

Finanzausschuss
Wortprotokoll
59. Sitzung

Berlin, den 26.05.2004, 14:00 Uhr
Sitzungsort: Berlin, Paul-Löbe-Haus

Sitzungssaal: E 400

Vorsitz: Carl-Ludwig Thiele, MdB

TAGESORDNUNGSPUNKT 12 - öffentlich

Diskussion zur Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips und zu möglichen Auswirkungen der Fortentwicklung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze auf das deutsche Steuerrecht mit Herrn Prof. Dr. Norbert Herzig, Universität Köln

- Selbstbefassung -

Stellvertretende Vorsitzender Carl-Ludwig Thiele: Liebe Kolleginnen und Kollegen. Ich eröffne die Sitzung des Finanzausschusses wieder. Ich rufe den Tagesordnungspunkt 12 auf: Diskussion mit Prof. Dr. Norbert Herzig zur Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips und zu möglichen mittelbaren Auswirkungen der Fortentwicklung der internationalen Rechnungslegung auf das deutsche Steuerrecht. Der Finanzausschuss befasst sich mit diesem Punkt im Rahmen seiner Selbstbefassung, weil es ein wichtiger Punkt ist, der uns alle hier interessiert. Vorab möchte ich noch darauf hinweisen, dass nach dem Beschluss des Finanzausschusses dieser Tagesordnungspunkt in öffentlicher Sitzung behandelt wird. Zunächst Herr Prof. Herzig möchte ich Sie hier ganz herzlich begrüßen. Sie haben sich dankenswerterweise bereit erklärt, dem Finanzausschuss für die heutige Diskussion zur Verfügung zu stehen. Ferner möchte ich die Bundesregierung begrüßen, insbesondere den Parlamentarischen Staatssekretär Herrn Alfred Hartenbach für das Bundesministerium der Justiz mit weiteren für das Bilanzrecht zuständigen Beamten. Und ich vermute, dass wir uns in diesem Jahre gerade mit dem BMJ noch häufiger in diesem Ausschuss sehen werden, weil noch mehrere Gesetzesvorhaben anstehen. Ferner möchte ich die als Zuhörer erschienenen Gäste, die Vertreter der Medien und die Kolleginnen und Kollegen aus anderen Ausschüssen des Deutschen Bundestages, insbesondere Kollegen des Rechtsausschusses, der vom Finanzausschuss zu dieser Sitzung eingeladen worden ist, begrüßen. Ich möchte noch darauf hinweisen, dass die Diskussion mit Herrn Prof. Herzig aufgezeichnet bzw. im Hauskanal des Deutschen Bundestages übertragen und ggf. auch von Phoenix gesendet wird. Für die Diskussion mit Herrn Prof. Dr. Herzig sind ungefähr anderthalb Stunden, also bis ca. 13.00 Uhr, vorgesehen. An alle Mitglieder des Finanzausschusses verteilt wurde das Gutachten von Herrn Prof. Dr. Herzig „Anwendung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze und ihre Auswirkung für die steuerlicher Gewinnermittlung“, welches Sie, Herr Prof. Herzig, im Auftrag des Finanzministeriums erstellt haben (Anlage 1). Ich darf Sie dann gleich um Ihr Eingangsstatement bitten. Vorab möchte ich noch darauf hinweisen, dass wir alle verteilt bekommen haben dieses Papier (Anlage 2). Hinzu kommt die steuerliche Gewinnermittlung. Und dieses Papier wird im Wesentlichen deckungsgleich sein mit dem, was wir dort oben sehen werden, sodass es jedem Kollegen oder Kollegin möglich ist, das entweder dort oben zu verfolgen und auf dem Papier. Herr Prof. Herzig, herzlichen Dank für Ihr Kommen. Sie haben das Wort.

Prof. Dr. Norbert Herzig: Ganz herzlichen Dank, Herr Vorsitzender. Meine sehr verehrten Damen und Herren. Ich freue mich sehr, dass ich die Gelegenheit habe, Ihnen meine Überlegungen zur Fortentwicklung der steuerlichen Gewinnermittlung präsentieren zu können, die auf dem Gutachten basieren, das Herr Thiele bereits angesprochen hat. Ausgangspunkt meiner Überlegungen ist die IAS-Verordnung der EU vom 19. Juli 2002, die dazu führen wird, dass wir ab dem Jahr 2005 eine deutliche Zäsur in der Entwicklung der Rechnungslegung haben werden. Mit dieser Verordnung wird einmal deutlich, dass die EU

weitestgehend darauf verzichtet, eigenes Bilanzsteuerrecht zu begründen, sondern sich den IAS-Überlegungen anschließt, sich diesen öffnet, sie unterstützt. Das ist die eine Seite. Und zum anderen, dass eben für den Konzernabschluss von kapitalmarktorientierten Unternehmen verpflichtend ist, dass diese IAS europaweit Beachtung finden. Das wäre für uns noch nicht so dramatisch, weil wir ja alle wissen, steuerlich kommt es nicht auf den Konzernabschluss, sondern auf den Einzelabschluss an. Aber diese EU-Verordnung, diese IAS-Verordnung lässt zu dem zu als Mitgliedstaatenwahlrecht, dass auch die Einzelabschlüsse nach IAS erstellt werden können. Und nach allem, was man dem Gesetzentwurf entnehmen kann, der Fortentwicklung des Bilanzrechts, ist vom Justizministerium wohl angedacht, dieses Wahlrecht auch an die Kaufleute weiterzugeben, ihnen die Möglichkeit zu eröffnen, einen Einzelabschluss nach IAS zu erstellen. Dabei ist allerdings ein Punkt von zentraler Bedeutung. Im Gegensatz zu einem IAS-Konzernabschluss, der befreiend wirkt, d.h. der nicht mehr die Notwendigkeit begründet, einen HGB-Konzernabschluss zu machen, muss natürlich stets neben einem IAS-Abschluss, der nur für Informationszwecke vorgesehen ist, weiterhin ein HGB-Einzelabschluss erstellt werden. Wir haben also ein Nebeneinander von zwei Abschlüssen - IAS und HGB-Einzelabschluss -, wobei der IAS-Abschluss optional ist. Den HGB-Abschluss muss man zwingend erstellen. Und daneben, meine Damen und Herren, noch die Steuerbilanz, die ja nicht deckungsgleich mit der Handelsbilanz ist trotz Maßgeblichkeit. Damit wird deutlich, das will ich gleich als Problem formulieren, meine Damen und Herren, dass wir hier die Gefahr des Nebeneinanders von einer Vielzahl von Bilanzen haben mit der Problematik, dass ein Kaufmann ein Großteil seiner Energie darauf verwenden muss, Bilanzierungspflichten zu erfüllen, während er doch auf dem Markt erfolgreich sein soll. Und da ist ein Problem, das wir sicherlich beachten müssen, mit dem wir uns auseinandersetzen müssen. Eine weitere Entwicklungslinie, die in dieser Überlegung von Bedeutung ist, ist der Gedanke, dass neben der Umsetzung von IAS eben auch eine Modernisierung der HGB-Rechnungslegung angedacht ist, wofür in einer entsprechenden Reformrichtlinie der Raum geschaffen worden ist. Und die Frage wird hier sein: Wohin entwickelt sich unser HGB? Und da muss man sich mal die Frage stellen, meine Damen und Herren: Welche Sogwirkung wird eigentlich von der Möglichkeit ausgehen in Zukunft, IAS auch im Einzelabschluss verwenden zu dürfen? Das kann man im Augenblick noch nicht abschließend beurteilen, aber es spricht zumindest einiges dafür, dass durchaus von IAS eine beachtliche Sogwirkung ausgehen wird, rein faktisch, und zwar einmal deswegen, weil natürlich der, der sich progressiv, modern präsentieren will, auch im Einzelabschluss IAS wählen muss. Sonst unterliegt er der Gefahr, dass er etwas rückständig, traditionell angesehen wird mit unserem HGB. Die Gefahr ist zumindest da. Der andere Gesichtspunkt könnte sich dann sehr stark entwickeln, wenn von den Banken ein IAS-Abschluss als transparenter angesehen wird, deswegen in einem Rating ein solcher Abschluss besser beurteilt wird und damit günstigere Kreditkonditionen eingeräumt werden. Wenn das der Fall sein sollte, dann entsteht aus meiner Sicht ein Sog hin zu IAS auch im Einzelabschluss. Dann besteht gar keine Möglichkeit mehr, sich dem

wirtschaftlich zu verschließen. Und dann haben wir die Situation, dass wir diese missliche Lage hätten auch im Einzelabschluss IAS neben HGB, und vielleicht können hier Überlegungen helfen, die eine Modernisierung des HGB in Richtung IAS vorsehen und damit dieser Entwicklung vielleicht etwas entgegenwirken. Wenn man sich aber diese Überlegungen vor Augen führt, dann stellt sich natürlich unmittelbar die Frage - wenn wir diese Bewegungen im Bereich der handelsrechtlichen Rechnungslegung haben -, was ist denn dann mit diesem altherwürdigen Maßgeblichkeitsgrundsatz, den wir schon seit mehr als 100 Jahren haben? Nämlich dass die Steuerbilanz an die Handelsbilanz anknüpft, dass die Handelsbilanz für die Steuerbilanz maßgeblich ist und wir damit jedenfalls im Idealzustand eine Einheitsbilanz haben, eine Bilanz für handels- und steuerrechtliche Zwecke. Obwohl man heute faktisch sagen muss, es gibt eine solche Vielzahl von Durchbrechungen der Maßgeblichkeit, sodass dieses Ideal der Einheitsbilanz in dieser Form gar nicht mehr verwirklicht ist. Sondern wir haben eine Fülle von Durchbrechungen. Das muss man - glaube ich - nüchtern feststellen. Das ist also heute der Zustand, den wir haben. Und ausgehend von dieser Position haben wir nun in unserem Gutachten untersucht, welche inhaltlichen Anforderungen und welche Rahmenbedingungen müssen denn beachtet werden für eine steuerliche Gewinnermittlung. Wir haben uns den zwei Instrumenten der Gewinnermittlung zugewandt, die wir heute schon haben in der steuerlichen Gewinnermittlung, nämlich einmal dem Bestandsvergleich, d.h. da nutzen wir Bilanzen, um den Gewinn zu ermitteln. Das ist die eine Methode. Die andere Methode ist, nur die Einnahmen und Ausgaben gegenüber zu stellen, also an Zahlungen anknüpfen, eine reine Einnahmenüberschussrechnung, die aber im Augenblick - muss man deutlich sagen - primär für Freiberufler zugelassen ist. Für Kaufleute dagegen ist diese Möglichkeit nicht eröffnet, besteht hier nicht. Da gilt es eben zu untersuchen, ob das so bleiben kann. Schließen waren Fragen zur Umsetzung zu erörtern. Wenn wir uns mal anschauen: Wie sehen denn die Anforderungen aus? Da haben wir uns leiten lassen von Systemfragen, den Prinzipien des Steuerrechts und einigen ökonomischen Prinzipien. Lassen Sie mich gleich auf das Ergebnis kommen. Wichtig sind mir zwei Punkte, zwei Anforderungen, von denen ich denke, dass sie von Bedeutung sind: Während wir in den traditionellen HGB-Diskussionen immer so Gläubigerschutz - nicht wahr -, Vorsichtsprinzip betont haben, können die natürlich, wenn sie wollen, in einer eigenständig steuerlich formulierten Zielsetzung keine dominierende Rolle spielen. Deswegen wird hier in den Mittelpunkt gestellt als materielles Kriterium der Gedanke einer das Eigentum schonenden Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Eigentum schonend mag etwas überraschend erscheinen aus dem Gedankenschutz des Eigentums. Darin ist unmittelbar - denke ich - zu verankern dieses berühmte Realisationsprinzip, das im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung große Bedeutung hat. Lassen Sie mich ein Wort dazu sagen. Damit ist gemeint, dass eine Wertsteigerung, die stattgefunden hat, erst dann steuerlich zu Gewinn wird, wenn diese Wertschaffung realisiert worden ist durch einen Umsatzakt, das heißt dieser Wert wirklich realisiert worden ist. Nicht eine reine Wertsteigerung im ruhenden Vermögen. Das reicht nicht aus. Das ist Gewinn, den man

