. 29 Abs. 4 RLE) und bei passiven Wirtschaftsgütern (Art. 25 RLE) berücksichtigt werden; Vermögensminderungen aufgrund voraussichtlich vorübergehenden Wertänderungen werden nur bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen (Art. 29 Abs. 4 RLE) und bei passiven Wirtschaftsgütern (Art. 25 RLE) verrechnet.

2.2. Bilanzierung von aktiven Wirtschaftsgütern

Im Hinblick auf die abstrakte (Tab. A-4) und konkrete Bilanzierungsfähigkeit (Tab. A-5) von aktiven Wirtschaftsgütern besteht zwischen der Steuerbilanz und der GKB / GUB weitgehend Übereinstimmung. Obwohl im RLE kein Abgrenzungskriterium zwischen sofort abziehbaren Ausgaben und zu aktivierenden Ausgaben formuliert wird, kann davon ausgegangen werden, dass gegenüber dem Wirtschaftsgutbegriff kein prinzipieller Unterschied besteht. Vermutlich wird auch der Geschäfts- oder Firmenwert als Wirtschaftsgut angesehen.¹⁶

Sowohl für die Steuerbilanz als auch für die GKB / GUB besteht für aktive Wirtschaftsgüter eine Ansatzpflicht. Die Ausnahme für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sowie für den originären Geschäfts- und Firmenwert findet sich in beiden Rechnungslegungskonzepten (Art. 4 Nr. 14, Art. 14 Abs. 1 Buchst. i RLE).

Bei der sachlichen Zurechnung von Wirtschaftsgütern (Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen) sind keine Abweichungen festzustellen.

Bedeutsame Abweichungen können sich möglicherweise bei der persönlichen Zurechnung von Wirtschaftsgütern (Art. 34 RLE) ergeben. Insbesondere bei Leasingverträgen ist es nicht ausgeschlossen, dass es in größerem Umfang zu einer Zurechnung des Leasinggegenstands zum Leasingnehmer kommt. Die konkreten Auswirkungen hängen davon ab, wie die Kommission die ihr in Art. 34 Abs. 5 RLE eingeräumte Ermächtigung zur Konkretisierung der Kriterien für die persönliche Zurechnung sowie der Art und Weise der Aufteilung der Leasingraten in einen Tilgungs- und Zinsanteil ausübt.

2.3. Wertmaßstäbe

Bezogen auf die Wertmaßstäbe (Tab. A-6) führt der Vergleich zwischen dem geltenden Steuerbilanzrecht und dem RLE zu folgenden Ergebnissen:

- Bei den Anschaffungskosten liegt eine weitgehende Übereinstimmung vor.
- Bei den Herstellungskosten besteht dann grundsätzlich Übereinstimmung, wenn Art. 29 Abs. 2 S. 2, 4 und Art. 33 Abs. 1 S. 1, 3 RLE so interpretiert werden, dass die Gemeinkosten in die Herstellungskosten einzubeziehen sind.¹⁷

¹⁶ Da Personengesellschaften sowohl nach deutschem Steuerrecht (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) als auch im RLE (Art. 84 Abs. 1 RLE) nach dem Transparenzprinzip besteuert werden, gilt die Beteiligung an einer Personengesellschaft in beiden Rechtskreisen nicht als Wirtschaftsgut.

¹⁷ Vgl. Kahle und Schulz (2011c), S. 299. Alternativ kann der RLE auch so interpretiert werden, dass in die Herstellungskosten nur die Einzelkosten einzubeziehen sind, vgl. Scheffler und Krebs (2011), S. 18*. Bei einer derartigen Auslegung ergeben sich zwischen der Steuerbilanz und der GKB / GUB erhebliche Abweichungen.

- Der RLE enthält für die Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand zusätzlich zur qualitativen Definition (Erweiterung oder wesentliche Verbesserung des Wirtschaftsguts) eine quantitative Komponente (die Aufwendungen für die Maßnahmen belaufen sich auf mehr als 10% der ursprünglichen Abschreibungsbasis, Art. 4 Nr. 18, Art. 14 Abs. 1 Buchst. i, Art. 35 RLE).
- Bei den Verbrauchs- und Veräußerungsfolgeverfahren ist ein Übergang vom LIFO-Verfahren auf das FIFO-Verfahren vorgesehen (Art. 29 Abs. 1, 3, Art. 21 i.V.m. Art. 4 Nr. 19 RLE).
- Der Teilwert und der gemeine Wert werden durch den Marktpreis oder den beizulegenden Zeitwert ersetzt (insbesondere Art. 22 RLE).

2.4. Folgebewertung von aktiven Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

2.4.1. Folgebewertung für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Hinsichtlich der Abgrenzung der Wirtschaftsgüter, für die keine planmäßigen Abschreibungen verrechnet werden (Tab. A-7), bestehen zwischen der Steuerbilanz und der GKB / GUB keine grundsätzlichen Unterschiede (Art. 40 i.V.m. Art. 4 Nr. 15 RLE). Auch in Bezug auf die Folgebewertung von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens stimmen die Steuerbilanz und die GKB / GUB im Grundsatz überein: Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden im Zeitpunkt des Abgangs (i.d.R. Veräußerung, Art. 20 RLE) verrechnet. Wertminderungen können nur berücksichtigt werden, wenn diese voraussichtlich von Dauer sind. Bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen gilt in beiden Rechnungslegungskreisen ein Abwertungsverbot. Bei einer nachfolgenden Wertaufholung ist eine Zuschreibung vorzunehmen (Art. 41 RLE).

Die Abweichungen beschränken sich im Wesentlichen darauf, dass bei der GKB / GUB bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens eine Übertragung des Veräußerungsgewinns auf ein Ersatzwirtschaftsgut ausscheidet (Art. 38 RLE). Dieser Unterschied gegenüber § 6b EStG betrifft vor allem die Veräußerung von Grund und Boden und bei Personengesellschaften die Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften.

2.4.2. Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)

Der Anwendungsbereich für Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten sofort gewinnmindernd verrechnet werden können (Tab. A-8), ist nach dem RLE tendenziell weiter als im geltenden Recht. Die Wertgrenze für GWG wird auf 1.000 € angehoben (Art. 4 Nr. 14 RLE). Anders als im deutschen Steuerrecht fordert der RLE nicht, dass die GWG selbstständig nutzungsfähig sind. Darüber hinaus beschränkt der RLE die GWG nicht auf bewegliche (materielle) Wirtschaftsgüter, sodass grundsätzlich auch immaterielle Wirtschaftsgüter (z.B. bestimmte Software) einbezogen werden. Nach dem RLE ist für die GWG der Sofortabzug verpflichtend, im Gegensatz zu § 6 Abs. 2, 2a EStG besteht kein Wahlrecht.

2.4.3. Folgebewertung für abnutzbare, langlebige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Bei der für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vorgenommenen Abgrenzung zwischen langlebigen und nicht langlebigen Wirtschaftsgütern handelt es sich um ein wesentliches Element der GKB / GUB. Zu den langlebigen Wirtschaftsgütern (Tab. A-9) gehören Gebäude, Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von mindestens 15 Jahren (einschließlich Flugzeuge und Schiffe) und immaterielle Wirtschaftsgüter und damit auch der Geschäfts- oder Firmenwert (Art. 36 Abs. 1 i.V.m. Art. 14 Nr. 16 RLE).¹⁸ Die langlebigen Wirtschaftsgüter sind - wie im deutschen Steuerrecht - einzeln abzuschreiben. Die Abschreibungssumme entspricht in beiden Rechnungslegungskreisen den Anschaffungs- und Herstellungskosten (zuzüglich Herstellungsaufwand bzw. Verbesserungskosten).

Bedeutsame Unterschiede ergeben sich in folgenden Bereichen:

- Vorgabe einer (grundsätzlich verbindlichen) Nutzungsdauer in Art. 36 Abs. 1 RLE: Gebäude 40 Jahre (längere Abschreibungsdauer), bewegliche Wirtschaftsgüter 15 Jahre (kürzere Abschreibungsdauer, wenn betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer länger als 15 Jahre ist), immaterielle Wirtschaftsgüter Zeitraum, in dem das Wirtschaftsgut Rechtsschutz genießt oder für den das Recht gewährt wurde, kann dieser Zeitraum nicht bestimmt werden, sind es 15 Jahre (grundsätzlich Übereinstimmung, Besonderheit: beim Geschäfts- oder Firmenwert kürzer, sofern ein kürzerer Zeitraum als 15 Jahre nachgewiesen werden kann);¹⁹
- außerplanmäßige Abschreibungen scheiden bei der GKB / GUB nicht nur bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen aus, sondern auch bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen;
- die Übertragung von Veräußerungsgewinnen ist in größerem Umfang möglich, da im Gegensatz zu § 6b EStG in Art. 38 RLE keine Beschränkung auf bestimmte abnutzbare langlebige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vorgenommen wird; insbesondere ist auch bei (langlebigen) beweglichen Wirtschaftsgütern und bei immateriellen Wirtschaftsgütern eine Übertragung von Veräußerungsgewinnen zulässig.

Darüber hinaus sind noch folgende Unterschiede festzustellen:

- Nach dem RLE ist ausschließlich die lineare Abschreibung zulässig (Art. 36 Abs. 1 S. 1 RLE). Die im geltenden Recht für bewegliche Wirtschaftsgüter mögliche Leis-

¹⁸ Der KV-IRL erweitert die einzeln abschreibungsfähigen Wirtschaftsgüter um mittellanglebige Sachanlagen. Mittellanglebig sind Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von mindestens acht Jahren, aber weniger als 15 Jahren. Diese werden linear über acht Jahre abgeschrieben (Art. 36 Abs. 1 Buchst. c KV). Mit den kurzlebigen Sachanlagen führt der KV-LTU eine weitere Kategorie an einzeln abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern ein. Bei den kurzlebigen Sachanlagen handelt es sich um Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren, aber weniger als acht Jahren. Sie sind linear über vier Jahre abzuschreiben (Art. 36 Abs. 1 Buchst. d KV-LTU).

¹⁹ Diese Abschreibungsdauern gelten grundsätzlich auch beim Erwerb von gebrauchten Wirtschaftsgütern. Bei gebrauchten Wirtschaftsgütern ist aber nach Art. 36 Abs. 2 RLE der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer zulässig. Kann dieser Nachweis geführt werden, besteht zwischen dem Steuerbilanzrecht und dem RLE tendenziell Übereinstimmung.

tungsabschreibung bzw. die bei Abbaubetrieben alternativ vorgesehene Absetzung für Substanzverringerung scheidet aus. Da nur eine Abschreibungsmethode möglich ist, sind auch keine Regelungen für einen Wechsel der Abschreibungsmethode erforderlich.

- Bei der GKB / GUB ist im Jahr des Zugangs der volle Jahresbetrag anzusetzen. Im Jahr des Abgangs entfällt eine Abschreibung (Art. 37 RLE). Demgegenüber werden im geltenden Steuerbilanzrecht im Jahr des Zugangs bzw. Abgangs die planmäßigen Abschreibungen zeitanteilig verrechnet.

