



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

Brüssel, den 10. Dezember 2004
Taxud-E1 – TN/

CCCTB/WP\001\Rev1\doc\de
Orig.: EN

**ARBEITSGRUPPE
„EINHEITLICHE KONSOLIDIERTE
KÖRPERSCHAFTSTEUER-
BEMESSUNGSGRUNDLAGE“**

Allgemeine Besteuerungsgrundsätze

Sitzung am Dienstag, den 23. November 2004

Konferenzzentrum Albert Borschette
Rue Froissart 36 - 1040 Brüssel

ARBEITSUNTERLAGE

Allgemeine Besteuerungsgrundsätze

I. Ziel dieses Papiers

- 1) Im Zusammenhang mit der Konzeption einer einheitlichen konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage für Unternehmen ist es sinnvoll, zunächst einige Überlegungen zu allgemeinen Grundsätzen anzustellen. Solche Grundsätze können eine Art Bewertungsrahmen bieten oder zumindest dazu dienen, dass herausgearbeitet wird, welche Punkte in der Diskussion zu klären sind, wenn über einzelne Strukturelemente der Steuerbemessungsgrundlage diskutiert wird. Tatsächlich ist nur schwer zu erkennen, wie Mitgliedstaaten mit derzeit unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen sich auf eine einheitliche Bemessungsgrundlage einigen können, ohne zuvor einen – expliziten oder impliziten – breiten Konsens über einige fundamentale Besteuerungsgrundsätze erzielt zu haben.
- 2) Bisher gibt es auf EU-Ebene keine gemeinsamen Besteuerungsgrundsätze und auch auf nationaler Ebene scheint es keine offiziellen Besteuerungsgrundsätze zu geben. Es gibt jedoch zwei Arten von Grundsätzen, die für die Konzeption einer einheitlichen konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage von Bedeutung sein könnten: die allgemeinen Grundsätze, auf denen die (Körperschaft-)Steuersysteme beruhen, und die Rechnungslegungsgrundsätze, die für die Gewinnermittlung von Bedeutung sind. Dieses Papier befasst sich mit beiden.
- 3) In der Studie der Kommissionsdienststellen über die „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“¹ wurden einige allgemeine Grundsätze für die Konzeption von Unternehmensteuersystemen identifiziert. Unter anderem anhand dieser Grundsätze wurden die in der Studie präsentierten Lösungsmöglichkeiten bewertet. Im ersten Teil dieses Papiers werden diese allgemeinen Grundsätze kurz vorgestellt. Zu diskutieren ist allerdings die Frage, inwieweit sich diese allgemeinen Grundsätze für die Konzeption von Steuersystemen auch für die Konzeption einer Steuerbemessungsgrundlage eignen.
- 4) Im zweiten Teil dieses Papiers werden die spezifischeren Grundsätze präsentiert, die das *International Accounting Standards Board* (IASB) in seinem „Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen“² entwickelt hat. Das IASB-Rahmenkonzept dient hier als Ausgangspunkt für die Diskussion über spezifischere (gemeinsame) Grundsätze für die steuerliche Rechnungslegung. Dieser Vorgehensweise wurde deshalb der Vorzug vor der Auswahl einzelner Beispiele von Steuerbemessungsgrundlagen bestimmter Mitgliedstaaten gegeben, weil hier der Versuch gemacht wird, in einem internationalen Kontext gemeinsame Grundsätze zu entwickeln. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, inwieweit diese Rechnungslegungsgrundsätze, eventuell nach einer gewissen Anpassung, für die Bestimmung der einzelnen Elemente der einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage von Nutzen sein können.

¹ Arbeitspapier der Kommissionsdienststellen, SEK(2001) 1681.

² Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen, vom IASC-Board 1989 zur Veröffentlichung genehmigt und vom IASB 2001 beschlossen.

- 5) Ziel dieses Papiers ist es nicht, einen förmlich vereinbarten Katalog von Grundsätzen aufzustellen, sondern einen ersten Meinungsaustausch anzustoßen und vielleicht einige Grundsätze zu ermitteln, die bei den Arbeiten an den Strukturelementen berücksichtigt werden müssen. Es ist durchaus denkbar, dass sich die Arbeitsgruppe im Laufe ihrer Arbeiten eingehender mit diesen Grundsätzen befassen möchte, und dieses Papier ist daher in keiner Weise als definitiv oder abgeschlossen zu betrachten.