besteuern kann. Wenn man das nämlich täte, bestünde die Gefahr, dass Sie das betreffende Grundstück verkaufen müssten, wenn es im Wert gestiegen ist, um die daraus resultierende Steuer bezahlen zu können. Und genau das ist mit diesem Gedanken Eigentum schonend nicht zu vereinbaren. Deswegen hängen Eigentum schonend und Realisationsprinzip eng zusammen. Der nächste Gesichtspunkt ist objektivierbar. Und das ist - denke ich - ein ganz wichtiger Gesichtspunkt, der auch die steuerliche Gewinnermittlung deutlich unterscheidet von IAS, worauf wir gleich noch kommen. Objektivierbar heißt, es muss nachprüfbar sein. Steuerrecht ist Massenrecht. Wir dürfen nur Streit vermeidende Regelungen berücksichtigen. Es kann nicht sein, dass wir stark subjektiv geprägte Überlegungen in die Gewinnermittlung hineintragen, dann hätten wir eine endlose Debatte um die Frage nach dem Gewinn, den es zu besteuern gilt. Deswegen muss bereits im Ansatz berücksichtigt werden, dass Steuerrecht als Massenrecht sehr nachprüfbare objektivierbare Regeln benötigt und nur dann eigentlich funktionstüchtig ist. Klar ist auch, dass aus diesen Regeln eine, wenn Sie so wollen, mathematisch exakte Gewinnermittlung ableitbar ist. Das sind Rahmenbedingungen, an denen man sich orientieren kann, die aber insbesondere zulassen, das will ich deutlich sagen, dass man beide Methoden, die wir bisher besprochen haben, fortführen kann, nämlich sowohl den Bestandsvergleich als auch die mehr an Zahlungen orientierte Einnahmenüberschussrechnung. Beide Möglichkeiten sind damit vereinbar. Und wenn man das so sieht, ergibt sich eigentlich folgende Überlegung, die wir in unserem Gutachten zugrunde gelegt haben: Wir sehen als eine Möglichkeit den Betriebsvermögensvergleich, also die Bilanzierung, und wir nehmen die Einnahmenüberschussrechnung. Ich darf das Ergebnis schon vorwegnehmen: Was wir vorschlagen, ist, ein umfassendes Wahlrecht zwischen beiden Instrumenten einzuräumen. Das heißt, die heutige Begrenzung der Vier-Drei-Rechnung, diese Einnahmenüberschussrechnung auf die Freiberufler aufzugeben, um eben möglicherweise auch kleinen und mittelständischen Gewerbetreibenden dieses einfache Instrument an die Hand zu geben. Um vielleicht neben einer IAS-Bilanz, die für sie dann Realität werden könnte, die steuerlichen Pflichten mit einer einfachen Rechnungslegung zu erfüllen. Das ist der Gedanke, und deswegen das Wahlrecht, das wir hier vorsehen. Ich werde am Ende noch mal darauf zurückkommen. Wenn wir jetzt starten mit dem ersten Punkt, meine Damen und Herren, und ich will nicht Details, sondern mehr die Grundlinien betonen, dem Betriebsvermögensvergleich, so hätte man eigentlich drei verschiedene Alternativen. Man könnte einmal sagen, wir machen alles so wie bisher. Wir knüpfen an unsere HGB-Bilanz weiter an. Ich habe das mal hier als Kapitalerhaltungsbilanz bezeichnet, weil diese HGB-Bilanz eben von ihrer Tradition her dem Gläubigerschutz dient, die Kapitalerhaltung in den Mittelpunkt stellt, also immer vor Augen hat, dass ein Gewinn, der ausgewiesen wird, auch ausgeschüttet oder entnommen werden kann und damit, wenn Sie wollen, den Haftungszugriff für Gläubiger reduziert. Das ist der Gedanke. Daraus resultiert die Überlegung, dass hier also die Kapitalerhaltung gewährleistet werden soll. Das kann man sicherlich tun, auch für eine Übergangszeit an der bisherigen Regelung festhalten. Die Frage, die sich stellt, ist nur: Wie langfristig tragfähig ist eigentlich diese

Kapitalerhaltungsbilanz? Und da will ich ganz deutlich sagen, dass ich an der langfristigen Tragfähigkeit, an der Zukunftsfähigkeit dieser Kapitalerhaltungsbilanz große Zweifel habe. Ein Grund ist, dass durch die Grundfreiheiten des EU-Vertrages zunehmend natürlich auch ausländische Gesellschaften zu uns nach Deutschland kommen und hier wirtschaftlich tätig werden und wir diesen Gesellschaften nach EU-Recht nicht mehr die Pflicht auferlegen können, einen Abschluss nach deutschen Regeln zu erstellen, der also Kapitalerhaltungsgrundsätze beachtet. Also können wir Limitits aus England, die überall hier tätig werden können, nicht die Pflicht auferlegen, Rechnung zu legen nach deutschen Kapitalerhaltungsregeln. Also wäre hier schon ein deutlicher Unterschied. Der andere Gesichtspunkt, den man sehen muss, ist, dass dieser Kapitalerhaltungsgedanke, der auf der Idee basiert, dass Ausschüttungen, wenn Sie so wollen, auf der Grundlage von Bilanzen festgelegt werden, dass das ein deutscher Sonderweg ist, der in der EU wohl so keine Mehrheit finden wird, keine Mehrheit finden kann, weil viele andere Staaten das nicht kennen und auch nicht bereit sind, diesem Weg zu folgen. Das hängt zusammen mit einer Bindung, die bisher noch besteht zwischen der Zweiten Gesellschaftsrechtlichen Richtlinie und der Vierten EU-Richtlinie. Mir scheint, dass EU-weit kein Konsens oder keine Mehrheit dafür zu gewinnen ist, diese Kapitalerhaltung in den Mittelpunkt der Rechnungslegung zu stellen. Vielmehr habe ich den Eindruck, dass hier nach anderen Wegen gesucht wird, Ausschüttungen zu bemessen. Es ist eine wichtige Frage, eine zentrale Frage, wie das Gesellschaftsrecht mit dieser Frage umgeht, und davon wird für die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung sehr viel abhängen. Deswegen ist hier also sehr viel Diskussionsbedarf gegeben, von dem ich aber meine, es ist kein deutsches, kein nationales Problem, sondern es ist zumindest ein europaweites Problem und bedarf der Erörterung. Der andere Gesichtspunkt wäre zu sagen, wir lösen uns von dieser HGB-Kapitalerhaltungsbilanz, und wir gehen auf die IAS und sagen, weg mit allem anderen, IAS ist für die Handelsbilanz entscheidend, und wir knüpfen daran steuerlich an. Das hat zunächst einen gewissen Charme. Man könnte sagen, ja, das ist ja integrationsförderlich für Europa. Wir hätten damit einen Hebel, um Integration zu betreiben, Angleichung innerhalb der EU. Nur das ist insoweit tückisch, meine Damen und Herren, als man sehen muss, wir haben bisher keinen Konsens im Bereich der direkten Steuern, dass hier Harmonisierung erfolgen soll. Und unklar ist auch die Harmonisierungsrichtung im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung. Von daher ist also keinesfalls gesichert, dass die Entwicklung mit Blick auf die steuerliche Gewinnermittlung in Richtung IAS geht. Ich will auch deutlich machen, dass ich große Bedenken habe, ob wir steuerlich an IAS anknüpfen sollten. Und diese Bedenken, die da bestehen, haben zumindest drei Quellen. Die erste Quelle, das will ich nur kurz ansprechen, da ich kein Verfassungsrechtler bin: Das Problem ist, dass diese IAS Regeln sind, die von einem privaten Standardsetter in London entwickelt werden. Die Frage ist ja: Wie werden die privaten Standards, wie werden die eigentlich zu Recht? Da hat sich die EU-Kommission, da ist ein so genanntes Kommitologieverfahren entwickelt worden. Und das führt dazu, dass am Ende diese von diesem Komitee verabschiedeten Standards die Qualität von Recht haben.

Soweit besteht wohl Einigkeit, wenn ich das richtig sehe. Aber es wird auch deutlich betont, dass dieses Recht mit einem gewaltigen Demokratiedefizit ausgestattet ist, weil die nationalen Parlamente an dieser Rechtsetzung nicht beteiligt sind. Wenn das so ist, dann stellt sich die Frage, ob ein solches Recht Grundlageausgangspunkt für eine Besteuerung sein kann. Das genau ist der Streitpunkt, und darüber bestehen große Zweifel, große Meinungsverschiedenheiten. So weit will ich das nur hier referieren. Der nächste Punkt, bei dem man große Bedenken haben kann, ist die Frage: Was ist denn die Zielsetzung? Meine Damen und Herren, hier ist in der Tat ein fundamentaler Unterschied festzustellen. Man muss immer klar haben, wenn man über IAS spricht, dann hat der Standardsetter in London immer wen vor Augen? Der hat immer vor Augen die Aktionäre von kapitalmarktorientierten Unternehmen. Die sollen darüber informiert werden, ob es sinnvoll ist, dieses Investment weiter zu betreiben oder sich von diesem Investment zu lösen. Also der Informationsaspekt ist der alleinige, einzige, dominierende Aspekt, der den IAS, oder wie man es heute oft sagt IFR, es ist nur eine andere Bezeichnung, International Financial Reporting Standards, zugrunde liegt. Die sagen ausdrücklich, Bemessung und Besteuerung sind nicht ihr Ziel, sondern nur die Information. Das ist natürlich ein fundamentaler Unterschied, verglichen mit der Besteuerung, wo es natürlich immer darum geht, dass der Gewinn, der gezeigt wird, eben auch besteuert wird, es mit einem Zahlungsabfluss verbunden ist. Nur Informationen, meine Damen und Herren, ist nicht ein Zahlungsabfluss als Konsequenz. Und darin liegt ein fundamentaler Unterschied. Man kann das deutlich machen an den Schlagworten, die man heute in neuhochdeutsch immer sagt. Jede Bilanzierung ist immer angesiedelt im Spannungsverhältnis zwischen Relevance und Reliability. Relevance meint, die Informationen müssen nützlich sein für Entscheidungen. Sie müssten den Anlegern helfen, darüber zu entscheiden, ob sie das weitermachen sollen, während Reliability sagt, die Informationen müssen zuverlässig sein. Man muss sich drauf verlassen können. Die müssen nachprüfbar sein. Und dass hier ein gewaltiger Konflikt besteht, ist klar. Und dass hier IAS und Steuerbilanz an den beiden Enden der Pole angesiedelt sind, ist auch klar. Meine Damen und Herren, lassen Sie mich das an einem simplen Beispiel deutlich machen. Wenn Sie ein Grundstück kaufen, dann können Sie natürlich sehr zuverlässig sagen, wie hoch die Anschaffungskosten waren. Diese Anschaffungskosten sind sehr zuverlässig zu ermitteln, aber sie helfen so wenig. Wenn Sie es vor 50 Jahren gekauft haben, ist der Wert heute sehr abweichend davon. Also ist er nicht sonderlich relevant, aber sehr zuverlässig. Wenn Sie heute den relevanten Wert nehmen, dann ist er zwar heute maßgeblich. Es ist zwar sehr relevant, aber natürlich eine große Bandbreite. Und wie lange ist der so? Er kann stark schwanken. Hier sehen Sie deutlich an dem simplen Beispiel diesen Konflikt zwischen Relevance und Reliability. Und da muss man einfach sagen, IAS geht nur auf dem Ast Relevance. Die Informationen müssen entscheidungsnützlich sein. Sie müssen helfen zu informieren. Das ist der entscheidende Gesichtspunkt. Und da bin ich sehr subjektiv geprägt, weil natürlich der Bilanzierende damit auch Signale gibt, wie er die Entwicklung seines Unternehmens einschätzt in bestimmten Bandbreiten. Steuerlich, meine Damen und

