

Harmonisierung der Gewinnermittlung in der EU
Tabellarischer Vergleich der Gewinnermittlungsregeln der
Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) /
Gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB)
mit der Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensver-
gleich nach § 5 Abs. 1 EStG (Steuerbilanz)

PROFESSOR DR. WOLFRAM SCHEFFLER* UND MELANIE KÖSTLER

TaxFACTs – Forschungsschwerpunkt Steuern
Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

April 2014

Abstract: In diesem Beitrag werden die Gewinnermittlungsregelungen einer GKB / GUB mit der deutschen Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG (Steuerbilanz) verglichen. Durch diese qualitative Analyse wird aufgezeigt, in welchen Bereichen zwischen den beiden Rechnungslegungsformen Übereinstimmungen und Abweichungen bestehen. Sofern Abweichungen bestehen, wird herausgearbeitet, welche Auswirkungen diese Unterschiede auf den Zeitpunkt des Gewinnausweises bzw. auf die Höhe des Gewinns haben.

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

JEL Classification: H25, H71, K34, M41

* 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

Kommunikation

TaxFACTs – Forschungsschwerpunkt Steuern
Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

Lange Gasse 20

90403 Nürnberg, Germany

Tel.: +49 911 5302-376

Fax: +49 911 5302-428

E-Mail: info@steuerinstitut-nuernberg.de

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	I
Tabellenverzeichnis	II
Abkürzungsverzeichnis.....	IV
Symbolverzeichnis	VII
1 Einführung.....	1
2 Tabellarische Übersicht.....	5
Literaturverzeichnis	90
Verzeichnis der sonstigen Quellen	91

Tabellenverzeichnis

Tab. A-0:	Aufbau der Tabellen	4
Tab. A-1:	Gewinnermittlung, Gewinnermittlungszeitraum	5
Tab. A-2:	Grundsätze der Gewinnermittlung (Anwendungsbereich der GoB)	13
Tab. A-3:	Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit von aktiven Wirtschaftsgütern.....	19
Tab. A-4:	Konkrete Bilanzierungsfähigkeit von aktiven Wirtschaftsgütern	20
Tab. A-5:	Wertmaßstäbe	24
Tab. A-6:	Folgebewertung für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	29
Tab. A-7:	Geringwertige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	32
Tab. A-8:	Folgebewertung für abnutzbare, langlebige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	34
Tab. A-9:	Folgebewertung für abnutzbare, nicht langlebige (bewegliche) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	40
Tab. A-10:	Folgebewertung für Vorräte, unfertige Erzeugnisse, fertige Erzeugnisse	44
Tab. A-11:	Finanzanlagevermögen und finanzielle Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden (Wertpapierhandel).....	47
Tab. A-12:	Folgebewertung für Forderungen	49
Tab. A-13:	Übertragung von Veräußerungsgewinnen	50
Tab. A-14:	Ansatz von passiven Wirtschaftsgütern (Darlehen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen)	54
Tab. A-15:	Bewertung von passiven Wirtschaftsgütern	58
Tab. A-16:	Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital, Ausweis des Eigenkapitals.....	63
Tab. A-17:	Periodenabgrenzung über Rechnungsabgrenzungsposten bzw. sonstige Forderungen / sonstige Verbindlichkeiten.....	65
Tab. A-18:	Steuerliche Fördermaßnahmen einschließlich F+E-Förderung	66

III

Tab. A-19:	Sonderfragen (Währungsumrechnung, Sicherungsgeschäfte, Bilanzänderungen und -berichtigungen).....	69
Tab. A-20:	Beteiligung an Kapitalgesellschaften (Dividenden, Veräußerungsgewinne, eigene Aufwendungen des Gesellschafters).....	70
Tab. A-21:	Beteiligung an Personengesellschaften.....	73
Tab. A-22:	Nichtabziehbare Aufwendungen.....	75
Tab. A-23:	Abzug von Fremdkapitalaufwendungen.....	83
Tab. A-24:	Verlustabzug	85
Tab. A-25:	Ausländische Betriebsstätten	86

Abkürzungsverzeichnis

a.M.	anderer Meinung
Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorized OECD Approach
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CCTB	Common Corporate Tax Base
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DNK	Dänemark
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
E-Bilanz	Elektronische Bilanz
EBITDA	Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortisation
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EP	Europäisches Parlament
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweise
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
ET	European Taxation (Zeitschrift)
EU	Europäische Union
EURIBOR	Euro Interbank Offered Rate

EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
fifo	first in, first out
GewStG	Gewerbsteuergesetz
ggf.	gegebenenfalls
GKB	Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GKKB	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GUB	Gemeinsame Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
H	Hinweis
HGB	Handelsgesetzbuch
HS	Halbsatz
i.d.R.	in der Regel
i.S.d.	im Sinne der/des
i.V.m.	in Verbindung mit
IFRS	International Financial Reporting Standards
InvZulG	Investitionszulagengesetz
IWB	Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lifo	last in, first out
Nr.	Nummer
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
R	Richtlinie
RL	Richtlinie
RLE	Richtlinienentwurf
Rz.	Randziffer
S.	Satz/Seite
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
u.U.	unter Umständen
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
vgl.	vergleiche

z.B.

zum Beispiel

ZEW

Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung

Symbolverzeichnis

alWG	Folgebewertung für abnutzbare, langlebige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Tab. A-8)
anlWG	Folgebewertung für abnutzbare, nicht langlebige (bewegliche) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Tab. A-9)
BSt	ausländische Betriebsstätten (Tab. A-25)
EK	Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital, Ausweis des Eigenkapitals (Tab. A-16)
Fin	Finanzanlagevermögen und finanzielle Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden (Wertpapierhandel, Tab. A-11)
FK	Abzug von Fremdkapitalaufwendungen (Tab. A-23)
Fo	Folgebewertung für Forderungen (Tab. A-12)
Fö	steuerliche Fördermaßnahmen einschließlich F+E-Förderung (Tab. A-18)
G	Gewinnermittlung, Gewinnermittlungszeitraum (Tab. A-1)
GoB	Grundsätze der Gewinnermittlung (Anwendungsbereich der GoB, Tab. A-2)
GWG	geringwertige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Tab. A-7)
naWG	Folgebewertung für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Tab. A-6)
nBA	nichtabziehbare Aufwendungen (Tab. A-22)
PAn	Ansatz von passiven Wirtschaftsgütern (Darlehen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen, Tab. A-14)
PBew	Bewertung von passiven Wirtschaftsgütern (Tab. A-15)
PersGes	Beteiligung an Personengesellschaften (Tab. A-21)
RAP	Periodenabgrenzung über Rechnungsabgrenzungsposten bzw. sonstige Forderungen / sonstige Verbindlichkeiten (Tab. A-17)
So	Sonderfragen (Währungsumrechnung, Sicherungsgeschäfte, Bilanzänderungen und –berichtigungen, Tab. A-19)
Tochter	Beteiligung an Kapitalgesellschaften (Dividenden, Veräußerungsgewinne, eigene Aufwendungen des Gesellschafters, Tab. A-20)
Verl	Verlustabzug (Tab. A-24)
VG	Übertragung von Veräußerungsgewinnen (Tab. A-13)
Vor	Folgebewertung für Vorräte, unfertige Erzeugnisse, fertige Erzeugnisse (Tab. A-10)

VIII

W	Wertmaßstäbe (Tab. A-5)
WG-1	abstrakte Bilanzierungsfähigkeit von aktiven Wirtschaftsgütern (Tab. A-3)
WG-2	konkrete Bilanzierungsfähigkeit von aktiven Wirtschaftsgütern (Tab. A-4)

1 Einführung

Am 16. März 2011 hat die Europäische Union einen Richtlinienentwurf (RLE) zur Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vorgelegt.¹ Das Konzept einer GKKB sieht vor, dass der steuerpflichtige Gewinn nach harmonisierten Gewinnermittlungsregeln ermittelt wird. Anschließend erfolgen eine Konsolidierung und eine formelhafte Gewinnaufteilung. Mit einer umfassenden Einführung einer GKKB ist in absehbarer Zeit nicht zu rechnen. Eine zweistufige Einführung der GKKB erscheint realistischer.² In der ersten Stufe soll auf den Vorschriften des RLE, jedoch ohne Konsolidierung und formelhafte Gewinnaufteilung, die Einführung einer harmonisierten Gewinnermittlung (gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage; kurz GKB) erfolgen. Wird der Anwendungsbereich der GKB auf Personenunternehmen (Einzelunternehmen, Personengesellschaften) ausgedehnt, spricht man von einer gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB). In der zweiten Stufe soll die Erweiterung der GKB / GUB zur GKKB vollzogen werden.

Der vorliegende Betrag geht über die bisherigen Untersuchungen zum RLE zur GKKB hinaus.³ In diesem Beitrag werden die Gewinnermittlungsregelungen nach dem RLE mit der deutschen Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG (Steuerbilanz) bilanzpostenbezogen verglichen. Dieser umfassende Vergleich der Gewinnermittlung wird auf Basis einer GKB / GUB durchgeführt. Nachdem der RLE keine speziellen Vorgaben für eine GKB / GUB enthält, werden die Regelungen des RLE, die sich nicht auf die Konsolidierung und die formelhafte Gewinnermittlung beziehen, für eine GKB herangezogen. Die Normen für eine GKB werden rechtsformübergreifend auch auf Personenunternehmen angewandt. Ergänzend werden die Vorschriften des deutschen Steuerrechts für eine GUB herangezogen.

¹ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121 endgültig/2. Zu den Weiterentwicklungen des RLE siehe Scheffler, W./Köstler, M., DStR 2013, S. 2190-2194; Scheffler, W./Köstler, M., DStR 2013, S. 2235-2240; Scheffler, W./Köstler, M., DStR 2014, S. 664-669.

² Vgl. Bericht des Rates (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen, 11507/13, vom 25.6.2013, Rz. 40. Die Bundesregierung und auch in der Literatur wird mit einer stufenweisen Umsetzung der GKKB gerechnet, so z.B. BT-Drucks. 17/5748 vom 5.5.2011, S. 2; Herzig, N., DB 2011, Heft 15, S. M01; Herzig, N., DB 2013, S. 3; Kahle, H./Dahlke, A./Schulz, S., Ubg 2011, S. 491; Lang, M., StuW 2012, S. 297-298; Lenz, M./Rautenstrauch, G., DB 2011, S. 727; Marx, F.J., DStZ 2011, S. 548; Rödder, T., Ubg 2011, S. 489; Scheffler, W./Krebs, C., DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, S. 14*; Spengel, C./Zöllkau, Y., CCCTB, 2012, S. 2; Vascega, M./Thiel, S. van, ET 2011, S. 377-379; Brocke, K. von/Rottenmoser, G., IWB 2011, S. 623-626.

³ Einen Überblick über die zahlreichen Veröffentlichungen zur einheitlichen Gewinnermittlung nach dem RLE befindet sich in Scheffler, W./Köstler, M., Analyse GKB / GUB (im Erscheinen), Abschnitt 1. Zu den Übergangsregelungen siehe Scheffler, W./Köstler, M., Übergangsregelungen (im Erscheinen).

Durch die qualitative Analyse wird aufgezeigt, in welchen Bereichen zwischen den beiden Rechnungslegungsformen Übereinstimmungen und in welchen Bereichen Abweichungen bestehen. Sofern Abweichungen vorliegen, wird herausgearbeitet, welche Auswirkungen diese Unterschiede auf den Zeitpunkt des Gewinnausweises (Zeiteffekt) bzw. auf die Höhe des Gewinns (Bemessungsgrundlageneffekt) haben.

Im Vergleich zur Steuerbilanz wird der Gewinn bei der GKB / GUB früher ausgewiesen, weil entweder der Zeitpunkt der Erfassung der Erträge früher erfolgt oder die Aufwendungen später verrechnet werden dürfen. Zu einem späteren Gewinnausweis führt die Einführung der GKB / GUB, wenn im Vergleich zum geltenden Gewinnermittlungsrecht entweder die Erträge später zu versteuern sind oder die Aufwendungen früher verrechnet werden können. Bei einigen Sachverhalten kann nicht eindeutig angegeben werden, ob nach Einführung der GKB / GUB die Gewinne früher oder später zu versteuern sind.

Zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns kommt es, wenn es sich nach GKB / GUB bei den Aufwendungen um nichtabziehbare Aufwendungen handelt, jedoch nach deutschem Steuerrecht die Aufwendungen abziehbar sind oder wenn nach deutschem Steuerrecht steuerfreie Einnahmen bei der GKB / GUB nicht zu den steuerfreien Einnahmen gehören. Sind Aufwendungen bei der GKB / GUB abziehbar, nach dem deutschen Steuerrecht nicht oder gehören Einnahmen nach der GKB / GUB zu den steuerfreien Einnahmen, nach dem deutschen Steuerrecht jedoch nicht, kommt es bei der GKB / GUB im Vergleich zur deutschen Gewinnermittlung zu einem niedrigeren Gewinnausweis. Die Höhe der zu versteuernden Einkünfte reduziert sich auch dann, wenn Regelungen aufgehoben werden, die einen Wegfall des Verlustvortrags vorsehen.

Die Analyse der Gewinnermittlungsregelungen nach dem RLE und dem deutschen Steuerrecht erfolgt **in 25 Tabellen**. Sie ist die Grundlage für den Beitrag von *Scheffler/Köstler*⁴. In Tab. A-1 und A-2 werden die Grundsätze der Gewinnermittlung der beiden Rechnungslegungsformen gegenübergestellt. In Tab. A-3 und A-4 wird die abstrakte und konkrete Bilanzierungsfähigkeit von aktiven Wirtschaftsgütern, in Tab. A-5 die Wertmaßstäbe verglichen. Die Folgebewertung von aktiven Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens wird in Tab. A-6 bis Tab. A-9 analysiert. Ein Vergleich der aktiven Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens wird in Tab. A-10 bis Tab. A-12 und die Übertragung von Veräußerungsgewinnen in Tab. A-13 vorgenommen. Die Analyse

⁴ Vgl. Scheffler, W./Köstler, M., Analyse GKB / GUB (im Erscheinen).

der passiven Wirtschaftsgüter ist in Tab. A-14 bis Tab. A-16, die der Rechnungsabgrenzungsposten in Tab. 18 zu finden. Darüber hinaus werden in Tab. A-18 bis Tab. A-25 steuerliche Sachverhalte analysiert, die keiner Bilanzposition zuordenbar sind: steuerliche Fördermaßnahmen (Tab. A-18), Sonderfragen, wie die Währungsumrechnung, Sicherungsgeschäfte und Bilanzänderungen und –berichtigungen (Tab. A-19), Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Tab. A-20), Beteiligungen an Personengesellschaften (Tab. A-21), nichtabziehbare Aufwendungen (Tab. A-22), Abzug von Fremdkapitalaufwendungen (Tab. A-23), Verlustabzug (Tab. A-24) und ausländische Betriebsstätten (Tab. A-25).

Die Tabellen umfassen fünf Spalten. Die erste Spalte enthält eine Codierung (Code). Dieser Code ist eine Kurzbezeichnung jedes Sachverhalts. Der Code ist dreistufig aufgebaut. Auf der ersten Stufe der Codierung erfolgt eine Zuordnung zu einem bestimmten Sachverhalt, der in der entsprechenden Tabelle verglichen wird. Auf der zweiten Stufe werden die Hauptsachverhalte untergliedert. Eine weitere Untergliederung eines Sachverhalts wird auf der dritten Stufe der Codierung vorgenommen. Die Bedeutung der Kurzbezeichnungen kann dem Codierungsverzeichnis entnommen werden. In der zweiten Spalte wird der Sachverhalt kurz beschrieben. In der dritten und vierten Spalte werden die Sachverhalte bei Anwendung der zurzeit in Deutschland für die steuerliche Gewinnermittlung geltenden Vorschriften (Spalte 3) bzw. bei Anwendung der im RLE enthaltenen Vorschriften erläutert (Spalte 4).

Das Hauptaugenmerk der Analyse liegt auf der Erläuterung des RLE⁵. Darüber hinaus werden Änderungsvorschläge des Rates der Europäischen Union unter dem Vorsitz Dänemarks (**Vorschläge von DNK, gelbe Hinterlegung**)⁶ und des Europäischen Parlaments (EP, graue Hinterlegung)⁷, jedoch ohne Stellungnahmen der Ausschüsse, als Ergänzungen in der Analyse aufgenommen (Spalte 4). In der fünften Spalte wird analysiert, ob zwischen der Steuerbilanz und der GKB / GUB Übereinstimmung vorliegt. Ist dies nicht der Fall, wird angegeben, zu welchen Gewinnauswirkungen (früher/später oder höher/niedriger) die Abweichungen zwischen der Steuerbilanz und der GKB / GUB führen.

⁵ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121 endgültig/2.

⁶ Vgl. 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

⁷ Vgl. Bericht über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2011)0121 – C7-009 2/2011 – 2011/0058(CNS).

Tab. A-0: Aufbau der Tabellen

Bezeichnung der Spalten	Inhalt der Tabellenfelder
Code	Kurzkennzeichnung jedes Sachverhalts durch eine dreistufige Codierung <ul style="list-style-type: none"> ▪ erste Stufe = Zuordnung zu einer Tabelle ▪ zweite Stufe = numerische Untergliederung in Hauptsachverhalte ▪ dritte Stufe = weitere Untergliederung eines Sachverhalts
Sachverhalt	Kurzbeschreibung des Sachverhalts
Steuerbilanz	Erläuterung des Sachverhalts bei Anwendung der zurzeit in Deutschland für die steuerliche Gewinnermittlung geltenden Vorschriften
GKB / GUB	Erläuterung des Sachverhalts bei Anwendung der im RLE enthaltenen Vorschriften mit Hinweisen auf (sofern Abweichungen gegenüber RLE bestehen) <ul style="list-style-type: none"> ▪ Vorschläge von DNK ▪ EP (Europäisches Parlament, ohne Stellungnahmen der Ausschüsse)
Vergleich	Analyse, <ul style="list-style-type: none"> ▪ ob zwischen der Steuerbilanz und der GKB / GUB Übereinstimmung vorliegt ▪ zu welchen Gewinnauswirkungen (früher/später oder höher/niedriger) die Abweichungen zwischen der Steuerbilanz und der GKB / GUB führen

2 Tabellarische Übersicht

Tab. A-1: Gewinnermittlung, Gewinnermittlungszeitraum

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
G-1	persönlicher Anwendungsbereich	<ul style="list-style-type: none"> • für alle bilanzierungspflichtigen Unternehmen (§ 140, § 141 AO) • unabhängig von der Rechtsform 	<ul style="list-style-type: none"> • GKKB wahlweise für <ul style="list-style-type: none"> – in einem Mitgliedstaat ansässige Unternehmen (Art. 6 Abs. 1 RLE) – gebietsfremde Körperschaften, die in einem Mitgliedstaat eine Betriebsstätte unterhalten (Art. 6 Abs. 2 RLE) (das Wahlrecht gilt auch für EU-Unternehmen, die nicht grenzüberschreitend tätig sind, Art. 6 Abs. 1 RLE) • in Anhang I genannte Unternehmen, insbesondere Kapitalgesellschaften (Art. 1, Art. 2 i.V.m. Anhang I, Art. 3 RLE), die einer in Anhang II genannten Körperschaftsteuer (Art. 2 i.V.m. Anhang II RLE) unterliegen <p>EP</p> <ul style="list-style-type: none"> • 2 Jahre nach Inkrafttreten der Richtlinie: verpflichtende Anwendung für Europäische Gesellschaften und Europäische Genossenschaften (Art. 6a i.V.m. Anhang I Buchst. a, b RLE) • 5 Jahre nach Inkrafttreten der Richtli- 	<ul style="list-style-type: none"> • wenn GKB / GUB: (wahlweise oder verpflichtende) Ausdehnung auf alle Unternehmen möglich (Rechtsformneutralität) • offen: Beschränkung auf bilanzierungspflichtige Gewerbebetreibende oder auch Anwendung bei Einkünften aus § 13 EStG bzw. aus § 18 EStG? Beibehaltung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG?

