

GmbH-Dokumentation

Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt vom 21.1.2008 zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanz- rechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG)

Bundesministerium der Justiz
Herrn MR Dr. Christoph Ernst
11015 Berlin

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des
Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Bil-
MoG)

Ihr Aktenzeichen: III A 3 – 3507/31-32 1431/2007

Sehr geehrter Herr Dr. Ernst,

wir beziehen uns auf Ihr Schreiben vom 8.11.2007 in vor-
stehender Angelegenheit und nehmen ergänzend zu unse-
rem Schreiben vom 20.12.2007 im Folgenden *speziell zu*
steuerlichen Konsequenzen des vorbezeichneten Referen-
tenentwurfs wie folgt Stellung.

Wir würden uns sehr freuen, wenn diese Überlegungen im
weiteren Gesetzgebungsverfahren noch Berücksichtigung
finden könnten.

Mit den besten Grüßen

Ihre

Centrale für GmbH
Dr. Otto Schmidt

A. Allgemeine Vorbemerkungen

Wir begrüßen sehr, dass der Gesetzentwurf „grundsätzlich
auf Steuerneutralität angelegt“ ist (so die Gesetzesbegrün-
dung, Referentenentwurf S.78). Wäre dies nicht gewähr-
leistet, so sehen wir das Ziel einer kurzfristigen Umset-
zung des insgesamt sehr ambitionierten Gesetzgebungs-
vorhabens gefährdet. Wir halten es allerdings für dringend
geboten, im Detail zu prüfen, ob das gesetzte Ziel der
Steuerneutralität tatsächlich erreicht wird. Gerade die
Ausrichtung bestimmter handelsrechtlicher Grundsätze an
die IFRS lässt aus jetziger Sicht vermuten, dass die steuer-
lichen Auswirkungen sehr viel weitreichender sein wer-
den, als dies derzeit absehbar ist. Im Einzelnen gehen wir
auf die aus unserer Sicht sich stellenden Probleme in den
folgenden Abschnitten ein.

B. Zukunft des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

I. Grundsätzliche Beibehaltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

Zwar ist geplant, die umgekehrte Maßgeblichkeit (§ 5
Abs.1 S.2 EStG) aufzugeben, worauf noch einzugehen
sein wird, jedoch wird ausdrücklich an der materiellen
Maßgeblichkeit (§ 5 Abs.1 S.1 EStG) festgehalten. Diese
wird mit der vorgesehenen Neufassung des § 5 Abs.1 S.2
EStG sogar noch gestärkt.

Andererseits muss klar gesehen werden, dass insbesondere
die geplante „maßvolle Annäherung der handelsrechtli-
chen Rechnungslegungsvorschriften an die IFRS“ (Gesetz-
begründung, Referentenentwurf S.61) zu einem Aus-

einanderdriften von handels- und steuerrechtlicher Rech-
nungslegung führen wird. Die Bedeutung der steuerlichen
Vorbehaltssnormen wird deutlich steigen. Die Aufstellung
einer „Einheitsbilanz“ wird zunehmend schwieriger, was
die Administrationskosten der Unternehmen tendenziell
erhöht.

Allerdings sollte die vorgesehene Beibehaltung des Maß-
geblichkeitsgrundsatzes nur als Zwischenschritt gesehen
werden. Vieles spricht für eine Entkoppelung der steuerli-
chen Gewinnermittlung von der Handelsbilanz. Zum einen
würde dies die Möglichkeiten weiterer Angleichungen
der handelsrechtlichen Rechnungslegung an die IFRS
deutlich erweitern. Zum anderen bestünde die Möglich-
keit, die steuerliche Gewinnermittlung auf eine klare ge-
setzliche Grundlage zu stellen. Vieles spricht für die Ein-
führung der Einnahmenüberschussrechnung – ggf. in einer
angepassten Form – als alleinige Gewinnermitt-
lungsmethode (hierzu nur stellvertretend *Weber-Grellet*,
DStR 1998, 1343 und *Herzig/Hauser*, DB 2004, 1). Für
die Einnahmenüberschussrechnung spricht nicht nur die
Einfachheit der Gewinnermittlung, sondern auch die Mes-
sung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen als An-
knüpfungspunkt für die Besteuerung an den Zahlungs-
stromveränderungen, was der großen Bedeutung der Cash-
flow-Rechnung in der Betriebswirtschaftslehre als Bewer-
tungs- und Steuerungsbasis entspricht. Die Nachteile des
alleinigen Abstellens auf eine Einnahmenüberschussrech-
nung müssen allerdings auch ausreichend gewürdigt wer-
den. Zu nennen sind insbesondere höhere Schwankungen
der steuerlichen Bemessungsgrundlage aufgrund von Zu-
fälligkeiten des Zahlungsanfalls um den Jahreswechsel.

