

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA)
e.V.¹.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

- Die Maßgeblichkeit im System internationaler Steuerbemessungsgrundlagen
vor dem Hintergrund aktueller Herausforderungen -

Inhaltsverzeichnis

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung	1
1. Stand der Maßgeblichkeit.....	3
1.1 Entstehung und historische Entwicklung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes	3
1.2 Aushöhlungen der Maßgeblichkeit (Durchbrechung, Umkehrung, Diagonalisierung)	7
1.3 Maßgeblichkeit im internationalen Vergleich - die Handhabung in ausgewählten Ländern.....	10
1.3.1 Staaten mit überwiegender oder ausschließlicher Maßgeblichkeit	11
Schweiz.....	12
1.3.2 Staaten ohne oder mit sehr eingeschränkter Maßgeblichkeit	13
1.4 Aktueller Druck auf die Maßgeblichkeit	14
1.4.1 Druck auf Europa durch internationale Rechnungslegungsvorschriften?	15
1.4.2 Druck auf die Maßgeblichkeit durch „Maßnahmen“ des Gesetzgebers.....	16
1.4.3 Auswirkungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 auf die grundlegenden Bewertungsprinzipien und auf die Maßgeblichkeit	17
1.4.4 Maßgeblichkeit oder Ende der Einheitsbilanz?	18
2. Maßgeblichkeit als praktikables Prinzip	19
2.1 Vereinfachung durch Einheitsbilanz	19
2.2 Praktische Auswirkungen durch die IAS-Bilanzierung im Einzelabschluss....	20
3. Alternative Steuerbemessungsgrundlagen	21
3.1 Strukturierung möglicher Steuerbemessungsgrundlagen.....	21

1 Vgl. An dieser Stellungnahme haben mitgearbeitet: WP + StB Dipl.-Kfm. Gunther Düll (stv. AK-Leiter), Nördlingen; Dipl.-Volksw. Dieter-H. Fleck, Nürnberg; WP + StB Dipl.-Volksw. Dr. Christian Gans (stv. AK-Leiter), Bad Homburg v.d.H.; WP + StB Dipl.-Kfm. Claus A. Hensel, Frankfurt/Main; StB Dipl.-Betriebsw.(FH) Heinz Köstler, Abensberg; StB Dipl.-Kfm. Larsen Längen, Erkelenz; RA Dipl.-Finanzwirt Klaus Resing, Düsseldorf; Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Joachim S. Tanski (AK-Leiter), Berlin/Brandenburg; WP Dipl.-Kffr. Marlies-Ria Uekermann, Frankfurt/M.; Dipl.-Betriebsw. (FH) Ralf Zeretzke, Klein-Kreutz.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

3.1.1	Cashflow-orientierte Rechnungen.....	23
3.1.2	Einnahmen-Überschuss Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG.....	25
3.1.3	Eigenständige (autonome) Steuerbilanz	26
3.1.4	Koppelung an kaufmännische Rechenwerke.....	27
3.1.4.1	Handelsgesetzbuch (HGB)	27
3.1.4.2	International Accounting Standards (IAS) und Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP)	28
3.2	Beurteilung der Steuerbemessungsgrundlagen.....	31
3.2.1	Die Problematik der Beurteilung von Steuerbemessungsgrundlagen.....	31
3.3.2	Die Beurteilung von Steuerbemessungsgrundlagen aus Sicht des Staates....	32
3.2.3	Die Beurteilung von Steuerbemessungsgrundlagen aus der Sicht des Steuerpflichtigen.....	34
4.	Vorschlag des BWA-Arbeitskreises	35
5.	Zusammenfassung	37

Stand: 28.2.2004

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

Mit der Übernahmeverordnung der EU² werden die IAS / IFRS³ ab 2005 zumindest für Konzernabschlüsse europaweit als zwingende Vorgabe eingeführt und die Übernahme dieser Standards auch für Einzelabschlüsse den einzelnen Mitgliedsstaaten der EU freigestellt. Da eine langfristige Parallelität zwischen einem HGB-Abschluss und einem IAS-Abschluss nur schwer vorstellbar ist, kann mittelfristig von einer generellen Übernahme der IAS für alle Unternehmen ausgegangen werden. Mit einem Wegfall des HGB-Abschlusses verliert das Steuerrecht aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes jedoch die heute geltende Basis der Ermittlung einer Steuerbemessungsgrundlage. Diese Überlegung heizt seit einiger Zeit die Diskussion über eine „Nach-Maßgeblichkeits-Ära“ an und führt zu kontroversen Statements. Neue Nahrung hat dieser Streit durch die Äußerung der Bundesregierung⁴ über eine zumindest zeitweilige Beibehaltung der HGB-Rechnungslegung für gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Zwecke neben den IAS gefunden. Als Beitrag zu dieser Diskussion hat der BWA-Arbeitskreis „Steuern und Revision“ nachfolgend die grundlegenden Aspekte des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, die Folgen einer fehlenden Maßgeblichkeit sowie Überlegungen zu einem Ersatz der Anbindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz zusammengetragen und kritisch gewürdigt.

1. Stand der Maßgeblichkeit

1.1 Entstehung und historische Entwicklung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

Nachdem das zu versteuernde gewerbliche Einkommen zunächst nach einer Einnahme-Überschussrechnung ermittelt wurde, tritt die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für die Ertragsbesteuerung – ohne dass von einem Grundsatz der Maßgeblichkeit gesprochen wird – erstmals im Jahre 1874 in den Einkommensteuergesetzen der Länder Sachsen und Bremen auf. So heißt es im bremischen EStG vom 17.12.1874: *„zum reinen Einkommen sind zu rechnen: Der Gewinn aus Handelsgeschäften, so wie sich derselbe aus dem nach den Bestimmungen des Handelsgesetzbuches aufgestellten Jahresabschlusses ergibt. Dabei muß der Handelstreibende die von ihm selbst und seiner Familie verbrauchten Vorräthe, Waaren und baaren Beträge als Theil des zu besteuernenden Einkommens berechnen“*⁵. Die Steuersätze betragen zu dieser Zeit zwischen 0,6 % und 4 %.

Weitere Länder des Deutschen Reiches übernahmen diese Regelung im Wesentlichen bis zum Ende des 19. Jahrhunderts. § 33 Abs. 2 (Reichs-)EStG vom 29.03.1920 dehnte diese Grundsätze auf das gesamte Reichsgebiet aus⁶. Die nach handelsrechtlichen Grundsätzen aufgestellte Bilanz war dabei die alleinige Grundlage für die Be-

2 Vgl. ABIEG L 243 vom 11. 09.2002.

3 Vgl. International Accounting Standards, künftig International Financial Reporting Standards.

4 Vgl. Presseerklärung der Bundesregierung von 26.02.2003.

5 Vgl. Abgedruckt bei Pohl, Die Entwicklung des ertragsteuerlichen Maßgeblichkeitsprinzip, 1983, S. 280.

6 Vgl. RGBl. 1920, S. 359ff. [372].

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

steuerung. Steuerliche Sondervorschriften bestanden nicht. Die Übernahme des handelsrechtlichen Ergebnisses für die Besteuerung erfolgte, weil der Gesetzgeber hierin eine sichere Grundlage sah, die ihm eine entsprechende Kontrolle ermöglichte⁷. Weiterer fiskalischer Handlungsbedarf bestand angesichts zwar erhöhter aber immer noch moderater Steuersätze nicht.

Nachdem bereits das Änderungsgesetz vom 24.03.1921⁸ die Anschaffungs- und Herstellungskosten als Höchstwerte für die steuerliche Bewertung eingeführt hatte, eine solche Höchstwertvorschrift bestand im Handelsrecht noch nicht, löste das EStG vom 10.08.1925⁹ die einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften stärker vom Handelsrecht. Die Abweichungen betrafen im Wesentlichen Abschreibungen und Bewertungen, die teilweise auch heute noch Gültigkeit besitzen (§§ 6 und 7 EStG).

Der Gesetzgeber hat dies wie folgt begründet: *„Grundsätzlich soll die Steuerbilanz sich also an die Handelsbilanz anschließen. Eine volle Übereinstimmung besteht aber nicht. In der kaufmännischen Bilanz ist dem Ermessen des Geschäftsmannes ein weiterer Spielraum gelassen, er darf sich nur nicht zu hoch einschätzen. In der Einkommensteuerbilanz, die keine Bestands-, sondern nur eine Erfolgsbilanz ist, sollen die tatsächlichen Geschehnisse innerhalb eines Steuerabschnitts ihren Ausdruck finden. Daher müssen, abgesehen von der sachlichen Richtigkeit, die Werte zutreffend sein und eine Reihe von speziellen Steuervorschriften berücksichtigt werden“*¹⁰.

Mit dem EStG 1925 wurde vom Gesetzgeber erstmals an die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) angeknüpft. Was dabei zu den GoB gehört, war zum damaligen Zeitpunkt wie heute auch nur bruchstückhaft kodifiziert und verbindlich festgelegt. Sie werden als Gewohnheitsrecht, Handelsbräuche und Verkehrsanschauungen angesehen, „sie stehen als solche nicht außerhalb gesetzten Rechts, sondern stellen Konkretisierungen desselben dar“¹¹. Schriftlich fixierte Vorschriften bestanden einige Zeit nach Verkündung des EStG 1925 durch einen Erlass des Reichs- und Preußischen Wirtschaftsministers und Reichskommissars für Preisbindung vom 11.11.1937 (!)¹². Der RFH hat diesen Erlass als Normen i.S.d. Handelsrecht anerkannt¹³.

Nach dem Wortlaut des § 13 EStG 1925 mussten die steuerlichen Vorschriften „beachtet“ werden, was in der Folge zu einem Auslegungstreit führte¹⁴. Trotz der Einführung der steuerlichen Sondervorschriften sollte es bei dem Vorrang der handels-

7 Vgl. Begründung zum Reichseinkommensteuergesetz vom 29.11.1919, Nat.vers. 1919, Drucks. Nr. 1624, S. 59.

8 Vgl. RGBl. 1921, s. 313ff. [318] (§33a).

9 Vgl. RGBl. 1925, Teil I, S. 189.

10 Vgl. Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Reichstag III. Wahlperiode 1924/25, Drucks. 795, S. 46.

11 Vgl. Beisse, StuW 1984, S. 6.

12 Vgl. Peter/v. Bornhaupt/Körner, Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nach dem Bilanzrichtliniengesetz.

13 Vgl. RFH v. 21.06.1939, IV 301/39, RStBl. S. 955.

14 Vgl. Strutz, Kommentar zum EStG, 1927, § 13 Anm. 10ff-.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

rechtlichen GoB bleiben. Dies wird an einem Urteil des Reichsfinanzhofes vom 30.03.1927 deutlich¹⁵. Nach § 13 EStG 1925 hatten die Handelsbücher führenden Kaufleute ihren Gewinn nach den GoB zu ermitteln, wobei § 19 EStG 1925 zu beachten war. Diese Vorschrift eröffnete u.a. das Wahlrecht, dem Betrieb dienende Wirtschaftsgüter entweder mit dem gemeinen Wert oder den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, § 19 Abs. 1 und 2 EStG 1925. Der Reichsfinanzhof versagte in dem vorgenannten Urteil dem Steuerpflichtigen dieses Wahlrecht. Nach seiner Auffassung widersprachen die GoB dem steuerlichen Wahlrecht gem. § 19 Abs. 2 EStG 1925.

Dieser Meinungsstreit wurde im EStG 1934 zu Gunsten des Steuerrechts beendet, in dem das Wort „beachten“ durch „befolgen“ ersetzt wurde¹⁶. Der Vorrang steuerrechtlicher Sonderregelungen als Ausnahme von dem Grundsatz der Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Vorschriften war danach klargestellt. Die Rechtsprechung des RFH blieb jedoch auch in der Folgezeit bei dem Grundsatz der Maßgeblichkeit des konkreten Handelsbilanzansatzes für die steuerliche Gewinnermittlung¹⁷.

Durch das Steuerneuordnungsgesetz vom 16.12.1954¹⁸ wurde mit Wirkung ab dem 01.01.1955 der Kreis der Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 5 EStG zu ermitteln hatten, erweitert. Bis zu diesem Zeitpunkt fielen nur die in das Handelsregister eingetragenen Gewerbetreibende unter diese Gewinnermittlungsvorschrift. Gleichzeitig wurde klargestellt, dass auch diese Gewerbetreibenden bei der Gewinnermittlung die „handelsrechtlichen“ GoBs zu beachten hatten¹⁹.

Nachdem mit dem EStG 1934 die Entwicklung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zunächst einen Abschluss erreicht hatte, brachte das EStG 1969 erstmals wieder gravierende Veränderungen. Der Wortlaut des § 5 Abs. 2 und 3 EStG 1969 regelte den Ansatz von immateriellen Wirtschaftsgütern sowie aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten. Nach § 6 EStG 1969 ist nach den GoB zu beurteilen, *ob* ein Wirtschaftsgut anzusetzen ist, das *wie* regelt das Einkommensteuerrecht. Damit wurde im Ergebnis die Maßgeblichkeit des konkreten Handelsbilanzansatzes für die Steuerbilanz aufgegeben.

Auch der Bundesfinanzhof schränkte in seiner Rechtsprechung den Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 EStG ein. Dies wird insbesondere an der Entscheidung des Großen Senats vom 03.02.1969 deutlich²⁰. Er stellt klar, *„daß das Steuerrecht die oberen Grenzen für die Bewertung, die das Handelsrecht bestimmt, weitgehend anerkennt“*, sich jedoch *„aus der Verweisung auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in § 5 allenfalls eine Bindung des Steuerrechts an handelsrechtliche Aktivierungsverbote und Passivierungsgebote herleiten“* lässt. Der Bundesfinanzhof hat in späteren Entscheidungen aber klargestellt, dass die Maßgeb-

15 Vgl. RFH v. 30.03.1927, VI A 108/27, RFHE 21, S. 62.

16 Vgl. RStBl. 1934, S. 1263.

17 Vgl. Zweigert, Zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz – Entwicklung, Probleme, Vorschläge, Institut FSSt, Heft 121, 1981, S. 14ff. m.w.N.

18 Vgl. BStBl. 1954 Teil I, S. 575ff.

19 Vgl. Zweigert, aaO, S. 11.

20 Vgl. BFH v. 03.02.69, GrS 2/68, BStBl. II, S. 291.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

lichkeit nicht nur die Frage, welche Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz anzusetzen sind, sondern grundsätzlich auch für die Frage des Wertansatzes heranzuziehen ist²¹.

Die Tatsache, dass der Bundesfinanzhof mit der vorgenannten und einer weiteren Entscheidung vom 02.03.1970²² die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz in Zweifel gezogen hat²³, hat die Steuerreform-Kommission veranlasst, sich mit den allgemeinen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften zu befassen²⁴. Sie kommt dabei zu dem Ergebnis, dass der für die Besteuerung maßgebliche Gewinn auf der Grundlage einer eigenständigen Steuerbilanz, unter weitgehender Übernahme der handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften, ermittelt werden soll. Die Verknüpfung zwischen Handels- und Steuerrecht besteht lediglich in einem gemeinsamen Rechnungswerk, das beiden Bilanzen zugrunde gelegt wird.

Die Vorschläge der Steuerreformkommission sind überwiegend auf heftige Kritik gestoßen²⁵, die in der These gipfelte, dass die Aufgabe der Maßgeblichkeit die Einheit der Rechtsordnung gefährde²⁶. Angesichts der Kritik verzichtete der Gesetzgeber, wie ursprünglich im Referentenentwurf zum EStG 1974 vom 10.12.1974 vorgesehen²⁷, auf eine Reform der steuerlichen Gewinnermittlung und beschränkte sich in der Folgezeit durch entsprechende Änderung des § 5 EStG darauf, Steuerausfälle, die durch eine zu enge Auslegung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes durch die Rechtsprechung zu entstehen drohten, zu verhindern²⁸.

Die Maßgeblichkeit ist in der Folgezeit durch Änderungen des Einkommensteuergesetzes immer weiter eingeschränkt worden und findet ihren vorläufigen Schlusspunkt im Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002. Hier hat der Gesetzgeber die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz erstmalig im Rahmen der Begründung zu § 6 EStG ausdrücklich in Frage gestellt. Hier heißt es wörtlich: „ (...) Daher wird die steuerliche Gewinnermittlung im Zuge der Steuerreform objektiviert. Die Bindung an die Handelsbilanz (Maßgeblichkeit) wird insoweit aufgegeben. Die Bildung der stillen Reserven wird beschränkt, damit die betroffenen Steuerpflichtigen – ähnlich wie Arbeitnehmer – nach ihrer tatsächlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden. (...)“²⁹.

