
Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung

Prof. Dr. Norbert Herzig, WP/StB
Direktor des Steuerseminars der
Universität zu Köln



Relevante Mega-Trends	Globalisierung der Finanz- und Gütermärkte		Digitalisierung	
Problemfelder	Gewinnermittlung		Gewinnabgrenzung	
Internationale Lösungsansätze	<ul style="list-style-type: none"> ▪ IASB → IFRS; IFRS for SME ▪ EU → Endorsement IFRS; CCCTB ▪ EuGH → punktuelle Lösungen 		<ul style="list-style-type: none"> ▪ OECD → Authorized OECD Approach (AOA) ▪ EU → CCCTB 	
Nationale Lösungsansätze (D)	<p style="text-align: center;">BilMoG</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p style="text-align: center;">Verselbstständigung der Steuerbilanz</p>	<p style="text-align: center;">dtsch. Stammhaus, ausl. Betriebsstätte</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p style="text-align: center;">Gesamtbilanz (abgeleitete Steuerbilanz)</p>	<p style="text-align: center;">dtsch. Betriebsstätte, ausl. Stammhaus</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p style="text-align: center;">steuerliche Betriebsstätten-Bilanz</p>	<p style="text-align: center;">E-Taxation</p> <p style="text-align: center;">Steuerbürokratie- abbaugesetz</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p style="text-align: center;">E-Bilanz</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p style="text-align: center;">Verselbstständigung Steuerbilanz</p>

Gewinnermittlung, Internat. Lösungsansätze

IASB ⇒ IFRS ⇒ alternativlos für kapitalmarktorientierte Unternehmen; steuerlich relevant?
⇒ EuGH punktuell Rückgriff ⇒ BIAO

IFRS for SME ⇒ Standard verabschiedet (08.07.2009)

- Anstoß durch Weltbank
- Mittelpunkt ⇒ Einzelabschluss
- Relevant für Steuerzwecke?
- D ⇒ sehr kritisch; BilMoG