Bereits durch die vorgesehene Befreiung kleinerer Einzel-
kaufleute und Personengesellschaften von der Buchfüh-
rungs- und Bilanzierungspflicht nach HGB (§ 241 a Abs.1
HGB-E) dürfte die Bedeutung der Einnahmenüberschuss-
rechnung nach § 4 Abs.3 EStG von den Fallzahlen her
deutlich an Gewicht gewinnen. Dies ist zu begrüßen, da
hiermit ein wesentlicher Schritt zur Regulierung und
damit Reduzierung von Verwaltungskosten gegangen wird.
Dies erfordert aus unserer Sicht allerdings Bemühungen,
die Einnahmenüberschussrechnung steuerlich auf eine klare
Gesetzesgrundlage zu stellen, insbesondere die für die
Gewinnermittlung maßgebenden Begriffe klar zu definie-
ren und Ausnahmeregelungen vom Grundsatz des Abstel-
lens auf Zahlungsstromgrößen auf ein Minimum zu redu-
zieren.

II. Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit

Die geplante Abschaffung der umgekehrten Maßgeblich-
keit durch Streichung der jetzigen Regelung des § 5 Abs.1
S.2 EStG und Anpassungen der §§ 247 Abs.3, 273 HGB-
E und § 254 HGB, ist zu begrüßen. Bereits seit geraumer
Zeit spricht sich die h.M. hierfür aus. Es ist nicht nachvoll-
ziehbar, dass die aus Vereinfachungsgesichtspunkten ein-
geführte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuer-
bilanz damit verbunden wird, dass über die umgekehrte
Maßgeblichkeit steuerliche Subventionsnormen der Ziel-
setzungen des handelsrechtlichen Rechnungslegungs-
werks, insbesondere der Informationsfunktion, entgegen-
stehen. Eine Streichung der umgekehrten Maßgeblichkeit
würde nach unserer Ansicht zur Zukunftsfähigkeit des
deutschen Handelsbilanzrechts beitragen.

Allerdings reicht u.E. zur Erreichung des angestrebten
Ziels im Steuerrecht die Streichung des jetzigen S.2 in § 5

Abs. 1 EStG nicht aus. Vielmehr muss sichergestellt werden, dass steuerliche Sonderabschreibungen und die Bildung steuerfreier Rücklagen steuerlich zulässig sind, auch ohne dass dies in der Handelsbilanz nachvollzogen wird. Insbesondere müsste eine Anpassung von § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 5 EStG, welcher die Rücklagenbildung in der Buchhaltung erfordert, erfolgen. Insoweit regen wir eine kritische Überprüfung sämtlicher einschlägiger steuerlicher Normen an.

III. Fortgeltung der formellen Maßgeblichkeit?

Während die materielle Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG die Rechtsgrundlagen für die Erstellung der Steuerbilanz angibt, wird unter der formellen Maßgeblichkeit die Anbindung der Steuerbilanz an die konkret erstellte Handelsbilanz verstanden. Die Gültigkeit der formellen Maßgeblichkeit war lange Zeit umstritten, ist aber mit der Einfügung des § 5 Abs. 1 S. 2 EStG durch das WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408 = BStBl. I 1989, 505) ausdrücklich klargestellt worden. Bestehen für einen Ansatz Wahlrechte, die auch steuerlich gelten, so bedeutet formelle Maßgeblichkeit, dass mit dem in der Handelsbilanz gewählten Wertansatz auch der Ansatz der Steuerbilanz festgelegt ist.

Nunmehr ist eine Streichung des § 5 Abs. 1 S. 2 EStG geplant, so dass die seinerzeit diskutierten Fragen hinsichtlich der Reichweite der in § 5 Abs. 1 S. 1 EStG kodifizierten Maßgeblichkeit wieder aktuell werden. Insbesondere dürfte die Frage wieder zu stellen sein, ob sich die Maßgeblichkeit dann nur auf den Bilanzansatz oder aber auch auf die Bewertung erstreckt. Wird eine Erstreckung der materiellen Maßgeblichkeit auf die Bewertung verneint, so würde eine Abschaffung der formellen Maßgeblichkeit zu einem deutlichen Auseinandergehen von Handels- und Steuerbilanz führen.