Herren, müssen wir natürlich sehr darauf achten, dass wir zuverlässige Informationen haben, dass wir sagen, wir haben Streit vermeidende Informationen. Wenn wir über Zeitwerte streiten würden, dann wäre Steuererhebung zum Scheitern verurteilt. Das würde permanent in die Sackgasse führen, weil wir hier also nicht weiterkommen würden, weil wir hier permanent in Diskussionen zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen einmünden würden. Von daher denke, IAS kann auch aus diesem Grunde wegen der Zweckdivergenz nicht die Grundlage für Besteuerung sein. Wobei ich eines deutlich machen will, meine Damen und Herren. Das heißt nicht, dass IAS vollkommen ohne Bedeutung ist, sondern ich sehe schon sehr klar, dass IAS dabei ist, sich als Weltstandard für Bilanzierungsprobleme zu entwickeln, und deswegen wir in Zukunft bei allen Bilanzierungsfragen immer zunächst die Frage stellen müssen, wie sieht denn die Lösung nach IAS aus. Nur die Frage wird dann immer sein müssen: Können wir diese Lösung auch für andere Zwecke, für Steuerzwecke verwenden oder muss das nicht so sein, dass wir wegen der abweichenden Zwecksetzung uns von der IAS-Lösung lösen und ihr nicht folgen? Das wird hier also, denke ich, die Überlegung sein, die wir zukünftig anstellen werden. Ein weiterer Gesichtspunkt, der deutlich macht, dass IAS die Lösung nicht sein kann. Stellen Sie sich nur einen Moment vor, jeder Steuerpflichtige braucht Rechtsschutz, muss die Finanzgerichte anrufen können, wenn er meint, dass seine Rechte verletzt sind. Dann würde ein deutsches Gericht über IAS entscheiden müssen. Lassen Sie den Europäischen Gerichtshof entscheiden. Es würde immer eine nationale Variante von IAS entstehen, entweder eine deutsche bzw. eine europäische. Und das wäre der Tod von IAS. IAS lebt davon, global anerkannt zu werden und nicht nur eine deutsche, eine europäische Ausprägung zu haben. Wenn man das vor Augen hat, wird deutlich, dass wir hier mit der Anbindung an IAS äußerst vorsichtig sein können. Es wird immer ein Ausgangspunkt, ein Startingpoint sein, aber kann nie die Grundlage sein. Das ist meine Überzeugung. Von daher denke ich, es führt längerfristig kein Weg an einem eigenständigen Steuerrecht vorbei. Das heißt nicht heute und morgen. Solange wir das HGB in seiner bisherigen Form noch haben, können wir daran anknüpfen. Aber sobald sich das HGB in eine Richtung entwickelt, die stärker informationsorientiert ist, denke ich, ist der Zeitpunkt gekommen, abzukoppeln vom HGB und hier eine eigenständige Steuerbilanz zu begründen. Das als Vorbemerkung meine Damen und Herren und dann sind wir in den Stufen, die wir uns in unserer Überlegung vor Augen geführt haben, nämlich dass wir stets davon ausgehen, wie sieht IAS aus und welche Lösung sieht IAS vor. Wie sieht der Vergleich mit dem geltenden Steuerrecht aus und wie ist das dann anschließend mit Blick auf ein zukünftiges Steuerrecht? Und wenn wir uns nur mal, und darauf will ich vor allen Dingen abstellen, auf die wichtigen Grundsätze konzentrieren, dann ist klar, IAS stellt diese Informationsfunktion in den Mittelpunkt der Überlegungen. Der Anleger soll informiert werden, und um den geht es. Dann ist klar, der soll natürlich auch über die Entwicklung von immateriellen Vermögensgegenständen informiert werden. Das ist ja in einer Wissensgesellschaft immer viel wichtiger als die Grundstücke und Gebäude. Informationsfunktion umfasst natürlich auch die Vermittlung von Informationen, die eben

schwer nachprüfbar sind, die aber trotzdem von erheblicher Relevanz für den Entscheidenden sind. Vollkommen klar, deswegen Dominanz des Grundsatzes Relevance. Ganz anders dagegen im Steuerrecht eine Zahlungsbemessung. Es geht darum, dass hier Daten ermittelt werden, die nachprüfbar sind, die also Grundlage dafür sind, dass hier ein Gewinn gezeigt wird, von dem Teile abgeführt werden, abfließen als Steuer. Deswegen muss hier der Grundsatz heißen, Reliability, Zuverlässigkeit ist ein wichtiger Gesichtspunkt. Man kann das jetzt an den verschiedensten weiteren Beispielfällen verdeutlichen, wenn man hier Prinzipien gegenüberstellt. Lassen Sie mich das an einigen wenigen Beispielen tun. IAS und Steuerrecht kennen ein Realisationsprinzip, d.h. der Gewinn wird dann gezeigt, wenn er realisiert wird. Nur die Ausprägung dieses Realisationsprinzips ist in beiden Regeln dramatisch unterschiedlich. Das muss man klar vor Augen haben. Im HGB und damit auch für Steuerzwecke sagen wir gegenwärtig, ein Gewinn ist erst realisiert, wenn ein Umsatzakt stattgefunden hat. Wenn ich nicht nur eine Steigerung des Wertes habe, sondern wenn ich den betreffenden Vermögensgegenstand verkauft, umgesetzt habe und damit diesen Wert realisiert habe. Erst dann zeige ich den Gewinn. Während IAS da sehr viel großzügiger ist und sagt nein, nein, so ist das nicht, sondern wenn der Wert realisierbar ist, wenn die Möglichkeit besteht, diesen Wert zu realisieren, dann zeige ich ihn bereits. Und damit ist zwar das Prinzip, wenn Sie wollen, ähnlich bezeichnet, aber inhaltlich dramatisch unterschiedlich. Das zeigt den Unterschied, und das kann man jetzt durchziehen. Dieses Matching Principal hat bei IAS, bei periodengerechter Gewinnermittlung, eine stärkere Bedeutung als steuerlich, und auch dieses Imparitätsprinzip ist natürlich unterschiedlich, wenn man auf der einen Seite auch schon, wenn Sie so wollen, Wertsteigerungen, die noch nicht realisiert sind, zeigt. Dann geht man natürlich im Gewinnfall genauso vor wie im Verlustfall, und damit ist keine Imparität mehr gegeben, sondern es wird dann paritätisch behandelt, während wir ansonsten ja sagen, beim Gewinn warten wir bis zum Umsatzakt, während bei Verlusten ein Imparitätsprinzip gilt, die antizipieren wir. Und da noch die Bemerkung: Diese Notwendigkeit, das Imparitätsprinzip umzusetzen, hängt natürlich eng zusammen mit den Regeln der Verlustverrechnung, die wir im Steuerrecht haben. Je ausgebauter sie sind, umso mehr können wir verzichten auf die Berücksichtigung von Verlustrisiken in der Gewinnermittlung. Daneben kann man jetzt über Objektivierungsgrundsätze sprechen und fragen, wo liegen denn da Unterschiede. Im Prinzip kann man sagen, da bestehen durchaus Parallelen, dass nicht alles abweicht, um da keinen falschen Eindruck zu erwecken. Wir haben eine Einzelbewertung im Grundsatz nach IAS und nach Steuerrecht. Allerdings wird diese Einzelbewertung viel stärker durchbrochen bei IAS, und das führt dann wieder zu, wenn Sie so wollen, Entobjektivierungen, die aus Gründen von Nachprüfbarkeit schwierig sind. Ähnlich ist das mit dem Stichtagsprinzip im Grundsatz Deckungsgleichheit. Nur die Frist, die hier besteht, weicht voneinander ab. Lassen Sie mich ein letztes Beispiel noch wählen, um das deutlich zu machen. Dann kehrt dieser Gedanke dann immer wieder, und ich würde Ihnen nicht gern zumuten, das da noch weiter zu verfolgen an diesem Begriff. Was steht eigentlich in einer Bilanz, meine Damen

und Herren? In einer Steuerbilanz stehen Wirtschaftsgüter auf der Aktivseite. Und die IAS sagen, bei uns stehen Assets den Liabilities, den Schulden gegenüber. Und nun fragt man sich natürlich: Sind die Begriffe eigentlich deckungsgleich? Wenn Sie sich das angucken, muss man sagen, die sind weit voneinander entfernt, deckungsgleich zu sein. Dieses Asset sagt natürlich unter dem Aspekt Informationsvermittlung ganz zutreffend, bei uns geht es darum, dass also dann ein Asset vorliegt, wenn wir eine Ausgabe haben, die zu einem zukünftigen Nutzenzufluss führt. Future Benefit, das ist das Merkmal von Asset. Das wird gemessen an Zahlungen. Die Gefahr ist sehr groß, dass, wenn Sie das so sehen, für jede Ausgabe, die der Kaufmann tätigt, er natürlich einen Zahlungsrückfluss erwartet und damit jede Ausgabe zu einem Asset wird. Das wäre also eine Aktivierungswelle, die zumindest als Gefahr hier deutlich gemacht werden soll. Das sehen wir steuerlich anders. Ich meine mit Recht anders. Wir versuchen, den Wirtschaftsgutbegriff zu objektivieren, festzumachen an zivilrechtlichen Strukturen, Sachen und Rechten, gehen dann natürlich weiter zu anderen wirtschaftlichen Werten, um hier also, wenn Sie so wollen, der steuerlichen Zielsetzung Rechnung zu tragen. Der Grundgedanke, der immer wiederkehrt, ist der: IAS hat eine andere Funktion, ist deswegen stärker entobjektivierend, nicht dem Gedanken der Nachprüfbarkeit verpflichtet. Das können wir steuerlich in diesem Umfang nicht akzeptieren. Das geht in der Bewertung so weiter. Die dominierende Wertkategorie von IAS ist der so genannte Fair Value. Das ist nicht leicht zu übersetzen. Man spricht heute von dem beizulegenden Zeitwert, d.h. der Marktwert so ungefähr, untechnisch. Dann wird aber schon deutlich, wie schwer der zu greifen ist in Einzelfällen, wo Sie eben keine klare Börsennotierung haben. Das ist natürlich relevant. Während wir steuerlich immer an die historischen Anschaffungen und Herstellungskosten anknüpfen, die nachprüfbar und die insoweit streitvermeidend sind. Das zeigt so ein bisschen die Komplexität, die hier besteht und die Unterschiede deutlich macht. Das habe ich jetzt auch am weiteren Beispiel verdeutlicht. Ich will aber Ihre Zeit hier nicht so sehr in Anspruch nehmen. IAS ermöglicht es auch, meine Damen und Herren, Wirtschaftsgüter aufzuteilen, die Triebwerke von Flugzeugen gesondert zu aktivieren. Auch wirtschaftliches Eigentum wird anders gesehen. Das will ich alles einmal überspringen. Ich denke, das Grundproblem ist herausgekommen und deutlich geworden, so hoffe ich. Lassen Sie mich nun noch ein bisschen zu dem zweiten Instrument sagen, zu der Frage der Einnahmenüberschussrechnung. Wenn man jetzt schon sagt, wir gehen zu einem weiteren Instrument über und wir machen das so, dass wir uns an Zahlungen anlehnen, dann könnte man ja sagen, wir machen das ganz einfach, wir nehmen nur Zahlungen. Einnahmen und Ausgaben stellen die gegenüber und den Saldo besteuern wir. Wenn man das so macht, da hätte man im Ergebnis was getan, meine Damen und Herren? Da hätte man im Ergebnis für alle Investitionen eine Sofortabschreibung vorgenommen. Ist ja klar. Die Anschaffungsausgaben wären sofort ergebnismindernd. Wenn Sie das tun, heißt das natürlich, das Ergebnis schwankt stark. In Investitionsphasen: negatives Ergebnis. Wenn Sie nicht investieren: hoffentlich positiv. Damit wird das Ergebnis, wie man heute sagt, sehr volatil. Das ist für den Fiskus möglicherweise nicht so schön. Das

