

Prof. Dr. L. **JARASS**, M.S. (Stanford Univ./USA)
University of Applied Sciences, Wiesbaden
Member of the German Federal Commission on Business Tax Reform
Member of the Scientific Committee of the German Federal Commission on Trade Tax Reform

Prof. Dr. Beate KREMIN-BUCH
University of Applied Sciences, Ludwigshafen

\\Lj-pc-ws01\daten (d)\2003\2003.04\IAS and taxation, v1.2 .doc
Wiesbaden/Ludwigshafen, Germany, April 6, 2003

EC, TAXUD, C1
Dr. Matthias MORS
Dr. Rolf DIEMER
Rue Montoyer 59
B-1040 Brüssel

Konsultationspapier vom Februar 2003 zu
Die Anwendung der IAS ab 2005 und ihre Implikationen für die Schaffung einer konsolidierten
Steuerbemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU

Sehr geehrter Herr Dr. MORS! Sehr geehrter Herr Dr. DIEMER!

Haben Sie nochmals herzlichen Dank für die sehr interessanten Gespräche am 24.3.2003. Wie vereinbart darf ich - zusammen mit meiner Kollegin und IAS-Spezialistin¹ Prof. KREMIN-BUCH - einige Anmerkungen zum Konsultationspapier machen. Dabei beziehe ich mich auf die Fragen in der Zusammenfassung des Konsultationspapiers.

(1) Rechtlicher Rahmen

IAS sollte durch EU-Verordnungen für die Mitgliedsstaaten einheitlich angewandt werden, da nur so eine einheitliche Bemessungsgrundlage jederzeit in allen Mitgliedsländern sichergestellt ist. Dies ist die Voraussetzung dafür, dass IAS auch als Grundlage für die Besteuerung (verwaltungswirtschaftlich) genutzt werden kann.

Problem 1: Was passiert, wenn der (private) IAS-Board Regeln vorschlägt², die der EU-Regelungsausschuss (bzw. EFRAG) nicht akzeptiert? Dann gibt es eine IAS und ein parallel dazu laufendes EU-IAS?! Die EU-Besteuerung müsste in diesem Fall auf den EU-IAS aufsetzen.

Problem 2: Je stärker IAS auch für steuerliche Zwecke genutzt werden soll, desto schwieriger ist eine Einigung bei der Weiterentwicklung von IAS, da (aus Unternehmenssicht) für den Aktionär das Unternehmen als besonders gewinnbringend, für den Fiskus dagegen als weniger gewinnbringend dargestellt werden soll. Genau dieser Interessengegensatz stellt andererseits

¹ Autorin von:

Internationale Rechnungslegung, Jahresabschluss nach HGB, IAS und US-GAAP, 3. Auflage, Gabler-Verlag, Wiesbaden, 2002.
Internationale Rechnungslegung - Aspekte und Entwicklungsperspektiven. Verlag Wissenschaft und Praxis, Sternenfels (Hrsg. Zusammen mit F. Unger und H. Walz), 2003.

Fachbegriffe Internationale Rechnungslegung, Englisch-Deutsch / Deutsch-Englisch, inkl. IAS und US-GAAP, Gabler Verlag, Wiesbaden, 2., akt. u. erw. Aufl. 2002 (zus. mit Götz Hohenstein).

Strategisches Kostenmanagement. Grundlagen und moderne Instrumente. Mit Fallstudien. Gabler Verlag, Wiesbaden, 2., vollst. überarb. Aufl. 2001.

² Das ist besonders wahrscheinlich, wenn die USA ihr GAAP weiter in Richtung IAS weiterentwickeln und letztlich damit verschmelzen. In vielen Fällen passen sich auch die IAS eher den US-GAAP an, gerade kürzlich bei der geplanten Abschaffung der Pooling-of-Interests-Methode. Dies führt dann zu einem indirekten Einfluss der US-GAAP-Entwicklung auf die EU-Besteuerungsbasis.

aber bei IAS-Doppelnutzung sicher, dass die Bilanz realitätsnah in der Mitte von beiden aufgestellt wird.

