

Bilanzrechtsmodernisierung - Zukunft der Steuerbilanz

29. Berliner Steuergespräch

Berlin

17. November 2008

Prof. Dr. Christoph Spengel

Bilanzrechtsmodernisierung – Zukunft der Steuerbilanz

- Gliederung -

1. Fragestellung
2. Implikationen des BilMoG-E für die steuerliche Gewinnermittlung
3. Leitlinien für eine Reform bzw. EU-weite Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung und Beurteilung von IFRS als Starting Point
4. Konsequenzen für die effektiven Steuerbelastungen von Kapitalgesellschaften in den 27 EU-Mitgliedstaaten
5. Thesen

1 Fragestellung

- EU-Verordnung 2002, nationales Bilanzrecht, CCCTB -

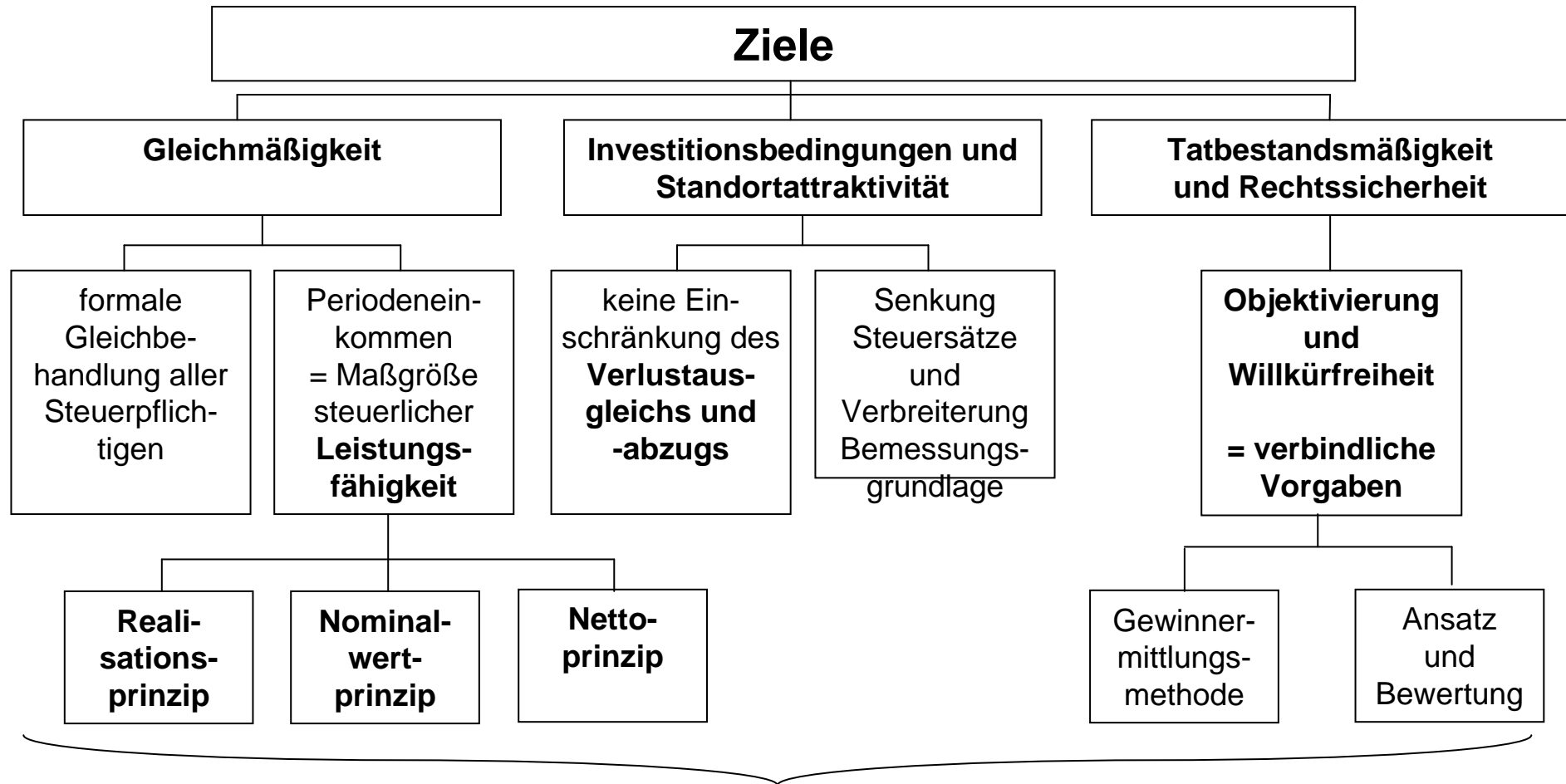
- EU-Verordnung und weitere Maßnahmen
 - Kapitalmarktorientierte EU-Muttergesellschaften: Aufstellung von IFRS-Konzernabschlüssen seit 2005
 - Wahlrecht: IFRS auch im Konzernabschluss nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen sowie im Einzelabschluss
 - Modernisierungs-RL: Anpassung 4. und 7. EG-RL an IFRS
- Nationales Bilanzrecht in Deutschland (und in anderen MS)
 - Bilanzrechtsreformgesetz 2004
 - IFRS-Konzernabschluss
 - IFRS-Einzelabschluss zu Informationszwecken
 - Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz-Entwurf
 - Anpassungen an IFRS, Aufrechterhaltung Maßgeblichkeit
 - Beibehaltung Realisationsprinzip, Einschränkung Vorsichtsprinzip
 - Wegfall zahlreicher Ansatz- und Bewertungswahlrechte
- EU-weite Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung
 - Schaffung einer Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB / CCTB)
 - Vorschläge der EU-Kommission / Working Group (2004-2008)