			<p>nie: verpflichtende Anwendung für alle Unternehmen, die von der Richtlinie erfasst werden</p> <p>Ausnahme: Wahlrecht für Kleinstunternehmen sowie kleine und mittlere Unternehmen (Art. 6b, Art. 132a RLE)</p>	
G-2	einbezogene Steuerarten (sachlicher Anwendungsbereich)	Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer	Körperschaftsteuer (Art. 2 i.V.m. Anhang II RLE), keine Angabe zur Gewerbesteuer	wenn GKB / GUB: Anwendung für Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer möglich (keine eigenständige Ermittlung der Ausgangsgröße für die Gewerbesteuer notwendig)
G-3	Verbindung mit der handelsrechtlichen Rechnungslegung	<ul style="list-style-type: none"> • Grundsatz der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen HGB-Einzelabschlusses für die steuerliche Gewinnermittlung, mit zahlreichen Ausnahmen (§ 5 Abs. 1 S. 1 HS 1 EStG) • keine Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen HGB-Einzelabschlusses bei steuerlichen Wahlrechten (§ 5 Abs. 1 S. 1 HS 2 EStG) 	<ul style="list-style-type: none"> • eigenständige Gewinnermittlungsregeln (Art. 7 RLE), d.h. keine Maßgeblichkeit der IFRS oder des nationalen Bilanzrechts eines der Mitgliedstaaten (in Deutschland HGB), allerdings in Teilbereichen inhaltlich Anlehnung an die IFRS • bei Auslegung des RLE kein Rückgriff auf nationales Gewinnermittlungsrecht • offen: ob sich aus der Gesamtheit der Regelungen, die im RLE enthalten sind, für nicht geregelte Sachverhalte Lösungen ableiten lassen • offen: ob eigenständige Gewinner- 	für die GKB / GUB sind sämtliche Bilanzierungs- und Bewertungsregeln im Steuerrecht zu lösen, d.h. formal keine Verknüpfung mit der handelsrechtlichen Rechnungslegung

			mittlung oder ob Überleitungsrechnung aus handelsrechtlichem Jahresabschluss zulässig	
G-4	Framework	handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	<ul style="list-style-type: none"> • kein in sich geschlossenes System (kein Grundsatzkonzept vorgestellt) • nur einige wenige allgemeine Prinzipien, wie Realisationsprinzip (Periodisierungsgrundsatz sowohl für Erträge als auch für Aufwendungen), Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung sowie Grundsatz, den Gewinn auf einheitliche Weise zu erfassen, außer außergewöhnliche Umstände rechtfertigen eine andere Vorgehensweise, Abschnittsprinzip (Art. 9 RLE) 	<ul style="list-style-type: none"> • für jeden Sachverhalt ist eine eigenständige steuerliche Regelung vorzugeben • der RLE ist autonom auszulegen • unklar, wie bei offenen Fragen vorzugehen ist, es sollte nicht auf das nationale Recht der Mitgliedstaaten zurückgegriffen werden • Übersichtlichkeit wird dadurch beeinträchtigt, dass zum Teil die gleichen Sachverhalte innerhalb des RLE an mehreren Stellen angesprochen werden (dies erschwert auch die Auslegung der im RLE enthaltenen Artikel)
G-5	Auslegung durch Gerichte	Finanzrechtsprechung (Finanzgerichte, Bundesfinanzhof)	<ul style="list-style-type: none"> • nicht geregelt (entsprechend dem Harmonisierungsziel der GKB / GUB: Europäischer Gerichtshof) • Anregung: Europäischer Gerichtshof 	möglicherweise Wechsel der gerichtlichen Zuständigkeit von den nationalen Gerichten der Mit-

			<p>wohl „überfordert“, deshalb Schaffung eines europäischen Fachgerichts für Steuerfragen („europäischer Steuergerichtshof“ / „europäischer Finanzgerichtshof“) überlegenswert (erfordert aber Änderung der EU-Verträge)</p> <p>EP: Einrichtung eines GKKB-Forums, an das sich Unternehmen und Mitgliedstaaten bei Fragen und Streitigkeiten im Zusammenhang mit der GKKB wenden können und das Leitlinien aufstellt (Art. 123a RLE); Hinweis: ggf. auch bei GKB / GUB sinnvoll</p>	gliedstaaten zum Europäischen Gerichtshof
G-6	Schema zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns	<p>Gewinnbegriff nach § 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 EStG</p> <p>Betriebsreinvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres</p> <p>- Betriebsreinvermögen zu Beginn des Wirtschaftsjahres</p> <p>= Veränderung des Eigenkapitals</p> <p>+ offene Gewinnausschüttungen, verdeckte Gewinnausschüttungen, Kapitalrückzahlungen bzw. Entnahmen</p> <p>- Kapitalerhöhungen, sonstige Gesellschaftereinlagen, verdeckte Einlagen bzw. Einlagen</p> <p>= Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG</p> <p>- steuerfreie Betriebseinnahmen</p> <p>+ nichtabziehbare Betriebsausgaben</p> <p>± Investitionsabzugsbetrag nach § 7g</p>	<p>Berechnungsschema nach Art. 10 i.V.m. Art. 4 Nr. 9, 10 RLE</p> <p>Erträge</p> <p>- steuerfreie Erträge</p> <p>- abziehbare Aufwendungen</p> <p>- sonstige abziehbare Posten (insbesondere Abschreibungen)</p> <p>= Steuerbemessungsgrundlage</p> <ul style="list-style-type: none"> keine Zahlungsrechnung, sondern Erfassung der Erträge und Aufwendungen im Zeitpunkt ihrer Realisierung (Periodisierung von Ein- und Auszahlungen, Art. 9 Abs. 1, Art. 17-Art. 19 RLE) bei der Abgrenzung der abziehbaren Aufwendungen und der steuerpflichti- 	<ul style="list-style-type: none"> technisch: GuV-orientierte Gewinnermittlung anstatt bilanzorientierte Gewinnermittlung (vergleichbar mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG) materiell: Übereinstimmung (Gewinn ergibt sich aus den betrieblich veranlassten Veränderungen des Eigenkapitals)

		Abs. 1-4 EStG = steuerpflichtiger Gewinn	gen Erträge wird in weiten Bereichen eine bilanzpostenorientierte Unterteilung vorgenommen <ul style="list-style-type: none"> • offen: Auswirkungen auf die Steuerabgrenzung im handelsrechtlichen Jahresabschluss (§ 274 HGB) 	
G-7	Erfassung des Werts der Wirtschaftsgüter	Buchwert innerhalb der Finanzbuchhaltung (bei steuerlichen Wahlrechten ggf. spezielles steuerliches Verzeichnis, § 5 Abs. 1 S. 2, 3 EStG)	<ul style="list-style-type: none"> • bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens entspricht der steuerliche Wert der Abschreibungsbasis von (einzeln) abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bzw. bei der Poolabschreibung dem Wert des Sammelpostens (Art. 4 Nr. 13 RLE) • Erstellung eines Anlagenregisters, in dem jedes Wirtschaftsgut (einschließlich der Ausgaben zur Verbesserung eines Wirtschaftsguts) einzeln einzutragen ist, (Art. 32 RLE) • unklar, ob in dem Anlagenregister nur die abschreibungsfähigen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu erfassen sind (so nach der systematischen Stellung des Art. 32 RLE) oder auch die nicht abschreibbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens • für Rückstellungen besteht faktisch auch eine Verpflichtung, diese im Einzelnen zu verzeichnen 	<ul style="list-style-type: none"> • materiell: Übereinstimmung (zumindest für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens) • offen: konkrete Ausgestaltung der Verzeichnisse • vergleichbar mit dem Verzeichnis nach § 4 Abs. 3 S. 5 EStG („Schattenbilanzierung“)

G-8	Begriffe	Betriebseinnahmen (analog zu § 4 Abs. 4 EStG) Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG)	<ul style="list-style-type: none"> • Erträge / Einkünfte / Erlöse (insbesondere Art. 4 Nr. 8 RLE) • abziehbare Aufwendungen, sonstige abziehbare Posten (insbesondere Art. 12, Art. 13 RLE, keine allgemeine Definition) EP: Ergänzung der nach Art. 12 RLE abziehbaren Aufwendungen um wiederkehrende Kosten im Zusammenhang mit dem Umweltschutz und der Verringerung der Kohlenstoffemissionen Vorschläge von DNK: in Art. 12 S. 2 RLE einheitliche Verwendung der Begriffe „Zuwendungen und Spenden“ an gemeinnützige Einrichtungen	materiell: Übereinstimmung
G-9	Gewinnverwendung (Ausschüttung / Entnahme bzw. Einstellung in die Gewinnrücklagen)	kein Einfluss auf die Höhe des Gewinns (§ 8 Abs. 3 S. 1 KStG)	kein Einfluss auf die Höhe des Gewinns (Art. 14 Abs. 1 Buchst. a, c RLE)	Übereinstimmung offen, soweit Einzelunternehmen und Personengesellschaften betroffen sind (Besonderheit: da RLE keine Regelung zum Steuersatz enthält, bei Personenunternehmen Fortführung der Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG möglich)
G-10-1	Trennung von betrieblichen und gesellschaftsrechtli-	Kapitalgesellschaften <ul style="list-style-type: none"> • Korrektur von unangemessenen Gesellschaft-Gesellschafter-Verträgen 	Kapitalgesellschaften <ul style="list-style-type: none"> • Zuwendungen zugunsten von (1) Anteilseignern, die natürliche Per- 	Kapitalgesellschaften <ul style="list-style-type: none"> • Übereinstimmung (Grundsatz)

<p>chen bzw. privaten Vorgängen</p>	<p>über verdeckte Gewinnausschüttungen bzw. verdeckte Einlagen (§ 8 Abs. 3 S. 3-6 KStG)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ausnahme: keine Korrektur bei Unterpreisleistungen des Gesellschafters (im grenzüberschreitenden Bereich ggf. Korrektur über § 1 AStG) • Besonderheiten: (1) bei beherrschenden Gesellschaftern liegt auch dann eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn es an einer klaren und eindeutigen, im Voraus abgeschlossenen zivilrechtlich wirksamen Vereinbarung fehlt oder wenn die tatsächliche Durchführung nicht mit der getroffenen Vereinbarung übereinstimmt, (2) bei beherrschenden Gesellschaftern liegt auch dann eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn gegen das Selbstkontrahierungsverbot nach § 181 BGB verstoßen wird, (3) unübliche Geschäfte gelten auch dann als verdeckte Gewinnausschüttung, wenn sie für die Kapitalgesellschaft vorteilhaft sind 	<p>sonen sind, an deren Ehegatten, Verwandte in aufsteigender oder absteigender gerader Linie oder an (2) verbundene Unternehmen i.S.d. Art. 78 RLE gelten nicht als abziehbare Ausgabe, wenn sie gemessen am Drittvergleich unangemessen sind (Beurteilungsmaßstab: Marktpreis, Art. 15, Art. 22 Abs. 1 Buchst. d RLE, Vorschläge von DNK: Marktwert)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zuwendungen des Gesellschafters zugunsten der Kapitalgesellschaft, die gemessen am Drittvergleich unangemessen sind, werden dann korrigiert, wenn es sich um Sachzuwendungen handelt (Beurteilungsmaßstab: Marktpreis, Art. 22 Abs. 1 Buchst. c RLE, Vorschläge von DNK: Marktwert und unabhängig, von wem die Sachzuwendungen kommen); vermutlich keine Korrektur bei Unterpreisleistungen des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft Vorschläge von DNK: Zusammenfassung der Buchst. c und d in Art. 22 Abs. 1 zu Buchst. c RLE • Drittvergleich für Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen (Art. 79 RLE); Definition der verbundenen Unternehmen in Art. 78 RLE 	<ul style="list-style-type: none"> • Besonderheiten: (1) keine korrespondierende Betrachtung (so § 8 Abs. 3 S. 4-6, § 8b Abs. 1 S. 2, 4 KStG), (2) keine Korrektur bei fehlenden Vereinbarungen, abweichender Durchführung, Verstoß gegen das Selbstkontrahierungsverbot, unüblichen Geschäften (3) bei (verdeckten) Einlagen Teilwert (ohne Gewinnaufschlag) und bei Sachzuwendungen des Gesellschafters zugunsten der Kapitalgesellschaft Marktpreis (wie beim gemeinen Wert mit Gewinnaufschlag), insbesondere bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens relevant
-------------------------------------	--	---	---

G10-2		Personenunternehmen <ul style="list-style-type: none"> • Korrektur über Entnahmen und Einlagen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4, 5 EStG) • Besonderheiten bei der Berechnung der Abschreibungssumme bei der Einlage von Wirtschaftsgütern, die zuvor zur Erzielung von Einkünften im Rahmen einer Überschusseinkunftsart genutzt wurden (§ 7 Abs. 1 S. 5, Abs. 4 S. 1 EStG) 	Personenunternehmen nicht geregelt (RLE beschränkt sich auf Kapitalgesellschaften)	Personenunternehmen bisherige Vorgehensweise fortführbar
G-11	Gewinnermittlungszeitraum	grundsätzlich 12 Monate; grundsätzlich Kalenderjahr, vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr möglich (§ 4a EStG)	grundsätzlich 12 Monate; vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr möglich (Art. 9 Abs. 4 RLE)	Übereinstimmung offen: Voraussetzungen für ein abweichendes Wirtschaftsjahr, Regeln zur Aufteilung bei abweichendem Wirtschaftsjahr
G-12	Einreichung der Gewinnermittlung	Bilanz und GuV sind dem Finanzamt nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln (E-Bilanz, § 5b EStG)	<ul style="list-style-type: none"> • Ermächtigung für die Kommission, in welcher Form die Steuererklärung und die erforderlichen Belege in elektronischer Form einzureichen sind (Art. 113 RLE) • Einrichtung einer zentralen Datenbank, in der die eingereichten konsolidierten Steuererklärungen und Belege gespeichert werden (Art. 115 RLE): Vermutung bei GKB / GUB keine zentrale Datenbank erforderlich EP: Kommission erarbeitet gemeinsam mit den Mitgliedstaaten ein einheitliches	Notwendigkeit zur Neukonzeption der Taxonomie für die E-Bilanz: Anpassung an die Gewinnermittlungsregeln der GKB / GUB

			Format der Steuererklärung (Einfügung eines Art. 110 Abs. 1a RLE)	
G-13	Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr	auf Antrag pauschalierte Gewinnermittlung in Abhängigkeit von der in diesem Betrieb geführten Tonnage (§ 5a EStG)	Schiffahrtsunternehmen, die einer besonderen Steuerregelung unterliegen, können von der Gruppe ausgenommen werden (Art. 104 Abs. 2 S. 2 RLE)	Fortführung der pauschalierten Gewinnermittlung nach § 5a EStG möglich

Tab. A-2: Grundsätze der Gewinnermittlung (Anwendungsbereich der GoB)

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
GoB-1	Dokumentationsgrundsätze	über Maßgeblichkeitsprinzip: systematischer Aufbau der Buchführung, Sicherung der Vollständigkeit der Konten, vollständige und verständliche Aufzeichnung, Beleggrundsatz, Grundsatz der Einzelerfassung, Aufbewahrungsgrundsatz, Grundsatz der internen Revision	keine geschlossene Regelung, aber spezielle Einzelvorschriften <ul style="list-style-type: none"> • vollständige und verständliche Aufzeichnungen (für die Aufzeichnung gruppeninterner Transaktionen sind einheitliche, hinreichend dokumentierende Methoden anzuwenden, Art. 59 Abs. 3 RLE) • ein einzelner Steuerpflichtiger bzw. jedes Mitglied einer Gruppe hat ausreichend detaillierte Aufzeichnungen und Belege zu erstellen, um eine ordnungsgemäße Anwendung der Richtlinie zu gewährleisten und die Durchführung der Steuerprüfung zu ermöglichen (Art. 117 RLE) • Bereitstellung von Informationen an die zuständigen Behörden (Pflicht zur 	keine Angabe möglich/offen (Vermutung: Übereinstimmung)

			<p>Aufbewahrung der Unterlagen, Art. 118 RLE)</p> <p>Dauer der Aufbewahrungspflicht nicht geregelt, aber Änderung der konsolidierten Steuererklärung bis spätestens drei Jahre nach dem letzten Termin der Einreichung möglich (Art. 114 Abs. 3 RLE)</p> <p>Einreichung der konsolidierten Steuererklärung innerhalb von neun Monaten nach Ende des Steuerjahres (Art. 109 Abs. 5 S. 2 RLE) bzw. Ausstellung einer von der Hauptsteuerbehörde geschätzten Steuerveranlagung nach Art. 112 RLE</p> <p>Ausstellung einer geänderten Steuerveranlagung innerhalb von sechs Jahren nach dem letzten Datum für die Einreichung der konsolidierten Steuererklärung möglich, wenn diese falsche Angaben enthält, die der Steuerpflichtige vorsätzlich oder grob fahrlässig gemacht hat bzw. innerhalb von zwölf Jahren, wenn aufgrund falscher Angaben ein Steuerverfahren eingeleitet wurde (Art. 114 Abs. 5 RLE)</p>	
GoB-2	Rahmengrundsätze	über Maßgeblichkeitsprinzip: Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 243 Abs. 2 HGB), Grundsatz der Richtigkeit (Grundsatz der Bilanzwahrheit, § 239	<ul style="list-style-type: none"> • Grundsatz der einheitlichen Gewinnermittlung (Art. 9 Abs. 3 RLE) speziell für Vorräte (Art. 29 Abs. 2 S.1 RLE) 	<ul style="list-style-type: none"> • Grundsatz der einheitlichen Gewinnermittlung: Übereinstimmung; sofern auch die

		<p>Abs. 2 HGB), Grundsatz der Vollständigkeit (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2, § 246 Abs. 1 HGB) ergänzt um den Grundsatz der Nichterfassung von schwebenden Geschäften, das Stichtagsprinzip (Abstellen auf die am Bilanzstichtag geltenden Preisverhältnisse) sowie die Abgrenzung zwischen wertbegründenden und werterhellenden Informationen, Grundsatz der Vergleichbarkeit (Bilanzidentität, formelle Bilanzstetigkeit, materielle Bilanzstetigkeit: Ansatz-, Bewertungsstetigkeit, § 246 Abs. 3, § 252 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 6 HGB), Grundsatz der Wirtschaftlichkeit (Wesentlichkeit, Relevanz) (ggf. in der Steuerbilanz stärkere Betonung des Objektivierungsgedankens)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • bei Rückstellungen Gebot zur Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen, wenn ihr Eintreten vernünftig erwartet werden kann (Art. 25 Abs. 2 Buchst. c RLE) 	<p>weiteren Grundsätze sinngemäß geregelt werden: Übereinstimmung</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ausnahme: im RLE weite Interpretation des Stichtagsprinzips
GoB-3	Systemgrundsätze	<p>über Maßgeblichkeitsprinzip: Grundsatz der Unternehmensfortführung (Going-Concern-Principle), Grundsatz der Zahlungsverrechnung, Nominalwertprinzip sowie Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung (Saldierungsverbot)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung (Art. 9 Abs. 2, Art. 32 RLE) • Ausnahmen: Bildung eines Sammelpostens („Poolabschreibung“, Art. 39 RLE), Bildung von Bewertungseinheiten (Art. 28 RLE), Bewertungsvereinfachungen (fifo-Verfahren, Durchschnittsbewertung, Art. 29 Abs. 1 RLE) 	<ul style="list-style-type: none"> • Grundsatz der Einzelerfassung: Übereinstimmung • sofern auch die weiteren Grundsätze sinngemäß geregelt werden: Übereinstimmung (mit einigen Ausnahmen)
GoB-4-	<p>Periodisierungsgrundsätze</p> <ul style="list-style-type: none"> • Grundsatz für 	<p>über Maßgeblichkeitsprinzip: Realisati-</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Realisationsprinzip (Periodisierung 	<p>grundsätzlich Überein-</p>

1	den Zeitpunkt der Erfassung von Erträgen und Aufwendungen	onsprinzip, Anschaffungswertprinzip, Abgrenzung von Aufwendungen der Sache nach, Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen der Zeit nach	<p>von Ein- und Auszahlungen, Art. 9 Abs. 1 RLE ergänzt um Art. 17-Art. 19 RLE): sowohl bei Erträgen als auch bei Aufwendungen Orientierung an rechtlichen Kriterien (nicht wirtschaftlicher Nutzen)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zeitpunkt für die Erfassung von Erträgen: Entstehung einer Forderung und die Höhe des Anspruchs kann mit angemessener Genauigkeit geschätzt werden (nicht „Barrealisation“, Art. 18 RLE) <p>Zeitpunkt der Erfassung von Aufwendungen: Entstehung einer Zahlungsverpflichtung und die Höhe der Verpflichtung kann mit angemessener Genauigkeit geschätzt werden; beim Erwerb von Waren sind die wesentlichen Risiken und Vorteile aufgrund des Eigentums an den Waren übergegangen, bei Dienstleistungen wurde die Leistung erhalten (Art. 19 RLE)</p> <p>Vorschläge von DNK: für Erträge genauere Definition des Realisationsprinzips (Art. 18 Abs. 1, 2 RLE)</p>	stimmung (sowohl bei „einmaligen“ Leistungen als auch bei zeitraumbezogenen Leistungen; sowohl beim Verkauf von Wirtschaftsgütern als auch für Erbringung von Dienstleistungen)
GoB-4-2	• Tausch	<ul style="list-style-type: none"> • Pflicht zur Gewinnrealisierung (§ 6 Abs. 6 EStG) • Wertmaßstab: gemeiner Wert 	<ul style="list-style-type: none"> • Pflicht zur Gewinnrealisierung (Art. 22 Abs. 1 Buchst. b RLE) • Wertmaßstab: Marktpreis <p>Vorschläge von DNK: Marktwert anstatt Marktpreis</p>	grundsätzlich Übereinstimmung (Annahme: gemeiner Wert entspricht Marktpreis bzw. Marktwert)

GoB-4-3	<ul style="list-style-type: none"> • langfristige Fertigung 	Gewinnrealisierung bei Übergabe (completed-contract-method)	<ul style="list-style-type: none"> • Definition: Abschluss eines Vertrags für die Fertigung, Installation, Bau oder die Erbringung von Dienstleistungen, Laufzeit überschreitet (voraussichtlich) 12 Monate • Wirkung: Gewinnrealisierung entsprechend dem Fertigstellungsgrad (percentage-of-completion-method, Art. 24 RLE) • Aufteilungsmaßstab: Wahlrecht zur Bestimmung des Fertigstellungsgrads: Verhältnis der angefallenen Kosten zu den voraussichtlichen Gesamtkosten (cost-to-cost-method) oder anhand einer sachkundigen Bewertung des Leistungsfortschritts (z.B. efforts-expended-method, units-of-work-performed-method), • keine Verlustantizipation durch außerplanmäßige Abschreibung, obwohl ansonsten für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens das Niederstwertprinzip gilt (Art. 21 S. 2 RLE geht als speziellere Norm Art. 29 Abs. 4 RLE vor); offen, ob ggf. Drohverlustrückstellung verrechenbar 	<ul style="list-style-type: none"> • weitere Interpretation des Realisationsprinzips: früherer Gewinnausweis • bei Verlusten: früherer Gewinnausweis (keine außerplanmäßige Abschreibung) • offen: konkrete Umsetzung, Zulässigkeit einer Drohverlustrückstellung
GoB-4-4	<ul style="list-style-type: none"> • Finanzanlagevermögen und finanzielle Verbindlichkeiten, 	Bewertung von Finanzinstrumenten, die von Kreditinstituten zu Handelszwecken gehalten werden, mit dem um einen Risikoabschlag verminderten beizulegenden	Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert (Art. 22 Abs. 1 Buchst. e i.V.m. Art. 23, Art. 4 Nr. 15 RLE) Vorschläge von DNK: Marktwert anstatt	weitere Interpretation des Realisationsprinzips: früherer Gewinnausweis (Ausdehnung des persön-

GoB-4-5	<p>die zu Handelszwecken gehalten werden (Wertpapierhandel)</p> <ul style="list-style-type: none"> Vereinnahmung von Dividenerträgen 	<p>Zeitwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG i.V.m. § 340, § 340e Abs. 3, 4 HGB)</p> <p>Gewinnverwendungsbeschluss (keine phasengleiche Vereinnahmung von Dividenerträgen)</p>	<p>beizulegender Zeitwert (Art. 23 Abs. 2 RLE)</p> <p>nicht geregelt (Vermutung: aus Art. 11 Buchst. c i.V.m. Art. 18 RLE Gewinnverwendungsbeschluss ableitbar)</p>	<p>lichen Anwendungsbereichs; kein Risikoabschlag)</p> <p>offen: Konkretisierung des Wertmaßstabs</p> <p>keine Angabe möglich/offen (Vermutung: Übereinstimmung)</p>
GoB-5-1	<p>Kapitalerhaltungsgrundsätze</p> <ul style="list-style-type: none"> Imparitätsprinzip dem Grunde nach (Verlustantizipation durch Rückstellungsbildung) 	<p>nein (keine Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, § 5 Abs. 4a S. 1 EStG)</p>	<p>ja (sofern Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften vom Rückstellungsbegriff des Art. 25 Abs. 1 RLE erfasst werden)</p>	<p>späterer Gewinnausweis</p>
GoB-5-2	<ul style="list-style-type: none"> Imparitätsprinzip der Höhe nach (Niederstwertprinzip einschl. Grundsatz der verlustfreien Bewertung, Höchstwertprinzip)⁸ 	<p>bei voraussichtlich dauernden Vermögensminderungen: Wahlrecht zur Teilwertabschreibung (Aktiva) bzw. Teilwertzuschreibung (Passiva)</p>	<p>bei voraussichtlich dauernden Vermögensminderungen: Berücksichtigung bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Art. 41 Abs. 1 RLE), bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen (Art. 29 Abs. 4 RLE) und bei passiven Wirtschaftsgütern (Art. 25 RLE)</p> <p>Vorschläge von DNK: Streichung des Art. 41 RLE</p>	<ul style="list-style-type: none"> bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens Übereinstimmung (Grundsatz) bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ggf. früherer Gewinnausweis

⁸ In diesem Teil der Tabelle werden nur die grundsätzlichen Aussagen zum Imparitätsprinzip formuliert. Die Einzelheiten werden bei den jeweiligen „Bilanzposten“ erläutert.