EU ⇒ Endorsement IFRS ⇒ damit europäisches Recht

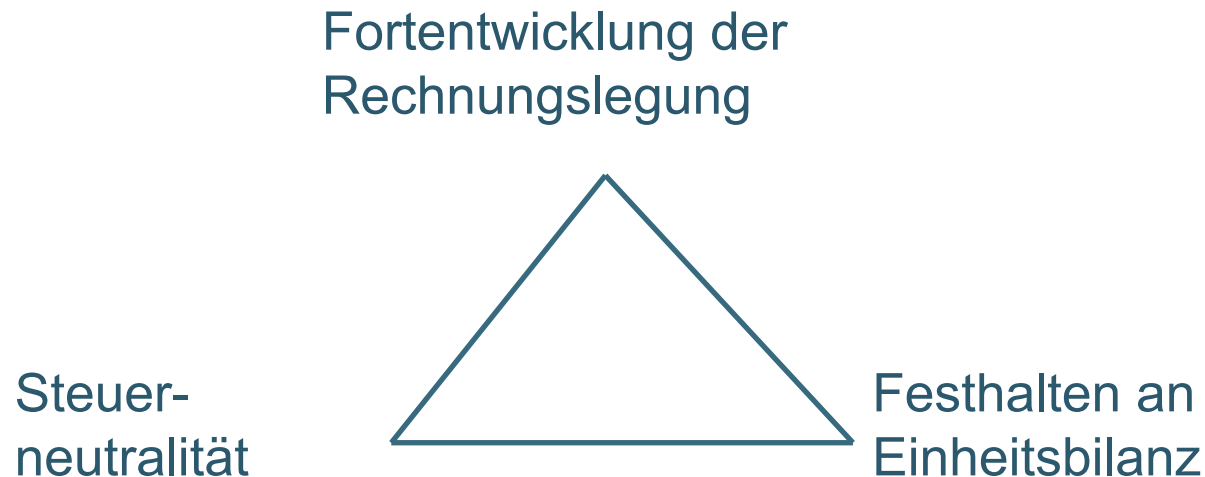
- IFRS als „starting point für CCCTB

Zwischenergebnis ⇒ kurz- und mittelfristig kein unmittelbarer Einfluss

⇒ langfristig Europäisierung möglich

Gewinnermittlung, nat. Lösungsansatz BilMoG

- „Magisches Dreieck“ des BilMoG



- Gleichzeitiges Erreichen aller Ziele unmöglich, Prioritäten erforderlich → **gegen Einheitsbilanz**
- Mittelpunkt → **Neuordnung Verknüpfung Handels- und Steuerbilanz**
- Abschaffung formelle Maßgeblichkeit, Beibehaltung materielle Maßgeblichkeit, aber mit Wahlrechtsvorbehalt

BMF-Schreiben vom 12.03.2010

- **Wahlrechtsvorbehalt erstreckt sich auf sämtliche steuerlichen Wahlrechte**
- **Reichweite**
 - **Subventionelle Steuervergünstigungen (§ 6b, Sonderabschreibungen)**
 - **Andere GoB-inkonforme Wahlrechte (TW-Abschreibung)**
 - **GoB-konforme Wahlrechte (Abschreibungsmethoden)**
- **Konsequenz ⇒ mehr Autonomie für Handels- und Steuerbilanzpolitik; aber Verzeichnispflicht (§ 5 Abs. 1 S. 2 EStG)**
- **Begründung ⇒ Wortlaut, Vermeidung von Rückwirkungen auf Handelsbilanz**

Wichtigste Abweichungen Handels-/Steuerbilanz

- **Abweichende Ausübung steuerlicher Wahlrechte**
- **Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens**
- **ND derivativer Firmenwert (steuerl. 15 Jahre)**
- **Gebäude-Abschreibungen (typisierte versus planmäßige ND und AfA-Methode)**
- **Rückstellungsbewertung, insbesondere Pensionsrückstellungen (steuerlich § 6a EStG)**

Verdeckte Abweichungen (Infektion BilMoG durch IFRS)

- **Nutzungsdauern (betriebsindividuell vs. AfA-Tabellen)**
- **Komponentenbewertung (IDW RH HFA 1.016)**
- **Bewertungseinheiten (IDW ERS HFA 35)**
- **Langfristige Fertigung**
- **Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums und Gewinnrealisierung bei Buy-Back-Geschäften (IDW ERS HFA 13)**
- **Eigene Anteile (BMF-Schreiben v. 10.08.2010)**

Zweckmäßigkeit Steuerbuchhaltung/Steuerbilanz

- **Ausgangspunkt: Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nehmen deutlich zu**
- **Überleitungsrechnung nach bisherigem Muster weiterhin möglich (§ 60 Abs. 2 EStDV), aber Gefahr der Unübersichtlichkeit und Fehleranfälligkeit**
- **Alternative \Rightarrow Steuerbuchhaltung und eigenständige Steuerbilanz (Tax Accounting)**
- **H-Modell oder Y-Modell**

Gewinnabgrenzung, International

- **Transaktionsorientierung versus Formula Apportionment**
- **Neu ⇒ OECD – MA 2010 ⇒ Transaktionsorientierung**
 - **Neufassung Art. 7 Abs. 2 OECD-MA**
 - **AOA ⇒ Authorised OECD Approach**
 - **ALP für Dealings**
- **EU ⇒ Entwurf CCCTB-Richtlinie Ende März 2011**
 - **Formula Apportionment**

EU-Kommission

- **CCCTB-Projekt für konzerneinheitliche Gewinnermittlung in EU ⇒ optional**
- **Richtlinien-Entwurf ⇒ voraussichtlich Ende März 2011**
- **Dreistufiges Konzept**
 - **Einheitliche Gewinnermittlungsregeln**
 - **EU-weites Konzernergebnis durch Konsolidierung**
 - **Formelhafte Aufteilung des Konzernergebnisses auf Einzelgesellschaften (Formula Apportionment)**

