



# Österreich auf dem Weg zur Einheitsbilanz – ein Vorbild für Europa?

Univ.-Prof. Dr. Heribert M. Anzinger  
Universität Ulm

ONLINE Wolfgang Gassner-Gedächtnisvorlesung  
Wirtschaftsuniversität Wien  
26. April 2021

# Wolfgang Gassner über Maßgeblichkeit und Einheitsbilanz



Univ.-Prof. Dr. Wolfgang Gassner  
(1944 – 2004) Foto  
<https://www.wu.ac.at/taxlaw/institute/staff/professors/gassner>

In SWK 1992, 51:

„Dem Bilanzsteuerrecht des Einkommensteuergesetzes (EStG) 1988 fehlen klare Zielsetzungen, durchgehende Wertungen und eine entsprechende Systematik, was zu vielen gleichheitswidrigen Differenzierungen führt. Die verfassungsrechtlichen Bedenken gebieten eine eindeutige Klärung des Verhältnisses von Steuer- und Handelsbilanz. In der Europäischen Gemeinschaft wird dazu eine Annäherung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz befürwortet.“

In Bertl. u.a. (Hrsg.), 2003

„Während Weber-Grellet den Maßgeblichkeitsgrundsatz als ‚Relikt aus dem 19. Jahrhundert‘ ansieht, trete ich für die Vereinheitlichung der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung ein.“

# Österreich auf dem Weg zur Einheitsbilanz



Vor 1990: Gesetzlich angeordnete Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB – aber Ablösung steuerbilanzieller Grundsätze

Erste Annäherung Handelsbilanzrecht an Steuerbilanzrecht durch **RLG 1990** (dazu Gassner: „RLG erzwingt den Weg zur ‚Einheitsbilanz‘“)

Weitere Annäherung Handelsbilanzrecht an Steuerbilanzrecht durch **RÄG 2014**

Österreich  
Aus Verantwortung  
für Österreich.  
Regierungsprogramm 2020-2024

Standort, Entbürokratisierung &  
Modernisierung EPU's & KMUs

**Regierungsprogramm  
2020 - 2024**

Rechtssicherheit und Entlastung  
für Selbstständige und KMUs

„Modernisierung der Gewinnermittlung, z. B. die Unternehmensgesetzbuch-Bilanz“  
und die „Steuerbilanz“ sollen stärker zusammengeführt werden (**„Einheitsbilanz“**)“

## ... und Europa?

### ■ Entwicklungen im Handels- und Kapitalmarktbilanzrecht

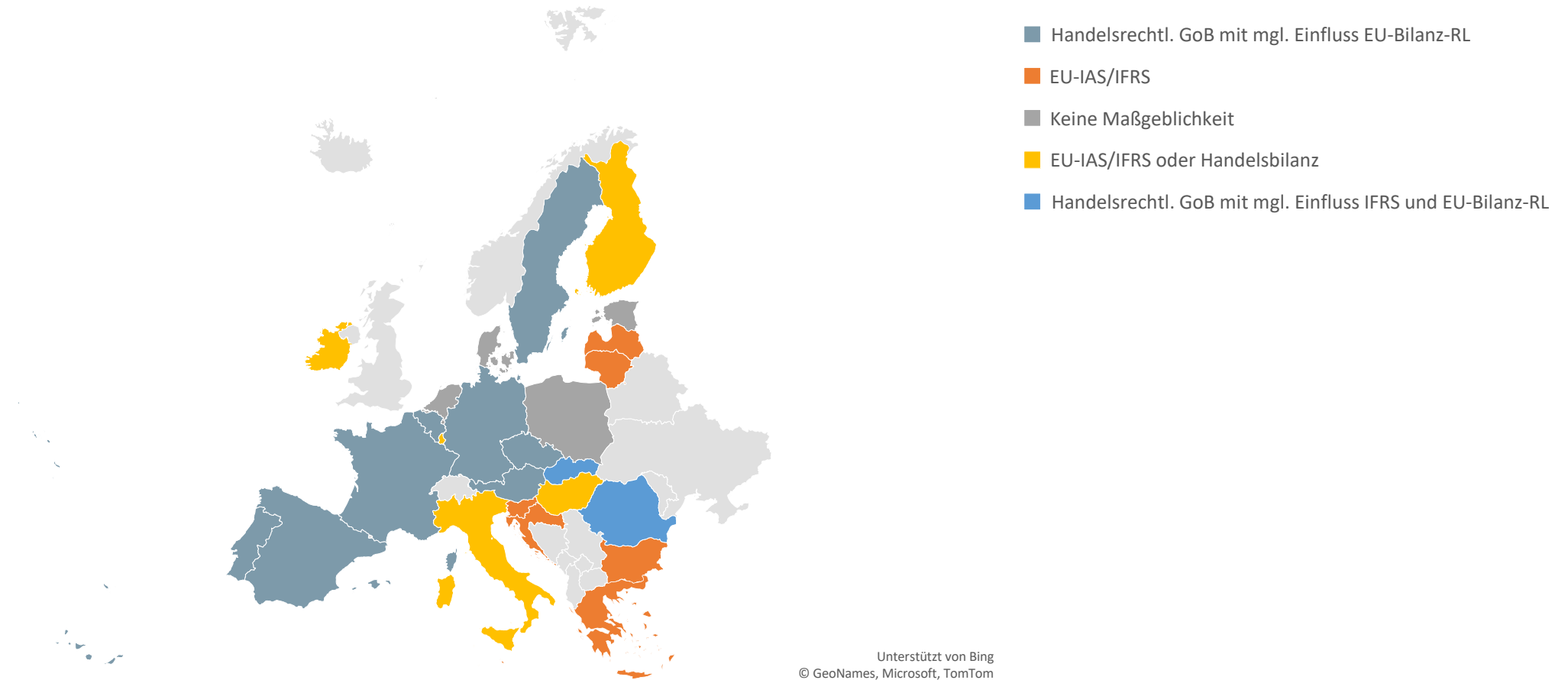
- **1971-1978:** 4. (gesellschaftsrechtliche) Richtlinie aufgrund Art. 54 Abs. 3 Buchst. g) (78/660/EWG)
  - Beitritt Großbritanniens 1973 mit Neukonzeption Richtlinienentwürfe und Spannungsverhältnis Vorsichtsprinzip vs. True and Fair View
- **2000-2002:** IFRS-VO (1606/2002/EG)
- **2009-2013:** EU-Bilanz-RL (2013/34/EU)
- **2018 ff.:** „Fitnessstest“ für EU-Bilanzrichtlinie
- **2020:** BREXIT