GoB-5-3	<ul style="list-style-type: none"> Grundsatz der Bewertungsvorsicht (Vorsichtsprinzip im engeren Sinne) 	<p>bei voraussichtlich vorübergehenden Vermögensminderungen: keine Berücksichtigung § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2, 3 EStG</p> <p>über Maßgeblichkeitsprinzip (ggf. in der Steuerbilanz stärkere Betonung des Objektivierungsgedankens)</p>	<p>bei voraussichtlich vorübergehenden Vermögensminderungen: Berücksichtigung bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen (Art. 29 Abs. 4 RLE) und bei passiven Wirtschaftsgütern (Art. 25 RLE)</p> <ul style="list-style-type: none"> keine explizite Regelung zum Grundsatz einer objektivierten Gewinnermittlung, nur einige Regelungen, die darauf hindeuten, dass der Grundsatz der Bewertungsvorsicht relevant ist, z.B. Erfassung von Erträgen bzw. Abzug von Aufwendungen nur, wenn der Anspruch bzw. die Verpflichtung mit angemessener Genauigkeit bestimmt werden kann (Art. 18, Art. 19 RLE), zuverlässige Schätzung bei der Bildung von Rückstellungen (Art. 25 RLE) und Pensionsrückstellungen (Art. 26 RLE) 	<p>weis,</p> <ul style="list-style-type: none"> bei den anderen Wirtschaftsgütern ggf. späterer Gewinnausweis bei Vorräten und passiven Wirtschaftsgütern ggf. späterer Gewinnausweis <p>keine Angabe möglich/offen (Vermutung: Übereinstimmung)</p>
---------	--	--	---	---

Tab. A-3: Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit von aktiven Wirtschaftsgütern

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
------	-------------	--------------	-----------	-----------

WG-1-1	Aktivierungsgegenstand (Aktivierungsgrundsatz)	aktives Wirtschaftsgut: Sachen und Rechte, sonstige wirtschaftliche Vorteile, sofern selbständig bewertbar	<ul style="list-style-type: none"> • nicht geregelt: es fehlt ein allgemeines Abgrenzungskriterium zwischen sofort abziehbaren Ausgaben und zu aktivierenden (zunächst erfolgsneutral zu behandelnden) Ausgaben • Abgrenzung zum Begriff „asset“ unklar zum Teil als Wirtschaftsgut, zum Teil als Vermögenswert bezeichnet (Vereinheitlichung empfehlenswert) 	keine Angabe möglich/offen (Vermutung: Übereinstimmung)
WG-1-2	Geschäfts- oder Firmenwert	ist ein Wirtschaftsgut	nicht geregelt (Vermutung: ist ein Wirtschaftsgut)	keine Angabe möglich/offen (Vermutung: Übereinstimmung)
WG-1-3	Beteiligung an einer Personengesellschaft	kein Wirtschaftsgut (Transparenzprinzip: Zurechnung des Gewinnanteils, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG)	kein Wirtschaftsgut (Transparenzprinzip: Zurechnung des Gewinnanteils, Art. 84 Abs. 1 RLE)	Übereinstimmung
WG-1-4	Abgrenzung der Wirtschaftsgüter untereinander	selbständige Bewertbarkeit (GoB: Einzelerfassung, § 6 Abs. 1 Einleitungssatz EStG)	nicht geregelt	keine Angabe möglich/offen

Tab. A-4: Konkrete Bilanzierungsfähigkeit von aktiven Wirtschaftsgütern

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
WG-2-1	Grundsatz	Aktivierungspflicht (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 246 Abs. 1 HGB, Vollständigkeitsgebot)	Einbeziehungspflicht (Tenor des RLE): die Anschaffungs- und Herstellungskosten können grundsätzlich erst im Zeitpunkt des Abgangs (Art. 20 RLE), über	Übereinstimmung

			Abschreibungen (Art. 32-Art. 42 RLE), im Zeitpunkt des Verbrauchs bzw. der Veräußerung (Art. 21 RLE) oder in dem Zeitpunkt, in dem die Uneinbringlichkeit feststeht (Art. 27 RLE), gewinnmindernd verrechnet werden	
WG-2-2	Besonderheiten für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (ohne Geschäfts- oder Firmenwert)	<ul style="list-style-type: none"> • selbst erstellt (einschl. selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Wirtschaftsgüter): Aktivierungsverbot • entgeltlich erworben: Aktivierungspflicht (§ 5 Abs. 2 EStG) 	<ul style="list-style-type: none"> • selbst erstellt: „Aktivierungsverbot“ • entgeltlich erworben: „Aktivierungspflicht“ (Art. 4 Nr. 14, Art. 14 Abs. 1 Buchst. i RLE) <p>Vorschläge von DNK: entgeltlicher Erwerb erfasst auch als Zuwendungen erhaltene Wirtschaftsgüter, Subventionen und Zuschüsse</p>	<p>Übereinstimmung</p> <p>Übereinstimmung</p>
WG-2-3	Besonderheiten für den Geschäfts- oder Firmenwert	<ul style="list-style-type: none"> • selbst erstellt (einschl. selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Wirtschaftsgüter): Aktivierungsverbot • entgeltlich erworben: Aktivierungspflicht (§ 5 Abs. 2 EStG) 	<p>nicht geregelt, sofern Geschäfts- oder Firmenwert ein Wirtschaftsgut ist</p> <ul style="list-style-type: none"> • selbst erstellt: „Aktivierungsverbot“ • entgeltlich erworben: „Aktivierungspflicht“ 	<p>keine Angabe möglich/offen (Vermutung: Übereinstimmung)</p>
WG-2-4	Besonderheiten für immaterielle Wirtschaftsgüter	<ul style="list-style-type: none"> • selbst erstellt: Aktivierungspflicht • entgeltlich erworben: Aktivierungs- 	<p>nicht geregelt, aus Art. 21 RLE lässt sich eine „Aktivierungspflicht“ ableiten</p>	<p>keine Angabe möglich/offen</p>

	Umlaufvermögens	pflicht (§ 5 Abs. 2 EStG i.V.m. § 246 Abs. 1 HGB, Vollständigkeitsgebot)		(Vermutung: Übereinstimmung)
WG-3	persönliche Zu-rechnung	<ul style="list-style-type: none"> • wirtschaftliches Eigentum (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 246 Abs. 1 S. 2 HGB geht § 39 AO vor, a.M. § 39 AO geht § 5 Abs. 1 S. 1 EStG vor, praktische Auswirkung dieser Diskussion gering) • Kriterien: Verfügung über das mit dem Wirtschaftsgut verbundene Nutzungspotenzial, Übernahme der damit zusammenhängenden Lasten, Auftreten nach außen wie der rechtliche Eigentümer, Übernahme des Risikos von Wertverlusten sowie der Chance von Wertsteigerungen; die Möglichkeit, von Wertsteigerungen zu profitieren, ist für die Zurechnung bedeutsamer als das Kriterium der Risikoübernahme • weitgehend einheitliche Kriterien für folgende Sachverhalte: Zugang eines Wirtschaftsguts vor Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums (insbesondere Eigentumsvorbehalt), Sicherungsübereignung, Verpfändung als Kreditsicherheit, Treuhandverhältnisse, Factoring, Nießbrauch, Gebäude auf fremdem Grund und Boden, Kommissionsgeschäfte, Pensions- 	<ul style="list-style-type: none"> • die Person, die alle materiellen Vorteile und Risiken aus einem Wirtschaftsgut des Anlagevermögens trägt; unabhängig davon, wer „rechtmäßiger“ Eigentümer ist; wer das Recht hat, ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens zu halten, es zu gebrauchen und über es zu verfügen und der das Risiko seines Verlustes oder seiner Zerstörung trägt, gilt auf jeden Fall als wirtschaftlicher Eigentümer (Art. 4 Nr. 20 RLE) • im Zusammenhang mit Abschreibungen: wirtschaftlicher Eigentümer; kann der wirtschaftliche Eigentümer nicht bestimmt werden, stehen die Abschreibungen dem rechtlichen Eigentümer zu (Art. 34 Abs. 1, 3 RLE) • Besonderheiten für Leasing in Art. 34 Abs. 2 RLE; Ermächtigung für die Kommission, den Begriff des rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümers insbesondere für das Leasing zu definieren (Art. 34 Abs. 5 RLE) 	keine Angabe möglich/offen (Vermutung: insbesondere beim Leasing tendenziell in größerem Umfang Zurechnung zum Leasingnehmer, bei den anderen Sachverhalten verhältnismäßig geringe Änderungen zu erwarten oder die Auswirkungen auf den Zeitpunkt des Gewinnausweises sind unbestimmt)

		geschäfte, Leasingverträge		
WG-4-1	sachliche Zurechnung bei Kapitalgesellschaften (Umfang des Betriebsvermögens)	alle Wirtschaftsgüter, die der Kapitalgesellschaft gehören (§ 8 Abs. 2 KStG)	nicht geregelt (aber auch ohne spezielle Regelung: alle Wirtschaftsgüter, die der Kapitalgesellschaft gehören)	Übereinstimmung
WG-4-2	sachliche Zurechnung bei Einzelunternehmern (Umfang des Betriebsvermögens)	zur Abgrenzung des betrieblichen Bereichs vom privaten bzw. gesellschaftsrechtlichen Bereich wird zwischen einheitlich genutzten Wirtschaftsgütern, gemischt genutzten beweglichen Wirtschaftsgütern und gemischt genutzten unbeweglichen Wirtschaftsgütern differenziert (R 4.2 EStR)	nicht geregelt (RLE beschränkt sich auf Kapitalgesellschaften)	bisherige Vorgehensweise fortführbar
WG-4-3	sachliche Zurechnung bei Personengesellschaften (Umfang des Betriebsvermögens)	<ul style="list-style-type: none"> • alle Wirtschaftsgüter, die der Personengesellschaft gehören (Gesamthandsvermögen, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) • Wirtschaftsgüter, die einem Gesellschafter gehören und dem Betrieb der Personengesellschaft oder der Beteiligung des Gesellschafters dienen (Sonderbetriebsvermögen) • Besonderheiten: (1) private Nutzung eines Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens durch einen Gesellschafter, (2) § 15 EStG geht Zurechnung zum eigenen Betriebsvermögen des Gesellschafters vor 	nicht geregelt (RLE beschränkt sich auf Kapitalgesellschaften)	bisherige Vorgehensweise fortführbar (im grenzüberschreitenden Bereich bei Personengesellschaften Problematik bei Sondervergütungen / Sonderbetriebsvermögen)

Tab. A-5: Wertmaßstäbe

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
W-1-1	Anschaffungskosten • Grundsatz	Aufwendungen, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit es sich um Einzelkosten handelt (§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG, H 6.2 EStH, § 255 Abs. 1 HGB)	<ul style="list-style-type: none"> • Kosten, die direkt mit dem Erwerb eines Wirtschaftsguts zusammenhängen (abgeleitet aus Art. 33 Abs. 1 S. 1, 2, Art. 29 Abs. 2 S. 2 RLE) • unklar, ob Kosten für die Versetzung in die Betriebsbereitschaft einzubeziehen oder sofort abziehbar sind 	keine Angabe möglich/offen (wenn Kosten für die Versetzung in die Betriebsbereitschaft nicht einzubeziehen sind: späterer Gewinnausweis)
W-1-2	• Besonderheiten bei Fremdkapitalzinsen	keine gesetzliche Regelung (aus Billigkeitsgründen Einbezug als Bilanzierungshilfe akzeptiert)	nicht geregelt	keine Angabe möglich/offen
W-2-1	Herstellungskosten • Grundsatz	Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Wirtschaftsguts entstehen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG, H 6.3 EStH, § 255 Abs. 2 S. 1 HGB) → produktionsbezogener Vollkostenbegriff	<ul style="list-style-type: none"> • Kosten, die direkt mit der Herstellung eines Wirtschaftsguts zusammenhängen (Art. 29 Abs. 2 S. 2, 4, Art. 33 Abs. 1 S. 1, 3 RLE) • Bei Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens werden Gemeinkosten nur dann in die Herstellungskosten einbezogen, falls sie ansonsten nicht abziehbar wären (Art. 33 Abs. 1 S. 3 RLE). • Bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht, die Gemeinkosten einzu- 	offen: Herstellungskosten nicht eindeutig definiert, ggf. Einschränkung auf Einzelkosten ggf. späterer Gewinnausweis

			<p>beziehen, sofern vor Anwendung der GKB / GUB das nationale Gewinnermittlungsrecht vorsah, dass Gemeinkosten zu den Herstellungskosten gehören (Art. 29 Abs. 2 S. 4 RLE)</p> <p>→ möglicherweise Beschränkung auf Einzelkosten (Teilkostenbegriff)</p> <p>Vorschläge von DNK: Streichung des Art. 29 Abs. 2 S. 4 RLE und des Art. 33 Abs. 1 S. 3 RLE</p>	
W-2-2	<ul style="list-style-type: none"> • Materialeinzelkosten, Fertigungseinzelkosten, Sondereinzelkosten der Fertigung 	Einbezugspflicht	Einbezugspflicht	Übereinstimmung
W-2-3	<ul style="list-style-type: none"> • Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten, Wertverzehr des Anlagevermögens 	Einbezugspflicht (R 6.3 Abs. 1, 2, 4 EStR)	Behandlung von Gemeinkosten unklar	möglicherweise späterer Gewinnausweis
W-2-4	<ul style="list-style-type: none"> • allgemeine Verwaltungsgemeinkosten, Aufwendungen im sozialen Bereich (z.B. betriebliche Al- 	Einbezugspflicht (R 6.3 Abs. 1, 3 EStR)	möglicherweise keine Einbezugspflicht	möglicherweise späterer Gewinnausweis

W-2-5	<ul style="list-style-type: none"> tersversorgung) • Fremdkapitalzinsen, soweit sie die Fertigung betreffen und auf den Zeitraum der Herstellung entfallen 	Einbezugswahlrecht (in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben, R 6.3 Abs. 5 EStR)	nicht geregelt	keine Angabe möglich
W-2-6	<ul style="list-style-type: none"> • Vertriebskosten 	Einbezugsverbot	nicht geregelt (Vermutung: Einbezugsverbot)	keine Angabe möglich (Vermutung: Übereinstimmung)
W-2-7	<ul style="list-style-type: none"> • Gemeinkosten, die nicht notwendig sind, die unangemessen sind oder die nicht auf die Herstellung entfallen 	Einbezugsverbot	nicht geregelt (Vermutung: Einbezugsverbot)	keine Angabe möglich (Vermutung: Übereinstimmung)
W-2-8	<ul style="list-style-type: none"> • kalkulatorische Kosten 	Einbezugsverbot	nicht geregelt (Vermutung: Einbezugsverbot)	keine Angabe möglich (Vermutung: Übereinstimmung)
W-3-1	Erweiterungen oder Verbesserungen von Wirtschaftsgütern (grundsätzliche Regelung)	Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand: Maßnahmen, durch die das Wirtschaftsgut erweitert wird oder sich der bisherige Zustand des Wirtschaftsguts wesentlich verbessert (§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG i.V.m. § 255 Abs. 2 S. 1 HGB)	Abgrenzung zwischen (sofort) abziehbaren Aufwendungen und Verbesserungskosten: Maßnahmen, durch die die Substanz eines Wirtschaftsguts erweitert wird oder die Nutzungsmöglichkeiten eines Wirtschaftsguts wesentlich verbessert wird oder die mehr als 10% der ursprüng-	Übereinstimmung (Grundsatz) tendenziell früherer Ge-

			lichen Abschreibungsbasis (i.d.R. Anschaffungs- oder Herstellungskosten) betragen (betrifft nur Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, Art. 4 Nr. 18, Art. 14 Abs. 1 Buchst. i, Art. 35 RLE)	winnausweis
W-3-2	<p>Besonderheiten bei Baumaßnahmen an bestehenden Gebäuden</p> <ul style="list-style-type: none"> • Versetzung in betriebsbereiten Zustand • umfangreiche Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen nach Anschaffung • bei Vollverschleiß • Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen und bei Baudenkmalern 	<p>Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG, § 255 Abs. 1 HGB)</p> <p>anschaffungsnahe Herstellungskosten (15%-Grenze, § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG)</p> <p>Herstellungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG)</p> <p>Wahlrecht zwischen sofortigem Abzug oder gleichmäßiger Verteilung zwischen 2 und 5 Jahren (§ 11a, § 11b EStG)</p>	<p>nicht geregelt</p> <p>nicht geregelt</p> <p>nicht geregelt</p> <p>nicht geregelt</p>	<p>keine Angabe möglich</p> <p>keine Angabe möglich</p> <p>keine Angabe möglich</p> <p>keine Angabe möglich</p>

W-4-1	Bewertungsvereinfachungen • Festbewertung	bei Sachanlagevermögen sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen: Wahlrecht (§ 240 Abs. 3, § 256 S. 2 HGB, in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben)	nicht geregelt	keine Angabe möglich
W-4-2	• Gruppenbewertung	bei gleichartigen Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens: Wahlrecht (§ 240 Abs. 4, § 256 S. 2 HGB, in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben)	nicht geregelt	keine Angabe möglich
W-4-3	• Verbrauchs- oder Veräußerungsfolgeverfahren	bei gleichartigen Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens: • Durchschnittsbewertung (Grundsatz der Wirtschaftlichkeit, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG) • lifo-Verfahren (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG)	bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen, die austauschbar sind, sowie von Wirtschaftsgütern, die nicht für bestimmte Vorhaben getrennt werden: • gewichtete Durchschnittsmethode • fifo-Verfahren (Art. 29 Abs. 1, 3, Art. 21 i.V.m. Art. 4 Nr. 19 RLE)	Auswirkungen unbestimmt • Übereinstimmung • früherer Gewinnausweis (bei steigenden Preisen)
W-5	Teilwert	Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortsetzt (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG)	kein vergleichbarer Wertmaßstab (ggf. Marktpreis)	keine Angabe möglich
W-6	gemeiner Wert	Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung	• monetäre Gegenleistung (Art. 22 Abs. 1 Buchst. a RLE)	keine Angabe möglich (Vermutung: Übereinstimmung)

		zu erzielen wäre; Berücksichtigung von allen Umständen, die den Preis beeinflussen, ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 2 BewG)	<ul style="list-style-type: none"> • Marktpreis (Art. 22 Abs. 1 Buchst. b, c, d RLE) Vorschläge von DNK: Marktwert • beizulegender Zeitwert (Art. 22 Abs. 1 Buchst. e RLE) Vorschläge von DNK: Marktwert (Art. 22 Abs. 1 Buchst. d RLE) <p>eine Definition der Begriffe „Marktpreis/Marktwert“ sowie „beizulegender Zeitwert“ fehlt; Vermutung, dass Marktpreis dem gemeinen Wert entspricht</p>	Konkretisierung der Vergleichsmaßstäbe
--	--	---	--	--

Tab. A-6: Folgebewertung für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
naWG-1	Definition	Wirtschaftsgüter, die keiner Abnutzung unterliegen	<ul style="list-style-type: none"> • Sachanlagen, die keinem Verschleiß und keiner Alterung unterliegen, insbesondere Grund und Boden, Kunstgegenstände, Antiquitäten und Juwelen, sowie Wirtschaftsgüter des Finanzanlagevermögens (Art. 40, Art. 4 Nr. 15 RLE) • offen: ob unter diese Definition auch Finanzanlagen fallen, die nach deutschem Verständnis dem Umlaufvermögen zugerechnet werden <p>Vorschläge von DNK: Finanzanlagevermögen umfasst nicht zu Handelszwecken gehaltenes Finanzanlagever-</p>	Übereinstimmung

			<p>mögen und von Versicherungsunternehmen gehaltene Vermögenswerte (Art. 4 Nr. 14 RLE); Konkretisierung der Anteile an verbundenen Unternehmen und Beteiligungen (Art. 4 Nr. 15 RLE)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ermächtigung für die Kommission, zur Konkretisierung der Kategorien von Anlagevermögen (Art. 42 RLE) 	
naWG-2	Verrechnung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (einschließlich Herstellungsaufwand bzw. Verbesserungskosten)	im Zeitpunkt des Abgangs aus dem Betriebsvermögen (Veräußerung, Entnahme)	im Jahr der Veräußerung (Art. 20 RLE)	Übereinstimmung (Entnahme im RLE aufgrund der Beschränkung auf Kapitalgesellschaften nicht angesprochen)
naWG-3	außerplanmäßige Abschreibungen	<ul style="list-style-type: none"> • bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen: Wahlrecht zur Teilwertabschreibung • bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen: keine Abwertung • Konkretisierung des Vergleichswerts: Teilwertvermutungen, Widerlegung 	<ul style="list-style-type: none"> • bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen: Wahlrecht zur „Sonderabschreibung“ (Art. 41 Abs. 1 RLE) Voraussetzung: Gewinn aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts ist steuerpflichtig • bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen: keine Abwertung (keine Verrechnung durch Abzug von der steuerlichen Bemessungsgrundlage) • Vergleichswert nicht definiert (ggf. nach Art. 22 Abs. 1 RLE Marktpreis; 	<ul style="list-style-type: none"> • Übereinstimmung (Grundsatz) • Übereinstimmung • mögliche Abweichung beim Vergleichswert:

		<p>der Teilwertvermutungen (R 6.7 EStR); relativ hohe Anforderungen an die Gründe, mit denen die Teilwertvermutungen widerlegt werden können</p> <ul style="list-style-type: none"> • Abgrenzung zwischen voraussichtlich dauernden und voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen: Konkretisierung der Kriterien durch die Finanzverwaltung • bei Werterholung: Wertaufholungsgebot (Obergrenze Anschaffungs- oder Herstellungskosten) <p>§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG</p>	<p>Vorschläge von DNK: Marktwert)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Abgrenzung zwischen voraussichtlich dauernden und voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen: nicht geregelt • bei Werterholung: Wertaufholungsgebot (Obergrenze Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Verrechnung durch Erhöhung der steuerlichen Bemessungsgrundlage, Art. 41 Abs. 2 RLE) <p>Art. 41 RLE</p> <p>Vorschläge von DNK: Streichung des Art. 41 RLE</p>	<p>Marktpreis (gemeiner Wert) anstatt Teilwert</p> <ul style="list-style-type: none"> • offener Punkt: Konkretisierung des Wertmaßstabs • offener Punkt: Abgrenzung zwischen voraussichtlich dauernden und voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen • Übereinstimmung
naWG-4	Übertragung von Veräußerungsgewinnen	unter bestimmten Voraussetzungen bei der Veräußerung von Grund und Boden auf Grund und Boden, Aufwuchs auf Grund und Boden sowie Gebäude und für Personenunternehmen bei der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft auf Anteile an einer Kapitalgesellschaft, abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter oder Gebäude (§ 6b EStG)	nicht möglich (Art. 38 RLE)	engerer Anwendungsbereich (früherer Gewinnausweis)

