



EUROPÄISCHE KOMMISSION
GENERALDIREKTION
STEUERN UND ZOLLUNION
Analysen und Steuerpolitiken
Analyse und Koordination der Steuerpolitiken

Brüssel, den 24. Mai 2005
Taxud E1 MH/ TN

CCCTB\WP\011\doc\de
Orig.: EN

Arbeitsgruppe „Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“

Überblick über die wichtigsten in der ersten Sitzung der Untergruppe „Rücklagen, Rückstellungen und Schulden“ aufgetretenen Fragen

Sitzung am Donnerstag, den 2. Juni 2005

Konferenzzentrum Albert Borschette
Rue Froissart 36 -1040 Brüssel

ARBEITSUNTERLAGE

I. Hintergrundinformation

1. Dieses Papier soll die Diskussion erleichtern und einen Überblick über die wichtigsten Fragen geben, die in der ersten Sitzung der Untergruppe „Rücklagen, Rückstellungen und Schulden“ (nachstehend „SG2“ genannt) aufgetreten sind. Dabei wird besonders auf die Fragen eingegangen, für die die SG2 von der Arbeitsgruppe „Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (nachstehend „Gruppe“ genannt) zusätzliche Orientierung erbittet.
2. Die erste Sitzung der SG2 organisierte Italien am 28./29. April 2005 in Rom. An dieser Sitzung nahmen sechzehn Mitgliedstaaten¹ (Belgien, Deutschland, Finnland, Frankreich, Italien, Lettland, Luxemburg, Österreich, Malta, die Niederlande, Polen, Slowenien, Schweden, die Tschechische Republik, Ungarn, Zypern) sowie die Kommissionsdienststellen teil. Den Vorsitz führte Italien.
3. Die Kommissionsdienststellen bereiteten für diese SG2-Sitzung zwei Tischvorlagen vor, die an alle Mitgliedern der Gruppe verteilt wurden. Die beiden Dokumente stützten sich auf die schriftlichen Stellungnahmen, die zwölf Mitgliedstaaten² (Deutschland, Finnland, Irland, Italien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Spanien, Schweden, Tschechische Republik, Ungarn, Zypern) nach der Gruppensitzung vom März 2005 übermittelt hatten.
4. Die Diskussion folgte strukturell dem in der Sitzung vom Vorsitz verteilten Hintergrundpapier, die Ergebnisse der Sitzung sind im Kurzbericht des Vorsitzes zusammengefasst.

I. Hauptdiskussionspunkte

Definitionen

5. Obwohl allgemeines Einvernehmen darüber besteht, dass Rückstellungen mit Schulden in Verbindung stehen, während Rücklagen Bestandteil des Eigenkapitals sind, zeigte die Diskussion in der SG2, dass die Mitgliedstaaten einige „Vorgänge“ unterschiedlich behandeln. So werden manche „Vorgänge“ derzeit anscheinend in einigen Mitgliedstaaten als Rückstellung behandelt, in anderen hingegen als Rücklage. Dies kann Probleme verursachen, wenn beispielsweise Rückstellungen generell abzugsfähig sind, Rücklagen aber nicht. Solange einzelne „Vorgänge“ nicht in allen Mitgliedstaaten gleich behandelt werden, wird es schwierig sein, ihre steuerliche Abzugsfähigkeit allein anhand ihrer Klassifizierung als Rückstellung bzw. Rücklage zu bestimmen.
6. Auch wenn die SG2 nicht explizit darüber diskutiert hat, dürfte den Sitzungsteilnehmern bewusst geworden sein, dass ein ähnliches Problem wie das der Unterscheidung von Rückstellungen und Rücklagen auch bei der Unterscheidung von Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten auftreten

¹ Wenn in diesem Papier der Standpunkt eines Mitgliedstaats beschrieben wird, so handelt es sich dabei – wie in allen anderen Arbeitsunterlagen der Gruppe und ihrer Untergruppen – keineswegs um eine förmliche Zusage oder offizielle Stellungnahme eines Mitgliedstaats.

² Später gingen noch Stellungnahmen von Frankreich und Griechenland ein.

könnte. Dies könnte insbesondere in jenen Ländern von besonderer Relevanz sein, in denen derzeit Rückstellungen und Rücklagen generell steuerlich nicht abzugsfähig sind, Eventualverbindlichkeiten hingegen sehr wohl. Die Definition des Begriffs „Rückstellung“ sollte deshalb sehr klar sein, um auch hier einer möglichen Begriffsverwirrung vorzubeugen.