Aus unserer Sicht sollten diese Unsicherheiten vermieden werden. Da die umgekehrte Maßgeblichkeit lediglich nur eine „Kehrseite“ der formellen Maßgeblichkeit darstellt, halten wir eine Streichung des § 5 Abs. 1 S. 2 EStG und damit eine Abschaffung der formellen Maßgeblichkeit nicht als das geeignete Instrument zur Verhinderung der negativen Folgen der umgekehrten Maßgeblichkeit. Aus diesem Grunde empfehlen wir eine Beibehaltung des § 5 Abs. 1 S. 2 EStG und damit der formellen Maßgeblichkeit. Dagegen sollten die zu Recht kritisierten Wirkungen der umgekehrten Maßgeblichkeit konkret in den betroffenen steuerlichen Normen dadurch beseitigt werden, indem insoweit entweder Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes im Einkommensteuergesetz verankert werden oder aber die entsprechenden steuerlichen Wahlrechte u.Ä. außerhalb der Steuerbilanz abgebildet werden.

C. Zu Einzelvorschriften mit steuerlicher Auswirkung

I. Wirtschaftliche Zurechnung in der Handelsbilanz (§ 246 HGB)

In § 246 Abs. 1 S. 1 HGB ist eine Verankerung des Prinzips der wirtschaftlichen Zurechnung im Handelsgesetzbuch geplant. In der Gesetzesbegründung wird ausdrücklich eine Annäherung an die auch nach den IFRS übliche wirtschaftliche Betrachtungsweise („substance over form“) genannt. Bislang erfolgte eine Zurechnung auch in der Handelsbilanz im Wesentlichen in Anlehnung an § 39

AO. Die nun geplante Anlehnung an die Regelungen der IFRS dürfte in nicht wenigen Fällen eine andere Zuordnung als bislang gebieten, was über § 5 Abs. 1 EStG auch Auswirkungen auf die steuerliche Gewinnermittlung hätte. Insbesondere bei der wirtschaftlichen Zuordnung von Leasinggegenständen könnten sich deutliche Veränderungen ergeben, was die bisherige Vertragspraxis in diesem Bereich, welche sich im Wesentlichen an den steuerlichen Leasingerlassen orientiert, in Frage stellen würde.

Insoweit regen wir eine weitergehende Überprüfung der sich stellenden Konsequenzen der geplanten Neuregelung an. Insbesondere wäre zu überprüfen, ob nicht zumindest eine Übergangsregelung für bestehende Verträge geboten ist.

II. Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände (§ 248 Abs. 2 HGB-E)

Nach der Begründung zu der geplanten Aufhebung des § 248 Abs. 2 HGB ergeben sich aufgrund von § 5 Abs. 2 EStG durch diese Gesetzesänderung keine steuerlichen Auswirkungen. Dem ist grundsätzlich zuzustimmen. Insoweit halten wir eine Abstimmung mit dem Bundesministerium für Finanzen dahingehend, dass an dem in § 5 Abs. 2 EStG kodifizierten steuerlichen Aktivierungsverbot festgehalten wird, für besonders wichtig. Ansonsten drohen insbesondere „forschungsintensiven“ Branchen massive Nachteile, da die steuerliche Abzugsfähigkeit von Forschungs- und Entwicklungskosten im Wesentlichen die einzige Förderung dieser für die deutsche Volkswirtschaft so wichtigen Bereiche darstellt.

III. Zeitwertansatz bei zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten (§ 253 Abs. 1 S. 3 HGB-E)

§ 253 Abs. 1 S. 3 HGB-E sieht vor, dass „zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente“ zwingend mit ihrem beizulegenden Zeitwert anzusetzen sind.

Im Hinblick auf die steuerlichen Auswirkungen der geplanten Änderung ist schon die Gesetzesbegründung nicht eindeutig. Allein dies spricht für eine Klarstellung, dass insoweit das Anschaffungskostenprinzip nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG den Ausweis unrealisierter Gewinne nicht zulässt und damit auch nicht der Besteuerung unterwirft. Aber auch bei Bewertungsabschlägen droht ein Auseinanderlaufen zwischen Handels- und Steuerbilanz, da der Ansatz eines niedrigeren Teilwerts steuerlich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG nur dann zulässig ist, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt.

Gerade vor dem Hintergrund, dass mit der vorgesehenen Änderung den Bedürfnissen ganz bestimmter Branchen entsprochen werden soll, ist aus unserer Sicht eine branchenspezifische Regelung – und somit eine entsprechende Verankerung in den speziellen Bereichen des Handelsgesetzbuches – zu befürworten. Dies vermeidet, dass die sich bereits jetzt abzeichnenden Problembereiche dieser Regelung eine breite Ausstrahlungswirkung erfahren werden.

Für die Centrale für GmbH

Dr. Otto Schmidt

gez.

Dr. Joachim Schiffers, WP/StB