

2. Grundlagen

Die Abgrenzung latenter Steuern nach § 274 HGB verfolgt das Ziel, eine Vergleichbarkeit zwischen dem handelsbilanziellen Gewinn und dem in der GuV auszuweisenden Ertragsteueraufwand herzustellen.⁹ Denn im Einzelabschluss der Kapitalgesellschaften und den ihnen nach § 264a HGB gleichgestellten Personengesellschaften soll nicht der nach den steuerlichen Vorschriften ermittelte Steueraufwand abgebildet werden, sondern der Steueraufwand, der mit dem handelsrechtlichen Ergebnis korrespondiert.¹⁰ Latente Steuern bilden folglich die Differenz zwischen der tatsächlichen Steuerschuld und dem fiktiven Steueraufwand ab, welcher sich bei Zugrundelegung des handelsbilanziellen Gewinns ergibt.¹¹

Ist der handelsrechtliche Wertansatz eines aktiven (passiven) Wirtschaftsguts¹² oder eines aktiven (passiven) Rechnungsabgrenzungspostens höher (niedriger) als der korrespondierende steuerliche Wertansatz, so ist für diese sog. zu versteuernden zeitlichen Differenzen ein Passivposten für künftige Steuerbelastungen zu bilden.¹³ Liegt umgekehrt der handelsrechtliche Wertansatz eines aktiven (passiven) Wirtschaftsguts bzw. aktiven (passiven) Rechnungsabgrenzungspostens unter (über) dem steuerlichen Wertansatz, ergibt sich für diese sog. abzugsfähigen zeitlichen Differenzen ein aktiver Posten für künftige Steuerentlastungen.¹⁴ Für die nachfolgende Gegenüberstellung werden die Wertansätze des handelsrechtlichen Einzelabschlusses deutscher Kapitalgesellschaften mit denen verglichen, die sich nach der GKB ergeben.

⁹ Vgl. Scheffler, W., StuB 2009, S. 51.

¹⁰ Vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar, 2012, § 274 HGB, Anm. 4.

¹¹ Vgl. Scheffler, W., BBK 2010, Beilage zu Heft 9, S. 37.

¹² Im Nachfolgenden wird auf eine unterschiedliche Bezeichnung verzichtet und für den Vermögensgegenstand stellvertretend der steuerliche Begriff des Wirtschaftsguts verwendet. Zur Abgrenzung zwischen Wirtschaftsgut und Vermögensgegenstand siehe Scheffler, W., Steuerbilanz, 2011, S. 98-102.

¹³ Vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar, 2012, § 274 HGB, Anm. 5.

¹⁴ Vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar, 2012, § 274 HGB, Anm. 5.

Während die GKKB nach Art. 6 Abs. 1 RL-E als optionales System für alle Unternehmen innerhalb der EU gelten soll, die nach ihrem nationalen Recht der Körperschaftsteuer unterliegen, ist die GKB als obligatorisches System angedacht.¹⁵ Nicht zuletzt, um die parallele Administration zweier Steuersysteme zu vermeiden und möglichen gleichheitsrechtlichen Bedenken einer Besteuerung nach Wahl entgegenzuwirken, muss zudem die Erweiterung des Anwendungskreises auf Personengesellschaften und Einzelunternehmen überdacht werden.¹⁶ Die GKB wüchse so zu einer Gemeinsamen unternehmerischen Bemessungsgrundlage (GUB) heran.

Die Europäische Kommission hat sich für ein eigenständiges Konzept der steuerlichen Gewinnermittlung und damit gegen eine Maßgeblichkeit der nationalen Handelsrechte und der IAS/IFRS entschieden.¹⁷ Um eine europaweit einheitliche Anwendung zu garantieren, muss die GKB sämtliche Regelungen zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns selbst beinhalten.¹⁸ In seiner gegenwärtigen Form weist der Richtlinienentwurf noch diverse Regelungslücken und Auslegungsunsicherheiten auf.¹⁹ Einige Begriffe sind noch gänzlich undefiniert (z.B. der des Wirtschaftsguts) oder müssen noch detaillierter beschrieben werden (z.B. Umfang der Anschaffungs- oder Herstellungskosten).²⁰ Zur Lösung kommen drei Möglichkeiten in Betracht: eine Residualmaßgeblichkeit der nationalen GAAP (1) oder der IAS/IFRS (2) sowie die verbindliche Kommentierung in der GKB (3). Die Gründe gegen eine Residualmaßgeblichkeit der nationalen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften sind dieselben, die gegen eine Maßgeblichkeit derselben im Vorfeld sprachen. Zwar könnte ein (umgekehrter) Anwendungsfall des Art. 7 RL-E vorliegen, wonach alle im Richtlinienentwurf unregelten Fragen durch Rückgriff auf die nationalen

¹⁵ Vgl. BT-Drucks. 17/5748 vom 5.5.2011, S. 1.