II. Allgemeine Grundsätze für die Konzeption und Beurteilung von Steuersystemen

Einleitung

- 6) Der Hauptzweck einer Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage besteht darin, die Gewinne zu „messen“, auf die die Staaten dann ihren eigenen Steuersatz anwenden, um Einnahmen zu erzielen. Die Definition der steuerpflichtigen Gewinne sollte darüber hinaus soweit möglich einer Reihe weiterer Kriterien genügen, die sich aus allgemeinen wirtschaftlichen Grundsätzen ableiten lassen.
- 7) Bis zu einem gewissen Grad dienen diese allgemeinen Grundsätze der Bewertung von Steuersystemen, d. h. der Gesamtheit aus Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz und des Zusammenspiels von Körperschaft- und persönlichen Einkommensteuern. Auch das Konzept der Wohlfahrtsmehring, d. h. der Vermeidung der Wohlfahrtskosten, die aus einer potenziell ineffizienten Ressourcenallokation resultieren, durch Erfüllung entsprechender Kriterien basiert auf einem allgemeinen globalen Ziel. Unser Arbeitsgegenstand ist jedoch nur die Bemessungsgrundlage, und manche Grundsätze können nur in Verbindung mit dem Steuersatz angewandt oder beurteilt werden. Dies bedeutet, dass die Bemessungsgrundlage nur einem Teil der Grundsätze genügen muss bzw. dass es ausreicht, wenn sie zusammen mit dem Steuersatz zur Einhaltung dieser Grundsätze beiträgt. Auch die persönliche Einkommensteuer ist für unsere Arbeit nur indirekt von Belang, so dass sich die Frage, ob dieser oder jener Grundsatz gewahrt ist, nur teilweise beantworten lässt. Schließlich und endlich hat die Beurteilung der Frage, ob ein Steuersystem den Grundsätzen genügt, eine internationale, über die EU hinaus gehende Dimension. Auch wenn manche dieser wirtschaftlichen Grundsätze nur begrenzt anwendbar sein dürften, werden sie der Vollständigkeit halber unten aufgeführt.
- 8) In der Vergangenheit wurden die allgemeinen Grundsätze aus nationalem Blickwinkel gesehen, d. h., es wurde gefragt, wie das Steuersystem eines Landes einen Anleger behandelt, der in einem anderen Land investiert, oder wie „wettbewerbsfähig“ die Steuerbemessungsgrundlage eines Landes im Vergleich zu der eines anderen Landes ist. Bei unseren Überlegungen zur Schaffung einer einheitlichen konsolidierten Bemessungsgrundlage müssen diese Aspekte einer EU-Bemessungsgrundlage im Konsolidierungsprozess und im Aufteilungsmechanismus berücksichtigt werden. Dabei werden natürlich die Analyse und der Vergleich zwischen EU- und Nicht-EU-Bemessungsgrundlage nach wie vor von Bedeutung sein.

- 9) Da die Steuersätze weiterhin auf nationaler Ebene festgesetzt werden und auch die persönliche Einkommensteuer national geregelt wird, werden diese Aspekte des Steuersystems auch in Zukunft aus nationaler Perspektive analysiert und verglichen, sie fallen aber nicht in den Tätigkeitsbereich dieser Arbeitsgruppe, die sich allein mit der Bemessungsgrundlage befasst.

Die allgemeinen Grundsätze

Vertikale Steuergerechtigkeit

- 10) Nach diesem Grundsatz (auch „Leistungsfähigkeitsprinzip“ genannt) sollte die Steuerlast entsprechend der Zahlungsfähigkeit der einzelnen Steuerpflichtigen verteilt sein. Wie dieser Grundsatz (der normalerweise für die persönlichen Einkommensteuern gilt) auf die Unternehmensbesteuerung angewandt werden könnte oder sollte, lässt sich nicht ohne weiteres sagen. Allerdings könnte die „Leistungsfähigkeit“ eine Rolle spielen, wenn überlegt wird, ob nicht realisierte Gewinne steuerpflichtig sein sollen oder nicht. Das Konzept, nach dem höhere Gewinne auch höher besteuert werden sollten, findet bei der Besteuerung von Unternehmen nicht sehr oft Anwendung; nur in manchen Ländern werden Erleichterungen für Kleinunternehmen gewährt.

