

Discussion Paper No. 14-045

## **Harmonisierung der Gewinnermittlung in der EU**

**Analyse der Übergangsregelungen bei Einführung  
einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungs-  
grundlage / Gemeinsamen Unternehmensteuer-  
Bemessungsgrundlage (GKB / GUB)**

Wolfram Scheffler und Melanie Köstler

# **ZEW**

Zentrum für Europäische  
Wirtschaftsforschung GmbH

Centre for European  
Economic Research

Discussion Paper No. 14-045

## **Harmonisierung der Gewinnermittlung in der EU**

**Analyse der Übergangsregelungen bei Einführung  
einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungs-  
grundlage / Gemeinsamen Unternehmensteuer-  
Bemessungsgrundlage (GKB / GUB)**

Wolfram Scheffler und Melanie Köstler

Download this ZEW Discussion Paper from our ftp server:

**<http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp14045.pdf>**

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

---

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

# Harmonisierung der Gewinnermittlung in der EU

## Analyse der Übergangsregelungen bei Einführung einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage / Gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GKB / GUB)\*

Wolfram Scheffler\*\* und Melanie Köstler

April 2014

**Abstract:** In diesem Beitrag werden die im Richtlinienentwurf enthaltenen Vorschriften zum Einstieg in eine GKKB bzw. zum Ausstieg aus einer GKKB daraufhin untersucht, wie diese sich bei Einführung einer GKB / GUB (Übergang von einer Steuerbilanz auf eine GKB / GUB) auswirken würden. Der Einstieg in eine GKB / GUB unterscheidet sich konzeptionell von der im deutschen Steuerrecht beim Wechsel von einer Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG (Steuerbilanz) zu einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Ausgabenrechnung) oder umgekehrt gewählten Vorgehensweise. Nach dem RLE ist kein Übergangserfolg zu ermitteln. Der RLE verfolgt das Ziel, dass sich die Harmonisierung der Gewinnermittlung nicht auf die Höhe des Gesamtgewinns auswirkt, auf einem anderen Weg. Dieser ist dadurch gekennzeichnet, dass im Umstellungszeitpunkt weder Liquiditätswirkungen noch zusätzliche Arbeitsbelastungen entstehen. Der Einstieg in eine GKB / GUB mit dem bisherigen Steuerbilanzwert (Art. 44 RLE) und den Modifikationen nach Art. 45 bis Art. 52 RLE ist zwar relativ komplex. Allerdings werden insgesamt betrachtet akzeptable Ergebnisse erzielt.

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

**JEL Classification:** H25, H71, K34, M41

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

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

## 1 Einleitung

Seit der Veröffentlichung eines Richtlinienentwurfes (RLE) zur Einführung einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)<sup>1</sup> durch die Europäische Union haben die Diskussionen um das Konzept der GKKB dazu geführt, dass eine zwei-stufige Einführung der GKKB erfolgsversprechender erscheint.<sup>2</sup> Nach diesem Vorschlag soll in der ersten Stufe die Gewinnermittlung harmonisiert werden (Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage; kurz GKB). Zwar beruht das Konzept der GKB auf den Vorschriften des RLE, allerdings werden die Regelungen zur Konsolidierung und zur formelhaften Gewinnaufteilung nicht übernommen. Sofern auch Personengesellschaften (Einzelunternehmen, Personengesellschaften) in den Anwendungsbereich der GKB aufgenommen werden sollen, spricht man von einer Gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB). Mit der zweiten Stufe wird die Erweiterung der GKB / GUB um die Konsolidierung und Schlüsselung der Gesamtbemessungsgrundlage zur GKKB vorgenommen.

In zahlreichen Veröffentlichungen wurden die einheitlichen Gewinnermittlungsregelungen des RLE thematisiert. In diesen Beiträgen wurden neben der Grundkonzeption der einheitlichen Gewinnermittlung nach dem RLE auch Einzelheiten, wie beispielsweise das Realisationsprinzip oder die Abschreibungskonzeption des RLE untersucht.<sup>3</sup> Eine Analyse der Regelungen zum Einstieg in eine GKB / GUB steht bislang in Deutschland aus. Sie wird in diesem Beitrag vorgenommen.

Weil die Einführung einer GKB / GUB in Deutschland eine Änderung der Gewinnermittlung mit sich bringt, ist der Einstieg in eine GKB / GUB (Übergang von einer Steuerbilanz auf eine GKB / GUB) und der Ausstieg aus einer GKB / GUB (Übergang von einer GKB / GUB auf eine Steuerbilanz) zu regeln. Der RLE enthält allerdings keine speziellen Vorgaben für eine GKB. Es wird deshalb davon ausgegangen, dass für eine GKB die Regelungen des RLE gelten, die sich nicht auf die Konsolidierung und die formelhafte Gewinnaufteilung beziehen. Hinsichtlich einer GUB wird angenommen, dass die Normen für eine GKB rechtsformübergreifend auf Personenunternehmen (Einzelunternehmen, Personengesellschaften) angewandt werden.

---

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

<sup>2</sup> Vgl. Brocke und Rottenmoser (2011), S. 623-626; Deutscher Bundestag (2011), S. 2; Herzig (2011), Heft 15, S. M01; Herzig (2012), S. 3; Kahle, Dahlke und Schulz (2011), S. 491; Lang (2012), S. 297-298; Lenz und Rautenstrauch (2011), S. 727; Marx (2011), S. 548; Rödter (2011), S. 489; Scheffler und Krebs (2011), S. 14\*; Spengel und Zöllkau (2012), S. 2; Vascega und Thiel (2011), S. 377-379. Inzwischen wurde das zwei-stufige Verfahren auch vom Rat der Europäischen Union befürwortet, vgl. Bericht des Rates (2013), Rz. 40.

<sup>3</sup> Einen Überblick über die zahlreichen Veröffentlichungen zur einheitlichen Gewinnermittlung nach dem RLE befindet sich in Scheffler und Köstler (2014b), Abschnitt 1.

Ergänzend kommen bei einer GUB die Vorschriften des deutschen Steuerrechts zur Anwendung, weil der RLE nur Kapitalgesellschaften einbezieht, aber nicht Personenunternehmen.

Der RLE enthält in Art. 44 bis Art. 53 RLE Regelungen zum Einstieg in eine GKKB bzw. zum Ausstieg aus eine GKKB, die grundsätzlich für den Einstieg in eine GKB / GUB bzw. für den Ausstieg aus eine GKB / GUB übernommen werden können. Mit diesen im RLE enthaltenen Regelungen soll erreicht werden, dass im Umstellungszeitpunkt weder Liquiditätswirkungen noch zusätzliche Arbeitsbelastungen entstehen und dass der Gesamtgewinn durch den Einstieg in eine GKB / GUB bzw. den Ausstieg aus eine GKB / GUB nicht verändert wird. Allerdings sind die Regelungen zum Einstieg in eine GKB / GUB bzw. zum Ausstieg aus eine GKB / GUB weder vollständig noch ausreichend präzise formuliert. Im Folgenden werden deshalb die Regelungen zum Einstieg in eine GKB / GUB (Übergang von einer Steuerbilanz auf eine GKB / GUB) bzw. zum Ausstieg aus eine GKB / GUB (Übergang von einer GKB / GUB auf eine Steuerbilanz) analysiert.

Die Beurteilung der Übergangsregelungen zum Einstieg in eine GKB / GUB bzw. zum Ausstieg aus eine GKB / GUB erfolgt in zwei Schritten. Im ersten Schritt wird die Leitlinie für den Einstieg aus dem deutschen Bilanzsteuerrecht in eine GKB / GUB bzw. umgekehrt vorgestellt (Abschnitt 2). Diese Leitlinien für den Einstieg in eine GKB / GUB kommen immer dann zur Anwendung, wenn im RLE für einen Sachverhalt keine Regelung enthalten bzw. wenn eine Regelung unklar ist. Im zweiten Schritt wird bilanzpostenbezogen erläutert, wie der Wechsel der Gewinnermittlungsart vorgenommen werden kann (Abschnitt 3). Die Analyse endet mit einer kurzen Zusammenfassung der Ergebnisse (Abschnitt 4).

Bei den nachfolgenden Erläuterungen stehen die Auswirkungen bei einer erstmaligen Anwendung einer GKB / GUB im Mittelpunkt. Die Übergangsregelungen werden insbesondere daraufhin untersucht, wie durch den im RLE gewählten Ansatz für Erträge und Aufwendungen eine Einmalerfassung sichergestellt werden kann. Es ist sowohl eine zweifache Erfassung als auch eine doppelte Nichterfassung zu vermeiden. Zusätzlich wird geprüft, welche Verzerrungen sich ergeben können, wenn sich das deutsche Steuerbilanzrecht von der Vorgehensweise bei der GKB / GUB (zum Teil erheblich) unterscheidet. Die darüber hinausgehenden Aspekte, die sich bei der Einführung der GKKB im Zusammenhang mit der Abgrenzung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten ergeben, werden nicht diskutiert.

## **2 Leitlinie für den Übergang zur GKB / GUB**

### **2.1 Einführung der GKB / GUB als Wechsel der Gewinnermittlungsart**

Der Einstieg in die GKB / GUB stellt einen Wechsel der Gewinnermittlungsart dar. Das deutsche Recht sieht vor, beim Wechsel von einer Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG (Steuerbilanz) zu einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Ausgabenrechnung) oder umgekehrt, einen Übergangserfolg zu ermitteln. Dieser Ansatz könnte auf den Einstieg in die GKB / GUB übertragen werden. Aus systematischer Sicht wäre dies die konsequenteste Lösung. Damit wäre gewährleistet, dass es weder zu Doppel- noch zu Nichterfassungen kommt (keine Veränderung des Gesamtgewinns). Ein

weiterer Vorteil würde darin bestehen, dass für jeden Sachverhalt sowohl vor als auch nach Einführung der GKB / GUB feststehen würde, welche Gewinnermittlungsregeln anzuwenden sind. Eine derartige Vorgehensweise würde aber nicht nur eine Änderung des RLE erforderlich machen. Sie wäre auch im Umstellungszeitpunkt mit zusätzlichen Arbeitsbelastungen verbunden, da für jeden Posten der Wert berechnet werden müsste, der gelten würde, wenn die GKB / GUB bereits in der Vergangenheit gegolten hätte.

Würde bei Einführung der GKB / GUB ein Übergangserfolg ermittelt, würden die Abweichungen zwischen dem Steuerbilanzwert und dem steuerlichen Wert für Zwecke der GKB / GUB einen (ggf. bedeutsamen, einmaligen) Umstellungseffekt auslösen. Bei der Entscheidung, wie dieser Übergangsgewinn oder Übergangsverlust zu behandeln ist, würden sich mehrere Fragen stellen: sofortige oder zeitverzögerte Erfassung des Übergangserfolgs? Wenn es zu einer verzögerten Erfassung kommt: Wie lang ist der Verteilungszeitraum? Sind Übergangsgewinne in gleicher Weise zu behandeln wie Übergangsverluste? Hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht zwischen sofortiger oder zeitverzögerter Erfassung? Ist alternativ zur zeitverzögerten Erfassung eines Übergangsgewinns eine Stundung zu gewähren? Bei einer Stundung: Über welchen Zeitraum erfolgt die Stundung und ist die Stundung zinslos zu gewähren? Diese Ansätze, eine sofortige Besteuerung des Übergangsgewinns zu vermeiden, dienen dazu, aufseiten der Steuerpflichtigen beim Übergang auf eine andere Form der Gewinnermittlung starke Liquiditätsbelastungen zu vermeiden.