7. Es wurde vorgeschlagen, Rückstellungen zu definieren als *Schulden, die bezüglich ihrer Fälligkeit und ihrer Höhe ungewiss sind*, und Rücklagen als *Mittelzuweisungen aus einbehaltenen Gewinnen, die Bestandteil des Eigenkapitals sind*. Einige Mitglieder meinten, die Definition könne überdies auch die Anforderungen umfassen, die eine Rückstellung erfüllen muss, um als steuerlich wirksam angesehen werden zu können. Als Beispiel genannt wurden in der Diskussion die Verbindung mit Schulden und eine effektive wirtschaftliche Belastung des Steuerpflichtigen (vielleicht begrenzt auf Verbindlichkeiten gegenüber Dritten).

Abgrenzung des Diskussionsgegenstands

8. Gelöst werden muss die Frage, wie Rückstellungen in Verbindung mit Vermögenswerten zu behandeln sind. Die Kommissionsdienststellen unterscheiden zwei Arten von Rückstellungen: (i) Rückstellungen in Verbindung mit Anlagevermögen, z. B. für Wertminderung oder Verschleiß, und (ii) Rückstellungen in Verbindung mit Umlaufvermögen, also z. B. für Forderungen. Die Untergruppe war geteilter Auffassung darüber, ob diese zweite Art von Rückstellungen zusammen mit dem Thema Rückstellungen (also in dieser Untergruppe) oder zusammen mit dem Thema Vermögenswerte (SG1) erörtert werden sollte, und überwies die Frage deshalb ausdrücklich in die Gruppe.
9. Die Kommissionsdienststellen schließen sich der allgemeinen Auffassung an, dass Wertminderung und Verschleiß wegen ihrer direkten Beziehung zum Thema „Vermögenswerte“ in SG1 weiter diskutiert werden sollten. Mit den Rückstellungen für Forderungen sollte sich hingegen die SG2 befassen. Dies scheint aus mehreren Gründen ratsam: Bei Diskussionen über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Rückstellungen geht es üblicherweise auch um Rückstellungen für zweifelhafte Forderungen. Wie bei anderen Rückstellungen auch besteht bei ihrer Quantifizierung ein gewisser Ermessensspielraum und sie können häufig die steuerliche Entlastung effektiv beschleunigen. Außerdem wurden zweifelhafte Forderungen in der SG1 trotz der umfassenden Diskussionen über Vermögenswerte nicht thematisiert, und keiner der Mitgliedstaaten war überrascht, dieses Thema in der ursprünglichen Arbeitsunterlage über Rücklagen, Rückstellungen und Schulden besprochen zu finden.
10. Eine ähnliche Frage könnte sich im Zusammenhang mit den Rücklagen stellen. Es scheint Einvernehmen darüber zu bestehen, dass es sinnvoll wäre, die Arbeiten an der Definition des Rücklagenbegriffs mit denen zur Definition der Rückstellungen zu verbinden. Weniger klar ist jedoch, ob die Arbeiten zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Rücklagen in der SG2 fortgesetzt werden sollten oder eher in Zusammenhang mit dem übergreifenden Thema der steuerlichen Anreize, da

manche Mitgliedstaaten steuerlich abzugsfähige Rücklagen grundsätzlich immer als Anreiz ansehen, was andere nicht vollständig überzeugt. Diese Frage muss zwar nicht sofort entschieden werden, doch die Kommissionsdienststellen würden eine Stellungnahme der Gruppe zu dieser Frage begrüßen.