Horizontale Steuergerechtigkeit

- 11) Dieser Grundsatz verlangt, dass Steuerpflichtige in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen steuerlich gleich behandelt werden. Bei der Unternehmensbesteuerung im internationalen Kontext geht es bei dem Gerechtigkeitserfordernis meist um die gerechte Aufteilung der Bemessungsgrundlage zwischen den Staaten, in denen internationale Gesellschaften tätig sind. Steuergerechtigkeit zwischen Staaten kann üblicherweise erreicht werden durch (i) das Besteuerungsrecht des Quellenstaates (dem Quellenstaat steht das vorrangige Recht zu, in seinem Gebiet erzielte Gewinne zu besteuern) und (ii) Nichtdiskriminierung (die Länder verpflichten sich, ausländische Unternehmen nicht zu diskriminieren). Diese beiden Grundsätze gewährleisten die Gleichbehandlung von Unternehmen, die in ein und demselben Land tätig sind.
- 12) Steuergerechtigkeit zwischen Staaten wird in der Regel durch bi- oder multilaterale Doppelbesteuerungsabkommen angestrebt, in der EU außerdem durch die Anwendung des EG-Vertrages und die Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes. Ziel einer einheitlichen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage wäre es, Steuergerechtigkeit zwischen den Staaten durch Konsolidierung und anschließende Aufteilung der Bemessungsgrundlage auf die einzelnen Staaten zu erreichen. Für Drittländer müssten weiter die herkömmlichen Instrumente verwendet werden.

Effizienz (auch bezeichnet als Neutralität, vor allem in Bezug auf unterschiedliche Investitionsformen)

- 13) Steuern sollten generell neutral sein, damit Investitionsentscheidungen nach wirtschaftlichen Kriterien für den besten Standort getroffen werden. Dies vermeidet „Allokationsineffizienz“, d. h. die Entscheidung für Investitionsstandorte, an denen das Kapital nicht am produktivsten eingesetzt wird. Allerdings kann die Steuerpolitik bei Marktversagen korrigierend eingreifen und beispielsweise Verzerrungen oder Ineffizienzen in einer bestimmten Marktwirtschaft durch gezielte steuerliche Anreize

korrigieren. Ob eine Steuerpolitik Marktversagen korrigiert oder aber ineffizient ist, lässt sich unter Umständen nur schwer feststellen.

- 14) Kapitalexporthneutralität (KEN) und Kapitalimportneutralität (KIN) sind Konzepte, die auf die Wahrung der Neutralität abzielen. KEN bedeutet, dass die Inlandsinvestitionen eines Anlegers genauso behandelt werden seine Auslandsinvestitionen. KEN gilt in der Regel dann als gegeben, wenn Einkommen, unabhängig davon, ob es aus inländischer oder ausländischer Quelle stammt, nur im Ansässigkeitsstaat besteuert wird, d. h. bei Anwendung eines ansässigkeitsorientierten Konzepts der Welteinkommensbesteuerung durch alle beteiligten Länder. Die Einkommensquelle ist in diesem Fall irrelevant. Bei Anwendung des KIN-Prinzips werden alle Anleger unabhängig vom Ort ihrer Ansässigkeit steuerlich gleich behandelt, d. h. alle beteiligten Länder verfolgen ein quellenorientiertes, territoriales Besteuerungskonzept. Aus unternehmensteuerlicher Sicht ist es daher problematisch, KEN und KIN gleichzeitig erreichen zu wollen, da die KEN einen ansässigkeitsorientierten und die KIN einen quellenorientierten Ansatz voraussetzt. Innerhalb der EU ist infolge unterschiedlicher einzelstaatlicher Besteuerungspolitik im gesamten Steuersystem für Unternehmen KEN oder KIN gegeben oder aber nicht gegeben.
- 15) Durch eine einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU (im Unterschied zu einem gemeinsamen Steuersystem, das Bemessungsgrundlage und Steuersatz sowie die Interaktion mit der persönlichen Einkommensteuer umfassen würde) wird sowohl KEN als auch KIN erreicht, da die Steuerbemessungsgrundlage für alle EU-Investoren in allen Mitgliedstaaten auf die gleiche Weise ermittelt wird. Werden auch EU-externe Investoren bzw. Investitionen einbezogen, so muss die einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage mit den Bemessungsgrundlagen der jeweiligen Drittländer verglichen werden. Dennoch dürfte weder das KEN- noch das KIN-Prinzip besonders hilfreich sein, wenn die Arbeiten nicht über die Bemessungsgrundlage selbst hinausgehen.