Obwohl es sich beim Übergang von der Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG (Steuerbilanz) auf die GKB / GUB um einen Wechsel der Gewinnermittlungsart handelt, wird nach dem RLE kein Übergangserfolg ermittelt. Vielmehr werden die Ziele „im Umstellungszeitpunkt keine Liquiditätswirkungen“, „im Umstellungszeitpunkt keine zusätzliche Arbeitsbelastung“ und „keine Veränderung des Gesamtgewinns“ auf einem anderen Weg erreicht.

## **2.2 Merkmale der Übergangsregelungen des Richtlinienentwurfs**

Im RLE sind die Regelungen zum Einstieg in die GKB / GUB bzw. Ausstieg aus der GKB / GUB weder vollständig noch ausreichend präzise formuliert. Aus Art. 44 bis Art. 52 RLE lassen sich jedoch drei Leitlinien ableiten:

- Grundsätzlich sind die bisherigen (nationalen) steuerlichen Werte zu übernehmen (insbesondere Art. 44 RLE). Für ausgewählte Sachverhalte sind im RLE explizit Besonderheiten geregelt (Art. 45 RLE).
- Im RLE wird vor allem auf den Bemessungsgrundlageneffekt abgestellt. Es wird weniger darauf geachtet, zu welchem Zeitpunkt die Erträge bzw. Aufwendungen verrechnet werden. In erster Linie ist sicherzustellen, dass sich die Erträge bzw. Aufwendungen einmal auswirken (insbesondere Art. 47 Abs. 2, 3 RLE). Es ist sowohl eine zweifache Berücksichtigung (Verrechnung sowohl vor als auch nach Einführung der GKB) als auch eine Nichterfassung (Verrechnung weder vor noch nach Einführung der GKB) zu vermeiden.

- Bei den einzelnen Tätigkeiten und Transaktionen wird danach differenziert, ob sie vor oder nach Einführung der GKKB durchgeführt werden. Sachverhalte, die vor dem Übergang zur GKKB verwirklicht wurden, werden nach den im jeweiligen nationalen Recht geltenden Grundsätzen behandelt. Für Tätigkeiten und Transaktionen, die nach Einführung der GKKB auftreten, kommen die im RLE vorgesehenen Regelungen zur Anwendung. Diese Aufteilung wird insbesondere bei langfristiger Fertigung sowie bei Rückstellungen vorgenommen (Art. 46, Art 47 Abs. 1 RLE).

Durch die grundsätzliche Übernahme der bisherigen steuerlichen Werte unterbleibt die Berechnung eines Übergangsgewinns. Damit können bei Einführung einer GKB / GUB weder Liquiditätseffekte noch zusätzliche Arbeitsbelastungen auftreten.

### **3 Übergangsregelungen**

#### **3.1 Anlagevermögen**

##### **3.1.1 Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**

Der RLE räumt für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Wahlrecht für eine außerplanmäßige Abschreibung<sup>4</sup> ein, wenn der Wertverlust voraussichtlich von Dauer ist (Art. 41 Abs. 1 RLE). Als Wertmaßstab für den niedrigeren Wert ist auf den Marktpreis abzustellen (Art. 22 RLE). Im RLE bleibt allerdings offen, wie die Abgrenzung zwischen voraussichtlich dauernden und voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen vorzunehmen ist. Bei einer Werterholung ist eine Zuschreibung höchstens zu den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen (Art. 41 Abs. 2 RLE). Eine Übertragung von Veräußerungsgewinnen auf ein Ersatzwirtschaftsgut sieht der RLE für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht vor (Art. 38 RLE).<sup>5</sup>

Insofern können sich bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zwischen der Gewinnermittlung nach geltendem Steuerbilanzrecht und der GKB / GUB zum einen dadurch Abweichungen ergeben, dass in der Vergangenheit Veräußerungsgewinne auf Grund und Boden (§ 6b EStG) übertragen wurden. Zum anderen kann sich der Umfang der außerplanmäßigen Abschreibungen geringfügig unterscheiden. Die Gründe hierfür können darin liegen, dass der hierfür herangezogene Wertmaßstab nicht identisch ist (Teilwert versus Marktpreis) und dass möglicherweise die Abgrenzung zwischen voraussichtlich dauernden und voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen nicht in gleicher Weise vorgenommen wird.

In Art. 44 RLE ist vorgesehen, den bisherigen steuerlichen Wert (Anschaffungs- oder Herstellungskosten, um einen Bewertungsabschlag nach § 6b EStG geminderte Anschaffungs- oder

---

<sup>4</sup> In der englischen Fassung des RLE wird von „Exceptional Depreciation“ gesprochen. Eine Übersetzung mit außerplanmäßiger Abschreibung erscheint treffender als die Übersetzung im RLE mit „Sonderabschreibung“.

<sup>5</sup> Zur ausführlichen Behandlung der außerplanmäßigen Abschreibung von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in der GKB / GUB siehe z.B. Kahle und Schulz (2011), S. 300.

Herstellungskosten oder Teilwert) fortzuführen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Steuerbilanzwert höher oder niedriger ist als der Wert, der sich ergeben würde, wenn die Regeln der GKB / GUB bereits in der Vergangenheit gegolten hätten.

Bei einer Fortführung des steuerlichen Werts von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bestimmen sich die außerplanmäßigen Abschreibungen sowie die Zuschreibungen durch einen Vergleich des Marktpreises mit dem bisherigen Steuerbilanzwert. Der Veräußerungsgewinn ergibt sich durch eine Gegenüberstellung des beim Verkauf erzielten Erlöses mit dem steuerlichen Wert des Wirtschaftsguts.

Für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ergeben sich durch die Einführung einer GKB / GUB keine konzeptionell bedeutsamen Abweichungen.

### **3.1.2 Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)**

Wirtschaftsgüter, für deren Erwerb, Herstellung oder Verbesserung die Kosten weniger als 1.000 € betragen, gehören nicht zum Anlagevermögen (Art. 4 Nr. 14 RLE). Sie mindern im Jahr des Zugangs die steuerliche Bemessungsgrundlage.<sup>6</sup> Damit ist der Anwendungsbereich von GWG im RLE tendenziell weiter gefasst als in der Steuerbilanz (§ 6 Abs. 2, 2a EStG). Für den Fall „nach deutschem Recht GWG - nach GKB / GUB kein GWG“ ist deshalb im Zusammenhang mit der Einführung der GKB / GUB keine Regelung erforderlich.

Praktisch relevant ist der Fall, dass nach deutschem Steuerbilanzrecht das Wirtschaftsgut nicht als GWG eingeordnet wird, aber nach den im RLE für die GKB / GUB vorgesehenen Grundsätzen ein GWG vorliegt. Im RLE ist keine Norm enthalten, die speziell diesen Fall regelt. Bei wörtlicher Interpretation lässt sich die Einstellung des Restbuchwerts der GWG in den Sammelposten nach Art. 39 RLE begründen. Die Anwendung des Art. 45 Abs. 2 Buchst. b RLE (z.B. Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- und Herstellungskosten von mehr als 410 €, die einzeln abgeschrieben werden) sowie Art. 45 Abs. 2 Buchst. c RLE (Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- und Herstellungskosten von bis zu 1.000 €, die in den Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG eingestellt wurden) erscheint nicht angemessen. Der Nachteil dieser Vorgehensweise ist, dass es bei Einstellung in den Sammelposten nach Art. 39 RLE zu einer erheblichen Verlängerung der Abschreibungsdauer kommen würde.

Als eine Alternative bietet es sich an, den bisherigen Restbuchwert sofort zu verrechnen, sofern es sich nach dem RLE um GWG handelt.<sup>7</sup> Nachteil der sofortigen Verrechnung des Restbuchwerts ist, dass es zu einem „einmaligen“ Umstellungseffekt kommt. Im Regelfall werden die betragsmäßigen Auswirkungen eines derartigen Übergangsverlusts aber nicht erheblich sein.

---

<sup>6</sup> Vgl. Herzig und Kuhr (2011), S. 318.

<sup>7</sup> Für diese Vorgehensweise spricht auch, dass damit eine symmetrische Vorgehensweise zu einem möglicherweise in der Zukunft vorzunehmenden Ausstieg aus GKB / GUB gewährleistet ist. Kommt es während der Anwendung der Besteuerung entsprechend der RLE zu einer sofortigen Verrechnung der Anschaffungs- und Herstellungskosten, kann bei einem Ausstieg aus der GKB / GUB keine Korrektur vorgenommen werden. Ein „Restbuchwert“ existiert nicht.



Als weitere Alternative kann angedacht werden, die bisherigen Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG für die Wirtschaftsgüter fortzuführen, die vor dem Einstieg in die GKB / GUB zugegangen sind. Bei Wirtschaftsgütern mit Anschaffungs- und Herstellungskosten von mehr als 410 € und weniger als 1.000 € führt diese Alternative dazu, dass der bisherige Abschreibungsplan weitergeführt wird. Die nach Art. 4 Nr. 14 RLE vorzunehmende sofortige Verrechnung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten wird nur für die GWG angewandt, die nach Einführung der GKB / GUB zugehen. Diese Vorgehensweise lehnt sich an die für Rückstellungen in Art. 47 RLE vorgesehene Regelung an.<sup>8</sup>

### **3.1.3 Abnutzbare, langlebige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**

Abnutzbare, langlebige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens<sup>9</sup> sind Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von mindestens 15 Jahren. Explizit zu den langlebigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gehören Gebäude, Flugzeuge und Schiffe (Art. 4 Nr. 16 RLE). Die langlebigen Sachanlagen sind einzeln, unabhängig ihrer tatsächlichen Nutzungsdauer, linear über 15 Jahre abzuschreiben (Art. 36 RLE).<sup>10</sup> Eine Ausnahme besteht für Gebäude. Diese sind linear über 40 Jahre abzuschreiben (Art. 36 Abs. 1 Buchst. a RLE). Immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens werden für Zwecke der Abschreibung wie abnutzbare, langlebige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens behandelt. Auch sie werden linear über 15 Jahre abgeschrieben. Die Abschreibungsbasis bilden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Art. 33 RLE Abs. 1 RLE). Im Jahr der Anschaffung wird anders als im deutschen Steuerrecht keine zeitanteilige Abschreibung vorgenommen, sondern die Abschreibung für ein volles Jahr verrechnet (Art. 37 RLE). Für abnutzbare, langlebige Wirtschaftsgüter sieht der RLE keine außerplanmäßige Abschreibung vor (Art. 41 RLE). Eine Übertragung von Veräußerungsgewinnen auf ein Ersatzwirtschaftsgut ist jedoch nach Art. 38 RLE möglich.

