

Die Zukunft der steuerlichen
Gewinnermittlung/
Internationalisierung der
Rechnungslegung

- **IAS-Verordnung der EU vom 19. Juli 2002**
- **International Accounting Standards auch im Einzelabschluss möglich (Mitgliedstaatenwahlrecht)**
- **Modernisierung der HGB-Rechnungslegung**
- **Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung**
- **Fortbestand von Maßgeblichkeitsprinzip und Einheitsbilanz**

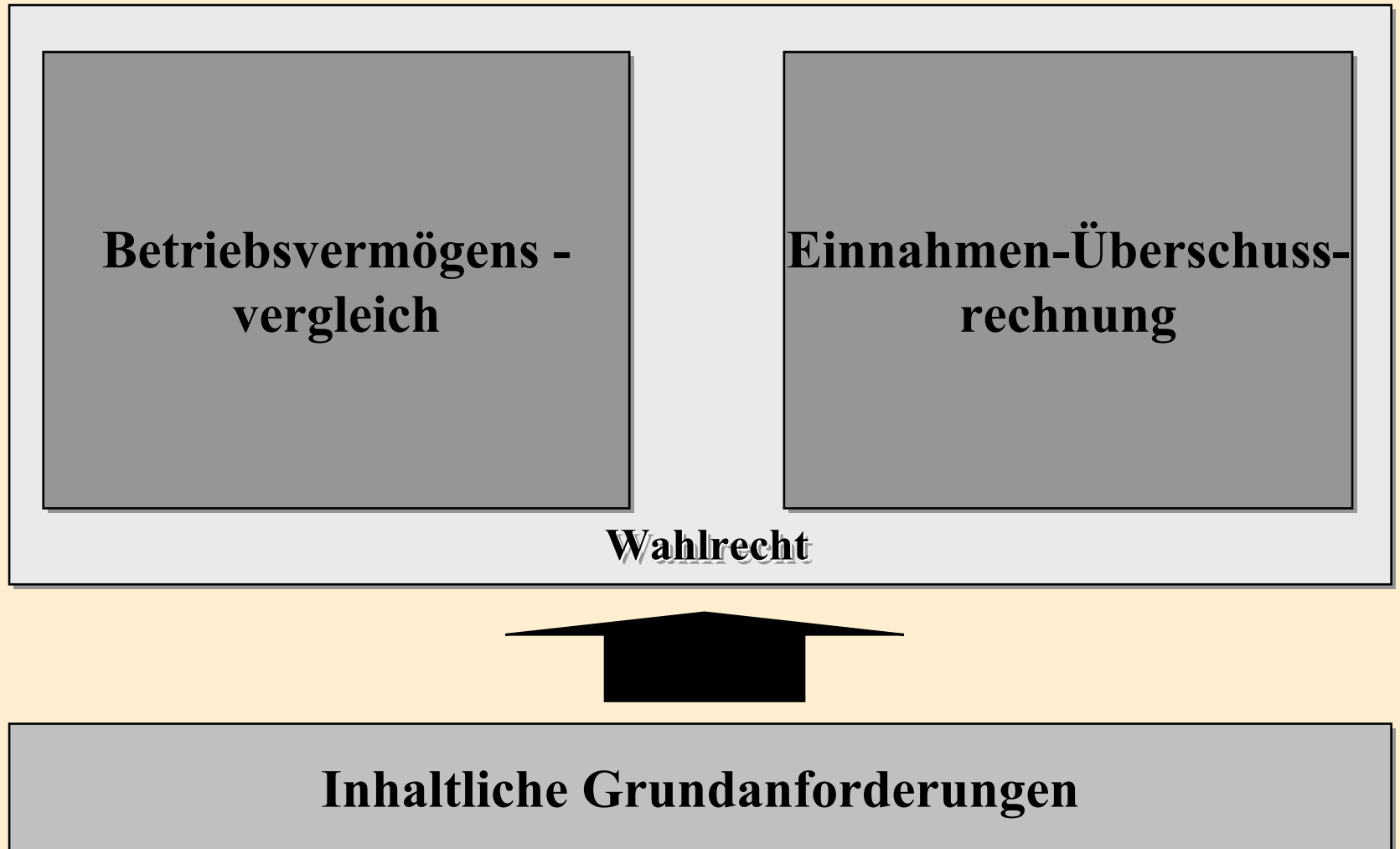
- **Inhaltliche Grundanforderungen und Rahmenkonzeption**
- **Betriebsvermögensvergleich**
- **Einnahmen-Überschussrechnung**
- **Umsetzung**

■ Anforderungen

- Systemtragende Prinzipien des Steuerrechts
- Ökonomische Prinzipien

■ Ergebnis

- möglichst **eigentumsschonende, objektivierbare, folgerichtige und zugleich praktikable Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit**
- keine streng logische Ableitung einer ausdifferenzierten Gewinnermittlungsmethode möglich, vielmehr bewegliches System



Betriebsvermögensvergleichsmodelle

■ **Anbindung an Kapitalerhaltungsbilanz**

Zweifel an einer **langfristig tragfähigen Anbindung** der steuerlichen Gewinnermittlung an eine HGB-Kapitalerhaltungsbilanz.