Ergiebigkeit

- 16) Die Ergiebigkeit einer Steuerbemessungsgrundlage ist im Wesentlichen Ausdruck ihrer Fähigkeit, ihren grundlegenden Zweck zu erfüllen. Zweck der Steuerbemessungsgrundlage (zusammen mit dem Steuersatz) ist die Erzielung von Einnahmen und die Vermittlung der gewünschten wirtschaftlichen Anreize. In einem einzelnen Land – oder in der EU mit einer einheitlichen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – können solche Anreize die Wettbewerbsfähigkeit steigern, im internationalen Rahmen dagegen ist die Wechselwirkung mit anderen Systemen ausschlaggebend, so bleiben z. B. Anreize in Form eines ermäßigten effektiven Steuersatzes in einem Quellenstaat wirkungslos, wenn die Muttergesellschaft nach dem Sitzlandprinzip besteuert wird und der Steuersatz im Sitzstaat höher ist als im Quellenstaat. Anreize dieser Art bewirken lediglich eine Verlagerung der Steuereinnahmen zwischen Quellenstaat und Sitzstaat.

Einfachheit, Transparenz und Bestimmtheit

- 17) Je einfacher eine Steuerbemessungsgrundlage ist, desto niedriger dürften die damit verbundenen Verwaltungs- bzw. Befolgungskosten der Verwaltungen und Unternehmen sein. Diese Kosten lassen sich nur schwer messen, so dass im

internationalen Vergleich nur schwer festzustellen ist, welchen Anreiz eine „kostengünstige“ Steuerbemessungsgrundlage gegenüber einer „kostenungünstigen“ darstellt. Ein weiteres Erfordernis, das mit dem Transparenzerfordernis zusammenhängt, ist die Bestimmtheit und Klarheit der Regeln. Bestimmtheit der Regeln erleichtert den Unternehmen die Planung und bietet der Verwaltung zugleich eine gewisse Einnahmensicherheit. Sind z. B. die Regeln für den Verlustausgleich nicht eindeutig, können weder die Unternehmen ihre Steuerzahlungen noch der Staat seine Steuereinnahmen vorhersehen. Weiterhin müssen die Regeln ein angemessenes Schutzniveau gegen Steuerhinterziehung und die nicht akzeptable Nutzung rein künstlicher Steuervermeidungsmodelle bieten. Sorgfältig zu prüfen ist auch, welche einmaligen Kosten mit der Einführung einer neuen Steuerbemessungsgrundlage verbunden sind.

Einheitlichkeit und Kohärenz

18) Wenn zwei Geschäftsvorgänge dasselbe wirtschaftliche Ergebnis haben, sollten sie auch dasselbe steuerliche Ergebnis haben, d. h. wirtschaftliche Entscheidungen über die Strukturierung von Geschäftsvorgängen sollten nicht durch steuerliche Erwägungen verzerrt werden. So sollte beispielsweise das Finanzierungsleasing von Anlagen denselben Gewinn nach Steuern erzeugen wie der Kauf von Anlagen.

Flexibilität

19) Märkte und Geschäftspraktiken ändern sich im Laufe der Zeit, und die Steuerbemessungsgrundlage sollte darauf reagieren und sich anpassen können. Dies gilt ganz besonders für eine einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, die sich vielleicht schwerer „ändern“ lässt als die bestehenden nationalen Steuerbemessungsgrundlagen. Zuviel Flexibilität kann jedoch aus Unternehmenssicht die Bestimmtheit untergraben.

Durchsetzbarkeit

20) Die Regeln einer Steuerbemessungsgrundlage müssen leicht durchsetzbar sein, da ein nicht durchsetzbares System weder das Gerechtigkeitserfordernis noch das Neutralitätserfordernis erfüllen dürfte. Für die Einführung einer einheitlichen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage ist dies von besonderer Bedeutung in Bezug auf die gesetzlichen Regelungen und das mögliche Fehlen einschlägiger Rechtsprechung.

Vorläufige Schlussfolgerungen zu den allgemeinen Grundsätzen

21) Auf der Basis der vorstehenden Analyse lässt sich der Schluss ziehen, dass manche allgemeinen Grundsätze für die Konzeption und Beurteilung von Steuersystemen zweifellos auch für die Entwicklung einer einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage hilfreich sein könnten (z. B. Einfachheit, Flexibilität, Durchsetzbarkeit), während andere (z. B. Effizienz und Gerechtigkeit) in der Diskussion über die Strukturelemente einer Steuerbemessungsgrundlage nur von begrenztem Nutzen sein dürften.