Tatsächlich ist die Frage der Maßgeblichkeit keinesfalls vom Tisch der Diskutanten. So wird im Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes in § 10 EStG-E³⁰ ausdrücklich auf eine Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Abschlusses

21 Vgl. BFH v. 25.04.1985, BStBl. II S. 350, BFH v. 24.1.1990, BStBl. II S. 426.

22 Vgl. BFH v. 02.03.1970, GrS 1/69, BStBl. II, S. 382.

23 Vgl. Littmann, Inf. 1970, S. 3.

24 Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Abschnitt V, S. 421ff.

25 Vgl. Hermann/Heuer, EStG, § 5 Anm. 49b [3] m.w.N.

26 Vgl. Döllerer, BB 1971, S. 1335.

27 Vgl. Hermann/Heuer, a.a.O.

28 Vgl. Rombach, Das Maßgeblichkeitsprinzip im System einkommensteuerrechtlicher Gewinnermittlung, 1988, S. 98.

29 Vgl. Begründung des Entwurfes eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BT-Drucksache 14/23.

30 Vgl. Kirchhof u.a., Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, Heidelberg 2001.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

für die Besteuerung abgestellt. In der Begründung des Gesetzentwurfes wird explizit auf die damit verbundene Vereinfachung im Vergleich zu einer Doppelregelung verwiesen. In diesem Zusammenhang muss beachtet werden, dass dieser Entwurf ausdrücklich den Zielen der Vereinfachung und Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienen soll.

1.2 Aushöhlungen der Maßgeblichkeit (Durchbrechung, Umkehrung, Diagonalisierung)

Das Steuerrecht bedient sich zu den Ansatz- und Bewertungsfragen beim Handelsrecht. Diese einseitige Übernahme i.S. einer Maßgeblichkeit wird jedoch nicht konsequent durchgehalten. So ist es schrittweise zu einer Aushöhlung des Maßgeblichkeitsprinzips gekommen. Dabei befinden wir uns mittlerweile in einem fast nicht mehr nachvollziehbaren Nebeneinander von der vollständigen, durchbrochenen, umgekehrten und diagonalen Maßgeblichkeit. Die nachstehenden Ausführungen stellen diese Besonderheiten vor.

Durchbrechung

Zur Durchbrechung der Maßgeblichkeit kommt es infolge der unterschiedlichen Entwicklungen der Ziele der Handels- und Steuerbilanz. Während die Handelsbilanz dem Gläubigerschutz die höchste Priorität beimisst, soll die Steuerbilanz eine Grundlage der Besteuerung bieten, welche sich nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu richten hat. Ungeklärt bleibt dabei, was die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im Einzelnen darstellt³¹. Völlig losgelöst von diesem Problem steht aber für den Gesetzgeber fest, dass die Handelsbilanz für die Steuerbilanz profiskalisch korrigiert werden muss³². Das normierte Vorsichtsprinzip des Handelsrechts (§§ 249 u. 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) wird daher im steuerlichen Bilanzrecht teilweise zurückgedrängt.

Besonders in den letzten Jahren wurde aus fiskalpolitischen Gründen der Grundsatz der Maßgeblichkeit immer weiter beschnitten. Dabei nimmt der Gesetzgeber bewusst die Abkopplung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz in Kauf³³. Unterstützung findet diese Haltung seit langem auch in der Rechtsprechung. So stellte beispielsweise der Große Senat des BFH am 03.02.1969 den Grundsatz auf, dass handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte steuerlich eine entsprechende Aktivierungspflicht zur Folge haben und somit eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit zulässig sein muss, um den „wahren Gewinn“ zu besteuern³⁴.

Ein Ausfluss des Imparitätsprinzips stellt die Drohverlustrückstellungen dar. Diese Rückstellungen sind im Handelsrecht zu bilden, wenn Verluste aus schwebenden

³¹ Vgl. Weber-Grellet, BB 1999, 2659 (2660); Herzig, WPg 2000, 104 (112).

³² Vgl. Siehe beispielsweise BT-Drucksache 14/23 vom 09.11.1998, 170, Anm. 7 zu § 6.

³³ Vgl. BT-Drucksache 13/8020 vom 24.06.1997, 45; BT-Drucksache 14/23 vom 09.11.1998, 170; BT-Drucksache 14/443 vom 03.03.1999, 22.

³⁴ Vgl. BFH-Urteil vom 03.02.1969, GrS. 2/68, BStBl. II 1969, 291 ff.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

Geschäften wahrscheinlich sind. Das Steuerbilanzrecht wiederum verbietet diese Drohverlustrückstellungen seit der Einführung des Gesetzes zur Fortführung der Unternehmenssteuerreform 1997 (§ 5 Abs. 4a EStG) ausdrücklich. Weil die Rückstellungen nicht im Jahr ihrer Entstehung bilanziert werden dürfen, wird seitdem in Deutschland gegen den Grundsatz der sachlichen Abgrenzung (matching principle) verstoßen. Gerade diese steuerliche Ausnahme sorgt für Kritik³⁵.

Des Weiteren finden sich im Steuerrecht aber auch Vorschriften, in denen über die handelsrechtlichen Voraussetzungen hinaus weitere Bedingungen gestellt werden:

- Dienstjubiläumsrückstellungen: hier wird gem. § 5 Abs. 4 EStG ein Dienstverhältnis von mindestens 10 Jahren für die steuerliche Anerkennung gefordert.
- Rückstellungen wegen Verletzung fremder Schutzrechte: diese dürfen gem. § 5 Abs. 3 EStG in der Steuerbilanz erst angesetzt werden, wenn der Inhaber der Schutzrechte Ansprüche geltend macht oder damit ernsthaft zu rechnen ist³⁶.

Weitere Systembrüche sind beispielsweise:

- Die steuerlichen Bewertungsvorbehalte: z.B. bei der degressiven Abschreibung.
- Das Wertaufholungsgebot: Wenn sich der Wert eines Wirtschaftsgutes nach vorgenommener Teilwertabschreibung wieder erhöht hat, muss steuerlich zugeschrieben werden, im Handelsrecht darf dagegen für bestimmte Rechtsformen ein niedriger Wertansatz nach § 253 Abs. 5 HGB beibehalten werden, auch wenn die Wertminderungsgründe nicht mehr vorliegen.
- Ermittlung der Herstellungskosten: Handelsrechtlich müssen gem. § 255 Abs. 2 HGB in den Herstellungskosten nur die einzelnen Material-, Fertigungs- und Sonderfertigungskosten angesetzt werden. Bei den steuerrechtlichen Herstellungskosten müssen darüber hinaus die Gemeinkosten des Materials und der Fertigung sowie die AfA für das benutzte Anlagevermögen angesetzt werden.

³⁵ Vgl. Plewka/ Höppner, GmbHR 1997, 986 (988) mit dem Hinweis der doppelten Ergebnisbelastung wegen der steuerlichen Nichtanerkennung dieser Rückstellungen, da Steuerrückstellungen in der Handelsbilanz gebildet werden müssen; Herzig/ Rick, BB 1998, 311 (313-314); Naumann, BB 1998, 527, (531); Küting/ Kessler, StuB 2000, 21 (26).

³⁶ Vgl. BFH-Urteil vom 16.02.1996, Az. I R 73/95, DStR 1996, 955 (955); BFH-Urteil vom 17.12.1998, Az. IV R 21/97, DStR 1999, 451 (451).

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

Umkehrung

Seit 1990 ist im § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG bestimmt, dass steuerrechtlich zulässige Bewertungswahlrechte auch in der Handelsbilanz auszuüben sind, um steuerliche Wahlrechte zu nutzen³⁷. Da diese Wahlrechte bis dahin nicht vom Handelsrecht gedeckt wurden, wurden die §§ 247 Abs. 3, 254, 273, 279 Abs. 2 HGB geschaffen. Diese gestatten dann, trotz der handelsrechtlichen Kollision, die Aufnahme der steuerlichen Wahlrechte in die Handelsbilanz.

Während die Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes weitestgehend in der Literatur hingenommen wird, ist die Umkehrung der Maßgeblichkeit enormer Kritik ausgesetzt³⁸. Denn mit der Umkehrung der Maßgeblichkeit existiert keine eigenständige Handelsbilanz mehr. Vielmehr entsteht eine vom Bilanzsteuerrecht wegen Steuervergünstigungen verfälschte Handelsbilanz. Der i.d.R. damit verbundene Verstoß gegen die GoB wird wissentlich in Kauf genommen³⁹, obwohl § 5 Abs. 1 EStG die Beachtung dieser Grundsätze vorschreibt.

Für die Gesellschafter bewirkt die umgekehrte Maßgeblichkeit, dass die Gewinnanteile, die infolge der Ausübung von Steuervergünstigungen (z.B. Sonderabschreibung) zunächst nicht besteuert werden, auch nicht sofort als Gewinnanteile ausgeschüttet werden dürfen. Durch die Ausübung steuerrechtlicher Wahlrechte entsteht eine künstliche Verkürzung des Gewinnausweises. Daraus können Probleme bei Kreditverhandlungen auftreten. Dem Gläubiger muss ein niedrigerer Gewinn gezeigt werden, der zur ungerechtfertigten Kreditlehnung führen kann. Selbst die spätere Auflösung der „steuerlichen“ stillen Reserven kann zu Missverständnissen führen. Bei der Bilanzanalyse wird bei solch einem Vorgehen schnell der Verdacht aufgebaut, das Unternehmen wolle sich „künstlich“ besser darstellen. Trotz der benannten Folgen hat sich bisher auch die Rechtsprechung⁴⁰ an diesen Willen des Gesetzgebers⁴¹ gehalten.

Diagonalisierung

Die diagonale Maßgeblichkeit ist ausschließlich im Bereich der Umwandlungen von der Finanzverwaltung⁴² konstruiert worden. Unter dieser Ausprägung wird ein übereinstimmender handelsbilanzieller Ansatz beim übertragenden und übernehmenden Rechtsträger verstanden. Durch eine strikte Anwendung dieser diagonalen Maßgeb-

³⁷ Zuvor war in § 6 Abs. 3 EStG nur für spezielle Fälle die sogenannte umgekehrte Maßgeblichkeit im Gesetz geregelt.

³⁸ Vgl. beispielsweise: Schneider, StuW 1971, 326 (332); Dziadkowski, BB 1986, 329 (333); Sauer, DB 1987, 2369 (2374); Küting, BB 1993, 30 (38).

³⁹ Vgl. Pickhardt, DStZ 1997, 671 (672).

⁴⁰ Vgl. BGH-Urteil vom 11.12.1989, Az. II ZR 78/89, NJW 1990, S. 1109 ff.

⁴¹ Vgl. BT-Drs. 10/4268 vom 18.11.1985, 146.

⁴² Vgl. BMF-Schreiben vom 25.03.1998, IV B 7 - S 1978 - 21/98/IV B 2 - S 1909 - 33/98, BStBl I 1998, 268.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

lichkeit würden die zulässigen und durchaus gewollten steuerlichen Ansatzwahlrechte der §§ 3 und 11 Abs. 1 UmwStG ins Leere laufen⁴³.

Unter Berücksichtigung der Anwendung einer strengen Maßgeblichkeit ist eine Bilanzverknüpfung zu verlangen und somit der Auffassung der Finanzverwaltung zu folgen, jedoch wäre damit der Sinn und Zweck des Umwandlungssteuergesetzes, steuerliche Hürden bei der Strukturveränderung von Unternehmen abzubauen⁴⁴, verkannt. Damit stellt sich die Frage, ob der Grundsatz der Maßgeblichkeit ein zulässiges Mittel ist, um das steuerliche Wahlrecht der §§ 3 und 11 Abs. 1 UmwStG einzuschränken.

Das Handelsrecht hält, anders als bei den steuerlichen Wahlrechten für einzelne Rechtsträger, generell keine Öffnungsklausel für Wahlrechte, die sich aus dem Umwandlungssteuerrecht ergeben, bereit. Somit kann, nach dem bisherigen Stand der Gesetze, von vornherein keine übereinstimmende Wahlrechtsausübung möglich sein. Dies zusammen belegt eindeutig, dass die §§ 3 und 11 Abs. 1 UmwStG als besondere Bewertungsvorschriften konzipiert sind. Dafür spricht auch die besondere Stellung des Umwandlungssteuerrechts. Als Grund für die Entwicklung des Umwandlungssteuergesetzes ist die weitgehende steuerneutrale Unternehmensumstrukturierung zu sehen, damit sollte ein Steuergesetz geschaffen werden, welches notwendig war, um andere steuerliche Regelungen für die Fälle von Umwandlungen zurückzudrängen⁴⁵.

Aus diesen Gründen wurde die diagonale Maßgeblichkeit in weiten Kreisen der Fachliteratur abgelehnt⁴⁶.

1.3 Maßgeblichkeit im internationalen Vergleich - die Handhabung in ausgewählten Ländern

Eine zentrale Frage der Maßgeblichkeitsproblematik ist die Frage, ob den (bilanzierungspflichtigen) Unternehmen neben dem nicht steuerlichen Normengerüst ein allein für ertragsteuerliche Zwecke verlangtes Gewinnermittlungssystem zugemutet werden kann. Hieraus entwickelte sich der Grundsatz⁴⁷, "nicht irgendeinen Gewinn, sondern nur den nach allgemeingültigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten Gewinn aus der Geschäftstätigkeit des Gewerbetreibenden" der Besteuerung zugrunde zu legen (Maßgeblichkeitsgrundsatz⁴⁸). Bei einer von der OECD⁴⁹ durchgeführten

⁴³ Vgl. Herzig, FR 1997, 128.

⁴⁴ Vgl. BT-Drucksache 12/6885 vom 24.02.1994, 16.

⁴⁵ Vgl. Thiel, GmbHR 1997, 145 (149); Dehmer, UmwG/UmwStG, 2. Aufl. 1996, Einfüh. UmwStG, Rz 5.

⁴⁶ Vgl. Bacmeister, DStR 1996, 121 (126); Weber, GmbHR 1996, 263 (269); Robisch/ Treisch, WPg 1997, 156 (161); Funke, GmbHR 1998, 628 (629).

⁴⁷ Vgl. Biener, Internationalisierung, DStZ 1997, S.345.

⁴⁸ Es wird nachfolgend die hier definierte Bedeutung der "Maßgeblichkeit" verwendet und nicht die nach deutschem Recht verstandene Maßgeblichkeit mit ihren Varianten, vgl. ebenda.

⁴⁹ Organisation for Economic Co-Operation and Development.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

Untersuchung⁵⁰ haben sich 14 der 22 teilnehmenden Staaten zur Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes bekannt.

Die nachfolgenden Ausführungen stellen die Maßgeblichkeitspraxis in ausgewählten Ländern⁵¹ dar.

1.3.1 Staaten mit überwiegender oder ausschließlicher Maßgeblichkeit

Frankreich

Das allgemeine französische Steuergesetzbuch⁵² sieht die Gewinnermittlung anhand handelsrechtlicher Vorschriften⁵³ vor, sofern steuerrechtliche Regelungen dem nicht entgegenstehen⁵⁴. Besteuerungsgrundlage ist somit das handelsrechtliche Ergebnis unter Fortschreibung von Korrekturen⁵⁵.

Vor der Umsetzung der 4. EG Richtlinie gab es keine einheitlichen handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften. Daher existieren steuerliche Sondervorschriften bei Bewertungsfragen⁵⁶, bei Rückstellungen und im Anlagevermögen⁵⁷, die teilweise bis heute nachwirken.

Japan

Das japanische Handelsgesetzbuch stellt die Grundlage für den zu erstellenden Jahresabschluss dar. Dieser wiederum ist maßgeblich für die steuerliche Erfolgsrechnung⁵⁸. Dabei besteht der Einfluss steuerlicher Bewertungsvorschriften durchgängig durch die gesamte Bilanzierungspraxis, denn die vom Business Accounting Deliberation Council (BADC) bzw. dem Ministry of Finance (MOF) ausgearbeiteten Business Accounting Principles (BAP) finden nur dort Anwendung, wo sie den steuerlichen Bilanzierungserfordernissen nicht entgegenstehen⁵⁹.

Aufgrund nicht hinreichender Präzisierungen der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften werden diese in der Praxis überwiegend durch steuerliche Normen ausge-

50 Vgl. OECD, Standards, Paris 1987. Der OECD gehörten zum Untersuchungszeitraum 24 Staaten an, von denen 22 an der Untersuchung teilnahmen.