■ **Modell einer IAS-Maßgeblichkeit**

Auf Grund **verfassungsrechtlicher** Probleme und **Zweckdivergenz** **fragwürdig**.

■ **Eigenständiges Steuerbilanzrecht**

Vor dem Hintergrund eines **Vordringens der IAS in den Einzelabschluss**, stellt sich die Frage, inwieweit bei einem eigenständigem Steuerbilanzrecht **Regelungen der IAS übernommen** werden können?

Übernahme einzelner IAS möglich?

Gang der Untersuchung:

3-gliedrige Unterteilung

- **Regelungen nach IAS**
- **(Vergleich IAS - Steuerrecht de lege lata)**
- **Bewertung anhand Steuerrecht de lege ferenda**

Allgemeine Grundsätze

IAS

- **Informationsfunktion**
- **Fokus:** Bereitstellung entscheidungsnützlicher Information
⇒ Dominanz des Grundsatzes der „relevance“
- **Asset–Liability Approach**

Steuerrecht de lege ferenda

- **Zahlungsbemessungsfunktion**
- **Fokus:** objektivierbare Ermittlung eines möglichst sicheren Gewinns
⇒ besondere Stellung der Objektivierungsgrundsätze
⇒ Dominanz des Grundsatzes der „reliability“
- **Bilanz- und Vermögensorientierung**

Periodisierungsgrundsätze

IAS

- **Realisationsprinzip:**
Ertragserfassung mit Umsatzakt als eingeschränkter Regelfall;
Vorgelagerte / nachgelagerte Ertragserfassung möglich
(Finanzinstrumente,...)
- **Matching Principle:**
enge Verknüpfung von Aufwands- und Ertragserfassung
- **Imparitätsprinzip:**
konzeptionelle Gleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten
(Abweichungen in Einzelstandards)

Steuerrecht de lege ferenda

- **Realisationsprinzip:**
Ertragserfassung mit Umsatzakt als Regelfall;
Keine vorgelagerte Ertragserfassung / nachgelagert als Ausnahmefall
- **Matching Principle:**
eingeschränkte Verknüpfung von Aufwands- und Ertragserfassung
- **Imparitätsprinzip:**
Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten

Objektivierungsgrundsätze

IAS

■ Einzelbewertung / Saldierungsverbot:

Grundsatz der Einzelbewertung und Saldierungsverbot;

Gewichtige Ausnahmen, z.B.

Bildung von *cash generating units*

■ Stichtagsprinzip:

Verhältnisse Abschlussstichtag;

Werterhellende Tatsachen bis zur *Freigabe zur Veröffentlichung* des

Abschlusses zu berücksichtigen

Steuerrecht de lege ferenda

■ Einzelbewertung / Saldierungsverbot:

Grundsatz der Einzelbewertung und Saldierungsverbot;

Ausnahmen primär aus Vereinfachungsgründen

■ Stichtagsprinzip:

Verhältnisse Abschlussstichtag;

Werterhellende Tatsachen bis *Tag der Bilanzerstellung* zu

berücksichtigen

Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit

Asset (outputorientiert)

- Künftiger **Nutzenzufluss** in Form von **Zahlungsmitteln** verbindet Vermögenswert direkt mit dem **Absatzmarkt**
- **Subjektive Erwägungen** des Bilanzierenden treten an die Stelle einer objektiven **Nachprüfbarkeit durch Dritte**
- Subjektive Einschätzung der **Wahrscheinlichkeit** des künftigen Nutzenzuflusses durch den Unternehmer verstärkt Entobjektivierung

Wirtschaftsgut (inputorientiert)

- Mengengerüst, das an die Strukturen des **Zivilrechts** anknüpft.
 - Abstrakte Kriterien der **Greifbarkeit** und **Übertragbarkeit** gewährleisten Objektivierbarkeit
 - Über das Wirtschaftsjahr hinausgehende Nutzung im Betrieb stellt zur Objektivierung auf die **allgemeine Verkehrsanschauung** ab
 - Steuerlich gebotene **Objektivierung**
- ⇒ der Gewinnermittlung kann durch die subjektiv geprägten Merkmale des **asset nicht sichergestellt** werden.