### ■ Entwicklungen im europäischen (Ertrag-)Steuerrecht

- **1961-1976:** Kommission, Bericht über die Bemessungsgrundlage der Steuern auf Unternehmensgewinne, 1968/1976
- **1988:** Vorentwurf RL Harmonisierung der stl. Gewinnermittlungsvorschriften
  - Anknüpfung an 4. EG-RL
- **2001-2011:** GKKB
  - IAS/IFRS as a Starting Point
- **2015 ff.:** GKB/GKKB
  - (A) 2018 – Annäherung EU-Bilanz-RL über Maßgeblichkeit Local GAAP
  - (HR) 2020 – Maßgeblichkeit IFRS
- **2019 ff.:** BEPS – Pillar 2 - GloBE

# Rechtsentwicklung Maßgeblichkeit in Europa

Anknüpfung der steuerlichen Gewinnermittlung für gewerbliche Einkünfte in den EU-Mitgliedstaaten



# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland

## Historische Entwicklung (1)

**EStG 1920:** Übernahme Maßgeblichkeitsgrundsatz in § 33 Abs. 2 EStG 1920  
Erste Durchbrechung der Maßgeblichkeit in § 59 a EStG 1920

**Reichsfinanzhof v. 14.12.1926:** Teilwertbegriff als eigenständige steuerbilanzrechtliche Kategorie,  
v. 27.03.1928: Wirtschaftsgut als eigenständiger steuerbilanzrechtlicher Begriff,  
v. 9.12.1931: Materielle Maßgeblichkeit im EStG 1925 als formelle Maßgeblichkeit

**EStG 1954:**  
§ 5 Abs. 1 EStG: Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung -  
aber genereller steuerrechtlicher Bewertungsvorbehalt (heute § 5 Abs. 6 EStG)

**BFH v. 3.2.1969 - GrS 2/68**  
Einschränkung der Maßgeblichkeit für den Bereich der handelsrechtlichen Wahlrechte:  
Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte werden steuerrechtlich Aktivierungsgebote.  
Handelsrechtliche Passivierungswahlrechte werden steuerrechtlich Passivierungsverbote.

# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland

## Historische Entwicklung (2)

**Steuerreformgesetz 1990:** § 5 Abs. 1 Satz 2 -> sog. „umgekehrte“ Maßgeblichkeit  
„Steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben“  
-> Umstrittener Einfluss des Steuerrechts auf das Handelsrecht

**Bundesfinanzhof prägt** mit seiner Rechtsprechung auch das Handelsbilanzrecht  
-> Bsp. BFH v. 23.6.1997, GrS 2/93: „Apothekerfall“ - Drohverlustrückstellungen  
-> Bsp. BFH v. 19.8.1998, XI R 8/96: „Fettabscheiderfall“

**Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes durch BFH v. 7.8.2000, GrS 2/99** zur phasengleichen Aktivierung.  
-> Bundesgerichtshof und EuGH: „Im Konzern kann die Mutter den Dividendenanspruch gegen die Tochter schon dann als künftige Forderung aktivieren, wenn zum Bilanzstichtag dessen Jahresabschluss und ein Gewinnverwendungsvorschlag vorliegt.  
-> BFH v. 7.8.2000: Es muss am Bilanzstichtag nachgewiesen sein, dass die Gesellschafter entschlossen sind, eine künftige Gewinnverwendung künftig zu beschließen.  
-> Nach Auffassung des BFH keine Vorlagepflicht zum Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes oder zum EuGH, da spezifische „steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“.

# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland

## Historische Entwicklung (3)

BilMoG 2009: Aufgabe sog. „umgekehrte“ Maßgeblichkeit

Diskussion

Rechtfertigung der Maßgeblichkeit

Reichweite der Maßgeblichkeit

Möglichkeiten zur unabhängigen  
Ausübung von Wahlrechten



# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland

§ 5 Abs. 1 EStG idF. BilMoG 2009:

„<sup>1</sup>Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, **es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt.**

~~<sup>2</sup>Steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben.“~~

# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland

## Handelsrechtliche GoB

### „Handelsrechtliche“ GoB

- Ansicht 1 (Verwaltungspraxis, teilw. Rspr.): §§ 238 ff. HGB und §§ 264 ff. HGB
- Ansicht 2 (teilw. Rspr.): Nur §§ 238 ff. HGB, nicht §§ 264 ff. HGB
- Ansicht 3 (Schrifttum): GoB nicht §§ 238 ff. und §§ 264 ff. HGB
- Ansicht 4 (Schrifttum): Nur übergeordnete Prinzipien der handelsrechtlichen GoB
- Einhellige Auffassung: Nicht IAS/IFRS



Bedeutung für  
Einfluss EU-  
Bilanz-RL

### Branchen- und rechtsformabhängige GoB

- Ansicht 1: nur allgemein geltende GoB
- Ansicht 2: auch branchen und rechtsformabhängige GoB

### Ausländische Buchführungsregeln

- ... sind keine GoB iSd. § 5 Abs. 1 EStG

# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland

## Materielle Ansatzmaßgeblichkeit

### Grundsatz

- Handelsrechtliche GoB gelten für Aktivierung und Passivierung dem Grunde nach (Ansatz)

### Durchbrechungen

- Einschränkung handelsrechtlicher Wahlrechte
  - Aktivierungswahlrechte werden zu Aktivierungsgeboten
  - Passivierungswahlrechte werden zu Passivierungsverboten
  - Praktische Bedeutung seit BilMoG nur noch in § 250 Abs. 3 HGB
- Begriffe von Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut
- Begriffe von Geschäfts- und Betriebsvermögen
- Zeitliche Zurechnung
- Subjektive Zurechnung
- Vorgehende Ansatzvorschriften der Abs. 2 – 5, 7 des § 5 EStG

# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland

## Materielle Bewertungsmaßgeblichkeit

### Grundsatz

- Handelsrechtliche GoB gelten für die Bewertung

### Durchbrechungen

- Bewertungsvorbehalt in § 5 Abs. 6 und § 6 EStG
- Steuerrechtliche Begriffsbildung und Wertungen
  - Begriffe des Teilwerts und des beizulegenden Werts
- Bewertungswahlrechte
  - Verwaltungspraxis: Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte gelten auch im Steuerbilanzrecht, wenn keine steuerrechtlichen Regeln vorgehen
    - Ausnahme: § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB
  - Rechtsprechung: Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte müssen in der Steuerbilanz immer so ausgeübt werden, dass der höchstmögliche Gewinn ausgewiesen wird
- Schrifttum:
  - Ansicht 1: Keine Bewertungswahlrechte
  - Ansicht 2: Bewertungswahlrechte sind zu übernehmen

# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland

## Materielle Ausweismaßgeblichkeit

### Grundsatz

- Handelsrechtliche GoB gelten für den Ausweis (Bilanzgliederung)

### Bedeutung

- Abgrenzung Eigenkapital und Fremdkapital

# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland

## Vor BilMoG 2009: „Formelle Maßgeblichkeit“ nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a.F.

### Verwendung des Begriffs „Formelle Maßgeblichkeit“

- Soweit steuerrechtliche Bewertungswahlrechte bestehen, ist der handelsrechtlich gewählte oder gebotene Wertansatz auch für die Steuerbilanz maßgeblich.
- Unvollkommen verwirklichtes Ziel: Konkreter Ansatz in der Handelsbilanz gilt auch für die Steuerbilanz (Gedanke der Einheitsbilanz).

### Beispiel

- Eine formelle Maßgeblichkeit bestand für korrespondierende Wahlrechte im Handels- und im Steuerbilanzrecht.
- Wahlrecht zwischen linearer und degressiver AfA (§§ 7 Abs. 2 EStG und 253 Abs. 2 HGB)

# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland

## Gebot der einheitlichen Wahlrechtsausübung nach BilMoG? (1)

Beispiele für parallele Wahlrechte im Handels- und Steuerrecht	Handelsrecht	Steuerrecht
Fremdkapitalzinsen als Herstellungskosten	§ 255 III 2 HGB	keine Regelung → GoB
Gruppen- / Festbewertung	§ 240 III, IV HGB	keine Regelung → GoB
Herstellungskosten	§ 255 II 3 HGB	§ 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG – Wahlrecht übereinstimmend ausüben
Abschreibungsmethode	Wahlrecht: linear, leistungsabhängig, degressiv, progressiv	Wahlrecht: linear, leistungsabhängig, degressiv
Verbrauchsfolge (FiFo/LiFo)	§ 256 HGB	§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG

# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland

## Gebot der einheitlichen Wahlrechtsausübung nach BilMoG? (2)

### ■ Meinungsstand

- Verwaltungspraxis in BMF v. 12.3.2010, BStBl. I 2010, 597
  - Einheitliche Ausübung der allein handelsrechtlichen Bewertungswahlrechte (Fremdkapitalzinsen, Bewertungsvereinfachung, Herstellungskosten)
  - Unterschiedliche Ausübung der auch steuerrechtlichen Bewertungswahlrechte (Verbrauchsfolge, AfA)
- Schrifttum: Streitig