51 Eine Übersicht über die Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz in allen EU-Ländern stellte Hölscher in „Das Problem der Einheitsbilanz“ in DSWR 1999 S.302 bis 307 auf.

52 Vgl. Code Générale des Impôts (CGI), vgl. Gail/Gerth/Schumann, Maßgeblichkeit, in DB 1991 S. 1390.

53 Siehe ausführlich Wagner, Steffen, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung in Frankreich, Düsseldorf 2000.

54 Vgl. Règle de la primauté du fait comptable. Dieser Verweis entspricht der materiellen Maßgeblichkeit.

55 Vgl. Hellio, Francois / Thill, Pierre-Sébastien, Steuern in Frankreich, Köln, 2. Aufl. 2002, S. 76; Küting/Altmeister/Günther, Grundpfeiler, IWB, Fach 5 S. 533 f., Herne/Berlin 1998.

56 Vgl. Tillmanns, Frankreich, in Mennel/Förster, Steuern, Rz. 56 ff., Herne/Berlin 1999 sowie Oestreicher/Spengel, Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung?, ZEW Wirtschaftsanalysen, Band 39, Seite 341.

57 Vgl. Gail/Gerth/Schumann, Maßgeblichkeit, in DB 1991 S.1400.

58 Vgl. Küting/Weber, Internationale Bilanzierung, Herne/Berlin, 1994, S. 213.

59 Vgl. Küting/Weber, Internationale Bilanzierung, Herne/Berlin, 1994, S. 213.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

füllt⁶⁰. Steuerliche Sondervorschriften bestehen hinsichtlich Forderungsabwertungen, der Ermittlung der Herstellungskosten, latenter Steuern und bestimmter Rückstellungen. Im Rahmen des Konzernabschlusses beschränkte sich der japanische Gesetzgeber auf die Formulierung von Generalklauseln, die durch die Stellungnahmen des japanischen Standardsetters oder Wirtschaftsprüfungsinstitut⁶¹ im Sinne der IAS ausgelegt werden und für die konzernrechnungslegungspflichtigen Unternehmen Pflicht sind.

Österreich

Unternehmen die im Handelsregister eingetragen sind, sind bilanzierungspflichtig und müssen den handelsrechtlichen Gewinn grundsätzlich auch als Steuerbemessungsgrundlage nehmen. Es gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz⁶², soweit nicht zwingende steuerliche Vorschriften eine Berichtigung der Ansätze erfordern.

Steuerliche Sondervorschriften bestehen hinsichtlich der zukünftigen Aufwendungen für Dienstverhältnisse bei sogenannten "Abfertigungen"⁶³ sowie der Realisation stiller Reserven im Anlagevermögen bzw. der Übertragung dieser Reserven auf neue Wirtschaftsgüter.

Schweiz

Grundsätzlich wird die schweizerische Gewinnsteuer auf Basis des handelsrechtlichen Reingewinns⁶⁴ ermittelt, der auf den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Rechnungslegung (GoR) beruht. Der steuerliche Gewinn ist jedoch durch Korrekturen zu ermitteln. Die Bindungswirkung zwischen Jahresabschluss und steuerlicher Gewinnermittlung besteht somit nur, wenn und soweit das Steuerrecht keine eigenständigen, abweichenden Vorschriften aufweist.

Steuerliche Sondervorschriften bestehen z.B. beim Anlagevermögen, Abschreibungen, Rückstellungen, Einlagen in Reserven⁶⁵.

Spanien

In Spanien existiert ebenfalls ein Grundsatz der Maßgeblichkeit, der das handelsrechtliche Ergebnis zur Ausgangsbasis der körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung macht. Auch hier greift der Steuergesetzgeber korrigierend ein, erlässt abweichende Regelungen und behält sich vor, einen vorgelegten Jahresabschluss für Zwecke der Besteuerung (und ohne Rückwirkung auf das ursprüngliche Ergebnis) zu ändern⁶⁶.

⁶⁰ Vgl. Küting/Weber, Internationale Bilanzierung, Herne/Berlin, 1994, S. 219 und S. 247.

⁶¹ Vgl. Otto, Neue Rechnungslegungsvorschriften in Japan, WpG 2000 S. 178 bis 191 der u.a. die Aufgaben und Möglichkeiten der Standardsetters (Business Accounting Deliberation Council (BADC) sowie des Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA) beschreibt.

⁶² Vgl. Domann, Österreich, in Mennel/Förster, Steuern, Rz. 44 ff., Herne/Berlin 1998.

⁶³ Unter Abfertigung wird die geplante Entlassung von Arbeitnehmer im Rentenalter verstanden.

⁶⁴ Vgl. Beilstein, Bundesgesetz, IWB Fach 5, S. 418.

⁶⁵ Vgl. Kolb, Schweiz, in Mennel/Förster, Steuern, Rz. 68 ff., Herne/Berlin 1997.

⁶⁶ Vgl. Dicken, André Jacques, Spanisches Bilanzrecht, Bielefeld 2000, S. 81 ff.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

1.3.2 Staaten ohne oder mit sehr eingeschränkter Maßgeblichkeit

In den nachfolgenden Fällen existiert keine formelle Maßgeblichkeit einer Handelsbilanz für eine Steuerbilanz. Obwohl die steuerliche Bemessungsgrundlage danach stets eigenständig zu ermitteln ist, sind auch in den nachfolgenden Staaten Rückgriffe auf handelsrechtliche Rechnungslegung gegeben.

Großbritannien („Fair Presentation“)

Das britische⁶⁷ Steuerrecht kennt keinen Maßgeblichkeitsgrundsatz⁶⁸. Der Jahresabschluss zielt darauf, die wirtschaftliche Lage des Unternehmens wahrheitsgemäß unter dem Grundsatz der Bilanzstetigkeit und des periodengerechten Erfolgsausweis darzustellen ("Fair Presentation"). Eine Bestätigung des Jahresabschlusses durch einen Buchprüfer (accountant-certification) wird nahegelegt, der die Einhaltung der Bilanzierungsgrundsätze⁶⁹ testiert.

Die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens wird nach einer Vielzahl von Zu- und Abschlägen⁷⁰ auf den handelsrechtliche Gewinn⁷¹ ermittelt.

Niederlande ("Der gute Kaufmannsbrauch")

In den Niederlanden besteht keine Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz⁷². Die Ermittlung des steuerlichen Gewinnes basiert auf dem "guten Kaufmannsbrauch"⁷³. Diese Formulierung könnte zwar auf Maßgeblichkeitsüberlegungen hindeuten⁷⁴, ist aber von der niederländischen Rechtsprechung strikt abgelehnt worden.

Die steuerliche Reglementierung erfolgt im Wesentlichen über die Definition der steuerlich abzugsfähigen Betriebsausgaben.

USA ("Clearly Reflect Income")

In den USA besteht keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung. Zum einen existieren in den verschiedenen Staaten keine einheitli-

⁶⁷ Vgl. Oestreicher /Spengel, Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung?, ZEW Wirtschaftsanalysen, Band 39, Seite 333.

⁶⁸ Vgl. Müssener, Großbritannien, in Mennel/Förster, Steuern, Rz. 50 ff., Herne/Berlin 1998.

⁶⁹ Vgl. Ordinary commercial accounting principles.

⁷⁰ Vgl. eine synoptische Darstellung bei Keun/Holzhinrich/Strothotte, Großbritannien, IWB Fach 5 S. 102 f.

⁷¹ Vgl. Oestreicher / Spengel, Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung?, ZEW Wirtschaftsanalysen, Band 39, S. 333 und S. 341.

⁷² Vgl. Keun/Laumann/Tenhumberg, Rechnungslegungsvorschriften, IWB Fach 5 S. 169, 1992.

⁷³ Vgl. Oestreicher /Spengel, Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung?, ZEW Wirtschaftsanalysen, Band 39, Seite 333.

⁷⁴ Vgl. Gail/Gerth/Schumann, Maßgeblichkeit, in DB 1991 S.1391.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

chen Rechnungslegungsvorschriften⁷⁵ und zum anderen führt die Anwendung der wichtigsten Rechnungslegungsgrundsätze der US-Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP)⁷⁶ zu anwenderspezifischen Ergebnissen. Dem steuerlichen Gleichbehandlungsgrundsatz würde damit nicht Rechnung getragen werden⁷⁷, weshalb die Handelsbilanz und Steuerbilanz zwei unabhängige Rechtsgebiete darstellen. Die steuerliche Rechnungslegung und Gewinnermittlung basiert nach dem amerikanischen Bundeseinkommensteuergesetz (Internal Revenue Code -IRC) auf dem "clearly reflect income"⁷⁸. Dies bedeutet, dass durch die verwendete Gewinnermittlungsmethode klar und deutlich das Einkommen des Steuerpflichtigen wiedergegeben werden muss. Das zu versteuernde Einkommen ist dabei sehr weit und unbestimmt gefasst⁷⁹; der wesentlichste Bestandteil ist das Bruttoergebnis aus unternehmerischer Tätigkeit⁸⁰. Die hierfür verwendete Rechnungslegungsmethode muss steuerlich zulässig sein und im Zeitablauf konsistent angewendet werden⁸¹.

Für die steuerliche Gewinnermittlung stehen dabei mehrere Methoden zur Wahl⁸², bei denen jedoch teilweise auch auf die General Accepted Accounting Principles zurückgegriffen werden kann, so dass insoweit eine „bedingte Maßgeblichkeit“ entsteht⁸³. Beispielsweise kann über die Anwendung der GAAP dargelegt werden, dass das Ergebnis dem "clearly reflect income" entspricht⁸⁴. Eine Verknüpfung zwischen Handels- und Steuerbilanz stellt die Vorratsbewertung mittels des Lifo-Verbrauchsfolgeverfahrens dar; sie darf steuerlich nur angewendet werden, wenn sie auch im „Financial Accounting“ Verwendung findet⁸⁵. Diese direkte Verknüpfung bildet jedoch die Ausnahme⁸⁶.

1.4 Aktueller Druck auf die Maßgeblichkeit

75 Vgl. Kahle, Rechnungslegung, StuW, 1997 S. 324.

76 Die Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) sind Rechnungslegungsgrundsätze, die unmittelbar für alle an den US-Börsen zugelassenen Unternehmen gelten und mittelbar auch für einen Großteil der übrigen Unternehmen maßgeblich sind. Vgl. einführend Grammer, US-GAAP, Inf 1998 S. 310 ff. und 339 ff.

77 Vgl. Kahle, Rechnungslegung, StuW, 1997 S. 325. In einer Entscheidung des obersten Gerichtshofes der USA hat dieser bspw. klargestellt, daß eine Gleichstellung von Handels- und Steuerbilanz infolge der abweichenden Zielsetzungen unannehmbar sei. Vgl. Wesner, Bilanzierungsgrundsätze im Wertpapierrecht der U.S.A., Wiesbaden, 1984, S. 14 unter Verweis auf United States Tax Cases, 1979-1, 86.126 (3939).

78 Vgl. Sec. 446 (b) IRC; für Einzelheiten vgl. Vorwold, Gerhard: Clear Reflection of Income: der neue Maßstab für die Steuerbilanz? In: WPg 10/2002, S. 499 – 510.

79 Vgl. Vorwold, Gerhard: „Cash“ – versus „accrual“-Methode – Paradigmenwechsel des US-amerikanischen „tax accounting“? in: StuW 3/2002, S. 235 – 247, hier S. 240.

80 Vgl. Pellens, Internationale Rechnungslegung, Stuttgart 1999, S. 72.

81 Vgl. Sec. 446 (a) IRC.

82 Vgl. Grammer, Einführung, in INF 1998, S. 312.

83 Vgl. hierzu ausführlich Drescher, Sebastian, Zur Zukunft des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, Düsseldorf 2002, S. 243 – 417.

84 Vgl. Vorwold, StuW 3/2002, S.235 – 247, hier S. 237 f.

85 Vgl. Pellens, Internationale Rechnungslegung, Stuttgart, 1999 S. 74.

86 Vgl. Pellens, Rechnungslegung, Stuttgart, 1997 S. 69 und vgl. Hayn, Internationale Rechnungslegung, Stuttgart, 1997 S. 41.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

1.4.1 Druck auf Europa durch internationale Rechnungslegungsvorschriften?

Noch bei der Bilanzrechtsreform 1985 war der deutsche Gesetzgeber von den Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft um eine „möglichst schonende Übernahme“ der 4. EG-Bilanzrichtlinie in das deutsche Recht gebeten worden⁸⁷. Diese Umsetzung wurde im Ausland als unbefriedigend empfunden⁸⁸. Von dieser Auffassung hat sich die deutsche Wirtschaft heute abgewandt, wie der BFH-Richter Groh feststellte: „Es ist schon bemerkenswert, dass ebenfalls jenes Management, das in der Vergangenheit so nachdrücklich für die Billigung stiller Reserven gefochten hat, heute gegen eine „Welt der Unterbewertung“, gegen das Überdecken von Fehlern und das Verstecken von Vermögen und für eine „gläserne Rechnungslegung“ plädiert“⁸⁹.

Seit der Verabschiedung des KapAEG (Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz) wird Konzernen, unter Abweichung vom bisherigen deutschen Bilanzgebaren, erstmals die Bilanzierung nach ausländischem bzw. internationalem Recht erlaubt (z.B. US-GAAP, IAS). Gleichzeitig wurde auch in Deutschland durch die Gründung des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) über die Folgen einer möglichen Öffnung der handelsrechtlichen GoB für die internationalen Prinzipien der Rechnungslegung nachgedacht⁹⁰.

Die jüngst in einem Gutachten für das Bundesministerium der Finanzen (BMF) vorgenommene Untersuchung der steuerlichen Aufkommenswirkung der internationalen Rechnungslegungsregeln (IAS) hatte u.a. auch zum Ziel, die Frage zu prüfen, „ob der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz beibehalten oder ein eigenständiges Bilanzrecht konzipiert werden soll“⁹¹. Kernaussage des Gutachtens ist dabei, „daß der Grundsatz der Maßgeblichkeit auch dann beibehalten werden kann, wenn die handelsrechtlichen GoB für die internationalen Standards geöffnet werden“⁹².

Seitens der Wirtschaftsprüfer wurden Forderungen laut, die eine rechtliche Entkopplung von Steuerbilanz und Handelsbilanz und damit eine Abschaffung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit fordern⁹³. Hinter dieser Forderung steht die Befürchtung, „daß über kurz oder lang die sog. internationalen Rechnungslegungsregeln nicht nur,

87 Vgl. Wagner, Franz W.: Aufgabe der Maßgeblichkeit bei der Internationalisierung der Rechnungslegung ?, DB 1998, S. 2073.

88 Vgl. Wagner, Franz W.: Aufgabe der Maßgeblichkeit bei der Internationalisierung der Rechnungslegung?, DB 1998, S. 2073.

89 Vgl. Groh, in: FS Clemm, 1996, S. 185.

90 Vgl. Füllbier, Uwe; Gassen, Joachim: Wider die Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung, – Erwiderung zu Oestreicher/Spengel, DB 1999, S. 593-600, DB 1999, S. 1514.

91 Vgl. Füllbier, Uwe; Gassen, Joachim: Wider die Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung, – Erwiderung zu Oestreicher/Spengel, DB 1999, S. 593-600, DB 1999, S. 1514.

92 Vgl. Füllbier, Uwe; Gassen, Joachim: Wider die Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung, – Erwiderung zu Oestreicher/Spengel, DB 1999, S. 593-600, DB 1999, S. 1514.

93 Vgl. Wirtschaftsprüfer fordern Trennung von Handels- und Steuerbilanz, FAZ v. 09.11.98, S. 24.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

wie bereits jetzt, für den Konzernabschluß - zumindest fakultativ⁹⁴ - gelten, sondern auch für den - derzeit noch vom traditionellen HGB-Bilanzrecht beherrschten - Einzelabschluß und damit für die Ausschüttungsbemessung und über die Maßgeblichkeit auch für die Steuerbemessung⁹⁵. Es wird dabei unterstellt, „daß die internationalen Bilanzierungsregeln durch Abkehr vom Vorsichtsprinzip als tragendem Grundprinzip der Rechnungslegung in der Regel zu - im Verhältnis zum traditionellen deutschen HGB-Bilanzrecht - frühzeitigeren Gewinnausweisen führen und damit - so in dem neuerlichen Vorschlag zur Abschaffung der Maßgeblichkeit sinngemäß formuliert - substanzgefährdenden Mittelabflüssen in Form von Steuern“⁹⁶.