sind sehr schwankende Steuereinnahmen, aber auch sehr problematisch für den Steuerpflichtigen, weil er natürlich von Folgendem ausgehen muss: Dann, wenn er einen Überschuss erzielt, wird der natürlich besteuert. Aber wenn er in der Investitionsphase ein negatives Ergebnis, negatives Zahlungsergebnis hat, wird er kaum damit rechnen können, etwas erstattet zu bekommen, sondern das kann er nur vortragen, und das wird sehr schwierig - wirtschaftlich. Von daher gehen alle Modelle, die mit diesem Cash flow operieren, immer von der Prämisse aus, sofortige Verlustverrechnung. Das ist ja wunderbar. Nur diesen Fiskus gibt es nicht, der das mitmacht. Von daher sollte man diesen Gedanken auch nicht weiter verfolgen. Wir kommen mit einer zahlungsorientierten Rechnung ohne periodisierende Elemente nicht aus. Das lehrt auch die Erfahrung mit der Vier-Drei-Rechnung, die ja auch auf Zahlungen basiert, aber Abschreibungen vorsieht. Die Frage, die sich stellt, wenn man dem Aspekt nachgeht, wir würden jetzt die Vier-Drei-Rechnung für alle Kaufleute öffnen, die ist natürlich folgende: die ist das Problem, dass diese Vier-Drei-Rechnung entwickelt ist am Modell der Freiberufler. Am Modell der Freiberufler, die eigentlich kaum Vorratsvermögen haben und die auch, wenn Sie so wollen, keine, jedenfalls in der Regel, keine dramatischen Verpflichtungen für Rückstellungen haben oder so etwas. Und dann stellt sich die Frage: Können wir denn diese Vier-Drei-Rechnung, die wir haben, eigentlich so übernehmen auch für alle Kaufleute oder müssten wir hier nicht vielleicht Modifizierungen vornehmen, um zu Änderungen, zu sachgerechten Einnahmenüberschussrechnungen zu kommen? Wenn man sich das einmal anschaut und sagt, beim Anlagevermögen müssten wir wohl an den Abschreibungen festhalten wie bisher. Das ist notwendig. Aber niedrigen Teilwert brauchen wir da wohl nicht. Das müsste man wohl der Vereinfachung schulden, dass man sagt, diese Möglichkeit räumen wir nicht ein, sonst würden wir diesen Vorzug, einfache Regelungen zu haben, den würden wir hier zu sehr torpedieren. Aber die Frage ist schon: Was ist denn mit Vorräten? Eine wichtige Frage. Wir müssen sehen, wenn Sie wirklich sagen, wir machen keine Bestandsbewertung bei Vorräten, könnte Folgendes passieren: Der Kaufmann kauft zum Jahresende noch ordentlich Vorräte, bezahlt die auch, hat den Kassenabfluss und damit natürlich die Ergebnisminderung. Die Frage ist: Will man das? Wenn man das nicht will, dann muss man für den Fall einen Bestandsvergleich einführen, muss man hier ein periodisierendes Element einziehen. Das wird eine Entscheidung sein, mit der man sich auseinandersetzen muss. Nur die Wirkungen sollten gesehen werden. Wenn man also keinen Bestandsvergleich einbezieht, stellt man diese Möglichkeit zur Verfügung. Das ist also das Problem bei Vorräten. Schwierig ist auch die Angelegenheit, wie ist das mit Rückstellungen. Vollkommen klar ist, bei einer einfachen Rechnung, die Zahlungsüberschüsse in den Mittelpunkt stellt, kann es natürlich nicht sein, diesen ganzen Rückstellungsbereich zu übernehmen, der natürlich sehr aufwändig, sehr streitbefangen ist. Diese ganzen kurzfristigen Rückstellungen können deswegen nicht das Thema sein. Aber die große Frage ist doch: Wie gehen wir mit langfristigen Rückstellungsverpflichtungen um? Ich will nur mal einen Sachverhalt vorstellen, um das Problem zu illustrieren. Stellen Sie sich Entsorgungsverpflichtungen vor, die erst nach der aktiven Nutzung anfallen. Dann hätten Sie

doch folgende Entwicklung: Sie hätten hoffentlich eine Gewinnentwicklung in der Zeit, in der das Unternehmen aktiv wirtschaftet, und Sie haben anschließend eine Entsorgungsphase, in der keine Umsatzerlöse mehr anfallen, beträchtliche Ausgaben und Aufwendungen, damit dramatisch negatives Ergebnis. Und nun tritt ja die Frage auf, wenn Sie jetzt keinen ausgebauten Verlustrücktrag haben, dann besteht doch die Gefahr, dass diese Verluste, die in der Entsorgungsphase anfallen, möglicherweise nicht mehr genutzt werden können. Und das wäre natürlich ein dramatischer Verstoß gegen das Nettoprinzip, dass Sie die Gewinne am Anfang besteuern, aber die damit verbundenen Verluste, die am Ende anfallen, dass Sie die hier unberücksichtigt lassen. Das könnte so also nicht sein. Von daher denke ich, man muss sich für den Fall, dass man eine Einnahmeüberschussrechnung umfassend etabliert, zumindest für die langfristige Rückstellung überlegen, ob man die nicht auch in einer solchen Vier-Drei-Rechnung berücksichtigt. Das wären für mich die Beispiele, Entsorgungsverpflichtungen, und es sind wohl auch die Pensionsverpflichtungen, die man da einbeziehen müsste, die eine Rolle spielen. So, meine Damen und Herren, das wäre also hier dieser Punkt, dass wir diese Rückstellungen einbeziehen und dass wir dann noch die Frage stellen, was ist mit anderen Positionen, Rechnungsabgrenzungsposten. Meine Damen und Herren, das können wir vernachlässigen, Kleinigkeiten. Entscheidend für mich ist noch der Grundgedanke. Der Grundgedanke nämlich, dass das Wahlrecht zwischen diesen beiden Instrumenten auf der Idee basiert: der Totalgewinn über die Totalperiode eines Unternehmens, der ist immer gleich hoch. Nur, wenn Sie so wollen, wie wir diesen Totalgewinn auf die einzelnen Perioden verteilen, das ist unterschiedlich in diesen beiden Verfahren. Das weicht ab zwischen Bestandsvergleich und Einnahmenüberschussrechnung. Es wird aber nicht der Totalgewinn verändert. Deswegen eben auch die Möglichkeit, beide Methoden alternativ einzusetzen, weil über die gesamte Lebensdauer besteht, was die Steuereinnahmen anbelangt, kein Unterschied, wenn man vielleicht von Progressionseffekten absieht. Und dann ist eben der Gedanke, wenn wir die beiden nebeneinander stellen, wie halten wir es denn damit. Wie sehen wir das Zusammenwirken dieser beiden Instrumente? Da ist es so, dass wir uns für ein generelles Wahlrecht ausgesprochen haben zwischen beiden. Weil es schwer ist und objektiv nicht nachvollziehbar Kriterien qualitativ oder quantitativ begründet werden können, warum man irgendwo einen Schnitt macht und sagt, und die lassen wir nicht mehr da rein. Deswegen war unser Gedanke, wir lassen also ein generelles Wahlrecht zwischen beiden zu. Natürlich nicht in der Weise, dass man jedes Jahr hin- und herspringen kann. Da würde man ja Manipulationen Tür und Tor öffnen. Aber mit einer fünfjährigen Bindungsfrist scheint mir das ausreichend abgedeckt zu sein. Natürlich müsste man noch weiter überlegen, wie das in Konzernsachverhalten ist, weil natürlich eines nicht sein kann, dass in einem Konzern die eine Hand so und die andere so verfährt und man dann diese Aspekte ausnutzt. Das kann natürlich nicht befürwortet werden. Insoweit, meine Damen und Herren, ist die Schlussfolgerung die, dass wir also im Grundsatz den Bestandsvergleich fortführen, als Möglichkeit weiter erhalten, ihn also durchaus, ausgehend von den beiden Prinzipien,

Eigentumsschonung und Objektivierbarkeit, präzisieren und dass wir auf der anderen Seite für alle Steuerpflichtigen die Möglichkeit der Einnahmenüberschussrechnung zulassen. Und jeder Kaufmann kann dann entscheiden, für welche Variante er sich ausspricht. Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.

Beifall

Stellvertretende Vorsitzender Carl-Ludwig Thiele: Ganz herzlichen Dank Herr Prof. Herzig für Ihren leidenschaftlichen, mit hohen Kenntnissen vorgetragenen Vortrag. Mich persönlich freut es, wenn jemand das Ganze versteht. Wir haben dann die Möglichkeit, Teile davon im Detail nachfragen zu dürfen. Deshalb haben sich einige Wortmeldungen schon ergeben. Der Erste ist der Kollege Bernhardt.

Otto Bernhardt (CDU/CSU): Zunächst einmal haben Sie sicher richtig festgestellt, dass der internationale Abschluss IAS an Bedeutung gewinnt, und zwar nicht nur für internationale Konzerne, sondern zunehmend offensichtlich auch für Einzelunternehmen, vielleicht sogar für mittlere. Sie haben dann aus meiner Sicht sehr überzeugend dargelegt, dass sich dieser Abschluss für die Gewinnermittlung unter steuerlichen Gesichtspunkten nicht eignet. Meine Frage: Dieses Problem, dass sich dieser Abschluss für die steuerliche Erhebung nicht eignet, müssen ja eigentlich alle anderen Länder auch haben. Und ich habe ein bisschen Sorge, wenn wir hier national vorgehen, dass es dann morgen heißt, nicht europatauglich, denkt mal nach. Meine erste Frage: Wieweit müssen diese Gedankengänge jetzt sozusagen auf europäischer Ebene getroffen werden, unabhängig von den sehr unterschiedlichen Steuersystemen? Wir haben gerade heute erfahren, dass die Annäherung der Systeme noch lange dauern wird. Dann schiebt sich bei mir gleich die zweite Frage nach: Sie haben gesagt, wir brauchen das nicht heute regeln, vielleicht auch nicht morgen. Wie sehen Ihre zeitlichen Vorstellungen vor dem Hintergrund des Tatbestandes, dass gerade ab 2005 aus meiner Sicht erheblich mehr Firmen zum internationalen Abschluss übergehen, aus?