Aufspaltende und zusammenfassende Bilanzierungseinheiten

Asset

- **Komponentenansatz /Atomisierung**
(Flugzeug: Triebwerke)

- Bildung von **zusammenfassenden Bilanzierungseinheiten** in beschränktem Umfang möglich

Wirtschaftsgut

- Einheitlicher **Nutzungs- und Funktionszusammenhang**.
Komponentenansatz fehlt steuerlich aus Objektivierungsgründen eine **Grenzlinie**, die einer Atomisierung bis zur **kleinsten Einheit** Einhalt gebietet (Auto: Motor, Türen)

- Wirtschaftlich **einheitliche Geschäfte** dürfen bilanziell **nicht separiert** werden dürfen

Konkrete Bilanzierungsfähigkeit

Asset

- Verfügungsmachtkriterium / **wirtschaftliches** und nicht formalrechtliches **Eigentum** maßgebend (*substance over form*)
- *Risk and reward-approach*, Bilanzierende müssen **im Wesentlichen** alle Risiken und Chancen tragen

Wirtschaftsgut

- Tatsächliche Herrschaftsausübung entspricht **wirtschaftlichem Eigentum**, das an zivilrechtliche Strukturen anknüpft
- Objektivierungsanforderungen gebieten, dass der Bilanzierende **vollständig** und auf **Dauer** die **Herrschaft** über den Vermögenswert ausübt, Wesentlichkeitskriterium ist nicht hinreichend

Immaterielle Vermögenswerte

IAS

- Bilanzierung **erworbener** oder **qualifizierter selbstgeschaffener** immaterieller Vermögenswerte (**Entwicklungsaufwendungen**)
- Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte beim **Unternehmenserwerb**
- **Bilanzierungsverbot** für selbstgeschaffenen Firmenwert

Steuerrecht de lege lata

- Steuerliche Objektivierung erfordert die Bilanzierung von lediglich **entgeltlich erworbenen** immateriellen Vermögenswerten
- Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte beim **Unternehmenserwerb**
- **Bilanzierungsverbot** für selbstgeschaffenen Firmenwert

Sachanlagevermögen

IAS

- **Sonderstellung** von Immobilien zu Anlagezwecken (*investment property*)
- Aktivierung **nachträglicher Ausgaben**, die **wesentliche Verbesserung** gewährleisten
- **Komponentenbilanzierung** ermöglicht Atomisierung von Vermögenswerten, gilt auch für **nachträgliche Ausgaben** (Kosten der Generalüberholung)

Steuerrecht de lege ferenda

- Steuerlich **keine Sonderstellung** von Immobilien zu Anlagezwecken, da keine *fair-value*-Folgebewertung
- Aktivierung **nachträglicher Ausgaben**, die **wesentliche Verbesserung** gewährleisten
- Einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang verhindert **Aktivierungschaos**, insbesondere bei nachträglichen Ausgaben

Finanzinstrumente

IAS

- **Sonderstellung** finanzieller Vermögenswerte
- Bilanzwirksamkeit **derivativer** Finanzinstrumente
- **Hedge-Accounting** zum *fair value*, Sicherungszusammenhang *micro-hedge* berücksichtigt negative als auch positive Wertentwicklung (Ausweitung durch reformierten Standard)

Steuerrecht de lege ferenda

- **Keine Sonderstellung** finanzieller Vermögenswerte, da keine *fair value* Folgebewertung
- Bilanzunwirksamkeit **derivativer** Finanzinstrumente, da schwebende Geschäfte (**Realisationsprinzip**)
- Prüfung einer **Anlehnung** an das **IAS-Vorgehen**, da im geltenden Steuerrecht trotz **kompensatorischer Bewertung** (*micro-hedge*) eine Berücksichtigung von positiven und negativen Wertentwicklungen nicht möglich

Leasing

IAS

- Bilanzierung des Leasingobjektes beim **wirtschaftlichen Eigentümer**
- Maßgebend Prinzipien *substance over form* und *risk and reward-approach*
- **Barwerttest** u.a. Kriterium für personelle Zuordnung

Steuerrecht de lege ferenda

- Bilanzierung des Leasingobjektes beim **wirtschaftlichen Eigentümer**, allerdings **starke rechtlich Prägung** notwendig
- Objektivierung durch **dauerhaften** und **vollständigen** Übergang der Entscheidungsbefugnis über Ertrag und Substanz notwendig
- **Barwerttest** objektiviert die personelle Zuordnung nicht ausreichend