Diese Tendenzen mit dem Ziel des „vollen“ Gewinnausweises dürfte über kurz oder lang zu einer Abkoppelung der Handels- von der Steuerbilanz führen, „...da sonst eine wesentlich höhere Bemessungsgrundlage zu einer höheren Steuerlast führt“⁹⁷.

1.4.2 Druck auf die Maßgeblichkeit durch „Maßnahmen“ des Gesetzgebers

Der Gesetzgeber hat in der Vergangenheit durch die Änderung steuerlicher Regelungen stetig Einfluss auf die Bilanzierung genommen. Aufgrund der Tatsache, dass die Handelsbilanz Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung ist, liegt die Pflege des Handelsbilanzrechtes in den Händen der Steuergerichte, insbesondere des BFH⁹⁸. Dieser hat denn auch in seinem Beschluss vom 03.02.1969 den Ansatz handelsrechtlicher Wahlrechte für die steuerliche Gewinnermittlung nicht akzeptiert, sondern aus einem handelsrechtlichen Ansatzwahlrecht die steuerliche Aktivierungspflicht und aus einem handelsrechtlichen Passivierungswahlrecht ein steuerrechtliches Passivierungsverbot gemacht⁹⁹.

Es kann jedoch der folgenden Aussage von Mössner zugestimmt werden: „Solange § 5 Abs. 1 EStG die Maßgeblichkeit anordnet, sind Durchbrechungen nur auf gesetzlicher Anordnung oder aufgrund verfassungsrechtlicher, verfassungskonformer Interpretation zulässig“¹⁰⁰.

Durch „gesetzlich angeordnete Durchbrechungen“ aufgrund „steuerlicher Motive“ wurden die Grundlagen für weitere Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes gelegt. Dabei werden bei gesetzlichen Änderungen insbesondere die nachfolgend diskutierten Motive immer wieder zur Begründung herangezogen:

*** Vermeidung befürchteter oder tatsächlicher Steuerausfälle**

⁹⁴ Vgl. § 292 a HGB.

⁹⁵ Vgl. Lutz, Günter: Tendenzen im Bilanzrecht - eine unzeitgemäße Betrachtung, BB 1999, S. 148.

⁹⁶ Vgl. Lutz, Günter: Tendenzen im Bilanzrecht - eine unzeitgemäße Betrachtung, BB 1999, S. 148.

⁹⁷ Vgl. Stahlschmidt, Michael: Die Maßgeblichkeit – Glücksfall oder Störfaktor, DSfZ 2000 Nr. 11, S. 417.

⁹⁸ Vgl. Knobbe-Keuk, Brigitte: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage 1993, S. 20.

⁹⁹ Vgl. BFH v. 03.02.1969 GrS 2/68 BStBl II 1969, S. 291, 293.

¹⁰⁰ Vgl. Mössner, J.M.: Ist die Maßgeblichkeit tot ?, Die Steuerberatung -Stbg- 1998 Nr. 4, S. 148.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

Hierbei sind die Änderungen bei der Bildung von speziellen Rückstellungen und den Dauerschuldverhältnissen, wie folgende Beispiele zeigen, zu nennen:

- ◆ §§ 5 Abs. 3 EStG (eingeführt durch das Haushaltsbegleitgesetz 1983): Begrenzung der Rückstellungsbildung bei Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte.
- ◆ § 5 Abs. 4 EStG (eingeführt durch das Steuerreformgesetz 1990): Begrenzung der Rückstellungsbildung bei Jubiläen.
- ◆ § 5 Abs. 4a EStG (eingeführt 1997): Verbot der Bildung von Drohverlustrückstellungen aus schwebenden Verträgen für Geschäftsjahre nach dem 31.12.1996 sowie Auflösung zuvor gebildeter Rückstellungen bis spätestens 2002.

* **Gewährung von Steuervergünstigungen**

Als Beispiel für Steuervergünstigungen werden hier die Sonderabschreibungen für bestimmte Wirtschaftsgüter (z.B. durch das Fördergebietsgesetz) oder die Bildung steuerfreier Rücklagen genannt. In diesen Fällen liegt eine Verfälschung bei der Ermittlung des Periodenerfolgs, hervorgerufen durch eine außerfiskalisch begründete Manipulation des Gewinns, vor. „Tatsächlich ist die Redeweise von der umgekehrten Maßgeblichkeit ohnehin immer nur ein provokatives Schlagwort gewesen, welches auf den *Mißstand* aufmerksam machen soll, daß das Steuerrecht faktisch die Bilanzierung in der Handelsbilanz bestimmt“¹⁰¹.

Bei der Gewährung steuerlicher Vergünstigungen durchbricht der Gesetzgeber bewusst die handelsrechtlichen Bilanzierungsprinzipien, stellt aber über den Weg der umgekehrten Maßgeblichkeit die Übereinstimmung mit der Handelsbilanz wieder her.

1.4.3 Auswirkungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 auf die grundlegenden Bewertungsprinzipien und auf die Maßgeblichkeit

Die Steuergesetzänderungen verstärken nicht nur den Druck auf das Maßgeblichkeitsprinzip, sondern werden auch zu weiteren teilweisen Durchbrechungen führen. Dazu werden nachfolgend stichwortartig Beispiele aufgezeigt¹⁰².

* **Verstoß gegen das Realisationsprinzip**

Das Abzinsungsgebot bei Rückstellungen für Geldleistungsverpflichtungen (§ 6 Abs. 1 Ziff. 3 Satz 2 Buchst. b EStG-E), das im Gesetzgebungsverfahren auch auf Geld-

¹⁰¹ Vgl. Knobbe-Keuk, Brigitte: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage 1993, S. 29.

¹⁰² Vgl. Heyd, Reinhard: Internationale Rechnungslegungsnormen in Deutschland – erschwert das Maßgeblichkeitsprinzip ihre Anwendung ?, ZfB 2001, Heft 4, S. 382 und dort genannte Fundstellen

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

leistungsverpflichtungen ausgedehnt wurde¹⁰³, verstößt gegen § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB (Abzinsung nur, wenn Verbindlichkeit Zinsanteil enthält). Der niedrigere Ansatz von Schulden und der Ausweis unrealisierter Gewinne in Höhe des Abzinsungsbetrages verstößt gegen das Realisationsprinzip.

Die Bewertung von Rückstellungen, die keine Geldleistungsverpflichtungen enthalten, ist mit den variablen Kosten (§ 6 Abs. 1 Ziff. 3 Satz 2 Buchst. b EStG) vorzunehmen. Dies verstößt gegen das Realisationsprinzip, da der Aktivierung der Herstellungskosten mit "Vollkosten" (Einzelaufwendungen und Gemeinaufwendungen) die Passivierung nur "variabler Kosten" (einzeln zurechenbare Aufwendungen) gegenübersteht¹⁰⁴.

* Verstoß gegen das Vorsichtsprinzip

Die Einschränkungen bei der steuerlichen Anerkennung von handelsrechtlich notwendigen Rückstellungen führen dazu, dass das Vorsichtsprinzip zugunsten einer größeren „Steuergerechtigkeit“ eingeschränkt wird. Diese Äußerungen waren im Gesetzgebungsverfahren, insbesondere von den davon stärker betroffenen Steuerpflichtigen, zu hören. Hinsichtlich der Regelungen bspw. für die Kernkraftwerksbetreiber wird auf § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG verwiesen.

* Verstoß gegen das Imparitäts- und Niederstwertprinzip

Das Gebot der Wertaufholung von Teilwertabschreibungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG) stellt eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips für jene Kaufleute dar, bei denen handelsrechtlich ein Beibehaltungswahlrecht besteht. Die Aufhebung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes in diesem Bereich wird vom Gesetzgeber subjektiv als unschädlich angesehen¹⁰⁵. Diese Änderung ist auf massive Kritik in Wirtschaft, Wissenschaft und bei den Wirtschaftsprüfern gestoßen. In der Stellungnahme des IDW wurde ausgeführt, dass diese Gesetzesbegründung „Züge von Zynismus“ trage und sich in keiner Weise begründen lasse¹⁰⁶.

Die mögliche Einstellung des aufgrund der Wertaufholung entstehenden Gewinnes in Höhe von 4/5 in eine gewinnmindernde Rücklage (Sonderposten mit Rücklageanteil) mit anschließender Verteilung über 4 Jahre (§ 52 Abs. 16 S. 3 EStG) ist aufgrund der umgekehrten Maßgeblichkeit nur über eine gleichlautende Erfassung in der Handelsbilanz möglich und wird für den Bilanzierenden nur ein schwacher Trost für die durch die Gesetzesänderung entstandene Verschärfung sein.

1.4.4 Maßgeblichkeit oder Ende der Einheitsbilanz?

103 Vgl. BT-Drucksache 14/443, S. 53, § 6 Abs. 1 Ziff. 3 Satz 2 Buchst. e EStG

104 Vgl. Schneider, Dieter: Abbau von Steuervergünstigungen durch Skalpierung der Maßgeblichkeit und Verlustverrechnung als „Stärkung der Investitionskraft“, DB 1999, S.107.

105 Vgl. BR-Drucks. 953/98 vom 04.12.1998, Begründung zum Entwurf zu § 6 EstG.

106 Vgl. IDW-Fachnachrichten, Nr. 1-2/1999, S. 6.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

Die Ausführungen haben gezeigt, dass die Maßgeblichkeit in den letzten Jahren durch verschiedene Einflüsse teilweise massiv unter Druck gesetzt und in Teilbereichen sogar durchbrochen wurde. Die prinzipielle Identität von Handels- und Steuerbilanz, die heute noch formal-gesetzlich durch § 5 Abs. 1 HGB geregelt ist, lässt sich aufgrund von Durchlöcherungen der Maßgeblichkeitsregeln jedoch nicht mehr vollständig gewährleisten. Damit fehlt es an einem einheitlichen, leicht erstellbaren Rechenwerk (Einheitsbilanz), das als Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung nach der Leistungsfähigkeit dienen kann.

Die Internationalisierung der Rechnungslegung wird sich künftig auch in Deutschland durchsetzen, so dass zu erwarten ist, dass IAS/IFRS in absehbarer Zeit auch hier in die Abschlusserstellung Einzug halten werden. Die damit notwendig werdende Frage, inwieweit der Einzelabschluss in der heutigen Form seiner Funktion als steuerliche Bemessungsgrundlage noch gerecht werden kann, wird bereits seit Jahren in der Literatur diskutiert¹⁰⁷. Hierüber konnte bis heute keine Einigung erzielt werden¹⁰⁸.

2. Maßgeblichkeit als praktikables Prinzip

Das europäische Bilanzsteuerrecht befindet sich in einem starken Umbruch. Die EU-Kommission hat einen Vorschlag für „die Anwendung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze“ vorgelegt¹⁰⁹ und zwischenzeitlich auch verabschiedet¹¹⁰. Diese Grundsätze beinhalten im Wesentlichen eine Einführung der Bilanzierung nach IAS, zumindest für börsennotierte Unternehmen. Danach müssen ab 2005 alle kapitalmarktorientierten europäischen Unternehmen ihre konsolidierten Abschlüsse nach IAS aufstellen. Die deutschen Rechnungslegungsvorschriften werden durch die Änderung mit Sicherheit ebenfalls wesentlich betroffen sein. Ist damit unser Maßgeblichkeitsprinzip noch haltbar? Unabhängig vom Ausgang dieses Prozesses ist zu untersuchen, ob unser deutsches Maßgeblichkeitsprinzip nach einer IAS-Einführung praktikabel ist.

2.1 Vereinfachung durch Einheitsbilanz

107 Vgl. Küting: Die Rechnungslegung in Deutschland an der Schwelle zu einem neuen Jahrtausend, DStR 1/2000, S. 44.

108 Vgl. zum Diskussionsstand Herzig, Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, WpG 2000 S. 104 bis 119; Heyd, Internationale Rechnungslegungsnormen in Deutschland – erschwert das Maßgeblichkeitsprinzip ihre Anwendung?, ZfB 2001 S. 371 bis 392; Kahle, Europarechtliche Einflüsse auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz, StuW 2001 S. 126136; Scheffler, Gedanken zur Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips, DSWR 2001 S. 151 bis 154 sowie Geiger, IAS-Bilanzierung als Grundlage der Besteuerung?, DSWR 2001 S. 296 bis 298, Drescher, Sebastian, Zukunft des deutschen Maßgeblichkeitsgrundsatzes, Düsseldorf 2002.

109 Vgl. KOM (2001) 80 v. 13.02.2001.

110 Vgl. ABIEG L 243 vom 11.09.2002; DB 2002, S. 1231.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

Auf Grund des Maßgeblichkeitsprinzips bildet die Handelsbilanz die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Daraus ergibt sich, dass der Kaufmann sowohl für das Handelsrecht als auch für das Steuerrecht nur eine Bilanz (Einheitsbilanz) erstellen muss. Dies ist eine wesentliche Vereinfachung in der Rechnungslegung¹¹¹ und damit auch der wichtigste Grund für eine Aufrechterhaltung der Maßgeblichkeit, jedoch werden auch systematische Gründe zugunsten des Maßgeblichkeitsprinzips genannt¹¹².

Für die größtenteils mittelständischen Unternehmen in Deutschland ergeben sich durch das Erstellen lediglich einer Einheitsbilanz erhebliche Kosteneinsparungen. Durch eine mögliche Abschaffung des Maßgeblichkeitsprinzips wären sie gezwungen, neben der Buchführung für handelsrechtliche Zwecke, eine separate steuerliche Buchführung zu unterhalten und ebenso getrennte Abschlüsse zu erstellen. Für viele dieser Unternehmen wäre der erforderliche Mehraufwand wirtschaftlich nicht vertretbar.

Hierzu wird teilweise die Meinung vertreten, eine tatsächliche Reduzierung des Arbeitsaufwandes durch das Maßgeblichkeitsprinzip sei kaum gegeben, da aufgrund der häufigen Durchbrechungen der Maßgeblichkeit entsprechende arbeitsaufwendige Änderungen und Anpassungen in der Einheitsbilanz dennoch nötig seien¹¹³. Dies kann jedoch kein Argument für die Abschaffung des Maßgeblichkeitsprinzips sein. Statt der Bindung an die Handelsbilanz wären dann eigene Vorschriften zur steuerlichen Gewinnermittlung zu beachten. Der entstehende Arbeitsaufwand wäre somit größer oder zumindest gleich groß verglichen mit der momentanen Situation¹¹⁴. Eine Verringerung des Arbeitsaufwandes für die Unternehmen wäre mit einer Abschaffung der Maßgeblichkeit keinesfalls zu erreichen. Vielmehr ist zu fordern, dass der Gesetzgeber, die meist von fiskalischen Überlegungen geleiteten Eingriffe in das Maßgeblichkeitsprinzip unterlässt und die Rückkehr zum Grundgedanken der einheitlichen steuerrechtlichen und handelsrechtlichen Bilanzierung ermöglicht.

2.2 Praktische Auswirkungen durch die IAS-Bilanzierung im Einzelabschluss

Davon ausgehend, dass zumindest mittelfristig die Bilanzierung nach IAS für alle Kaufleute verpflichtend wird, bleibt zu klären, ob auch dann noch an der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz als praktikables Prinzip festzuhalten ist. Dies sei insbesondere aufgrund unterschiedlicher Zielsetzungen von IAS- und Steuerbilanz kaum möglich¹¹⁵. Jedoch sind diese Zielsetzungsunterschiede auch heute schon gegeben und hindern nicht die Erstellung von Einheitsbilanzen¹¹⁶. Ebenso ist eine Angleichung der steuerlichen Vorschriften an die IAS denkbar. Bei den An-

¹¹¹ Vgl. Müller, DStR 2001, S. 1858 (1862).

¹¹² Vgl. Euler, Roland: Steuerbilanzielle Konsequenzen der internationalisierten Rechnungslegung, StuW 1/1998, S. 15 – 24, hier S. 18 ff.

¹¹³ Vgl. Lauth, DStR 2000, S. 1365 (1367).

¹¹⁴ Vgl. Stahlschmidt, DStZ 2000, S. 415 (416); Steck, StuB 2002, S. 487 (491).

¹¹⁵ Vgl. Lauth, DStR 2000, S. 1365 (1371).

¹¹⁶ Vgl. Steck, StuB 2002, S. 487 (491); die Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips könnten nach seiner Ansicht durch die Anwendung der IAS sogar verringert werden.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

satzvorschriften ist in diesem Zusammenhang bereits eine weitgehende Übereinstimmung festzustellen¹¹⁷. Zur Wahrung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes wäre insbesondere bei den steuerlichen Bewertungsvorschriften eine Anpassung nötig und auch durchaus möglich¹¹⁸.