Prof. Dr. Norbert Herzig: Ich danke Ihnen sehr für die Frage. In der Tat stimme ich Ihnen zu, ich sehe auch die Entwicklung so, dass das sehr wohl auch für den Mittelstand interessant wird. Natürlich wird man davon ausgehen müssen, dass diese IAS noch für den Mittelstand stärker zugeschnitten werden müssen. In der jetzigen Form - denke ich - wird das problematisch, aber ich habe auch den Eindruck, dass das Board in London bereit ist, sich auf den Mittelstand zu bewegen und, ich sage mal etwas salopp, eine abgespeckte Version für den Mittelstand vorzusehen, die dann also diesen Überlegungen sich öffnet. Und dann ist natürlich vollkommen klar. Dann kommen wir in die europäische Diskussion. Und genau dieses Problem hat mich auch bewegt bei den Überlegungen. Wir haben es sehr markant in den Diskussionen um die europäische Aktiengesellschaft. Da wurde es forciert aus Brüssel. Da sagte Brüssel, wenn wir diese europäische Aktiengesellschaft attraktiv

machen wollen, dann müssen wir natürlich u.a. auch eine einheitliche steuerliche Gewinnermittlung in der EU bereitstellen. Und da man natürlich keine hatte, hat man gesagt, nehmen wir doch IAS. Da haben wir doch etwas Einheitliches. Da sah ich die große Gefahr, dass über diesen Weg ein gewisses Präjudiz, will ich einmal sagen, in Richtung auf IAS für steuerliche Gewinnermittlung begründet wird. Ich denke, das ist gefährlich. Das halte ich für problematisch, und ich sehe - leider, muss ich sagen - keinen anderen Weg, als die Kärnerarbeit zu leisten, sich zu verständigen über eine sachgerechte steuerliche Gewinnermittlung. Da müssen wir anfangen. Aber vollkommen klar ist: Die Diskussion ist keine deutsche, sondern die Situation ist eine, die sich auch in allen anderen Staaten stellt. Das Problem ist dort vielleicht manchmal etwas anders, weil die nicht diese klassische Maßgeblichkeit haben, sondern die hatten immer schon eine Trennung von Tax-Accounting und Financial-Accounting und haben deswegen gesagt, es ändert sich ja nur unser Financial-Accounting. Der Tax-Accounting bleibt so. Insoweit ist das Problem bei denen etwas anders. Verstehen Sie? Aber natürlich wäre es schön, wenn es gelingen würde, eine Einheitlichkeit in der steuerlichen Gewinnermittlung herbeizuführen.

Stellvertretende Vorsitzender Carl-Ludwig Thiele: Herr Kollege Spiller, bitte.

Jörg-Otto Spiller (SPD): Meine Frage zielt in die gleiche Richtung. Wir haben uns vor einigen Wochen im Ausschuss auch befasst mit dem Bolkesteinbericht. Da ist ja die Grundüberlegung, dass man zwar nicht den Mitgliedsstaaten der EU vorschreiben will, wie hoch besteuern die ihre Unternehmen, aber die Grundüberlegung ist eine einheitliche Bemessungsgrundlage. Das ist ja, wie mir scheint, ein vernünftiger Ansatz. Die Einschätzung habe ich eigentlich ganz ähnlich wie der Kollege Bernhardt. Es wird nicht lange dauern, dann werden nahezu alle Unternehmen, die werden auch wegen der Situation der Finanzmärkte oder weil die Banken das verlangen, wenn die einen Kredit beantragen, die werden übergehen zu dem einheitlichen Bilanzierungsrecht, das eben eigentlich international, aber privat vorgegeben wird. Da ist, finde ich, der Anspruch, dass man bei der Steuerbilanz auch versuchen sollte, dass nicht jedes Land für sich eine Bemessungsgrundlage neu erarbeitet, die sich irgendwie leichter vereinbaren lässt mit der Handelsbilanz nach IAS, sondern dass man gemeinsam versucht, auf europäischer Basis etwas zu machen. Eigentlich, finde ich, eine sehr reizvolle Überlegung. Kennen Sie aus der Diskussion Ihrer Fachkollegen in anderen Ländern, also beispielsweise Großbritannien oder Frankreich oder Italien, ähnliche Überlegungen? Es könnte ja sein, dass man nicht ausschließlich auf der Ebene Parlament und Regierung sich solche Überlegungen macht, sondern dass man vielleicht von vornherein Überlegungen mit einbezieht, die auf wissenschaftlicher Ebene angestellt werden.

Prof. Dr. Norbert Herzig: Ja, ganz herzlichen Dank. In der Tat, diese Überlegungen sind nicht nur deutsche, sondern sie müssen darüber hinaus getragen werden. Und auch bei der EU-Kommission macht man sich Gedanken darüber, ohne dass das irgendwo in konkrete

Formen schon gegossen worden ist. Auch in den anderen Staaten sind Diskussionen im Gange, ohne dass die schon zu konkreten Ergebnissen geführt haben. Natürlich findet auch eine wissenschaftliche Diskussion statt. Aber in dieser wissenschaftlichen Diskussion wird eigentlich weit, fast einheitlich, die Auffassung vertreten, dass IAS als Bemessungsgrundlage für Besteuerung nicht in Betracht kommen kann. Diese Zwecksetzung ist derart dramatisch unterschiedlich, dass das nicht zusammen geht. Und dann kommt aber die nächste Frage: Wie kommen wir denn weiter? Da fehlt es eigentlich. Diese Aufgaben muss eben jetzt angegangen werden. Ich denke, wenn die Überzeugung wächst, dass die Notwendigkeit besteht, EU-weit eine einheitliche Bemessungsgrundlage in diesem Binnenmarkt zu begründen, dann ist schon mal der erste Schritt gewonnen. Ich glaube, so weit sind wir aber EU-weit noch nicht. Leider noch nicht, muss ich sagen. Deswegen müsste hier also umso mehr getan werden, das Bewusstsein zu schaffen, hier die Notwendigkeit einer einheitlichen Bemessungsgrundlage voranzutreiben und hier Wege zu finden. Wichtig ist mir dabei, dass es eben nicht der IAS-Weg sein kann, sondern dass wir wohl den Kärnerweg gehen müssen und sagen, wo liegen denn die steuerlich sinnvollen Lösungen. Dabei kann IAS sicherlich ein Ausgangspunkt sein, das ist eine Lösung, die wird IAS und wie muss die steuerliche aussehen. Aber immer nur im Vergleich dazu. Es kann nicht, nach meinem Dafürhalten, die IAS-Lösung übernommen werden. Dann war eben noch die Frage nach dem Zeitraum. Der Zeitraum ist aus meiner Sicht schwer zu bestimmen. Er hängt nach meinem Dafürhalten sehr davon ab, wie sich das deutsche Handelsrecht fortentwickelt. Das ist für mich der entscheidende Punkt. Solange das deutsche HGB seine bisherige Form, die durch das Vorsichtsprinzip geprägt ist und den Gläubigerschutzgedanken, solange diese Konzeption beibehalten wird, denke ich, kann man sehr wohl daran weiter anknüpfen und das bisherige System fortfahren. Der Bruch müsste meiner Meinung dann eintreten, wenn sich diese deutsche HGB weiter fortentwickelt in Richtung einer Rechnungslegung, die stärker informationsorientiert ist, die sich also löst von diesen traditionellen Regeln. Dann, denke ich, wäre der Zeitpunkt gekommen, zu sagen, wir müssen jetzt mit der Steuer ablösen vom Handelsrecht, und wir müssen eine eigene steuerliche Gewinnermittlung möglicherweise im Einkommensteuergesetz verankern und dort entsprechende Regeln vorsehen. So würde ich die Entwicklung sehen, sodass ich denke, es kommt entscheidend auf das Handelsrecht an. Da ist eben die Frage: Wie sieht die Diskussion um den Kapitalerhaltungsgrundsatz europaweit aus? Ich denke, diese Diskussion ist dabei zu entbrennen, ist dabei sich zu entfalten, und von der wird dann viel abhängen mit Blick auf die Fortentwicklung des deutschen HGB.

Stellvertretende Vorsitzender Carl-Ludwig Thiele: Damit wir gleich den Zeitplan auch einigermaßen einhalten, möchte ich jetzt drei Kollegen nacheinander bitten, ihre Fragen zu stellen. Zunächst Herr Kollege Rzepka, dann der Kollege Schultz, dann Kollege Prof. Pinkwart. Herr Rzepka, bitte.

Peter Rzepka (CDU/CSU): Schönen Dank, Herr Vorsitzender. Meine Damen und Herren, ich verhehle nicht, dass ich dem deutschen Handelsrecht und seinen tragenden Prinzipien mich in besonderer Weise verpflichtet fühle und auch davon überzeugt bin. Vom Vorsichtsprinzip, von den Ausprägungen im Paritätsprinzip und Realisationsprinzip und auch von der Maßgeblichkeit dieser Grundsätze für die Steuerbilanz, denn, Sie haben es angesprochen, Herr Prof. Herzig, es geht um Gläubigerschutz, es geht um Kapitalerhaltung, damit für mich auch um Begrenzung des Zugriffs des Fiskus auf das Unternehmen. Letztlich ist damit verbunden, dass die Krisenanfälligkeit der Unternehmen vermieden wird und damit auch Arbeitsplätze gesichert werden. Insofern ist es sicher sehr sorgfältig zu überlegen, ob wir so ohne Weiteres von diesen bewährten Grundsätzen unseres Handelsgesetzbuchs, das übrigens geschaffen worden ist vor dem Hintergrund auch von krisenhaften Entwicklungen in der Wirtschaft und daraus versucht hat, Lehren zu ziehen, dass wir da nicht so ohne Not Abschied nehmen sollten. Nicht desto trotz erkenne ich natürlich, dass die internationale Entwicklung des Handelsrechts auch auf europäischer Ebene uns mittelfristig, längerfristig dazu zwingen wird, neue Grundsätze für die steuerlichen Bemessungsgrundlagen zu ermitteln. Und Sie haben ja auch darauf hingewiesen, auch der Maßgeblichkeitsgrundsatz ist ja weitgehend schon durchlöchert durch spezielle steuerliche Vorschriften. Ich denke mal, Ihre Arbeit, die Sie hier vorgelegt haben, ist ein ganz wesentlicher Meilenstein auf dem Wege für die Diskussion, der wir uns stellen müssen und überzeugt auch in weiten Teilen. Ich lese auch mit Befriedigung, dass Sie schreiben: „ein eigenständiges Steuerbilanzrecht sollte sich im Wesentlichen an der Zielsetzung und den Rechnungslegungsgrundsätzen orientieren, die auch unter Geltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zu beachten sind. Auszuschließen ist insbesondere die erfolgswirksame Erfassung noch nicht realisierter Gewinne, wohingegen Risiken und Verluste grundsätzlich über Rückstellungsbildung und Teilwertabschreibung zu berücksichtigen sind.“ Und jetzt allerdings, und das führt zu meiner Frage, Sie schreiben: „Ziel der steuerlichen Gewinnermittlung darf es jedoch nicht sein, einen möglichst vorsichtigen Gewinn Gläubiger schützend zu ermitteln.“ Im nächsten Satz scheint mir das auch wieder relativiert zu werden, denn Sie schreiben dann: „Vielmehr steht steuerlich im Mittelpunkt die Erfassung eines möglichst sicheren Erfolges.“ Wo ist eigentlich der Unterschied zwischen vorsichtiger Bilanzierung, Herr Prof. Herzig, und einem sicheren Erfolgsausweis? Das hätte ich gerne noch mal von Ihnen dezidiert ausgeführt, vor allem welche Auswirkungen hätte es denn auf die steuerlichen Bemessungsgrundlagen. Und die damit zusammenhängende Frage: Haben Sie Erkenntnisse, ich habe das Ihrem Gutachten nicht entnehmen können, in welcher Weise sich das auf, wenn es dann erhebliche Abweichungen und höhere steuerliche Bemessungsgrundlagen unter Hintenanstellung des Vorsichtsprinzips gibt, die steuerlichen Bemessungsgrundlagen, möglicherweise auch noch unterschieden nach unterschiedlichen Branchen, auswirkt? Finanzdienstleistungsunternehmen beispielsweise auf der einen Seite, auf der anderen Seite forschende, entwickelnde und produzierende Unternehmen. Dazu hätte ich gerne etwas gehört. Und abschließende Frage: Da geht es um die Behandlung der selbst hergestellten immateriellen

Wirtschaftsgüter. Das klingt sehr technisch, aber dahinter versteckt sich ja die Aktivierung von Forschungs- und Entwicklungsaufwand. IAS sind da nach meiner Kenntnis sehr viel weitergehend als das, was das deutsche Handelsrecht zulässt, nämlich selbst hergestellte immaterielle Wirtschaftsgüter dürfen nicht aktiviert werden. Sie sind ja da auch, wenn ich das richtig sehe, sehr zögerlich, wollen die Aktivierung auch darauf beschränken, den entgeltlichen Erwerb zu erfassen, nicht die selbst hergestellten. Aber vielleicht können Sie etwas dazu sagen, denn es hätte erhebliche Auswirkungen auch auf unsere forschende, entwickelnde und produzierende Wirtschaft. In dem Zusammenhang darf ich vielleicht nur noch mal ergänzend darauf hinweisen, dass uns ein Gesetzentwurf vorliegt zu dem Thema der Maßgeblichkeit. Die FDP stellt sich ja vor, an das Handelsrecht anzuknüpfen, und gerade beim Punkt der selbst hergestellten Wirtschaftsgüter stellt sie sich vor, dort ein Wahlrecht zuzulassen. Ich glaube, das hat dramatische Auswirkungen und lässt erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten zu. Deshalb hätte ich zu dem Punkt auch ganz gern, wenn es Ihnen möglich ist, eine Meinung. Danke.