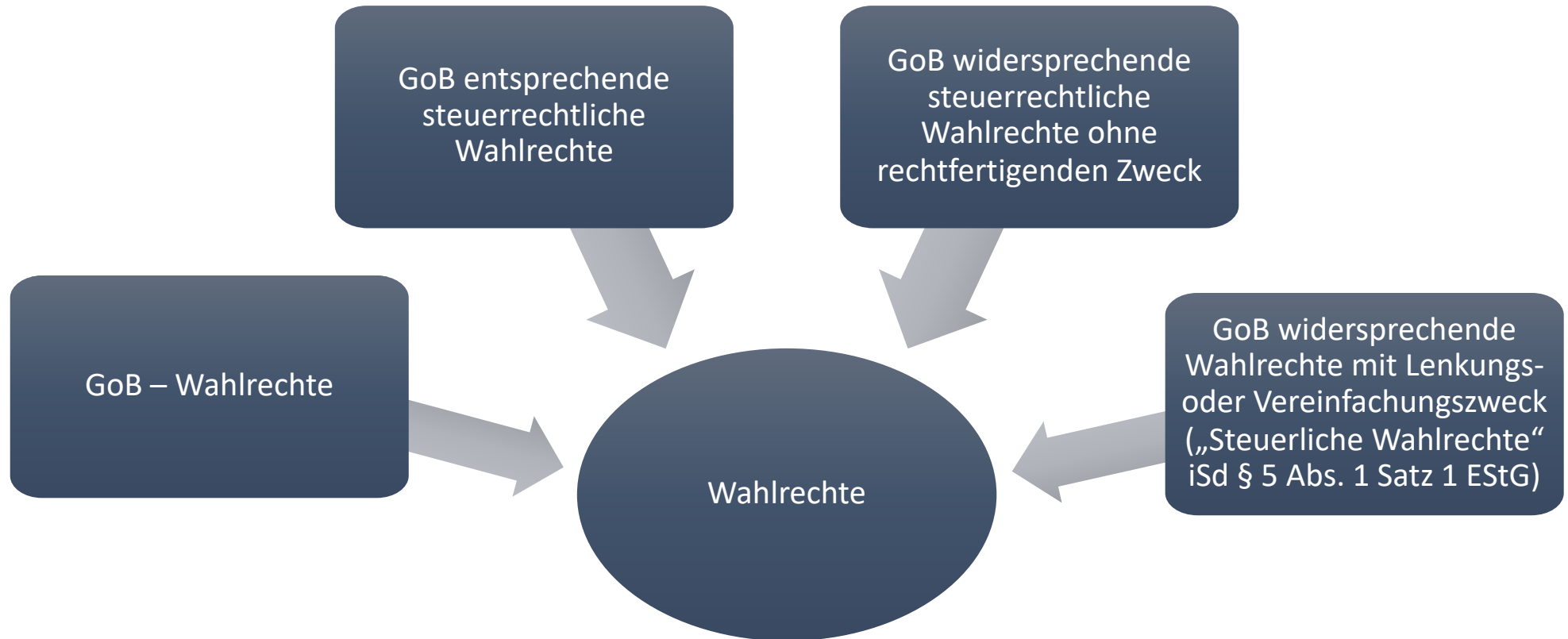
### ■ Stellungnahme

- Wortsinn des § 5 Abs. 1 Satz 1 HGB: Mehrdeutig
- Systematische Stellung
- Entstehungsgeschichte: Wille des Gesetzgebers formelle Maßgeblichkeit
- Zweck der Regelung: Objektivierung der Gewinnermittlung
- Auslegungsergebnis: Unterschiedliche Behandlung der Wahlrechte



# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland

## Auslegung § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG: Systematisierung der Wahlrechte



# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland


## Zweistufige Gewinnermittlung: Inner- und außerbilanzielle Korrekturen

Gewinnermittlung nach §§ 4 ff. EStG

- + Betriebsvermögen am Jahresende
- Betriebsvermögen am Jahresanfang
- + private Entnahmen aus dem Betriebsvermögen
- private Einlagen in das Betriebsvermögen
- = **Gewinn i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG**

Erste Stufe der Gewinnermittlung (innerbilanziell)

Zweite Stufe der Gewinnermittlung (außerbilanziell)



Nicht jede stl. Sonderregel blockiert Einheitsbilanz!

Bilanzergebnis wird zur Bestimmung des steuerlichen Gewinns **außerhalb** der Bilanz korrigiert.

Weitere Beispiele für außerbilanzielle Korrekturen:

- Verdeckte Gewinnausschüttungen, Verdeckte Einlagen (str.)
- Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben, Bsp. Zinsschranke (str.)

# **Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland**

## **Einfluss BilMoG 2009 auf Konvergenz HB - StB**

- **Inhaltliche Annäherung an die Steuerbilanz**
  - Zurückdrängung des Vorsichtsprinzips
  - Aufhebung zahlreicher Wahlrechte
  - Abzinsung von Rückstellungen
  - Aktivierungs- und Abschreibungspflicht des Geschäfts- und Firmenwerts
  - Handelsrechtlicher Herstellungskostenbegriff wird an den steuerrechtlichen Herstellungskostenbegriff angenähert
- **Inhaltliche Wegentwicklung von der Steuerbilanz**
  - Durchbrechungen des Realisationsprinzips
  - Lockerung des Aktivierungsverbots für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter
  - Fair Value Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten
- **Aufhebung der umgekehrten und der formellen Maßgeblichkeit**

# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland

## Argumente PRO Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB (1)

### Zweckidentität zwischen Handels- und Steuerbilanz

- Ermittlung einer objektiv definierten Erfolgsgröße
- Fehlende steuerrechtliche Maßstäbe
- Gleichstellungs-/Teilhaberthese (Staat als stiller Teilhaber am Erfolg)