Perspektiven der CCCTB (1)

- **Kurz- und mittelfristige Umsetzung unwahrscheinlich**
 - **Sachliche Gründe**
 - **Probleme bei Ein- und Austritt**
 - **Minderheitsgesellschafter**
 - **Drittstaatenproblematik wegen unterschiedlicher DBA und ausländischen Betriebsstätten**
 - **Gewerbesteuer (Deutschland)**
 - **Fehlendes Vertrauen zwischen Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten**
 - **Politische Gründe**
 - **Ablehnung „Harmonisierung“ bei direkten Steuern**
 - **Mitwirkung aller Mitgliedstaaten**

Perspektiven der CCCTB (2)

- **Aufschnüren CCCTB-Projekt**
 - **Konsolidierung, Formula Apportionment ⇒ nicht konsensfähig**
 - **Einheitliche Gewinnermittlung ⇒ partiell konsensfähig**
⇒ **IFRS als „starting point“**
- **Mögliche Konsequenz in D für Gewinnermittlung**
 - **Nicht optional, sondern verpflichtend**
 - **Ausweitung auf alle steuerlichen Bilanzierer**
 - **GUB statt GKKB**

⇒ **Europäisierung der steuerlichen Gewinnermittlung, endgültige Ablösung vom Handelsrecht**

⇒ **Formula Apportionment gegenwärtig kaum konsensfähig; Konsequenz ⇒ Dominanz OECD-Lösung**

Entwicklungslinien OECD

- **Relevant Business Activity Approach**
 - **Eingeschränkte Selbstständigkeitsfiktion BSt**
 - **Selbstständigkeit nur für Gewinnabgrenzung**
- **Functionally Separate Entity Approach**
 - **Uneingeschränkte Selbstständigkeitsfiktion BSt**
 - **Selbstständigkeit auch für Gewinnermittlung**
- **OECD-MA 2010 ⇒ 2. Alternative**

AOA – Authorised OECD Approach

1. Stufe ⇒ Fiktion der Betriebsstätte als eigen- und selbstständiges Unternehmen

- Funktionsanalyse
- significant people functions (nicht Verträge)

2. Stufe ⇒ Bestimmung des Gewinns der Betriebsstätte auf Basis einer Vergleichsanalyse ⇒ Fremdvergleichspreis

Fazit ⇒ weitgehende Gleichstellung mit Tochtergesellschaften ⇒ Abweichend: Kapitalausstattung

Unterschied ⇒ keine Verträge (auch nicht proforma)

Sehr informativ ⇒ Heinz-Klaus Kroppen, FS Herzig, München 2010, S. 1071 ff.

DBA-Verständnis

- **Bestehende DBA ⇒ Basis OECD-MA (alt)**
 - **OECD-MA 2010 ⇒ Klarstellung?**
 - **OECD-MA 2010 ⇒ verändertes Verständnis**
 - **Divergenz zwischen Vertragstaaten?**

- **Neue DBA ⇒ Basis OECD-MA 2010**
 - **AOA ⇒ Ausgangsbasis für Abgrenzung**
 - **Konsequenz für Gewinnermittlung?**

Gewinnabgrenzung, national

- Erlaubt das nationale Recht die Ausschöpfung der neuen Spielräume?
 - Gewinnrealisierung für Innentransaktionen, Konflikt mit Realisationsprinzip
 - Entstrickungsentnahme § 4 Abs. 1 S. 3 EStG
 - Interne Dienstleistungen ⇒ Zuordnung von fiktiven Aufwendungen und Erträgen
- Erweiterung § 1 AStG erforderlich? Rückwirkung auf Alt-DBA; Gefahr umfassender Doppelbesteuerungen
- Revision der Betriebsstättenverwaltungsgrundsätze erforderlich?

