

Per Mail: poststelle@bmf.bund.de

Bundesministerium der Finanzen
Steuerabteilung
Herrn MDg Christoph Weiser
Unterabteilungsleiter IV C
11016 Berlin

Aktenzeichen

See/Ro 22-02-930-16/09 - S 21/09

Telefon

030/278 76-2

Telefax

030/278 76 79-9

E-Mail

dstv.berlin@dstv.de

Datum

20.11.2009

Entwurf eines BMF-Schreibens zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung

Sehr geehrter Herr Ministerialdirigent Weiser,

wir bedanken uns für die gewährte Gelegenheit, zu dem Entwurf eines Schreibens zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung Stellung zu nehmen.

Eingangs möchten wir zum Ausdruck bringen, dass wir ein klarstellendes Schreiben Ihres Hauses zu dem vorliegenden Problemkreis grundsätzlich begrüßen, damit für die Steuerpflichtigen und deren steuerliche Berater ein gewisses Maß an Rechtssicherheit geschaffen wird. Dennoch ist der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) der Meinung, dass das nun im Entwurf vorliegende Schreiben lediglich als Vorgriff auf eine gesetzliche Klarstellung als Übergangslösung Bestand haben kann.

Dies hält der DStV insbesondere vor dem Hintergrund der vor Einführung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. geführten Diskussion um die Reichweite der materiellen Maßgeblichkeit für dringend geboten, da anderenfalls die bereits erneut in der Fachliteratur begonnene Auseinandersetzung trotz des vorliegenden Erlasses kaum beendet sein wird. Dieser Umstand wäre aber aufgrund der praktischen Bedeutung der Regelung inakzeptabel.



In diesem Zusammenhang ist auch anzumerken, dass die Formulierung „Maßgeblichkeit der Handelsbilanz“ im BMF-Schreiben problematisch ist, da der Verweis des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG jedenfalls nach überwiegender Meinung lediglich die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) erfasst und gerade nicht eine konkrete Maßgeblichkeit der Handelsbilanz anordnet. Insoweit sollte der Entwurf des Schreibens auch überarbeitet werden.

Dies vorausgeschickt, lehnen wir den Inhalt des nun vorgelegten Entwurfs in Teilen ab, da er in einem klaren Widerspruch zu den im Gesetzgebungsverfahren erklärten Zielen des Parlaments steht und - jedenfalls teilweise - nicht mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in Einklang zu bringen ist.

Im Einzelnen nehmen wir wie folgt Stellung.

I. Tz. 3

Der DStV stimmt den Ausführungen zu.

II. Tz. 4

In Tz. 4 ist bei der Frage der Maßgeblichkeit nicht auf die Handelsbilanz abzustellen, sondern vielmehr auf die GoB. GoB-konforme handelsrechtliche Bewertungen sind somit – vorbehaltlich steuerlicher Sonderregelungen – in die Steuerbilanz zu übernehmen, da sich der Maßgeblichkeitsgrundsatz auf die Bewertung erstreckt; vgl. BFH v. 4.7.1990, GrS 1/89, BStBl. II 1990, S. 830, 833. Im Übrigen sollte auf die Grundsätze des Urteils des BFH v. 21.10.1993, IV R 87/92, BStBl. II 1994, S. 176 hingewiesen werden, nach denen handelsrechtliche Bewertungswahlrechte ebenso wie Ansatzwahlrechte einkommensteuerrechtlich zu „Aktivierungspflichten“ führen, soweit nicht auch nach Steuerrecht ein entsprechendes Wahlrecht besteht.

Die im BMF-Schreiben in Tz. 4 genannten Vereinfachungswahlrechte sollten aus unserer Sicht ebenfalls als Ausdruck von GoB zu verstehen und folglich vom Maßgeblichkeitsprinzip erfasst sein. Gleiches gilt aus Sicht des DStV auch für GoB-konforme Ermessensspielräume und tatsächliche Einschätzungen; vgl. insoweit auch Wassermeyer, DStJG 14 (1991), S. 29, 37.



III. Tz. 5 bis 7

Der DStV stimmt den Ausführungen grundsätzlich - unter Berücksichtigung unseres obigen Hinweises zu den GoB - zu.

IV. Tz. 8 und 9

Die im Entwurf des BMF-Schreibens vorgenommene Auslegung des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz (HS) 2 EStG steht im Widerspruch zu den Darlegungen in der Gesetzesbegründung und bricht mit einer langjährigen, fundamentalen und in der Praxis außerordentlich bewährten Säule des bisherigen Bilanzsteuerrechts.

Der DStV lehnt die im Entwurf als möglich erachtete Ausübung *sämtlicher* steuerlicher Wahlrechte unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ab. Eine derart weitgehende Abkopplung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz, wie sie jetzt durch den vorliegenden Entwurf möglich sein soll, wurde durch das Parlament abgelehnt; BT-Drucks. 16/10067 auf S. 124.

Vielmehr ist auch weiterhin eine Unterscheidung nach GoB-konformen und GoB-inkonformen Wahlrechten notwendig, um so dem in den vorgenannten Gesetzgebungsmaterialien erklärten Wunsch des Gesetzgebers Rechnung zu tragen, dass auch künftig die handelsrechtliche Bilanz als Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung bestehen bleiben soll.