2.4.4. Folgebewertung für abnutzbare, nicht langlebige (bewegliche) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Die Folgebewertung für abnutzbare, nicht langlebige (bewegliche) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Tab. A-10) wird bei der GKB / GUB völlig neu ausgerichtet. Für Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von weniger als 15 Jahren (Art. 4 Nr. 14, Umkehrschluss aus Art. 4 Nr. 16 RLE)²⁰ ergeben sich folgende konzeptionelle Abweichungen:

- Der Ersatz der Einzelabschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsguts durch die Bildung eines Sammelpostens, der jährlich mit 25% abgeschrieben wird (Art. 39 i.V.m. Art. 36, Art. 40 RLE), bedingt eine Abweichung vom ansonsten nach Art. 9 Abs. 2 RLE geltenden Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung.
- Die unendlich geometrisch-degressive Abschreibung anstatt auf die Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts begrenzte lineare Abschreibung führt (gemessen an der durchschnittlichen Kapitalbindung) bei einer Nutzungsdauer von mehr als sieben Jahren zu einer früheren Verrechnung der Abschreibung sowie umgekehrt bei einer Nutzungsdauer von weniger als sieben Jahren zu einer späteren Verrechnung der Abschreibung.²¹
- Außerplanmäßige Abschreibungen können prinzipiell nicht verrechnet werden, dies gilt sowohl bei voraussichtlich vorübergehenden als auch bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen.
- Durch den Abzug des beim Verkauf eines Wirtschaftsguts erzielten Veräußerungserlöses vom Wert des Sammelpostens kommt es zu einer indirekten Übertragung des Veräußerungsgewinns auf andere Wirtschaftsgüter, soweit eine Ersatzbeschaffung erfolgt.²²

²⁰ Durch die Erweiterung der Einzelabschreibung im KV-IRL und KV-LTU verringert sich der Anwendungsbereich der Poolabschreibung auf Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von weniger als vier Jahren.

²¹ Die unendlich geometrisch-degressive Abschreibung mit einem Abschreibungssatz von 25% führt zu einer durchschnittlichen Kapitalbindung von vier Jahren, vgl. Oestreicher und Spengel (2003), S. 935. Bei einer Nutzungsdauer von sieben Jahren und einer linearen Abschreibung errechnet sich die durchschnittliche Kapitalbindung wie folgt: $7/7 + 6/7 + 5/7 + 4/7 + 3/7 + 2/7 + 1/7 = 4,0$.

²² Ein sofort zu versteuernder Veräußerungsgewinn entsteht nur dann, wenn der Veräußerungserlös den Gesamtwert des Sammelpostens übersteigt (Art. 39 Abs. 3 RLE).

2.5. Folgebewertung von aktiven Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens

2.5.1. Folgebewertung für Vorräte, unfertige Erzeugnisse, fertige Erzeugnisse

Hinsichtlich der Abgrenzung von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens sowie von unfertigen und fertigen Erzeugnissen (Tab. A-11) besteht zwischen der Steuerbilanz und der GKB / GUB Übereinstimmung. Dies gilt auch für die Verrechnung der Anschaffungs- und Herstellungskosten im Zeitpunkt des Verbrauchs bzw. der Veräußerung (Art. 21 S. 1 RLE), der Anwendung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit (Art. 29 Abs. 2 S. 1 RLE) sowie der grundsätzlichen Möglichkeit, Bewertungsvereinfachungen anzuwenden (Art. 29 Abs. 1 S. 2 RLE) und der Zuschreibungspflicht bei Werterholung nach vorangegangener außerplanmäßiger Abschreibung (Art. 29 Abs. 4 RLE).

Für die Folgebewertung von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens sowie von unfertigen und fertigen Erzeugnissen ist der Übergang von der Steuerbilanz auf die GKB / GUB mit folgenden wesentlichen Änderungen verbunden:

- Bei langfristiger Fertigung ist von der Gewinnrealisierung nach Fertigstellung (completed-contract-method) auf die Gewinnrealisierung entsprechend dem Fertigstellungsgrad (percentage-of-completion-method, Art. 24 RLE) überzugehen.
- Bei den Verbrauchs- und Veräußerungsfolgeverfahren kommt es bei der Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten bei bisheriger Anwendung des LIFO-Verfahrens zu einem Übergang auf das FIFO-Verfahren (Art. 29 Abs. 1, 3, Art. 21 i.V.m. Art. 4 Nr. 19 RLE).
- Bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen besteht eine Pflicht zur Verrechnung des Wertverlusts, während im geltenden Recht ein Abwertungswahlrecht gewährt wird.²³
- Bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen gilt eine Pflicht zur Verrechnung des Wertverlusts, während für die Steuerbilanz ein Abwertungsverbot besteht.
- Bei außerplanmäßigen Abschreibungen ist zur Ermittlung des Vergleichswerts auf den geschätzten Nettoveräußerungswert (= geschätzter Verkaufspreis abzüglich der noch zu erwartenden Kosten für die Fertigstellung und den Verkauf, Grundsatz der verlustfreien Bewertung, Art. 29 Abs. 4 RLE) abzustellen, während im geltenden Steuerbilanzrecht bei der Ermittlung des Teilwerts zusätzlich ein Abschlag des Rohgewinnaufschlags erfolgt (R 6.8 Abs. 2 EStR).

2.5.2. Finanzanlagevermögen und finanzielle Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden (Wertpapierhandel)

Finanzanlagevermögen und finanzielle Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden (Wertpapierhandel, Tab. A-11), sind nach dem RLE generell zu ihrem beizulegenden

²³ Bei einer nachfolgenden Werterholung muss nach beiden Rechnungslegungskonzeptionen eine Zuschreibung vorgenommen werden.

Zeitwert anzusetzen (Art. 22 Abs. 1 Buchst. e i.V.m. Art. 23, Art. 4 Nr. 15 RLE). Gegenüber der Steuerbilanz führt dies zu vier Abweichungen:

- Die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert gilt für alle Unternehmen. Es gibt keine Beschränkung auf Kreditinstitute (so § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG i.V.m. § 340, § 340e Abs. 3, 4 HGB).
- Die Bewertung erfolgt unmittelbar zum beizulegenden Zeitwert, d.h. die Verminderung um einen Risikozuschlag entfällt.
- Wertsteigerungen sind auch bei Nicht-Kreditinstituten bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung und nicht erst im Zeitpunkt der Bestätigung am Markt erfolgswirksam zu erfassen (weitere Interpretation des Realisationsprinzips).
- Wertminderungen sind bei Nicht-Kreditinstituten unabhängig davon erfolgswirksam zu erfassen, ob diese voraussichtlich dauernd oder voraussichtlich vorübergehend sind (strenges Niederstwertprinzip anstatt gemildertes Niederstwertprinzip).

2.5.3. Folgebewertung für Forderungen

Hinsichtlich der Erfassung von Forderungsausfällen und der Möglichkeit zur Anwendung von Bewertungsvereinfachungen (Pauschalwertberichtigungen) besteht zwischen der Steuerbilanz und der GKB / GUB weitgehend Übereinstimmung. Dies gilt möglicherweise auch für das Wahlrecht, Wertverluste aus (ganz oder teilweise) uneinbringlichen Forderungen sofort zu verrechnen (Tab. A-13).²⁴

2.6. Übertragung von Veräußerungsgewinnen

Bei den Möglichkeiten, den beim Verkauf eines Wirtschaftsguts erzielten Gewinn auf ein Ersatzwirtschaftsgut zu übertragen (Tab. A-14), ergeben sich zwischen dem geltenden Steuerbilanzrecht (§ 6b EStG, R 6.6 EStR) sowie der GKB / GUB (Art. 38, Art. 39 RLE) in acht Bereichen Unterschiede. Die Einzelheiten sind in Tabelle 1 zusammengestellt.²⁵

²⁴ Die Formulierung „ist ... zulässig“ kann als Wahlrecht interpretiert werden.

²⁵ Übereinstimmungen sind grau markiert.

Tabelle 1: Übertragung von Veräußerungsgewinnen im Vergleich

	§ 6b EStG	R 6.6 EStR	GKB / GUB (Art. 38 RLE)	GKB / GUB (Art. 39 RLE)
begünstigte Wirtschaftsgüter	bestimmte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	aktive Wirtschaftsgüter (Anlage- und Umlaufvermögen)	aktive Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einzeln abgeschrieben werden	aktive Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die in den Sammelposten eingestellt werden
Ursache des Ausscheidens	Veräußerung (freiwillig oder zwangsweise)	zwangsweises Ausscheiden	Veräußerung (freiwillig oder zwangsweise)	Veräußerung (freiwillig oder zwangsweise)
Anforderungen an das Ersatzwirtschaftsgut	in Abhängigkeit vom veräußerten Wirtschaftsgut im Einzelnen konkretisiert	funktionsgleiches Wirtschaftsgut	dient dem gleichen oder ähnlichen Zweck	aktive Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die in den Sammelposten eingestellt werden
Mindestbesitzdauer	sechs Jahre	keine Mindestbesitzdauer	Grundsatz: drei Jahre bei zwangsweisem Ausscheiden: keine Mindestbesitzdauer	keine Mindestbesitzdauer
Reinvestitionsfrist, wenn Ersatzbeschaffung nach Abgang des begünstigten Wirtschaftsguts	Grundsatz: vier Jahre Besonderheit: neu hergestellte Gebäude sechs Jahre, sofern mit der Herstellung innerhalb von vier Jahren begonnen wird	bewegliche Wirtschaftsgüter: ein Jahr Grund und Boden, Gebäude: vier Jahre bei neu hergestellten Gebäuden: sechs Jahre ggf. angemessene Verlängerung möglich	zwei Jahre	keine
Ersatzbeschaffung vor Abgang des begünstigten Wirtschaftsguts	wenn Erwerb im Vorjahr oder im laufenden Jahr	wenn ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Veräußerung und Ersatzbeschaffung	wenn Erwerb im laufenden Jahr	ja, sofern der Wert des Sammelpostens nicht negativ wird
Folgen bei fehlender Ersatzbeschaffung	Zuschlag von 6%/Jahr	kein Zuschlag	Zuschlag von 10%	kein Zuschlag
technische Umsetzung	in der Buchhaltung nachvollziehbar (ggf. Aufzeichnungspflicht nach § 5 Abs. 1 S. 2, 3 EStG): Bewertungsabschlag beim Ersatzwirtschaftsgut, ggf. Bildung einer steuerfreien Rücklage	in der Buchhaltung nachvollziehbar (ggf. Aufzeichnungspflicht nach § 5 Abs. 1 S. 2, 3 EStG): Bewertungsabschlag beim Ersatzwirtschaftsgut, ggf. Bildung einer steuerfreien Rücklage	Abzug des Veräußerungsgewinns von der steuerlichen Bemessungsgrundlage und von der Abschreibungsbasis des Ersatzwirtschaftsguts aufgrund der GuV-orientierten Ermittlung der Einkünfte unterbleibt die Bildung einer steuerfreien Rücklage	indirekte Übertragung des Veräußerungsgewinns auf andere Wirtschaftsgüter durch Abzug des Veräußerungserlöses vom Wert des Sammelpostens

2.7. Passive Wirtschaftsgüter (Darlehen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen)

2.7.1. Ansatz dem Grunde nach

Hinsichtlich der allgemeinen Abgrenzung des Begriffs „passives Wirtschaftsgut“ (Tab. A-15) besteht zwischen der Steuerbilanz und der GKB / GUB grundsätzlich Übereinstimmung. Dies gilt insbesondere hinsichtlich der Passivierung von Darlehen, Verbindlichkeiten, der grund-

sätzlichen Passivierungspflicht für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, der zeit-
anteiligen Ansammlung von Rückstellungen für mehrjährige Verpflichtungen sowie der per-
sönlichen und sachlichen Zurechnung von bilanziellen Schulden. Vermutlich ist auch bei der
GKB / GUB zwischen Pensionsrückstellungen und Vermögenswerten, die zur Erfüllung von
Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen, keine Verrechnung vorzunehmen
(Bruttomethode).

Bei der Bilanzierung von Rückstellungen bestehen zwischen der Steuerbilanz und der GKB /
GUB mehrere konzeptionell bedeutsame Unterschiede. Kulanrückstellungen gehören zu
den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, die in der Steuerbilanz passiviert wer-
den müssen. Aufgrund der stärkeren Betonung von rechtlichen Aspekten besteht bei der
GKB / GUB für derartige Verpflichtungen ein Ansatzverbot.