⇒ Fehlende IAS Objektivierung **schließt** eine **Übernahme** ins Steuerrecht **aus**

Teilgewinnrealisierung (percentage-of-completion-method)

IAS

- **Teilgewinnrealisierung** entsprechend dem **Fertigungsfortschritt** bei langfristiger Auftragsfertigung

Steuerrecht de lege ferenda

- **Teilgewinnrealisierung** wird zur Vermeidung der Besteuerung realisierbarer Gewinne steuerlich **abgelehnt (Realisationsprinzip)**

Anschaffungskosten

IAS

- Ansatz der **Aufwendungen** für den Erwerb eines Vermögenswerts und seiner Versetzung in einen **betriebsbereiten Zustand** soweit sie dem Vermögenswert einzeln zurechenbar sind (Maßgeblichkeit der Gegenleistung)
- **Anschaffungsnebenkosten** sind einzubeziehen, Anschaffungspreisminderungen abzuziehen

Steuerrecht de lege ferenda

- Übereinstimmung der Elemente der Anschaffungskosten steht einer Übernahme der IAS-Wertungen grundsätzlich nicht entgegen
- Unterschiede in **Sonderfällen** (siehe Beispiel zu den Fremdkapitalzinsen)

Herstellungskosten

IAS

- *Matching principle* gebietet den Ansatz zu **produktionsbezogenen Vollkosten**

- Produktionsbezogene **allgemeine Verwaltungs- und Sozialkosten** zählen zu den Herstellungskosten

Steuerrecht de lege ferenda

- **Wahlrecht** zum Ansatz **allgemeiner Verwaltungs- und Sozialkosten** unabhängig ihres Produktionsbezugs bietet ungerechtfertigten Gestaltungsspielraum

- Übernahme der IAS:
 - **Ansatzpflicht** für produktionsbezogene allgemeine Verwaltungs- und Sozialkosten
 - **Ansatzverbot** für nicht produktionsbezogene allgemeine Verwaltungs- und Sozialkosten

Übergang zu einer reinen Cash-Flow-Rechnung ?

Cash-Flow / reiner Zahlungsüberschuss wird besteuert

- Strenge Beachtung des Zahlungsprinzips
- Im Zahlungszeitpunkt 100 prozentige Sofortabschreibung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

Vorteile:

- Vereinfachung, da keine Periodisierungen
- Höchstmaß an Objektivierung
- Beitrag zu mehr Entscheidungsneutralität der Besteuerung
 - **Voraussetzung: Systemwechsel zu konsumorientierter Besteuerung i.S.d. *Cash-Flow*-Steuer- Modelle**
 - Bei geltenden steuerlichen Rahmenbedingungen führt die *Cash-Flow*-Rechnung alleine nicht zu Entscheidungsneutralität

Übergang zu einer reinen Cash-Flow-Rechnung - Probleme:

■ **Erhöhte Volatilität der Bemessungsgrundlage**

- Überdurchschnittliche Gewinne werden progressiv besteuert
- Problem bei tendenziell häufiger auftretenden Verlusten: derzeit nur eingeschränkte, zeitlich nachgelagerte Verlustverrechnungsmöglichkeiten
 - Progressions- und negative Zinseffekte beim Steuerpflichtigen
 - Gefahr, dass spät anfallende hohe Verluste steuerlich ungenutzt bleiben

■ **Planungsunsicherheit für den Fiskus: Schwankungen im Steueraufkommen**

■ **Übergangsbedingte Steuerausfälle**

- Betriebsausgabenabzug für das im Übergangszeitpunkt aktivierte Vermögen
- Deutlicher Anstieg der Steuersätze erforderlich

➤ *Cash-Flow-Rechnung im geltenden Steuerrecht nicht umsetzbar*

Übergang zu einem vereinfachten Bestandsvergleich

I. Anlagevermögen

Zur Vermeidung volatiler Periodenergebnisse:

⇒ Festhalten an den geltenden Regelungen für das Anlagevermögen

Zulässigkeit von Teilwertabschreibungen ? - Nein

- Teilwertabschreibungen widersprechen dem Vereinfachungsgedanken der Einnahmen-Überschussrechnung
- Möglichkeit der Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung besteht
- Verbot von Teilwertabschreibungen verstößt nicht gegen den Grundsatz der Totalgewinnlichkeit