Stellvertretende Vorsitzender Carl-Ludwig Thiele: Herzlichen Dank, Herr Rzepka. Herr Kollege Schultz.

Reinhard Schultz (Everswinkel) (SPD): Ich möchte mich auch zunächst bedanken für den außerordentlich hilfreichen Vortrag und die dem zugrunde liegenden Ausarbeitungen. Es sind ja schon sehr schwierige Verästelungen und unterschiedliche Ebenen, auf denen wir diskutieren wollen. Also wenn ich Sie richtig verstanden habe, da frage ich auch noch mal nach, ist natürlich das eine Ziel, sich - sagen wir mal - internationalen Geflogenheiten, die der Kapitalmarkt letztendlich erzwingt, sich nicht zu entziehen, gleichzeitig aber darauf zu achten, bewährte Gesichtspunkte wie Vorsichtsprinzip, übrigens auch angesichts der überwiegend notorischen Unterausstattung mit Eigenkapital erst Recht in Deutschland, nicht ohne Not über Bord zu werfen. Sie wollen gleichzeitig vereinfachen, indem Sie Elemente der Einnahmenüberschussrechnung und des bisherigen Bilanzrechts sozusagen aufeinander zuführen, und gleichzeitig haben wir aber eine Diskussion zu führen, nicht nur hinsichtlich der Frage, was wollen die Kapitalmärkte an Informationen, sondern wir haben natürlich auch ein Interesse, dass diese ganze Diskussion mündet in einer Steuerharmonisierungsdiskussion, zumindest was die Frage der Bemessungsgrundlagen angeht für die Besteuerung von Unternehmenserträgen. Ansonsten bekommen wir natürlich eine Riesenrutschpartie. Dies alles wird aber noch mal dadurch überlagert, dass wir ja zwischen IAS und den amerikanischen Standards noch keine Harmonisierung haben. Ich kenne Unternehmen, die inzwischen drei unterschiedliche Bilanzen aufstellen, je nach dem für wen und in welchem Konzernkonglomerat sie sind und ob sie an der New Yorker Börse notiert sind oder nicht. Auch das muss, denke ich, mit ins Auge gefasst werden. Deswegen kann ich mir nicht vorstellen, dass wir, sagen wir mal, jetzt zu Schnellschüssen kommen. Möglicherweise besteht dann die Gefahr, dass das generelle Harmonisierungsziel eher

konterkariert wird, sondern wenn man sich in Sichtweite der internationalen Diskussion bewegt und langsam und vorsichtig umorientiert. So habe ich Sie, glaube ich, richtig verstanden. Mich interessiert aber natürlich schon das, was wir hier machen können, ohne bewährte Grundsätze über den Haufen zu werfen, nämlich hinsichtlich der Vereinfachung. Sie haben ja einige Kriterien genannt. Das Nettobesteuerungsprinzip ist für Sie sozusagen heilig, für mich auch. Aber da haben Sie natürlich schon einige Relativierungen angesprochen. Langfristige Rückstellungen sind für Sie völlig klar. Das Thema revolvierende Rückstellungen, die aber im Unternehmensalltag, bei Unternehmen jeder Größenordnung eine bedeutende Rolle spielen, haben Sie gesagt, das wäre nicht so wesentlich, das brauchte man nicht zu berücksichtigen. Wie würden Sie das dann auflösen wollen? Und steht für Sie am Ende vielleicht sogar die Idee, Sie haben gesagt Wahlfreiheit, ob man nach einer Überschussrechnung, in einer etwas aufgebauten Form oder nach altem Bilanzrecht, nicht hinterher letztendlich doch zumindest für die Steuerermittlung alle Unternehmen, unabhängig von ihrer Unternehmensform, nach einer einheitlichen Grundlage besteuert?

Stellvertretende Vorsitzender Carl-Ludwig Thiele: Herr Prof. Dr. Pinkwart als Letzter in dieser Runde.

Dr. Andreas Pinkwart (FDP): Vielen Dank Herr Vorsitzender. Herr Herzig, es ist bereits von den Kollegen Bernhardt und Spiller angesprochen worden, wie sich das, was Sie uns hier dankenswerterweise vorgetragen haben, einordnen lässt in die europäische Rechtslage und in die Bemühungen in anderen Ländern. Sie hatten gesagt, Tax-Accounting wird dort separat betrachtet. Aber da wäre ja schon für uns interessant, auch noch mal zu sehen, welche wesentlichen Zwecke dort verfolgt werden. Sind die kompatibel mit dem, was wir bisher maßgeblich zugrunde gelegt haben oder weichen die Vorstellungen ab bei den anderen europäischen Ländern. Dann wäre natürlich eine frühzeitige deutsche Initiative, an dieser Stelle zu einer Vereinheitlichung in unserem Sinne zu kommen, möglicherweise sehr hilfreich. Ich will das mal in Bezug auf ein ganz anderes Themenfeld pars pro toto benennen. Chemiekalienrichtlinie. Das ist so, dass andere europäische Nachbarländer, weil sie mit Industrie kaum etwas zu tun haben, ganz andere Interessen verfolgen in der Kommission und uns dann mit Richtlinienentwürfen konfrontieren, die zu einer massiven Einschränkung unserer Industrie beitragen würden. Deswegen wäre das hier - glaube ich - wichtig, noch mal einen Blick zu haben, wie sieht es dort aus und was könnten wir tun auch aus Ihrer Sicht, um unsere Grundsätze auf der Ebene, auf der europäischen Ebene, zu den Maß, dann dort maßgeblichen Grundsätzen möglichst früh machen zu können. Das betone ich auch deshalb, weil wir es natürlich sehr stark mit gewerblicher industrieller Wirtschaft auch noch zu tun haben. Andere Länder sind viel stärker dienstleistungsorientiert, sie sind in anderen Branchen aktiver und haben damit vielleicht auch in steuerrechtlicher Hinsicht andere Anforderungen als wir. Dann würde ich gerne eine zweite Frage anknüpfen, die uns hier immer wieder im Ausschuss auch beschäftigt und die abstellt auf die Ziele, die Sie

vorgegeben haben für eine Reform und die ich nur nachdrücklich unterstreichen kann, z.B. dass es eigentumsschonende Regelungen sein sollen. Wir haben hier wiederholt uns ausgetauscht zu Überlegungen, insbesondere seitens der Bundesregierung, eine Mindestgewinnbesteuerung einzuführen. Die würde aus meiner Sicht jedenfalls einem solchen Ziel entgegenstehen, wenn wir eben nur noch eine eingeschränkte Verlustverrechnung haben, wie das leider ja auch in das Steuerrecht aufgenommen worden ist. Da würde ich Sie gerne auch noch um eine Bewertung bitten wollen, denn wenn der deutsche Gesetzgeber in dieser Hinsicht von solcherlei Zielen schon im Laufe seiner eigenen Gesetzgebung abweicht, läuft er natürlich auch Gefahr, von seinen europäischen Nachbarländern im Bemühen, eine gemeinsame Grundlage zu finden, auf solcherlei Fehlentwicklungen selbst aufmerksam gemacht zu werden. Sie könnten uns dann so ausgelegt werden, dass wir vielleicht an den Zielen selbst gar nicht mehr in dem Umfang festhalten wollen.

Prof. Dr. Norbert Herzig: Ganz herzlichen Dank. Ich darf der Reihe nach vorgehen. Denn wenn ich bei Ihrem Punkt anfangen ... also Sie sprechen mir in Vielem aus der Seele. In der Tat hat das deutsche HGB ja seine Vorzüge. Das sehe ich genau wie Sie. Das Problem scheint mir nur zu sein mit Blick auf die handelsrechtliche Rechnungslegung. Dort ist die Schlacht, nach meinem Dafürhalten, in weiten Teilen entschieden. Die Entwicklung geht weltweit in Richtung IAS und Richtung Informationsvermittlung. Wenn das so ist, das mag man bedauern, dann geht es eigentlich nur um den Versuch, den Einfluss zu nehmen und die Entwicklung ein bisschen mitzusteuern. Aber umso wichtiger ist dann eben die Notwendigkeit, zumindest für Steuerzwecke an diesen bewährten Grundsätzen festzuhalten. Und da stimmen wir ja genau überein. Das war ja auch Ihre Position, dass dann zumindest in dem Bereich dieser Entwicklung nicht gefolgt werden kann, sondern da an diesen klassischen Grundsätzen festgehalten werden muss. Und dann, da ist möglicherweise der Zungenschlag etwas missverständlich in der Stellungnahme, wenn ich sage, dass also nicht ein Gläubiger schützender vorsichtiger Gewinn ermittelt wird. Da wollte ich bewusst nur zum Ausdruck bringen, dass eigentlich in einem eigenständigen Steuerbilanzrecht nicht Prinzipien Grundlage bilden können, die wir aus einem ganz anderen Recht kennen, nämlich dem Handelsrecht, das in der Tat diesem Gläubigerschutz folgt. Nämlich ein eigenständiges Steuerbilanzrecht könnte ja schlecht eine Gläubiger schützende Aufgabenstellung haben. Deswegen nur formal, es ist inhaltlich kein Unterschied, um es deutlich zu machen, nämlich das Merkmal Eigentum schonend erfüllt die gleichen Abgrenzungskriterien, die wir bisher mit vorsichtig umschrieben haben mit Blick auf die handelsrechtliche Rechnungslegung. Nur ein realisierter Gewinn kann berücksichtigt werden, und ein Verlust muss antizipiert werden. Das kann aus diesem Eigentum schonend abgeleitet werden. Und mir war wichtig, als Basis eine Grundlage zu wählen, die eben auch für eine eigenständige Steuerbilanz herangezogen werden kann, und nicht eine Anleihe zu machen bei dem dann schon nicht mehr aktuellen Handelsbilanzrecht, was dann sich