Nach § 5 Abs. 2a bis 4b und § 6a EStG gelten für einige Rückstellungen für ungewisse Ver-
bindlichkeiten Sonderregelungen, die entweder zu einem generellen Ansatzverbot führen
oder eine Passivierung ausschließen, wenn im Einzelnen konkretisierte Voraussetzungen
nicht erfüllt sind. Im RLE fehlen derartige spezielle Regelungen. Bei den Vorschriften, bei de-
nen davon ausgegangen werden kann, dass sie grundsätzlich den GoB entsprechen, wird es
vermutlich zu keinen Änderungen kommen:²⁶

- Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit zukünftig Einnahmen oder Ge-
winne anfallen (§ 5 Abs. 2a EStG: fehlende wirtschaftliche Verursachung vor dem
Abschlussstichtag)
- Verpflichtungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher
Schutzrechte (§ 5 Abs. 3 EStG: sachgerechte Interpretation der hinreichenden
Konkretisierung)
- Aufwendungen, die in zukünftigen Wirtschaftsjahren zu Anschaffungs- oder Her-
stellungskosten führen (§ 5 Abs. 4b S. 1 EStG: fehlende wirtschaftliche Verursa-
chung vor dem Abschlussstichtag).

Bei den Vorschriften, die grundsätzlich den GoB widersprechen, könnte die Einführung der
GKB / GUB dazu führen, dass die im geltenden Recht bestehenden Einschränkungen aufge-
hoben werden:

- Verpflichtungen aus Jubiläumszusagen (Dienstverhältnis besteht seit mindestens
zehn Jahren, Jubiläumzahlung setzt das Bestehen eines Dienstverhältnisses von
mindestens fünfzehn Jahren voraus, Schriftform, Erwerb der Anwartschaft nach
dem 31.12.1992, § 5 Abs. 4 EStG)
- Verpflichtungen zur schadlosen Verwertung von radioaktiven Reststoffen, soweit
sie im Zusammenhang mit der Wiederaufarbeitung von Kernbrennstoffen stehen
(§ 5 Abs. 4b S. 2 EStG)

²⁶ Siehe hierzu im Einzelnen Scheffler (2011), S. 281-291.

- Pensionsrückstellungen (Rechtsanspruch, kein steuerschädlicher Vorbehalt, Schriftform und keine Abhängigkeit von gewinnabhängigen Vergütungen, § 6a Abs. 1, 2 EStG).

Art. 25 Abs. 1 RLE kann so interpretiert werden, dass bei der GKB / GUB Rückstellungen für drohende Verluste angesetzt werden dürfen.²⁷ Folgt man dieser Auslegung, sind bei der GKB / GUB - im Gegensatz zum geltenden Steuerrecht (§ 5 Abs. 4a S. 1 EStG) - Rückstellungen für drohende Verluste möglich.

Bei der GKB / GUB können keine Aufwandsrückstellungen passiviert werden, sodass die im geltenden Recht unter bestimmten Voraussetzungen für unterlassene Instandhaltungen bzw. Abraumbeseitigungen bestehenden Passivierungsgebote zu einem Passivierungsverbot werden.

2.7.2. Ansatz der Höhe nach

Der RLE enthält zur Bewertung von passiven Wirtschaftsgütern keinen bestimmten Wertmaßstab (Tab. A-16). Vielmehr beschränkt sich der RLE darauf, einzelne Berechnungselemente vorzugeben. Übereinstimmung zwischen der Steuerbilanz und der GKB / GUB besteht in folgenden Bereichen: Bewertung von Verbindlichkeiten mit dem Erfüllungsbetrag (aus Art. 19 Buchst. a, b RLE ableitbar), Verteilungsrückstellungen sind zeitanteilig während des geschätzten Zeitraums anzusammeln (Art. 25 Abs. 1 S. 2 RLE),²⁸ bei Ansammlungsrückstellungen erhöht sich der Wert jeweils entsprechend dem Verlauf der Belastung (Art. 25 Abs. 1 S. 3 RLE), bei der Bewertung von Sachleistungsverpflichtungen vermutlich Übertragung der Grundsätze zur Ermittlung der Herstellungskosten,²⁹ Beachtung von Objektivierungsüberlegungen zur Berücksichtigung der Ungewissheit bei der Bestimmung der Zahlungsverpflichtung (bei Pensionsrückstellungen Anwendung versicherungsmathematischer Methoden), grundsätzlich Verpflichtung zur Abzinsung, Minderung des Rückstellungswerts um die mit der Verpflichtung voraussichtlich verbundenen Vorteile und Möglichkeit zur Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungen (z.B. Garantierückstellungen).

Neben den Gemeinsamkeiten ergeben sich zwischen der Steuerbilanz und der GKB / GUB auch zahlreiche Abweichungen. Ein wichtiger konzeptioneller Unterschied besteht hinsichtlich der Anwendung des Imparitätsprinzips. Erhöht sich der Wert einer Rückstellung, ist die dadurch eingetretene Vermögensminderung bei der GKB / GUB aufwandswirksam zu erfassen. Die Anwendung des strengen Höchstwertprinzips führt dazu, dass sowohl voraussichtlich dauernde Erhöhungen des Stichtagswerts (Steuerbilanz Aufwertungswahlrecht) als auch

²⁷ Für eine Berücksichtigung von Drohverlustrückstellungen Herzig und Kuhr (2011b), S. 312; Kahle und Schulz (2011c), S. 301-302; Marx (2011), S. 550; Scheffler und Krebs (2011), S. 22*. Zweifelnd Petutschnig, (2011), S. 329. Der KV-IRL führt explizit ein Abzugsverbot für Drohverlustrückstellungen ein (Art. 25 Abs. 3 Buchst. a KV-IRL).

²⁸ Für die Bewertung der Verpflichtung zur Stilllegung von Kernkraftwerken enthält der RLE keine dem § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d S. 3 EStG vergleichbare Vorschrift. Möglicherweise entfallen bei Einführung der GKB / GUB die damit verbundenen Einschränkungen.

²⁹ Unterschiede können sich daraus ergeben, soweit bei der Ermittlung der Herstellungskosten zwischen der Steuerbilanz und GKB / GUB Abweichungen bestehen. Siehe hierzu Abschnitt 2.3.

voraussichtlich vorübergehende Erhöhungen des Stichtagswerts (Steuerbilanz Aufwertungsverbot) zu erfassen sind.³⁰

Hinsichtlich der Bewertungselemente bestehen zwischen der Steuerbilanz und der GKB / GUB gleichfalls systematische Abweichungen:

- Gebot zur Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen, wenn ihr Eintreten vernünftig erwartet werden kann (Art. 25 Abs. 2 Buchst. c RLE, weite Interpretation des Stichtagsprinzips) anstatt Abstellen auf die am Abschlussstichtag geltenden Preisverhältnisse (§ 6 Abs. 1 Nr. 3, Nr. 3a Buchst. f EStG, enge Interpretation des Stichtagsprinzips)
- Abzinsung mit dem durchschnittlichen jährlichen EURIBOR-Zinssatz für Schuldtitel mit einer Restlaufzeit von mindestens zwölf Monaten anstatt verbindlicher Vorgabe eines Zinssatzes von 5,5%.

Für Pensionsrückstellungen kommen zu diesen allgemein auftretenden Unterschieden weitere Besonderheiten hinzu:

- Es ist zu erwarten, dass bei der GKB / GUB Pensionsrückstellungen nach einem international üblichen Ansammlungsverfahren zu bilden sind (z.B. projected-unit-credit-method), d.h. das Teilwertverfahren als eine Unterform der Gleichverteilungsverfahren kann nicht mehr angewandt werden.
- Gebot zur Berücksichtigung von Lohn- und Gehaltstrends, wenn ihr Eintreten vernünftig erwartet werden kann, anstatt Abstellen auf die am Bilanzstichtag geltenden Verhältnisse.
- Abzinsung mit dem durchschnittlichen jährlichen EURIBOR-Zinssatz für Schuldtitel mit einer Restlaufzeit von mindestens zwölf Monaten anstatt verbindlicher Vorgabe eines Zinssatzes von 6%.

2.8. Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital, Ausweis des Eigenkapitals

Der RLE enthält keine Kriterien zur Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital (Tab. A-17). Damit kann beispielsweise nicht angegeben werden, ob die Einführung der GKB / GUB bei stillen Gesellschaften oder bei Genussrechten zu Änderungen hinsichtlich der Abziehbarkeit der von einem Unternehmen bezahlten Vergütungen führt. Die GKB / GUB sehen zur Vermeidung von „weißen Einkünften“ kein Korrespondenzprinzip vor, wonach ordentliche und verdeckte Ausschüttungen, Bezüge aus Eigenkapital-Genussrechten dann steuerpflichtig sind,³¹ wenn diese das Einkommen der (Tochter-)Kapitalgesellschaft gemindert haben (§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG) bzw. ordentliche und verdeckte Einlagen dann das Einkommen einer Kapitalgesellschaft erhöhen, wenn diese das Einkommen des Gesellschafters gemindert haben (§ 8 Abs. 3 S. 4 bis 6 KStG).

³⁰ Mindert sich in zukünftigen Jahren der Wert der Belastung wieder, ist nach beiden Rechnungslegungskonzepten eine ertragswirksame Abwertung vorzunehmen.

³¹ Vgl. Becker und Loose (2012), S. 758.

Die fehlenden Regelungen zum Ausweis des Eigenkapitals von Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften beruhen zum einen darauf, dass der GKB / GUB eine GuV-orientierte Gewinnermittlung zugrunde liegt, sodass für die Ermittlung der Höhe des Eigenkapitals prinzipiell kein Bedarf besteht, und zum anderen darauf, dass sich der RLE nur auf Kapitalgesellschaften bezieht.

2.9. Periodenabgrenzung über Rechnungsabgrenzungsposten bzw. sonstige Forderungen / sonstige Verbindlichkeiten

Bei der Periodenabgrenzung über Rechnungsabgrenzungsposten bzw. sonstige Forderungen / sonstige Verbindlichkeiten (Tab. A-18) bestehen zwischen der Steuerbilanz und der GKB / GUB keine bedeutsamen Abweichungen. Eine Ausnahme gilt möglicherweise für als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern sowie als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen, für die nach deutschem Steuerrecht eine Pflicht zur Aktivierung eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens besteht.

2.10. Steuerliche Fördermaßnahmen einschließlich F+E-Förderung

Bei den steuerlichen Fördermaßnahmen (Tab. A-19) bestehen zwischen der Steuerbilanz und der GKB / GUB erhebliche Unterschiede. Nach dem RLE sind steuerliche Erleichterungen, die an der Bemessungsgrundlage ansetzen, nicht vorgesehen. Dies kann so interpretiert werden, dass beispielsweise die Sonderabschreibungen für kleinere und mittlere Unternehmen (§ 7g Abs. 5, 6 EStG), die erhöhten Absetzungen für Modernisierung von Gebäuden, die in einem Sanierungsgebiet oder einem städtebaulichen Entwicklungsbereich liegen (§ 7h EStG) oder als Baudenkmäler gelten (§ 7i EStG), sowie der Investitionsabzugsbetrag (§ 7g Abs. 1 bis 4 EStG) nach Einführung der GKB / GUB nicht fortgeführt werden können.