Tab. A-7: Geringwertige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
GWG-1	Definition	abnutzbare bewegliche (materielle) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 410 € bzw. 1.000 € betragen (§ 6 Abs. 2, Abs. 2a EStG)	materielle Wirtschaftsgüter und entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter, die einzeln bewertet werden können und länger als zwölf Monate dem Unternehmenszweck dienen und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten weniger als 1.000 € betragen, gehören nicht zum Anlagevermögen (Art. 4 Nr. 14 RLE)	<ul style="list-style-type: none"> • selbständige Nutzungsfähigkeit ist nicht erforderlich (späterer Gewinnausweis) • keine Beschränkung auf bewegliche (materielle) Wirtschaftsgüter, sondern auch Einbezug von immateriellen Wirtschaftsgütern (im Einzelfall späterer Gewinnausweis) • kein Wahlrecht (ggf. früherer Gewinnausweis) • nur eine Wertgrenze (ggf. späterer Gewinnausweis) • Wertgrenze schließt Grenzwert nicht ein (vernachlässigbarer Unterschied)
GWG-2	Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 EStG	<ul style="list-style-type: none"> • Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 410 € Wahlrecht zum sofortigen Abzug der 	<ul style="list-style-type: none"> • Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 1.000 € Pflicht zum sofortigen Abzug der An- 	<ul style="list-style-type: none"> • Übereinstimmung (Grundsatz)

		<p>Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder planmäßige Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer</p> <p>Wahlrecht kann für jedes Wirtschaftsgut getrennt ausgeübt werden (wirtschaftsgutbezogenes Wahlrecht)</p> <p>Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten über 150 €</p> <p>Führung eines Verzeichnisses bzw. gesonderte Verbuchung</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten über 410 € <p>Pflicht zur Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (§ 7 EStG)</p>	<p>schaftungs- oder Herstellungskosten</p> <ul style="list-style-type: none"> • keine Vorgabe zur Führung eines Verzeichnisses 	<ul style="list-style-type: none"> • späterer Gewinnausweis
GWG-3	Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG	<ul style="list-style-type: none"> • Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter 150 € sofortiger Abzug der Anschaffungs- oder Herstellungskosten • Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten zwischen 150 € und 1.000 € Wahlrecht zur Bildung eines Sammelpostens, der linear über fünf Jahre aufzulösen ist, oder planmäßige Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer <p>Wahlrecht ist für alle Wirtschaftsgüter eines Jahres einheitlich auszuüben (wirtschaftsjahrbezogenes Wahlrecht)</p>	<p>Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 1.000 €</p> <p>Pflicht zum sofortigen Abzug der Anschaffungs- oder Herstellungskosten</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Übereinstimmung • späterer Gewinnausweis

Tab. A-8: Folgebewertung für abnutzbare, langlebige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
alWG-1	Definition	keine spezielle Definition, da bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens Unterscheidung zwischen langlebigen und nicht langlebigen Wirtschaftsgütern nicht bedeutsam	<ul style="list-style-type: none"> • Gebäude Vorschläge von DNK: unbewegliches Vermögen (Art. 36 Abs. 1 Buchst. a RLE, in Art. 4 Nr. 16 RLE wurde die Änderung allerdings nicht vorgenommen; es fehlt eine Definition, was unter unbeweglichem Vermögen zu verstehen ist) • Flugzeuge und Schiffe sowie Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von mindestens 15 Jahren • immaterielle Wirtschaftsgüter einschließlich Geschäfts- oder Firmenwert (auch wenn deren Nutzungsdauer weniger als 15 Jahre beträgt) (Art. 4 Nr. 14, 16, Art. 36 Abs. 1 RLE) • Ermächtigung für die Kommission, zur Konkretisierung der Kategorien von Anlagevermögen (Art. 42 RLE) • keine Angaben, wie die Nutzungsdauer zu bestimmen ist 	neues Abgrenzungskriterium (Auswirkungen unbestimmt) offen, wie die Nutzungsdauer für die Abgrenzung zu bestimmen ist
alWG-2-1	planmäßige Abschreibungen <ul style="list-style-type: none"> • Konzeption 	<ul style="list-style-type: none"> • Einzelabschreibung über die Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts (§ 6 Abs. 1 Nr. 1, § 7 EStG) 	<ul style="list-style-type: none"> • Einzelabschreibung über die Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts (Art. 13, Art. 36 RLE) 	Übereinstimmung

alWG-2-2	<ul style="list-style-type: none"> • Abschreibungssumme 	<ul style="list-style-type: none"> • Komponentenansatz nicht anwendbar • Pflicht zur Verrechnung der planmäßigen Abschreibungen • Anschaffungs- oder Herstellungskosten (einschließlich Herstellungsaufwand, § 6 Abs. 1 Nr. 1, § 7 Abs. 1 S. 1 EStG) • ein Restwert ist nur dann anzusetzen, wenn dieser absolut und im Vergleich zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten erheblich ist und ausreichend sicher bestimmt werden kann, insbesondere bei Schiffen (Schrottwert) und bei Wirtschaftsgütern mit großem Eigengewicht oder aus wertvollem Material (H 7.3 EStH) 	<ul style="list-style-type: none"> • Komponentenansatz nicht anwendbar • Pflicht zur Verrechnung der planmäßigen Abschreibungen (Art. 34 Abs. 4 RLE) • Anschaffungs- oder Herstellungskosten (einschließlich Verbesserungskosten, Art. 33 Abs. 1 RLE) • offen ist, ob ein Restwert zu berücksichtigen ist (Vermutung: keine Berücksichtigung) 	<p>Vermutung: Übereinstimmung</p>
alWG-2-3	<ul style="list-style-type: none"> • Abschreibungsdauer 	<p>betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 1 S. 2 EStG)</p> <ul style="list-style-type: none"> • bewegliche Wirtschaftsgüter: AfA-Tabellen (15 Jahre oder länger) • immaterielle Wirtschaftsgüter: sonstige Erfahrungswerte • Gebäude: i.d.R. 33 1/3 Jahre (§ 7 Abs. 4-5 EStG) 	<p>keine allgemeine Leitlinie, sondern einige konkrete Vorgaben</p> <ul style="list-style-type: none"> • bewegliche Wirtschaftsgüter: 15 Jahre (Art. 36 Abs. 1 Buchst. b RLE) • immaterielle Wirtschaftsgüter: Zeitraum, in dem das Wirtschaftsgut Rechtsschutz genießt oder für den das Recht gewährt wurde; kann dieser Zeitraum nicht bestimmt werden 15 Jahre (Art. 36 Abs. 1 Buchst. c RLE) • Gebäude: 40 Jahre (Art. 36 Abs. 1 Buchst. a RLE) 	<ul style="list-style-type: none"> • späterer Gewinnausweis • grundsätzlich Übereinstimmung • früherer Gewinnausweis

Nachweis einer tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer möglich (§ 7 Abs. 4 S. 2 EStG)

- Geschäfts- oder Firmenwert: 15 Jahre (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG)
- bei beweglichen Wirtschaftsgütern und bei Gebäuden: Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer möglich
- bei gebrauchten Gebäuden: grundsätzlich voller (neuer) Abschreibungszeitraum, aber Nachweis einer tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer möglich (§ 7 Abs. 4 S. 2 EStG)
- bei gebrauchten beweglichen Wirtschaftsgütern: betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer

Vorschläge von DNK: unbewegliches Vermögen anstatt Gebäude

- Geschäfts- oder Firmenwert: sofern kein kürzerer Zeitraum nachgewiesen werden kann, 15 Jahre (Art. 36 Abs. 1 Buchst. c RLE)
- bei Gebäuden und langlebigen Sachanlagen: kein Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer möglich (Art. 36 Abs. 1 RLE)

Vorschläge von DNK: unbewegliches Vermögen anstatt Gebäude

Hinweis: auch keine indirekte Verrechnung durch eine außerplanmäßige Abschreibung (offen, wie zu verfahren ist, wenn das Wirtschaftsgut vor Ablauf der gesetzlich vorgegebenen Nutzungsdauer nicht mehr eingesetzt werden kann)

- bei gebrauchten Gebäuden: 40 Jahre, bei Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer: Abschreibung über kürzere Nutzungsdauer (Art. 4 Nr. 17, Art. 36 Abs. 2 Buchst. a RLE)

Vorschläge von DNK: unbewegliches Vermögen anstatt Gebäude

- bei gebrauchten langlebigen Sachanlagen: 15 Jahre, bei Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer: Abschreibung

- im Einzelfall späterer Gewinnausweis
- ggf. früherer Gewinnausweis

- tendenziell Übereinstimmung

- tendenziell Übereinstimmung

alWG-2-4	<ul style="list-style-type: none"> • Abschreibungsmethode 	<ul style="list-style-type: none"> • bei gebrauchten immateriellen Wirtschaftsgütern: betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer • bewegliche Wirtschaftsgüter: Wahlrecht zwischen linearer Abschreibung oder Leistungsabschreibung und in einzelnen Jahren geometrisch-degressiver Abschreibung (§ 7 Abs. 1, 2 EStG) • Gebäude: lineare Abschreibung (§ 7 Abs. 4 EStG) • immaterielle Wirtschaftsgüter (einschl. Geschäfts- oder Firmenwert): lineare Abschreibung (§ 7 Abs. 1 EStG) • Abbaubetriebe: Wahlrecht zwischen linearer Abschreibung und Abschreibung entsprechend der Substanzverringerung (§ 7 Abs. 1, 6 EStG) 	<ul style="list-style-type: none"> über kürzere Nutzungsdauer (Art. 4 Nr. 17, Art. 36 Abs. 2 Buchst. b RLE) • bei gebrauchten immateriellen Wirtschaftsgütern: 15 Jahre, bei Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer: Abschreibung über diese kürzere Nutzungsdauer (Art. 4 Nr. 17, Art. 36 Abs. 2 Buchst. c RLE) • bewegliche Wirtschaftsgüter: lineare Abschreibung (Art. 36 Abs. 1 S. 1 RLE) • Gebäude: lineare Abschreibung (Art. 36 Abs. 1 S. 1 RLE) • immaterielle Wirtschaftsgüter (einschl. Geschäfts- oder Firmenwert): lineare Abschreibung (Art. 36 Abs. 1 S. 1 RLE) • Abbaubetriebe: nicht geregelt (Vermutung lineare Abschreibung, Art. 36 Abs. 1 S. 1 RLE) 	<ul style="list-style-type: none"> • tendenziell Übereinstimmung (auch beim Geschäfts- oder Firmenwert) • bei linearer Abschreibung Übereinstimmung (Regelfall) bei Leistungsabschreibung Auswirkung unbestimmt • Übereinstimmung • Übereinstimmung • bei linearer Abschreibung Übereinstimmung bei Abschreibung entsprechend der Substanzverringerung: Auswirkungen unbestimmt
alWG-2-5	<ul style="list-style-type: none"> • Wechsel der 	grundsätzlich nicht zulässig (§ 7 Abs. 3 EStG)	nicht relevant	--

	Abschreibungsmethode	(sofern geometrisch-degressive Abschreibung noch zulässig: Übergang von geometrisch-degressiver Abschreibung zur linearen Abschreibung möglich)		
alWG-2-6	<ul style="list-style-type: none"> • Abschreibungen im Jahr des Zugangs 	zeitanteilig (§ 7 Abs. 1 S. 4, Abs. 2 S. 3 EStG, R 7.4 Abs. 1, 2 EStR)	voller Jahresbetrag (Art. 37 Abs. 1 S. 1 RLE)	späterer Gewinnausweis
alWG-2-7	<ul style="list-style-type: none"> • Abschreibungen im Jahr des Abgangs 	zeitanteilig (R 7.4 Abs. 8 EStR)	keine Abschreibung (Art. 37 Abs. 1 S. 2 RLE)	zwar früherer Gewinnausweis, aber materielle Auswirkung durch entsprechend geringeren Veräußerungsgewinn ausgeglichen (Ausnahme, Übertragung des Veräußerungsgewinns auf Ersatzwirtschaftsgut möglich)
alWG-2-8	<ul style="list-style-type: none"> • Änderungen des Abschreibungsplans nach außerplanmäßiger Abschreibung, Zuschreibung oder nach Aktivierung von Herstellungsaufwand / Verbesserungskosten 	Verteilung des (niedrigeren bzw. höheren) Restbuchwerts auf die Restnutzungsdauer, ggf. Neufestsetzung der Nutzungsdauer (§ 11c Abs. 2 EStDV, R 7.3 Abs. 5, R 7.4 Abs. 9 EStR)	keine spezielle Regelung (bei Verbesserungskosten vermutlich Verteilung auf die Restnutzungsdauer des Wirtschaftsguts, da keine Neubestimmung der Abschreibungsdauer vorgesehen; sofortiger Abzug von Verbesserungskosten nicht möglich und Anwendung der ansonsten für das betrachtete Wirtschaftsgut geltenden Regeln, Art. 14 Abs. 1 Buchst. i, Art. 35 RLE) Vorschläge von DNK: Verbesserungskosten für unbewegliches Vermögen, das von einem Steuerpflichtigen gemietet wird, können einzeln linear über eine Nut-	keine Angabe möglich/offen

			zungsdauer von 40 Jahren bzw. bei Nachweis einer geringeren Nutzungsdauer, über einen kürzeren Zeitraum abgeschrieben werden (Art. 35 S. 2 RLE)	
alWG-3	außerplanmäßige Abschreibungen	<ul style="list-style-type: none"> • bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen: Wahlrecht zur Teilwertabschreibung • bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen: keine Abwertung • Konkretisierung des Vergleichswerts: Teilwertvermutungen, Widerlegung der Teilwertvermutungen (R 6.7 EStR); relativ hohe Anforderungen an die Gründe, mit denen die Teilwertvermutungen widerlegt werden können • Abgrenzung zwischen voraussichtlich dauernden und voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen: Konkretisierung der Kriterien durch die Finanzverwaltung • bei Werterholung: Wertaufholungsgebot (Obergrenze Anschaffungs- oder Herstellungskosten) Besonderheit beim Geschäfts- oder Firmenwert: Wertaufholungsverbot (Trennungstheorie, § 5 Abs. 2 EStG) bzw. Wertaufholungsgebot (Einheitstheorie, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG) 	nicht möglich	<ul style="list-style-type: none"> • bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen: ggf. früherer Gewinnausweis • bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen: Übereinstimmung

		§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG		
alWG-4	Übertragung von Veräußerungsgewinnen	<p>unter bestimmten Voraussetzungen möglich (§ 6b EStG)</p> <ul style="list-style-type: none"> • bei der Veräußerung von Aufwuchs an Grund und Boden auf Aufwuchs auf Grund und Boden und Gebäude • bei der Veräußerung von Gebäuden auf Gebäude • bei der Veräußerung von Binnenschiffen auf Binnenschiffe 	unter bestimmten Voraussetzungen möglich (Art. 38 RLE)	weiterer Anwendungsbereich (späterer Gewinnausweis)

Tab. A-9: Folgebewertung für abnutzbare, nicht langlebige (bewegliche) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
anlWG-1	Definition	keine spezielle Definition, da bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens Unterscheidung zwischen langlebigen und nicht langlebigen Wirtschaftsgütern nicht bedeutsam	<p>Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von weniger als 15 Jahren (Art. 4 Nr. 14 RLE, Umkehrschluss aus Art. 4 Nr. 16 RLE)</p> <p>Ermächtigung für die Kommission, zur Konkretisierung der Kategorien von Anlagevermögen (Art. 42 RLE)</p> <p>keine Angaben, wie die Nutzungsdauer zu bestimmen ist</p>	<p>neues Abgrenzungskriterium (Auswirkungen unbestimmt)</p> <p>offen, wie die Nutzungsdauer für die Abgrenzung zu bestimmen ist</p>
anlWG-2-1	<p>planmäßige Abschreibungen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Konzeption 	Einzelabschreibung über die Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts (§ 6 Abs. 1 Nr. 1, § 7 EStG)	Bildung eines Sammelpostens, der jährlich mit 25% abgeschrieben wird (unendlich geometrisch-degressive Abschreibung, Art. 39 i.V.m. Art. 36, Art. 40 RLE)	konzeptionelle Abweichung (Aufhebung des Grundsatzes der Einzelerfassung und Einzelbewertung)

anlWG-2-2	<ul style="list-style-type: none"> • Abschreibungssumme 	<p>Pflicht zur Verrechnung der planmäßigen Abschreibungen</p> <p>Anschaffungs- oder Herstellungskosten (einschließlich Herstellungsaufwand)</p> <p>Restwert nicht relevant (keine Minderung der Abschreibungssumme)</p>	<p>Abweichung von dem ansonsten nach Art. 9 Abs. 2 RLE geltenden Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung</p> <p>Pflicht zur Verrechnung der planmäßigen Abschreibungen (Art. 34 Abs. 4 RLE)</p> <p>Anschaffungs- oder Herstellungskosten (einschließlich Verbesserungskosten)</p> <p>Restwert nicht relevant (keine Minderung der Abschreibungssumme)</p>	Übereinstimmung (Grundsatz)
anlWG-2-3	<ul style="list-style-type: none"> • Abschreibungsdauer 	<p>betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 1 S. 2 EStG): AfA-Tabellen; Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer möglich</p>	<p>unendlich geometrisch-degressive Abschreibung mit einem Abschreibungssatz von 25% (Art. 39 Abs. 1 RLE), entspricht einer Kapitalbindungsdauer von 4 Jahren</p>	<p>Kapitalbindungsdauer < 4 Jahre (bei linearer Abschreibung: durchschnittliche Nutzungsdauer < 7 Jahre): früherer Gewinnausweis</p> <p>Kapitalbindungsdauer > 4 Jahre (bei linearer Abschreibung: durchschnittliche Nutzungsdauer > 7 Jahre): späterer Gewinnausweis</p>
anlWG-2-4	<ul style="list-style-type: none"> • Abschreibungsmethode 	<p>Wahlrecht zwischen linearer Abschreibung oder Leistungsabschreibung und in einzelnen Jahren geometrisch-degressiver Abschreibung (§ 7 Abs. 1, 2 EStG)</p>	<p>unendliche geometrisch-degressive Abschreibung (Art. 39 RLE)</p>	Auswirkung unbestimmt
anlWG-2-5	<ul style="list-style-type: none"> • Wechsel der Abschreibungsmethode 	<p>grundsätzlich nicht zulässig (§ 7 Abs. 3 EStG)</p> <p>(sofern geometrisch-degressive Abschreibung noch zulässig: Übergang von geo-</p>	nicht möglich	--

anlWG-2-6	<ul style="list-style-type: none"> • Abschreibungen im Jahr des Zugangs 	metrisch-degressiver Abschreibung zur linearen Abschreibung möglich) zeitanteilig (§ 7 Abs. 1 S. 4, Abs. 2 S. 3 EStG)	voller Jahresbetrag	späterer Gewinnausweis
anlWG-2-7	<ul style="list-style-type: none"> • Abschreibungen im Jahr des Abgangs 	zeitanteilig (R 7.4 Abs. 8 EStR)	voller Jahresbetrag (wenn Veräußerungserlös Null)	materiell keine Auswirkung
anlWG-2-8	<ul style="list-style-type: none"> • Änderungen des Abschreibungsplans nach außerplanmäßiger Abschreibung, Zuschreibung oder nach Aktivierung von Herstellungsaufwand / Verbesserungskosten 	Verteilung des (niedrigeren bzw. höheren) Restbuchwerts auf die Restnutzungsdauer (§ 11c Abs. 2 EStDV, R 7.3 Abs. 5, R 7.4 Abs. 9 EStR)	Erhöhung der Abschreibungsbasis (nur bei Verbesserungskosten; außerplanmäßige Abschreibungen und Zuschreibungen konzeptionsbedingt nicht möglich)	tendenziell früherer Gewinnausweis
anlWG-3	außerplanmäßige Abschreibungen	<ul style="list-style-type: none"> • bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen: Wahlrecht zur Teilwertabschreibung • bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen: keine Abwertung • Konkretisierung des Vergleichswerts: Teilwertvermutungen, Widerlegung der Teilwertvermutungen (R 6.7 EStR); relativ hohe Anforderungen an 	nicht möglich	<ul style="list-style-type: none"> • bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen: ggf. früherer Gewinnausweis • bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen: Übereinstimmung

		<p>die Gründe, mit denen die Teilwertvermutungen widerlegt werden können</p> <ul style="list-style-type: none"> • Abgrenzung zwischen voraussichtlich dauernden und voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen: Konkretisierung der Kriterien durch die Finanzverwaltung • bei Werterholung: Wertaufholungsgebot (Obergrenze Anschaffungs- oder Herstellungskosten) <p>§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG</p>		
anlWG-4	Übertragung eines Veräußerungsgewinns	nicht möglich	<p>indirekte Übertragung des Veräußerungsgewinns:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Veräußerungserlös steuerfrei (Art. 11 Buchst. b RLE) <p>Hinweis: nach dem Wortlaut des Art. 14 Abs. 1 Buchst. g RLE gilt die Einordnung von 5% der steuerfreien Einnahmen in nichtabziehbare Betriebsausgaben auch für Erlöse aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern, bei denen die planmäßigen Abschreibungen durch die Bildung eines Sammelpostens bestimmt werden. Es ist davon auszugehen, dass es sich um ein Versehen handelt. Vorschläge von DNK: Klarstellung in Art. 14 Abs. 1 Buchst. g RLE, sodass der Veräußerungserlös zu 100% steuerfrei ist</p>	späterer Gewinnausweis

			<ul style="list-style-type: none"> • Veräußerungserlös sowie Entschädigungszahlungen mindern den Wert des Sammelpostens (Art. 39 Abs. 2 RLE) • Ausnahme: Sofortbesteuerung, wenn der Sammelposten negativ werden würde (Art. 39 Abs. 3 RLE) 	
--	--	--	---	--

Tab. A-10: Folgebewertung für Vorräte, unfertige Erzeugnisse, fertige Erzeugnisse

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
Vor-1	Definition	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und Leistungen sowie fertige Erzeugnisse und Waren und geleistete Anzahlungen (§ 266 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG)	zum Verkauf gehaltene Wirtschaftsgüter, die sich in der Herstellung zum Zwecke eines Verkaufs befinden oder die als Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dazu bestimmt sind, bei der Herstellung oder der Erbringung von Dienstleistungen verbraucht zu werden (Art. 4 Nr. 19 RLE)	Vermutung: materiell Übereinstimmung
Vor-2	Stetigkeitsgrundsatz	Ansatz- und Bewertungsstetigkeit (§ 246 Abs. 3, § 252 Abs. 1 Nr. 6, Abs. 2 HGB)	Grundsatz der einheitlichen Bewertung (Art. 29 Abs. 3 RLE); Bewertungsstetigkeit (Art. 29 Abs. 2 S. 1 RLE)	Übereinstimmung
Vor-3	Zeitpunkt der Aufwandsverrechnung	Verbrauch oder Veräußerung (Abgrenzung von Aufwendungen der Zeit nach)	Verbrauch oder Veräußerung (Art. 21 S. 1 RLE), d.h. Bestandsveränderungen sind erfolgswirksam	Übereinstimmung
Vor-4	langfristige Fertigung	Gewinnrealisierung bei Übergabe (completed-contract-method)	<ul style="list-style-type: none"> • Definition: Abschluss eines Vertrags für die Fertigung, Installation, Bau oder die Erbringung von Dienstleistungen, Laufzeit überschreitet (voraussichtlich) 12 Monate (Art. 24 Abs. 1 	weitere Interpretation des Realisationsprinzips: früherer Gewinnausweis bei Verlusten: früherer Gewinnausweis (keine