möglicherweise in Richtung IAS entwickelt hat. Das ist also dieser Gesichtspunkt. Dann der zweite Aspekt, den Sie ansprachen, die Frage nach den selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgütern. Das ist natürlich eine zentrale Frage - ganz klar. Da stellt sich für mich in der Tat wieder dieser extreme Gegensatz zwischen Relevance und Reliability. In einer Wissensgesellschaft ist das natürlich entscheidend für den Erfolg eines Unternehmens, was da an immateriellen Vermögensgegenständen geschaffen wird, was die an Forschung und Entwicklung machen. Ja klar, das ist es doch. Nur, das Problem, und dass das natürlich auch in einer Bilanz, die informationsorientiert ist, dargestellt werden muss, ist vollkommen klar. Nur, wenn wir wieder auf die Zuverlässigkeit abstellen, dann ist klar, das ist eben wahnsinnig schwer zu quantifizieren, exakt zu fassen. Da sind Riesenspielräume. Wenn wir uns auf dieses Terrain steuerlich mit Blick auf Zuverlässigkeit nicht begeben wollen, bleibt nur die radikale Lösung zu sagen, wir bleiben - jedenfalls für Steuerzwecke, nicht für Informationszwecke - bei der bisherigen Lösung, selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände werden nicht berücksichtigt. Das wäre also hier meine Antwort. Dann, Herr Schultz, zu Ihrem Punkt: In der Tat, das Vorsichtsprinzip will ich im Ergebnis beibehalten. Nur wird das unter dem Aspekt Eigentum schonend erörtert, spielt da eine Rolle. Natürlich will ich auch vereinfachen. Eine Vereinfachung sehe ich darin, dass z.B. der Kaufmann, der sich in seinem Abschluss vollkommen an IAS orientiert, dass der keine eigene steuerliche Bilanzierung mehr machen muss, sondern dass er eine Überschussrechnung veranstalten kann. Dann hätte er eine IAS-Bilanzierung, was ja ganz wichtig ist, die möglicherweise auch für die interne Steuerung von Unternehmen von Wichtigkeit ist, und könnte für Steuerzwecke die Pflicht mit einer einfachen Einnahmeüberschussrechnung abdecken. Das wäre meine Idee, und wir würden ihn nicht mit weiteren Bilanzierungspflichten überziehen. Insoweit habe ich hier also sehr stark den Gesichtspunkt Vereinfachung im Blick. Dann nur, um einem Missverständnis vorzubeugen, das Problem mit den Rückstellungen: Da sehe ich einen beträchtlichen Unterschied zwischen Bestandsvergleich und zwischen Einnahmenüberschussrechnung. Bei dem Bestandsvergleich bleibt es in vollem Umfang bei der bisherigen Rückstellungsbildung, auch die kurzfristigen werden da berücksichtigt. Nur wenn wir uns vorstellen, wir haben eine Einnahmenüberschussrechnung, da muss man doch sehen, sind Rückstellungen schon von Beginn an ein Fremdkörper, den wir einführen, weil es notwendig ist, weil wir hier diese Zahlungsrechnung ergänzen müssen um periodisierende Elemente. Da stehe ich nun wieder im Spannungsverhältnis zwischen Berücksichtigung dieses Risikos und Erhaltung der Einfachheit der Rechnung. Wenn wir alle Rückstellungen in die Vier-Drei-Rechnung hineinziehen, dann hätten wir das Ziel der Vereinfachung dramatisch verfehlt. Deswegen mein Versuch zu differenzieren, zu sagen, die, auf die wir nicht verzichten können, die wichtig sind und die unter dem Objektivierungsgedanken berücksichtigt werden müssen, lassen wir auch in eine Vier-Drei-Rechnung eingehen. Aber die kurzfristigen, die also ja revolvierend, jedes Jahr wiederkehrend, auf die können wir unter dem Aspekt Vereinfachung verzichten. Natürlich haben wir unter dem Aspekt Richtigkeit, Periodenabgrenzung, einen

Mangel. Aber den müssen wir in Kauf nehmen. Das ist ein Abwägen zwischen Vereinfachung und Richtigkeit. Das wäre hier der Gesichtspunkt. Ja, also ich denke mal, Sie sprechen einen wichtigen Punkt an mit der Frage, wie sieht das im Ausland aus. Man muss eines sehen, und da haben wir vielleicht einen Vorteil. Die Tatsache, dass unsere steuerliche Gewinnermittlung bisher an der Maßgeblichkeit orientiert war, hat ja zumindest in den Grundzügen eine Prinzipienorientierung verliehen. Insoweit - denke ich - haben wir den Vorzug, eine steuerliche Gewinnermittlung zu haben, die jedenfalls als Basis solche Prinzipien aufweist, wenn sie auch an vielen Stellen durchlöchert sind. Anders dagegen im Ausland. Da ist in sehr viel stärkerem Maße eine kasuistische Entwicklung vonstatten gegangen, dass man steuerliche Gewinnermittlung immer so problembezogen macht. Eine einheitliche Linie, ein Band, ist kaum zu erkennen. Insoweit - denke ich - haben wir hier einen gewissen Vorsprung, und den könnten wir eigentlich nutzen. Es wäre in der Tat wichtig, den Versuch zu unternehmen, das in diese Diskussion hineinzutragen, es nach Brüssel zu bringen und den Versuch zu unternehmen, hier eine Diskussion anzustoßen, um eine europaweite Entwicklung in diese Richtung zu machen. Das ist auch nicht neu. Es gab schon mal Richtlinienentwürfe und so was, die sind ja alle bisher gescheitert an der Tatsache, dass wir die Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern bisher noch nicht so ernst genommen haben. Aber ich denke, die Zeit ist eigentlich vorbei. Heute, wo wir einen Europäischen Gerichtshof haben, der Binnenmarkt und die Grundfreiheiten betont, wir also wirklich diesen Binnenmarkt viel ernster nehmen als zu Beginn, kommen wir nach meinem Dafürhalten nicht mehr umhin, uns hier zu bewegen. Und eine letzte Bemerkung: Wir würden damit auch viel Luft aus der ganzen Diskussion um Verrechnungspreise nehmen, wenn wir da einheitliche Regeln hätten. Von daher kann ich nur dafür plädieren, diese Bemühungen zu verstärken und alles, was dazu beiträgt, würde helfen. Und in der Tat, ich denke, wir könnten früh dran sein jetzt, wenn wir jetzt den Stein ins Wasser werfen und die Entwicklung mit prägen.

Stellvertretende Vorsitzender Carl-Ludwig Thiele: Herzlichen Dank. Ich komme damit zur letzten Fragerunde, und dann können wir auch in etwa den vorgesehenen Zeitrahmen, 13.00 Uhr, einhalten. Frau Kollegin Frechen.

Gabriele Frechen (SPD): Ich danke Ihnen Herr Prof. Herzig. Meine ersten drei Fragen sind schon beantwortet. Aber Ihre letzte Bemerkung, sonst hätte ich mich gar nicht mehr gemeldet, brachte mich noch auf die letzte Frage. Bei der Harmonisierung, wenn wir da wirklich hingehen und Steuerrecht versuchen in Europa zu harmonisieren, direkte Steuern, müssen wir da nicht das gesamte Umfeld betrachten, nämlich die indirekten Steuern, Finanzierung der Sozialsysteme. Können wir das losgelöst auf Bemessungsgrundlage in der Unternehmensbesteuerung betrachten oder muss nicht generell eine Harmonisierung dann auch wirklich möglichst auf allen Ebenen stattfinden? Und da sind natürlich ganz gravierende Unterschiede in den europäischen Steuersystemen drin.

Stellvertretende Vorsitzender Carl-Ludwig Thiele: Herr Kollege Dautzenberg.

Leo Dautzenberg (CDU/CSU): Ich möchte noch mal fortsetzen, wo Herr Kollege Rzepka angefangen hat, mit den handelsrechtlichen Normen als Vorgabe bisher zum Steuerrecht, und da ist ja auch für Deutschland eine Zeitachse zu sehen, inwieweit man hier den Fortschritt vollzieht, nämlich neben HGB ist ja auch Aktienrecht, Aktiengesetz mit maßgebend, wo es um Pflichtabschlüsse geht, die nach Handelsrecht dann zu erstellen sind. Inwieweit können die dann überhaupt noch mal fortentwickelt werden rein in diesem handelsrechtlichen Bereich, wenn wir IAS als europäische Vorgabe haben, die ja nach wie vor, ich sage mal, einen Privatbereich oder private Normen darstellt, worauf man sich international verständigt hat? Müsste da nicht auch von Seiten der EU zumindest eine Vorgabe erfolgen, was daraus unter Umständen Pflichtanteil wird auch für handelsrechtliche Normen? Sie sagten eben ja, dass beispielsweise eine britische Limited hier in Deutschland tätig sein könnte, hier einen eigenen Abschluss beispielsweise nach IAS macht oder eine andere Norm. So habe ich Sie jedenfalls verstanden. Nach steuerlichen Normen muss sie natürlich dann noch die Entwicklungen machen, wie sie bisher nach dem Steuerrecht vorgegeben sind. Wie kann das im Grunde alles, ich sage mal, operationell so vorbereitet werden, dass die Freizügigkeit, wie sie hier gegeben ist, tatsächlich dann auch praktisch für die Unternehmen umgesetzt werden? Ich sehe, wir haben das eben mal durchgerechnet, wenn man jetzt noch US-Gap mit hinzunimmt für die Unternehmen, die an die New Yorker Börse wollen, dann haben wir vier Abschlüsse. Für die ganz großen Unternehmen sind dann vielleicht vier Abschlüsse einmal kostenmäßig, aber vielleicht auch vom Umfang her, zeitmäßig durchaus leistbar. Das wird natürlich nicht das kleinere und mittlere mittelständische Unternehmen betreffen, aber da geht es ja auch, wenn da keine Einigkeit kommt, zumindest um die Diskussion von drei Abschlüssen. Und wie, weil ja auch Vertreter des Justizministeriums hier sind, sieht da die Zeitachse aus gerade im handelsrechtlichen Bereich? Das hat Prof. Herzig auch betont, je näher wir da auch an aktuellere Punkte rankommen, dass sich da etwas verändert, ist vielleicht die Lücke zwischen beiden - Steuerrecht und Handelsrecht - nach wie vor nicht so groß, wie sich das vielleicht jetzt darstellt.

Stellvertretende Vorsitzender Carl-Ludwig Thiele: Zur letzten Frage, Herr Kollege Rzepka.

Peter Rzepka (CDU/CSU): Schönen Dank noch mal Prof. Herzig. Ich nehme natürlich Ihren Aufruf mit, für die deutschen Gewinnermittlungsgrundsätze unseres Handelsrechts zu werben, auch wenn es mal in Richtung einheitlicher Grundsätze in Europa geht. Ich habe aber zum Abschluss noch eine Frage hinsichtlich des Wahlrechts. Es ist ja ein hoch interessanter Gesichtspunkt, dass Sie sagen, lassen sie uns ein Wahlrecht eröffnen

zwischen der Gewinnermittlung aufgrund Betriebsvermögensvergleichs und aufgrund der Gewinnermittlung der Einnahmenüberschussrechnung. Anzuknüpfen nur an Zahlungsströme hat ja den Charme, dass damit eine erhebliche Vereinfachung verbunden ist. Viele Bewertungsfragen und viele andere komplizierte Fragen würden damit entfallen. Nur, wenn es um wesentliche Größenordnungen dabei geht und Beeinflussungsmöglichkeiten des Gewinns, kommen Sie auch zu dem Ergebnis, dass periodisiert werden muss. Also Abschreibungen, Sie haben den Punkt Vorräte, viele andere Punkte auch angesprochen. Ist dann, wenn Sie diese Periodisierungsnotwendigkeiten auch deutlich angesprochen haben, bleibt dann tatsächlich noch ein sehr großer Raum für die Vereinfachung gegenüber dem, was wir bisher schon im Bereich der Einnahmenüberschussrechnung haben? Ich will es nur deshalb ansprechen, dass wir uns nicht womöglich zu große Hoffnungen machen, dass damit eine erhebliche Vereinfachung im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung verbunden sein könnte.