III. Für die steuerliche Rechnungslegung relevante Rechnungslegungsgrundsätze

Einleitung

22) Was die Grundsätze der steuerlichen Rechnungslegung angeht, so bietet das IASB-Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen ein gutes Beispiel dafür, wie eine solche Sammlung spezifischer Leitsätze oder –Konzepte aussehen kann. Es gibt auch einige nützliche Parallelen zu den Steuergrundsätzen selbst. Obwohl der Hauptzweck der Handelsbilanz ein anderer ist als der der Steuerbilanz bzw. der Steuerbemessungsgrundlage, gibt es doch offenkundig erhebliche Überschneidungen. Die Handelsbilanz ist eindeutig eine wichtige Quelle der Finanzinformationen, die für jede Steuerbemessungsgrundlage benötigt werden. Allerdings ist der Grad der Maßgeblichkeit bzw. der Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz in der EU von Land zu Land verschieden und wird auch zu untersuchen sein. In der Folge wird auf die einzelnen nummerierten Absätze des IASB-Rahmenkonzepts verwiesen, die für Steuerzwecke besonders wichtig und nützlich zu sein scheinen. Die folgende Darstellung folgt der Gliederung des IASB-Rahmenkonzepts und seiner Abschnitte über zugrunde liegende Annahmen, qualitative Anforderungen, Abschlussposten, Erfassung und Bewertung der Abschlussposten.

Zugrunde liegende Annahmen

Periodenabgrenzung (Abs. 22) und das Konzept der sachlichen Abgrenzung

23) Da die Bemessungsgrundlage der Besteuerung der in einem bestimmten Zeitraum erzielten Gewinne dient, sollte sie auf dem Konzept der Periodenabgrenzung basieren, d. h. Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse werden erfasst, wenn sie auftreten, und sie werden in der Periode erfasst und ausgewiesen, der sie zuzurechnen sind. Im Falle transitorischer Gewinne (z. B. beim Kauf von Sachanlagen und Maschinen) wird nur ein angemessener Kostenanteil erfasst. Die Rechnungslegung nach dem Kassenprinzip bietet zu viele Manipulationsmöglichkeiten und kann keine korrekte Zuordnung von Ausgaben und Einnahmen gewährleisten.

Qualitative Anforderungen

Verständlichkeit (Abs. 25, Relevanz (Abs. 26-28), Verlässlichkeit (Abs. 31-32), Glaubwürdige Darstellung (Abs. 33-34), Neutralität (Abs. 36)

24) Dies sind notwendige Eigenschaften, die aber durch die Einhaltung der Regeln für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erreicht werden sollten. Es ist zweifelhaft, ob dies Besteuerungsgrundsätze im eigentlichen Sinne sind.

Wesentlichkeit (Abs. 29).

25) Für Zwecke der Handelsbilanz sind Informationen dann wesentlich, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten des Abschlusses beeinflussen könnten. Für Besteuerungszwecke kann eine Information oder Berechnung wesentlich sein, wenn sie sich auf die Höhe des steuerbaren Gewinns auswirkt; absolut korrekte Zahlenangaben sind infolgedessen unverzichtbar. Es mag auch eine gewisse Möglichkeit für Geringfügigkeitsschwellen bestehen; so könnte es z. B. von einer derartigen Mindest-Regel abhängen, wo die Grenze gezogen wird zwischen betrieblichen Aufwendungen, die bei Entstehen vollständig abzugsfähig sind, und Aufwendungen, die aktiviert und steuerlich abgeschrieben werden sollten. Derartige Beispiele müssen allerdings unterschieden werden von dem allgemeinen Erfordernis, dass Geschäftsvorfälle im Einklang mit der

Steuergesetzgebung zu verbuchen sind. Während es im Handelsrecht möglich erscheint, Irrtümer in der Buchführung wegen Unwesentlichkeit nicht zu beachten, ist dieser Grundsatz für steuerliche Zwecke wahrscheinlich kaum anwendbar.