Bei abnutzbaren, langlebigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens können sich aus mehreren Gründen zwischen der Steuerbilanz und der GKB / GUB Differenzen ergeben: abweichende Festlegung der Nutzungsdauer, abweichende Definition der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Abweichungen zwischen Herstellungsaufwand und Verbesserungskosten, unterschiedliche Abschreibungsmethode, abweichende Vorgehensweise im Jahr des Zugangs, außerplanmäßige Abschreibungen in der Steuerbilanz (nach dem RLE nicht möglich) sowie Unterschiede bei der Übertragung von Veräußerungsgewinnen.

Gebäude und immaterielle Wirtschaftsgüter werden nach Art. 36 Abs. 1 Buchst. a, c RLE den langlebigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zugeordnet. Da für diese - wie im gel-

---

<sup>8</sup> Siehe hierzu die Abschnitte 2.2 (drittes Merkmal) und 3.3.

<sup>9</sup> Zur ausführlichen Behandlung von abnutzbaren, langlebigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in der GKB / GUB siehe Grangl und Petutschnig (2011), S. 491-502.

<sup>10</sup> Der KV-IRL erweitert die einzeln abschreibungsfähigen Wirtschaftsgüter um mittellanglebige Sachanlagen. Mittellanglebig sind Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von mindestens acht Jahren, aber weniger als 15 Jahren. Diese werden linear über acht Jahre abgeschrieben (Art. 36 Abs. 1 Buchst. c KV). Mit den kurzlebigen Sachanlagen führt der KV-LTU eine weitere Kategorie an einzeln abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern ein. Bei den kurzlebigen Sachanlagen handelt es sich um Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren, aber weniger als acht Jahren. Sie sind linear über vier Jahre abzuschreiben (Art. 36 Abs. 1 Buchst. d KV-LTU).

tenden Recht - eine Einzelabschreibung vorzunehmen ist, ergeben sich aus der Zuordnung zu den abnutzbaren, langlebigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens keine Übergangsfragen.

Für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter ist bei der GKB / GUB zwischen langlebigen und nicht langlebigen Wirtschaftsgütern zu unterscheiden (Art. 36 Abs. 1 Buchst. b RLE in Abgrenzung gegenüber Art. 39 RLE). Eine derartige Differenzierung ist im geltenden Steuerbilanzrecht nicht erforderlich, da die Einzelabschreibung unabhängig von der Länge der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zur Anwendung kommt. Beim Übergang auf die GKB / GUB sollte für die Einteilung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern in langlebig und nicht langlebig auf die (ursprüngliche) Nutzungsdauer im Zeitpunkt des Zugangs abgestellt werden. Eine Einteilung entsprechend der Restnutzungsdauer im Zeitpunkt der Einführung der GKB / GUB ist nicht sachgerecht, da sie insbesondere bei kürzeren Restnutzungsdauern über die Einstellung in den Sammelposten nach Art. 39 RLE zu einer erheblichen Verlängerung der Abschreibungsdauer führen würde.

Nach der Grundsatzregelung des Art. 44 RLE ist der bisherige Steuerbilanzwert für die GKB / GUB zu übernehmen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Steuerbilanzwert über oder unter dem Wert liegt, der sich ergeben würde, wenn die GKB / GUB bereits in der Vergangenheit gegolten hätte.

Abnutzbare langlebige Wirtschaftsgüter werden auch nach Einführung der GKB / GUB einzeln über die Nutzungsdauer abgeschrieben. Für die Konkretisierung der Nutzungsdauer werden die im Zeitpunkt der Einführung der GKB / GUB vorhandenen Wirtschaftsgüter als gebrauchte Wirtschaftsgüter behandelt (Art. 45 Abs. 2 Buchst. a i.V.m. Art. 36 Abs. 2 RLE). Damit werden Gebäude grundsätzlich über 40 Jahre, langlebige bewegliche Wirtschaftsgüter sowie immaterielle Wirtschaftsgüter über 15 Jahre abgeschrieben. Bei gebrauchten Wirtschaftsgütern ist - im Gegensatz zu neuen Wirtschaftsgütern - eine kürzere Abschreibungsdauer möglich, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Nutzungsdauer bzw. der Zeitraum, über den das Recht genutzt werden kann, kürzer ist als die im RLE in standardisierter Form vorgegebene Abschreibungsdauer. Bei den im Zeitpunkt des Übergangs zur GKB / GUB vorhandenen Wirtschaftsgütern dürfte deshalb im Regelfall eine Verteilung des Restbuchwerts über den für langlebige Wirtschaftsgüter grundsätzlich vorgegebenen Zeitraum von 40 Jahren bzw. 15 Jahren ausscheiden: (1) Der Zeitpunkt des Zugangs sowie die Abschreibungsdauer sind aus dem für diese Wirtschaftsgüter aufgestellten Abschreibungsplan ersichtlich. (2) Bei beweglichen Wirtschaftsgütern kann davon ausgegangen werden, dass die AfA-Tabellen einen wichtigen Anhaltspunkt für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer darstellen. Damit wird für bewegliche Wirtschaftsgüter beim Übergang zur GKB / GUB die nach dem Abschreibungsplan verbleibende Restnutzungsdauer übernommen werden können. (3) Bei Gebäuden wird über den Abschreibungssatz die Nutzungsdauer indirekt festgelegt.<sup>11</sup> Deshalb kann auch bei Gebäuden eine Abschreibung über die im Zeitpunkt der Einführung der

---

<sup>11</sup> Alternativ besteht die Möglichkeit, eine kürzere Nutzungsdauer nachzuweisen (§ 7 Abs. 4 S. 2 EStG). Da dieser Nachweis zu Beginn der Abschreibungen geführt wird, ist auch in diesem Fall der Abschreibungszeitraum bekannt.

GKB / GUB festgestellte Restnutzungsdauer vorgenommen werden. (4) Bei immateriellen Wirtschaftsgütern kann analog auf den verbleibenden Zeitraum abgestellt werden, in dem das Recht genutzt werden kann.

Die weitere Vorgehensweise bestimmt sich danach, in welchem Verhältnis die Gesamtnutzungsdauer nach deutschem Steuerbilanzrecht zu der Gesamtnutzungsdauer nach dem RLE steht:

- Stimmt die Gesamtnutzungsdauer in der Steuerbilanz mit der im RLE vorgesehene Gesamtnutzungsdauer überein, ergibt sich die Restnutzungsdauer aus dem Abschreibungsplan. Insoweit ergeben sich durch die GKB / GUB keine Änderungen. Dies betrifft insbesondere immaterielle Wirtschaftsgüter.
- Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Sachanlagenvermögens ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer in der Steuerbilanz häufig länger, weil im RLE bei langlebigen Wirtschaftsgütern die Nutzungsdauer auf 15 Jahre fixiert ist. Ist im Zeitpunkt der Einführung der GKB / GUB die Restnutzungsdauer, die sich aus den AfA-Tabellen ergibt, 15 Jahre oder kürzer, ist der bisherige Abschreibungsplan fortzuführen. Beträgt die Restnutzungsdauer ausnahmsweise mehr als 15 Jahre, kommt es zu einer Verkürzung des verbleibenden Abschreibungszeitraums auf 15 Jahre (Art. 45 Abs. 2 Buchst. a i.V.m. Art. 36 Abs. 2 Buchst. b RLE).
- Zu einer Verkürzung des Abschreibungszeitraums kann es im Einzelfall beim Geschäfts- oder Firmenwert kommen, wenn nach Art. 36 Abs. 2 Buchst. c RLE eine kürzere Nutzungsdauer als 15 Jahre nachgewiesen werden kann. Ein derartiger Nachweis ist nach § 7 Abs. 1 S. 3 EStG für die Steuerbilanz nicht möglich.
- Ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer in der Steuerbilanz kürzer als die Nutzungsdauer nach dem RLE (so bei Gebäuden) und ist die für die Steuerbilanz bislang angesetzte Nutzungsdauer bereits abgelaufen (Gebäude, die vor mehr als 34 Jahren angeschafft oder hergestellt wurden), sind auch nach dem Übergang zur GKB / GUB keine (weiteren) Abschreibungen mehr zu verrechnen.
- Ist die für die Steuerbilanz geltende Nutzungsdauer noch nicht abgelaufen (Gebäude, deren Anschaffung oder Herstellung weniger als 34 Jahre zurückliegt), führt der Übergang zur GKB / GUB grundsätzlich zu einer Verlängerung des verbleibenden Abschreibungszeitraums auf die Restnutzungsdauer nach dem RLE. Weist der Steuerpflichtige jedoch nach, dass die sich aus dem für die Steuerbilanz aufgestellten Abschreibungsplan ergebende verbleibende Abschreibungsdauer der tatsächlich verbleibenden (Rest-)Nutzungsdauer entspricht, kann über diesen kürzeren Zeitraum abgeschrieben werden. In diesem Fall kommt es zu keiner Veränderung des Abschreibungszeitraums.

Nach dem RLE ist für abnutzbare, langlebige Wirtschaftsgüter nur die lineare Abschreibung zulässig. Sofern im EStG für Sachanlagen die Leistungsabschreibung nach § 7 Abs. 1 S. 6 EStG oder die geometrisch-degressive Abschreibung nach § 7 Abs. 2, 3 EStG a.F., für Gebäude die Abschreibung in fallenden Staffelsätzen nach § 7 Abs. 5 EStG a.F. oder für Abbaubetriebe die

Absetzung für Substanzverringerung nach § 7 Abs. 6 EStG angewandt wurden, kommt es mit Einführung der GKB / GUB zu einem Wechsel der Abschreibungsmethode, d.h. zu einem Übergang zur linearen Abschreibung (Art. 45 Abs. 2 Buchst. a RLE).

Für die Abschreibung von abnutzbaren, langlebigen Wirtschaftsgütern löst die Einführung der GKB / GUB keine konzeptionelle Änderungen aus. Auch im Übergangszeitpunkt treten keine aperiodischen Effekte auf. In einzelnen Fällen kommt es für den verbleibenden Abschreibungszeitraum zu einem Wechsel der Abschreibungsmethode oder zu einer Korrektur des Abschreibungszeitraums.