Daraus resultiert, dass steuerpolitisch motivierte Wahlrechte eigenständig in der Steuerbilanz ausgeübt werden können. Ein Beispiel ist – neben der Inanspruchnahme der Vergünstigungen des § 7g EStG für kleinere und mittlere Betriebe – auch die Entwurf in Tz. 9 genannte Übertragung von stillen Reserven bei Veräußerung bestimmter Anlagegüter gem. § 6b EStG. Insoweit stimmt der DStV den Ausführungen im geplanten BMF-Schreiben zu.

Auf der anderen Seite stehen aber steuerliche Wahlrechte, die wegen der Bindung an die handelsrechtlichen GoB leerlaufen. Nach dem eingangs Gesagten hat dies auch unter der Geltung des neugefassten § 5 Abs.1 EStG aus Sicht des DStV Gültigkeit. Hierzu zählt die Vornahme einer Teilwertabschreibung bei dauerhaften Wertminderungen. Die im Entwurf des BMF-Schreibens (Tz. 9) vorgesehene autonome Wahlrechtsausübung lehnen wird daher ab.

Für diese vom DStV befürwortete Interpretation des § 5 Abs. 1 EStG n.F. sprechen eine Vielzahl von nachfolgend dargelegten Gründen.



Zunächst ist der Hinweis auf den Wortlaut des § 5 Abs. 1 EStG nicht zielführend. Es ist in der juristischen Methodenlehre anerkannt, dass eine grammatikalische Auslegung des Gesetzes nicht dazu führen darf, sich über die erkennbare Regelungsabsicht des Gesetzgebers hinwegzusetzen. Insbesondere bei einem neuen Gesetz, bei dem noch dazu das Regelungsziel den Gesetzesmaterialien so eindeutig zu entnehmen ist, würde eine Auslegung allein am Wortlaut der Norm zu einem Verstoß gegen das Demokratie- und Gewaltenteilungsprinzip führen.

Zudem sprechen auch wirtschaftliche Gründe für eine Aufrechterhaltung des status quo. Durch eine Beibehaltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes ist auch weiterhin in vielen Fällen die Erstellung einer Einheitsbilanz möglich, was insbesondere bei Klein- und Kleinstunternehmen des Mittelstands zu deutlichen Kosteneinsparungen führt. Zwar führen steuerliche Sonderregelungen zu einem immer stärkeren Auseinanderdriften von Steuer- und Handelsbilanz; durch eine so weitgehende Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips würden jedoch gerade einfach strukturierte Unternehmen zusätzlich belastet. Denn durch die jetzt veröffentlichte Ansicht des BMF wären die steuerlichen Berater in vielen Fällen aufgrund des erteilten Auftrages angehalten, durch Ausübung der steuerlichen Wahlrechte im Rahmen einer steueroptimierten Gestaltung von den handelsrechtlichen Ansätzen abzuweichen, was aufgrund der Vielzahl der Wahlrechte nur noch durch eine separate Steuerbilanz zu realisieren sein dürfte. Die vom BMF befürwortete Auslegung würde daher bei den vorstehend genannten Steuerpflichtigen zu einer (insbesondere relativ betrachtet) Steigerung von Bürokratiekosten für die Erfüllung der Erklärungspflichten führen, was aber zutreffend sowohl national als auch auf europäischer Ebene als wachstumshemmend erachtet wird. In diesem Zusammenhang sei nur beispielhaft auf die im Koalitionsvertrag verwendete Formel verwiesen: „Bürokratieabbau und bessere Rechtsetzung wirken wie ein Wachstumsprogramm zum Nulltarif.“

Ferner stellt die grundsätzliche Anknüpfung an den handelsrechtlichen Gewinn für steuerliche Zwecke eine geeignete Möglichkeit dar, eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Bereich der Unternehmensgewinne zu realisieren. Durch das BilMoG wurde eine Abkehr vom historischen Verständnis der Handelsbilanz von einer reinen Kapitalerhaltungs- und Zahlungsbemessungsfunktion vollzogen. Die handelsrechtliche Rechnungslegung dient heute in Übereinstimmung mit den Zielen internationaler Rechnungslegungsstandards auch Informationszwecken. Einher geht damit aber eine Objektivierung des handelsrechtlichen Gewinns, der damit als Ausgangsgröße für eine Besteuerungsgrundlage geeignet ist.

Schließlich steht die im BMF-Schreiben dargelegte Auffassung gerade nicht im Einklang mit dem verfassungsrechtlichen Gebot einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Denn die nun vom BMF eröffnete Möglichkeit, Teilwertabschreibungen zu unterlassen, eröffnet dem Steuerpflichtigen



die Möglichkeit, seine Steuerpflicht zu steuern. Dies widerspricht jedoch dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Tz. 10

Der DStV stimmt den Ausführungen zu.

Tz. 11 ff. Aufzeichnungspflichten

Der in Tz. 12 enthaltene Hinweis zum Anlagenspiegel sollte dahingehend geändert werden, dass auf das Anlagenverzeichnis abgestellt wird. Denn der Anlagenspiegel stellt nach § 268 Abs. 2 HGB lediglich postenbezogene und aggregierte Werte zur Verfügung.

Tz. 15 Anwendungsregelung

Der DStV stimmt den Ausführungen zu.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.

StB/WP Dipl.-Kfm. Hans-Christoph Seewald
(Präsident des DStV)