Die Mitgliedstaaten werden gebeten zu erläutern (i) welchen Ansatz bezüglich Wesentlichkeit sie verfolgen, (ii) ob sie Geringfügigkeitsregeln festgelegt haben, (iii) ob bestimmte Vorschriften unterschiedlich je nach Größe der Unternehmen angewandt werden und (iv) welchen alternativen Ansatz sie sich ggf. vorstellen könnten, für die gemeinsame Bemessungsgrundlage zu beachten.

Wirtschaftliche Betrachtungsweise (Abs. 35)

26) Für Zwecke der Handelsbilanz findet der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zunehmend Anwendung. Für Zwecke der Bemessungsgrundlage ließe sich dieser Grundsatz entweder allgemein anwenden – dies entspräche einem ermessens- oder grundsatzorientierten Ansatz – oder die Anwendung könnte auf bestimmte Situationen beschränkt werden. Ein Beispiel wäre das Finanzierungsleasing, bei dem zwar ein Unternehmen rechtlich nicht Eigentümer eines Vermögensgegenstands ist, praktisch aber alle Risiken und Vorteile des Eigentums hat. Folgt man diesem Ansatz, so müssen für eine Reihe von Situationen genaue Regeln vereinbart werden. Die dritte Alternative wäre es, der Bestimmtheit der Vorschriften den Vorzug zu geben und das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht anzuwenden.

Die Mitgliedstaaten werden gebeten zu erläutern (i) welchen Ansatz sie gegenwärtig folgen, (ii) ob Pläne bestehen, diesen zu ändern und (iii) welchen alternativen Ansatz sie sich ggf. vorstellen könnten, für die gemeinsame Bemessungsgrundlage zu beachten.

Vorsicht (Abs. 37).

27) Vorsicht bedeutet in Bezug auf die Handelsbilanz, dass bei der Ermessensausübung ein gewisses Maß an Sorgfalt erforderlich ist, um zu gewährleisten, dass Vermögenswerte oder Erträge nicht zu hoch und Schulden oder Aufwendungen nicht zu niedrig angesetzt werden. Für Steuerzwecke wird immer ein gewisses Maß an Ermessen erforderlich sein, auch wenn darauf hingewirkt wird, die ermessensabhängigen Bereiche im Interesse der Rechtssicherheit zu reduzieren. Für Handelsbilanzzwecke ist es wichtig, das Unternehmen nicht zu hoch zu bewerten, um z. B. eine Irreführung externer Anleger zu vermeiden, während es den Steuerbehörden für Zwecke der Steuerbilanz vor allem darum geht, dass die Gewinne nicht zu gering ausgewiesen werden. Beispiele für Bereiche, die bei der Definition der Steuerbemessungsgrundlage besondere Aufmerksamkeit erfordern werden, sind die Behandlung von Rücklagen und Rückstellungen und die allgemeinere Frage nach dem Zeitpunkt der Erfassung der Erträge, z.B. im Falle langfristiger Verträge.

Abschlussposten

Vermögensgegenstände, Schulden, Eigenkapital, Ertragskraft, Erträge und Aufwendungen (Abs. 53 – 80), einschließlich nicht realisierte Gewinne und Verluste)

28) Für Steuerzwecke muss jeder dieser Posten wesentlich genauer definiert werden, da unterschiedliche Arten von Vermögensgegenständen und Aufwendungen sich steuerlich unterschiedlich auswirken. So ist es z. B. wichtig, zwischen Vermögensgegenstand (Bilanz) und Aufwendung (Gewinn- und Verlustrechnung) zu

unterscheiden. Ein Vermögensgegenstand, der geschaffen oder gekauft wurde, ermöglicht in der Regel den Abzug eines proportionalen Betrags für Aufwendungen in Form von Abschreibungen über mehrere Jahre hinweg (generell in der GuV); vielleicht ist aber auch gar kein Abzug möglich. Ein Vermögenswert in Form einer Forderung wird generell dann steuerlich wirksam, wenn er durch einen Geschäftsvorfall, beispielsweise einen Verkauf, entsteht. Die Forderung als Vermögenswert in der Bilanz ist demnach nicht besonders wichtig – steuerlich wirksam wird sie erst, falls sie später als uneinbringlich abgeschrieben wird.