Folgerung aus AOA

- **Innentransaktionen mit ALP**
 - **Überführung von materiellen und immateriellen WG
⇒ Gewinnrealisierung**
 - **Erbringung von Dienstleistungen ⇒
Gewinnrealisierung, Ertrags- und Aufwandswirkung
des Gewinnaufschlags**
 - **Kosten der Geschäftsführung (Gewinnaufschlag)**
 - **Überlassung von „Fremdkapital“ i. S. einer
Treasury-Funktion?**
- **Nicht nur Zuordnung von Außenaufwand zur BSt**

Gewinnermittlung und -abgrenzung

- AOA verändert Zusammenwirken von Gewinnermittlung und –abgrenzung
- AOA erlaubt eigenständige Gewinnermittlung inländ. Betriebsstätte eines ausländischen Stammhauses
- Vorangehende Gewinnermittlung des internationalen Einheitsunternehmens nicht erforderlich
- Viele offene Fragen
 - Vollständige/anteilige Zuordnung von Wirtschaftsgütern
 - Funktion der Betriebsstätte (Eigenhändler/ Kommissionär)

⇒ **Fallunterscheidung**  inländisches Stammhaus/ausl. Betriebsstätte
ausländ. Stammhaus/inl. Betriebsstätte

Digitalisierung ⇒ E-Bilanz

- **International**
 - **IASB ⇒ XBRL für Information des Kapitalmarkts**
 - **OECD ⇒ Enhanced Cooperation**
 - **EU ⇒ Bürokratieabbau ⇒ E-Government**
- **National (D)**
 - **Steuerbürokratieabbaugesetz v. 20.10.2008**
 - **Stärkere Nutzung elektronische Möglichkeiten im Besteuerungsverfahren ⇒ E-Taxation**
 - **Baustein ⇒ E-Bilanz ⇒ § 5b EStG**
- **Doppelte Zielsetzung**
 - **„Elektronik statt Papier“, E-Taxation-Wertschöpfungskette**
 - **Integration in Risikomanagement-System der Finanzverwaltung ⇒ Zielkonflikt**

§ 51 Abs. 4 EStG

Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, [...]

- 1.b) im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder den **Mindestumfang** der nach § 5b elektronisch zu übermittelnden Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zu bestimmen;
- 1.c) durch **Rechtsverordnung** zur Durchführung dieses Gesetzes mit Zustimmung des Bundesrates Vorschriften über einen von dem vorgesehenen erstmaligen **Anwendungszeitpunkt** gemäß § 52 Abs. 15a in der Fassung des [SteuBAG] abweichenden späteren Anwendungszeitpunkt zu erlassen, wenn bis zum 31. Dezember 2010 erkennbar ist, dass die technischen oder organisatorischen Voraussetzungen für eine Umsetzung der in § 5b Abs. 1 in der Fassung des [SteuBAG] vorgesehenen Verpflichtung nicht ausreichen.

§ 52 EStG:

(15a) § 5b in der Fassung des [SteuBAG] ist erstmals für **Wirtschaftsjahre** anzuwenden, **die nach dem 31. Dezember 2010 beginnen.**

⇒ Neue Entwicklung: Hinausschiebung Anwendung; Überprüfung Gliederungstiefe

Bilanz/GuV-Taxonomie

- **Publiziert als Anhang (mehr als 300 Seiten) zum Entwurf des BMF-Schreibens v. 31.08.2010**
- **3 Taxonomien**
 - **Einzelunternehmer**
 - **Personengesellschaft**
 - **Kapitalgesellschaft**
- ⇒ **daneben Branchentaxonomien**
- **Kennzeichen ⇒ steuerorientierte Ausdifferenzierung des Bilanz- und GuV-Schemas**
- **Mußfelder, Kannfelder, NIL-Werte, Auffangposten**
- **Problem ⇒ Ausreichende Ermächtigungsgrundlage?**