Übereinstimmend wird hierbei auch eine Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit gefordert, da eine Rückwirkung der nationalen steuerlichen Vorschriften auf die IAS nicht möglich ist¹¹⁹. Dies bedingt aber nicht gleichzeitig die Abschaffung der einfachen Maßgeblichkeit¹²⁰. Einzig die geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken müssten hierzu gelöst werden. So erscheint der unmittelbare Einfluss von demokratisch nicht legitimierten privaten Rechnungslegungsgremien auf die Steuererhebung und damit auf den Haushalt der Bundesrepublik zumindest bedenklich¹²¹.

Es ist die Aufgabe des Gesetzgebers, den weiteren Weg des Maßgeblichkeitsprinzips zu bestimmen. Ein abgestimmtes Fortführen der Maßgeblichkeit scheint unter dem Regime der IAS für den handelsrechtlichen Jahresabschluss möglich und aus Praktikabilitätsgründen auch geboten. Dadurch wird sogar eine Verbesserung der, wegen häufiger Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes momentan unbefriedigenden Situation, erreicht.

3. Alternative Steuerbemessungsgrundlagen

3.1 Strukturierung möglicher Steuerbemessungsgrundlagen

Geht man gedanklich von einer möglichen Abschaffung des (bisherigen) Maßgeblichkeitsprinzips aus, so wäre die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage neu zu definieren¹²². Für die weiteren Überlegungen wird davon ausgegangen, dass als ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage nur eine Form des Gewinns in die engere Wahl kommt, da alle anderen Formen der Bemessungsgrundlage (z.B. eine Kopfsteuer) nicht den verfassungsrechtlichen Prinzipien, vor allem der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, entsprechen.

Zum besseren Verständnis erfolgt zunächst eine grafische Darstellung, wobei die wichtigsten Steuerbemessungsgrundlagen¹²³ zunächst erläutert und anschließend deren

Vor- und Nachteile kurz dargestellt werden:

117 Vgl. Buchholz/Weis, DStR 2002, S. 512 (517).

118 Vgl. Buchholz/Weis, DStR 2002, S. 559 (562).

119 Vgl. Oestreicher/Spengler, DB 1999, S. 593 (599).

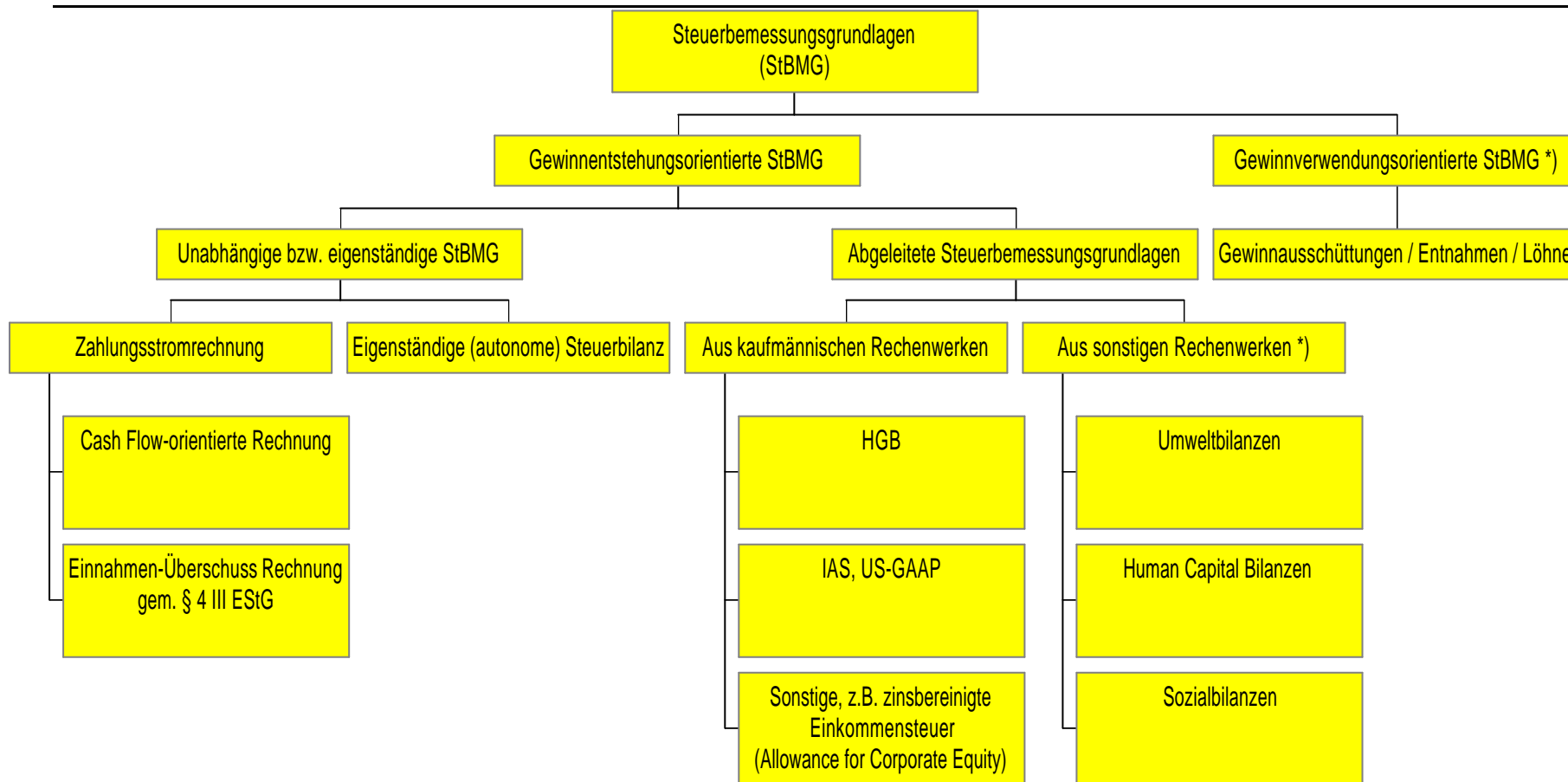
120 Vgl. Lauth, DStR 2000, S. 1365 (1371).

121 Vgl. Meurer bei: Geiger, DSWR 2001, S. 296 (297).

122 So auch Schreiber, StuW 2/2002, S. 107.

123 Vgl. ergänzend Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 46/2002, S. 2371 – 2381.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung



*) Hinweis: Diese Steuerbemessungsgrundlagen werden hier nicht näher thematisiert.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

In der nachfolgenden Diskussion wird im wesentlichen eine Beibehaltung grundlegender Besteuerungsprinzipien unterstellt, ein denkbarer Wechsel beispielsweise zu einer entscheidungsneutralen Besteuerung¹²⁴ also nicht explizit betrachtet. Zur Beantwortung der Frage, ob die Neutralitätspostulate der Finanzierungs-, Investitions- und Rechtsformneutralität bei einer Cash Flow-Steuer erfüllt werden, wurde gleichzeitig in Kanada und Deutschland die Konzeption der „Zinsbereinigten Einkommensteuer“¹²⁵ entwickelt, die auch als „Allowance for Corporate Equity (ACE)“¹²⁶ bezeichnet wird. Die Zinsbereinigung wird durch eine vollständige Steuerfreistellung aller Zinseinkünfte erreicht und führt zu einer sparneutralen Verhaltensweise des Konsumenten¹²⁷ und bei den Unternehmen zur Freistellung der marktüblichen Verzinsung des Eigenkapitals.

Ab 01.01.1994 wurde in Kroatien der Versuch unternommen, mit einem Modell einer „zinsbereinigten Einkommen- und Gewinnsteuer“ das Ideal der „Steuerfreiheit des nicht konsumierten Einkommensanteils“ zu erfüllen¹²⁸. Die Ermittlung dieser Gewinne erfolgte durch Vermögensvergleich unter Berücksichtigung einer fiktiven Eigenkapitalverzinsung¹²⁹. Durch eine Gesetzesänderung zum Jahresanfang 2001 wurde auch die Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer geändert. Sie ergibt sich nicht mehr durch Betriebsvermögensvergleich, was zu einer Aufhebung der bisherigen Maßgeblichkeit der Handelsbilanz führt, sondern aus der Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen¹³⁰.

3.1.1 Cashflow-orientierte Rechnungen

Die Bedeutung des Cashflow zeigt sich international daran, dass diese Kapitalflussrechnung nach den IAS als integrierter Bestandteil des Jahresabschlusses aufgestellt und veröffentlicht werden muss. Dazu hat das IASC mit IAS 7 einen eigenen Standard veröffentlicht. IAS 7 hat insbesondere dadurch Bedeutung erlangt, dass zur Zulassung an US-amerikanischen Aktienbörsen seit 1994 neben dem ‚Statement of Cash-flows‘ nach SFAS¹³¹ No. 95 entsprechend US-GAAP¹³² auch eine nach IAS 7 erstellte Kapitalflussrechnung von der SEC¹³³ akzeptiert wird¹³⁴. Als Zielsetzung wird die Veröffentlichung

124 Vgl. hierzu für viele Wagner, *StuW* 1/1992, S. 2 – 13; Treisch, *Steuer & Studium*, 8/2000, S. 368 – 374.

125 Vgl. Wagner, Franz W.: Korrektur des Einkünfte dualismus durch Tarifdualismus – Zum Konstruktionsprinzip der Dual Income Taxation, *StuW* 4/2000, S. 438 m.w.N.

126 Vgl. Wagner, Franz W.: Korrektur des Einkünfte dualismus durch Tarifdualismus – Zum Konstruktionsprinzip der Dual Income Taxation, *StuW* 4/2000, S. 438.

127 Vgl. Raab, Udo: Finanzwissenschaftliche Grundlagen des kroatischen Modells, *DSWR* 7/2000, S. 195.

128 Vgl. Raab, Udo: Finanzwissenschaftliche Grundlagen des kroatischen Modells, *DSWR* 7/2000, Teil I, S. 192.

129 Vgl. Knoll, Leonhard: Unternehmensgewinnbesteuerung in Kroatien, Italien und Österreich, *DBW* 61 (2000), S. 339.

130 Vgl. auch Exportberatungsstelle Handwerk Baden-Württemberg: *Außenwirtschafts-News*, 04/2001, S. 7.

131 SFAS = Statement of Financial Accounting Standards.

132 US-GAAP = United States Generally Accepted Accounting Principles.

133 SEC = Securities and Exchange Commission.

134 Vgl. Küting Karlheinz -Hrsg.-: *Saarbrücker Handbuch der Betriebswirtschaftlichen Beratung*, Herne/Berlin 1998, S. 463.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

einer nach „Tätigkeitsbereichen“ gestaffelten Kapitalflussrechnung angesehen, um den Adressaten eine Einschätzung über die künftige Entwicklung von Nettovermögen, Liquiditätslage und Finanzmanagement des Unternehmens zu ermöglichen.

In Deutschland war die Aufstellung einer Kapitalflussrechnung als Bestandteil des Jahresabschlusses gesetzlich bisher nicht vorgeschrieben. Mit dem durch das KonTraG eingeführten § 297 Abs. 1 S. 2 HGB sind börsennotierte Mutterunternehmen verpflichtet, für nach dem 31.12.1998 beginnende Geschäftsjahre zusätzlich zum Konzernabschluss eine Kapitalflussrechnung zu erstellen. Der Gesetzgeber hat dabei auf eine Festlegung der Ausgestaltungsregeln verzichtet und diese Aufgabe dem DRSC¹³⁵ überlassen, dessen Standardisierungsrat am 29.10.1999 den Deutschen Rechnungslegungsstandard (DRS) Nr. 2 „Kapitalflussrechnung“ verabschiedet hat¹³⁶.

Die grundsätzliche Eignung des Ergebnisses einer Cash Flow-orientierten Rechnung gegenüber dem Jahresüberschuss als alternative steuerliche Bemessungsgrundlage ergibt sich aus der ausschließlichen Berücksichtigung von zahlungsstrombezogenen Größen. Außerdem könnte durch die Anknüpfung an diese Größe die für Arbeitseinkommen übliche Ermittlungsmethode „Einnahmenüberschuss“ auf Unternehmens Einkommen übertragen werden¹³⁷. Dies würde, analog bei der Ermittlung des Arbeitskommens, den völligen Verzicht auf den Vermögensvergleich bedeuten; die Leitidee der Einkommensteuer würde nach der Auffassung von *Wagner* quasi zur Konsumsteuer mutieren, die nur noch pro forma als Steuer auf das durch den Cash Flow gemessene Einkommen ermittelt wird¹³⁸.

Nachdem sich die Kapitalflussrechnung aus den drei Teilbereichen „Laufende Geschäftstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ zusammensetzt, wäre die Anbindung an die Ergebnisse aus der laufenden Geschäftstätigkeit als Indikator für das Innenfinanzierungspotential eines Unternehmens und damit auch für die Leistungsfähigkeit eine denkbare alternative steuerliche Bemessungsgrundlage (sog. Cash Flow-Steuer, wie sie in Kroatien zeitweilig realisiert war). Zudem würde in einem Cash Flow-System, in dem nur realwirtschaftliche Überschüsse besteuert werden, den finanztheoretischen Postulaten der Finanzierungs- und Investitionsneutralität grundsätzlich ausreichend Rechnung getragen¹³⁹.

Mit dieser Größe steht ein Indikator zur Verfügung, mit dem die Finanzkraft eines Unternehmens unter Eliminierung nicht zahlungswirksamer Aufwendungen und Erträge gemessen werden kann. Damit wird auch der Forderung der Vermeidung bilanzpolitischer Eingriffe auf den Jahresabschluss und dessen Ergebnis nachgekommen¹⁴⁰.

135 Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.

136 DRS 2 wurde im BAnz. Nr. 103/2000 vom 31.05.2000 abgedruckt. DRS 2 lehnt sich stark an internationale Standards an (SFAS 95 „Statement of Cash Flows“, gültig seit 1988 sowie IAS 7 „Cash Flow Statements“ des IASC, überarbeitet 1992).

137 Vgl. *Wagner, Franz W.: Korrektur des Einkünftedualismus durch Tarifdualismus – Zum Konstruktionsprinzip der Dual Income Taxation*, *StuW* 4/2000, S. 437.

138 Vgl. *Wagner, Franz W.: Korrektur des Einkünftedualismus durch Tarifdualismus – Zum Konstruktionsprinzip der Dual Income Taxation*, *StuW* 4/2000, S. 437.

139 Vgl. *Raab, Udo: Finanzwissenschaftliche Grundlagen des kroatischen Modells*, *DSWR* 7/2000, Teil I, S. 195.

140 Vgl. *Hauschildt/Rösler/Gemünden: Der Cash Flow – Ein Krisensignalwert?*, *DBW* 1984, S. 354.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

Als Grundlage für die Besteuerung könnte diese Rechnung dann dienen, wenn aus ihr Rückschlüsse auf die Leistungsfähigkeit eines Unternehmens ableitbar sind, wobei Umschichtungen aus dem Eigen- und Fremdkapitalbereich sowie aus der Investitionstätigkeit zu eliminieren wären. In der Literatur wird, aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzung und Bedeutung der Größe Cash Flow für Aktionäre und Fiskus, regelmäßig auf die theoretische Ungeeignetheit der IAS als alternative steuerliche Bemessungsgrundlage geschlossen¹⁴¹.

3.1.2 Einnahmen-Überschuss Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG

Im Steuerrecht stützt sich die Einnahmen-Überschuss Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 S. 1 EStG auf die Erfassung der steuerrelevanten Beträge nach dem sog. Zu- bzw. Abflussprinzip. Hinsichtlich der Sacheinlagen und Sachentnahmen gelten teilweise spezielle Regelungen¹⁴². Für Rechnungsabgrenzungsposten, Rückstellungen, Wertberichtigungen, Teilwertabschreibungen, Darlehensaufnahme bzw. -rückzahlung bleibt bei dieser Definition grundsätzlich kein Raum. Die Grundkonzeption einer Einnahmen-Überschussrechnung entspricht somit derjenigen einer Cashflow-Rechnung.