### **3.1.4 Abnutzbare, nicht langlebige (bewegliche) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**

Abnutzbare, nicht langlebige (bewegliche) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von weniger als 15 Jahren (Umkehrschluss aus Art. 4 Nr. 16, Art. 39 RLE).<sup>12</sup> Diese Wirtschaftsgüter sind in einen Sammelposten einzustellen, der unendlich geometrisch-degressiv mit einem Abschreibungssatz von 25 % abgeschrieben wird (Art. 39 Abs. 1 RLE). Eine außerplanmäßige Abschreibung auf einen niedrigeren Wert ist für abnutzbare, nicht langlebige Wirtschaftsgüter im RLE nicht vorgesehen (Art. 41 RLE). Eine Übertragung von Veräußerungsgewinnen auf ein Ersatzwirtschaftsgut erfolgt indirekt, denn der Erlös aus der Veräußerung eines abnutzbaren, nicht langlebigen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens wird vom Wert des Sammelpostens abgezogen (Art. 39 Abs. 2 RLE).<sup>13</sup>

Bei abnutzbaren, nicht langlebigen (beweglichen) Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist der im Zeitpunkt der Einführung der GKB / GUB vorhandene steuerbilanzielle Restbuchwert in den Sammelposten nach Art. 39 RLE einzustellen (Art. 45 Abs. 2 Buchst. b RLE).

Für die bei der GKB / GUB für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter notwendige Abgrenzung zwischen langlebigen und nicht langlebigen Wirtschaftsgütern ist auf die (ursprüngliche) Nutzungsdauer im Zeitpunkt des Zugangs abzustellen.<sup>14</sup>

Die Einstellung in den Sammelposten nach Art. 39 RLE ist (rechentechnisch) mit dem Erwerb eines Wirtschaftsguts vergleichbar. Die für den Sammelposten vorgesehene geometrisch-degressive Abschreibung des Werts des Sammelpostens führt zu einer unendlichen Abschreibung des im Zeitpunkt der Einführung der GKB / GUB vorhandenen Restbuchwerts. Die mit dieser Übergangsregelung verbundene (zum Teil erhebliche) Verlängerung des Abschreibungszeitraums ist besonders nachteilig, wenn die (steuerbilanzielle) Restnutzungsdauer kurz ist. Diese Situation wird bei nicht langlebigen Wirtschaftsgütern relativ häufig auftreten. Eine Korrektur über eine Neuschätzung der Restnutzungsdauer oder über eine außerplanmäßige Abschreibung scheidet bei der GKB / GUB aus, weil dies bei Bildung eines Sammelpostens konzeptionell ausgeschlossen ist.

---

<sup>12</sup> Durch die Erweiterung der Einzelabschreibung im KV-IRL und KV-LTU verringert sich der Anwendungsbe-  
reich der Poolabschreibung auf Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von weniger als vier Jahren.

<sup>13</sup> Zur ausführlichen Behandlung von abnutzbaren, nicht langlebigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermö-  
gens in der GKB / GUB siehe Grangl und Petutschnig (2011), S. 491-502.

<sup>14</sup> Zur Begründung siehe den vorangehenden Abschnitt 3.1.3.

Eine mögliche Lösung für diese wenig befriedigende Situation könnte darin bestehen, für die im Zeitpunkt des Übergangs zur GKB / GUB vorhandenen Wirtschaftsgüter die Einzelabschreibung fortzuführen. Dieser Vorschlag ist mit der für in Art. 47 RLE für Rückstellungen vorgesehene Regelung vergleichbar, bei der gleichfalls zwischen Vorgängen vor und nach Einführung der GKB / GUB differenziert wird.<sup>15</sup> Gegen diesen Vorschlag kann aber eingewandt werden, dass eine derartige Vorgehensweise im RLE nicht ausdrücklich vorgesehen ist und dass es damit vorübergehend zu einem Nebeneinander von zwei Abschreibungskonzepten kommen würde.

Denkbar ist auch eine Kombinationslösung, die beispielsweise darin bestehen könnte, dass bei Wirtschaftsgütern mit einer kurzen Restnutzungsdauer die Einzelabschreibung über die verbleibende Nutzungsdauer fortgeführt wird und bei Wirtschaftsgütern mit einer längeren Restnutzungsdauer die im RLE vorgesehene Einstellung des Restbuchwerts in den Sammelposten nach Art. 39 RLE vollzogen wird. Der Grenzwert für die Abgrenzung zwischen diesen beiden Vorgehensweisen müsste pragmatisch festgelegt werden. Als Diskussionsgrundlage könnte eine Restnutzungsdauer von fünf Jahren herangezogen werden.

### **3.1.5 Änderung der persönlichen Zurechnung**

Nach Art. 4 Nr. 20, Art. 34 Abs. 1, 2 RLE sind Wirtschaftsgüter dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen. Als wirtschaftlicher Eigentümer gilt die Person, die alle materiellen Vorteile und Risiken aus einem Wirtschaftsgut des Anlagevermögens trägt und zwar unabhängig davon, ob sie der rechtliche Eigentümer ist. Hat ein Steuerpflichtiger das Recht, ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens zu halten, es zu gebrauchen und über es zu verfügen und trägt er das Risiko des Verlustes oder seiner Zerstörung, gilt er auf jeden Fall als wirtschaftlicher Eigentümer.<sup>16</sup>

Im RLE ist nicht geregelt, welche Konsequenzen sich ergeben, wenn bei der persönlichen Zurechnung von Wirtschaftsgütern zwischen dem deutschen Steuerbilanzrecht und dem RLE Unterschiede auftreten. Von einem Wechsel der persönlichen Zurechnung sind insbesondere Leasingverträge betroffen, bei denen es nach Einführung der GKB / GUB tendenziell in größerem Umfang zu einer Zurechnung des Leasinggegenstands zum Leasingnehmer kommt.

Der Fall „Steuerbilanz keine persönliche Zurechnung, GKB / GUB persönliche Zurechnung“ betrifft den Leasingnehmer. Eine mögliche Lösung könnte darin bestehen, den Zugang des Wirtschaftsguts zum Marktpreis zu erfassen. Dieser Wert würde als Anschaffungskosten gelten. Die weitere Behandlung des Leasinggegenstands würde sich nach den für dieses Wirtschaftsgut vorgesehenen Regelungen richten.

Die Konstellation „Steuerbilanz persönliche Zurechnung, GKB / GUB keine persönliche Zurechnung“ betrifft dementsprechend den Leasinggeber. Eine Möglichkeit zur Behandlung des Wechsels der persönlichen Zurechnung könnte darin bestehen, die Ausbuchung des

---

<sup>15</sup> Siehe hierzu die Abschnitte 2.2 (drittes Merkmal) und 3.3.

<sup>16</sup> Zur ausführlichen Behandlung der persönlichen Zurechnung in der GKB / GUB siehe Scheffler und Krebs (2011), S. 17\*.

Wirtschaftsguts mit dessen Marktpreis zu bewerten und den dabei entstehenden Veräußerungsgewinn (= Marktpreis abzüglich des nach bisher geltenden Regeln ermittelten steuerbilanziellen Buchwerts) entsprechend den für dieses Wirtschaftsgut vorgesehenen Regelungen zu erfassen.<sup>17</sup> Der daraus entstehende (ggf. erhebliche) Umstellungseffekt könnte durch eine Verteilung des Veräußerungsgewinns auf mehrere Perioden oder eine zinslose Stundung der auf den Veräußerungsgewinn entfallenden Steuern für einen bestimmten Zeitraum abgeschwächt werden. Eine Übertragung des Veräußerungsgewinns auf ein Ersatzwirtschaftsgut dürfte für den Leasinggeber i.d.R. nicht möglich sein, da weder die Voraussetzungen des derzeit geltenden § 6b EStG (Ersatzwirtschaftsgut wird erst nach Einführung der GKB / GUB beschafft)<sup>18</sup> noch die des Art. 38 RLE (keine Veräußerung während der Geltung der GKB / GUB) erfüllt sind.

Wenn die vorgestellten Konsequenzen als unbefriedigend empfunden werden, könnte man die Anwendung der im RLE vorgesehenen Zurechnungsregeln auf Leasingverträge beschränken, die nach Einführung der GKB / GUB abgeschlossen werden. Damit würden sich für Leasingverträge, die vor Einführung der GKB / GUB abgeschlossen wurden, hinsichtlich der persönlichen Zurechnung des Leasinggegenstands keine Veränderungen ergeben.

## **3.2 Umlaufvermögen**

### **3.2.1 Vorräte, unfertige Erzeugnisse, fertige Erzeugnisse**

Vorräte, unfertige und fertige Erzeugnisse sind mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten beinhalten alle Kosten des Erwerbs, direkte Kosten der Umwandlung sowie sonstige direkte Kosten, die angefallen sind, um die Vorräte und unfertigen Erzeugnisse an ihren Ort zu bringen und in den derzeitigen Zustand zu versetzen (Art. 29 Abs. 2 S. 2 RLE). Der RLE sieht für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten folglich eine Beschränkung auf Einzelkosten vor. Den Steuerpflichtigen wird jedoch ein Wahlrecht eingeräumt, die Gemeinkosten einzubeziehen, sofern vor der Anwendung der GKB / GUB das nationale Gewinnermittlungsrecht vorsah, dass die Gemeinkosten zu den Herstellungskosten gehören (Art. 29 Abs. 2 S. 4 RLE).<sup>19</sup>

Für die Bewertung von Vorräten sowie von unfertigen und fertigen Erzeugnissen besteht nach dem RLE ein Wahlrecht, diese nach dem fifo-Verfahren oder nach der gewichteten Durchschnittsmethode zu bewerten (Art. 29 Abs. 1 S. 2 RLE). Liegt der Nettoveräußerungswert der Vorräte, der unfertigen oder fertigen Erzeugnisse unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist eine außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren Wert vor-

---

<sup>17</sup> Möglicherweise gilt der Wechsel der persönlichen Zurechnung umsatzsteuerlich als (steuerbare und regelmäßig steuerpflichtige) Lieferung.

<sup>18</sup> Zusätzlich ist zu beachten, dass ein Wirtschaftsgut, das der Leasinggeber erwirbt, bei der GKB / GUB häufig dem Leasingnehmer zugerechnet wird, da dieser als wirtschaftlicher Eigentümer gilt.

<sup>19</sup> Der Einbezug der Gemeinkosten nach nationalem Recht wird als kritisch betrachtet, weil diese Vorgehensweise dem Harmonisierungsziel entgegensteht, da der Umfang der Anschaffungs- oder Herstellungskosten weiterhin nach nationalen Regelungen bestimmt werden würde. Siehe dazu Kahle und Schulz (2011), S. 301; Kahle, Dahlke und Schulz (2011), S. 496.

zunehmen. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um eine voraussichtlich dauernde oder um eine voraussichtlich vorübergehende Wertminderung handelt (Art. 29 Abs. 4 RLE).<sup>20</sup>

Bei Vorräten sowie unfertigen und fertigen Erzeugnissen können sich demnach zwischen dem steuerbilanziellen Wert und dem steuerlichen Wert entsprechend dem RLE insbesondere aufgrund der unterschiedlichen Definition der Herstellungskosten sowie bei den außerplanmäßigen Abschreibungen (abweichende Vorgaben hinsichtlich Pflicht, Verbot oder Wahlrecht, in Abhängigkeit davon, ob es sich um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung oder eine voraussichtlich vorübergehende Wertminderung handelt, unterschiedliche Bestimmung des Vergleichswerts) Differenzen ergeben.