¹⁶ Vgl. Herzig, N., DB 2011, S. M01.

¹⁷ Vgl. Spengel, C./Malke, C., CCCTB, 2008, S. 87; Herzig, N./Kuhr, J., DB 2011, S.2053.

¹⁸ Vgl. Lenz, M./Rautenstrauch, G., DB 2011, S. 726.

¹⁹ Vgl. Herzig, N., IStR 2011, S. 663.

²⁰ Vgl. Spengel, C./Ortmann-Babel, M./Zinn, B./et al., DB 2013, Beilage zu Heft 8, S.9.

GAAP (1) zu konkretisieren wären.²¹ Verbunden wäre damit der Vorteil, auf bereits bestehende Gesetzgebung und Rechtsprechung zurückgreifen zu können.²² Allerdings hätte die Residualmaßgeblichkeit der nationalen GAAP die Zersplitterung der GKB in bis zu 27 Einzelsysteme zur Folge.²³ Eine Anknüpfung an den Abschluss nach IAS/IFRS (2) könnte zwar das Problem der nationalen Zersplitterung lösen, allerdings geht die Zielsetzung der IAS/IFRS nicht mit denen der Besteuerung konform.²⁴ Zudem übte ein privater Standardsetzer mittelbaren Einfluss auf die Besteuerung aus, worin trotz Komitologieverfahrens²⁵ ein Verstoß gegen das Rechtsstaats- und Demokratieprinzip vorläge.²⁶ Deshalb finden die IAS/IFRS inhaltlich nur insoweit Niederschlag, als dass ihr Gedankengut dort punktuell übernommen wurde, wo dies der Zielsetzung der GKB entspricht.²⁷ Beide Formen der Residualmaßgeblichkeit kommen daher kaum als akzeptable Lösungen in Betracht.²⁸ Alleine, um die Zukunftsträchtigkeit des GK(K)B-Projekts voranzutreiben, ist ihr Charakter eines eigenständigen Gewinnermittlungssystems zu stärken (3). Regelungslücken und Auslegungunsicherheiten müssen demnach durch eine autonome Interpretation im Kontext der Richtlinie beseitigt und als eindeutige, verbindliche Kommentierung in die GKB aufgenommen werden.²⁹

Die GKB verabschiedet sich vom Bestandsvergleich und orientiert sich an der international gebräuchlicheren GuV-Rechnung.³⁰ Die Erstellung einer Steuerbi-

²¹ Vgl. Schulz, S., Harmonisierung, 2012, S. 421, Fn. 3364. So auch die AG GKKB vgl. Europäische Kommission, CCCTB/WP057 mit Anmerkungen\doc\de vom 20.10.2007, S. 6.

²² Vgl. Spengel, C./Malke, C., CCCTB, 2008, S. 87.

²³ Vgl. Herzig, N./Kuhr, J., DB 2011, S. 2057.

²⁴ Vgl. Herzig, N., GKKB, 2012, S. 10. Zur Diskussion über die Anerkennung der IAS/IFRS als sekundäres Europarecht vgl. Spengel, C., IStR 2003, S. 31; Oestreicher, A./Spengel, C., RIW 2001, S. 891 f.; Schulze-Osterloh, J., Der Konzern 2004, S. 174; Schön, W., ET 2004, S. 428 f.

²⁵ Der Richtlinienentwurf ermächtigt die Europäische Kommission dazu, für bestimmte Bereiche selbst Durchführungsmaßnahmen zu erlassen, vgl. Europäische Kommission, GKKB/WP062\doc\de vom 26.11.2007, S. 2.

²⁶ Vgl. Herzig, N./Bär, M., BB 2003, S. 4.

²⁷ Vgl. Prinz, U., StuB 2011, S. 463.