Hinsichtlich der Unterschiede zwischen einer Cashflow-Rechnung und einer Einnahmen-Überschussrechnung hat § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG besondere Bedeutung, nach dem die Regelungen über die Absetzung für Abnutzung analog zu befolgen sind. Das bedeutet, dass es entgegen dem Sinn einer Kassenrechnung für die Ermittlung des steuerlichen Gewinnes nicht zulässig ist, die mit der Anschaffung von Anlagevermögen verbundene Auszahlung bzw. Ausgabe sofort voll gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Einer der Befürworter der Einnahmen-Überschussrechnung als Steuerbemessungsgrundlage ist Weber-Grellet, der die Vorteile einer eigenständigen Einnahmen-Überschussrechnung in dem Wegfall der Probleme einer Bilanzierung wie Bilanzzusammenhang, Bilanzänderung und Bilanzberichtigung sieht¹⁴³. Er findet mit der Ermittlung des Überschusses der Ein- und Auszahlungen sei eine Anknüpfung an die tatsächliche Leistungsfähigkeit gegeben, da der Zu- und Abfluss liquider Mittel ein geeigneter Indikator der Leistungsfähigkeit ist¹⁴⁴. Die Einnahmen-Überschussrechnung hat somit gegenüber einer kaufmännischen doppelten Buchführung einige, wenn auch nicht nur, Vorteile¹⁴⁵.

Inwieweit eine Besteuerung nach der „tatsächlichen Leistungsfähigkeit“ und die „Objektivierung der Gewinnermittlung“ ohne Berücksichtigung von Bestandsveränderungen mög-

141 Vgl. z.B. Füllbier/Gassen: Wider die Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung – Erwiderung zu Oestreicher/Spiegel, DB 1999, S. 593 – 600 -, in: DB 1999, S. 1511 ff.

142 Vgl. Schmidt/Heinicke EStG, § 4 Rz. 340 ff., 21. Auflage 2002.

143 Vgl. Weber-Grellet, Heinrich: Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, BB 2000, S. 2666.

144 Vgl. Weber-Grellet, Heinrich: Bestand und Reform des Bilanzsteuerrechtes, DSrR 1998, S. 1343, hier S. 1348.

145 Für einen Überblick über die Vor- und Nachteile vgl. Vorwold, StuW 3/2002, S. 235 – 247, hier S. 238.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

lich erscheint, wird in der Literatur teilweise allerdings als problematisch angesehen¹⁴⁶. Tatsächlich jedoch ist die Einnahmen-Überschussrechnung seit langer Zeit für eine Vielzahl von Betrieben geltendes Recht, ohne dass die Leistungsgerechtigkeit einer hierauf beruhenden Besteuerung nachhaltig bezweifelt worden wäre. So enthält § 4 Abs. 3 EStG gegenüber § 4 Abs. 1 EStG keinen neuen Gewinnbegriff, sondern bietet dem Steuerpflichtigen „nur eine vereinfachte Technik der Gewinnermittlung“¹⁴⁷. Die Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs. 1 EStG bzw. § 5 Abs. 1 EStG und nach § 4 Abs. 3 EStG müssen auf Dauer gesehen (d.h. von der Eröffnung bis zur Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs) grundsätzlich zu demselben (Total-)Ergebnis führen¹⁴⁸. Zwischen dem durch Vermögensvergleich und dem durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelten Gewinn treten somit Unterschiede nur zwischen einzelnen Perioden auf, wobei die Periodisierung in der Bilanzierung nicht selten zu Diskussionen Anlass gibt. In dieser Periodisierungsproblematik des Vermögensvergleichs sieht Hennrichs ein wesentliches Argument zugunsten einer generellen Anwendung der Einnahmen-Überschussrechnung¹⁴⁹.

Die Gewinnermittlung nach dieser Vorschrift ist buchungstechnisch einfach. Weitere Vorteile liegen sicherlich auch in Erleichterungen und Vereinfachungen bei dem Wegfall von Prüfungshandlungen beispielsweise hinsichtlich der Werthaltigkeit von Forderungen, bei nicht vollwertigen Warenbeständen, bei halbfertigen Arbeiten und insbesondere bei Rückstellungen¹⁵⁰. Diese Vorteile allein könnten bereits die Einführung der Einnahmen-Überschussrechnung für sämtliche Unternehmen bis zu einer zu definierenden Größenordnung rechtfertigen.

3.1.3 Eigenständige (autonome) Steuerbilanz

Die Zielsetzung der leistungsgerechten Besteuerung wird in der Literatur mit der Forderung nach einer eigenständigen, sozusagen autonomen Steuerbilanz verbunden. Die Ableitung der steuerlichen Bemessungsgrundlage aus dem Rechenwerk Handelsbilanz lt. HGB wird dabei verstärkt kritisiert, da eine solche Bilanz eher einem Gebilde aus Dichtung und Wahrheit gleicht und somit nicht Grundlage einer dem Legalitätsprinzip unterliegenden Ertragsbesteuerung sein kann¹⁵¹.

Die Grundlagen einer autonomen Steuerbilanz liegen hier nicht zuletzt auch bei den Überlegungen der Steuerreformkommission aus dem Jahre 1971. Diese hatte bereits aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit den Vorschlag gemacht, den Inhalt der Steuerbilanz eigenständig zu regeln¹⁵².

146 Vgl. Dziadkowski, Dieter: Die Überschussrechnung – eine Alternative zur Steuerbilanz ?, BB 2000, S. 401.

147 Vgl. BFH-Urteil v. 16.01.1975, IV R 180/71 (V), BStBl II 1975, 526.

148 Vgl. BFH-Beschluss vom 08.09.1988 - IV R 66/87 (V), BFHE 154, 350.

149 Hennrichs, Joachim: Der steuerliche sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz, StuW 2/1999, S. 138 – 153, hier S. 152.

150 Vgl. Dziadkowski Dieter: Die Überschussrechnung – eine Alternative zur Steuerbilanz?, BB 2000, S. 401.

151 Vgl. Rieger: Einführung in die Privatwirtschaftslehre, 3. Aufl. 1984, S. 212.

152 Vgl. Thiel, Jochen: Das umgekehrte Impartitätsprinzip, BB 1999, S. 829.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

Das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 hat diese Entwicklung der eigenständigen Regelung aller steuerlicher Gewinnermittlungsvorschriften im EStG weiter vorangetrieben. Dies zeigt sich beispielsweise bei dem Ansatz von Verbindlichkeiten und Rückstellungen sowie deren Bewertung, die nunmehr weitgehend im EStG geregelt sind¹⁵³. Nach Auffassung von Weber-Grellet dürfte es „angesichts der Dichte des erreichten Regelungszustandes (...) nicht schwerfallen, auch die Restmenge bilanzsteuerrechtlicher Regelungen in das EStG aufzunehmen, um ein selbständiges Gewinnermittlungsrecht zu schaffen und die Trennung von Handelsrecht und den GoB vollständig zu vollziehen“¹⁵⁴.

Herzig/Bär¹⁵⁵ vertreten die Auffassung, dass langfristig eine vom Handelsrecht losgelöste steuerliche Gewinnermittlung angestrebt und damit eine Rückbesinnung auf die tragenden Grundprinzipien der steuerlichen Gewinnermittlung ermöglicht wird. Dem schließt sich auch Weber-Grellet¹⁵⁶ an, indem er feststellt, dass das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Aus stehe und das Endziel einer Reform die Normierung eines selbständigen Bilanzsteuerrechts sein solle.

Diese autonome Steuerbilanz würde nach steuerlichen Kriterien die periodengerechte Erfassung des „vollen Gewinnes“ mit dem Ziel einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verfolgen. Die wesentlichen Bestandteile des handelsrechtlichen Rechenwerks wie Bilanz und GuV, wären dabei analog anzuwenden. Dabei müsste die Tatsache berücksichtigt werden, dass die betrieblichen Einkunftsarten steuerlich nicht benachteiligt bzw. bevorzugt werden. Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit oder Vermietung und Verpachtung müssten nach den gleichen steuerlichen Grundsätzen erfasst und besteuert werden.

Steuerbilanzielle Taktiken und Strategien, so wie sie derzeit möglich sind, sind mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eher schwer vereinbar. Notwendige Voraussetzung hierfür wäre eine Gleichbehandlung bei der Ermittlung aller Einkunftsarten¹⁵⁷, was jedoch beispielsweise bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Verbindung mit einer autonomen Steuerbilanz kaum vorstellbar ist. Ein weiterer, sehr schwerwiegender Nachteil wäre die zusätzliche Arbeitsbelastung durch die gesonderte Bilanzierung.

3.1.4 Koppelung an kaufmännische Rechenwerke

3.1.4.1 Handelsgesetzbuch (HGB)

Die Bindung an das Handelsrecht in Form der Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1 EStG) stellt die derzeit geltende Praxis im Steuerrecht zur Ermittlung der Be-

¹⁵³ Vgl. Weber-Grellet, Heinrich: Die Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 - Ein Fortschritt ?, DB 2000, S. 169.

¹⁵⁴ Vgl. Weber-Grellet, Heinrich: Der Maßgeblichkeitsgrundsatz in der Krise, Gastvortrag im Rahmen der Nürnberger Steuergespräche an der Friedrich-Alexander-Universität Nürnberg-Erlangen am 25.11.1999, Manuskript S. 2.

¹⁵⁵ Vgl. Herzig/Bär DB 2003 S. 1.

¹⁵⁶ Vgl. Weber-Grellet, StuB 2002 S. 700f.

¹⁵⁷ Vgl. Weber-Grellet, Heinrich: Maßgeblichkeitsschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, a.a.O., S. 289.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

steuerungsgrundlagen für Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Das handelsrechtliche Ergebnis bildet dabei grundsätzlich die Ausgangsbasis für die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und damit der zu entrichtenden Steuern. Da hier davon ausgegangen wird, dass die HGB-geregelte Bilanz zumindest mittelfristig durch einen IAS-orientierten Abschluss ersetzt wird, kann eine Diskussion dieser Bemessungsgrundlagenbildung entfallen.

3.1.4.2 International Accounting Standards (IAS) und Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP)

Internationale Normen haben Einzug in das deutsche Handelsrecht gehalten¹⁵⁸. Als Beispiele seien hier genannt das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vom 27.04.1998 und das Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz (KapAEG) vom 20.04.1998¹⁵⁹. Durch das Kapitalgesellschaften und Co.-Richtliniengesetz (KapCoRiLiG) besteht nun auch für die dort genannten Unternehmen die Möglichkeit der Erstellung eines Konzernabschlusses nach internationalen Standards anstelle eines HGB-Konzernabschlusses.

Eine ablehnende Haltung hinsichtlich der Übernahme internationaler Rechnungslegungsvorschriften als Maßstab für die Besteuerungsbasis nach der Leistungsfähigkeit dürfte auch in der Angst vor einer Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und einem damit verbundenen möglichen Anstieg der effektiven Steuerbelastung verbunden sein¹⁶⁰. So lehnt beispielsweise die Centrale für GmbH eine Steuerbemessung nach den IAS schlicht aufgrund bestehender Unterschiede zwischen einem IAS-konformen und einem estg-konformen Gewinn ab¹⁶¹.

Die IAS und die US-GAAP zielen darauf ab, den betriebswirtschaftlichen „richtigen“ Erfolg zu bestimmen und dessen Zustandekommen aufzuzeigen¹⁶². Nach Weber-Grellet¹⁶³ ist vorrangiges Ziel der Rechnungslegung nach IAS die Darstellung der Vermögens- und Finanzlage sowie auch der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Grundsätzlich anerkannt wird dabei, dass bei einem Festhalten am Einkommen als Maß steuerlicher Leistungsfähigkeit durch die IAS eine stärkere Konkretisierung dieser Leistungsfähigkeit als durch die GoB erreicht wird¹⁶⁴.

158 Eine umfassende Diskussion hierzu bietet Kahle: Internationale Rechnungslegung und ihre Auswirkungen auf Handels- und Steuerbilanz. Wiesbaden 2002.

159 Für Einzelheiten siehe Tanski, Joachim S: Internationale Rechnungslegung. Köln 2002.

160 Vgl. Herzig, Norbert: Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, Die Wirtschaftsprüfung, Heft 2/2000, Seite 113.

161 Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt: Stellungnahme vom 23.1.2003, GmbHR 6/2003, S. 350; dem zustimmend Heuser: IAS (IFRS) und zukünftige Rechnungslegung in Deutschland, GmbhR 6/2003, S. 340.

162 Vgl. Küting, Karlheinz: Die Rechnungslegung in Deutschland an der Schwelle zu einem neuen Jahrtausend – Bestandsaufnahme und Ausblick -, DStR 1/2000, S. 40.

163 Vgl. Weber-Grellet, Heinrich: Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, BB 1999, S. 2663.

164 Vgl. Füllbier, Uwe/Gassen, Joachim: Wider die Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung – Erwiderung zu Oestreicher/Spiegel, DB 1999 S. 593 – 600, DB 1999, S. 1514.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

Der Versuch, das Vorsichtsprinzip deutscher Prägung zu erhalten, erscheint mit der Entscheidung der EU-Kommission zugunsten der IAS aussichtslos¹⁶⁵. So folgert u.a. Thiel¹⁶⁶, dass die logische Konsequenz aus dieser Entwicklung nur die Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes sein kann, denn eine gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit benötigt dazu Bemessungsgrundlagen, die alle Steuersubjekte, unabhängig von der Art ihrer Einkünfte, gleich behandeln.

Moxter hält die Rechnungslegungsregeln nach Art der IAS bzw. der US-GAAP aufgrund der fehlenden Objektivierbarkeit für eine Übernahme in das deutsche Steuerbilanzrecht ungeeignet, da sie durch eine Zurückdrängung des Vorsichtsprinzips gekennzeichnet sind¹⁶⁷. Sie sind an der reinen Informationsaufgabe orientiert, nicht an der Konkretisierung von Gewinnansprüchen¹⁶⁸. Für die US-GAAP kommt Gröning zu dem Schluss, dass eine Besteuerung auf dieser Basis „in vielen Fällen gegen Entscheidungsneutralität und Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstoßen“ würde¹⁶⁹. Dagegen hält Busse von Colbe eine Besteuerung auf der Grundlage der IAS aus praktischen Gründen für nicht durchsetzbar, da ein Zwang zur IAS-Anwendung für alle Kaufleute problematisch wäre¹⁷⁰.

So ist auch Bolk der Meinung, „dass die kasuistische und chaotisch anmutende US-amerikanische Rechtsmaterie kein Vorbild für eine deutsche Gesetzgebung sein dürfe. Das Durcheinander von Überschussrechnung und Vermögensvergleich, das seine Ursache im fehlenden gesetzlich geregelten Handelsbilanzrecht habe, müsse die Europäer geradezu veranlassen, an ihrer hochentwickelten Gesetzesgebungstechnik festzuhalten“¹⁷¹. Eine ähnliche Meinung vertritt Strunk, der u.a. auf eine fehlende Objektivierbarkeit der Bilanzwerte nach IAS verweist¹⁷².

Andererseits erwartet Lang durch die sich abzeichnende Internationalisierung und Europäisierung des deutschen Bilanzrechts eine „Renaissance des Maßgeblichkeitsgrundsatzes“¹⁷³. Nach Küting wird diese Entwicklung jedoch entscheidend von notwendigen Änderungen der §§ 5 und 6 EStG abhängen, da nur über eine Änderung dieser Vorschriften internationale Regelungen Eingang in das deutsche Steuerrecht finden können. Nur dann wäre eine Aufrechterhaltung des Maßgeblichkeitsprinzips denkbar¹⁷⁴.

165 Vgl. Thiel, Jochen: Das umgekehrte Imparitätsprinzip, BB 1999, S. 829.

166 Vgl. Thiel, Jochen: Das umgekehrte Imparitätsprinzip, BB 1999, S. 829.

167 Vgl. Moxter, Adolf: Missverständnisse um das Maßgeblichkeitsprinzip, DStZ 2000 Nr. 5, S. 158.

168 Vgl. Moxter, Adolf: Die Rechnungslegung in Deutschland an der Schwelle zu einem neuen Jahrtausend – Bestandsaufnahme und Ausblick -, DStR 1/2000, S. 40.

169 Vgl. Gröning, Robert: Steuerbilanzielle Gewinnermittlung nach US-GAAP? Lohmar, Köln 2002, S. 241.

170 Vgl. Busse von Colbe: Entwicklungsperspektiven der Rechnungslegung in Deutschland, zfbf 3/2002, S. 159 – 172, hier S. 169.

171 Vgl. Bolk, Wolfgang: Das Spannungsverhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz vor dem Hintergrund der aktuellen Steuergesetzgebung, Referat gehalten in der Sparkasse Neuss am 19.11.1999.

172 Vgl. Strunk, Günther: Das Ende der Maßgeblichkeit?, StuB 9/2003, S. 397 – 403.

173 Vgl. Lang: in Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 9 Rdnr. 347 - zitiert aus Dziadkowski, Dieter: Die Überschussrechnung - eine Alternative zur Steuerbilanz ?, BB 2000, S. 399.