- 29) Im Gegensatz zu einem aktivierten und ertragbringenden Vermögensgegenstand sind Aufwendungen generell entweder vollständig oder aber gar nicht abzugsfähig. Aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung (Abschreibung über mehrere Jahre oder sofortiger Abzug) wird die Unterscheidung für steuerliche Zwecke wohl wesentlich genauer ausfallen müssen als für handelsrechtliche Zwecke; mit Sicherheit muss sie präziser sein als in den groben Definitionen des Rahmenkonzepts. So wird es nicht nur notwendig sein, zwischen Vermögensgegenständen und Aufwendungen zu unterscheiden, sondern es wird auch die Art des Vermögensgegenstandes bzw. der Aufwendung definiert werden müssen. Denkbar wäre z. B. eine Art Unterscheidung nach Geschäftszweck, die für Zwecke der Handelsbilanz nicht unbedingt notwendig ist.
- 30) Für Zwecke der Handelsbilanz ist die Definition der Einkünfte ist weit gefasst – sie umfasst Erträge aus der normalen Geschäftstätigkeit sowie Gewinne, die aus anderen Tätigkeiten stammen können, und nicht realisierte Gewinne. Für steuerliche Zwecke kann es notwendig sein, zwischen Erträgen und Gewinnen sowie zwischen realisiert und nicht realisiert zu unterscheiden. In manchen Ländern gibt es eine separate Gewinnsteuer, aber selbst wenn die Gewinne unter die normale Körperschaftsteuer fallen, gibt es Situationen, z. B. die Veräußerung von Anteilen, bei denen sie von den normalen Einkünften zu unterscheiden sind. Wesentlich für die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns ist wahrscheinlich eher die Bewertung der Ertragskraft des Unternehmens auf der Grundlage der Geschäftsvorfälle als die Bewertung der Wertsteigerung (bzw. des Wertverlusts) anhand der Bilanzdaten zu Periodenbeginn und Periodenende, wie im Rahmen der Handelsbilanz.

Erfassung

(einschließlich nicht realisierte Gewinne und Verluste)(Abs. 82 ff.)

- 31) In der Handelsbilanz ist ein Sachverhalt dann zu erfassen, wenn es wahrscheinlich ist, dass ein mit dem Sachverhalt verbundener wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zufließen wird und Kosten oder Wert des Sachverhalts verlässlich bewertet werden können. Dies bedeutet die Erfassung von nicht realisierten Gewinnen (Zeitwertprinzip) sowie die bilanzielle Berücksichtigung von Rückstellungen z.B. für zweifelhafte Forderungen. Für Steuerzwecke reicht ein derart allgemeines Prinzip zur Definition wohl kaum aus – die steuerliche Definition der zu erfassenden Vermögensgegenstände und Rückstellungen muss spezifischer sein und kann sich nicht allein auf den Begriff der Wahrscheinlichkeit stützen. Der Grundsatz, demzufolge nicht verlässlich bewertbare Sachverhalte (z. B. voraussichtliche Erträge infolge eines laufenden Gerichtsverfahrens) nicht erfasst werden sollten, dürfte aber auch für Steuerzwecke anwendbar sein. Der Zeitpunkt der Erfassung ist für die Besteuerung

besonders wichtig und kann zu komplexen Erfassungsvorgängen führen (z. B. langfristige Verträge, Erbringung bestimmter Dienstleistungen und Zahlungsaufschub).

Bewertung

(einschließlich "Zeitwert" oder "Marktwert") (Abs. 99 ff.)

- 32) In Abschlüssen können Geldbeträge anhand verschiedener Methoden bewertet werden; Bewertungsgrundlage können die historischen (Anschaffungs- oder Herstellungs-) Kosten, die Wiederbeschaffungskosten, der Veräußerungswert oder der Barwert sein. Für Steuerzwecke dürften die Bewertung auf der Grundlage der historischen Kosten die Norm und Abweichungen nur im Rahmen spezifischer Definitionen möglich sein. Für jeden Sachverhalt, der nicht anhand der historischen Kosten bewertet wird, wird eine spezifische steuerliche Behandlung festgelegt werden müssen. Wird beispielsweise für Vermögensgegenstände der Wiederbeschaffungs- oder der Zeitwert angewandt, so führt dies zu nicht realisierten Gewinnen oder Verlusten, und es wird zu klären sein, ob diese Gewinne oder Verluste (durch Erfassung als Rückstellung oder Rücklagen) zu besteuern sind.