Für Ausgaben für die Forschung und Entwicklung ist ein sofortiger Abzug vorgesehen (Art. 12 S. 1, Art. 14 Abs. 1 Buchst. i RLE). Sofern die sofortige Abziehbarkeit nicht nur für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gilt, sondern auch für entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagenvermögens sowie für materielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (z.B. Laboreinrichtungen, Gebäude, die der Forschung und Entwicklung dienen), würde sich die Einführung der GKB / GUB bei forschungsintensiven Unternehmen sehr stark auswirken.³²

Im RLE wird im Gegensatz zum deutschen Steuerrecht nicht zwischen Investitionszulagen und Investitionszuschüssen differenziert. Für beide Investitionsfördermaßnahmen ist eine zeitverzögerte Besteuerung vorgesehen: im Zeitpunkt des Zuflusses steuerfreier Ertrag (Art. 11 Buchst. a RLE) und Minderung der Abschreibungsbasis (Art. 33 Abs. 3 RLE). Im Vergleich mit dem derzeitigen deutschen Steuerrecht kommt es damit zu einer Steuerpflicht (Investitionszulagen) bzw. zu einer Aufhebung des Wahlrechts zwischen sofortiger und zeitverzögerter Besteuerung (Investitionszuschüssen).

³² Siehe hierzu Herzig und Kuhr (2011b), S. 318; Lenz und Rautenstrauch (2011), S. 728.

2.11. Sonderfragen (Währungsumrechnung, Sicherungsgeschäfte, Bilanzänderungen und -berichtigungen)

2.11.1. Währungsumrechnung

Bei der Währungsumrechnung (Tab. A-20, So-1) ist in der Steuerbilanz auf den Devisenkassamittelkurs am Bilanzstichtag abzustellen (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 256a HGB). Nach der GKB / GUB erfolgt demgegenüber die Umrechnung entweder bereits während des Jahres oder erst am letzten Tag des Steuerjahres. Bei einer Umrechnung am Abschlussstichtag ist die Umrechnung mit dem Durchschnittskurs des abgelaufenen Jahres vorzunehmen (Art. 22 Abs. 2 RLE).

2.11.2. Sicherungsgeschäfte

Der RLE enthält für die Behandlung von Sicherungsgeschäften (Bildung von Bewertungseinheiten, Art. 28 RLE) konkrete Regelungen. Inwieweit es gegenüber der Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1a S. 2 EStG i.V.m. § 254 HGB) zu Abweichungen kommt, hängt davon ab, wie die im RLE enthaltene Vorschrift praktisch umgesetzt wird (Tab. A-20, So-2).

2.11.3. Bilanzänderungen und -berichtigungen (Änderungen des steuerlichen Werts)

Im deutschen Steuerbilanzrecht ist zwischen Bilanzänderungen und -berichtigungen zu differenzieren. Aufgrund der GuV-orientierten Gewinnermittlung wird zwar bei der GKB / GUB keine Bilanz erstellt. Die mit einer Bilanzänderung bzw. -berichtigung erfolgte Zielsetzung wird bei der GKB / GUB durch die Modifikation des steuerlich relevanten Werts erreicht.

Die Steuerbilanz ist zu berichtigen, soweit sie objektiv nicht den gesetzlichen Vorgaben entspricht und die Steuerfestsetzung noch geändert werden kann (§ 4 Abs. 2 S. 1 EStG, Tab. A-20, So-3). Nach dem RLE hat der Hauptsteuerpflichtige die Hauptsteuerbehörde über Fehler in der konsolidierten Steuererklärung in Kenntnis zu setzen (Art. 111 i.V.m. Art. 114 Abs. 3 RLE). Diese Regelung kann so interpretiert werden, dass auch bei der GKB / GUB eine Berichtigung des als Ertrag oder Aufwand verrechneten Betrags zu erfolgen hat, wenn der Steuerpflichtige erkennt, dass er fehlerhaft ist. Damit wird mittelbar auch der steuerliche Wert berichtigt.

Eine Änderung der Steuerbilanz ist nur zulässig, wenn diese Änderung in zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung steht (§ 4 Abs. 2 S. 2 EStG). Der RLE enthält zur Änderung des steuerlichen Gewinns bzw. des steuerlichen Werts eines Wirtschaftsguts keine Regelung. Dennoch kann davon ausgegangen werden, dass die bestehende Regelung bei der GKB / GUB sinngemäß fortgeführt werden kann.

2.12. Beteiligung an Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften

2.12.1. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

In Bezug auf die Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft (Tab. A-21, Tochter-1) besteht zwischen dem in Deutschland geltenden Körperschaftsteuersystem und dem RLE grundsätzlich Übereinstimmung. Dividenden, sofern die Beteiligungs-

quote mindestens 10% beträgt, und Veräußerungsgewinne sind grundsätzlich steuerfrei. Von den steuerfreien Dividenden bzw. Veräußerungsgewinnen gelten 5% als nichtabziehbare Betriebsausgaben. Als Folgewirkung sind die auf Ebene des Gesellschafters anfallenden Betriebsausgaben grundsätzlich in vollem Umfang abziehbar. Veräußerungsverluste und Minderungen des Werts der Anteile sind nicht abziehbar.

Abweichungen ergeben sich in drei Bereichen:

- Nach dem deutschen Steuerrecht unterliegen Dividenden der Besteuerung, wenn die Beteiligungsquote unter 10% liegt (§ 8b Abs. 1, 4 KStG), während bei der GKB / GUB die Dividenden von der Besteuerung befreit sind (Art. 11 Buchst. c, d RLE).
- Nach deutschem Steuerrecht gelten 5% der Dividenden und Veräußerungsgewinne auch dann als nicht abziehbar, wenn die tatsächlich beim Gesellschafter anfallenden Betriebsausgaben niedriger sind. Demgegenüber entfällt bei der GKB / GUB das Abzugsverbot insoweit, als der Steuerpflichtige nachweist, dass seine eigenen Aufwendungen niedriger sind (Art. 14 Abs. 1 Buchst. g RLE).
- Im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung können wesentlich beteiligte Gesellschafter Vermögensminderungen, die im Zusammenhang mit Forderungen aus Gesellschafterdarlehen stehen, unter bestimmten Voraussetzungen nicht abziehen (§ 8b Abs. 3 S. 4 bis 8 KStG). Der RLE enthält keine vergleichbare Sonderregelung. Bleibt es dabei, sind auch für Gesellschafterdarlehen die allgemein für (ganz oder teilweise) uneinbringliche Forderungen geltenden Regelungen (Art. 27 RLE) anzuwenden.

Beteiligt sich eine natürliche Person an einer Kapitalgesellschaft (Tab. A-21, Tochter-2), ergeben sich im Vergleich zum geltenden Recht keine Änderungen, sofern bei Einführung einer GUB das deutsche Einkommensteuergesetz nicht geändert wird. Bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die dem Betriebsvermögen eines gewerblichen Einzelunternehmens oder einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, deren Gesellschafter natürliche Personen sind, zugerechnet werden, kommen dann weiterhin die Grundsätze des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG) zur Anwendung.

2.12.2. Beteiligung an Personengesellschaften

Personengesellschaften werden nach dem RLE - wie im deutschen Steuerrecht - grundsätzlich nach dem Transparenzprinzip besteuert (Tab. A-22), d.h. die Gewinne einer Personengesellschaft werden den Gesellschaftern anteilig zugerechnet (Art. 84 Abs. 1, 3 RLE). Ob es bei der Behandlung von Gesellschaft-Gesellschafter-Verträgen zu Änderungen kommt, kann nicht beurteilt werden, da der RLE für Sondervergütungen keine Regelungen enthält. Aufgrund fehlender Regelungen im RLE können auch zum Umfang des Betriebsvermögens bzw. Sonderbetriebsvermögens keine Aussagen getroffen werden.

Transaktionen zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern führen nur in dem Verhältnis, in dem der Gesellschafter an der Personengesellschaft nicht beteiligt ist, zur Auflösung von stillen Reserven (Art. 84 Abs. 2 RLE). Insoweit ergeben sich gegenüber dem geltenden Recht konzeptionelle Abweichungen, da nach diesem bei einer entgeltlichen

Übertragung (Kaufvertrag) die stillen Reserven vollständig aufzulösen sind (Gleichbehandlung mit Transaktionen zwischen fremden Dritten) bzw. bei unentgeltlichen Übertragungen oder Übertragungen gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten eine Buchwertfortführung vorgesehen ist (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1, 2 EStG).

Die Auswirkungen auf weitere Sachverhalte, wie Übertragungen zwischen den Gesellschaftern derselben Personengesellschaft (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG), Übertragungen zwischen den Schwesterpersonengesellschaften oder Realteilung von Personengesellschaften (§ 16 Abs. 3 S. 2-4 EStG) hängen davon ab, nach welchem Konzept die Besteuerung von Personengesellschaften in die GKB / GUB eingeordnet wird.

2.13. Nichtabziehbare Aufwendungen

Für die Körperschaftsteuer besteht sowohl im geltenden Recht als auch nach dem RLE ein Abzugsverbot (Tab. A-23). Bei Einführung der GKB / GUB kann dieses Abzugsverbot auf die Einkommensteuer sowie die sonstigen Personensteuern, die Umsatzsteuer auf Umsätze, die Entnahmen oder verdeckte Gewinnausschüttungen sind, die Vorsteuer auf bestimmte nicht-abziehbare Betriebsausgaben (Repräsentationsaufwendungen) sowie die auf nicht abziehbare Steuern entfallenden Nebenleistungen (u.a. Stundungszinsen, Aussetzungszinsen, Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge) übertragen werden. Voraussetzung für die Ausdehnung des Abzugsverbots auf die Einkommensteuer sowie die weiteren Positionen ist allerdings eine entsprechende Anpassung des RLE.

Das Abzugsverbot für die Grunderwerbsteuer, die Grundsteuer B und die Gewerbesteuer³³ steht im Zusammenhang mit der Einführung einer GKKB. Das im RLE enthaltene Abzugsverbot bezieht sich auf die EU-weit geltende Steuerbemessungsgrundlage. Bei dem auf den einzelnen Mitgliedstaat entfallenden Anteil an der gesamten Bemessungsgrundlage kann nach nationalem Recht ein Abzug zugelassen werden (Art. 14 Nr. 2 RLE). Beschränkt sich die Harmonisierung auf die Bemessungsgrundlage (GKB / GUB anstatt GKKB), kann die im geltenden Steuerrecht für diese Steuerarten vorgesehene Behandlung weitergeführt werden. Für die Behandlung der Versicherungsteuer³⁴ sowie der Verbrauchsteuern auf Energieerzeugnisse, Alkohol und alkoholische Getränke besteht bei Einführung der GKB / GUB aus systematischer Sicht gleichfalls kein Änderungsbedarf. Eindeutige Aussagen können jedoch nur dann getroffen werden, wenn der RLE entsprechend konkretisiert wird.

Das Abzugsverbot für Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen (§ 3c Abs. 1 EStG), ist zwar im RLE nicht explizit geregelt, es kann aber aus Art. 14 Abs. 1 Buchst. g RLE abgeleitet werden.

Hinsichtlich der Einschränkung der Abziehbarkeit besteht in folgenden Bereichen zwischen der geltenden steuerlichen Gewinnermittlung und dem RLE grundsätzlich Übereinstimmung:

³³ Im Anhang III zum RLE wird die Gewerbesteuerumlage nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. j RLE den nicht abziehbaren Steuern zugeordnet. Es ist davon auszugehen, dass es sich hierbei um ein redaktionelles Versehen handelt, d.h. dass auch nach Einführung der GKKB die Gewerbesteuer als Ganzes nicht abziehbar ist, vgl. Deutscher Bundestag (2011).

³⁴ Der Vorschlag im KV-DNK der Abziehbarkeit erscheint bei der GKB / GUB sachgerechter als das nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. j i.V.m. Anhang III RLE für die Versicherungsteuer vorgesehene Abzugsverbot.