### Einheit der Rechtsordnung

- Vereinfachung des Rechtssystems
- Widerspruchsfreiheit des Rechtssystems

### Gemeinsame Fortentwicklung des Bilanzrechts

- Finanzrechtsprechung pflegt Handelsbilanzrecht



Einheitliche  
Auslegung GoB in  
verschiedenen  
„Bilanzierungs-  
biotopen“

# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland

## Argumente PRO Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB (2)

### Gesetzgebungsleitende Maßstäbe

- Bindung an das Handelsbilanzrecht zwingt den Gesetzgeber, allein am Steueraufkommen orientierte Bilanzierungsregeln (rechtspolitisch) zu rechtfertigen

### Rechtsverwirklichung im Handels- und Steuerbilanzrecht

- Gegenläufige Bilanzierungsinteressen des „Kaufmanns“ und des „Steuerpflichtigen“ erhöhen Qualität der Rechnungslegung und Wahrheit der Aufzeichnungen

### Vollzugs- und Planungskosten (Vereinfachungsfunktion)

- Einheitliche Regeln vermindern Vollzugs- und Planungskosten

# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland

## Argumente CONTRA Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB (1)

### Zweckverschiedenheit von Handels- und Steuerbilanz

- Handelsbilanzrecht löst Prinzipal-Agenten-Konflikte
- Steuerbilanzrecht bemisst die Leistungsfähigkeit
- Wahlrechte darf es im Steuerrecht nicht geben

### Realität der Verwirklichung des Maßgeblichkeitsprinzips

- Vereinfachungsfunktion greift nicht mehr, weil Maßgeblichkeit zu oft durchbrochen wird

### Objektivierung der steuerlichen Gewinnermittlung

- Handelsbilanzrecht enthält zu viele Ermessensspielräume

# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland

## Argumente CONTRA Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB (2)

### Verstoß gegen Tatbestandsmäßigkeit

- GoB sind im Gesetz nur teilweise geregelt

### Bedeutungsverlust der handelsrechtlichen GoB

- ... durch internationale Rechnungslegungsstandards

### Unerwünschte wechselseitige Einflüsse

- Umgekehrte Maßgeblichkeit

### Unausgesprochen

- Begrenzung von Steuergestaltungsmöglichkeiten und Dämpfung von Regulierungsarbitrage
- Mühen einer Auseinandersetzung mit handelsbilanzielle Grundsätzen und der Abstimmung von Regelungsmaterien
- Verlust an politischer Flexibilität für den Gesetzgeber

# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland

## Bedeutung der Maßgeblichkeit für die Praxis

### Einheitsbilanz

- ... nur noch in Ausnahmefällen möglich

### Annäherung zwischen Handels- und Steuerbilanz

- Empirische Untersuchungen: Mehr als 2/3 der Unternehmen streben nach weitestgehend einheitlicher Bilanzierung

### Größenabhängigkeit der Bedeutung

- Planungskosten für unterschiedliche Bilanzierung rechnen sich erst bei größeren Unternehmen



# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland

## Reformvorschläge I: Eigenständiges Steuerbilanzrecht

### Gutachten der Steuerreformkommission (1971)

- Eigenständige Kopie der GoB
- Partiiell inhaltliche Bindung

### Reformentwurf zu den Grundvorschriften des EStG

### Entwurf eines Steuergesetzbuchs (1993)

### Gesetz über steuerliche Gewinnermittlung (J. Lang et. al. 2006/2013)

- Eigenständige bereinigte Kopie der GoB

### Entwurf einer Bilanzordnung (P. Kirchhof, 2012)

- Eigenständige Regeln mit Einschränkungen des Realisationsprinzips

# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland

## Reformvorschläge II: Vereinheitlichung des Bilanzrechts

### Verschmelzung des Handelsbilanzrechts auf das Steuerbilanzrecht

- Steuerbilanzrecht ersetzt Handelsbilanzrecht und gilt einheitlich für alle Kaufleute
- Betriebsprüfer ersetzen Wirtschaftsprüfer?

### Verschmelzung des Steuerbilanzrechts auf das Handelsbilanzrecht

- Handelsbilanzrecht ersetzt Steuerbilanzrecht und gilt einheitlich für alle Steuerpflichtigen
- Wirtschaftsprüfer ersetzen Betriebsprüfer?

### Gegenläufige Gesamtbilanz

- Neue Bilanzordnung ersetzt Handels- und Steuerbilanzrecht

# Inkurs: Stand und Diskussion Maßgeblichkeit in Deutschland

## Reformvorschläge III: Revitalisierung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

### Verstärkte Maßgeblichkeit der deutschen handelsrechtlichen GoB

- Rücknahme steuerrechtlicher Sonderregeln

### Maßgeblichkeit der IAS/IFRS

- Problem 1: Gesetzliche Grundlage
- Problem 2: Ausweis unrealisierter Gewinne
- Problem 3: Überkomplex für KMU
- Problem 4: Ermessensspielräume und Wahlrechte