			<p>RLE)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wirkung: Gewinnrealisierung entsprechend dem Fertigstellungsgrad (percentage-of-completion-method, Art. 24 Abs. 2 RLE) • Aufteilungsmaßstab: Wahlrecht zur Bestimmung des Fertigstellungsgrads: Verhältnis der angefallenen Kosten zu den voraussichtlichen Gesamtkosten (cost-to-cost-method) oder andere sachkundige Bewertung des Leistungsfortschritts (z.B. efforts-expended-method, units-of-work-performed-method, Art. 24 Abs. 2 RLE) • keine Verlustantizipation durch außerplanmäßige Abschreibung, obwohl ansonsten für Wirtschaftsgüter das Niederstwertprinzip gilt (Art. 21 S. 2 RLE geht als speziellere Norm Art. 29 Abs. 4 RLE vor); offen, ob ggf. Drohverlustrückstellung verrechenbar 	<p>außerplanmäßige Abschreibung) offen: konkrete Umsetzung, Zulässigkeit einer Drohverlustrückstellung</p>
	Bewertungsvereinfachungen			
Vor-5-1	<ul style="list-style-type: none"> • Festbewertung 	<p>bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen: Wahlrecht (§ 240 Abs. 3, § 256 S. 2 HGB, in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben)</p>	nicht geregelt	keine Angabe möglich
Vor-5-2	<ul style="list-style-type: none"> • Gruppenbewertung 	<p>bei gleichartigen Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens: Wahlrecht (§ 240 Abs. 4, § 256 S. 2 HGB, in Übereinstim-</p>	nicht geregelt	keine Angabe möglich

Vor-5-3	<ul style="list-style-type: none"> • Verbrauchs- oder Veräußerungsfolgeverfahren 	<p>mung mit der Handelsbilanz auszuüben) bei gleichartigen Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Durchschnittsbewertung (Grundsatz der Wirtschaftlichkeit, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG) • lifo-Verfahren (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG) 	<p>bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen, die austauschbar sind, sowie bei Wirtschaftsgütern, die nicht für bestimmte Vorhaben getrennt werden:</p> <ul style="list-style-type: none"> • gewichtete Durchschnittsmethode • fifo-Verfahren (Art. 29 Abs. 1, 3, Art. 21 i.V.m. Art. 4 Nr. 19 RLE) <p>offen, Unterschied zwischen „gleichartig“ und „austauschbar“ bzw. „nicht für bestimmte Vorhaben getrennt“</p>	<p>Auswirkungen unbestimmt</p> <ul style="list-style-type: none"> • Übereinstimmung • früherer Gewinnausweis (bei steigenden Preisen)
Vor-6	<p>außerplanmäßige Abschreibungen</p>	<ul style="list-style-type: none"> • bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen: Wahlrecht zur Teilwertabschreibung • bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen: keine Abwertung • Konkretisierung des Vergleichswerts: Teilwertvermutungen, Widerlegung der Teilwertvermutungen (R 6.7 EStR); relativ hohe Anforderungen an die Gründe, mit denen die Teilwertvermutungen widerlegt werden können; bei retrograder Ermittlung des Teil- 	<ul style="list-style-type: none"> • bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen: Pflicht zur Abwertung (Verrechnung durch Abzug von der steuerlichen Bemessungsgrundlage) • bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen: Pflicht zur Abwertung • Vergleichswert: geschätzter Nettoveräußerungswert = geschätzter Verkaufspreis abzüglich der noch zu erwartenden Kosten für die Fertigstellung und den Verkauf (Grundsatz der verlustfreien Bewertung, Art. 29 Abs. 4 RLE) 	<ul style="list-style-type: none"> • ggf. späterer Gewinnausweis • späterer Gewinnausweis • früherer Gewinnausweis (Teilwert ist tendenziell niedriger als geschätzter Nettoveräußerungswert)

		<p>werts des Vorratsvermögens zusätzlich Abschlag eines Rohgewinnaufschlags möglich (Teilwertgedanke, R 6.8 Abs. 2 EStR)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Abgrenzung zwischen voraussichtlich dauernden und voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen: Konkretisierung der Kriterien durch die Finanzverwaltung • bei Werterholung: Wertaufholungsgebot (Obergrenze Anschaffungs- oder Herstellungskosten) <p>§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Abgrenzung zwischen voraussichtlich dauernden und voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen: nicht erforderlich • bei Werterholung: Wertaufholungsgebot (Obergrenze Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Verrechnung durch Erhöhung der steuerlichen Bemessungsgrundlage) <p>Art. 29 Abs. 4 RLE</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Übereinstimmung
--	--	---	--	---

Tab. A-11: Finanzanlagevermögen und finanzielle Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden (Wertpapierhandel)

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
Fin-1	Anwendungsbe- reich	<p>Finanzinstrumente, die von Kreditinstituten zu Handelszwecken gehalten werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG i.V.m. § 340, § 340e Abs. 3, 4 HGB)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute sowie Zweigniederlassungen außerhalb der EU 	<p>Finanzanlagevermögen und finanzielle Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden (keine Beschränkung auf Kreditinstitute, Art. 22 Abs. 1 Buchst. e i.V.m. Art. 23, Art. 4 Nr. 15 RLE)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wirtschaftsgüter wurden hauptsächlich mit der Absicht erworben oder eingegangen, kurzfristig verkauft oder zurückgekauft zu werden oder 	Ausdehnung des persönlichen Anwendungsbe- reichs

		<ul style="list-style-type: none"> • Finanzinstrument ist nicht Teil einer Bewertungseinheit nach § 5 Abs. 1a S. 2 EStG 	<ul style="list-style-type: none"> • Wirtschaftsgüter sind Teil eines Portfolios eindeutig identifizierter und gemeinsam verwalteter Finanzinstrumente einschließlich Derivate, bei dem es in jüngerer Vergangenheit nachweislich kurzfristige Gewinnmitnahmen gab <p>Vorschläge von DNK: zu Handelszwecken gehaltenes Finanzanlagevermögen gehört nicht zum Anlagevermögen (Art. 4 Nr. 14 RLE); Konkretisierung der Anteile an verbundenen Unternehmen und Beteiligungen (Art. 4 Nr. 15 RLE)</p>	
Fin-2	Wertmaßstab	beizulegender Zeitwert vermindert um einen Risikoabschlag	<ul style="list-style-type: none"> • beizulegender Zeitwert (Art. 22 Abs. 1 Buchst. e RLE) • Definition des Wertmaßstabs „beizulegender Zeitwert“ fehlt <p>Vorschläge von DNK: Marktwert anstatt beizulegender Zeitwert (Art. 22 Abs. 1 Buchst. d, Art. 23 Abs. 2, 3 RLE); Gewinnausschüttungen aus zu Handelszwecken gehaltene Beteiligungen werden nicht nach Art. 11 Buchst. c RLE von der Besteuerung freigestellt (Art. 23 Abs. 4 RLE)</p>	früherer Gewinnausweis
Fin-3	Wertsteigerungen	<ul style="list-style-type: none"> • Kreditinstitute: erfolgswirksam (weite Interpretation des Realisationsprinzips) • Nicht-Kreditinstitute: erst bei Realisa- 	erfolgswirksam (weite Interpretation des Realisationsprinzips)	<ul style="list-style-type: none"> • Kreditinstitute: Übereinstimmung • Nicht-Kreditinstitute: früherer Gewinnaus-

		tion erfolgswirksam		weis
Fin-4	Wertminderungen	<ul style="list-style-type: none"> • Kreditinstitute: erfolgswirksam (unabhängig davon, ob Wertminderung voraussichtlich dauernd oder voraussichtlich vorübergehend, strenges Niederstwertprinzip) • Nicht-Kreditinstitute: Wahlrecht zur erfolgswirksamen Verrechnung, sofern voraussichtlich dauernde Wertminderung 	erfolgswirksam (unabhängig davon, ob Wertminderung voraussichtlich dauernd oder voraussichtlich vorübergehend, strenges Niederstwertprinzip)	<ul style="list-style-type: none"> • Kreditinstitute: Übereinstimmung • Nicht-Kreditinstitute: ggf. späterer Gewinnausweis

Tab. A-12: Folgebewertung für Forderungen

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
Fo-1	(ganz oder teilweise) uneinbringliche Forderungen	Wahlrecht zur Verrechnung des Wertverlusts, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG)	<p>möglicherweise Wahlrecht zur Verrechnung des Wertverlusts (Art. 27 RLE)</p> <p>Voraussetzungen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Der Steuerpflichtige hat alle vernünftigen Schritte zur Eintreibung der Forderung am Ende des Steuerjahres unternommen und hat Grund zur Annahme, dass die Forderung ganz oder teilweise uneinbringlich ist. • Der Schuldner gehört nicht derselben Gruppe an wie der Steuerpflichtige (Vermutung: bei GKB / GUB keine Voraussetzung) • Bei der uneinbringlichen Forderung 	offen, ob Wahlrecht möglicherweise Übereinstimmung

			<p>kann keine „Sonderabschreibung“ nach Art. 41 RLE geltend gemacht werden.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bei uneinbringlichen Forderungen für Lieferungen und Leistungen wurde ein der Forderung entsprechender Betrag als Einnahme in die Steuerbemessungsgrundlage aufgenommen. 	
Fo-2	Pauschalwertberichtigung von Forderungen	nach Einzelfallprüfung (vernünftiges kaufmännisches Interesse: prozentualer Abschlag auf den Gesamtbestand der Forderungen (Abweichung vom Grundsatz der Einzelbewertung))	bei großer Zahl gleichartiger Forderungen: Schätzung der Höhe der uneinbringlichen Forderungen anhand aller relevanten Faktoren (einschließlich Erfahrungswerte, Art. 27 Abs. 1 Buchst. a HS 2 RLE)	grundsätzlich Übereinstimmung

Tab. A-13: Übertragung von Veräußerungsgewinnen

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
VG-1-1	<p>Verkauf von Wirtschaftsgütern (§ 6b EStG im Vergleich mit Art. 38 RLE)</p> <ul style="list-style-type: none"> • begünstigte Wirtschaftsgüter 	<p>bestimmte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Grund und Boden • Aufwuchs auf Grund und Boden • Gebäude • Binnenschiffe • Einzelunternehmer und Personengesellschaft (Gesellschafter sind natürliche Personen): Anteile an einer Kapi- 	<p>aktive Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einzeln abgeschrieben werden</p>	<p>Auswirkungen unbestimmt</p> <ul style="list-style-type: none"> • Grund und Boden: engerer Anwendungsbe- reich (früherer Gewin- nausweis) • langlebige bewegliche Wirtschaftsgüter, im- materielle Wirtschafts- güter: weiterer An-

V-1-2	<ul style="list-style-type: none"> Ursache des Ausscheidens 	<p>talgesellschaft</p> <p>Veräußerung (freiwillig oder zwangsweise)</p>	<p>Veräußerung (freiwillig oder zwangsweise)</p> <p>Vorschläge von DNK: Konkretisierung, dass auch Entschädigungen erfasst werden</p>	<p>wendungsbereich (späterer Gewinnausweis)</p> <p>Übereinstimmung</p>
VG-1-3	<ul style="list-style-type: none"> Anforderungen an das Ersatzwirtschaftsgut 	<ul style="list-style-type: none"> bei Veräußerung von Grund und Boden: Grund und Boden, Aufwuchs auf Grund und Boden, Gebäude bei Veräußerung von Aufwuchs an Grund und Boden: Aufwuchs auf Grund und Boden, Gebäude Veräußerung von Gebäuden: Gebäude bei Veräußerung von Binnenschiffen: Binnenschiffe bei Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft durch Einzelunternehmer oder Personengesellschaften (Gesellschafter sind natürliche Personen): Anteile an einer Kapitalgesellschaft, abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, Gebäude 	<p>dient demselben oder einem ähnlichen Zweck</p>	<p>Auswirkungen unbestimmt (tendenziell weiterer Anwendungsbereich, späterer Gewinnausweis) offen bzgl. des Abgrenzungskriterium „dient demselben oder ähnlichen Zweck“</p>
VG-1-4	<ul style="list-style-type: none"> Mindestbesitzzeit 	<p>sechs Jahre</p>	<p>Grundsatz: drei Jahre bei zwangsweisem Ausscheiden: keine Mindestbesitzdauer</p>	<p>kürzere Mindestbesitzzeit (späterer Gewinnausweis)</p>
VG-1-5	<ul style="list-style-type: none"> Reinvestitionsfrist, wenn Er- 	<p>Grundsatz: vier Jahre Besonderheit: neu hergestellte Gebäude sechs Jahre, sofern mit der Herstellung</p>	<p>zwei Jahre</p>	<p>kürzere Reinvestitionsfrist (früherer Gewinnausweis)</p>

VG-1-6	<p>satzbeschaffung nach Abgang des begünstigten Wirtschaftsguts</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ersatzbeschaffung vor Abgang des begünstigten Wirtschaftsguts 	<p>innerhalb von vier Jahren begonnen wird</p> <p>wenn Erwerb im Vorjahr oder im laufenden Jahr</p>	<p>ja, sofern der Wert des Sammelpostens nicht negativ wird</p>	<p>ggf. späterer Gewinnausweis</p>
VG-1-7	<ul style="list-style-type: none"> • Folgen bei fehlender Ersatzbeschaffung 	<p>Zuschlag von 6%/Jahr</p>	<p>Zuschlag von 10%</p>	<p>Auswirkungen unbestimmt (niedriger oder höherer Gewinnausweis)</p>
VG-1-8	<ul style="list-style-type: none"> • technische Umsetzung 	<p>in der Buchhaltung nachvollziehbar (ggf. Aufzeichnungspflicht nach § 5 Abs. 1 S. 2, 3 EStG): Bewertungsabschlag beim Ersatzwirtschaftsgut, ggf. Bildung einer steuerfreien Rücklage</p>	<p>Abzug des Veräußerungsgewinns von der steuerlichen Bemessungsgrundlage und von der Abschreibungsbasis des Ersatzwirtschaftsguts</p> <p>aufgrund der GuV-orientierten Ermittlung der Einkünfte unterbleibt die Bildung einer steuerfreien Rücklage</p>	<p>materiell: Übereinstimmung</p>
VG-2-1	<p>Übertragung von stillen Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter (R 6.6 EStR im Vergleich mit Art. 38 RLE)</p> <ul style="list-style-type: none"> • begünstigte Wirtschaftsgüter 	<p>aktive Wirtschaftsgüter (Anlage- und Umlaufvermögen)</p>	<p>aktive Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einzeln abgeschrieben werden</p>	<p>engerer Anwendungsbereich (früherer Gewinnausweis)</p>
VG-2-2	<ul style="list-style-type: none"> • Ursache des Ausscheidens 	<p>zwangsweises Ausscheiden (unabwendbares Ereignis, behördlicher Eingriff)</p>	<p>Veräußerung (freiwillig oder zwangsweise)</p> <p>Vorschläge von DNK: Konkretisierung, dass auch Entschädigungen erfasst werden</p>	<p>weiterer Anwendungsbereich (späterer Gewinnausweis)</p>
VG-2-3	<ul style="list-style-type: none"> • Anforderungen 	<p>funktionsgleiches Wirtschaftsgut</p>	<p>dient dem gleichen oder ähnlichen Zweck</p>	<p>grundsätzlich Überein-</p>

VG-2-4	<p>an das Ersatzwirtschaftsgut</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mindestbesitzzeit 	keine Mindestbesitzdauer	Grundsatz: drei Jahre bei zwangsweisem Ausscheiden: keine Mindestbesitzdauer	stimmung längere Mindestbesitzzeit (früherer Gewinnausweis)
VG-2-5	<ul style="list-style-type: none"> • Reinvestitionsfrist, wenn Ersatzbeschaffung nach Abgang des begünstigten Wirtschaftsguts 	<p>bewegliche Wirtschaftsgüter: 1 Jahr Grund und Boden, Gebäude: 4 Jahre bei neu hergestellten Gebäuden: 6 Jahre ggf. angemessene Verlängerung möglich</p>	zwei Jahre	<p>bewegliche Wirtschaftsgüter: längere Reinvestitionsfrist (späterer Gewinnausweis) Grund und Boden, Gebäude: kürzere Reinvestitionsfrist (früherer Gewinnausweis)</p>
VG-2-6	<ul style="list-style-type: none"> • Ersatzbeschaffung vor Abgang des begünstigten Wirtschaftsguts 	wenn ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Veräußerung und Ersatzbeschaffung besteht	ja, wenn Erwerb im laufenden Jahr (offen, wie „im Steuerjahr vor der Veräußerung“ interpretiert wird)	Auswirkungen unbestimmt
VG-2-7	<ul style="list-style-type: none"> • Folgen bei fehlender Ersatzbeschaffung 	kein Zuschlag	Zuschlag von 10%	höherer Gewinnausweis
VG-2-8	<ul style="list-style-type: none"> • technische Umsetzung 	in der Buchhaltung nachvollziehbar (ggf. Aufzeichnungspflicht nach § 5 Abs. 1 S. 2, 3 EStG): Bewertungsabschlag beim Ersatzwirtschaftsgut, ggf. Bildung einer steuerfreien Rücklage	Abzug des Veräußerungsgewinns von der steuerlichen Bemessungsgrundlage und von der Abschreibungsbasis des Ersatzwirtschaftsguts aufgrund der GuV-orientierten Ermittlung der Einkünfte unterbleibt die Bildung einer steuerfreien Rücklage	materiell: Übereinstimmung

VG-3	Verkauf von abnutzbaren, nicht langlebigen (beweglichen) Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 6b EStG im Vergleich mit der Bildung eines Sammelpostens nach Art. 39 RLE)	Übertragung von Veräußerungsgewinnen nicht möglich	indirekte Übertragung von Veräußerungsgewinnen: <ul style="list-style-type: none"> • Veräußerungserlös steuerfrei (Art. 11 Buchst. b RLE) Hinweis: nach dem Wortlaut des Art. 14 Abs. 1 Buchst. g RLE gilt die Einordnung von 5% der steuerfreien Einnahmen in nichtabziehbare Betriebsausgaben auch für Erlöse aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern, bei denen die planmäßigen Abschreibungen durch die Bildung eines Sammelpostens bestimmt werden. Es ist davon auszugehen, dass es sich insofern um ein Versehen handelt. Vorschläge von DNK: Klarstellung in Art. 14 Abs. 1 Buchst. g RLE, sodass der Veräußerungserlös zu 100% steuerfrei ist • Veräußerungserlös mindert den Wert des Sammelpostens (Art. 39 Abs. 2 RLE) • Ausnahme: Sofortbesteuerung, wenn der Sammelposten negativ werden würde (Art. 39 Abs. 3 RLE) 	späterer Gewinnausweis
------	--	--	---	------------------------

Tab. A-14: Ansatz von passiven Wirtschaftsgütern (Darlehen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen)

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
------	-------------	--------------	-----------	-----------

PAn-1	Passivierungsgegenstand (Passivierungsgrundsatz)	passives Wirtschaftsgut: Verpflichtung, wirtschaftliche Verursachung vor dem Abschlussstichtag, hinreichend konkretisiert (mit Inanspruchnahme ist ernsthaft zu rechnen)	Zahlungsverpflichtung, Höhe dieser Verpflichtung kann mit angemessener Genauigkeit bestimmt werden, Verpflichtung beruht auf einem Ereignis vor Ablauf des Steuerjahres, bei der zukünftig zu leistenden Zahlung handelt es um eine abziehbare Aufwendung (Art. 19 Buchst. a, b, Art. 25 Abs. 1 S. 1 RLE) für Rückstellungen wird keine Mindestwahrscheinlichkeit angegeben Passivierung nur möglich, wenn es sich bei der Auszahlung um abziehbare Aufwendungen handelt	keine Angabe möglich/offen (Vermutung: Übereinstimmung)
PAn-2-1	Darlehen	Aufnahme und Rückzahlung von Darlehen erfolgsneutral	Rückzahlung von Darlehen erfolgsneutral (Art. 14 Abs. 1 Buchst. a RLE), vermutlich auch Aufnahme von Darlehen	Übereinstimmung
PAn-2-2	Verbindlichkeiten	Passivierungspflicht (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, Vollständigkeitsgebot)	„Passivierungspflicht“, Verrechnung der mit der Entstehung der Verbindlichkeit zusammenhängenden Ausgaben (Art. 19 Buchst. a, b, Art. 25 Abs. 1 S. 1 RLE)	Übereinstimmung
PAn-3-1	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (Grundsatz)	Passivierungspflicht (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, Vollständigkeitsgebot)	„Passivierungspflicht“ Verrechnung der mit der Entstehung der ungewissen Verbindlichkeit voraussichtlich zusammenhängenden Ausgaben (Art. 19 Buchst. a, b, Art. 25 Abs. 1 S. 1 RLE)	Übereinstimmung
PAn-3-2	mehrfährige Verpflichtungen	zeitanteilige Ansammlung während des geschätzten Zeitraums (soweit wirtschaftliche Verursachung vor dem Abschlussstichtag)	zeitanteilige Ansammlung während des geschätzten Zeitraums (Art. 25 Abs. 1 S. 2 RLE)	Übereinstimmung
PAn-3-	Kulanzrückstellungen	Passivierungspflicht (§ 249 Abs. 1 S. 2	nicht zulässig (da keine rechtliche Ver-	früherer Gewinnausweis

3	gen	Nr. 2 i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, R 5.7 Abs. 12 EStR)	pflichtung)	
PAn-3-4	Sonderregelungen für bestimmte Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	<ul style="list-style-type: none"> • mit den GoB grundsätzlich vereinbar: Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit zukünftig Einnahmen oder Gewinne anfallen (§ 5 Abs. 2a EStG), Verpflichtungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte (§ 5 Abs. 3 EStG), Aufwendungen, die in zukünftigen Wirtschaftsjahren zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen (§ 5 Abs. 4b S. 1 EStG) • mit den GoB grundsätzlich nicht vereinbar: Verpflichtungen aus Jubiläumszusagen (§ 5 Abs. 4 EStG), Verpflichtungen zur schadlosen Verwertung von radioaktiven Reststoffen, soweit sie im Zusammenhang mit der Wiederaufarbeitung von Kernbrennstoffen stehen (§ 5 Abs. 4b S. 2 EStG) 	<ul style="list-style-type: none"> • nicht geregelt • nicht geregelt 	<ul style="list-style-type: none"> • keine Angabe möglich (Vermutung: Übereinstimmung) • keine Angabe möglich (u.U. Aufhebung der Einschränkungen, d.h. späterer Gewinnausweis)
PAn-4-1	Besonderheiten bei Pensionsrückstellungen	Grundsatz: Passivierungspflicht, sofern Rechtsanspruch, kein steuerschädlicher Vorbehalt, Schriftform und keine Abhängigkeit von gewinnabhängigen Vergütungen, ansonsten Passivierungsverbot (§ 6a Abs. 1, 2 EStG)	keine spezielle Regelung, d.h. Anwendung der allgemein für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten vorgesehenen Regelungen Vorschläge von DNK: grundsätzlich Ansatzverbot, Wahlrecht für die Mitgliedstaaten, den Abzug von Pensionsrückstellungen zuzulassen (bei GKKB Abzug von der nationalen Bemessungsgrundlage die-	keine Angabe möglich/offen (u.U. Aufhebung der Einschränkungen, d.h. späterer Gewinnausweis)