Bei Einführung der GKB / GUB ist entsprechend der Grundsatzregelung des Art. 44 RLE der bisherige Steuerbilanzwert der Vorräte sowie der unfertigen und fertigen Erzeugnisse zu übernehmen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Steuerbilanzwert über oder unter dem sich nach den Grundsätzen des RLE ermittelnden Wert liegt. Die Abweichungen zwischen dem Steuerbilanzwert und dem GKB / GUB-Wert gleichen sich grundsätzlich im Zeitpunkt des Verkaufs bzw. Verbrauchs aus.

Da Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens regelmäßig nur (noch) für kurze Zeit im Unternehmen verbleiben, ergeben sich aus der in Art. 44 RLE vorgesehenen Grundsatzregelung für den Übergang zur GKB / GUB keine prinzipiellen Probleme. Größere Auswirkungen können sich allerdings in den Folgejahren durch die Umstellung vom LIFO-Verfahren (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG) zum FIFO-Verfahren (Art. 29 Abs. 1, 3, Art. 21 i.V.m. Art. 4 Nr. 19 RLE) ergeben. Werden Abgänge entsprechend dem FIFO-Verfahren bewertet, kommt es bei der GKB / GUB im Vergleich zum geltenden Recht zu einer (wesentlich) schnelleren Auflösung der in der Vergangenheit bei diesen Wirtschaftsgütern gebildeten stillen Reserven. Dieser Effekt könnte dadurch etwas abgeschwächt werden, dass Mehrbestände, die nach Einführung der GKB / GUB entstehen, gesondert geführt werden und Minderungen des Lagerbestands zunächst mit diesen Mehrbeständen verrechnet werden (Bildung eines Layers in Anlehnung an R 6.9 Abs. 4 EStR).

### **3.2.2 Langfristige Fertigung**

Während die Gewinnrealisierung bei langfristigen Fertigungsaufträgen im deutschen Steuerrecht nach der completed-contract-method vorzunehmen ist, erfolgt diese nach der GKB / GUB entsprechend den Fertigstellungsgrad (percentage-of-completion-method, Art. 24 Abs. 2 RLE). Die Bestimmung des Fertigstellungsgrads kann entweder nach dem Verhältnis der angefallenen Kosten zu den voraussichtlichen Gesamtkosten (cost-to-cost-method) oder nach anderen sachkundigen Bewertungen des Leistungsfortschritts (z.B. efforts-expended-method, units-of-work-performed-method) vorgenommen werden (Art. 24 Abs. 2 RLE).<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> Zur ausführlichen Behandlung von Vorräten, unfertigen und fertigen Erzeugnissen in der GKB / GUB siehe Kahle, Dahlke und Schulz (2011), S. 496.

<sup>21</sup> Zur ausführlichen Behandlung der langfristigen Fertigung in der GKB / GUB siehe Herzig und Kuhr (2011), S. 315-316; Marx (2011), S. 551-552.

Die Unterschiede hinsichtlich des Zeitpunkts der Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung (Wechsel von der completed-contract-method zur percentage-of-completion-method, Art. 24 RLE) werden im Rahmen der Übergangsregelung durch eine Zweiteilung berücksichtigt (Art. 46 S. 1 RLE):

- Der Teil des Gesamtgewinns, der bereits vor dem Übergang zur GKB / GUB entstanden ist, erhöht nach dem der steuerbilanziellen Gewinnermittlung zugrunde liegenden Konzept in dem Jahr die steuerliche Bemessungsgrundlage, in dem dieser *realisiert* ist. Dies ist im Regelfall das Jahr, in dem der Auftrag abgerechnet wird.<sup>22</sup>
- Der Teil des Gesamtgewinns, der auf die Zeit nach Einführung der GKB / GUB entfällt, geht entsprechend dem im RLE für langfristige Fertigung vorgesehenen Konzept, in dem Jahr in die Bemessungsgrundlage ein, in dem der betreffende (Teil-)Gewinn nach den in Art. 24 RLE vorgesehenen Regelungen als *entstanden* gilt.

Um Mehr- oder Minderbelastungen aufgrund unterschiedlicher Gewinnermittlungsgrundsätze zu vermeiden, bietet es sich an, im Zeitpunkt der Einführung der GKB / GUB den in der Vergangenheit entstandenen Teil des Gesamtgewinns nach den in Art. 24 RLE für die langfristige Fertigung formulierten Grundsätzen zu ermitteln. Die Aufteilung des Gesamtgewinns lässt sich aufgrund der im RLE vorgesehenen GuV-orientierten Gewinnermittlung grundsätzlich ohne konzeptionelle Probleme umsetzen. Sie ist mit der für Rückstellungen in Art. 47 RLE gewählten Vorgehensweise vergleichbar.<sup>23</sup>

### **3.2.3 Finanzanlagevermögen und finanzielle Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden (Wertpapierhandel)**

Finanzanlagevermögen und finanzielle Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden, sind nach dem RLE mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten (Art. 22 Abs. 1 Buchst. e i.V.m. Art. 23, Art. 4 Nr. 15 RLE). Abweichend vom deutschen Steuerrecht gilt diese weitere Interpretation des Realisationsprinzips für alle Unternehmen, d.h. es erfolgt keine Beschränkung auf Kreditinstitute. Wertminderungen sind unabhängig davon, ob sie voraussichtlich vorübergehend oder voraussichtlich dauerhaft sind, erfolgswirksam zu erfassen.<sup>24</sup>

Beim Wertpapierhandel ergeben sich im Wesentlichen die Unterschiede durch die Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs, der Zeitwertbewertung sowie bei der Definition des Bewertungsmaßstabs (kein Risikoabschlag vom beizulegenden Zeitwert).

Entsprechend der grundsätzlich geltenden Übergangsregelung ist bei Einführung der GKB / GUB der bisherige Steuerbilanzwert zu übernehmen (Art. 44 RLE). Wertsteigerungen und -minderungen, die nach Einführung der GKB / GUB entstehen, können nach dem in

---

<sup>22</sup> Die in Art. 46 S. 2 RLE vorgesehene Regelung für den Fall, dass die Gewinne nach nationalem Recht früher ausgewiesen werden als nach Art. 24 Abs. 2 RLE, ist aus deutscher Sicht nicht relevant.

<sup>23</sup> Siehe hierzu die Abschnitte 2.2 (drittes Merkmal) und 3.3.

<sup>24</sup> Zur ausführlichen Behandlung des Finanzanlagevermögens und der finanziellen Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden siehe Scheffler und Köstler (2014b), Abschnitt 2.5.2.



Art. 22 Abs. 1 Buchst. e i.V.m. Art. 23, Art. 4 Nr. 15 RLE vorgesehenen Konzept berücksichtigt werden.

Lehnt man sich an die für Rückstellungen in Art. 47 RLE vorgesehene Idee an, gleichen sich die im Zeitpunkt der Einführung der GKB / GUB zwischen Steuerbilanzwert und GKB / GUB-Wert bestehenden Abweichungen erst im Zeitpunkt des Verkaufs dieser Wirtschaftsgüter aus. Damit entfällt im Zeitpunkt der Einführung der GKB / GUB die Berechnung eines Übergangsgewinns. Ein weiterer Vorteil ist, dass diese Vorgehensweise mit der vergleichbar ist, die für die langfristige Fertigung vorgesehen ist (Art. 46 RLE).<sup>25</sup> Aufgrund der GuV-Orientierung der GKB / GUB ergeben sich buchungstechnisch keine Schwierigkeiten.

Würden die Abweichungen zwischen Steuerbilanzwert und GKB / GUB-Wert bereits am Ende des Jahres der Einführung der GKB / GUB ausgeglichen, würde insbesondere bei Nicht-Kreditinstituten ein (ggf. erheblicher) einmaliger Umstellungseffekt (Übergangsgewinn) auftreten. Die Alternativen, wie die Beschränkung der Zeitwertbewertung auf Kreditinstitute, die Verteilung der Besteuerung des Übergangsgewinns auf mehrere Perioden oder die zinslose Stundung der Steuern auf den Übergangsgewinn auf einen bestimmten Zeitraum, sind abzulehnen, da sie eine Änderung des RLE erforderlich machen würden. Diese Alternativen sind nur dann sachgerecht, wenn auch bei anderen Sachverhalten ein Übergangsgewinn ermittelt wird.

#### **3.2.4 Forderungen**

Die in Art. 47 RLE vorgesehene Übergangsregelung gibt vor, dass Aufwendungen für uneinbringliche Forderungen nur insoweit abziehbar sind, als diese Forderungsverluste nach Einführung der GKB / GUB entstanden sind, und dass sowohl ein Nichtabzug als auch ein doppelter Abzug zu vermeiden ist. Da bei der Bewertung von Forderungen (einschließlich Pauschalwertberichtigung) zwischen der Steuerbilanz und dem RLE grundsätzlich Übereinstimmung besteht, ergeben sich aus der Übernahme des Steuerbilanzwerts als Ausgangswert für die GKB / GUB (Art. 44 RLE) keine speziellen Übergangsfragen.

### **3.3 Passive Wirtschaftsgüter (Darlehen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen)**

Bei der Abgrenzung des Begriffs „passives Wirtschaftsgut“ besteht zwischen der Steuerbilanz und der GKB / GUB grundsätzlich Übereinstimmung. Konzeptionelle Unterschiede treten allerdings bei der Bilanzierung von Rückstellungen auf. So besteht für Kulanzrückstellungen nach der GKB / GUB ein Ansatzverbot. Für einige Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, für die im deutschen Steuerrecht Sonderregelungen bestehen, fehlen Regelungen im RLE. Zudem kann Art. 25 Abs. 1 RLE so interpretiert werden, dass Rückstellungen für drohende Verluste, im Gegensatz zur Steuerbilanz, in der GKB / GUB angesetzt werden dürfen.<sup>26</sup> Weiterhin besteht ein Passivierungsverbot in der GKB / GUB für Aufwandsrückstellungen.

---

<sup>25</sup> Siehe hierzu die Abschnitte 2.2 (drittes Merkmal) und 3.3.