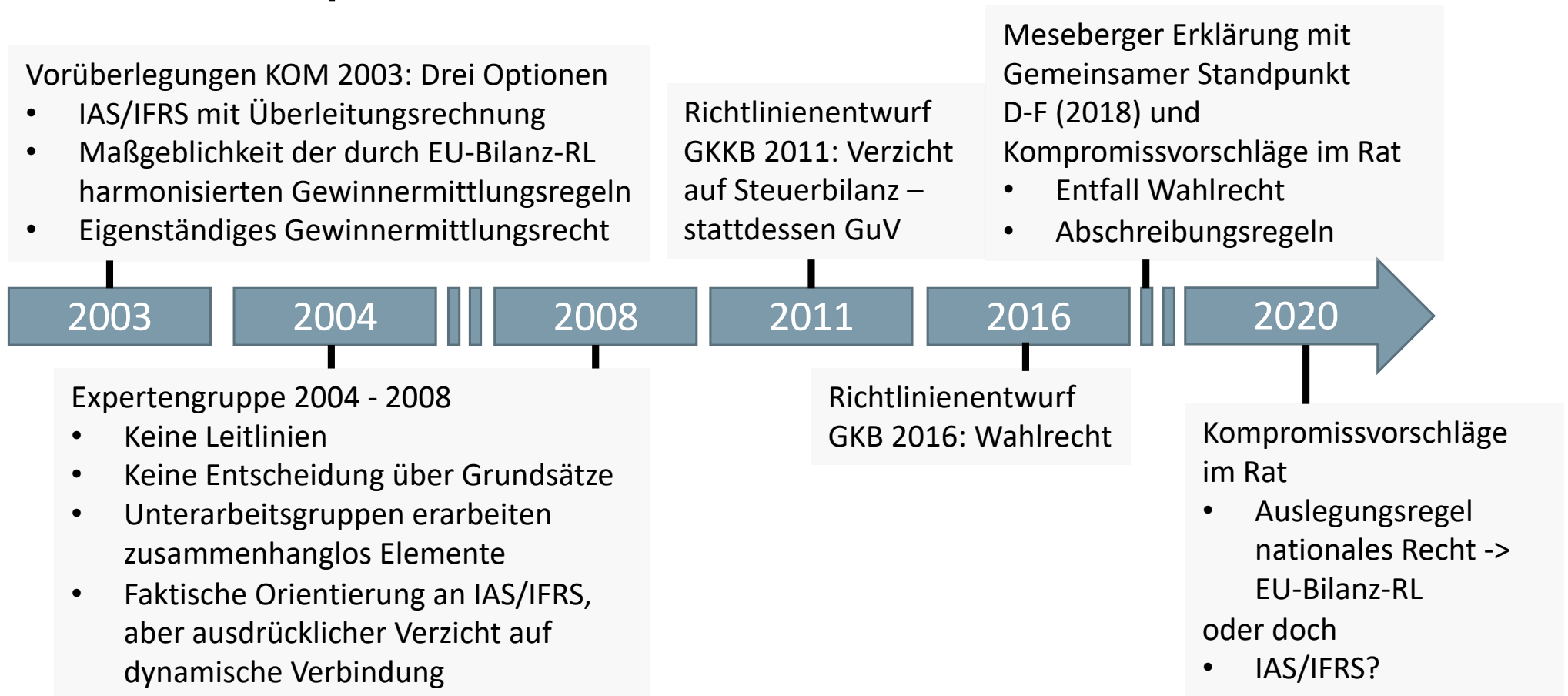
### Maßgeblichkeit der EU-Jahresabschlussrichtlinie

- Harmonisiertes Gewinnermittlungsrecht
- Gemeinsame Ertragsteuerbemessungsgrundlage für buchführungspflichtige Unternehmen

## Zwischenbefund

In Deutschland Lagerbildung PRO und CONTRA Maßgeblichkeit und zugleich verbreitete Erwartung ihres Abschieds zu Gunsten einer überschießenden Umsetzung einer unionsrechtlich harmonisierten, eigenständigen Steuerbemessungsgrundlage.

# Maßgeblichkeit der EU-Bilanz-RL in harmonisierter Gewinnermittlung? Stand und Perspektiven der GKB/GKKB



# Stand und Perspektiven der GKB/GKKB

## Grundelemente der jüngsten Vorschläge

### Anwendungsbereich

- Rechtsform- und großenabhängig - Keine Optionalität
- Möglichkeit für MS: Überschießende RL-Umsetzung und Ausdehnung

### Gewinnermittlungskonzeption

- Gewinnbegriff der GoB
- Harmonisierung von GuV-Gewinnermittlungsregeln – Bilanz aber technisch notwendig

### Periodenabgrenzung

- Realisations- und Imparitätsprinzip

### Lenkungselemente

- FuE-Förderung, Zinsschranke, Eigenkapitalzinsabzug

P1: Prinzipienlosigkeit führt zu Auslegungsunsicherheit

P2: EuGH als “Steuerbilanzgericht“ überfordert

P3: Wahlrechte konterkarieren Vereinfachungsziel

# Stand und Perspektiven der GKB/GKKB

## Zielerreichung am Beispiel Altersversorgungsrückstellungen

### Abzinsung von Rückstellungen – Diskontsätze Dezember 2020

	Dt. Handelsbilanz	IFRS-Bilanz	Dt. Steuerbilanz	GKKB-E 2016	GKKB-E 2019
Allg. Verbindlichkeitsrückstellung, Beispiel für Laufzeit 15 Jahre	1,6 %	1,0 %	5,5 %	- 0,526 %	1,909
Altersversorgungsrückstellungen, Beispiel für Laufzeit 15 Jahre	2,3 %	1,0 %	6 %	” (MS- Wahlrecht)	” (MS- Wahlrecht)

Art. 23 Nr. 2 (b) GKKB-E-2016: Rückstellungen mit einer Laufzeit von mindestens zwölf Monaten ohne vereinbarten Abzinsungssatz werden zu dem von der Europäischen Zentralbank bekannt gegebenen durchschnittlichen jährlichen **EURIBOR- Zinssatz** für Schuldtitel mit einer Restlaufzeit von zwölf Monaten in dem Kalenderjahr, in dem das Steuerjahr endet, abgezinst;