PAn-4-2		„Altzusagen“: Passivierungswahlrecht (Art. 28 Abs. 1 S. 1 EGHGB, Interpretation des § 6a EStG durch die Finanzverwaltung)	ses Staats) keine spezielle Regelung	keine Angabe möglich/offen (u.U. gesonderte Übergangsregelung)
PAn-4-3		für mittelbare Verpflichtungen aus Pensionszusagen: Passivierungsverbot (Art. 28 Abs. 1 S. 2 EGHGB)	keine spezielle Regelung	keine Angabe möglich/offen (u.U. gesonderte Regelung)
PAn-4-4		Vermögenswerte, die zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen: Verrechnungsverbot (Bruttomethode, § 5 Abs. 1a S. 1 EStG)	keine spezielle Regelung (Vermutung: kein Sicherungsgeschäft nach Art. 28 S. 3 RLE), d.h. Verbot zur Verrechnung mit Vermögenswerten, die zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen)	keine Angabe möglich/offen (Vermutung: Übereinstimmung)
PAn-5	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	Passivierungsverbot (§ 5 Abs. 4a S. 1 EStG)	zulässig (wenn vom Rückstellungsbegriff des Art. 25 Abs. 1 RLE erfasst, d.h. als Unterform von ungewissen Verbindlichkeiten interpretiert)	späterer Gewinnausweis
PAn-6	Aufwandsrückstellungen <ul style="list-style-type: none"> • Instandhaltungen, die innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden • Abraumbeseitigungen, die innerhalb des folgenden Jahres nachgeholt werden 	<ul style="list-style-type: none"> • Passivierungspflicht (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB) • Passivierungspflicht (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB) 	<ul style="list-style-type: none"> • nicht zulässig • nicht zulässig 	<ul style="list-style-type: none"> • früherer Gewinnausweis • früherer Gewinnausweis

	<ul style="list-style-type: none"> andere Aufwandsrückstellungen 	<ul style="list-style-type: none"> Passivierungsverbot (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 249 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 HGB) 	<ul style="list-style-type: none"> nicht zulässig 	<ul style="list-style-type: none"> Übereinstimmung
PAn-7	persönliche Zurechnung	derjenige, der die Verpflichtung zu erfüllen hat (§ 5 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 246 Abs. 1 S. 3 HGB)	derjenige, der die Verpflichtung zu erfüllen hat (Art. 25 Abs. 1 RLE)	Übereinstimmung
PAn-8	sachliche Zurechnung	betriebliche Veranlassung	betriebliche Veranlassung (Art. 25 Abs. 1 S. 1 RLE)	Übereinstimmung

Tab. A-15: Bewertung von passiven Wirtschaftsgütern

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
PBew-1	Wertmaßstab	Anschaffungskosten oder höherer Teilwert: Höchstwertprinzip, „Wertaufholung“ (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 i.V.m. Nr. 2 EStG)	keine Regelung für einen bestimmten Wertmaßstab, sondern Vorgabe von einzelnen Berechnungselementen	siehe hierzu die folgende Analyse der einzelnen Berechnungselemente
PBew-2	Veränderungen des Werts der Rückstellung („außerplanmäßige Zuschreibungen“)	<ul style="list-style-type: none"> bei voraussichtlich dauernden Erhöhungen der Belastungen: Wahlrecht zur Erhöhung des Teilwerts bei voraussichtlich vorübergehenden Erhöhungen der Belastungen: keine Aufwertung Konkretisierung des Vergleichswerts: Teilwertvermutungen, Widerlegung der Teilwertvermutungen (R 6.7 EStR); relativ hohe Anforderungen an die Gründe, mit denen die Teilwertvermutungen widerlegt werden können 	<ul style="list-style-type: none"> bei voraussichtlich dauernden Erhöhungen der Belastungen: Erhöhung des Stichtagswerts bei voraussichtlich vorübergehenden Erhöhungen der Belastungen: Erhöhung des Stichtagswerts Konkretisierung des Vergleichswerts: verlässliche Schätzung, Berücksichtigung aller Risiken und Unwägbarkeiten, Beachtung des Grundsatzes der Willkürfreiheit, d.h. überhöhte Rückstellungen sind unzulässig 	<ul style="list-style-type: none"> ggf. späterer Gewinnausweis späterer Gewinnausweis keine Angabe möglich, offen (Vermutung: Übereinstimmung)

		<p>nen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Abgrenzung zwischen voraussichtlich dauernden und voraussichtlich vorübergehenden Erhöhungen der Belastungen: Konkretisierung der Kriterien durch die Finanzverwaltung • bei Werterholung: „Wertaufholungsgebot“ <p>§ 6 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. Nr. 2 EStG</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Abgrenzung zwischen voraussichtlich dauernden und voraussichtlich vorübergehenden Erhöhungen der Belastungen: nicht erforderlich • bei Werterholung: Minderung des Stichtagswerts <p>Art. 25 Abs. 1 S. 3, Abs. 2 Buchst. a RLE</p>	<ul style="list-style-type: none"> • -.- • Übereinstimmung
PBew-3	Verbindlichkeiten	Erfüllungsbetrag	Erfüllungsbetrag (aus Art. 19 Buchst. a, b ableitbar RLE)	Übereinstimmung
PBew-4-1	mehrfährige Verpflichtungen (Verteilungsrückstellungen)	<ul style="list-style-type: none"> • Grundsatz: zeitanteilige Ansammlung in gleichen Jahresbeträgen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d S. 1 EStG, Bestätigung der fehlenden abstrakten Bilanzierungsfähigkeit) • Besonderheiten bei Verpflichtung zur Stilllegung von Kernkraftwerken: Verlängerung des Verteilungszeitraums bis zum Beginn der Stilllegung bzw. Fixierung des Verteilungszeitraums auf 25 Jahre (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d S. 3 EStG, Lenkungszweck: energiepolitische Gründe) 	zeitanteilige Ansammlung während des geschätzten Zeitraums (Art. 25 Abs. 1 S. 2 RLE)	Übereinstimmung
PBew-4-2	mehrfährige Verpflichtungen (Ansammlungsrückstellungen)	zeitanteilige Ansammlung entsprechend dem Verlauf der Belastung (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG, R 6.11 Abs. 2 S. 3-6 EStR)	<ul style="list-style-type: none"> • jährliche Überprüfung des Rückstellungswerts führt zu zeitantelliger Ansammlung entsprechend dem Verlauf der Belastung (Art. 25 Abs. 1 S. 3 RLE) 	grundsätzlich Übereinstimmung offen bezogen auf die Vorgehensweise bei der zeitantelligen Berechnung

			<ul style="list-style-type: none"> • offen: Maßstab für die zeitanteilige Berechnung 	
PBew-5	Sachleistungsverpflichtungen	Einzelkosten und angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG, Übertragung der Grundsätze zur Ermittlung der Herstellungskosten auf die Passivseite)	nicht geregelt	keine Angabe möglich (bei Übertragung der Grundsätze zur Ermittlung der Herstellungskosten auf die Passivseite von Interpretation dieses Wertmaßstabs abhängig)
PBew-6	Ungewissheit	<ul style="list-style-type: none"> • Einteilung in wahrscheinliche, glaubwürdige und vertrauenswürdige Erwartungen (vernünftiges kaufmännisches Ermessen) • Berücksichtigung von Vergangenheitserfahrungen bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen sowie Berücksichtigung der Wahrscheinlichkeit, dass nur ein Teil der Verpflichtungen erfüllt werden muss (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a EStG, § 20 Abs. 2 KStG) 	verlässliche Schätzung, Berücksichtigung aller Risiken und Unwägbarkeiten, Beachtung des Grundsatzes der Willkürfreiheit, d.h. überhöhte Rückstellungen sind unzulässig (Art. 25 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 Buchst. a RLE)	grundsätzlich Übereinstimmung
PBew-7	zukünftige Preis- und Kostensteigerungen	Verbot zur Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen: Maßgeblichkeit der am Abschlussstichtag geltenden Preisverhältnisse (§ 6 Abs. 1 Nr. 3, Nr. 3a Buchst. f EStG, enge Interpretation des Stichtagsprinzips)	Gebot zur Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen, wenn ihr Eintreten vernünftig erwartet werden kann (Art. 25 Abs. 2 Buchst. c RLE, weite Interpretation des Stichtagsprinzips)	späterer Gewinnausweis
PBew-	Abzinsung			
	• Umfang der	• Abzinsungsgebot	• Abzinsungsgebot	• grundsätzlich Über-

8-1 PBew-8-2	Abzinsung • Diskontierungsfaktor	<ul style="list-style-type: none"> • Ausnahmen: Laufzeit weniger als ein Jahr, verzinsliche Verpflichtungen, Verpflichtungen im Zusammenhang mit Anzahlungen / Vorausleistungen § 6 Abs. 1 Nr. 3, Nr. 3a Buchst. e S. 1 EStG verbindliche Vorgabe eines Zinssatzes von 5,5% (§ 6 Abs. 1 Nr. 3, Nr. 3a Buchst. e S. 1 EStG)	<ul style="list-style-type: none"> • Ausnahmen: Laufzeit weniger als ein Jahr, verzinsliche Verpflichtungen Art. 25 Abs. 2 Buchst. b RLE von der Europäischen Zentralbank bekannt gegebener durchschnittlicher jährlicher EURIBOR-Zinssatz für Schuldtitel mit einer Restlaufzeit von zwölf Monaten, des Kalenderjahres, in dem das Steuerjahr endet; dieser kurzfristige Zinssatz ist unabhängig von der Laufzeit der Verpflichtung heranzuziehen; wenn ein Zinssatz vereinbart wird, wird dieser verwendet (Art. 25 Abs. 2 Buchst. b RLE)	einstimmung <ul style="list-style-type: none"> • 12-Monats-EURIBOR-Zinssatz (vereinbarter Zinssatz) < 5,5%: späterer Gewinnausweis (derzeitiges Zinsniveau) • 12-Monats-EURIBOR-Zinssatz (vereinbarter Zinssatz) > 5,5%: früherer Gewinnausweis
PBew-9	mit der Verpflichtung voraussichtlich verbundene Vorteile	Minderung des Rückstellungswerts durch künftige Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c EStG)	verlässliche Schätzung, Berücksichtigung aller Risiken und Unwägbarkeiten, Beachtung des Grundsatzes der Willkürfreiheit, d.h. überhöhte Rückstellungen sind unzulässig (Art. 25 Abs. 1 S. 3, Abs. 2 Buchst. a, d RLE) unklar, ob durch Minderung des Rückstellungswerts (Nettomethode) oder durch Ansatz eines Aktivpostens (Bruttomethode)	grundsätzlich Übereinstimmung offen, wie technische Umsetzung erfolgt
PBew-10-1	Besonderheiten bei Pensionsrückstellungen <ul style="list-style-type: none"> • Bewertungsverfahren (Pensi- 	Teilwertverfahren als Unterform der Gleichverteilungsverfahren (§ 6a Abs. 3	nicht geregelt (ggf. Übergang zu einem international üblichen Ansammlungsver-	keine Angabe möglich/offen (wenn An-

	onszusagen als Unterform von Verteilungsrückstellungen)	S. 1 EStG)	fahren, z.B. projected-unit-credit-method)	sammlungsverfahren tendenziell früherer Gewinnausweis)
PBew-10-2	<ul style="list-style-type: none"> Ungewissheit 	versicherungsmathematische Grundsätze (Erwartungswert, § 6a Abs. 3 S. 3 EStG)	zuverlässige Schätzung anhand versicherungsmathematischer Methoden (Erwartungswert, Art. 26 S. 1 RLE)	Übereinstimmung
PBew-10-3	<ul style="list-style-type: none"> Fluktuation 	pauschale Berücksichtigung der Fluktuationswahrscheinlichkeiten (kein Ansatz einer Rückstellung vor Vollendung des 27. Lebensjahrs / Unverfallbarkeit des Anspruchs / Eintritt des Versorgungsfalls, § 6a Abs. 2 EStG)	nicht geregelt (ggf. Verwendung von betriebsindividuellen Fluktuationswahrscheinlichkeiten)	keine Angabe möglich (wenn Verwendung von betriebsindividuellen Fluktuationswahrscheinlichkeiten Auswirkungen unbestimmt)
PBew-10-4	<ul style="list-style-type: none"> zukünftige Lohn- und Gehaltstrends 	keine Berücksichtigung von Lohn- und Gehaltstrends	Gebot zur Berücksichtigung zukünftiger Lohn- und Gehaltstrends, wenn ihr Eintreten vernünftig erwartet werden kann (wie bei allen Rückstellungen, Art. 25 Abs. 2 Buchst. c RLE, weite Interpretation des Stichtagsprinzips)	späterer Gewinnausweis
PBew-10-5	<ul style="list-style-type: none"> Abzinsung 	<ul style="list-style-type: none"> Abzinsungsgebot verbindliche Vorgabe eines Zinssatzes von 6% (§ 6a Abs. 3 S. 3 EStG) 	<ul style="list-style-type: none"> Abzinsungsgebot von der Europäischen Zentralbank bekannt gegebener durchschnittlicher jährlicher EURIBOR-Zinssatz für Schuldtitel mit einer Restlaufzeit von zwölf Monaten, des Kalenderjahres, in dem das Steuerjahr endet; dieser kurzfristige Zinssatz ist unabhängig von der Laufzeit der Verpflichtung heranzuziehen (keine Ausnahme für einen 	<ul style="list-style-type: none"> 12-Monats-EURIBOR-Zinssatz < 6%: späterer Gewinnausweis (derzeitiges Zinsniveau) 12-Monats-EURIBOR-Zinssatz > 6%: früherer Gewinn-

			vereinbarten Zinssatz, Art. 26 S. 2, 3 RLE) fraglich, warum der 12-Monats-EURIBOR zu verwenden ist (keine Fristenkongruenz)	ausweis
PBew-11	Bewertungsverein-fachungen (z.B. Garantierückstel-lungen)	Berücksichtigung von Vergangenheitser-fahrungen bei Rückstellungen für gleich-artige Verpflichtungen sowie Berücksich-tigung der Wahrscheinlichkeit, dass nur ein Teil der Verpflichtungen erfüllt wer-den muss (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a EStG, Grundsatz der Wirtschaftlichkeit)	nicht geregelt (ggf. Zulässigkeit aus Art. 25 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 Buchst. a RLE ableitbar: verlässliche Schätzung, Be-rücksichtigung aller Risiken und Unwäg-barkeiten, keine überhöhten Rückstellun-gen)	keine Angabe möglich (ggf. Übereinstimmung)

Tab. A-16: Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital, Ausweis des Eigenkapitals

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
EK-1-1	Einlagen von stil-len Gesellschaftern	Abgrenzung zwischen Eigenkapital und Fremdkapital in Abhängigkeit von den Rechten des stillen Gesellschafters <ul style="list-style-type: none"> • Eigenkapital: atypische stille Beteili-gung (Mitunternehmerschaft, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) • Fremdkapital: typische stille Beteili-gung (keine Mitunternehmerschaft) 	nicht geregelt	keine Angabe möglich
EK-1-2	Genussrechte	Abgrenzung zwischen Eigenkapital und Fremdkapital in Abhängigkeit von den Rechten des Inhabers des Genussrechts <ul style="list-style-type: none"> • Eigenkapital: bei Beteiligung am Ge-winn und am Liquidationserlös 	nicht geregelt	keine Angabe möglich

		<ul style="list-style-type: none"> • Fremdkapital: entweder keine Beteiligung am Gewinn und/oder keine Beteiligung am Liquidationserlös 		
EK-2	Korrespondenzprinzip zur Vermeidung von „weißen Einkünften“	<p>ordentliche und verdeckte Gewinnausschüttungen, die einer Kapitalgesellschaft zugerechnet werden, sind steuerpflichtig, wenn diese das Einkommen der (Tochter-)Kapitalgesellschaft gemindert haben (§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG) bzw. ordentliche und verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen einer Kapitalgesellschaft, wenn diese das Einkommen des Gesellschafters gemindert haben (§ 8 Abs. 3 S. 4-6 KStG)</p>	<p>nicht geregelt</p> <p>Vorschläge von DNK: Abzugsverbot für Aufwendungen, wenn die Zahlungen aufgrund eines Qualifikationskonflikts hinsichtlich der Zahlung (hybrides Finanzierungsinstrument) oder hinsichtlich des Leistenden und Leistungsempfängers (hybrides Unternehmen) nicht besteuert werden (Einfügung eines Art. 83a Abs. 1 RLE); Gewinnausschüttungen, die einer Kapitalgesellschaft zugerechnet werden, sind steuerpflichtig, wenn diese das Einkommen der (Tochter-)Kapitalgesellschaft nicht gemindert haben (Einfügung eines Art. 83a Abs. 2 RLE)</p>	keine Angabe möglich
EK-3	Ausweis des Betriebsvermögens (Eigenkapital) bei Kapitalgesellschaften	<ul style="list-style-type: none"> • Nennkapital, soweit es nicht durch Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln entstanden ist • steuerliches Einlagekonto (§ 27 KStG): Einlagen der Gesellschafter, soweit sie nicht das Eigenkapital erhöht haben • Einkünfte, die nach den allgemeinen Regeln des Körperschaftsteuergesetzes besteuert wurden, soweit sie noch 	nicht geregelt (aufgrund der GuV-Orientierung des RLE)	keine Angabe möglich

		nicht ausgeschüttet wurden		
EK-4	eigene Anteile einer Kapitalgesellschaft	Aktivierung als eigenes Wirtschaftsgut (Bruttomethode); Verkauf der eigenen Anteile: Veräußerung (§ 8b Abs. 2, Abs. 3 S. 1, 2 KStG, strittig)	nicht geregelt	keine Angabe möglich
EK-5	Ausweis des Betriebsvermögens (Eigenkapital) bei Einzelunternehmen	Ausweis in einer Summe	nicht geregelt (aufgrund der GuV-Orientierung des RLE und der Beschränkung auf Kapitalgesellschaften)	keine Angabe möglich
EK-6	Ausweis des Betriebsvermögens (Eigenkapital) bei Personengesellschaften	<ul style="list-style-type: none"> • Gesamthandsbilanz: getrenntes Kapitalkonto für jeden Gesellschafter, differenziert nach Festkapital und variablem Kapital • Ergänzungsbilanzen: Wertdifferenzen zur Berücksichtigung individueller Verhältnisse • Sonderbilanzen: Wirtschaftsgüter, die dem Gesellschafter gehören und dem Betrieb der Personengesellschaft oder der Beteiligung des Gesellschafters dienen 	nicht geregelt (aufgrund der GuV-Orientierung des RLE und der Beschränkung auf Kapitalgesellschaften)	keine Angabe möglich

Tab. A-17: Periodenabgrenzung über Rechnungsabgrenzungsposten bzw. sonstige Forderungen / sonstige Verbindlichkeiten

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
RAP-1	zeitraumbezogene Leistungen	Pflicht zur Erfassung als sonstige Forderungen / sonstige Verbindlichkeiten (nachsüssige Zahlungsweise) bzw. aktive / passive Rechnungsabgrenzungsposten	nicht geregelt (zeitanteilige Verrechnung aus Art. 9 Abs. 1 RLE (Realisationsprinzip), Art. 18 RLE (Periodenabgrenzung von Erträgen), Art. 19 RLE (Entstehung	keine Angabe möglich (Vermutung: Übereinstimmung)

		ten (§ 5 Abs. 5 S. 1 EStG bei vorschüssiger Zahlungsweise)	abziehbarer Aufwendungen) und Art. 17 RLE (allgemeine Aussage zur Erfassung von Erträgen und Aufwendungen in dem Jahr, in dem sie angefallen sind) ableitbar)	
RAP-2	Disagio	Pflicht zur Aktivierung als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (§ 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG)	nicht geregelt (Ansatz aus Art. 19 RLE und Art. 17 RLE, in denen der Zeitpunkt der Verrechnung von Aufwendungen geregelt ist, ableitbar)	keine Angabe möglich (Vermutung: Übereinstimmung)
RAP-3	als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern sowie als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen	Pflicht zur Aktivierung als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (§ 5 Abs. 5 S. 2 EStG)	nicht geregelt	keine Angabe möglich

Tab. A-18: Steuerliche Fördermaßnahmen einschließlich F+E-Förderung

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
Fö-1	Erleichterungen, die an der Bemessungsgrundlage ansetzen	Beispiele: Sonderabschreibungen für kleinere und mittlere Unternehmen (§ 7g Abs. 5, 6 EStG), erhöhte Absetzungen für Modernisierung von Gebäuden, die in einem Sanierungsgebiet oder einem städtebaulichen Entwicklungsbereich liegen (§ 7h EStG) oder als Baudenkmäler gel-	nicht vorgesehen	früherer Gewinnausweis (sofern nicht fortführbar) offen, ob die Erleichterungen, die an der Bemessungsgrundlage ansetzen bei GKB / GUB fortführbar sind

		ten (§ 7i EStG), Investitionsabzugsbetrag (§ 7g Abs. 1-4 EStG)		
Fö-2	Förderung von Forschung und Entwicklung	keine spezielle Förderung	<ul style="list-style-type: none"> • sofortiger Abzug von Ausgaben für die Forschung und Entwicklung (Art. 12 S. 1, Art. 14 Abs. 1 Buchst. i RLE), gilt nicht nur für Ausgaben für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, sondern auch für entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, sowie für materielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (z.B. Laboreinrichtungen und Gebäude, die der Forschung und Entwicklung dienen) • wenn spezielle (nationale) Anreize für Forschung und Entwicklung (z.B. Investitionszulagen, Steuerermäßigungen, Betriebsausgabenabzug, der über die angefallenen Ausgaben hinausgeht), in Anspruch genommen werden, dann ist keine Option für die GKKB möglich (Begründung zum Richtlinienvorschlag, S. 4, 5): keine Angabe möglich, ob diese Einschränkung auch für die GKB / GUB gilt 	<ul style="list-style-type: none"> • späterer Gewinnausweis • offen, ob bzw. bei welchen immateriellen / materiellen Wirtschaftsgütern ein sofortiger Abzug möglich ist • keine Angabe möglich
Fö-3	Investitionszulagen	steuerfreie Betriebseinnahme, keine Minderung der Abschreibungssumme (§ 13 InvZulG 2010)	<ul style="list-style-type: none"> • sofern nicht gegen das Beihilfeverbot verstoßen wird: zeitverzögerte Besteuerung (steuerfreie Erträge nach Art. 11 Buchst. a RLE, Minderung der 	höherer Gewinnausweis