Steuerliche Abzugsfähigkeit

11. Was die Rücklagen angeht, so scheint die allgemeine Auffassung zu sein, dass Rücklagen – nach Festlegung einer zufrieden stellenden Definition (vgl. Punkt 5) – generell als nicht abzugsfähig angesehen werden sollten. Allerdings wird man im Zusammenhang mit der Lösung der „Anreizfrage“ eine Methode zur Behandlung von Ausnahmen finden müssen.
12. In Bezug auf die Rückstellungen wurden zwei Hauptansätze herausgearbeitet: Rückstellungen wären danach entweder (i) generell nicht abzugsfähig mit einer Positivliste abzugsfähiger Beispiele oder (ii) generell abzugsfähig mit einer Negativliste nicht abzugsfähiger Beispiele. Obwohl hier vorgeschlagen wird, dass die SG2 diesen Punkt weiter bearbeitet, wären die Kommissionsdienststellen für weitere Stellungnahmen, insbesondere der Mitgliedstaaten, die nicht an der SG2-Sitzung teilgenommen haben, dankbar. Nach Ansicht der Kommissionsdienststellen ließe sich der zweite Ansatz im Rahmen der einheitlichen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage einfacher umsetzen; sie räumen jedoch ein, dass dies eng damit zusammenhängt, wie „streng“ der Begriff der Rückstellung definiert ist. Wird der zweite Ansatz gewählt, ist es der Begriff der steuerlich abzugsfähigen/wirksamen Rückstellung, für den eine Definition gefunden werden muss, und diese Definition kann mit den unter Punkt 7 genannten Anforderungen verknüpft werden.
13. Obwohl in der SG2-Sitzung darüber nicht näher diskutiert wurde, möchten die Kommissionsdienststellen den Mitgliedstaaten in Erinnerung rufen, dass die steuerliche Behandlung von Rückstellungen für die Unternehmen in dem Maße an Bedeutung verliert, in dem ihnen bei Verlustvor- und -rücktrag ein gewisser Spielraum gewährt wird.

Gesetzliche Rückstellungen und Rücklagen

14. Die Mitgliedstaaten stimmen generell darin überein, dass die Tatsache allein, dass ein Unternehmen nach innerstaatlichem Recht (das auch steuerfremde Politikbereiche wie die Umweltpolitik u.Ä. betreffen kann) Rückstellungen oder Rücklagen bilden muss, nicht automatisch bedeuten sollte, dass die fragliche Rückstellung oder Rücklage steuerlich abzugsfähig ist. Dennoch wird man bei der Festlegung der allgemeinen Kriterien, nach denen die steuerliche Abzugsfähigkeit beurteilt wird, die innerstaatlichen steuerfremden Rechtsvorschriften berücksichtigen müssen. So kann z. B. ein Kriterium auf der Grundlage der Frage, ob ein Unternehmen aus einem Ereignis der Vergangenheit eine rechtliche oder faktische Verpflichtung hat (vgl. IAS 37.2a), einfach dadurch erfüllt sein, dass ein Unternehmen nach inländischem Recht dazu verpflichtet ist, verschmutztes Gelände zu sanieren und in den Ausgangszustand zurückzusetzen. Infolgedessen muss weiter an der Lösung der Frage gearbeitet werden, wie

mögliche Definitionen der Abzugsfähigkeit den notwendigen Grad an Sicherheit bieten können wie diese Definitionen mit den innerstaatlichen Rechtsvorschriften einzelner Mitgliedstaaten interagieren. Einige Mitgliedstaaten scheinen bereit zu sein, auch bestimmte steuerfremde Vorschriften zu berücksichtigen, allerdings nicht generell, sondern nur als Ausnahmen in spezifischen Bereichen wie Pensionen, Gesundheitsversorgung oder arbeitsrechtliche Verpflichtungen. Weitere Anmerkungen der Mitgliedstaaten hierzu sind willkommen.

Weitere Diskussion

15. Die Kommissionsdienststellen würden es begrüßen, wenn die SG2 ihre Arbeit unter Berücksichtigung der Ergebnisse der ersten Sitzung und etwaiger weiterer Kommentare der Gruppe fortsetzte. Im Hinblick auf weitere Fortschritte schlagen sie vor, Definitionsvorschläge für Rückstellungen und Rücklagen an konkreten Beispielen (Garantie-, Reparatur-, Umweltsanierungskosten oder bestimmte gesetzlich vorgeschriebenen Rückstellungen und Rücklagen) zu testen. Dies würde das notwendige gemeinsame Verständnis erleichtern.
16. Bei den Arbeiten zum Thema Rückstellungen wurde bisher von der Annahme ausgegangen, dass nur Rückstellungen für künftige steuerlich abzugsfähige Ausgaben selbst steuerlich abzugsfähig sein können. Der logische nächste Schritt bei den Arbeiten zu diesem Thema wäre es daher, auch zu definieren, welche Arten von Ausgaben steuerlich abzugsfähig sein sollten. Obwohl die Arbeiten zu den Rückstellungen noch nicht beendet sind, würden die Kommissionsdienststellen es begrüßen, wenn bereits jetzt Stellungnahmen zu der Frage eingingen, ob die SG2 sich auch mit dieser allgemeineren Frage befassen soll.

Die Kommissionsdienststellen sehen der Diskussion über die bisherigen, von der italienischen Delegation vorgetragenen Ergebnisse und über die oben dargelegten Fragen mit Interesse entgegen.