²⁸ Vgl. Herzig, N., IStR 2011, S. 663.

²⁹ Vgl. Hüttemann, R., DSStZ 2011, S. 511.

³⁰ Vgl. Hüttemann, R., DSStZ 2011, S. 511. Die GuV-Orientierung führt zu einer anderen technischen Vorgehensweise als die Bilanzorientierung, nicht aber zu anderen Ergebnissen, vgl.

lanz ist nicht vorgesehen.³¹ Ein- und Auszahlungen sind nach Art. 17-19 RL-E dem Accrual-Prinzip³² entsprechend zu periodisieren, sodass sowohl der Cash-flow-Rechnung als auch einer Einnahmenüberschussrechnung³³ i.S. des § 4 Abs. 3 EStG eine Absage erteilt wurde.³⁴ Zur technischen Umsetzung eignet sich die Modifikation der handelsrechtlichen GuV mittels Überleitungsrechnung ebenso wie die komplett selbstständige Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage.³⁵ Der Überleitungsrechnung ist dabei Vorzug zu gewähren, da andernfalls die Notwendigkeit zweier Buchführungen im Raum stünde, welche die mit der GK(K)B verfolgten Ziele – Vereinfachung und Senkung der Befolgungskosten – untergrübe.³⁶ Als Vorbild könnte die steuerliche Gewinnermittlung Großbritanniens dienen.³⁷ Historisch bedingt liegen dort Handels- und Steuerbilanz als selbstständige Gewinnermittlungssysteme getrennt nebeneinander vor.³⁸ Wenngleich der handelsbilanzielle Gewinn nicht maßgeblich für die steuerliche Gewinnermittlung ist, wird dieser dennoch als bester Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung erachtet.³⁹ Die Umsetzung erfolgt in Form einer Mehr-Weniger-Rechnung, wonach der gesellschaftsrechtliche Gewinn entsprechend der steuerlichen Gewinnermittlungsregelungen zu modifizieren

Scheffler, W./Krebs, C., DStR 2011, Beih. zu Heft 22, S. 15; Herzig, N./Kuhr, J., StuW 2011, S. 306 f.

³¹ Vgl. Europäische Kommission, CCCTB/WP057 mit Anmerkungen\doc\de vom 20.11.2007, S. 10, Fn. 10. Vielen Mitgliedstaaten ist das Konzept der Steuerbilanz unbekannt, vgl. Europäische Kommission, CCCTB/WP\016\doc\de vom 7.9.2005, S.1.

³² Nach dem Accrual Prinzip der IAS/IFRS (F 22 und IAS 1.25 f.) sind Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse unabhängig von ihren Zahlungsströmen in der Berichtsperiode ihres Auftretens als Aufwendungen und Erträge auszuweisen, vgl. Federmann, R., Bilanzierung, 2010, S. 257.

³³ Vgl. Förster, G./Krauß, S., IStR 2011, S. 607; Scheffler, W./Krebs, C., DStR 2011, Beih. zu Heft 22, S. 15; Herzig, N./Kuhr, J., StuW 2011, S. 306; Marx, F., DStZ 2011, S. 550; Böcking, H.-J./Gros, M., DStR 2007, S. 2342. Als Einnahmenüberschuss-Rechnung vgl. Lenz, M./Rautenstrauch, G., DB 2011, S. 726; Bünning, M./Moser, C., BB 2011, S. 2648.

³⁴ Vgl. Herzig, N./Kuhr, J., DB 2011, S. 2054.

³⁵ Vgl. Europäische Kommission, CCCTB/WP\017\doc\de vom 23.5.2005, S. 4.

³⁶ Vgl. Petutschnig, M., ÖStZ 2011, S. 327; Herzig, N., GKKB 2012, S. 11.

³⁷ Vgl. Spengel, C., IStR 2003, S. 30; Spengel, C./Oestreicher, A., DStR 2009, S. 778; Siegloch, J., Einheitliche Gewinnermittlung, 2005, S. 561 f.; Kahle, H., ZfB 2002, S.702.

³⁸ Die britische steuerliche Gewinnermittlung basiert größtenteils auf Richterrecht, bei welchem sich in den vergangenen Jahrzehnten eine Annäherung an die Rechnungslegung abzeichnet, vgl. Eberhartinger, E., IStR 1997, S. 284; Woltering, I./Pott, C., IWB 2007, S. 820; Gail, W./Greth, M./Schumann, R., DB 1991, S. 1399.