			<p>Abschreibungsbasis nach Art. 33 Abs. 3 RLE)</p> <p>Vorschläge von DNK: staatliche Subventionen und Zuschüssen anstatt Subventionen bzw. Beihilfen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hinweis: nach dem Wortlaut des Art. 14 Abs. 1 Buchst. g RLE gilt die Einordnung von 5% der steuerfreien Einnahmen in nichtabziehbare Betriebsausgaben auch für Subventionen. Es ist davon auszugehen, dass es sich um ein Versehen handelt. <p>Vorschläge von DNK: Klarstellung in Art. 14 Abs. 1 Buchst. g RLE, sodass die Subventionen zu 100% steuerfrei sind</p>	
Fö-4	Investitionszuschüsse	Wahlrecht zwischen sofortiger Ertragsvereinnahmung und Verrechnung mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten (zeitverzögerte Ertragsvereinnahmung, R 6.5 EStR)	<ul style="list-style-type: none"> • sofern nicht gegen das Beihilfeverbot verstoßen wird: zeitverzögerte Besteuerung (steuerfreie Erträge nach Art. 11 Buchst. a RLE, Minderung der Abschreibungsbasis nach Art. 33 Abs. 3 RLE) <p>Vorschläge von DNK: staatliche Subventionen und Zuschüssen anstatt Subventionen bzw. Beihilfen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hinweis: nach dem Wortlaut des Art. 14 Abs. 1 Buchst. g RLE gilt die Einordnung von 5% der steuerfreien Einnahmen in nichtabziehbare Betriebsausgaben auch für Subventionen. 	kein Wahlrecht (Übereinstimmung oder späterer Gewinnausweis)

			<p>Es ist davon auszugehen, dass es sich um ein Versehen handelt.</p> <p>Vorschläge von DNK: Klarstellung in Art. 14 Abs. 1 Buchst. g RLE, sodass die Subventionen zu 100% steuerfrei sind</p>	
--	--	--	--	--

Tab. A-19: Sonderfragen (Währungsumrechnung, Sicherungsgeschäfte, Bilanzänderungen und -berichtigungen)

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
So-1	Währungsumrechnung	Umrechnung zum Devisenkassamittelkurs am Bilanzstichtag (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 256a HGB)	<ul style="list-style-type: none"> entweder bereits während des Jahres Ansatz in Euro oder am letzten Tag des Steuerjahres („Abschlussstichtag“) Umrechnung mit dem von der Europäischen Zentralbank angegebenen Durchschnittskurs des abgelaufenen Jahres (Art. 22 Abs. 2 RLE) offen, ob erfolgswirksame Folgebewertung <p>Vorschläge von DNK: redaktionelle Änderungen</p>	Auswirkungen unbestimmt
So-2	Sicherungsgeschäfte (Bildung von Bewertungseinheiten)	Pflicht zur Übernahme der in der Handelsbilanz gebildeten Bewertungseinheiten (§ 5 Abs. 1a S. 2 EStG i.V.m. § 254 HGB): Pflicht zur Zusammenfassung, wenn Wirtschaftsgüter, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen zum Ausgleich gegenläufiger Wertände-	Pflicht zur Zusammenfassung von Sicherungsgeschäften mit dem Grundgeschäft, 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)	keine Angabe möglich (ggf. Übereinstimmung)

		rungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken mit Finanzinstrumenten dienen (Mikro-, Portfolio-, Makrohedge), Hinweis: durch Sachverhaltsgestaltung faktisches Wahlrecht	Vorschläge von DNK: Wird ein auf Aktien oder einem Aktienindex basierendes Derivat nicht als Sicherungsinstrument behandelt, so sind Verluste aus dem Derivat nur von den Gewinnen auf ähnliche Derivate abzugsfähig. Nicht ausgeglichene Verluste können auf die Folgejahre vorgetragen werden (eingeschränkter Verlustausgleich, Art. 28 Abs. 2 RLE)	
So-3	Bilanzänderungen und Bilanzberichtigungen	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanzberichtigung, soweit Bilanz nicht den gesetzlichen Vorgaben entspricht und die Steuerfestsetzung noch geändert werden kann • Bilanzänderung nur zulässig, bei zeitlichem und sachlichem Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung § 4 Abs. 2 EStG 	<ul style="list-style-type: none"> • Berichtigung des steuerlichen Wertes: Der Hauptsteuerpflichtige setzt die Hauptsteuerbehörde über Fehler in der konsolidierten Steuererklärung in Kenntnis. Die Hauptsteuerbehörde stellt ggf. eine geänderte Steuerveranlagung aus (Art. 111 i.V.m. Art. 114 Abs. 3 RLE) • Änderung des steuerlichen Wertes: nicht geregelt 	<ul style="list-style-type: none"> • Übereinstimmung (Grundsatz) wenn GKB / GUB Fortführung der bestehenden Regelung möglich • keine Angabe möglich wenn GKB / GUB Fortführung der bestehenden Regelung möglich

Tab. A-20: Beteiligung an Kapitalgesellschaften (Dividenden, Veräußerungsgewinne, eigene Aufwendungen des Gesellschafters)

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
Tochter-1-1	Anteilseigner ist eine Kapitalgesellschaft bzw. eine	<ul style="list-style-type: none"> • Dividenden: Steuerbefreiung nur, sofern die Beteiligungsquote mindestens 10% beträgt (§ 8b Abs. 1, 4 KStG) 	<ul style="list-style-type: none"> • Dividenden und Veräußerungsgewinne: 100%ige Steuerbefreiung (Art. 11 Buchst. c, d RLE) 	<ul style="list-style-type: none"> • Dividenden: niedrigerer Gewinnausweis, wenn die Mindestbe-

<p>Personengesellschaft, deren Gesellschafter zumindest zum Teil juristische Personen sind</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Veräußerungsgewinne: 100%ige Steuerbefreiung (§ 8b Abs. 2 KStG) 	<ul style="list-style-type: none"> • Veräußerungsgewinne: 100%ige Steuerbefreiung (§ 8b Abs. 2 KStG) • Veräußerungsverluste und Minderungen des Werts der Anteile: nicht abziehbar (§ 8b Abs. 3 S. 3 KStG) • pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot: 5%ige Umqualifikation von Dividenden und Veräußerungsgewinnen in nichtabziehbare Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 5 S. 1, Abs. 3 S. 1 KStG) 	<p>Vorschläge von DNK: Steuerbefreiung nur, sofern die Beteiligung mindestens 10% beträgt; keine Steuerbefreiung, wenn die Anteile zu Handelszwecken oder von Lebensversicherungsunternehmen gehalten werden (Art. 11 Buchst. c, d, Art. 23 Abs. 4 RLE)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Veräußerungsverluste und Minderungen des Werts der Anteile: nicht abziehbar (ggf. aus Art. 11 Buchst. d, Art. 14 Abs. 1 RLE Buchst. g RLE ableitbar) • pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot: 5%ige Umqualifikation von Dividenden und Veräußerungsgewinnen in nichtabziehbare Betriebsausgaben; entfällt, wenn Nachweis, dass die eigenen Aufwendungen niedriger sind 	<p>teilung von 10% nicht erreicht wird</p> <ul style="list-style-type: none"> • Veräußerungsgewinne: Übereinstimmung (Grundsatz) Vorschläge von DNK: Übereinstimmung bei Dividenden, bei Veräußerungsgewinnen höherer Gewinnausweis, wenn die Mindestbeteiligung von 10% nicht erreicht wird; Sonderregelung für Anteile, die zu Handelszwecken oder von Lebensversicherungsunternehmen gehalten werden • Übereinstimmung (Grundsatz) • niedrigerer Gewinnausweis (sofern tatsächliche Aufwendungen geringer als 5% der Beteiligungserträge sind), Nachweis gerin-
Tochter-1-2				
Tochter-1-3				

Tochter-1-4		<p>Vorteil: tatsächlich entstehende Aufwendungen des Gesellschafters sind grundsätzlich uneingeschränkt abziehbar (§ 8b Abs. 5 S. 2 KStG)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verluste aus Gesellschafterdarlehen: bei wesentlich beteiligten Gesellschaftern und fehlender Fremdüblichkeit nicht abziehbar (§ 8b Abs. 3 S. 4-8 KStG) 	<p>(Art. 14 Abs. 1 Buchst. g RLE) Vorteil: tatsächlich entstehende Aufwendungen des Gesellschafters sind grundsätzlich uneingeschränkt abziehbar</p> <p>Vorschläge von DNK: vollständiges Betriebsausgabenabzugsverbot anstatt pauschales 5%iges Betriebsausgabenabzugsverbot</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verluste aus Gesellschafterdarlehen: wenn (ganz oder teilweise) uneinbringlich: Verrechnung des Wertverlusts (allgemeiner Grundsatz für die Bewertung von Forderungen nach Art. 27 RLE, Einschränkung nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. b RLE bei GKB / GUB vermutlich nicht relevant) 	<p>gerer Betriebsausgaben möglich</p> <p>Vorschläge von DNK: höherer Gewinnausweis</p> <ul style="list-style-type: none"> • niedrigerer Gewinnausweis
Tochter-2	<p>Anteilseigner ist ein Einzelunternehmer bzw. eine Personengesellschaft, deren Gesellschafter zumindest zum Teil natürliche Personen sind</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Dividenden und Veräußerungsgewinne: 40%ige Steuerbefreiung (§ 3 Nr. 40 Buchst. a, d EStG) • unter bestimmten Voraussetzungen Übertragung des Gewinns aus dem Verkauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft auf andere Anteile an einer Kapitalgesellschaft, abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens oder Gebäude möglich (§ 6b Abs. 10 EStG) • Veräußerungsverluste und Minderungen des Werts der Anteile: 	<p>nicht geregelt (RLE beschränkt sich auf Kapitalgesellschaften)</p>	<p>bei GKB / GUB bisherige Vorgehensweise fortführbar (sofern keine Harmonisierung des Körperschaftsteuersystems)</p>

		<p>40%iges Abzugsverbot (§ 3c Abs. 2 EStG)</p> <ul style="list-style-type: none"> • pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot: nein • eigene Aufwendungen des Gesellschafters: 40%iges Abzugsverbot (§ 3c Abs. 2 EStG) • Verluste aus Gesellschafterdarlehen: uneingeschränkt abziehbar (Grundsatz) 		
--	--	--	--	--

Tab. A-21: Beteiligung an Personengesellschaften

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
Pers-Ges-1	Besteuerungskonzeption	anteilige Zurechnung des Gewinns der Personengesellschaft zu den Gesellschaftern (Transparenzprinzip, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HS 1 EStG)	anteilige Zurechnung des Gewinns der Personengesellschaft zu den Gesellschaftern (Transparenzprinzip, Art. 84 Abs. 1, 3 RLE)	Übereinstimmung
Pers-Ges-2	Behandlung von Gesellschaft-Gesellschafter-Verträgen	Zurechnung der Sondervergütungen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (Mitunternehmerkonzeption, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HS 2 EStG)	nicht geregelt	keine Angabe möglich
Pers-Ges-3	Umfang des Betriebsvermögens	<ul style="list-style-type: none"> • alle Wirtschaftsgüter, die der Personengesellschaft gehören (Gesamthandsvermögen, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) • Wirtschaftsgüter, die einem Gesellschafter gehören und dem Betrieb 	nicht geregelt (RLE beschränkt sich auf Kapitalgesellschaften)	bisherige Vorgehensweise fortführbar (im grenzüberschreitenden Bereich bei Personengesellschaften Problematik bei Sondervergütungen / Sonder-

		<p>der Personengesellschaft oder der Beteiligung des Gesellschafters dienen (Sonderbetriebsvermögen)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Besonderheiten: (1) private Nutzung eines Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens durch einen Gesellschafter, (2) § 15 EStG geht Zurechnung zum eigenen Betriebsvermögen des Gesellschafters vor 		betriebsvermögen)
Pers-Ges-4	Übertragungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern	<ul style="list-style-type: none"> • entgeltlich (Kaufvertrag): Auflösung der stillen Reserven (Gleichbehandlung mit Transaktionen zwischen fremden Dritten) • unentgeltlich oder gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten: Buchwertfortführung verbindlich (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1, 2 EStG) 	<p>Transaktionen zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern führen nur in dem Verhältnis, in dem der Gesellschafter an der Personengesellschaft nicht beteiligt ist, zur Auflösung von stillen Reserven (Art. 84 Abs. 2 RLE)</p> <p>unklar, wie der Begriff „Transaktionen“ zu interpretieren ist</p>	keine Angabe möglich
Pers-Ges-5	Übertragungen zwischen den Gesellschaftern derselben Personengesellschaft	Buchwertfortführung verbindlich (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG)	nicht geregelt (RLE beschränkt sich auf Kapitalgesellschaften)	bei GKB / GUB möglicherweise bisherige Vorgehensweise fortführbar
Pers-Ges-6	Realteilung von Personengesellschaften	Grundsatz: Buchwertfortführung verbindlich unter bestimmten Voraussetzungen ausnahmsweise Auflösung der stillen Reserven verbindlich (§ 16 Abs. 3 S. 2-4 EStG)	nicht geregelt (RLE beschränkt sich auf Kapitalgesellschaften)	bei GKB / GUB möglicherweise bisherige Vorgehensweise fortführbar (entsprechende Anpassung der Art. 70 RLE und Art. 71 RLE erforderlich)

Tab. A-22: Nichtabziehbare Aufwendungen

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
nBA-1-1	Körperschaftsteuer	Abzugsverbot (§ 10 Nr. 2 KStG)	Abzugsverbot (Art. 14 Abs. 1 Buchst. d RLE) Vorschläge von DNK: ergänzt um ähnliche Steuern auf den Gewinn (Art. 14 Abs. 1 Buchst. d RLE)	Übereinstimmung
nBA-1-2	Einkommensteuer	Abzugsverbot (§ 12 Nr. 3 EStG)	nicht geregelt (RLE beschränkt sich auf Kapitalgesellschaften)	bei GKB / GUB bisherige Vorgehensweise fortführbar
nBA-1-3	sonstige Personensteuern, Umsatzsteuer auf Umsätze, die Entnahmen oder verdeckte Gewinnausschüttungen sind, die Vorsteuer auf bestimmte nichtabziehbare Betriebsausgaben (Repräsentationsaufwendungen)	Abzugsverbot (§ 12 Nr. 3 EStG, § 10 Nr. 2 KStG)	nicht geregelt (ggf. Abzugsverbot aus Art. 12 S. 1 RLE ableitbar)	bisherige Vorgehensweise fortführbar
nBA-1-4	auf nicht abziehbare Steuern entfallende Nebenleistungen, wie Zinsen	Abzugsverbot (§ 12 Nr. 3 EStG, § 10 Nr. 2 KStG sowie § 4 Abs. 5 Nr. 8a EStG)	nicht geregelt (ggf. Abzugsverbot aus Art. 12 S. 1 RLE ableitbar)	bisherige Vorgehensweise fortführbar

	auf Steuernachforderungen, Stundungszinsen, Aussetzungszinsen, Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge, Zwangsgelder, Hinterziehungszinsen und Kosten der Vollstreckung, Zinsen auf hinterzogene Steuern			
nBA-1-5	Gewerbesteuer	Abzugsverbot (§ 4 Abs. 5b EStG)	Abzugsverbot (Art. 14 Abs. 1 Buchst. j i.V.m. Anhang III RLE), Abzug von der nationalen Bemessungsgrundlage möglich (Art. 14 Abs. 2 RLE) Vorschläge von DNK: Streichung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. j RLE	bei GKB / GUB Übereinstimmung möglich
nBA-1-6	Grunderwerbsteuer	als Anschaffungsnebenkosten Teil der Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG, § 255 Abs. 1 HGB), d.h. nicht sofort abziehbar	Abzugsverbot (Art. 14 Abs. 1 Buchst. j i.V.m. Anhang III RLE), Abzug von der nationalen Bemessungsgrundlage möglich (Art. 14 Abs. 2 RLE) Vorschläge von DNK: Streichung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. j, Art. 14 Abs. 2 RLE unklar, ob als Anschaffungsnebenkosten Teil der Anschaffungskosten (Art. 33 Abs. 1, 2, Art. 29 Abs. 2 S. 2 RLE)	bei GKB / GUB Übereinstimmung möglich
nBA-1-	Grundsteuer B	abziehbar (§ 4 Abs. 4 EStG)	Abzugsverbot (Art. 14 Abs. 1 Buchst. j	bei GKB / GUB Übereinstimmung möglich

7			i.V.m. Anhang III RLE), Abzug von der nationalen Bemessungsgrundlage möglich (Art. 14 Abs. 2 RLE) Vorschläge von DNK: Streichung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. j, Art. 14 Abs. 2 RLE	stimmung möglich
nBA-1-8	Versicherungsteuer	abziehbar (§ 4 Abs. 4 EStG)	Abzugsverbot (Art. 14 Abs. 1 Buchst. j i.V.m. Anhang III RLE), Abzug von der nationalen Bemessungsgrundlage möglich (Art. 14 Abs. 2 RLE) Vorschläge von DNK: Streichung des Art. 14 Abs. 1 Buchst. j, Art. 14 Abs. 2 RLE	bei GKB / GUB Übereinstimmung möglich
nBA-1-9	Verbrauchssteuern auf Energieerzeugnisse, Alkohol und alkoholische Getränke	abziehbar (§ 4 Abs. 4 EStG)	EP: von der GKKB-Bemessungsgrundlage abziehbar (Versicherungsteuer aus den nach Anhang III nicht abziehbarer Steuern streichen) abziehbar (Art. 14 Abs. 1 Buchst. j RLE) EP: Abzugsverbot	Übereinstimmung EP: höherer Gewinnausweis
nBA-1-10	weitere Steuerarten	-.-	Ermächtigung der Kommission, für weitere Steuerarten ein Abzugsverbot einzuführen, wenn diese mehr als 20% des Körperschaftsteueraufkommens des betreffenden Mitgliedstaats ausmachen (Art. 14 Abs. 3 RLE) Vorschläge von DNK: Streichung des Art. 14 Abs. 3 RLE	bei GKB / GUB nicht relevant

nBA-2	Ausgaben in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen	Abzugsverbot (§ 3c Abs. 1 EStG)	nicht geregelt (ggf. Abzugsverbot aus Art. 14 Abs. 1 Buchst. g RLE ableitbar)	keine Angabe möglich (Vermutung: Übereinstimmung)
nBA-3	Geldbußen, Geldstrafen	Abzugsverbot (§ 12 Nr. 4, § 10 Nr. 3 KStG sowie § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG) für Geldbußen, Ordnungsgelder, Verwarnungsgelder, in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit die Auflagen oder Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen	Abzugsverbot (Art. 14 Abs. 1 Buchst. f RLE) für Geldbußen oder Geldstrafen, die wegen Nichteinhaltung einer gesetzlichen Vorschrift an eine Behörde zu zahlen sind	keine Angabe möglich (Vermutung: deutsche Regelung geht weiter, niedrigerer Gewinnausweis)
nBA-4	Aufwendungen zur Förderung von staatspolitischen Zwecken (z.B. Mitgliedsbeiträge sowie Spenden an politische Parteien und an unabhängige Wählervereinigungen)	Abzugsverbot (§ 4 Abs. 6 EStG)	Abzugsverbot (aus Art. 12 S. 2 i.V.m. Art. 14 Abs. 1 Buchst. h, Art. 16 Buchst. e RLE ableitbar) Vorschläge von DNK: Zuwendungen und Spenden anstatt Geldgeschenke und Spenden (Art. 14 Abs. 1 Buchst. h RLE)	Übereinstimmung
nBA-5-1	Geldgeschenke (grundsätzliche)	Abzugsverbot für Geschenke an Nichtarbeitnehmer, wenn der Wert mehr als 35 €	Abzugsverbot (Art. 14 Abs. 1 Buchst. h RLE)	höherer Gewinnausweis (ggf. aus Vereinfachungs-

	Regelung)	beträgt (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG)	Vorschläge von DNK: Zuwendungen und Spenden anstatt Geldgeschenke und Spenden	gründen bisherige Regelung fortführen)
nBA-5-2	Geldgeschenke und Spenden an gemeinnützige Organisationen	<ul style="list-style-type: none"> • begünstigte Organisationen: gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Organisationen (§ 52-54 AO) • begünstigte Leistungen: Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) • Umfang des Abzugs: bis zu 20% des Einkommens; alternativ bis zu 0,4% der Summe der Umsätze und der aufgewendeten Löhne und Gehälter (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG) • Sachspenden: keine Auflösung der stillen Reserven (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG) 	<ul style="list-style-type: none"> • begünstigte Organisationen: Rechtspersönlichkeit, die nach dem Recht des Mitgliedstaats, in dem sie ansässig ist, als gemeinnützig anerkannt ist (Definition in Art. 16 RLE) Vorschläge von DNK: Konkretisierung der Definition „gemeinnützig“ in Art. 16 i.V.m. Anhang III RLE • begünstigte Leistungen: Geldgeschenke und Spenden Vorschläge von DNK: Zuwendungen oder Spenden anstatt Geldgeschenke und Spenden • Umfang des Abzugs: bis zu 0,5% der „Einkünfte“ (Art. 12 S. 2, Art. 14 Abs. 1 Buchst. h RLE) • Sachspenden: keine Auflösung der stillen Reserven (Art. 22 Abs. 1 Buchst. f RLE) Vorschläge von DNK: Streichung des Art. 22 Abs. 1 Buchst. f RLE 	<ul style="list-style-type: none"> • Auswirkungen unbestimmt • Übereinstimmung • höherer Gewinnausweis • Übereinstimmung wenn GKB / GUB Fortführung der bestehenden Regelung möglich
nBA-6	Bestechungsgelder	<ul style="list-style-type: none"> • Abzugsverbot (§ 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG) • Zuwendungen von Vorteilen sowie 	Abzugsverbot (Art. 14 Abs. 1 Buchst. e RLE)	Übereinstimmung

		damit zusammenhängende Aufwendungen, wenn die Zuwendung der Vorteil eine rechtswidrige Handlung darstellt, die den Tatbestand eines Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklicht, das die Ahndung mit einer Geldbuße zulässt		
nBA-7-1	Bewirtungs- und Repräsentationskosten	30%iges Abzugsverbot für die angemessenen und betrieblich veranlassten Bewirtungskosten; Abzugsverbot für unangemessene Bewirtungskosten sowie nicht betrieblich veranlasste Bewirtungskosten (§ 4 Abs. 5 Nr. 2, 7 EStG)	50%iges Abzugsverbot (Art. 14 Abs. 1 Buchst. b RLE)	höherer Gewinnausweis
nBA-7-2	Aufwendungen für Gästehäuser, Jagd, Fischerei, Segeljachten, Motorjachten oder ähnliche Zwecke	Abzugsverbot (§ 4 Abs. 5 Nr. 3, 4 EStG)	nicht geregelt (ggf. Abzugsverbot aus Art. 12 S. 1 RLE ableitbar)	vermutlich Übereinstimmung
nBA-8-1	Mehraufwendungen für Verpflegung im Zusammenhang mit Dienstreisen, Fahrten zwischen dem Betrieb und der Wohnung des Steuerpflichtigen sowie für Familienheimfahrten	Abzugsverbot, soweit die Aufwendungen bestimmte Grenzen überschreiten (§ 4 Abs. 5 Nr. 5, 6 EStG)	nicht geregelt (ggf. Abzugsverbot aus Art. 12 S. 1 RLE ableitbar)	keine Angabe möglich

nBA-8-2	Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer	Abzugsverbot mit Ausnahmen (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG)	nicht geregelt (ggf. Abzugsverbot aus Art. 12 Abs. 1 RLE ableitbar)	keine Angabe möglich
nBA-9	Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter einer Organgesellschaft	Abzugsverbot (§ 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG)	nicht geregelt	keine Angabe möglich (Vorgehensweise von der Ausgestaltung der Gruppenbesteuerung abhängig)
nBA-10	Aufwendungen, die mit unmittelbaren oder mittelbaren Zuwendungen von nicht einlagefähigen Vorteilen an natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften zur Verwendung in Betrieben in tatsächlichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, deren Gewinn nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelt wird	Abzugsverbot (§ 4 Abs. 5 Nr. 11 EStG)	nicht geregelt	keine Angabe möglich
nBA-11	Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO bei Verletzung der	Abzugsverbot (§ 4 Abs. 5 Nr. 12 EStG)	nicht geregelt	keine Angabe möglich

	im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten bestehenden Aufzeichnungspflichten			
nBA-12	Jahresbeiträge, die von Kreditinstituten in den Restrukturierungsfonds einbezahlt werden	Abzugsverbot (§ 4 Abs. 5 Nr. 13 EStG)	nicht geregelt	keine Angabe möglich
nBA-13	fehlende gesonderte Aufzeichnung von Betriebsausgaben	Abzugsverbot (§ 4 Abs. 7 EStG)	nicht geregelt	keine Angabe möglich
nBA-14	fehlende Angabe des Empfängers einer Ausgabe	Abzugsverbot (§ 160 AO)	nicht geregelt (ggf. Abzugsverbot aus Art. 12 S. 1 RLE ableitbar)	keine Angabe möglich
nBA-15-1	Aufwendungen zur Erfüllung von Satzungszwecken	Abzugsverbot (§ 10 Nr. 1 KStG)	nicht geregelt (ggf. Abzugsverbot aus Art. 12 S. 1 RLE ableitbar)	keine Angabe möglich
nBA-15-2	Aufsichtsratsvergütungen	50%iges Abzugsverbot (§ 10 Nr. 4 KStG)	abziehbar (keine Einschränkung vorgesehen)	niedrigerer Gewinnausweis
nBA-15-3	Ausgaben für die private Lebensführung des Steuerpflichtigen oder seiner Familienangehörigen, Zuwendungen an unterhaltsberechtigte	Abzugsverbot	nicht geregelt (RLE beschränkt sich auf Kapitalgesellschaften)	bisherige Vorgehensweise fortführbar