<sup>26</sup> Für eine Berücksichtigung von Drohverlustrückstellungen Herzig und Kuhr (2011), S. 312; Kahle und Schulz (2011), S. 301-302; Marx (2011), S. 550; Scheffler und Krebs (2011), S. 22\*. Zweifelnd Petutschnig, (2011),

Für die Bewertung von passiven Wirtschaftsgütern enthält der RLE keinen bestimmten Wertmaßstab, sondern gibt einzelne Berechnungselemente vor. Bei einer Werterhöhung der Rückstellungen ist nach den für die GKB / GUB vorgesehenen Regelungen die eingetretene Vermögensminderung, unabhängig davon, ob die Werterhöhung voraussichtlich von Dauer oder voraussichtlich vorübergehend ist, aufwandswirksam zu erfassen.<sup>27</sup> Weitere Unterschiede zwischen den beiden Rechnungslegungskonzepten bestehen hinsichtlich der Bewertungselemente. Der RLE sieht vor, dass zukünftige Preis- und Kostensteigerungen (bei Pensionsrückstellungen: Berücksichtigung von Lohn- und Gehaltstrends) wenn ihr Eintreten vernünftig erwartet werden kann, zu berücksichtigen sind (Art. 25 Abs. 2 Buchst. c RLE). Die Abzinsung hat mit dem durchschnittlichen jährlichen EURIBOR-Zinssatz für Schuldtitel mit einer Restlaufzeit von mindestens zwölf Monaten anstatt einer verbindlichen Vorgabe eines Zinssatzes von 5,5% bzw. 6% bei Pensionsrückstellungen zu erfolgen. Bei den Pensionsrückstellungen ist bei der GKB / GUB zu erwarten, dass anstelle des Teilwertverfahrens die Rückstellungsbildung nach einem international üblichen Ansammlungsverfahren zu erfolgen hat (z.B. projected-unit-credit-method).<sup>28</sup>

Für Rückstellungen einschließlich Pensionsrückstellungen sind folgende Übergangsregelungen vorgesehen:

- Rückstellungen einschließlich Pensionsrückstellungen sind nur insoweit abziehbar, als sie sich aus Tätigkeiten oder Transaktionen ergeben, die nach Einführung der GKB / GUB ausgeführt werden (Art. 47 Abs. 1 RLE).
- Aufwendungen im Zusammenhang mit Tätigkeiten oder Transaktionen, die ausgeführt wurden, bevor die GKB / GUB eingeführt wurde, die bislang noch nicht abgezogen wurden, sind abziehbar (Vermeidung eines Nichtabzugs, Art. 47 Abs. 2 RLE).
- Aufwendungen im Zusammenhang mit Tätigkeiten oder Transaktionen, die ausgeführt wurden, bevor die GKB / GUB eingeführt wurde, die bereits abgezogen wurden, dürfen nicht nochmals abgezogen werden (Vermeidung eines doppelten Abzugs, Art. 47 Abs. 3 RLE).

In der Übergangsregelung wird also zwischen Tätigkeiten und Transaktionen vor und nach Einführung der GKB / GUB differenziert. Im Zusammenhang mit der Einführung der GKB / GUB spielt es keine Rolle, ob sich die Abweichungen zwischen dem geltenden Steuerbilanzrecht und der GKB / GUB auf den Ansatz dem Grunde nach beziehen oder ob sie sich aus der Bewertung ergeben. Da sich Rückstellungen von Verbindlichkeiten im Wesentlichen nur hinsichtlich des Ungewissheitsgrads der Zahlungsverpflichtung unterscheiden, gelten die für Rückstellungen formulierten Überlegungen analog für die Verbindlichkeiten, die sich aus Zahlungsverpflichtungen ergeben, deren Entstehen sich aufwandswirksam auswirkt.

---

S. 329. Der KV-IRL führt explizit ein Abzugsverbot für Drohverlustrückstellungen ein (Art. 25 Abs. 3 Buchst. a KV-IRL).

<sup>27</sup> Mindert sich in zukünftigen Jahren der Wert der Belastung wieder, ist nach beiden Rechnungslegungskonzepten eine ertragswirksame Abwertung vorzunehmen.

<sup>28</sup> Zur ausführlichen Behandlung von passiven Wirtschaftsgütern in der GKB / GUB siehe Kahle und Schulz (2011), S. 301-302.

Der RLE ist sehr unbestimmt formuliert. Unklar ist insbesondere, wie langjährige (Verteilungs-)Rückstellungen (Hauptanwendungsfall Pensionsrückstellungen) zu behandeln sind. Da es sich beim Übergang zur GKB / GUB um einen Wechsel der Gewinnermittlungsart handelt, würde es sich anbieten, im Umstellungszeitpunkt die in der Vergangenheit verwirklichten Sachverhalte nach den in der GKB / GUB vorgesehenen Grundsätzen zu beurteilen und die sich gegenüber dem Steuerbilanzwert ergebende Differenz als Übergangsgewinn bzw. -verlust auszuweisen. Diese aus steuersystematischer Sicht angebrachte Vorgehensweise ist aber im RLE weder für Rückstellungen noch für andere Sachverhalte vorgesehen.<sup>29</sup>

Bei passiven Wirtschaftsgütern verbleibt damit als Lösung, die im Zeitpunkt der Einführung der GKB / GUB zwischen dem Wert in der Steuerbilanz und dem GKB / GUB-Wert bestehende Differenz - zeitverzögert - im Zeitpunkt der Zahlung bzw. Ausbuchung des passiven Wirtschaftsguts zu erfassen:<sup>30</sup>

- „Einmalsachverhalte“: Soweit nach deutschem Steuerbilanzrecht ein Passivierungsverbot besteht, ergeben sich keine Änderungen. Im Zeitpunkt der Auszahlung wird diese gewinnmindernd verrechnet. Bei bilanzierungspflichtigen Rückstellungen ist der im Zeitpunkt der Einführung der GKB / GUB festgestellte Wert nach den bisher geltenden Regeln (z.B. Abzinsung mit 5,5%, keine Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen) fortzuführen (Art. 47 Abs. 2 RLE).
- „Laufende Einmalsachverhalte“: Entsprechend dem in Art. 47 Abs. 1 RLE formulierten Grundgedanken ist nach den in der Vergangenheit realisierten Sachverhalten und den nach Einführung der GKB / GUB verwirklichten Sachverhalten zu differenzieren. Für die „Altfälle“ gelten die bisherigen Bilanzierungs- und Bewertungsregeln weiter, sodass es zu keinen Änderungen kommt. Die nach Einführung der GKB / GUB sich ergebenden Tätigkeiten und Transaktionen sind nach den für die GKB / GUB vorgesehenen Regeln zu behandeln (z.B. Abzinsung mit dem 12-Monats-EURIBOR-Zinssatz, Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen).
- „Dauersachverhalte“: Ansammlungs-, Verteilungsrückstellungen einschließlich Pensionsrückstellungen sind aufzuteilen. Soweit die wirtschaftliche Verursachung vor Einführung der GKB / GUB liegt, sind die Rückstellungen nach den bisher geltenden Regeln fortzuführen. Der Teil, dessen wirtschaftliche Verursachung im Zeitraum nach Einführung der GKB / GUB liegt, ist nach den für die GKB / GUB vorgesehenen Grundsätzen zu erfassen.

Der bedeutsamste Vorteil dieser Vorgehensweise liegt darin, dass im Zeitpunkt der Einführung der GKB / GUB kein Übergangsgewinn zu ermitteln ist. Insoweit wird ein Gleichklang mit der in Art. 44 RLE grundsätzlich vorgesehenen Übernahme des bisherigen steuerlichen

---

<sup>29</sup> Siehe hierzu die Diskussion in Abschnitt 2.1.

<sup>30</sup> Die folgende Aufzählung enthält lediglich die Grundaussagen. Die verschiedenen Detailfragen (z.B. Pauschalrückstellungen für Garantierückstellungen, Zahlung in mehreren Beträgen) können gelöst werden, wenn über die grundsätzliche Behandlung von Rückstellungen im Rahmen der Übergangsregelung Klarheit besteht.

Werts sowie der in Art. 46 RLE für die langfristige Fertigung vorgeschlagenen Regelung erreicht.

Von Nachteil ist, dass es (ggf. für längere Zeit) zu einem Nebeneinander von zwei Besteuerungskonzepten kommt. Aufgrund der dem RLE zugrunde liegenden GuV-orientierten Gewinnermittlung bereitet dies zwar konzeptionell keine Schwierigkeiten. Allerdings ist die damit notwendige Mehrfachberechnung in der praktischen Umsetzung sehr arbeitsaufwendig.

### **3.4 Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital**

Im RLE sind keine Kriterien zur Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital enthalten. Die fehlenden Regelungen zum Ausweis des Eigenkapitals beruhen darauf, dass der GKB / GUB eine GuV-orientierte Gewinnermittlung zugrunde liegt, weshalb für die Ermittlung der Höhe des Eigenkapitals grundsätzlich kein Bedarf besteht.

Im RLE ist keine Angabe enthalten, wie vorzugehen ist, wenn sich die Kriterien zur Abgrenzung zwischen Eigenkapital und Fremdkapital in der Steuerbilanz und bei der GKB / GUB unterscheiden. Diese Problematik stellt sich insbesondere bei sog. hybriden Finanzierungsinstrumenten. Die für die GKB / GUB vorgesehene GuV-orientierte Gewinnermittlung ermöglicht dennoch einen relativ reibungslosen Übergang. Unabhängig davon, ob in der Vergangenheit die Vergütungen nicht abziehbar (Einordnung als Eigenkapital) bzw. gewinnmindernd verrechnet wurden (Einordnung als Fremdkapital), entfällt die Notwendigkeit, Modifikationen vorzunehmen. Für den Zeitraum nach Einführung der GKB / GUB entscheidet sich die Verrechenbarkeit der Vergütung nach der Einordnung als abziehbare (Art. 12 Abs. 1 RLE: entspricht einer Einordnung als Fremdkapital) oder nichtabziehbare Aufwendungen (Art. 14 Abs. 1 RLE: entspricht einer Einordnung als Eigenkapital).

Sofern es nach Einführung der GKB / GUB hinsichtlich der Einordnung als abziehbare oder als nichtabziehbare Aufwendungen zu Abweichungen gegenüber der bisher in Deutschland vorgenommenen Differenzierung zwischen Eigenkapital und Fremdkapital kommt, wird zwar eine andere Beurteilung vorgenommen. Zwischen den einzelnen Jahren bestehen jedoch keine Verknüpfungen, die im Rahmen von Übergangsregelungen erfasst werden müssen.

### **3.5 Periodenabgrenzung über Rechnungsabgrenzungsposten bzw. sonstige Forderungen / sonstige Verbindlichkeiten**

Hinsichtlich der Periodenabgrenzung über Rechnungsabgrenzungsposten bzw. sonstige Forderungen / sonstige Verbindlichkeiten besteht zwischen den derzeit in Deutschland geltenden Regelungen und der im RLE vorgesehenen Vorgehensweise grundsätzlich Übereinstimmung, sodass sich keine Übergangsfragen stellen.