(2) Allgemeine Prinzipien

Die IAS eignet sich grundsätzlich gut als Ausgangspunkt für die Besteuerung.

Wesentlichkeit:

Hier sollte eine einheitliche Detailgliederung der EU-Steuerbilanz vorgegeben werden, die auf einer einheitlichen (derzeit noch nicht existierenden) Detailgliederung der IAS-Bilanzgliederung beruhen sollte. Es ist ohnehin völlig unverständlich, warum es nach wie vor keine derartige IAS-Detailgliederung gibt, denn damit ist ein Vergleich unterschiedlicher IAS-Bilanzen bestenfalls dem IAS-Spezialisten ohne größeren Aufwand möglich.

Zeitwert:

Bestehende nationale Bilanzierungsregeln (wie das aus dem 19. Jahrhundert stammende HGB in Deutschland) besteuern nur tatsächlich realisierte Wertsteigerungen (Realisationsprinzip), lassen aber den Abzug von nicht realisierte Wertminderungen zu (Imparitätsprinzip). Dies führt z.B. in Deutschland zu erheblichen und dauerhaften stillen Reserven, die wegen des Maßgeblichkeitsprinzips auch auf die Besteuerungsregelungen ausstrahlen, einem der wesentlichen Gründe für die Kompliziertheit des deutschen Steuersystems, die die Flexibilität der deutschen Wirtschaft wesentlich beeinträchtigt.

Zukünftig sollte die Besteuerungsbasis das Netto-Vermögen des Unternehmens (Bestandsbesteuerung) und der Zuwachs an Netto-Vermögen (Gewinn-Besteuerung) sein, jeweils wie bei IAS bestimmt durch den aktuellen Marktwert am Stichtag³. Zur Vermeidung starker Schwankungen des Steueraufkommens und zur Verringerung von Steuerstreitverfahren könnte für Besteuerungszwecke generell ein als angemessen angesehener Bewertungsabschlag (z.B. 20%?) auf die Marktwerte am Stichtag vorgenommen werden. Damit würde auch der Übergang in den Mitgliedsländern vom alten zum neuen System erleichtert werden, da ggf. bestehende stille Reserven nicht sofort und gänzlich der Besteuerung unterworfen würden.

Wirtschaftliche Betrachtungsweise:

Ein teilweises Abweichen von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wie z.B. in Deutschland üblich, führt zu einer Verkomplizierung des Steuerrechts und ist letztlich ein Beschäftigungsprogramm für (internationale) Steuerberater. Zur Vermeidung übermäßiger Belastungen beim Übergang vom alten zum neuen System wäre wiederum der bereits vorher vorgeschlagene allgemeine Bewertungsabschlag hilfreich.

Zukünftig erwartete Gewinne sollten - zumindest in einer Steuerbilanz - wenn überhaupt⁴, dann nur sehr eingeschränkt berücksichtigt werden. Denn die Besteuerung zukünftig erwarteter Gewinne resultiert in mindestens zwei großen Problemen: Zum einen müssten Steuern bezahlt werden, ohne dass das Unternehmen heute eine Realisierung der Gewinne vornehmen kann; dies im Gegensatz zu bereits eingetretenen Wertsteigerungen, die das Unternehmen grundsätzlich realisieren könnte. Zum anderen ist der Ausweis zukünftig erwarteter Gewinne allenfalls mit der Informationsfunktion von Jahresabschlüssen, nicht aber mit anderen Funktionen wie eben der Besteuerungsfunktion (oder auch der Ausschüttungsbemessungsfunktion) vereinbar.

Ergänzende Angaben in Anhängen könnten im Ausnahmefall hilfreich sein, im Normalfall sollte die oben vorgeschlagene Detailgliederung ausreichende Informationen liefern. Andernfalls wird

³ Siehe hierzu auch: L. Jarass und G.M. Obermair: Wer soll das bezahlen? Metropolis-Verlag, Marburg, 2002, Kap. 7.2 und Kap. 10.2.