Stellvertretende Vorsitzender Carl-Ludwig Thiele: Herzlichen Dank. Herr Prof. Herzig zur abschließenden Stellungnahme, bitte.

Prof. Dr. Norbert Herzig: Frau Frechen, vollkommen klar. Wenn wir das vollständig harmonisieren würden, dann wäre in der Tat die Notwendigkeit gegeben, alle umliegenden Bereiche mit ins Blickfeld zu nehmen. So weit wollte ich gar nicht gehen. Mir ging es zunächst um die Sache, dass wir die Bemessungsgrundlage weitgehend harmonisieren. Dann würde das heißen, dass die einzelnen Staaten über die Steuersätze sehr wohl noch Autonomie hätten. Wenn wir das Ideal anstreben, wäre das schon was. Wenn wir sagen, so weit können wir nicht gehen, dann wäre es auch schon was zu sagen, wir können uns wenigstens über Grundsätze für die Bemessungsgrundlage verständigen, wenn da noch Spielräume für die einzelnen Staaten verbleiben. Auch da würde ich Möglichkeiten sehen, zumindest in Richtung auf eine Angleichung zu kommen, wenn es auch nicht gleich deckungsgleich ist. Das halte ich für vermessen, da könnten noch Abweichungen gegeben sein. Da könnten noch nationale Besonderheiten sich widerspiegeln. Aber die Entwicklung müsste im Großen, im Groben in diese Richtung gehen, am besten an Prinzipien orientiert, um Eckpunkte, Pflöcke, einzusetzen, an denen sich steuerliche Gewinnermittlung orientiert. Das wäre so mein Gedanke. Nicht vollständige Harmonisierung. Ich glaube, das würde in der Tat zu ehrgeizig sein. Das würde zu weit gehen, vielleicht auch der Sache nicht angemessen sein. Dann, Herr Dautzenberg, mit der ganzen Entwicklung, wie sieht das aus mit IAS, US-Gap. Klar ist, die Pflicht zu IAS besteht an sich ja bisher nur im Konzernabschluss, und zwar nur ein kapitalmarktorientiertes Unternehmen. Nur ich denke, faktisch wird das weitergehen. Und dann stehen wir vor diesem Problem und diesem Bilanzieren und diesen vielen Bilanzen nebeneinander. Sie haben das ganze Spektrum noch erweitert, indem Sie sagen, wer an der New Yorker Börse gelistet ist, der muss noch eine US-Gap-Bilanz machen, und hat noch eine vierte. In der Tat, meine Damen und Herren, das ist unbefriedigend. Da können wir nicht

stehen bleiben. Da muss was passieren. Und da sind ja auch Konvergenzdiskussionen im Gange. Und die Hoffnung ist ja, ob sie eintritt, wird sich zeigen, dass wir bis 2007 eine Konvergenz jedenfalls in den wichtigen Fragen zwischen IAS und US-Gap hinbekommen und bis dahin haben hier diese Konzerne auch für ihren Abschluss noch die Möglichkeit, auf US-Gap-Basis fortzusetzen. Deswegen setzen viele deutsche Großunternehmen ihre Hoffnung auf diese Konvergenz bis 2007, und man kann nur hoffen, dass das gelingt, um eben gerade diese Belastung im Bereich von Rechnungslegung in Grenzen zu halten. Wir müssen einen Punkt ganz deutlich immer vor Augen haben, den wir leicht vernachlässigen. Man muss klar sehen, diese IAS und US-Gap, bei US-Gap besonders deutlich, werden dort nur durchgesetzt für Börsen notierte Gesellschaften, für kapitalmarktorientierte Gesellschaften. Es ist frappierend zu sehen, dass in den USA unterhalb dieser Ebene Wildwuchs besteht, keine vernünftige Rechnungslegung vorhanden ist. Sie machen, was sie wollen - etwas salopp gesprochen. Wenn Sie das vor Augen haben, dann haben wir ein bisschen das Problem, dass wir das, was wir für börsenorientierte Unternehmen für sinnvoll halten, gleich runterziehen auf alle. Das ist eine Riesenschwierigkeit, der wir uns aussetzen. Da müssen wir vorsichtig sein. Deswegen die Wichtigkeit, Regeln für kleine und mittlere zu entwickeln. Also abgespeckte IAS brauchen wir, um eben nicht Regeln, die für börsennotierte richtig sind, auch kleinen und mittleren Unternehmen überzustülpen, für die sie natürlich nicht passen. Natürlich sollte die Konzeption einheitlich sein. Aber da gilt es eben, etwas zu entwickeln, was da passend ist. Da muss noch Arbeit geleistet werden. Aber es ist die Gefahr, wenn die britische Limited auf den deutschen Markt kommt, dann macht die irgendwas, das nach UK-Regeln notwendig ist und erforderlich ist, macht nichts mehr. Natürlich macht die für Steuerzwecke den steuerlichen Abschluss. Ist ja vollkommen klar. Aber einen eigenständigen steuerlichen Abschluss. Insoweit hat die mit Kapitalerhaltung nichts am Hut. Die werden in Deutschland im HGB hochgehalten. Vollkommen klar. Da sehen Sie die Verwerfungen, die auf uns zukommen. Ja, Herr Rzepka, das ist das Problem, in dem wir stehen bei der Vier-Drei-Rechnung. Die Frage ist: Wieweit gehen wir mit der Vereinfachung und wie viel periodisierende Elemente beziehen wir ein? Dieser Kompromiss ist entscheidend, auf den kommt es an. Natürlich haben wir da Spielraum und können sagen, wir nehmen nicht alle Anregungen auf, die ich angesprochen habe. Sie haben schon Recht. Mit jedem periodisierenden Element verstoßen wir ein bisschen gegen das Ziel Vereinfachung. Die Frage ist: Wie tariieren wir diesen Kompromiss aus? Wie gehen wir da vor? Das müssen wir überlegen. Darüber müssen wir uns auseinandersetzen. Ich denke, unverzichtbar ist für mich dieser Bereich der langfristigen Rückstellungen. Ich sehe sonst riesige Schwierigkeiten. Stellen Sie sich dieses Unternehmen vor, was in der aktiven Zeit Gewinne erwirtschaftet und in der Entsorgungsphase noch Ausgaben hat. Die würden schon steuerlich durch den Rost fallen, nicht berücksichtigt werden. Das kann nicht sein. Entweder wir würden einen zeitlich unbegrenzten Verlustrücktrag zulassen, dann würde ich sofort mein Petitum zurückziehen. Ich würde sagen jawohl, dann ist es über die Verlustverrechnung geregelt. Aber wenn wir das nicht machen, dann müssen wir das in die Gewinnermittlung

integrieren. Und da ist noch mal der Gesichtspunkt, ich sehe eben den deutlichen Zusammenhang zwischen Verlustverrechnung und Verlustvorsorge in der Gewinnermittlung. Wenn wir sagen, wir haben die Verlustverrechnung eben so nicht, dann müssen wir es in der Gewinnermittlung berücksichtigen. Wo ich Ihnen Recht gebe, ist, ob man das bei den Vorräten in vollem Umfang macht. Das ist doch die Frage. Wenn man es bei den unfertigen nicht macht, vielleicht auf die, die eben missbrauchsanfällig sind, auf die beschränken. Wir hätten aber natürlich Vereinfachungen bei dem ganzen Bereich Forderungen. Wir hätten bei den kurzfristigen Rückstellungen Vereinfachung. Wir hätten beim Anlagevermögen nicht das Problem Teilwertabschreibung. Das würde vollkommen wegfallen und eben bei den Vorräten, für die wir das nicht brauchen. Aber Sie haben Recht. Wir müssen abwägen zwischen diesem Gesichtspunkt Vereinfachung. Jede Periodisierung ist letztlich ein bisschen Beeinträchtigung von Vereinfachung. Deswegen wird man jede Periodisierung in dieser Einnahmenüberschussrechnung darauf prüfen müssen, brauchen wir sie wirklich oder ist sie für uns nicht ein zu viel an Beeinträchtigung der Vereinfachung. Genau das wollte ich durch diesen Punkt gleich noch ansprechen und nicht gleich deutlich sagen, das muss jetzt so sein, sondern die Diskussion hier anstoßen und befördern, dass diese Probleme gegeben sind und dass wir uns damit auseinandersetzen müssen und dafür Lösungen finden müssen. Letztlich geht es um den Kompromiss, den wir hier finden, Einfachheit, wenn Sie so wollen, gegen Richtigkeit, dass wir das abwägen.

Stellvertretende Vorsitzender Carl-Ludwig Thiele: Herr Prof. Herzig, ich gehe davon aus, dass wir uns in dieser Runde nicht das letzte Mal gesehen haben. Ich darf mich ganz ...

Zwischenruf

Ach so, Justizministerium zum Zeitplan. Entschuldigung.

Dr. Christoph Ernst (Bundesministerium der Justiz): Wir nähern uns den IAS sehr vorsichtig und langsam, um ein Wort aus Ihrer Runde aufzunehmen, weil wir anderenfalls den Mittelstand total überfordern würden. Die IAS sind ein Rechenwerk für Informationszwecke, insbesondere am Kapitalmarkt. Sie sind deutlich weniger geeignet für andere Zwecke wie Gewinnausschüttung oder Besteuerung und die sind viel zu aufwändig, als dass sie von der Vielzahl der mittelständischen Unternehmen ohne weiteres angewendet werden müssen. Nur zum Vergleich: Wir haben ca. 750 000 GmbH in Deutschland, mindestens 100 000 GmbH & Co. KG. Das müssen wir berücksichtigen. Zum Zeitplan: Wir haben den Entwurf des Bilanzrechtsreformgesetzes auf den Weg gebracht, der Ihnen in einigen Monaten hier vorliegen wird. Der berücksichtigt genau das: IAS sind nur für den Konzernabschluss möglich, im Einzelabschluss nur zu Informationszwecken. Wir werden im Herbst den Entwurf des sog. Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vorlegen, der die Rechnungslegungsregeln im HGB modernisieren soll, aber maßvoll, wie bereits im

Zehnpunkteprogramm der Bundesregierung vom Februar letzten Jahres dargelegt. Das heißt, wir wollen vereinfachen, das HGB schlanker machen. Es wird aber auch dann noch möglich sein, wenn Sie alle das so wollen, die Einheitsbilanz nach bisherigem Muster fortzuführen. Wir werden dann natürlich auch die weitere Entwicklung beobachten. Wenn sich in Europa die IAS auch für mittelständische Unternehmen weiter durchsetzt, wenn das IASB auch ein vereinfachtes Rechenwerk für mittelständische Unternehmen vorgelegt hat, dann werden wir nachziehen. Zurzeit sind wir da in Europa in guter Gesellschaft. Es gibt einige Länder, die sind traditionell eher an der Informationsbilanz dran. Das sind die angloamerikanischen Länder. Es gibt Länder in Kontinentaleuropa, die sind deutlich zurückhaltender. Neben Deutschland, Frankreich, vor allen Dingen Italien, Spanien und die anderen. Diese Entwicklung beobachten wir natürlich sehr sorgfältig. Also in unmittelbarer Zukunft - Zeitplan - keine so gravierenden Änderungen, dass die Maßgeblichkeit davon noch mehr als bisher in Frage gestellt würde. Alles Weitere ist eine Frage der Beobachtung der Entwicklung. Drei bis fünf Jahre, wenn Sie nach einer Zahl fragen.

Stellvertretende Vorsitzender Carl-Ludwig Thiele: Herzlichen Dank Herr Ernst. Wir sind damit am Ende dieser Veranstaltung. Nochmals ganz herzlichen Dank an Sie, Herr Prof. Herzig.

Beifall

Hü/Wa