Die für als Aufwand berücksichtigten Zölle und Verbrauchsteuern sowie als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen gebildeten aktiven Rechnungsabgrenzungsposten (§ 5 Abs. 5 S. 2 EStG) sind entsprechend den bisher geltenden Regelungen fort-

zuführen. Diese Vorgehensweise lehnt sich an die für Rückstellungen in Art. 47 RLE vorgeschlagene Lösung an.<sup>31</sup>

### 3.6 Steuerliche Fördermaßnahmen einschließlich F+E-Förderung

Der RLE sieht weder eine Sonderabschreibung für kleinere und mittlere Unternehmen, noch eine erhöhte Absetzung für die Modernisierung von Gebäuden, die in einem Sanierungsgebiet oder einem städtebaulichen Entwicklungsgebiet liegen oder als Baudenkmäler gelten vor. Ebenso kann ein Investitionsabzugsbetrag nach Einführung der GKB / GUB nicht fortgeführt werden. Allerdings sind Ausgaben für Forschung und Entwicklung sofort abzuziehen (Art. 12 S. 1, Art. 14 Abs. 1 Buchst. i RLE). Diese Regelung gilt nicht nur für die Ausgaben für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, sondern auch für entgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sowie für materielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (z.B. Laboreinrichtungen und Gebäude, die der Forschung und Entwicklung dienen). Steuerliche Förderungen werden in der GKB / GUB dadurch gewährt, dass Subventionen im Zeitpunkt des Zuflusses als steuerfreier Ertrag zu behandeln sind (Art. 11 Buchst. a RLE) oder die Abschreibungsbasis mindern (Art. 33 Abs. 3 RLE).

Aus Sonderabschreibungen bzw. erhöhten Absetzungen, Investitionszulagen und Investitionszuschüssen resultieren keine besonderen Übergangsfragen. Diese Fördermaßnahmen werden regelmäßig für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gewährt. Für diese Wirtschaftsgüter ist der Steuerbilanzwert nach Einführung der GKB / GUB als Ausgangswert zu übernehmen (Art. 44 RLE). Die weitere Behandlung richtet sich nach der Art des Wirtschaftsguts, sodass auf die entsprechenden Abschnitte verwiesen werden kann.

Art. 12 S. 1 i.V.m. Art. 14 Abs. 1 Buchst. i RLE kann so interpretiert werden, dass auch Ausgaben für materielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Forschung und Entwicklung dienen, sofort gewinnmindernd verrechnet werden dürfen. Nach deutschem Steuerrecht handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die zu aktivieren und planmäßig über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben sind. Damit ist für materielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Forschung und Entwicklung dienen, im Zeitpunkt der Einführung der GKB / GUB der in der Steuerbilanz ausgewiesene Restbuchwert zu ermitteln. Die Behandlung im Rahmen der GKB / GUB richtet sich nach den allgemein für materielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vorgesehenen Kriterien (nach Art. 36 i.V.m. Art. 45 Abs. 2 Buchst. a RLE Abschreibung über die Restnutzungsdauer bzw. nach Art. 39 i.V.m. Art. 45 Abs. 2 Buchst. b RLE Einstellung in den Sammelposten).<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> Siehe hierzu die Abschnitte 2.2 (drittes Merkmal) und 3.3.

<sup>32</sup> Geht man davon aus, dass für materielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Forschung und Entwicklung dienen, Art. 45 Abs. 2 Buchst. a, b RLE nicht zur Anwendung kommt, weil die Erwerbsaufwendungen für diese Wirtschaftsgüter nach dem RLE sofort gewinnmindernd verrechenbar sind, würde der in der Steuerbilanz ausgewiesene Restbuchwert im ersten Jahr nach Einführung der GKB / GUB aufwandswirksam abgezogen werden. Dies würde zu einem (ggf. erheblichen) Umstellungseffekt (Übergangsverlust) führen und wäre nicht mit dem Grundsatz vereinbar, dass Transaktionen, die vor Einführung der GKB / GUB verwirklicht wurden, nach den bisherigen Grundsätzen zu behandeln sind. Insbesondere gegenüber den Rückstellungen (Art. 47 Abs. 1 RLE) würde es zu einer konzeptionellen Abweichung von

Diese Überlegungen lassen sich auf entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens übertragen (Abschreibung über die Restnutzungsdauer, Art. 36 RLE i.V.m. Art. 45 Abs. 2 Buchst. a RLE). Bei selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens treten keine Übergangsfragen auf, weil für diese sowohl nach deutschem Steuerbilanzrecht (§ 5 Abs. 2 EStG) als auch nach dem RLE ein Ansatzverbot besteht (Art. 4 Nr. 14, Art. 14 Abs. 1 Buchst. i RLE).

### **3.7 Sonderfragen (Währungsumrechnung und Sicherungsgeschäfte)**

Die Währungsumrechnung erfolgt bei der GKB / GUB entweder bereits während des Jahres oder am letzten Tag des Steuerjahres, wobei die Umrechnung am Abschlussstichtag mit dem Durchschnittskurs des abgelaufenen Jahres vorzunehmen ist (Art. 22 Abs. 2 RLE). Für Sicherungsgeschäfte besteht eine Pflicht diese mit dem Grundgeschäft zusammenzufassen, wenn die Sicherungsbeziehung förmlich bestimmt und vorab dokumentiert ist und wenn von einer hohen Wirkung der Sicherung ausgegangen werden kann und die Wirksamkeit verlässlich bestimmbar ist (Art. 28 RLE).

Für die Währungsumrechnung und für Sicherungsgeschäfte kann der Übergang auf die GKB / GUB analog zum Übergang für das Finanzanlagevermögen und die finanziellen Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden (Wertpapierhandel), vollzogen werden: Im Zeitpunkt der Einführung der GKB / GUB ist der bisherige Steuerbilanzwert zu übernehmen (Art. 44 RLE). Die Abweichungen zwischen dem Steuerbilanzwert und dem GKB / GUB-Wert gleichen sich beim Ab- bzw. Zugang des Wirtschaftsguts aus. Ein Übergangsgewinn muss nicht ermittelt werden.

Die unterschiedlichen Vorgehensweisen in der Steuerbilanz und der GKB / GUB lassen sich aufgrund der GuV-Orientierung der GKB / GUB rechentechnisch relativ leicht erfassen. Gegenüber der alternativen Vorgehensweise - Erfassung der Abweichungen zwischen Steuerbilanzwert und GKB / GUB-Wert am Ende des Jahres der Einführung der GKB / GUB - besteht ein weiterer Vorteil darin, dass damit das Entstehen eines Übergangsgewinns bzw. -verlusts vermieden werden kann.

### **3.8 Personengesellschaften**

Der Bedarf an Übergangsregelungen und deren Ausgestaltung sind davon abhängig, wie sich die Besonderheiten bei Personengesellschaften bei der GKB / GUB auswirken. Sofern nach Einführung der GKB / GUB die Mitunternehmerkonzeption in unveränderter Form fortgeführt wird, ergeben sich keine speziellen Übergangsfragen.

---

vergleichbaren Tatbeständen kommen. Zur Auffassung, dass auch die Erwerbskosten für materielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Forschung und Entwicklung dienen, sofort gewinnmindernd verrechenbar sind, siehe Herzig und Kuhr (2011), S. 318; Lenz und Rautenstrauch (2011), S. 728. Zur Auffassung, dass nur Kosten für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Forschung und Entwicklung dienen, sofort gewinnmindernd verrechenbar sind, siehe Kahle, Dahlke und Schulz (2011), S. 493-494.

### 3.9 Abzug von Fremdkapitalaufwendungen

Eine der „Zinsschranke“ nach deutschem Steuerrecht vergleichbare Einschränkung beim Abzug von Fremdkapitalaufwendungen enthält der RLE nicht. Allerdings sieht der RLE für den Abzug von Zinsen an verbundene Unternehmen in einem Drittland nach Art. 81 RLE Einschränkungen vor. Die Einführung der GKB / GUB wirkt sich auf die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen nicht aus, womit die Einschränkungen des Abzugs von Fremdkapitalaufwendungen im Rahmen der Gewerbesteuer (25%ige Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG) fortgeführt werden können.<sup>33</sup>

Die in der Vergangenheit aufgrund der im Rahmen der „Zinsschranke“ (§ 4h EStG, § 8a KStG) bestehenden Einschränkungen noch nicht verrechneten Zinsaufwendungen (Zinsvortrag) können nach Einführung der GKB / GUB ohne betragsmäßige Begrenzung verrechnet werden, da im RLE keine der „Zinsschranke“ vergleichbare Regelung enthalten ist.

Werden die Einschränkungen entsprechend dem Konzept der „Zinsschranke“ nach Einführung der GKB / GUB durch ein anderweitiges Konzept ersetzt (Art. 81 RLE), gelten diese Einschränkungen nur für Zinsaufwendungen, die nach Einführung der GKB / GUB anfallen (Grundsatz der periodenbezogenen Berechnung des Umfangs der abziehbaren Fremdkapitalaufwendungen). Für die vor Einführung der GKB / GUB entstandenen, aber noch nicht verrechneten Zinsaufwendungen ist festzulegen, ob diese vor („fifo“) oder nach („lifo“) den nach Einführung der GKB / GUB entstandenen Zinsaufwendungen zu verrechnen sind.

Die GKB / GUB wirkt sich auf die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus. Für die Gewerbesteuer ist damit die Ausgangsgröße zur Ermittlung des Gewerbeertrags angesprochen. Da bei der GKB / GUB hinsichtlich der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen kein Abstimmungsbedarf mit dem Gewinnermittlungsrecht der anderen EU-Staaten besteht, können die Regelungen für die 25%ige Hinzurechnung von Fremdkapitalaufwendungen nach § 8 Nr. 1 GewStG fortgeführt werden. Aufgrund der jahresbezogenen Berechnung der Hinzurechnungen treten keine Übergangsprobleme auf.

### 3.10 Verlustabzug

Der RLE gewährt nur einen Verlustvortrag, jedoch keinen Verlustrücktrag. Dafür wird der Verlustvortrag sowohl betragsmäßig als auch zeitlich unbeschränkt gewährt (Art. 43 RLE). Eine Einschränkung des Verlustabzugs nach einem Gesellschafterwechsel sieht der RLE nicht vor.

Aus dem nach Art. 43 RLE vorgesehenen Wegfall eines Verlustrücktrags ergeben sich keine Übergangsprobleme. Die in Art. 48 und Art. 53 RLE enthaltenen Regelungen für den Verlustvortrag sind auf die GKKB abgestimmt. Es soll vermieden werden, dass es zwischen den Mitgliedstaaten zu Aufkommensverschiebungen kommt. Für die GKB / GUB kann eine eigenständige Lösung gewählt werden. Da nach dem RLE mit Einführung der GKB / GUB die be-

---

<sup>33</sup> Zur ausführlichen Behandlung der Fremdkapitalaufwendungen in der GKB / GUB siehe Scheffler und Köstler (2014b), Abschnitt 2.14.

tragsmäßigen Begrenzungen beim (körperschaftsteuerlichen) Verlustvortrag („Mindestbesteuerung“) aufgehoben werden, können die im Zeitpunkt der Einführung vorhandenen Verlustvorträge uneingeschränkt mit zukünftigen Gewinnen verrechnet werden.