2 Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

- Zusammenfassung der steuerlichen Konsequenzen -

- Annäherung der handelsrechtlichen Rechnungslegung an internationale Grundsätze (IFRS) in zahlreichen Bereichen
- trotz Maßgeblichkeitsprinzip wegen fortbestehender steuerlicher Durchbrechungen bei Ansatz (z.B. immaterielle WG, Rückstellungen) und Bewertung (z.B. Abschreibungen, Rückstellungen) nur geringe steuerliche Konsequenzen
 - Geschäfts- oder Firmenwert (hier: Wertaufholung?)
 - Bildung von Bewertungseinheiten
 - Bilanzierung von Finanzinstrumenten
- eine Reform des Bilanzsteuerrechts in Deutschland ist deswegen nicht erforderlich (vor allem auch nicht wegen der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit)
- Prüfauftrag zur Konzipierung einer eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung vor dem Hintergrund der CCCTB

3 Steuerliche Gewinnermittlung



- Gewinnermittlung = Wertentscheidung
- Kompromiss: **modifizierte Einnahmenüberschussrechnung / vereinfachter Vermögensvergleich**
- stärkere Ausrichtung an Zahlungen zur Annäherung an Einnahmenüberschussrechnung

3 Steuerliche Gewinnermittlung



3 Steuerliche Gewinnermittlung

- Beurteilung von IFRS als Starting Point I -

- IFRS möglicher Starting Point der steuerlichen Gewinnermittlung bei Schaffung einer CCCTB (CCTB)
 - Hintergrund: Vereinfachungs- und Praktikabilitäts Gesichtspunkte durch Nutzung der in EU-Verordnung (2002) angelegten Verbindung zwischen financial und tax accounting sowie allgemein anzutreffender Maßgeblichkeit in EU-Mitgliedstaaten
 - Schaffung einer EU-weiten Steuerbasis
- keine grundsätzliche Kollision von IFRS mit steuerlichen Gewinnermittlungsprinzipien (umsatzbasierter BV-Vergleich)
- breite Basis an objektivierten Gewinnermittlungsregeln, die mit Besteuerungsprinzipien übereinstimmen
 - Rahmen- und Systemgrundsätze: Einzelbewertung und Unternehmensfortführung
 - Realisationszeitpunkt beim Verkauf von Gütern: Risikoübergang
 - Ansatzvorschriften: z.B. Wirtschaftsgut- und Schuldenbegriff
 - Zugangswerte: z.B. Anschaffungs- und volle Herstellungskosten, Bewertungsvereinfachung, abgezinster Erfüllungsbetrag bei Rückstellungen
 - Folgebewertung: Normierung von Abschreibungsverfahren
 - “substance over form” und “materiality” nicht störend für Besteuerung