174 Vgl. Küting, Karlheinz: Die Rechnungslegung in Deutschland an der Schwelle zu einem neuen Jahrtausend – Bestandsaufnahme und Ausblick -, DStR 1/2000, S. 42.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

Herzig sieht als zentralen Eckpfeiler jedweder steuerbilanzieller Gewinnermittlung die Wahrung des Realisationsprinzips und das Festhalten an einem richtig verstandenen Imparitätsprinzip, das ausschließlich zukünftige, konkretisierte Verluste antizipiert¹⁷⁵. Die Frage der Eignung, die er anhand einiger ausgewählter Einzelaspekte untersucht (z.B. Asset-Begriff, langfristige Auftragsfertigung, Verbindlichkeitsrückstellungen)¹⁷⁶ kann nach seiner Meinung letztendlich nicht durch eine pauschale

Übernahme der IAS/US-GAAP gelöst werden, da sie mit der Zahlungsbemessungsfunktion der deutschen Steuerbilanz nicht kompatibel ist¹⁷⁷. Andererseits erscheint nach seiner Meinung auch eine direkte Anknüpfung der steuerlichen Gewinnermittlungsregeln an internationale Rechnungslegungsstandards von vornherein ausgeschlossen. Da die steuerliche Gewinnermittlung einen zentralen Bestandteil der

Steuerberechnung bei den Unternehmen darstellt, hält er es für kaum vorstellbar, dass die Entscheidungen über die Steuerbelastung künftig nicht mehr auf ein förmliches nationales Gesetzgebungsverfahren zurückgehen, sondern auf die Beschlüsse privater Gremien (Standardsetter)¹⁷⁸. Die Zulassung derartiger Eingriffe würde gegen verfassungsrechtliche Grundsätze (Gleichheit, Rechtssicherheit der Besteuerung) massiv verstoßen und für die Unternehmen teilweise den Verzicht auf eine gewisse Planungssicherheit bedeuten. Darüber hinaus würde die Gefahr bestehen, dass bisher geltende Regeln wie die GoB, an ein ausländisches Gremium delegiert und damit beliebig geändert werden könnten¹⁷⁹.

Tendenziell würden die IAS durch Verdrängung des im deutschen Handelsrechts vorherrschenden Realisationsprinzips zu einem früheren Ausweis von Gewinnen und zu Zuwächsen bei der Bemessungsgrundlage führen. Als weiterer Nachteil wird neben erheblichen Umstellungsproblemen die durch eine Steuermehrbelastung entstehende teilweise Verschlechterung der Wettbewerbssituation deutscher Unternehmen auf den Weltmärkten angeführt¹⁸⁰.

Als vorteilhaft wird von Herzig die sich durch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage ergebende Möglichkeit für eine Senkung der Steuersätze genannt. Die Anknüpfung an internationale Rechnungslegungsvorschriften würde keinen Handlungsspielraum des Gesetzgebers mehr für rein steuerlich motivierte Änderungen des Handelsbilanzrechts über die umgekehrte Maßgeblichkeit ermöglichen. Damit verbunden wäre das Ende der Einheitsbilanz mit einer in diesen Punkten abweichenden Steuerbilanz und/oder zu einer Streichung derartiger steuerlicher Subventionsvorschriften, bei denen bisher auch die Berücksichtigung vom Gesetzgeber in der Handelsbilanz gefordert wurde¹⁸¹.

175 Vgl. Herzig, Norbert: Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, Die Wirtschaftsprüfung, Heft 2/2000, S. 113.

176 Vgl. Herzig, Norbert: Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, Die Wirtschaftsprüfung, Heft 2/2000, S. 113 ff.

177 Vgl. Herzig, Norbert: Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, Die Wirtschaftsprüfung, Heft 2/2000, S. 111 ff.

178 Vgl. dazu auch Meurer, Ingetraut in Geiger, Thomas: IAS-Bilanzierung als Grundlage der Besteuerung?, DSWR 11/2001, S. 297.

179 Vgl. Herzig, Norbert: Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, Die Wirtschaftsprüfung, Heft 2/2000, S. 115 f.

180 Vgl. Herzig, Norbert: Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, Die Wirtschaftsprüfung, Heft 2/2000, S. 116.

181 Vgl. Herzig, Norbert: Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, Die Wirtschaftsprüfung, Heft 2/2000, S. 116.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

Eine gesetzliche Regelung zur IAS-Bilanzierung im Einzelabschluss ohne Maßgeblichkeit würde die Kosten durch die Erstellung von zwei unterschiedlichen Bilanzen deutlich erhöhen und einen erheblichen zusätzlichen innerbetrieblichen Verwaltungsaufwand erfordern. Diese Belastungen sind für kleinere, mittelständische Betriebe nicht zumutbar. Im Übrigen ist befürchtet, dass die Kreditwirtschaft für Bilanzanalysen nicht Abschlüsse nach unterschiedlichen Standards akzeptieren wird. Vorschläge, die sogar zu bis zu drei Jahresabschlüssen führen, sind daher abzulehnen¹⁸².

Die Anknüpfung an internationale Rechnungslegungsregeln würde für die Fortentwicklung des Handelsbilanzrechts durch den BFH bedeuten, dass künftig aus-ländische Standardsetter für die Bestimmung der handelsrechtlichen Rechnungslegung zuständig wären. Eine Streichung der Maßgeblichkeit würde zu einem Verlust der Einflussmöglichkeit des BFH auf die Auslegung des Handelsbilanzrechts führen¹⁸³.

Hinsichtlich der Auswirkungen auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz sei hier auf die von Oestreicher/Spengel im Auftrag des BMF vorgelegte Studie hingewiesen, nach der es aus steuerlicher Sicht bei einem Übergang zu internationalen Rechnungslegungsvorschriften (hier IAS) zu Gewinnern und Verlierern kommen würde¹⁸⁴. Je nach Art der Ausgestaltung einer Maßgeblichkeit zur Anbindung der Besteuerung an einen IAS-Abschluss wären die Auswirkungen jedoch eher gering. So weist Rahlf in einer Studie¹⁸⁵ nach, dass bei einer mittelgroßen GmbH nur mäßige steuerliche Auswirkungen bei einem Übergang der Maßgeblichkeit beim HGB-Abschluss zum IAS-Abschluss zu erwarten sind. Außerdem muss berücksichtigt werden, dass diese Auswirkungen regelmäßig nur temporär sind, da – sieht von Effekten aus einer teilweisen anderen Periodisierung ab – der Gewinn nach HGB und nach IAS typischerweise identisch ist¹⁸⁶.

3.2 Beurteilung der Steuerbemessungsgrundlagen

3.2.1 Die Problematik der Beurteilung von Steuerbemessungsgrundlagen

Seit es Steuern gibt, ist deren Ausgestaltung und Beurteilung Gegenstand umfangreicher wissenschaftlicher Analysen. Die grundlegendsten Beiträge hierzu liefert heute die Finanzwissenschaft als Teilgebiet der Volkswirtschaftslehre, flankiert durch die Rechtswissenschaft und die betriebswirtschaftliche Steuerlehre.

182 Vgl. Ein IAS-Abschluss für die Offenlegung, ein HGB-Abschluss für die Gewinnausschüttung und einen Abschluss für die Besteuerung. So z.B. die Bundesregierung in ihrer Pressemitteilung vom 26.02.2003 und ähnlich die Stellungnahme der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt vom 23.01.2003, GmbHR 2003, S. 350.

183 Vgl. Herzig, Norbert: Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, Die Wirtschaftsprüfung, Heft 2/2000, S. 117.

184 Vgl. Oestreicher/Spengel: Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung. International vergleichende Analyse der wirtschaftlichen Wirkungen eines Übergangs auf die Rechnungslegung nach den IAS, ZEW Wirtschaftsanalysen, Bd. 39, Baden-Baden 1999.

185 Rahlf, Stefan: IAS-Bilanzierung und Besteuerung, Berlin 2000.

186 Vgl. Tanski, Joachim S., Internationale Rechnungslegung, Köln 2002, S. 71 f.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

Beurteilungskriterien sind immer Ableitungen aus Zielsystemen und deshalb nicht unabhängig vom Träger der Zielsysteme zu betrachten. Im Falle der Besteuerung gibt es zwei Träger, deren Interessen in weiten Bereichen konfliktär sind¹⁸⁷: Der Staat (Fiskus) als Begünstigter und gleichzeitig eigener Gestalter des Steuersystems, sowie die Steuerpflichtigen (Personen und Institutionen) als Belastete.

Obwohl es in jüngster Zeit beim deutschen Gesetzgeber modern geworden ist, die verfügbaren wissenschaftlichen Erkenntnisse bei der Steuerpolitik zu ignorieren bzw. sogar zu konterkarieren, sollen im Folgenden die oben beschriebenen möglichen Bemessungsgrundlagen im Schlaglicht einiger Beurteilungskriterien¹⁸⁸ analysiert werden¹⁸⁹. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es hier nur um die Steuerbemessungsgrundlage geht und nicht um eine konkrete Steuerbelastung, die sich aus der Kombination von Bemessungsgrundlage und Steuersatz ergibt.

3.3.2 Die Beurteilung von Steuerbemessungsgrundlagen aus Sicht des Staates

Als grundlegende Kriterien für die Beurteilung von Steuern (und damit auch von Steuerbemessungsgrundlagen) werden in der Finanzwissenschaft angeführt¹⁹⁰:

- (1) fiskalische Zielsetzung: Erzielung von Einnahmen
- (2) konjunktur- und wachstumspolitische Brauchbarkeit
- (3) verteilungspolitische Einsetzbarkeit

Bei der **fiskalischen Zielsetzung** ist nicht nur das Bruttoaufkommen zu betrachten, sondern auch die Erhebungskosten¹⁹¹. Hinsichtlich des Bruttoaufkommens kann bei allen oben genannten Steuerbemessungsgrundlagen angenommen werden, dass sie über die Totalperiode der Besteuerung eines Wirtschaftssubjektes bei konstanten Berechnungsverfahren zu dem selben Bruttoaufkommen führen.

Deutliche Unterschiede ergeben sich dagegen bei den Erhebungskosten. Da die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage durch die Steuerpflichtigen selbst erfolgt, richten sich die Kosten des Staates zum einen nach dem Aufwand für die Sicherstellung einer korrekten Steuererklärung. Je komplizierter und vielstufiger das Ermittlungsverfahren ist, desto teu-

187 Je nach Abgrenzung des Analysebereiches verändern sich die Zielrelationen: Im engen Bereich der Besteuerung sind sie sicherlich nahezu vollständig konfliktär, im weiten Bereich der Staatsaufgaben insgesamt nimmt die Neutralität oder sogar Komplementarität zu.

188 Die folgende Darstellung bleibt hinsichtlich der Auswahl der Kriterien und deren Ausprägungen zwangsläufig unvollständig, da deren Möglichkeitsspektrum den Umfang dieser Darstellung bei weitem sprengt.

189 Auf die Darstellung der „Steuergerechtigkeit“ als Beurteilungskriterium wird verzichtet, da es sich bei dem Begriff „Gerechtigkeit“ um ein Wieselwort (i.S. F.A. von Hayeks) handelt, das in der Beliebigkeit seiner Interpretation für eine sachliche Auseinandersetzung völlig unbrauchbar ist.

190 Vgl. Zimmermann, H./Henke, K.-D., Finanzwissenschaft, 8. Aufl., München 2001, S. 137. Einen weitergehenden Ansatz zeigt Wellisch, D.: Finanzwissenschaft II: Theorie der Besteuerung, München 2000, S. 42 ff., der von den unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen Einkommen, Konsum und Vermögen ausgeht.

191 Als Beispiele für Steuern mit hohen Erhebungskosten kann auf die Vermögensteuer sowie die Kraftfahrzeugsteuer verwiesen werden.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

rer kommt den Staat die Überprüfung der erklärten Höhe der Bemessungsgrundlage¹⁹². Hier haben die zahlungsstromorientierten Bemessungsgrundlagen den Vorteil, dass sie einfach und präzise bestimmt werden können, während die bilanzorientierten Systeme umfangreiche zusätzliche Fachkenntnisse und Ermittlungsschritte erfordern. Zum anderen beeinflussen Steuerwiderstände, Gestaltungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen und die Entdeckungsmöglichkeit von Steuerhinterziehungen die Erhebungskosten. Auch bei diesen Aspekten zeigen die zahlungsstromorientierten Verfahren Kostenvorteile. Selbst die dagegen anführbaren Spielräume durch das Vorziehen oder Verschieben von Einnahmen und Ausgaben sind in ihrer Wirkung wesentlich begrenzter als die Ermessensspielräume bei den verschiedenen Arten der Bilanzierung¹⁹³.

In Zusammenhang mit der fiskalischen Zielsetzung wird häufig auch die zeitliche Stabilität der Einnahmen als Kriterium genannt, vor allem im Zusammenhang mit der Gewerbesteuer als Haupteinnahmequelle der Kommunen. Ob dies ein sinnvolles Beurteilungskriterium darstellt, ist zu bezweifeln. Ertragsteuern bilden ein Spiegelbild der in einer Volkswirtschaft erzielten Wertschöpfungsüberschüsse, die naturgemäß Schwankungen unterliegen. Durch eine künstliche Verstetigung einer Steuerbemessungsgrundlage ergibt sich die Gefahr eines Erdrosselungseffektes in Abschwungphasen.

In Hinblick auf die **konjunktur- und wachstumspolitische Brauchbarkeit** sowie **verteilungspolitische Einsetzbarkeit** geht es um die Möglichkeit von Gestaltungsmaßnahmen des Staates zur Wirtschaftslenkung. Auf Grund seiner autonomen Entscheidungskompetenz kann der Staat diese Maßnahmen grundsätzlich bei allen Systemen von Steuerbemessungsgrundlagen einsetzen, bei denen keine vollständige Abhängigkeit (Maßgeblichkeit) von einem Ermittlungssystem besteht, das außerhalb seines Entscheidungsbereichs liegt¹⁹⁴. Tendenziell ist der Gestaltungsspielraum des Staates um so größer, je komplexer die Steuerbemessungsgrundlage konstruiert ist. Dementsprechend eignet sich eine eigenständige Steuerbilanz am Besten für Lenkungsziele, eine streng zahlungsstromorientierte Bemessungsgrundlage am Wenigsten¹⁹⁵.

Da wirtschaftslenkende Ziele unstrittig statt durch Steuergestaltung auch durch Subventionen erreicht werden können, könnten die alternativen Steuerbemessungsgrundlagen hier eine untergeordnete Rolle spielen. Andererseits ist zu berücksichtigen, dass die Bemessungsgrundlagen unterschiedlich hinsichtlich der Lenkungsziele reagieren. So folgt eine zahlungsstromorientierte Bemessungsgrundlage den konjunkturellen Schwankungen viel unmittelbarer als eine bilanzorientierte mit ihren als Puffer nutzbaren Gestaltungsspielräumen.

192 Die Problematik beginnt bereits bei dem Umfang der notwendigen Ausbildung der Veranlagungs- und Prüfungsbeamten.

193 Zahlungsverstärkungen wirken nur zwischen zwei Perioden, während z.B. durch Vorratsbewertung oder Rückstellungsbildung eine mehrperiodige Gewinnverschiebung erreicht werden kann.

194 Beispielsweise wäre bei einer IAS-Bilanz mit uneingeschränkter Maßgeblichkeit die Einsetzbarkeit der Steuerbemessungsgrundlage als Lenkungsinstrument nicht mehr möglich.

195 Eine wissenschaftliche Wirkungsanalyse betrachtet die Auswirkungen einer Maßnahme auf das gesamte Zielspektrum. In der praktischen Steuerpolitik hat die Bundesrepublik Deutschland mittlerweile eine Dominanz des kurzfristigen Fiskalzieles erreicht, bei der auch massive negative Effekte auf die wirtschaftslenkenden Ziele in Kauf genommen werden. Dies zeigt sich deutlich an den verschiedenen Entwürfen des sogenannten Steuervergünstigungsabbaugesetzes 2002.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

3.2.3 Die Beurteilung von Steuerbemessungsgrundlagen aus der Sicht des Steuerpflichtigen

Aus einzelwirtschaftlicher Sicht stellen die Entrichtungskosten das Gegenstück zum Erhebungsaufwand des Staates dar. Je höher die mit einer Steuerbemessungsgrundlage verbundenen zusätzlichen Kosten liegen, um so ungünstiger stellt sie sich für den Steuerpflichtigen dar. Vorteilhaft wäre demzufolge eine Steuerbemessungsgrundlage, die sich aus einem aus anderen Gründen sowieso zu erstellenden Rechenwerk ergibt. Dies spricht für einen aus gesellschaftsrechtlichen und Finanzierungsgründen erstellten Jahresabschluss mit strenger Maßgeblichkeit als Steuerbemessungsgrundlage. Jede Abweichung verursacht Ermittlungsmehraufwand, wobei eine eigenständige Steuerbilanz sicher das ungünstigste Ende dieses Spektrums darstellt.