- Aufwendungen zur Förderung von staatspolitischen Zwecken (z.B. Mitgliedsbeiträge sowie Spenden an politische Parteien und an unabhängige Wählervereinigungen)
- Bestechungsgelder.

Die Abzugsverbote für

- Geldbußen, Geldstrafen,
- Geldgeschenke (grundsätzliche Regelung),
- Geldgeschenke und Spenden an gemeinnützige Organisationen³⁵ und
- Bewirtungs- und Repräsentationskosten

stimmen zwar im Grundsatz überein. Im Detail bestehen jedoch einige Unterschiede.

Für die weiteren, nach deutschem Recht, nichtabziehbaren Aufwendungen enthält der RLE keine speziellen Regelungen. Bei einigen Sachverhalten kann aber möglicherweise aus Art. 12 S. 1 oder Art. 14 Abs. 1 RLE ein Abzugsverbot abgeleitet werden: Aufwendungen für Gästehäuser, Jagd, Fischerei, Segeljachten, Motorjachten oder ähnliche Zwecke, Mehraufwendungen für Verpflegung im Zusammenhang mit Dienstreisen, Fahrten zwischen dem Betrieb und der Wohnung des Steuerpflichtigen sowie für Familienheimfahrten, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, fehlende Angabe des Empfängers einer Ausgabe und Aufwendungen zur Erfüllung von Satzungszwecken (Kapitalgesellschaften). Es empfiehlt sich, diese Sachverhalte, welche die Abgrenzung zwischen betrieblich und privat bzw. gesellschaftsrechtlich veranlassten Vorgängen betreffen, im RLE zu konkretisieren.

Die Abzugsverbote in Bezug auf Ausgaben für die private Lebensführung des Steuerpflichtigen oder seiner Familienangehörigen, Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen, Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung und für sein Erststudium, die nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgen (§ 12 EStG), betreffen nicht die Gewinnermittlung. Insoweit besteht kein Bedarf, diese Sachverhalte bei der GKB / GUB zu regeln.

Für Aufsichtsratsvergütungen sieht § 10 Nr. 4 KStG ein 50%iges Abzugsverbot vor. Der RLE enthält für Aufsichtsratsvergütungen keine Regelung. Damit müssten die Aufsichtsratsvergütungen nach Einführung der GKB / GUB grundsätzlich in vollem Umfang abziehbar sein.

Für die folgenden Sachverhalte enthält der RLE weder eine konkrete Regelung noch lässt sich deren Behandlung indirekt aus der Vorgehensweise bei anderen Sachverhalten oder aus dem Sachzusammenhang ableiten. Vor Einführung der GKB / GUB muss deshalb konkretisiert werden, wie diese Sachverhalte zu behandeln sind. Dabei ist auch zu prüfen, ob bzw. inwieweit die geltende Rechtslage fortgeführt wird:

- Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter einer Organgesellschaft (abhängig von der Ausgestaltung der ertragsteuerlichen Organschaft)

³⁵ Alternativ ist es denkbar, den Spendenabzug aus der GKB / GUB herausnehmen und ausschließlich im nationalen Recht zu regeln.

- Aufwendungen, die mit unmittelbaren oder mittelbaren Zuwendungen von nicht einlagefähigen Vorteilen an natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften zur Verwendung in Betrieben in tatsächlichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, deren Gewinn nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelt wird (abhängig davon, ob die „Tonnagebesteuerung“ fortgeführt wird)
- Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO bei Verletzung der im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten bestehenden Aufzeichnungspflichten
- Jahresbeiträge, die von Kreditinstituten in den Restrukturierungsfonds einbezahlt werden
- fehlende gesonderte Aufzeichnung von Betriebsausgaben.

2.14. Abzug von Fremdkapitalaufwendungen

Zu den im RLE enthaltenen Missbrauchsvorschriften gehören Einschränkungen beim Abzug von Fremdkapitalzinsen (Tab. A-24), die an verbundene Unternehmen mit Ansässigkeit in einem Drittland gezahlt werden (Art. 81 RLE). Die Behandlung von Zinsen, die an verbundene Unternehmen gezahlt werden, ist auf die GKKB abgestimmt. Der RLE enthält allerdings für den Abzug von Fremdkapitalaufwendungen keine Vorschrift, die mit der in Deutschland kodifizierten „Zinsschranke“ (§ 4h EStG, § 8a KStG) vergleichbar ist. Wird der RLE in der vorliegenden Form umgesetzt, müssten diese Einschränkungen aufgehoben werden.

Bei der GKB / GUB ist zusätzlich zu überlegen, wie bei natürlichen Personen betrieblich veranlasste (gewinnmindernd abziehbare) von privat veranlassten (nicht als Betriebsausgabe verrechenbare) Zinsen abzugrenzen sind. Es ist deshalb zu prüfen, welche Auswirkungen sich aus einer Harmonisierung der Bemessungsgrundlage auf die Einschränkungen beim Abzug von Fremdkapitalzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG ergeben. Vom Grundsatz kann die geltende Regelung nach Einführung einer GKB / GUB fortgeführt werden, da sich der RLE nur auf Kapitalgesellschaften bezieht.

Die Einführung der GKB / GUB wirkt sich auf die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen nicht aus. Damit können die Einschränkungen des Abzugs von Fremdkapitalaufwendungen im Rahmen der Gewerbesteuer (25%ige Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG) fortgeführt werden.

2.15. Verlustabzug

Beim Verlustabzug (Tab. A-25) enthält der RLE nur einen Verlustvortrag, aber keinen Verlustrücktrag. Der Verlustvortrag soll sowohl betragsmäßig als auch zeitlich unbeschränkt gewährt werden (Art. 43 RLE). Eine Übernahme dieser Regelung in das deutsche Steuerrecht würde bedeuten, dass der bei der Körperschaftsteuer zulässige Verlustrücktrag (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 1 EStG) entfallen würde. Dagegen sieht der RLE beim Verlustvortrag keine betragsmäßigen Beschränkungen vor. Damit würde die in § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 EStG enthaltene Beschränkung des Verlustvortrags auf 1 Mio. € (Sockelbetrag) und

60% des verbleibenden Gesamtbetrags der Einkünfte („Mindestbesteuerung“) für die Körperschaftsteuer aufgehoben.

Da sich der Anwendungsbereich des RLE auf Kapitalgesellschaften beschränkt, könnte rechtlich die Mindestbesteuerung für die Einkommensteuer (§ 10d EStG) und Gewerbesteuer (§ 10a S. 2 GewStG) beibehalten werden. Zu beachten ist, dass sich dann aber zwischen der Einkommen- und Körperschaftsteuer Abweichungen ergeben. Damit würden beim Verlustvortrag zwischen Einzelunternehmen und Personengesellschaften einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits unterschiedliche Regelungen gelten. Wird die „Mindestbesteuerung“ bei der Gewerbesteuer fortgeführt, sind davon alle Rechtsformen betroffen.

Eine Einschränkung des Verlustabzugs nach einem Gesellschafterwechsel (so im deutschen Steuerrecht nach § 8c KStG) ist im RLE nicht vorgesehen. Dies würde bedeuten, dass die derzeit bestehenden Einschränkungen aufgehoben werden würden.

2.16. Ausländische Betriebsstätten

Im RLE ist vorgesehen, bei Einkünften aus ausländischen Betriebsstätten (Tab. A-26) internationale Doppelbesteuerungen durch die Freistellungsmethode zu vermeiden. Da bei der GKKB EU-Betriebsstätten in die Konsolidierung einbezogen werden, erfolgt in Art. 11 Buchst. e RLE eine Beschränkung auf Drittlands-Betriebsstätten. Bei der GKB / GUB ist es nicht zwingend, in der Richtlinie zu regeln, wie bei Betriebsstätten internationale Doppelbesteuerungen vermieden werden. Bei einer Beschränkung der Harmonisierung auf die GKB / GUB (anstatt GKKB) dürfte es möglich sein, die von Deutschland in den Abkommen mit EU-Staaten und mit Drittstaaten vereinbarten Vorschriften (i.d.R. Freistellung von Betriebsstätteneinkünften) unverändert fortzuführen. Gleiches gilt, wenn in der GKB / GUB - wie bei der GKKB für Drittstaatsbetriebsstätten vorgesehen - Einkünfte, die über eine ausländische Betriebsstätte erzielt werden, generell freigestellt werden. Insofern sieht der RLE für Betriebsstätteneinkünfte ein Territorialitätsprinzip vor.

Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in eine ausländische Betriebsstätte sieht Art. 31 RLE nur dann eine sofortige Auflösung der stillen Reserven vor, wenn die Betriebsstätte in einem Drittland belegen ist. Bei der Überführung in eine EU-Betriebsstätte oder eine EWR-Betriebsstätte sind entsprechend dem Konzept der GKKB grundsätzlich die steuerlichen Werte fortzuführen. Diese Regelung dürfte auch für die GKB / GUB gelten. Festzulegen wäre noch, dass das Besteuerungsrecht für die vor der Überführung des Wirtschaftsguts entstandenen stillen Reserven dem übertragenden Staat zuzurechnen ist.

3. Auswirkungen auf den Gewinnausweis

3.1. Auswirkungen auf den Zeitpunkt des zu versteuernden Gewinns (Zeiteffekt)

3.1.1. Frühere Besteuerung des Gewinns

In diesem Abschnitt werden die Regelungen zusammengestellt, bei denen bei der GKB / GUB der Gewinn im Vergleich zur Steuerbilanz früher ausgewiesen wird, weil entweder der Zeitpunkt der Erfassung der Erträge früher erfolgt, oder die Aufwendungen später verrechnet werden dürfen. Die daraus resultierenden Zeiteffekte werden aus Sicht der Steuerpflichtigen negativ beurteilt. Aus Sicht des Staates entsteht dementsprechend der Vorteil, dass die Ertragsteuern früher vereinnahmt werden.

Bei der GKB / GUB kommt es in Teilbereichen zu einer weiteren Auslegung des Realisationsprinzips als in der Steuerbilanz:

- Bei langfristiger Fertigung sind die Erträge entsprechend dem Fertigstellungsgrad zu vereinnahmen (percentage-of-completion-method, GoB-4-3, Vor-4).
- Bei Finanzanlagevermögen und finanziellen Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden (Wertpapierhandel), erfolgt bei allen Unternehmen, d.h. nicht nur bei Kreditinstituten, eine Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert. Zusätzlich wird im Gegensatz zum deutschen Bilanzrecht vom beizulegenden Zeitwert kein Risikoabschlag vorgenommen (GoB-4-4, Fin-1 bis Fin-3).

Bei der Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand werden nicht nur die Erweiterung und die wesentliche Verbesserung eines Wirtschaftsguts (qualitatives Abgrenzungskriterium) in den Herstellungskostenbegriff einbezogen, sondern auch die Maßnahmen als Verbesserungskosten eingeordnet, bei denen sich die Aufwendungen auf mehr als 10% der ursprünglichen Abschreibungsbasis belaufen (quantitatives Abgrenzungskriterium, W-3-1).

Bei der Veräußerung von nichtabnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens besteht im RLE keine Möglichkeit, einen Veräußerungsgewinn auf ein Ersatzwirtschaftsgut zu übertragen (naWG-4).

Bei Gebäuden ist im RLE eine Abschreibungsdauer von 40 Jahren vorgesehen. Für die steuerliche Gewinnermittlung werden Betriebsgebäude grundsätzlich über 33 1/3 Jahre abgeschrieben (alWG-2-3).

Während im deutschen Steuerrecht für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen ein Wahlrecht besteht, eine außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert vorzunehmen, ist es nach GKB / GUB nicht möglich, eine außerplanmäßige Abschreibung zu verrechnen (GoB-5-2, alWG-3).³⁶

³⁶ Bei nicht langlebigen, beweglichen Wirtschaftsgütern wird dieser Effekt durch den Einbezug in den Sammelposten nach Art. 39 RLE überlagert.