Übergang zu einem vereinfachten Bestandsvergleich

II. Einbeziehung von Vorräten

- Problem der geltenden Konzeption: Zeitliche verzerrte Darstellung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
 - **Zufälligkeit** des zeitlichen Zahlungsanfalls
 - Problem bei langfristigen Fertigungsaufträgen - starke zeitliche Schwankungen der Vorratsbestände (Bsp. Baubranche)
 - **Manipulierbarkeit** des zeitlichen Zahlungsanfalls
 - Möglichkeiten der Gewinnvorverlagerung - Steuerstundungseffekt
- **Bestandsrechnung auf dem Gebiet des Vorratsvermögens:**
 - Betriebsausgabenabzug für WG des Vorratsvermögens erst im Zeitpunkt, in dem die Marktleistung erbracht wird

II. Einbeziehung von Vorräten

Nachteile:

- Einbeziehung von Vorräten geht deutlich zu Lasten der **Einfachheit** und **Praktikabilität** der Einnahmen-Überschussrechnung
 - Prinzip der einfachen Erfassung von Stromgrößen würde zunehmend durch eine doppelte Buchführung abgelöst
- Bestandsrechnung auch für **erhaltene Anzahlungen** erforderlich, soweit sie sich auf die Vorräte beziehen

Hinsichtlich Einbeziehung von Vorräten ist genauer abzuwägen:

- **Weiter** Geltungsbereich der EÜR : Einbeziehung von Vorräten
- **Enger** Geltungsbereich der EÜR: Keine Einbeziehung von Vorräten bzw. allenfalls Erfassung der Bestände langfristiger Fertigungen

Übergang zu einem vereinfachten Bestandsvergleich

III. Einbeziehung bestimmter Rückstellungen

Zahlungsprinzip problematisch, bei hohen Ausgaben / Verlusten kurz vor Beendigung des Betriebs (z.B. Rekultivierungs- und Entsorgungsverpflichtungen)

- Gefahr, dass Verluste wegen geltender Einschränkungen der Verlustverrechnung steuerlich ungenutzt bleiben
- Progressions- und negative Zinseffekte

Bildung von Rückstellungen:

- Betriebsausgabenabzug im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Entstehung ⇒ genügend Zeiträume für Verlustvortrag
- **Ansammlung** über den Zeitraum zwischen Entstehung und Erfüllung der Verpflichtung ⇒ Ergebnisglättung

III. Einbeziehung bestimmter Rückstellungen

Nachteil:

- Einbeziehung von Rückstellungen geht zu Lasten der **Einfachheit** und **Praktikabilität** der Einnahmen-Überschussrechnung
 - Bestandskontenführung und Bewertungsfragen

Differenzierung:

- Nur Einbeziehung **langfristig kumulierender Rückstellungen**:
 - Weites Auseinanderfallen von Entstehungs- und Erfüllungszeitpunkt
 - Sukzessive Rückstellungsbildung über ratierliches Ansammeln oder gemäß der tatsächlichen wirtschaftlichen Verursachung
- Nicht einzubeziehen: **kurzfristig revolvingierende Rückstellungen**

Übergang zu einem vereinfachten Bestandsvergleich

IV. Darlehensforderungen und -verbindlichkeiten

- Keine Betriebseinnahme/ -ausgabe bei Aus- und Rückzahlungen
- Betriebseinnahme/ -ausgabe nur bei betrieblich veranlasstem Wegfall/ Ausfall einer betrieblichen Darlehensschuld/ -forderung

V. Einbeziehung bestimmter Rechnungsabgrenzungsposten

- Abgrenzung eines Disagio und Verteilung über die Darlehenslaufzeit
- Ziel: Vermeidung einer Gewinnnachverlagerung durch Finanzierungsgestaltungen

VI. Zulässigkeit gewillkürten Betriebsvermögens

- **Ältere Rechtsprechung:** Unzulässigkeit gewillkürten Betriebsvermögens
- **BFH-Urteil v. 2.10.2003, IV R 13/03:** Zulässigkeit gewillkürten Betriebsvermögens, da sonst Verstoß gegen den Grundsatz der Totalgewinnlichkeit

- **Nebeneinander von Betriebsvermögensvergleich und Einnahmen-Überschussrechnung**
- **Anwendungsbereich der Einnahmen-Überschussrechnung**
 - Erweiterung nach Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes
 - Möglichkeit einer einfachen und praktikablen steuerlichen Gewinnermittlung
 - Abgrenzungsprobleme
 - Festlegung quantitativer und qualitativer Kriterien stets willkürlich
 - In Grenzbereichen nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlungen
- **Generelles Wahlrecht** zwischen beiden Gewinnermittlungsmethoden für alle Unternehmen
 - Zeitliche Bindungsfrist: etwa 5 Jahre
 - Sonderregelungen im Bereich der Konzernbesteuerung