Personen, Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung und für ein Erststudium, die nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgen (§ 12 Nr. 1, 2, 5 EStG)		
--	--	--

Tab. A-23: Abzug von Fremdkapitalaufwendungen

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
FK	Einschränkungen beim Abzug von Fremdkapitalaufwendungen	<p>Ansatzpunkt für die Einschränkungen: alle Zinsen</p> <ul style="list-style-type: none"> „Zinsschranke“ (§ 4h EStG, § 8a KStG): Abzug des negativen Zinssaldos beschränkt auf 30% des steuerlichen EBITDA, Zins- und EBIDTA-Vortrag; Besonderheiten: Verrechnung mit den Zinserträgen, Freigrenze von 3.000.000 € Konzernklausel, Eigenkapitalvergleich, bei Kapitalgesellschaften entfallen Konzernklausel und Eigenkapitalvergleich, wenn eine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung vorliegt 	<p>Ansatzpunkt für die Einschränkungen: Zinsen an verbundene Unternehmen in einem Drittland</p> <p>Voraussetzungen: im Ansässigkeitsstaat des Zinsempfängers beträgt der allgemeine Körperschaftsteuersatz weniger als 40% des EU-Durchschnitts und in dem Drittland gilt eine Sonderregelung, die im Vergleich zu den allgemeinen Regeln zu einer wesentlich niedrigeren Besteuerung der Zinsen führt, weitere Einschränkungen, wenn sich das Drittland nicht am Informationsaustausch beteiligt (Art. 81 RLE)</p>	<ul style="list-style-type: none"> die Regelung im RLE ist auf die GKKB abgestimmt; bei der GKB / GUB sind die Grundfreiheiten des Europäischen Binnenmarkts sowie die Vorgaben der Zins-Lizenz-Richtlinie zu beachten; Hinweis: diese Prüfung ist unabhängig von der Einführung der GKB / GUB durchzuführen konzeptionelle Ände-

		<ul style="list-style-type: none"> • Abgrenzung von betrieblich veranlassten (gewinnmindernd abziehbaren) von privat veranlassten (nicht als Betriebsausgabe verrechenbaren) Zinsen (§ 4 Abs. 4a EStG) • gewerbesteuerliche Hinzurechnung (§ 8 Nr. 1 GewStG): soweit die Fremdkapitalaufwendungen den Freibetrag von 100.000 € übersteigen, Nichtabziehbarkeit von $\frac{1}{4}$ der Fremdkapitalaufwendungen (Zinsen, Mieten/Pachten, Lizenzen) 	<p>EP: in Art. 73 Abs. 1 Buchst. a RLE und Art. 82 Abs. 1 Buchst. b RLE Erhöhung des Grenzwerts von 40% auf 70% des durchschnittlichen Körperschaftsteuersatzes; diese Änderung wird in Art. 81 RLE nicht vorgeschlagen</p> <p>Vorschläge von DNK: Ersatz der Einschränkungen für Zinsen an verbundene Unternehmen (Art. 81 RLE) durch eine Einschränkung für alle Zinsen (Art. 14a RLE); Begrenzung des Abzugs von Fremdkapitalaufwendungen auf eine vermögensbezogene Größe bezogen, Obergrenze noch nicht konkretisiert, Freigrenze von 1.000.000 €</p>	<p>zung des Ansatzpunkts für die Einschränkungen beim Abzug von Fremdkapitalaufwendungen (Zinsen an verbundene Unternehmen anstatt aller Zinsen)</p> <p>Vorschläge von DNK: vom Ansatz Übereinstimmung (Ausnahme: vermögensbezogene anstatt gewinnbezogener Begrenzung; konkrete Umsetzung unbestimmt)</p> <p>§ 4 Abs. 4a EStG und § 8 Nr. 1 GewStG können bei der GKB / GUB grundsätzlich übernommen werden</p>
--	--	---	--	--

Tab. A-24: Verlustabzug

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich				
Verl-1-1	Verlustabzug bei der Körperschaftsteuer	<ul style="list-style-type: none"> • ein Jahr, bis zu 1.000.000 € (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 1 EStG) • bis zu 1.000.000 € unbeschränkt (Sockelbetrag), darüber hinaus bis zu 40% des Gesamtbetrags der Einkünfte (Mindestbesteuerung), zeitlich unbeschränkt (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 EStG) 	<ul style="list-style-type: none"> • nicht vorgesehen • betragsmäßig und zeitlich unbeschränkt (Wahlrecht, Art. 43 RLE) 	<ul style="list-style-type: none"> • früherer Gewinnausweis • ggf. späterer Gewinnausweis 				
Verl-1-2					<ul style="list-style-type: none"> • Verlustrücktrag 	<ul style="list-style-type: none"> • Verlustrücktrag 	<p>Vorschläge von DNK: bis zu 1.000.000 € unbeschränkt (Sockelbetrag), darüber hinaus bis zu 60% der verbleibenden Steuerbemessungsgrundlage (Mindestbesteuerung), zeitlich unbeschränkt (Art. 43 Abs. 2 RLE)</p>	<p>Vorschläge von DNK: Übereinstimmung</p>
Verl-1-3					<ul style="list-style-type: none"> • Verlustrücktrag • Verlustvortrag 	<ul style="list-style-type: none"> • Verlustrücktrag • Verlustvortrag 	<ul style="list-style-type: none"> • keine Einschränkungen 	<ul style="list-style-type: none"> • niedrigerer Gewinnausweis
Verl-2-1	Verlustabzug bei der Gewerbesteuer	<ul style="list-style-type: none"> • nicht vorgesehen 	nicht geregelt	<ul style="list-style-type: none"> • Übereinstimmung (wenn bisherige Regelung fortgeführt) 				
Verl-2-2					<ul style="list-style-type: none"> • Verlustrücktrag 	<ul style="list-style-type: none"> • Verlustrücktrag 	<ul style="list-style-type: none"> • Übereinstimmung (wenn bisherige Rege- 	
Verl-2-2	<ul style="list-style-type: none"> • Verlustvortrag 	<ul style="list-style-type: none"> • bis zu 1.000.000 € unbeschränkt (Sockelbetrag), darüber hinaus bis zu 40% 	<ul style="list-style-type: none"> • nicht geregelt 	<ul style="list-style-type: none"> • Übereinstimmung (wenn bisherige Rege- 				

Verl-2-3	<ul style="list-style-type: none"> • Einschränkungen nach einem Gesellschafterwechsel 	<p>des positiven Gewerbeertrags (Mindestbesteuerung), zeitlich unbeschränkt (§ 10a S. 1-9 GewStG)</p> <ul style="list-style-type: none"> • quotaler oder vollständiger Wegfall, Ausnahmen: Konzernklausel, Stille-Reserve-Klausel, ggf. Sanierungsklausel (§ 10a S. 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG) 	<ul style="list-style-type: none"> • nicht geregelt 	<p>lung fortgeführt)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Übereinstimmung (wenn bisherige Regelung fortgeführt)
Verl-3	Verlustabzug bei der Einkommenssteuer	<ul style="list-style-type: none"> • Verlustrücktrag: ein Jahr, bis zu 1.000.000 € bzw. bei Ehegatten bis zu 2.000.000 € (§ 10d Abs. 1 EStG) • Verlustvortrag: bis zu 1.000.000 € bzw. bei Ehegatten bis zu 2.000.000 € unbeschränkt (Sockelbetrag), darüber hinaus bis zu 40% des Gesamtbetrags der Einkünfte (Mindestbesteuerung), zeitlich unbeschränkt (§ 10d Abs. 2 EStG) 	nicht geregelt (RLE beschränkt sich auf Kapitalgesellschaften)	Anpassung an die Regelung für die Körperschaftsteuer sachgerecht

Tab. A-25: Ausländische Betriebsstätten

Code	Sachverhalt	Steuerbilanz	GKB / GUB	Vergleich
BSt-1	Definition	§ 12 AO (nationales Recht, Nicht-DBA-Fall) bzw. in Anlehnung an Art. 5 OECD-MA (DBA-Fall)	Art. 5 RLE Vorschläge von DNK: Stammhaus in dem Staat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist anstatt Stammhaus in dem Staat, in dem sich der Ort der zentralen Geschäftsleitung und Kontrolle befindet	Übereinstimmung

BSt-2	räumliche Abgrenzung	EU/EWR-Staaten, Drittland	GKKB: Drittland (einschl. EWR-Staaten) GKB / GUB: EU/EWR-Staaten, Drittland	GKB / GUB: Übereinstimmung offen, wie bei GKB / GUB vorzugehen ist
BSt-3	Konzeption für die zwischenstaatliche Erfolgszuordnung	Aufteilung des Gesamtgewinns nach der direkten Methode (grundsätzlich AOA, § 1 Abs. 5 AStG)	GKKB: Aufteilung des Gesamtgewinns bei EU-Betriebsstätten nach indirekter Methode (Schlüsselung, Art. 86 RLE) bzw. bei EWR-/Drittlands-Betriebsstätten nach der direkten Methode; keine Regelung, wie die direkte Methode umzusetzen ist GKB / GUB: Aufteilung des Gesamtgewinns nach der direkten Methode Vorschläge von DNK: Abstimmung mit Art. 7 OECD-MA (AOA, Einfügung eines Art. 79 Abs. 2 RLE)	GKB / GUB: Übereinstimmung offen, inwieweit der AOA angewandt wird
BSt-4	Gewinne einer ausländischen Betriebsstätte	Freistellungsmethode (Grundsatz: DBA-Fall, ggf. mit Progressionsvorbehalt) Besonderheiten: Aktivitätsklauseln in den DBA, § 20 Abs. 2 AStG	GKKB: für Drittland-Betriebsstätten (einschl. EWR-Betriebsstätten) Freistellungsmethode (Art. 11 Buchst. e RLE, ggf. nach Art. 72 RLE mit Progressionsvorbehalt); RLE geht DBA zwischen den Mitgliedstaaten vor (Art. 8 RLE) Hinweis: nach dem Wortlaut des Art. 14 Abs. 1 Buchst. g RLE gilt die Einordnung von 5% der steuerfreien Einnahmen in nichtabziehbare Betriebsausgaben auch für Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten; Vorschläge von DNK: Klarstellung, dass die Einordnung von 5% der steuerfreien Einnahmen in nichtabziehba-	GKB / GUB: Übereinstimmung

			<p>re Betriebsausgaben für Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten nicht gilt</p> <p>GKB / GUB: EU/EWR-Betriebsstätten und Drittlands-Betriebsstätten Freistellungsmethode (Grundsatz: DBA-Fall, ggf. mit Progressionsvorbehalt); bestehende DBA sind weiterhin anwendbar</p> <p>Besonderheiten: Aktivitätsklauseln in den DBA, § 20 Abs. 2 AStG</p>	
BSt-5	Verluste einer ausländischen Betriebsstätte	<p>grundsätzlich nicht verrechenbar (Grundsatz: DBA-Fall, ggf. mit negativem Progressionsvorbehalt)</p> <p>Ausnahme: Verrechnung von finalen Verlusten einer EU/EWR-Betriebsstätte (Niederlassungsfreiheit)</p>	<p>GKKB: bei Drittlands-Betriebsstätten grundsätzlich nicht verrechenbar (Umkehrschluss aus Art. 11 Buchst. e RLE, ggf. nach Art. 72 RLE mit negativem Progressionsvorbehalt)</p> <p>Vorschläge von DNK: ausdrückliche Formulierung eines Abzugsverbots für Verluste einer Drittlands-Betriebsstätte (Art. 14 Abs. 1 Buchst. j RLE)</p> <p>GKB / GUB: grundsätzlich nicht verrechenbar (Grundsatz: DBA-Fall): Ausnahme: Verrechnung von finalen Verlusten einer EU/EWR-Betriebsstätte (Niederlassungsfreiheit)</p>	<p>GKB / GUB: Übereinstimmung</p> <p>Hinweis: unabhängig von der Einführung der GKB / GUB gesetzliche Regelung empfehlenswert</p>
BSt-6	Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte	<ul style="list-style-type: none"> • Auflösung der stillen Reserven („Entstrickung“, § 4 Abs. 1 S. 3, 4 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG, § 12 Abs. 1 KStG) • Ausgleichsposten bei Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in eine EU-Betriebsstätte: 	<p>GKKB: bei EU-Betriebsstätten keine Auflösung der stillen Reserven (Art. 59 i.V.m. Art. 4 Nr. 7 RLE); bei EWR-Betriebsstätten unterbleibt eine Auflösung der stillen Reserven nur, wenn sich der EWR-Staat am Informationsaustausch beteiligt (Art. 31 Abs. 2 RLE);</p>	<p>GKB / GUB: keine „Entstrickung“ bei Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in eine EU-Betriebsstätte oder (sofern Informationsaustausch) in</p>

		<p>Besteuerung der aufgelösten stillen Reserven auf fünf Jahre verteilt (§ 4g EStG)</p>	<p>bei Drittlands-Betriebsstätten Auflösung der stillen Reserven (Art. 31 Abs. 1 RLE); nach dem Wortlaut nur bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens; Vorschläge von DNK: Klarstellung, dass Auflösung der stillen Reserven auch bei Überführung von Wirtschaftsgütern, die nicht Anlagevermögen sind (unklar, weshalb für Anlagevermögen und Nicht-Anlagevermögen unterschiedliche Formulierung) GKB / GUB: keine „Entstrickung“ bei Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in eine EU-Betriebsstätte oder (sofern Informationsaustausch) in eine EWR-Betriebsstätte</p>	<p>eine EWR-Betriebsstätte</p> <ul style="list-style-type: none"> • EU-Betriebsstätte: Auswirkungen unbestimmt (Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit Restnutzungsdauer von mehr als 5 Jahren und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens: späterer Gewinnausweis; Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit Restnutzungsdauer von weniger als 5 Jahren: ggf. früherer Gewinnausweis) • EWR-Betriebsstätte: späterer Gewinnausweis (Grundsatz) • Drittlands-Betriebsstätte: Übereinstimmung
--	--	---	---	---

Literaturverzeichnis

- Brocke, K. von/Rottenmoser, G.**, Die GKKB im Lichte der Rechtsetzungskompetenzen der EU – Harmonisierung direkter Steuern?, in: IWB 2011, S. 620-626
- Herzig, N.**, Vorschlag einer GKKB-RL – ein ambitioniertes Zukunftsprojekt, in: DB 2011, Heft 15, S. M01
- Herzig, N.**, Perspektiven der Ermittlung, Abgrenzung und Übermittlung des steuerlichen Gewinns, in: DB 2013, S. 1-9.
- Kahle, H./Dahlke, A./Schulz, S.**, Der EU-Richtlinienentwurf zur CCCTB – Anmerkungen aus Theorie und Praxis, in: Ubg 2011, S. 491-503
- Lang, M.**, Das Territorialitätsprinzip und seine Umsetzung im Entwurf der Richtlinie über eine Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), in: StuW 2012, S. 297-317
- Lenz, M./Rautenstrauch, G.**, Der Richtlinienentwurf zur Gemeinsamen konsolidierten KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB), in: DB 2011, S. 726-731
- Marx, F.J.**, Die Gewinnermittlungskonzeption der GKKB nach dem Richtlinienentwurf der EU-Kommission, in: DStZ 2011, S. 547-555
- Rödter, T.**, Einführung einer neuen Gruppenbesteuerung an Stelle der Organschaft, in: Ubg 2011, S. 473-490
- Scheffler, W./Köstler, M.**, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Kompromissvorschlag zur G(K)KB führt zur Annäherung an das deutsche Steuerrecht (Teil I), in: DStR 2013, S. 2190-2194
- Scheffler, W./Köstler, M.**, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Kompromissvorschlag zur G(K)KB führt zur Annäherung an das deutsche Steuerrecht (Teil II), in: DStR 2013, S. 2235-2240
- Scheffler, W./Köstler, M.**, Kompromissvorschlag zur GK(K)B – Die Arbeiten am Richtlinienentwurf zur GK(K)B gehen weiter, in: DStR 2014, S. 664-669
- Scheffler, W./Köstler, M. (Analyse GKB / GUB)**, 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 (im Erscheinen), Mannheim
- Scheffler, W./Köstler, M. (Übergangsregelungen)**, Analyse der Übergangsregelungen bei Einführung einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage / Gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GKB / GUB), ZEW Discussion Paper (im Erscheinen), Mannheim
- Scheffler, W./Krebs, C., Richtlinienvorschlag zur CCCTB:** Bestimmung der Bemessungsgrundlage im Vergleich mit der Steuerbilanz nach EStG, in: DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, S. 13*-28*
- Spengel, C./Zöllkau, Y. (CCCTB, 2012)**, Common Consolidated Corporate Tax Base (CC(C)TB) and the Determination of Taxable Income – An International Comparison, Berlin/Heidelberg 2012
- Vascega, M./Thiel, S. van**, The CCCTB Proposal: The next Step towards Corporate Tax Harmonization in the European Union?, in: ET 2011, S. 374-382

Verzeichnis der sonstigen Quellen

Bericht des Rates (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen, 11507/13 FISC 138, vom 25.6.2013

Bericht über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2011)0121 – C7-009 2/2011 – 2011/0058(CNS) vom 28.3.2012

BT-Drucks. 17/5748 vom 5.5.2011, Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage zur Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage.

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

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121 endgültig/2.

TaxFACTs Schriftenreihe (seit 2006)

Download unter: <http://www.steuerinstitut.wiso.uni-erlangen.de/publikationen>

Nummer	Autor(en)	Titel
2006-01	Berthold U. Wigger	Do Complex Tax Structures Imply Poorly Crafted Policies?
2006-02	Daniel Dürrschmidt	Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment, particularly within the European Union
2006-03	Wolfram Scheffler Susanne Kölbl	Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung auf Ebene des Arbeitnehmers im internationalen Kontext
2006-04	Michael Glaschke	Unabhängigkeit von Bilanzpolitik im IFRS-Einzelabschluss und in der Steuerbilanz
2006-05	Simone Jüttner	Grenzüberschreitende Verschmelzung über eine Europäische Aktiengesellschaft am Beispiel von Deutschland, Frankreich und Österreich
2007-01	Berthold U. Wigger	Subsidization versus Public Provision of Tertiary Education in the Presence of Redistributive Income Taxation
2007-02	Wolfram Scheffler	Grenzüberschreitende Verlustverrechnung nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „Marks&Spencer“
2007-03	Carolin Bock	Der Wegzug im Alter aus steuerlicher Sicht: Eine lohnende Alternative?
2008-01	Stefanie Alt	Steuersystematische Abbildung anteilsbasierter Vergütungssysteme im Einheitsunternehmen und im Konzern

2008-02	Wolfram Scheffler Eva Okrslar	Die inländische Auslandsholding als Steuerplanungsinstrument nach der Unternehmensteuerreform 2008
2008-03	Alexander von Kotzebue Berthold U. Wigger	Charitable Giving and Fundraising: When Beneficiaries Bother Benefactors
2008-04	Alexander von Kotzebue Berthold U. Wigger	Private Contributions to Collective Concerns: Modeling Donor Behavior
2008-05	Eva Okrslar	Besteuerung der identitätswahrenden Verlegung des Orts der Geschäftsleitung von Kapitalgesellschaften in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union
2009-01	Christoph Ries	Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in der EU unter Berücksichtigung von Drittstaatseinkünften
2009-02	Simone Jüttner	Share Deal versus Asset Deal bei nationalen Übertragungen von Kapitalgesellschaften
2010-01	Wolfram Scheffler Harald Kandel	Sonderausgaben: Versuch einer Systematisierung
2011-01	Carolin Bock	Die Vorteilhaftigkeit hybrider Finanzinstrumente gegenüber klassischen Finanzierungsformen - Eine Unternehmenssimulation unter steuerlichen Rahmenbedingungen
2011-02	Wolfram Scheffler	Innerstaatliche Erfolgszuordnung als Instrument der Steuerplanung
2011-03	Johannes Riepolt	Der Zwischenwert als optimaler Wertansatz bei Verschmelzung von Kapitalgesellschaften - Dargestellt an einem der Zinsschranke unterliegenden übertragenden Rechtsträger -
2011-04	Roland Ismer	Besteuerung inhabergeführter Unternehmensgruppen: Einschlägige neuere Entwicklungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft
2011-05	Thiess Büttner Anja Hönig	Investment and Firm-Specific Cost of Capital: Evidence from Firm-Level Panel Data

2012-01	Claudia Krebs	Die ausländische Personengesellschafts-Holding als Instrument zur steueroptimalen Repatriierung in einem internationalen Konzern
2012-02	Thiess Büttner Katharina Erbe	Revenue and Welfare Effects of Financial Sector VAT Exemption
2013-01	Wolfram Scheffler Melanie Köstler	Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Auswirkung der wichtigsten Änderungen des Kompromissvorschlags im Vergleich
2013-02	Wolfram Scheffler	Gewinnaufteilung im internationalen Einheitsunternehmen nach der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung - Gemeinsamkeiten und Unterschiede gegenüber Tochterkapitalgesellschaften -
2014-01	Wolfram Scheffler Melanie Köstler	Harmonisierung der Gewinnermittlung in der EU