Der für Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens sowie für unfertige und fertige Erzeugnisse bei der GKB / GUB vorgesehene Übergang vom LIFO-Verfahren auf das FIFO-Verfahren führt bei steigenden Preisen zu einem früheren Gewinnausweis. Beim FIFO-Verfahren werden die sich auf Lager befindlichen Wirtschaftsgüter mit zeitnäheren Werten bewertet, sodass der Umfang der stillen Reserven geringer ausfällt (W-4-3, Vor-5-3).

Ist bei Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens sowie bei unfertigen oder fertigen Erzeugnissen eine außerplanmäßige Abschreibung zulässig, ist bei der GKB / GUB der Vergleichswert höher, da vom geschätzten Nettoveräußerungserlös nur die zu erwartenden Kosten für die Fertigstellung und den Verkauf abgezogen werden können (Grundsatz der verlustfreien Bewertung), während in der Steuerbilanz zusätzlich der Abzug eines Rohgewinnaufschlags möglich ist (Teilwertgedanken, Vor-6).

Die Einführung der GKB / GUB führt insoweit zu einer Einschränkung der passivierungsfähigen Rückstellungen, als Kulanzrückstellungen (PA-3-3) und Aufwandsrückstellungen (PA-6) nicht zulässig sind.

Die Einführung der GKB / GUB führt zu einem früheren Gewinnausweis, wenn steuerliche Erleichterungen, die an der Bemessungsgrundlage ansetzen (z.B. Sonderabschreibungen), nicht mehr gewährt werden dürfen (Fö-1).

3.1.2. Spätere Besteuerung des Gewinns

Die Einführung der GKB / GUB führt zu einem späteren Gewinnausweis, wenn im Vergleich zum geltenden Gewinnermittlungsrecht entweder die Erträge später zu versteuern sind oder die Aufwendungen früher verrechnet werden können. Aus Sicht der Steuerpflichtigen entsteht dadurch ein positiver Zeiteffekt. Umgekehrt führt der spätere Gewinnausweis aus Sicht des Staates zu einem Nachteil, weil die Ertragsteuern erst in späteren Jahren entstehen.

Bei der GKB / GUB hat das Imparitätsprinzip in Teilbereichen einen weiteren Anwendungsbereich:

- Es können Rückstellungen für drohende Verluste gebildet werden, sofern diese unter den Rückstellungsbegriff des Art. 25 Abs. 1 RLE subsumiert werden können (GoB-5-1, PA-5).
- Voraussichtlich dauernde Vermögensminderungen sind nach dem RLE bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen (Art. 29 Abs. 4 RLE) und bei passiven Wirtschaftsgütern (Art. 25 RLE) zu berücksichtigen, d.h. es besteht kein Abwertungs- bzw. Aufwertungswahlrecht (GoB-5-2, Vor-6, PBew-2).³⁷
- Vermögensminderungen sind bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen (Art. 29 Abs. 4 RLE) sowie bei passiven Wirtschaftsgütern (Art. 25 RLE) auch dann zu be-

³⁷ Änderungen ergeben sich aber nur, wenn der Steuerpflichtige das Wahlrecht nicht in Anspruch genommen hat. Bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens kann Art. 41 Abs. 1 RLE so interpretiert werden, dass ein Abwertungswahlrecht besteht (naWG-3). In diesem Fall besteht Übereinstimmung zwischen der Steuerbilanz und dem RLE.

rücksichtigen, wenn diese voraussichtlich vorübergehend sind (GoB-5-2, Vor-6, PBew-2).

Bei selbst erstellten materiellen Wirtschaftsgütern können die Gemeinkosten sofort aufwandswirksam verrechnet werden. Dieser Effekt tritt aber nur dann auf, wenn Art. 33 Abs. 1 S. 1, 3 und Art. 29 Abs. 2 S. 2, 4 RLE so interpretiert werden, dass für Gemeinkosten, die im Zusammenhang mit der Herstellung stehen, kein Einbezugsgebot besteht. Bei einer derartigen Auslegung kommt es bei Ermittlung der Herstellungskosten zu einer Beschränkung auf den Einbezug von Einzelkosten (W-2-1, W-2-3 bis W-2-7). Wird davon ausgegangen, dass aus dem RLE für Gemeinkosten eine Pflicht besteht, diese in die Herstellungskosten einzubeziehen, ergeben sich bei der GKB / GUB gegenüber dem deutschen Steuerbilanzrecht keine wesentlichen Veränderungen.

Der Anwendungsbereich für GWG ist bei der GKB / GUB tendenziell weiter: weil eine selbstständige Nutzungsfähigkeit nicht gefordert wird, weil auch immaterielle Wirtschaftsgüter einbezogen werden und weil eine einheitliche Wertgrenze besteht. Damit erhöht sich bei Umsetzung des RLE der Kreis der Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten sofort gewinnmindernd verrechnet werden können (GWG-1).

Bei der planmäßigen Abschreibung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer 15 Jahre übersteigt, wird bei der GKB / GUB der Abschreibungszeitraum auf 15 Jahre begrenzt. Beim Geschäfts- oder Firmenwert kann - im Gegensatz zur Steuerbilanz - eine kürzere Nutzungsdauer als 15 Jahre nachgewiesen werden. Gelingt dieser Nachweis, kann bei der GKB / GUB der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert über einen kürzeren Zeitraum abgeschrieben werden (aIWG-2-3).

Bei der planmäßigen Abschreibung von abnutzbaren, langlebigen Wirtschaftsgütern ist im Jahr des Zugangs der volle Jahresbetrag zu verrechnen (anstatt einer zeitanteiligen Abschreibung, aIWG-2-6).³⁸

Bei der GKB / GUB kommt es dann zu einem späteren Gewinnausweis, wenn die im EStG beim Ansatz dem Grunde nach bestehenden Einschränkungen für Verpflichtungen aus Jubiläumszusagen, für Verpflichtungen zur schadlosen Verwertung von radioaktiven Reststoffen, soweit sie im Zusammenhang mit der Wiederaufarbeitung von Kernbrennstoffen stehen, und für Pensionsrückstellungen bei einer Harmonisierung der Gewinnermittlung aufgehoben werden (PAn-3-4).

Bei der GKB / GUB werden Rückstellungen im Regelfall höher bewertet als in der Steuerbilanz. Zum einen sind nach dem RLE zukünftige Preis- und Kostensteigerungen sowie Lohn- und Gehaltstrends zu berücksichtigen (PBew-7, PBew-10-4). Zum anderen wirkt sich die Abzinsung mit dem 12-Monats-EURIBOR beim derzeitigen Zinsniveau weniger aus als die Abzinsung mit 5,5% (Grundsatz, PBew-8-2) bzw. mit 6% (Pensionsrückstellungen, PBew-10-5). Bei

³⁸ Im Jahr des Abgangs eines Wirtschaftsguts können bei der GKB / GUB zwar keine Abschreibungen verrechnet werden. Dieser Nachteil wird aber dadurch neutralisiert, dass der Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinn entsprechend niedriger ausfällt (aIWG-2-7). Zur Verrechnung eines vollen Jahresbetrags im Jahr des Zugangs kommt es auch bei abnutzbaren, nicht langlebigen (beweglichen) Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen die planmäßigen Abschreibungen über eine Poolabschreibung verrechnet werden (anIWG-2-6).

Pensionsrückstellungen steht diesem Effekt gegenüber, dass die Einführung der GKB / GUB möglicherweise mit einem Übergang vom Teilwertverfahren zu einem international üblichen Ansammlungsverfahren verbunden ist (PBew-10-1).³⁹

Zu einem späteren Gewinnausweis kommt es, wenn die Ausgaben für Forschung und Entwicklung auch dann sofort abziehbar sind, wenn sie für entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagenvermögens und den Erwerb oder die Herstellung von materiellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens getätigt werden (Fö-2).

3.1.3. Unbestimmte Auswirkung auf den Zeitpunkt der Besteuerung des Gewinns

Bei einigen Sachverhalten kann nicht eindeutig angegeben werden, ob nach Einführung der GKB / GUB die Gewinne früher oder später zu versteuern sind. Insoweit ist die Auswirkung sowohl aus Sicht der Steuerpflichtigen als auch aus Sicht des Staates unbestimmt. Dabei geht es nicht nur um den Zeitpunkt, zu dem die Erträge und Aufwendungen erfasst werden (Gewinnermittlung), sondern auch um den Zeitpunkt, zu dem Verluste mit Gewinnen eines anderen Jahres verrechnet werden können (Verlustabzug).

Die Auswirkungen auf die persönliche Zurechnung und damit auf den Zeitpunkt des Gewinnausweises hängen von der Interpretation des wirtschaftlichen Eigentums ab. Bei Leasingverträgen ist davon auszugehen, dass es bei der GKB / GUB tendenziell eher zu einer Zurechnung des Leasinggegenstands zum Leasingnehmer kommt (WG-3).⁴⁰

Bei der planmäßigen Abschreibung von langlebigen beweglichen Wirtschaftsgütern sowie bei Abbaubetrieben ist bei der GKB / GUB keine Leistungsabschreibung bzw. keine Absetzung für Substanzverringerung zulässig (aIWG-2-4).

Die Auswirkungen der Sammelabschreibung für abnutzbare, bewegliche Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens, deren Nutzungsdauer unter 15 Jahre liegt, sind gegenläufig (an-IWG-2-3):

- Ein späterer Gewinnausweis entsteht dadurch, dass die planmäßigen Abschreibungen - gemessen an der durchschnittlichen Kapitalbindungsdauer - früher verrechnet werden, wenn die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts länger als 7 Jahre ist und dass es bei der Veräußerung eines Wirtschaftsguts über den Abzug des Veräußerungserlöses vom Wert des Sammelpostens zu einer indirekten Übertragung des Veräußerungsgewinns auf andere Wirtschaftsgüter kommt.
- Der Gewinnausweis erfolgt insoweit früher, als die planmäßigen Abschreibungen später verrechnet werden, wenn die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts kürzer als 7 Jahre ist und als bei Wertminderungen auch dann keine außerplanmäßigen

³⁹ Unbestimmt sind die Auswirkungen, wenn bei der GKB / GUB möglicherweise betriebsindividuelle Fluktuationswahrscheinlichkeiten zu verwenden sind (anstatt der pauschalen Berücksichtigung der Fluktuation durch das Passivierungsverbot nach § 6a Abs. 2 EStG: kein Ansatz einer Rückstellung vor Vollendung des 27. Lebensjahrs / Unverfallbarkeit des Anspruchs / Eintritt des Versorgungsfalls).

⁴⁰ Die konkreten Auswirkungen hängen insbesondere davon ab, wie die Leasingraten in einen Tilgungs- und Zinsanteil aufgeteilt werden.

Abschreibungen verrechnet werden können, wenn diese voraussichtlich dauernd sind.

Bei der im deutschen Steuerbilanzrecht möglichen Übertragung von Veräußerungsgewinnen auf ein Ersatzwirtschaftsgut nach § 6b EStG bestehen gegenüber der im RLE vorgesehenen mittelbaren Übertragung (Sammelposten nach Art. 39 RLE) bzw. der direkten Übertragung (Art. 38 RLE) des Veräußerungsgewinns zahlreiche Unterschiede. In einer Gesamtbetrachtung gehen die in dem RLE vorgesehenen Möglichkeiten zur Übertragung von Veräußerungsgewinnen tendenziell weiter als die nach § 6b EStG:⁴¹

- Bei der GKB / GUB kommt es aufgrund von fünf Tatbeständen zu einem späteren Gewinnausweis: Bei den in den Sammelposten eingestellten Wirtschaftsgütern ist nach § 6b EStG keine Übertragung des Veräußerungsgewinns möglich (anlWG-4, VG-3).