### **3.11 Ausländische Betriebsstätten**

Bei einer Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in eine ausländische Betriebsstätte sind die stillen Reserven nur dann sofort aufzulösen, wenn sich die Betriebsstätte in einem Drittstaat befindet, jedoch nicht, wenn es sich um eine EU-Betriebsstätte oder eine EWR-Betriebsstätte handelt. Für Wirtschaftsgüter, die einer ausländischen Betriebsstätte zugerechnet werden, ergeben sich durch die allgemeinen Übergangsregelungen „Übernahme der bisherigen steuerlichen Werte“ (Art. 44 RLE) bei Einführung der GKB / GUB keine speziellen Probleme. Dies gilt sowohl für die Besteuerung im Betriebsstättenstaat als auch für die Besteuerung in dem Staat, in dem sich das Stammhaus befindet. Ob in dem Staat, in dem sich das Stammhaus befindet, die internationale Doppelbesteuerung durch die Anrechnungs- oder durch die Freistellungsmethode vermieden wird, ist im Hinblick auf die Übergangsproblematik gleichfalls nicht relevant.

Besonderheiten gelten, wenn für ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, das vor Einführung der GKB / GUB in eine EU-Betriebsstätte überführt wurde, zur Vermeidung einer sofortigen Besteuerung der in diesem Zusammenhang aufgelösten stillen Reserven ein Ausgleichsposten nach § 4g EStG gebildet wurde. Entsprechend dem in Art. 47 RLE für Rückstellungen formulierten Grundsatz bietet es sich für den Ausgleichsposten nach § 4g EStG an, diesen nach den bisherigen Kriterien fortzuführen.<sup>34</sup>

## **4 Ergebnisse und Kurzbeurteilung**

Obwohl es sich beim Übergang von der Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG (Steuerbilanz) auf die GKB / GUB um einen Wechsel der Gewinnermittlungsart handelt, wird nach dem RLE kein Übergangserfolg ermittelt. Insoweit unterscheidet sich der Einstieg in die GKB / GUB von der im deutschen Recht beim Wechsel von einer Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG (Steuerbilanz) zu einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Ausgabenrechnung) oder umgekehrt gewählten Vorgehensweise.

Der Einstieg in die GKB / GUB mit dem bisherigen Steuerbilanzwert (Art. 44 RLE) und den Modifikationen nach Art. 45 bis Art. 52 RLE ist zwar relativ komplex. Im Großen und Ganzen werden jedoch akzeptable Ergebnisse erzielt. Besonderheiten treten beispielsweise in folgenden Bereichen:

---

<sup>34</sup> Bei Überführung von Wirtschaftsgütern nach Einführung der GKB / GUB ist danach zu differenzieren, ob die aufnehmende Betriebsstätte in einem anderen EU-Staat, in einem EWR-Staat oder in einem Drittland belegen ist (Art. 31, Art. 59 RLE).



- Bei abnutzbaren, nicht langlebigen (beweglichen) Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens kann es durch Einstellung des Restbuchwerts in den Sammelposten nach Art. 39 RLE zu einer erheblichen Verlängerung der Abschreibungsdauer kommen.
- Dies gilt auch für GWG, sofern der noch nicht verrechnete Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in den Sammelposten nach Art. 39 RLE eingestellt wird.
- Für Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens löst zwar der Übergang vom LIFO-Verfahren auf das FIFO-Verfahren im Zeitpunkt des Übergangs keine Effekte aus. In den Folgejahren kann es aber zu einer schnelleren Auflösung der stillen Reserven kommen.
- Die Differenzen beim Ansatz und bei der Bewertung von Rückstellungen machen insbesondere bei mehrjährigen Verpflichtungen (Ansammlungs-, Verteilungsrückstellungen einschließlich Pensionsrückstellungen) umfangreiche Berechnungen erforderlich.
- Die Unterschiede bei der persönlichen Zurechnung lösen für denjenigen einen Umstellungseffekt aus, dem nach derzeit geltendem Steuerbilanzrecht ein Wirtschaftsgut zugerechnet wird, aber nach Einführung der GKB / GUB nicht mehr. Die damit verbundene Berechnung eines Veräußerungsgewinns betrifft insbesondere den Leasinggeber.

Relativ geringe Übergangseffekte ergeben sich für folgende Bereiche: nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, abnutzbare, langlebige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (im Einzelfall Wechsel der Abschreibungsmethode oder Korrektur des verbleibenden Abschreibungszeitraums), Vorräte, unfertige und fertige Erzeugnisse, Forderungen, Rechnungsabgrenzungsposten bzw. sonstige Forderungen / sonstige Verbindlichkeiten und ausländische Betriebsstätten.

Bei der langfristigen Fertigung erstrecken sich die Auswirkungen im Wesentlichen auf die Jahre nach Einführung der GKB / GUB, während für die Vergangenheit die derzeitige Interpretation des Realisationsprinzips weiter gilt. Vergleichbare Aussagen gelten für das Finanzanlagevermögen und die finanziellen Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden (Wertpapierhandel), die Währungsumrechnung und Sicherungsgeschäfte.

Bei Personengesellschaften, bei der Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital, beim Abzug von Fremdkapitalaufwendungen und beim Verlustabzug stellen sich weniger Übergangsprobleme. Vielmehr ist in erster Linie zu entscheiden, wie in diesen Bereichen die GKB / GUB auszugestaltet ist. Dies gilt auch für die Diskussion, ob aus Art. 12 S. 1, Art. 14 Abs. 1 Buchst. i RLE abgeleitet werden kann, dass die Ausgaben für materielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Forschung und Entwicklung dienen, sofort gewinnmindernd verrechnet werden dürfen.

Die im RLE vorgesehenen Übergangsregelungen können - mit Ausnahme der angesprochenen Kritikpunkte - grundsätzlich als vertretbarer Kompromiss akzeptiert werden. Dies gilt nicht nur in Bezug auf die daraus resultierenden Ergebnisse, sondern auch deshalb, weil die

alternative Vorgehensweise (Ermittlung eines Übergangsgewinns) gleichfalls mit (möglichweise gravierender einzuschätzenden) Schwierigkeiten verbunden ist.

Zusätzlich ist zu beachten, dass die Unterschiede zwischen dem Steuerbilanzwert und dem sich nach der GKB / GUB ergebenden steuerlichen Wert „lediglich“ Zeiteffekte auslösen. Werden die Übergangsregelungen - wie im RLE vorgesehen - für die GKKB angewandt, wirkt sich die geänderte zeitliche Verteilung auch auf das Steueraufkommen der beteiligten Staaten aus. Wenn diese Verschiebung der Besteuerungsrechte bei der GKKB als akzeptabel angesehen wird, sollten die im RLE enthaltenen Übergangsregelungen grundsätzlich auch für die GKB / GUB übernommen werden.

## Literatur

- Bericht des Rates (2013), Bericht des Rates (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen, 11507/13, vom 25.6.2013.
- Brocke, K. von und G. Rottenmoser (2011), Die GKKB im Lichte der Rechtsetzungskompetenzen der EU – Harmonisierung direkter Steuern?, Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht, S. 620-626.
- Deutscher Bundestag (2011), Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage zur Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, BT-Drucks. 17/5748 vom 5.5.2011.
- Europäische Kommission (2011), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121 endgültig/2.
- Grangl, I. und M. Petutschnig (2011), Das Abschreibungskonzept des GKKB-Richtlinienvorschlags: The two-tiered system of amortization and depreciation in the proposal for a directive on CCCTB, Steuer und Wirtschaft International, S. 483-502.
- Herzig, N. (2011), Vorschlag einer GKKB-RL - ein ambitioniertes Zukunftsprojekt, Der Betrieb, Heft 15, S. M01.
- Herzig, N. (2012), Perspektiven der Ermittlung, Abgrenzung und Übermittlung des steuerlichen Gewinns, Der Betrieb 2012, S. 1-9.
- Herzig, N. und J. Kuhr (2011), Realisations- und Imparitätsprinzip im Richtlinienentwurf der GKKB, Steuer und Wirtschaft, S. 305-322.
- Kahle, H., A. Dahlke und S. Schulz (2011), Der EU-Richtlinienentwurf zur CCCTB – Anmerkungen aus Theorie und Praxis, Die Unternehmensbesteuerung, S. 491-503.
- Kahle, H. und S. Schulz (2011), Richtlinienentwurf für eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union: Regelungen zur Gewinnermittlung, NWB Unternehmensteuern und Bilanzen (StuB), S. 296-303.
- Lang, M. (2012), Das Territorialitätsprinzip und seine Umsetzung im Entwurf der Richtlinie über eine Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Steuer und Wirtschaft, S. 297-317.
- Lenz, M. und G. Rautenstrauch (2011), Der Richtlinienentwurf zur Gemeinsamen konsolidierten KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB), Der Betrieb, S. 726-731.
- Marx, F.J. (2011), Die Gewinnermittlungskonzeption der GKKB nach dem Richtlinienentwurf der EU-Kommission, Deutsche Steuer-Zeitung, S. 547-555.
- Petutschnig, M. (2011), Neuer Anlauf zur Common Consolidated Corporate Tax Base, Österreichische Steuerzeitung, S. 325-333.

- Rat der Europäischen Union (2012), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 8387/12 FISC 49, 2011/0058(CNS), vom 4.4.2012.
- Rat der Europäischen Union (2013a), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 9180/13 FISC 80, 2011/0058(CNS), vom 2.5.2013.
- Rat der Europäischen Union (2013b), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 14768/13 FISC 181, 2011/0058(CNS), vom 14.10.2013.
- Rödter, T. (2011), Einführung einer neuen Gruppenbesteuerung an Stelle der Organschaft, Die Unternehmensbesteuerung, S. 473-490.
- Scheffler, W. und M. Köstler (2013a), Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Kompromissvorschlag zur G(K)KB führt zur Annäherung an das deutsche Steuerrecht (Teil I), Deutsches Steuerrecht, S. 2190-2194.
- Scheffler, W. und M. Köstler (2013b), Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Kompromissvorschlag zur G(K)KB führt zur Annäherung an das deutsche Steuerrecht (Teil II), Deutsches Steuerrecht, S. 2235-2240.
- Scheffler, W. und M. Köstler (2014a), Kompromissvorschlag zur GK(K)B – Die Arbeiten am Richtlinienentwurf zur GK(K)B gehen weiter, Deutsches Steuerrecht, S. 664-669.
- Scheffler, W. und M. Köstler (2014b), Harmonisierung der Gewinnermittlung in der EU – Die Gewinnermittlungsregeln der Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) / Gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB) im Vergleich mit der Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG (Steuerbilanz), ZEW Discussion Paper No. 2014 (im Erscheinen), Mannheim.
- Scheffler, W. und C. Krebs (2011), Richtlinienentwurf zur CCCTB: Bestimmung der Bemessungsgrundlage im Vergleich mit der Steuerbilanz nach EStG, Deutsches Steuerrecht, Beihefter zu Heft 22, S. 13\*-28\*.
- Spengel, C. und Y. Zöllkau (2012), Common Consolidated Corporate Tax Base (CC(C)TB) and the Determination of Taxable Income – An International Comparison, Berlin/Heidelberg 2012.
- Vascega, M. und S. van Thiel (2011), The CCCTB Proposal: The next Step towards Corporate Tax Harmonization in the European Union?, European Taxation, S. 374-382.