Rechtmäßigkeit

- 33) Die Rechtsgrundlage für die Besteuerung ist von größter Bedeutung. Sie ist jedoch derzeit EU-weit unterschiedlich. Die einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage muss daher so gestaltet sein, dass sie den rechtlichen Erfordernissen für die Besteuerung in allen beteiligten Mitgliedstaaten erfüllt. Die einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage wird auch dem EU Vertrag und insbesondere den vier 'Grundfreiheiten', den Beihilferegeln und dem Nicht-Diskriminierungsprinzip Genüge leisten müssen. Die Rechtsprechung des EuGH und der Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung müssen ebenfalls respektiert werden.

Vorläufige Schlussfolgerungen zu spezifischen Grundsätzen für die steuerliche Rechnungslegung

- 34) Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass einige allgemeine Rechnungslegungsgrundsätze unter Umständen nach einer gewissen Anpassung für die Entwicklung spezifischer steuerrelevanter Rechnungslegungsgrundsätze von Nutzen sein können. Ohne eingehendere Untersuchung dieser Frage lassen sich jedoch zum derzeitigen Zeitpunkt keine endgültigen Schlussfolgerungen ziehen.

IV. Gesamt-Schlussfolgerungen

- 35) Um die Diskussion zu erleichtern, wurden in diesem Papier zwei Arten von Grundsätzen präsentiert: Allgemeine Besteuerungsgrundsätze und spezifische Grundsätze für die steuerliche Rechnungslegung. Der erste Abschnitt dieses Papiers basiert im Wesentlichen auf der Unternehmensteuerstudie von 2001, während der zweite Teil sich auf das IASB-Rahmenkonzept stützt, das die grundlegenden Konzepte für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen enthält. Zweck der obigen Darstellung ist es, die wichtigsten Grundsätze zu identifizieren, die unter Umständen bei der

Entwicklung einer einheitlichen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden müssen.

- 36) Obwohl die allgemeinen Grundsätze einige generelle Anregungen für eine einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage bieten, sind sie für deren Konzeption offenbar nur von begrenztem praktischem Nutzen und begrenzter Bedeutung. Sie werden folglich in den künftigen Diskussionen keine herausragende Rolle spielen. Die spezifischeren Grundsätze für die steuerliche Rechnungslegung hingegen dürften von einem größeren direkten Nutzen sein. Einige sind wahrscheinlich relativ unumstritten – z. B. die Notwendigkeit der Periodenabgrenzung und der periodisch vergleichbaren Abgrenzung von Aufwand und Ertrag in den „richtigen“ Zeiträumen; andere, wie der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der Wesentlichkeit dürften schon eher unterschiedlich beurteilt und ausgelegt werden. Letztlich werden sich während des Prozesses der Einigung auf die einzelnen Strukturelemente konsensfähige Grundsätze herauskristallisieren. Dennoch wurden in diesem Papier einige Grundsätze beleuchtet, die in der Diskussion über die Strukturelemente der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden müssen. Ob diese dann weiter entwickelt werden sollten zu einem offiziellen Grundsatzkonzept (parallel zum IASB-Rahmenkonzept und den IAS bzw. IFRS), wird die Diskussion zeigen.

V. Fragen für die Diskussion

- A. Haben die Mitglieder Anregungen oder Kommentare zu den allgemeinen Grundsätzen, möchten sie die Arbeit daran fortsetzen, bevor sie sich eingehender mit den Strukturelementen befassen? Inwieweit sind diese Grundsätze für die Konzeption und Bewertung einer (einheitlichen) Steuerbemessungsgrundlage von Nutzen?
- B. Haben die Mitglieder Anregungen oder Kommentare zu den Grundsätzen für die steuerliche Rechnungslegung? Sind sie der Auffassung, dass bestimmte steuerspezifische Grundsätze hinzugefügt (oder gestrichen) werden sollten? Inwieweit sind diese Grundsätze für die Konzeption und Bewertung einer (einheitlichen) Steuerbemessungsgrundlage von Nutzen?
- C. Halten die Mitglieder eine Vertiefung der Arbeiten zur Entwicklung spezifischer Grundsätze für die steuerliche Rechnungslegung in Form eines offiziellen Grundsatzdokuments für sinnvoll oder sollte diese Möglichkeit erörtert werden, wenn die Arbeit an einzelnen Strukturelementen weiter vorangekommen ist?
- D. Können die Mitglieder als Beispiel eigene nationale Grundsätze für die steuerliche Rechnungslegung nennen, die als Grundlage für einen Katalog von Grundsätzen für eine einheitliche konsolidierte EU-Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage dienen könnten?