Bei der GKB / GUB sind auch die Veräußerung von langlebigen beweglichen Wirtschaftsgütern und die Veräußerung von immateriellen Wirtschaftsgütern begünstigt (anlWG-4, VG-1-1).

Die Behaltensfrist beträgt nur drei Jahre, während nach § 6b EStG eine Zuordnung zum Anlagevermögen von mindestens sechs Jahren vorausgesetzt wird. Bei einem zwangsweisen Verkauf ist im RLE keine Mindestbehaltensfrist zu beachten (VG-1-4).

Bei einer Poolabschreibung sind auch Ersatzbeschaffungen vor Abgang des begünstigten Wirtschaftsguts begünstigt, sofern der Wert des Sammelpostens nicht negativ wird (VG-1-6).

Bei einer fehlenden Reinvestition des Veräußerungsgewinns beläuft sich der Zuschlag auf 10%, während es nach § 6b EStG pro Jahr 6% sind. Nach zwei Jahren macht dieser Unterschied zwei %-Punkte aus (VG-1-7).

- In drei Bereichen kommt es bei der GKB / GUB zu einem früheren Gewinnausweis als nach den Vorgaben in § 6b EStG: Der beim Verkauf von Grund und Boden oder von Anteilen an Kapitalgesellschaften erzielte Gewinn ist nach Art. 38 RLE nicht begünstigt, während Grund und Boden sowie die Anteile an Kapitalgesellschaften, die von einer natürlichen Person gehalten werden, nach § 6b EStG zu den begünstigten Wirtschaftsgütern gehören (VG-1-1).

Nach dem RLE muss das Ersatzwirtschaftsgut demselben oder einem ähnlichen Zweck wie das veräußerte Wirtschaftsgut dienen. Nach § 6b EStG ist zwar der Kreis der begünstigten Wirtschaftsgüter gleichfalls eingegrenzt. Innerhalb der begünstigten Wirtschaftsgüter besteht allerdings mehr Flexibilität. Lediglich bei Binnenschiffen enthält § 6b EStG eine dem RLE ähnliche Anforderung an die Vergleichbarkeit von veräußertem Wirtschaftsgut und erworbenem Ersatzwirtschaftsgut (VG-1-3).

Bei der GKB / GUB ist eine zweijährige Reinvestitionsfrist vorgesehen, während

⁴¹ Zum Vergleich mit der Übertragung des Veräußerungsgewinns nach R 6.6 EStR wird auf Abschnitt 2.6 sowie auf Scheffler und Köstler (2014b), Tab. A-14 (VG-2) verwiesen.

nach § 6b EStG die Reinvestitionsfrist grundsätzlich vier Jahre beträgt und sich bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre verlängert (VG-1-5).

Wird die in Art. 43 RLE für den Verlustabzug vorgesehene Regelung umgesetzt, kommt es insoweit zu einer späteren Verrechnung der Verluste, weil bei der Körperschaftsteuer der Verlustrücktrag entfällt (Verl-1-1, Verl-3). Diesem Effekt steht gegenüber, dass bei dem zeitlich unbegrenzt gewährten Verlustvortrag die derzeit bei der Körperschaftsteuer bestehenden betragsmäßigen Begrenzungen entfallen, sodass insoweit die Verluste früher verrechnet werden können (Verl-1-2, Verl-2-2, Verl-3). Wird davon ausgegangen, dass die im RLE vorgesehene Ausweitung des Verlustvortrags stärker wiegt als die Aufhebung des Verlustrücktrags, kommt es insgesamt betrachtet tendenziell zu einer früheren Verrechnung der Verluste. Die Auswirkungen bei der Einkommensteuer und Gewerbesteuer hängen davon ab, wie bei der Einführung einer GKB / GUB für diese beiden Steuerarten der Verlustabzug geregelt wird.

3.2. Auswirkungen auf die Höhe des zu versteuernden Gewinns (Bemessungsgrundlageneffekt)

Die Regelungen zur Ausgestaltung des Gewinnermittlungsrechts wirken sich in erster Linie auf den Zeitpunkt aus, zu dem die Erträge bzw. Aufwendungen zu verrechnen sind. Über die Abgrenzung zwischen betrieblich veranlassten Geschäftsvorgängen und privaten bzw. gesellschaftsrechtlichen Vorgängen einerseits sowie durch Steuerbefreiungen für Betriebseinnahmen oder Abzugsverbote für Betriebsausgaben andererseits können sich aber auch Auswirkungen auf die Höhe des steuerpflichtigen Gewinns ergeben. Die Einführung der GKB / GUB kann damit auch Bemessungsgrundlageneffekte auslösen.

Zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns kommt es, wenn es sich nach GKB / GUB bei den Aufwendungen um nichtabziehbare Aufwendungen handelt, jedoch nach deutschem Steuerrecht die Aufwendungen abziehbar sind oder wenn nach deutschem Steuerrecht steuerfreie Einnahmen bei der GKB / GUB nicht zu den steuerfreien Einnahmen gehören. Sind Aufwendungen bei der GKB / GUB abziehbar, nach dem deutschen Steuerrecht nicht oder gehören Einnahmen nach GKB / GUB zu den steuerfreien Einnahmen, nach dem deutschen Steuerrecht jedoch nicht, dann kommt es bei der GKB / GUB im Vergleich zur deutschen Gewinnermittlung zu einem niedrigeren Gewinnausweis. Die Höhe der zu versteuernden Einkünfte reduziert sich auch dann, wenn Regelungen aufgehoben werden, die einen Wegfall des Verlustvortrags vorsehen (so in Deutschland § 8c KStG).

3.2.1. Höherer steuerpflichtiger Gewinn

Die GKB / GUB führt zu einem höheren Gewinnausweis, wenn Investitionszulagen über die Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsguts (zeitverzögert) besteuert werden (Fö-3).⁴²

⁴² Bei Investitionszuschüssen ergeben sich durch die Einführung der GKB / GUB nur insoweit Änderungen, als die Verrechnung mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten verbindlich ist, sodass das Wahlrecht zur sofortigen Ertragsvereinnahmung entfällt (Zeiteffekt und nicht Bemessungsgrundlageneffekt).

Für Bewirtungs- und Repräsentationsaufwendungen besteht im deutschen Steuerrecht ein 30%iges Abzugsverbot für die angemessenen und betrieblich veranlassten Bewirtungskosten (§ 4 Abs. 5 Nr. 2, 7 EStG), während nach der GKB / GUB ein 50%iges Abzugsverbot besteht (Art. 14 Abs. 1 Buchst. b). Dieses bei der GKB / GUB höhere Abzugsverbot führt zu einem in der GKB / GUB höheren Gewinnausweis (nBA-7-1).

3.2.2. Niedriger steuerpflichtiger Gewinn

Sowohl bei der Steuerbilanz als auch bei der GKB / GUB sind betriebliche Vorgänge gegenüber gesellschaftsrechtlichen bzw. privaten Vorgängen abzugrenzen. Bei Kapitalgesellschaften liegen allerdings bei der GKB / GUB in Teilbereichen anderen Kriterien zugrunde, die tendenziell mit einem geringeren Gewinnausweis verbunden sind (G-10-1):

- Bei der GKB / GUB reduziert sich der Anwendungsbereich von verdeckten Gewinnausschüttungen, weil nach dem RLE lediglich Abweichungen vom Drittvergleich zu einer Korrektur führen, aber nicht Abweichungen von formalen Vorgaben (Fehlen einer im Voraus getroffenen, eindeutigen Vereinbarung, gegenüber der vertraglichen Vereinbarung abweichende Durchführung, Verstoß gegen das Selbstkontrahierungsverbot, unübliche Geschäfte).
- Bei Kapitalgesellschaften ist die Anwendung der Dividendenfreistellung für verdeckte Gewinnausschüttungen auf Ebene des Empfängers sowie die erfolgsneutrale Behandlung von verdeckten Einlagen auf Ebene des Begünstigten nach dem RLE nicht davon abhängig, wie diese Vorgänge auf Ebene des Vertragspartners behandelt werden (keine korrespondierende Betrachtung wie in § 8 Abs. 3 S. 4 bis 6, § 8b Abs. 1 S. 2, 4 KStG).

Die Einführung der GKB / GUB führt zu einem niedrigeren steuerpflichtigen Gewinn, wenn bei der Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft die nicht abziehbaren Betriebsausgaben in Höhe von 5% der Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen insoweit entfällt, als der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die bei ihm tatsächlich entstandenen Aufwendungen geringer sind (Tochter-1-3).

Vermögensminderungen, die im Zusammenhang mit Forderungen aus Gesellschafterdarlehen stehen, sind im deutschen Steuerrecht unter bestimmten Voraussetzungen nicht abziehbar (§ 8b Abs. 3 S. 4 bis 8 KStG). Bei der GKB / GUB kommt es deshalb zu einem niedrigeren Gewinnausweis, weil der RLE für Verluste aus Gesellschafterdarlehen gegenüber der allgemein für Forderungsverluste vorgesehenen Regelung keine Einschränkungen vorsieht (Tochter-1-4).

Die Höhe der zu versteuernden Einkünfte geht auch dann zurück, wenn es bei Kapitalgesellschaften nach einem Gesellschafterwechsel nicht zu einem vollständigen oder teilweisen Wegfall des Verlustvortrags kommt (Verl-1-3, Verl-2-3).

Bei der GKB / GUB ist die Abziehbarkeit von Fremdkapitalzinsen nur im Rahmen einer Missbrauchsvorschrift vorgesehen (Art. 81 RLE). Wenn die in § 4h EStG und § 8a KStG enthaltenen Regelungen für die „Zinsschranke“ nach Umsetzung des RLE nicht mehr fortgeführt wer-

den können, erhöht sich insoweit der Umfang der (sofort) abziehbaren Fremdkapitalaufwendungen (FK).⁴³

3.2.3. Unbestimmter Bemessungsgrundlageneffekt

Bei der Abgrenzung der nichtabziehbaren Aufwendungen sind noch zahlreiche Fragen offen. Insoweit können die Auswirkungen der Einführung der GKB / GUB lediglich skizziert werden:

- Keine Veränderungen sind beim Abzugsverbot für die Körperschaftsteuer bzw. Einkommensteuer zu erwarten (nBA-1-1, nBA-1-2). Sofern bei der GKB / GUB eine entsprechende Regelung vorgesehen ist, gilt dies auch für die sonstigen Personensteuern, die Umsatzsteuer auf Umsätze, die Entnahmen oder verdeckte Gewinnausschüttungen sind, die Vorsteuer auf bestimmte nichtabziehbare Betriebsausgaben (Repräsentationsaufwendungen) sowie die auf nicht abziehbare Steuern entfallenden Nebenleistungen (u.a. Stundungszinsen, Aussetzungszinsen, Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge, nBA-1-3, nBA-1-4). Bei der GKB / GUB sind auch bei der Behandlung der Grunderwerbsteuer, der Grundsteuer und der Gewerbesteuer keine Änderungen erforderlich (nBA-1-5 bis nBA-1-7). Offen ist, zu welchem Ergebnis die Diskussion um die Behandlung der Versicherungssteuer sowie der Verbrauchsteuern auf Energieerzeugnisse, Alkohol und alkoholische Getränke führt (nBA-1-8, nBA-1-9).
- Übereinstimmung zwischen dem deutschen Steuerrecht und dem RLE besteht hinsichtlich des Abzugsverbots für Bestechungsgelder (nBA-6). Beim Abzugsverbot für Geldbußen, Geldstrafen, Geldgeschenke (grundsätzliche Regelung, nBA-3) sowie für Geldgeschenke und Spenden an gemeinnützige Organisationen⁴⁴ (nBA-5) können sich im Einzelfall Abweichungen ergeben.
- Im Übrigen hängen die Auswirkungen der Einführung der GKB / GUB davon ab, welcher Änderungsbedarf bei den in § 4 Abs. 5 bis 7 EStG, § 12 EStG und § 10 KStG enthaltenen Sachverhalten besteht (nBA-7-2 bis nBA-13, nBA-15). Eine Reduzierung der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage ergibt sich beispielsweise dann, wenn das 50%ige Abzugsverbot für Aufsichtsratsvergütungen (§ 10 Nr. 4 KStG) mit Einführung der GKB / GUB entfällt (nBA-15-2).