⁴ Die zukünftige EU-IAS sollte sich wohl ohnehin vom derzeitigen IAS unterscheiden, denn auch bei Handelsbilanz nach IAS sollten u.E. zukünftige Gewinne nur erwähnt, aber nicht im Zahlenwerk zur Bestimmung des Periodengewinns Berücksichtigung finden.

die Bemessungsgrundlage von Land zu Land sehr unterschiedlich erhoben und zudem resultiert dann ein zusätzlicher Verwaltungsaufwand.

(3) Zahl der IAS-Unternehmen

Grundsätzlich sollten alle größeren und mittleren Unternehmen EU-einheitlich handelsrechtlich und steuerrechtlich bilanzieren, und zwar sowohl in der EU-Konzernbilanz, der nationalen Konzernbilanz und in den Einzelunternehmen. Ansonsten wird die derzeitige Unübersichtlichkeit und Unvergleichbarkeit mit großem Aufwand in eine nur andersartige Unübersichtlichkeit und Unvergleichbarkeit überführt⁵.

Für kleine Unternehmen ist sicherlich eine sehr vereinfachte Anwendung der IAS-Prinzipien mit einer stark vereinfachten Detailgliederung für eine einheitliche Handels- und Steuerbilanz erforderlich, die aber von jedem Nationalstaat nach örtlicher Erfordernis gemacht werden könnte.

(4) Maßgeblichkeit

In Deutschland ist mittlerweile bei kleinen und vielen mittleren Unternehmen die umgekehrte Maßgeblichkeit relevant: Zur Vermeidung von zwei Bilanzen bestimmen steuerliche Erfordernisse die Aufstellung der einheitlichen Bilanz. Bei großen (meist börsennotierten) Konzernen werden bereits jetzt zwei Bilanzen aufgestellt. Sonst siehe die obigen Überlegungen zu (2) Allgemeine Prinzipien, Wesentlichkeit.

(5) Verordnung oder Empfehlung

Unbedingt als Verordnung, siehe die obigen Überlegungen zu (1) Rechtlicher Rahmen.

(6) Societas Europaea

Die Societas Europaea könnte gut als Experimentierfeld für ein Pilotprojekt genutzt werden. Dabei muss allerdings darauf geachtet werden, dass daraus nicht weitere Steuerschlupflöcher entstehen.

Wiesbaden/Luwigshafen, April 6, 2003

gez.

Prof. Dr. L. JARASS

Prof. Dr. B. KREMIN-BUCH

P.S.: Es wäre für die politische Umsetzung sehr hilfreich, die jeweiligen nationalen Auswirkungen der einzelnen Vorschläge für eine harmonisierte Bemessungsgrundlage zum einen auf den Handelsbilanzgewinn, zum anderen auf den Steuerbilanzgewinn abzuschätzen. Ein erster Schritt hierzu könnte eine EU-weite Untersuchung für ausgewählte IAS-Unternehmen sein, die für alle EU-Mitgliedsländer folgende Größen für den Ist-Zustand erhebt:

Nationaler Handelsbilanzgewinn, nationaler Steuerbilanzgewinn, konsolidierter Handelsbilanzgewinn, Summe der nationalen Handelsbilanzgewinne; Summe der nationalen Steuerbilanzgewinne. In einem zweiten Schritt könnten die Ergebnisse für eine zukünftige EU-einheitliche Bemessungsgrundlage abgeschätzt werden.

⁵ Am 13. Februar 2003 fand eine Veranstaltung des Zentralverbands des Deutschen Handwerks zu IAS und Besteuerung in Berlin statt. Dort bestand Übereinstimmung, dass die Grundprinzipien des IAS auch für kleiner und mittlere Unternehmen zügig eingeführt werden müssten, da sonst längerfristig internationale Konzerne und ihre nationalen Unternehmen anders bilanzieren und ggf. andere Steuerbemessungsgrundlagen hätten als rein national orientierte mittlere Unternehmen.