Bestandteile Bilanz

	Bilanz					
	Steuertaxonomie			§ 266 HGB		
	Einzel- unter- nehmer	Pers. ges.	Körper- schaften	KapGes.		Sonstige
				große/ mittel- große	kleine	
Gesamtfelder	416	550	465	62	62	Glieder- rungs- vorgaben § 247 Abs. 1 HGB
davon Pflichtfelder	171	219	178	62	23	
davon						
„einfache“ Mussfelder	48	64	45			
Mussfelder, Kontennachweis erwünscht	34	45	33			
Summenmussfelder	31	38	32			
Rechnerisch notwendig wenn vorhanden	58	72	68			

Bestandteile GuV

	GuV (Gesamtkostenverfahren)					
	Steuertaxonomie			§ 275 HGB		
	Einzel- unter- nehmer	Pers. ges.	Körper- schaften	KapGes.		Sonstige
				große/ mittel- große	kleine	
Gesamtfelder	299	305	302	31	31	Glieder- ungs- vorgaben § 247 Abs. 1 HGB
davon Pflichtfelder	222	226	223	31	25*	
davon						
„einfache“ Mussfelder	129	133	129			
Mussfelder, Kontennachweis erwünscht	9	9	10			
Summenmussfelder	41	41	41			
Rechnerisch notwendig wenn vorhanden	43	43	43			

* Zusätzlich
Wegfall
Erläuterung
ao. Erträge/
Aufwend-
ungen für
kleine
Kapitalges.

Folgen für Finanzverwaltung

- **Signifikante Reduktion des Erfassungsaufwands**
- **Verprobung mit Steuererklärung, elektronische Plausibilitätsprüfung; intelligenter Filter**
- **Umfassender Mikrodaten-Pool ermöglicht Integration in Risikomanagement-Systeme zum**
 - **Zeit- und Branchenvergleich,**
 - **Auswahl prüfungswürdiger Fälle,**
 - **Inhouse-Betriebsprüfungen**
- **Beschleunigung Besteuerungsverfahren und Betriebsprüfung**
- **Verbesserung Steuerschätzungen bei Rechtsänderungen**
- **Erhebliche Investitionen in Hard- und Software**
- **Gewährleistung Datensicherheit?**
- **Wissenschaftliche Nutzung dieses Mikrodaten-Pools?**

Folgen für Unternehmen und Berater

- **Ausweitung der Mitwirkungspflichten in Abhängigkeit von Ausgangslage**
- **Grenze zwischen Stpfl. und Finanzverwaltung wird durch E-Taxation-Wertschöpfungskette noch durchlässiger**
- **Anpassung Kontenplan und Buchungsverhalten**
- **Steuer-Taxonomie begründet eine umgekehrte formale Maßgeblichkeit; steuerliche Gliederung Bilanz/GuV**
- **Angleichung HGB-Taxonomie 4.0 an Steuer-Taxonomie**
- **Probleme bei Nutzung internationaler Rechnungslegungsstandards**
- **Integration in das Tax Accounting bereits unterjährig**
- **Interessenausgleich zwischen Bürokratieabbau bei Finanzverwaltung und Verpflichtungsaufbau bei Unternehmen**

Fazit

- **Gewinnermittlung** ⇒ **Tendenz: Emanzipation der Steuerbilanz**
- **Gewinnabgrenzung** ⇒ **Verknüpfung mit Gewinnermittlung**

- **Inländ. Stammhaus, ausländ. BSt** ⇒ **Gesamtbilanz, Gesamt-GuV, Einbeziehung Innentransaktion, Herausnahme ausländischer Einkünfte bei Freistellung**

- **Inländ. BSt, ausländ. Stammhaus** ⇒ **steuerl. Betriebsstättenbilanz**

- **Gewinnübermittlung** ⇒ **Formale Verselbstständigung der Steuerbilanz**