Art. 23 Abs. 2 (b) GKKB-E-2019: Rückstellungen mit einer Laufzeit von mindestens zwölf Monaten ohne vereinbarten Abzinsungssatz werden zum Satz der von der Europäischen Zentralbank bekanntgegebenen Benchmark-Rendite für **zehnjährige Staatsanleihen** des Euro-Währungsgebiets im Dezember des dem relevanten Steuerzeitraum vorausgehenden Jahres abgezinst, **zuzüglich einer Risikoprämie von zwei Prozentpunkten**;

# **„CCTB - Is there a Chance of a Breakthrough?“**

Aumayr/Mayr, ET 2019, 153



# Gedankenexperiment: Harmonisierung Gewinnermittlungsrecht – Weg zur europäischen Einheitsbilanz nach österreichischem Vorbild (1)

## Schritt 1: Revision EU-Bilanz-RL

- Gesellschaftsrechtliches Dossier – Keine Einstimmigkeit erforderlich
- Chance größerer Homogenität der gemeinsamen Wertungen über Allgemeine Grundsätze für die Rechnungslegung nach BREXIT
- Konsolidierung Artt. 15 – 40 GKB-E 2019 mit Art. 6 EU-Bilanz-RL
  - Ergänzung der im GKB-E fehlenden Leitprinzipien durch Art. 6 EU-Bilanz-RL
  - Ergänzung der in EU-Bilanz-RL fehlenden Konkretisierungen durch Artt. 15 – 40 GKB-E 2019 (ggf. zurückschneiden)
- Zurückschneiden Unternehmens- und MS-Wahlrechte in EU-Bilanz-RL
- Möglichkeit der Ausgliederung der Rechnungslegungsgrundsätze aus EU-Bilanz-RL und Wechsel in Format der VO auf Grundlage Art. 114 AEUV nach Vorbild IAS/IFRS-VO (kein steuerrechtliche Dossier!): „EU-Rechnungslegungsgrundsätze-VO“
- Ggf. Anpassung Anwendungsbereich

# Gedankenexperiment: Harmonisierung Gewinnermittlungsrecht – Weg zur europäischen Einheitsbilanz nach österreichischem Vorbild (2)

## Schritt 2: Reduktion GKB-E

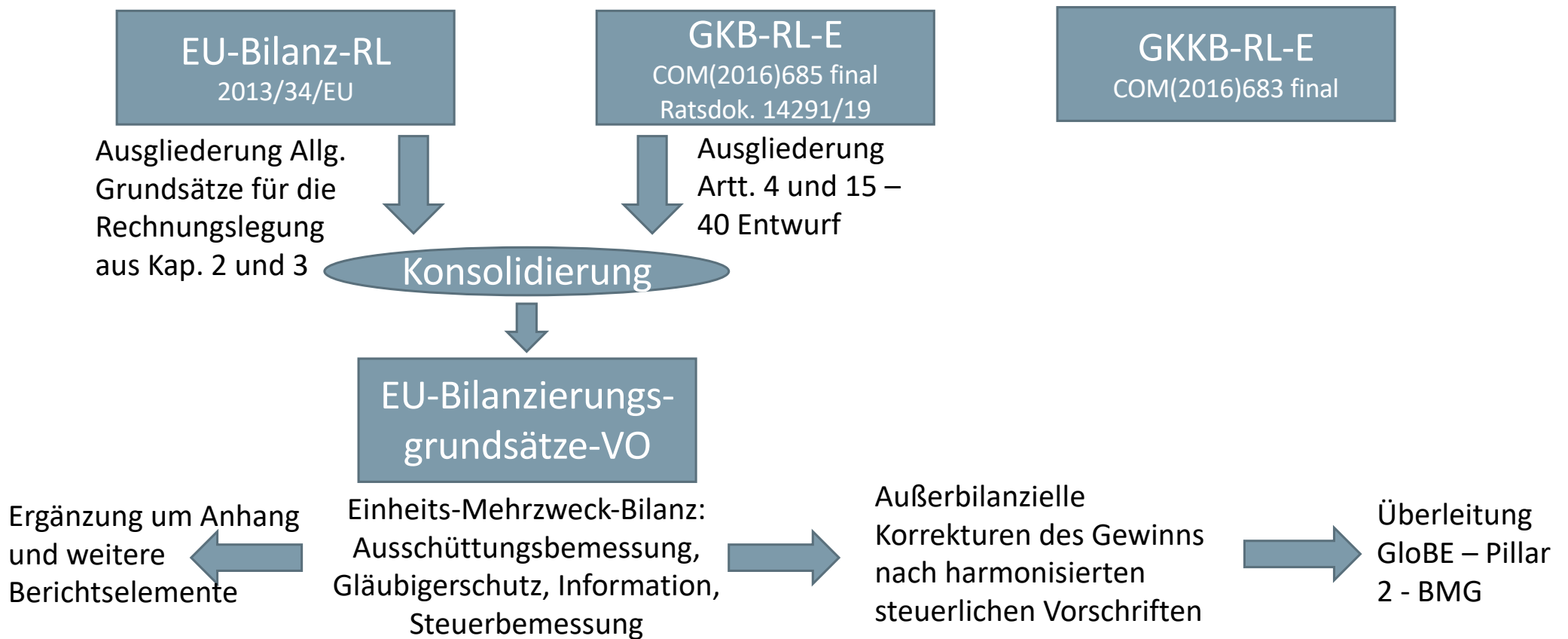
- Steuerrechtliches Dossier – Richtlinie – Art. 115 AEUV – Einstimmigkeit
- Verzicht auf GuV-Grundsätze der Artt. 15 – 40 GKB-E, stattdessen **Maßgeblichkeit**
  - Anknüpfung
    - Option 1: EU-Rechnungslegungsgrundsätze-VO
    - Option 2: Nationale Rechnungslegungsvorschriften, die eine EU-Bilanz-RL oder EU-Rechnungslegungsgrundsätze-RL umsetzen
    - Option 3: Gemeinsam überlieferte GoB der MS-Mitgliedstaaten und GoB der EU-Rechnungslegungsgrundsätze-VO oder Umsetzung einer entspr. RL
  - Reichweite: Ansatz / Bewertung / Ausweis
- **Keine** Durchbrechungen in GKB-RL, stattdessen:
- Außerbilanzielle Korrekturen der Gewinnermittlung
  - VGA, vdE, Steuerliche BA-Abzugsverbote (Zinsschranke etc.), Verlustverrechnung
  - Lenkungsnormen: Aktivierungsverbot immat. WG, FuE-Förderung, AGI etc.