4. Fazit

Wie diese Analyse zeigt, bestehen zwischen den Gewinnermittlungsregelungen nach GKB / GUB und deutschem Steuerrecht bei wichtigen Sachverhalten sowohl Übereinstimmungen, aber auch Abweichungen. Im RLE sind jedoch keine Regelungen enthalten, die den nationa-

⁴³ Bei den für natürliche Personen zu beachtenden Einschränkungen hinsichtlich des Abzugs von Fremdkapitalzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG einerseits sowie hinsichtlich der 25%igen Hinzurechnung von Fremdkapitalaufwendungen nach § 8 Nr. 1 GewStG andererseits müssen bei Einführung der GKB / GUB möglicherweise keine Änderungen vorgenommen werden.

⁴⁴ Wird der Spendenabzug in der GKB / GUB nicht geregelt, können die derzeit in Deutschland geltenden Regelungen beibehalten werden.

len deutschen Gewinnermittlungsregelungen im Grundsatz widersprechen würden. Die Abweichungen, die zwischen den beiden Rechnungslegungsformen bestehen, sind zudem nicht so gravierend, dass sie eine Übernahme des RLE zur GKB / GUB im Wege stehen würden.

Aus dieser Analyse kann allerdings nicht abgeleitet werden, ob ein Übergang vom deutschen nationalen Bilanzsteuerrecht auf die steuerlichen Gewinnermittlungsregelungen des Vorschlags der Europäischen Kommission zu einer GKB / GUB für die Unternehmen, aber auch für den Staat zu einer Mehr- oder Minderbelastung führen werden. Der Gesamteffekt aus Sicht der Unternehmen aber auch aus Sicht des Staates ist abhängig davon, welche Sachverhalte für das Unternehmen eine zentrale Rolle spielen.⁴⁵

Voraussetzung für die Übernahme einer GKB / GUB in das nationale Steuerrecht ist allerdings, dass sich sowohl der Staat als auch die Unternehmen aufgeschlossen gegenüber den RLE zeigen. Der RLE zur GKB / GUB enthält jedoch noch einige offene Fragen. So gibt es zum einen Sachverhalte, zu denen der RLE keine Regelungen enthält. Zum anderen enthält der RLE Vorschriften, die unbestimmt sind, sodass für die Behandlung des betreffenden Sachverhalts eine weitere Konkretisierung erforderlich ist. Als Beispiel können die Herstellungskosten angeführt werden. Bei diesen ist unklar, ob die Gemeinkosten einzubeziehen sind, und wenn ja, welche Gemeinkosten. Darüber hinaus sind die Aspekte anzusprechen, die dann relevant werden, wenn sich die Umsetzung des RLE nicht auf Kapitalgesellschaften beschränkt (GKB), sondern auch Personenunternehmen einbezogen werden (GUB). Diese bislang unklar bzw. unbefriedigend geregelten Sachverhalte können bis zu einer endgültigen Verabschiedung des RLE noch konkretisiert und angepasst werden. Sofern der deutsche Staat und die deutschen Unternehmen den Harmonisierungsprozess aktiv begleiten, bestehen für sie bei diesem Abstimmungsprozess mit den anderen EU-Mitgliedstaaten mehr Mitspracherecht, als wenn sie versuchen würden, eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften zu verhindern.⁴⁶

⁴⁵ Zu den materiellen Auswirkungen siehe Spengel, Ortmann-Babel, Zinn und Matenaer (2013).

⁴⁶ Vgl. Scheffler und Krebs (2011), S. 28*.

Literatur

- AK GKKB (2007), Arbeitsgruppe „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (AK GKKB), CCCTB/WP057\doc\de vom 26.7.2007.
- Becker, J. und Loose, T. (2012), Zur geplanten Ausdehnung des materiellen Korrespondenzprinzips auf hybride Finanzierungen, Internationales Steuerrecht, S. 758-763.
- Bericht des Rates (2013), Bericht des Rates (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen, 11507/13, vom 25.6.2013.
- Brocke, K von und G. Rottenmoser (2011), Die GKKB im Lichte der Rechtsetzungskompetenzen der EU – Harmonisierung direkter Steuern?, Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht, S. 620-626.
- Deutscher Bundestag (2011), Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage zur Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, BT-Drucks. 17/5748 vom 5.5.2011.
- Europäische Kommission (2011), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121 endgültig/2.
- Europäisches Parlament (2012), Bericht über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2011)0121 – C7-009 2/2011 – 2011/0058(CNS).
- Förster, G. und S. Krauß (2011), Der Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission zur Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vom 16.3.2011, Internationales Steuerrecht, S. 607-615.
- Grangl, I. und M. Petutschnig (2011), Das Abschreibungskonzept des GKKB-Richtlinienvorschlags: The two-tiered system of amortization and depreciation in the proposal for a directive on CCCTB, Steuer und Wirtschaft International, S. 483-502.
- Herzig, N. (2011), Vorschlag einer GKKB-RL - ein ambitioniertes Zukunftsprojekt, Der Betrieb, Heft 15, S. M01.
- Herzig, N. (2012a), Perspektiven der Ermittlung, Abgrenzung und Übermittlung des steuerlichen Gewinns, Der Betrieb 2012, S. 1-9.
- Herzig, N. (2012b), Prinzipienorientierung und schrittweise Umsetzung des GKKB-Projekts, Finanz-Rundschau, S. 761-762.
- Herzig, N. und J. Kuhr (2011a), Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung nach dem GKKB-Richtlinienentwurf, Der Betrieb, S. 2053-2058.
- Herzig, N. und J. Kuhr (2011b), Realisations- und Imparitätsprinzip im Richtlinienentwurf der GKKB, Steuer und Wirtschaft, S. 305-322.
- Kahle, H. und S. Schulz (2011a), Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, S. 455-475.

- Kahle, H. und S. Schulz (2011b), Sachstand und Lösungsansätze zur Entwicklung einer G(K)KB, Finanz-Rundschau, S. 49-57.
- Kahle, H. und S. Schulz (2011c), Richtlinienentwurf für eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union: Regelungen zur Gewinnermittlung, NWB Unternehmensteuern und Bilanzen, S. 296-303.
- Kahle, H., A. Dahlke und S. Schulz (2011), Der EU-Richtlinienentwurf zur CCCTB – Anmerkungen aus Theorie und Praxis, Die Unternehmensbesteuerung, S. 491-503.
- Lang, M. (2012), Das Territorialitätsprinzip und seine Umsetzung im Entwurf der Richtlinie über eine Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Steuer und Wirtschaft, S. 297-317.
- Lenz, M. und G. Rautenstrauch (2011), Der Richtlinienentwurf zur Gemeinsamen konsolidierten KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB), Der Betrieb, S. 726-731.
- Marx, F.J. (2011), Die Gewinnermittlungskonzeption der GKKB nach dem Richtlinienentwurf der EU-Kommission, Deutsche Steuer-Zeitung, S. 547-555.
- Oestreicher, A. und C. Spengel (2003), Zur Reform der steuerlichen Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter vor dem Hintergrund des Standortwettbewerbs: Wirtschaftliche Nutzungsdauer, technische Nutzungsdauer oder gesetzliche Fixierung des Abschreibungszeitraums, Betriebs-Berater, S. 926-936.
- Petutschnig, M. (2011), Neuer Anlauf zur Common Consolidated Corporate Tax Base, Österreichische Steuerzeitung, S. 325-333.
- Prinz, U. (2011), Das europäische GKKB-Projekt – eine Einschätzung aus Beratersicht, NWB Unternehmensteuern und Bilanzen, S. 461-463.
- Rat der Europäischen Union (2012), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kommissvorschlag, 8387/12 FISC 49, 2011/0058(CNS), vom 4.4.2012.
- Rat der Europäischen Union (2013a), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kommissvorschlag, 9180/13 FISC 80, 2011/0058(CNS), vom 2.5.2013.
- Rat der Europäischen Union (2013b), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kommissvorschlag, 14768/13 FISC 181, 2011/0058(CNS), vom 14.10.2013.
- Rat der Europäischen Union Gruppe Steuerfragen (Direkte Besteuerung) (2012), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), RAT: 8387/12.
- Rödter, T. (2011), Einführung einer neuen Gruppenbesteuerung an Stelle der Organschaft, Die Unternehmensbesteuerung, S. 473-490.
- Scheffler, W. (2011), Besteuerung von Unternehmen, Band II: Steuerbilanz, 7. Aufl., Heidelberg.

- Scheffler, W. und M. Köstler (2013a), Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Kompromissvorschlag zur G(K)KB führt zur Annäherung an das deutsche Steuerrecht (Teil I), Deutsches Steuerrecht, S. 2190-2194.
- Scheffler, W. und M. Köstler (2013b), Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Kompromissvorschlag zur G(K)KB führt zur Annäherung an das deutsche Steuerrecht (Teil II), Deutsches Steuerrecht, S. 2235-2240.
- Scheffler, W. und M. Köstler (2014a), Kompromissvorschlag zur GK(K)B – Die Arbeiten am Richtlinienentwurf zur GK(K)B gehen weiter, Deutsches Steuerrecht, S. 664-669.
- Scheffler, W. und M. Köstler (2014b), Harmonisierung der Gewinnermittlung in der EU – Tabellarischer Vergleich der Gewinnermittlungsregeln der Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) / Gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB) mit der Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG (Steuerbilanz), TaxFACTs Schriftenreihe Nr. 2014-01, Nürnberg, <http://www.steuerinstitut.wiso.uni-erlangen.de/publikationen/pub1.shtml>.
- Scheffler, W. und M. Köstler (2014c), Analyse der Übergangsregelungen bei Einführung einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage / Gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GKB / GUB), ZEW Discussion Paper No. 2014 (im Erscheinen), Mannheim.
- Scheffler, W. und C. Krebs (2011), Richtlinienvorschlag zur CCCTB: Bestimmung der Bemessungsgrundlage im Vergleich mit der Steuerbilanz nach EStG, Deutsches Steuerrecht, Beihefter zu Heft 22, S. 13*-28*.
- Spengel, C. und Y. Zöllkau (2012), Common Consolidated Corporate Tax Base (CC(C)TB) and the Determination of Taxable Income – An International Comparison, Berlin/Heidelberg.
- Spengel, C., M. Ortmann-Babel, B. Zinn, und S. Matenaer (2013), Gemeinsame Konsolidierte KSt-Bemessungsgrundlage (GK(K)B) und steuerliche Gewinnermittlung in den EU-Mitgliedstaaten, der Schweiz und der USA - Eine vergleichende und quantitative Analyse -, Der Betrieb, Beilage zu Heft 8, S. 1-16.
- Vascega, M. und S. van Thiel (2011), The CCCTB Proposal: The next Step towards Corporate Tax Harmonization in the European Union?, European Taxation, S. 374-382.
- Vermeulen, H. und M. Blaauw (2011), The Tax Treatment of Directly Held Real Estate under the Proposed CCCTB Directive, European Union, S. 533-544.