Aus der Tatsache, dass die Besteuerung keinen eigenständigen positiven Beitrag zur unternehmerischen Wertschöpfung erbringt, ergibt sich das Postulat der Entscheidungsneutralität der Besteuerung¹⁹⁶. Es lässt sich konkretisieren in die Investitions-, Finanzierungs- und Rechtsformneutralität. Grundsätzlich ließen sich alle Arten von Steuerbemessungsgrundlagen entscheidungsneutral ausgestalten. Tendenziell ist dies bei reinen zahlungsstromorientierten Bemessungen jedoch einfacher umsetzbar, als bei bilanzorientierten Verfahren. Dort wiederum wäre es bei Mehrzweck-Abschlüssen (Handels- und Steuerbilanz) schwieriger als bei reinen Steuerbilanzen. Auf Grund der staatlichen Lenkungsziele dürfte an einer entscheidungsneutralen Ausgestaltung der Steuerbemessungsgrundlage von Seiten des Gesetzgebers kein wesentliches Interesse bestehen.

Aus einzelwirtschaftlicher Sicht wird oft auf die Notwendigkeit von Gestaltungsspielräumen hingewiesen. Abgesehen von der grundsätzlichen Neigung, Steuerzahlungen möglichst weit in die Zukunft zu verschieben, besteht (subjektiver) Gestaltungsbedarf vor allem in Hinblick auf Reservebildungen für Risiken oder geplante Investitionen. Zur Abbildung zukünftiger Risiken eignet sich eine bilanzorientierte Bemessungsgrundlage deutlich besser als eine zahlungsstromorientierte. Dies gilt vor allem für die HGB-Bilanz mit ihrem normierten Vorsichtsprinzip. Zahlungsstromorientierte Bemessungsgrundlagen führen hingegen zu einem Abfluss der Steuer auf erzielte Überschüsse, unabhängig von späteren risikobedingten Zahlungsmittelabflüssen¹⁹⁷. Verbunden mit einer zeitlichen Begrenzung des Verlustrücktrages verstärkt eine solche Regelung die Insolvenzanfälligkeit von Unternehmen erheblich. Eine Investitionsförderung ist bei einer bilanziellen Bemessungsgrundlage mit relativ einfachen Maßnahmen möglich¹⁹⁸, jedoch lässt sie sich auch unabhängig von der Art der Bemessungsgrundlage gestalten¹⁹⁹.

196 Vgl. Knoll, Leonard: Unternehmensgewinnbesteuerung in Kroatien, Italien und Österreich, DBW 2001, S. 315.

197 So müsste beispielsweise mangels Rückstellungsbildung die Ertragsteuer auf einen vereinnahmten Umsatz entrichtet werden, auch wenn Haftungsinanspruchnahmen aus diesem Geschäft schon geltend gemacht werden.

198 Als Beispiel sei auf die Ansparrücklage nach § 7g EStG verwiesen.

199 Eine Möglichkeit wäre (neben einer Subventionierung außerhalb der Besteuerung) eine Teilstundung der Steuerschuld. Diese hätte sogar den Vorzug, dass sie auf Grund der Unabhängigkeit von festen Veranlagungszeiträumen differenziertere zeitliche Gestaltungsparameter böte.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

4. Vorschlag des BWA-Arbeitskreises

Aus den Erkenntnissen der vorstehenden Ausführungen schlägt der Arbeitskreis vor, künftig die Rechnungslegungsvorschriften nach IAS mit strenger Maßgeblichkeit als Grundlage der Besteuerung zu verwenden.

Die vorrangige Zielsetzung einer IAS-Rechnungslegung besteht darin, die Vermögens- und Finanzlage (financial position), einschließlich deren Veränderungen (changes in financial position), und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (performance) eines Unternehmens darzustellen²⁰⁰. Eine vergleichbare Zielsetzung hat auch der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, so wie er sich auch aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes und der herrschenden Literaturmeinung ergibt²⁰¹. Daraus schließt der Arbeitskreis, dass eine Maßgeblichkeit des Handelsrechts für das Steuerrecht vom Grundsatz her nicht aufgegeben werden muss, wenn die IAS-Rechnungslegungsstandards gelten-des Handelsrecht werden.

Ähnliche Überlegungen hat auch die Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) auf ihrem Round-Table Gespräch am 16.10.2002 in Brüssel angestellt, in dem sie eine IAS-basierte steuerliche Gewinnermittlung als mögliches Modell ansieht²⁰². Auch auf einer Tagung der Nürnberger Steuergespräche wurde die IAS-Bilanzierung als Grundlage der Besteuerung diskutiert. Dort war man der Meinung, dass eine solche Maßgeblichkeit zulässig wäre, hat aber teilweise verfassungsrechtliche und praktische Probleme gesehen²⁰³. Die fehlende Fundierung der IAS in einem Gesetz wird in der Literatur häufig als ein Problem angesehen²⁰⁴, da es sich bei den IAS um Fachnormen und nicht um Rechtsnormen handele²⁰⁵, jedoch kann diesem Argument zukünftig mit dem formalisierten Übernahmeprozess durch die EU-Kommission und – was noch zu entwickeln ist – durch den deutschen Gesetzgeber entgegengetreten werden.

Der Arbeitskreis ist der Meinung, dass eine Maßgeblichkeit eines IAS-Einzelabschlusses²⁰⁶ aus den folgenden Gründen für die Besteuerung gesetzlich normiert werden sollte:

1. Die grundsätzliche Einführung der IAS-Rechnungslegung ist auf Grund des EU-Beschlusses zwingend.
2. Eine Zersplitterung der Rechnungslegung für Unternehmen unterschiedlicher Größe und Rechtsform ist aus wirtschaftlichen Gründen abzulehnen.

200 Vgl. Rechnungslegung nach International Accounting Standards, IDW 1995, Düsseldorf.

201 Vgl. für viele Ruppe in Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. ESt Anm. 540ff.(162. Lfg. 1990).

202 Vgl. Fachnachrichten-IDW 2002, S. 783.

203 Vgl. Geiger, Thomas: IAS-Bilanzierung als Grundlage der Besteuerung?, DSWR 2001, S. 296.

204 So beispielsweise. Kahle: Zur Zukunft der Rechnungslegung in Deutschland: IAS im Einzel- und Konzernabschluss?, WPg 6/2003, S. 262 – 275, hier S. 271 m.w.N.; Kußmaul/Klein: Überlegungen zum Maßgeblichkeitsprinzip im Kontext jüngerer nationaler sowie internationaler Entwicklungen, DStR 13/2001, S. 546 – 550.

205 Vgl. Kahle: Maßgeblichkeitsgrundsatz auf der Basis der IAS? In: WPg 4/2002, S. 178 – 188, hier S. 187.

206 Betrachtungen für den Konzernabschluss finden sich bei Schneider: Konzernrechnungslegung nach IAS als Besteuerungsgrundlage?, BB 6/2003, S. 299 – 304.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

3. Eine Besteuerung auf Grund einer IAS-Rechnungslegung mit strenger Maßgeblichkeit ist grundsätzlich möglich.

Für die Umsetzung einer strengen Maßgeblichkeit zur IAS-Rechnungslegung sind folgende Aspekte zu berücksichtigen:

- a. Die im IAS-Abschluss ausgeübten Wahlrechte gelten im Sinne der strengen Maßgeblichkeit auch für die Besteuerung²⁰⁷. Damit erhält der Bilanzierende das uneingeschränkte Recht, IAS-Wahlrechte so auszuüben, dass eine geringere Steuer erreicht wird²⁰⁸. Entscheidet sich der Bilanzierende für einen höheren Gewinnausweis, so ist dieser Gewinn ebenfalls der Besteuerung zu Grunde zu legen.
- b. Ein eventueller Gewinn, der durch den Übergang von der HGB- zur IAS-Bilanzierung entsteht, kann in eine Rücklage eingestellt und z.B. innerhalb von 10 Jahren aufgelöst werden²⁰⁹.
- c. Eine IAS-Bilanzierung weist unter Umständen noch nicht realisierte Gewinne aus (z.B. bei der percentage of completion method). Sollten diese Gewinne wider Erwarten nicht eintreten, so würde in einem späteren Jahr ein Verlust entstehen. Dies bedeutet, dass ein unbegrenzter Verlustrücktrag und –vortrag zwingende Voraussetzung sind, da sonst eine Besteuerung eines nicht vorhandenen Gewinnes erfolgt.
- d. Für Zwecke der Ausschüttungsbemessung und Besteuerung kann auch eine Abgrenzungsrechnung²¹⁰ als Zusatz zur Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen werden, welcher den reinen IFRS-Gewinn in einen ausschüttungsfähigen bzw. besteuerebaren Gewinn überführt. Die hierzu notwendigen Arbeitsschritte wären für ein Unternehmen weniger belastend als eine gesonderte handelsrechtliche und steuerrechtliche Jahresabschlusserstellung, gleichzeitig würde trotzdem die Vergleichbarkeit aller Abschlüsse gewährleistet sein.
- e. Das Problem, dass die IAS keine Rechtsnormen sondern Fachnormen sind, kann dadurch gelöst werden, dass die IAS-Normen im Rahmen eines Komitologieverfahrens in das Gemeinschaftsrecht bzw. in das nationale Handelsrecht übernommen werden.
- f. Selbstverständlich gelten diese IAS-Normen dann nicht nur für Kapitalgesellschaften, sondern auch für Personengesellschaften und Einzelunternehmen, da sonst eine ungleiche Besteuerung erfolgte.
- g. Für kleinere Unternehmen ist wie bisher eine Einnahme-Überschussrechnung zuzulassen. Dabei sollte der Kreis dieser Unternehmen aber deutlich größer gezogen werden als im geltenden Steuerrecht. Solche Unternehmen wären dann von der

207 Mit einer strengen Maßgeblichkeit unvereinbar sind sowohl die umgekehrte Maßgeblichkeit als auch die Einschränkung handelsrechtlicher Wahlrechte für die Besteuerung.

208 Im Übrigen haben Oestreicher/Spengel festgestellt, dass die IAS-Bilanzierung fast immer zu einer niedrigeren effektiven Steuerbelastung führt. Vgl. Oestreicher/Spengel, Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung?, DB 1999, S. 593.

209 Ähnlich bereits § 52 Abs. 16 EStG.

210 Vgl. ähnlich Haller, Axel, IFRS für alle Unternehmen – ein realisierbares Szenario in der Europäischen Union, KoR 10/2003, S. 413 – 424, hier S. 421 m.w.N.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

Aufstellung eines IAS-Abschlusses befreit. Dies wäre dann eine echte Vereinfachung im Steuerrecht und ein Beitrag zu Entbürokratisierung²¹¹.

Die Anwendung der IAS-Rechnungslegung auch für die Besteuerung hat den entscheidenden Vorteil, dass sie zukunftsorientiert ist und durch die Aufstellung nur einer einzigen Bilanz wirtschaftlich und praktikabel ist.

Jahresabschlüsse werden EU-weit vergleichbar. Wenn auch in den anderen EU-Staaten eine entsprechende Maßgeblichkeit beibehalten bzw. eingeführt wird, würde dies zu einer einheitlichen Bemessungsgrundlage und über die Konkurrenz der Steuersätze zu einer gleichmäßigeren Besteuerung innerhalb der Europäischen Union führen. Dies wäre sicherlich ein großer Fortschritt in der Rechtsangleichung in der EU und für das Zusammenwachsen des Wirtschaftsraumes Europa auch und gerade nach einer möglichen Erweiterung der Europäischen Union.

5. Zusammenfassung

Dieser Beitrag zeigt zunächst die heutige Situation des Maßgeblichkeitsgrundsatzes. In einem historischen Rückblick wird die lange Tradition des Maßgeblichkeitsgrundsatzes im deutschen Recht aufgezeigt. Obwohl die daraus folgende Anknüpfung der Besteuerung an handelsrechtliche Grundsätze immer wieder Gegenstand von Diskussionen war, konnte sich dieser Grundsatz letztlich über zwei Jahrhundertgrenzen hinweg einen festen Platz im deutschen Steuerrecht sichern. Interessant ist in diesem Zusammenhang insbesondere, dass der handelsrechtliche Gewinn dabei als ein korrekter Maßstab für die Besteuerung angesehen wurde. Erst stark steigende Steuersätze drängten Überlegungen beispielsweise hinsichtlich der Durchbrechung der Maßgeblichkeit zur Einführung von Steuervergünstigungen auf.

Insbesondere in den letzten Jahrzehnten griff der Fiskus in zunehmendem Maß in die Gewinnermittlung ein, was zu einer wuchernden Aushöhlung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes führte und aufgrund damit verbundener Effekte zu Begriffen wie Umkehrung der Maßgeblichkeit oder Rückwirkung der Maßgeblichkeit führte. Diese Durchbrechungen der Maßgeblichkeiten haben u.a. auch zu einer steigenden Unübersichtlichkeit der Regelungen und einer zunehmenden Arbeitsbelastung der Steuerpflichtigen geführt, die ggf. nunmehr zwei unterschiedliche Bilanzen, eine für handelsrechtliche Zwecke und eine für die Besteuerung, aufzustellen haben.

Ein internationaler Vergleich zeigt, dass Grundsätze einer Maßgeblichkeit weit verbreitet sind. Eine Vielzahl von Staaten knüpft die steuerliche Bemessungsgrundlage ganz oder teilweise an einen aus nicht-steuerlichen Gründen aufgestellten Jahresabschluss. Ähnlich wie in Deutschland kann es dabei zu Eingriffen des Fiskus kommen, der bestimmte eigenständige Regelungen an die Stelle der sonst geltenden Regelungen setzt.

²¹¹ Ähnlich auch Tanski, Joachim: Halbherzige IAS/IFRS-Einführung, Accounting 4/2003.

Maßgeblichkeit im Wandel der Rechnungslegung

Abschließend wird zum Stand der Maßgeblichkeit der in jüngster Zeit gestiegene Druck auf dieses Prinzip dargestellt. Zahlreiche Durchbrechungen der Maßgeblichkeit fanden in den beiden letzten Jahrzehnten statt und führten dazu, dass gelegentlich bereits von einer faktischen Aufgabe der Maßgeblichkeit gesprochen wird.

Danach wird grundlegend geklärt, dass die Maßgeblichkeit als praktikables Prinzip weiterhin Gültigkeit hat. Trotz gelegentlich geäußelter Bedenken sprechen auch heute sowohl die gegebene Darstellung einer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch einen handelsrechtlichen Erfolg als auch die Arbeitsvereinfachung und damit verbundene Verminderung einer „Steermüdigkeit“ für die Bindung der steuerlichen Bemessungsgrundlage an eine „Einheitsbilanz“ durch eine Maßgeblichkeit.

Vor dem Hintergrund der in den nächsten Jahren zu erwartenden Einführung der IAS als Rechnungslegungsstandard wird dann diskutiert, welche Bemessungsgrundlagen zukünftig als Ersatz für einen HGB-gerechten Erfolg herangezogen werden können. Dazu werden die bekannten Alternativen einer Bemessungsgrundlage diskutiert, wobei sowohl eigenständige Ermittlungen einer Bemessungsgrundlage (z.B. Cashflow-Rechnung) als auch Anknüpfungen an andere Rechenwerke (z.B. IAS-Abschluss) untersucht.

Letztlich kommt der Arbeitskreis zu der Schlussfolgerung, dass die Ziele der einfachen und gerechten Besteuerung, wollte man nicht das deutsche Steuerrecht einer sicherlich notwendigen Generalsanierung unterwerfen, dadurch zu erreichen sind, dass zukünftig der IAS-Abschluss maßgeblich für die Besteuerung wird, da die Vorteile eines auch bei Internationalisierung der Rechnungslegung beizubehaltenden Maßgeblichkeitsgrundsatzes deren mögliche Nachteile deutlich überwiegen. Dabei sollte erwogen werden, die Anwendung einer Einnahmen-Überschussrechnung über den bisherigen Kreis der Steuerpflichtigen auf alle kleineren Unternehmen auszudehnen, die dann von der Erstellung eines IAS-Abschlusses zu befreien wären, um in diesem Bereich die Besteuerungsgerechtigkeit zu erhöhen.