³⁹ Vgl. Eberhartinger, E., IStR 1997, S. 282.

ist.⁴⁰ Gleiches könnte für die GKB gelten. Auch hier liegen zwei voneinander getrennte Regelwerke vor, die vollständig auf eine Maßgeblichkeit verzichten. Als Referenzwerk böten sich für die Ermittlung einer europaweiten Steuerbemessungsgrundlage die nach den nationalen GAAP ermittelten handelsrechtlichen Einzelabschlüsse an. Eine Überleitungsrechnung auf Basis eines nach IAS/IFRS erstellten Einzelabschlusses scheidet aus, da dieser von der Mehrheit der Unternehmen in der Europazone nicht aufzustellen ist.⁴¹

Aus dem Wechsel zur GuV-Rechnung folgt zugleich die Aufgabe des *Schmalenbach'schen* Konzepts der doppelten Buchführung. Das Fehlen einer mit der GuV-Rechnung verzahnten, parallel laufenden bilanziellen Erfassung der Geschäftsvorfälle birgt jedoch die Gefahr der Nicht- bzw. Doppelterfassung von Erträgen und Aufwendungen.⁴² Um dieser entgegenzuwirken, gibt der Richtlinienentwurf eine Reihe von Neben- und Bestandsrechnungen i.S. einer vereinfachten doppelten Buchführung vor.⁴³ Der Bestandsvergleich wird somit nur vordergründig obsolet.⁴⁴ Die Neben- und Bestandsrechnungen führen zu einer Art Schattenbilanzierung, nach welcher für bestimmte Bereiche eine Bilanzierung punktuell simuliert und dadurch ein periodenübergreifender Bilanzzusammenhang hergestellt wird.⁴⁵

Die GKB facht zugleich das Feuer über die Diskussion der Reform der Gewerbesteuer erneut an.⁴⁶ Denn deutsche Unternehmen laufen Gefahr, für Zwecke der Gewerbesteuer weiterhin eine Steuerbilanz nach dem deutschen KStG auf-

⁴⁰ Vgl. Kersting, C., *Britisches Bilanzrecht*, 2005, S. 296 f.; Oestreicher, A./Spengel, C., *IAS*, 1999, S. 333; Freedman, J., *BTR* 1995, S. 471; Mennel, A./Förster, J., 2012, Großbritannien, Rn. 53; Eberhartinger, E., *IStR* 1997, S. 282.

⁴¹ Vgl. Europäische Kommission, CCCTB/WP057 mit Anmerkungen\doc\de vom 20.10.2007, S. 5.

⁴² Vgl. Herzig, N./Kuhr, J., *StuW* 2011, S. 307.

⁴³ Vgl. Herzig, N./Kuhr, J., *DB* 2011, S. 2054 f.

⁴⁴ Vgl. Herzig, N., *DB* 2012, S. 2.

⁴⁵ Vgl. Herzig, N./Kuhr, J., *DB* 2012, S. 2055.

⁴⁶ Vgl. Kahle, H./Dahlke, A./Schulz, S., *Ubg* 2011, S. 491.

stellen zu müssen.⁴⁷ Mindestlösung einer solchen Reform muss daher sein, dass für diese Unternehmen die Gewerbesteuer an den Gewinn der GKB anknüpft.⁴⁸

⁴⁷ Die mit der GKB bezweckte Minderung der administrativen Kosten erübrigte sich dadurch, vgl. Bünning, M./Möser, C., BB 2011, S. 2649.

⁴⁸ Für eine Anknüpfung an den Gewinn der GKB vgl. Lenz, M./Rautenstrauch, G., DB 2011, S. 730; Bünning, M./Möser, C., BB 2011, S. 2649. Wegen der nur schwer kalkulierbaren Konsequenzen für die einzelnen Kommunen dürfte eine Anknüpfung an den Gewinn der GKB auf starken politischen Widerstand treffen, vgl. Herzig, N., DStR 2010, Beih. zu Heft 30, S. 64.



<http://www.springer.com/978-3-658-04822-8>

Auswirkungen der GKB auf latente Steuern im
handelsrechtlichen Jahresabschluss

Dietrich, F.

2014, XVII, 101 S., Softcover

ISBN: 978-3-658-04822-8