# Gedankenexperiment: Harmonisierung Gewinnermittlungsrecht – Weg zur europäischen Einheitsbilanz nach österreichischem Vorbild (3)

## Schritt 3: Begleitmaßnahmen

- Einrichtung eines **Europäischen Bilanzgerichts** ersten Instanz
  - Kompetenzgrundlage Art. 95 AEUV
  - Zuständig für Auslegung EU-Rechnungslegungsgrundsätze-VO bzw. RL und EU-IAS/IFRS
  - Gutachtenkompetenz nach Vorbild Art. 218 Abs. 11 AEUV – Anrufung durch EU-Bilanz-Institut oder MS (Quorum)
- Einrichtung eines **EU-Bilanz-Instituts**
  - Zusammensetzung aus Finanzbehörden, internationalen und nationalen Standardsettern sowie nationalen Berufsverbänden, insb. Wirtschaftsprüferverbände
  - Vorbild ALI, ELI – Entwicklung von Veröffentlichungen zur Bilanzierungspraxis
  - Adressierung des Problems des unmittelbaren Anwendungsvorrangs des Unionsrechts
- Davon unbeschadet: Einrichtung eines **Europäischen Steuergerichts** erster Instanz
  - Kompetenzgrundlage Art. 115 AEUV
  - Zuständig für Auslegung Unionsrecht auf dem Gebiet der direkten und indirekten Steuern mit Ausnahme der Zuständigkeiten des Europäischen Bilanzgerichts

# Gedankenexperiment: Harmonisierung Gewinnermittlungsrecht – Weg zur europäischen Einheitsbilanz nach österreichischem Vorbild (4)



# Gedankenexperiment: Harmonisierung Gewinnermittlungsrecht – Weg zur europäischen Einheitsbilanz nach österreichischem Vorbild (5)

- Bewertung aus der Perspektive des Europäischen Rechnungslegungsrechts
  - PRO:
    - Entflechtung Informations- und Ausschüttungsbemessungsfunktion
    - Mögliche Auflösung Wertungskonflikt kontinentaleuropäische und angelsächsische Bilanzierungstradition
    - Gewinn an Rechtssicherheit durch dichtere Rechtsprechung und Leitlinien
  - CONTRA:
    - Verlagerung von Rechnungslegungsrecht in Europäisches Recht führt zu neuen Rechtsunsicherheiten (Sprachproblem)
    - Negative Rückwirkungen und Verformungen Rechnungslegungsrecht durch Bedeutung im Steuerrecht
  - Gretchen-Frage: Harmonisierungsziel
    - Einschränkung MS-Wahlrechte und Unternehmenswahlrechte führt zu stärkerer Vereinheitlichung – Unterschiedliche Positionen in D bereits sichtbar – Rechnungslegungsrecht als Ort der Standortpolitik

# Gedankenexperiment: Harmonisierung Gewinnermittlungsrecht – Weg zur europäischen Einheitsbilanz nach österreichischem Vorbild (6)

- Bewertung aus der Perspektive des Europäischen Steuerrechts
  - PRO:
    - Klare Trennung zwischen steuerlichen Gewinnermittlungsgrundsätzen und Lenkungsnormen
    - Verringerung Versteinerungseffekt in den Gewinnermittlungsgrundsätzen durch Zurückverweisung der Rechnungslegungsgrundsätze in das Gesellschaftsrecht (andere Kompetenzgrundlage: Mehrheitsprinzip)
    - Größere Rechtssicherheit durch Anknüpfung an bewährte Rechtsbegriffe und Institute
    - Allg. Arg. PRO Maßgeblichkeit (überzeugend)
  - CONTRA:
    - Allg. Arg. CONTRA Maßgeblichkeit (wenig überzeugend)
  - Gretchen-Fragen: Harmonisierungstechnik und Vereinheitlichung Bilanzierungspraxis
    - Verordnung oder Richtlinie?
    - Klares Bekenntnis zum Verzicht auf verdeckte Branchen- und Standortförderung



Fazit und zugleich These zur  
Diskussion:

# **Österreich auf dem Weg zur Einheitsbilanz – ein Vorbild für Europa!**