3 Steuerliche Gewinnermittlung

- Beurteilung von IFRS als Starting Point II -

➤ aber: beschränkte Bedeutung von IFRS

- Übernahme steuerlich zweckmäßiger Einzelregelungen unter Beachtung des Realisationsprinzips; insbesondere kein ergebniswirksames und steuerlich relevantes „fair value accounting“
- keine Vorgaben durch IFRS: originäre steuerliche Regelungen
 - Lenkungsnormen (z.B. Abschreibungen und GWG)
 - steuerliche Spezialregelungen (z.B. Vermeidung der Doppelbesteuerung nationalen und internationalen Doppelbesteuerung, Veräußerungserfolge (capital gains taxation), Verlustausgleich)

➤ Rechtsgrundlage

- Endorsement: IFRS sind genuin Europäisches Recht
- nationale Regelung: Überleitungsrechnungen i.S. von Mehr-Weniger-Rechnungen
- EU-weite Harmonisierung: **Gewinnermittlungsrichtlinie**
 - keine Verweise auf IFRS (keine build-in Dynamik)
 - Regelung aller Details inkl. originärer Gewinnermittlungsvorschriften

➤ CCCTB / CCTB = Eigenständigkeit der steuerlichen Gewinnermittlung = Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips

4 Effektive Unternehmenssteuerbelastung

- European Tax Analyzer -

- computergestütztes Unternehmensmodell
- Simulation der ökonomischen Entwicklung einer Kapitalgesellschaft über 10 Perioden
- alle relevanten Steuersysteme, Steuerarten, Bemessungsgrundlagen und Steuertarife
- Veranlagung nach nationalem Recht der 27 EU-Mitgliedstaaten sowie nach den Vorstellungen der EU-Kommission / Working Group i.Z.m. der Schaffung einer CCTB (Projekt TAXUD/2007/AO-010)
- Ermittlung der effektiven Steuerbelastung auf Grundlage der finanzplangestützten Vermögensendwertmethode
- Rechtsstand: 2006 (2008 für Deutschland, Frankreich, Niederlande, Spanien und UK)

4 Effektive Unternehmenssteuerbelastung - Wichtigste Kennzahlen im Ausgangsfall -

Große Kapitalgesellschaft in der EU (Branchendurchschnitt)
hier: Periode 6 von 10

Bilanzsumme (in Mio. €)	126,4
Anlagenintensität	29,9 %
Eigenkapitalquote	34,3 %
Umsatzerlöse (in Mio. €)	159,5
Jahresüberschuss (in Mio. €)	4,1
Umsatzrentabilität (n. St.)	2,6 %
Personalintensität	21,0 %

4 Effektive Unternehmenssteuerbelastung

- Berücksichtigte Gewinnermittlungsvorschriften beim Übergang zur harmonisierten Bemessungsgrundlage nach Vorgabe der EU-Kommission-

- **Realisationsprinzip: uneingeschränkte Geltung**
- **Selbsterstelle immaterielle WG: Aktivierungsverbot**
- **Verrechnung von Abschreibungen**
 - Gebäude: linear über 40 Jahre
 - Immaterielles AV: linear über wirtschaftliche Nutzungsdauer oder 15 Jahre
 - Maschinen (ND 5-10 Jahre): Poolabschreibung 20%
 - Betriebs- u. Geschäftsausstattung (ND 4-9 Jahre): Poolabschreibung 20%
- **Vorratsbewertung**
 - **Herstellungskosten:** Vollkosten ohne
 - Forschungsaufwendungen
(aber einschließlich Entwicklungskosten)
 - verwaltungsbezogene Gemeinkosten (production overhead costs)
 - **Verbrauchsfolgeverfahren:** Durchschnittsmethode
- **Berechnungsgrundlagen betriebliche Altersversorgung**
 - Marktzins
 - Projektion von Gehalts- und Rententrends

4 Effektive Unternehmenssteuerbelastung

- Berücksichtigte Gewinnermittlungsvorschriften beim Übergang zur harmonisierten Bemessungsgrundlage nach Vorgabe der EU-Kommission-

➤ Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

- steuerlich abzugsfähig
- Voraussetzungen
 - zuverlässige Aufwandsschätzung möglich
 - im Zeitpunkt des Eintritts wäre Erfüllung der Verbindlichkeit ebenfalls steuerlich abzugsfähig
- Bewertung
 - künftiger Erfüllungsbetrag
 - Barwert (falls Diskontierung den Wert wesentlich beeinflusst)

➤ Vermeidung von Doppelbesteuerung ausländischer Dividenden

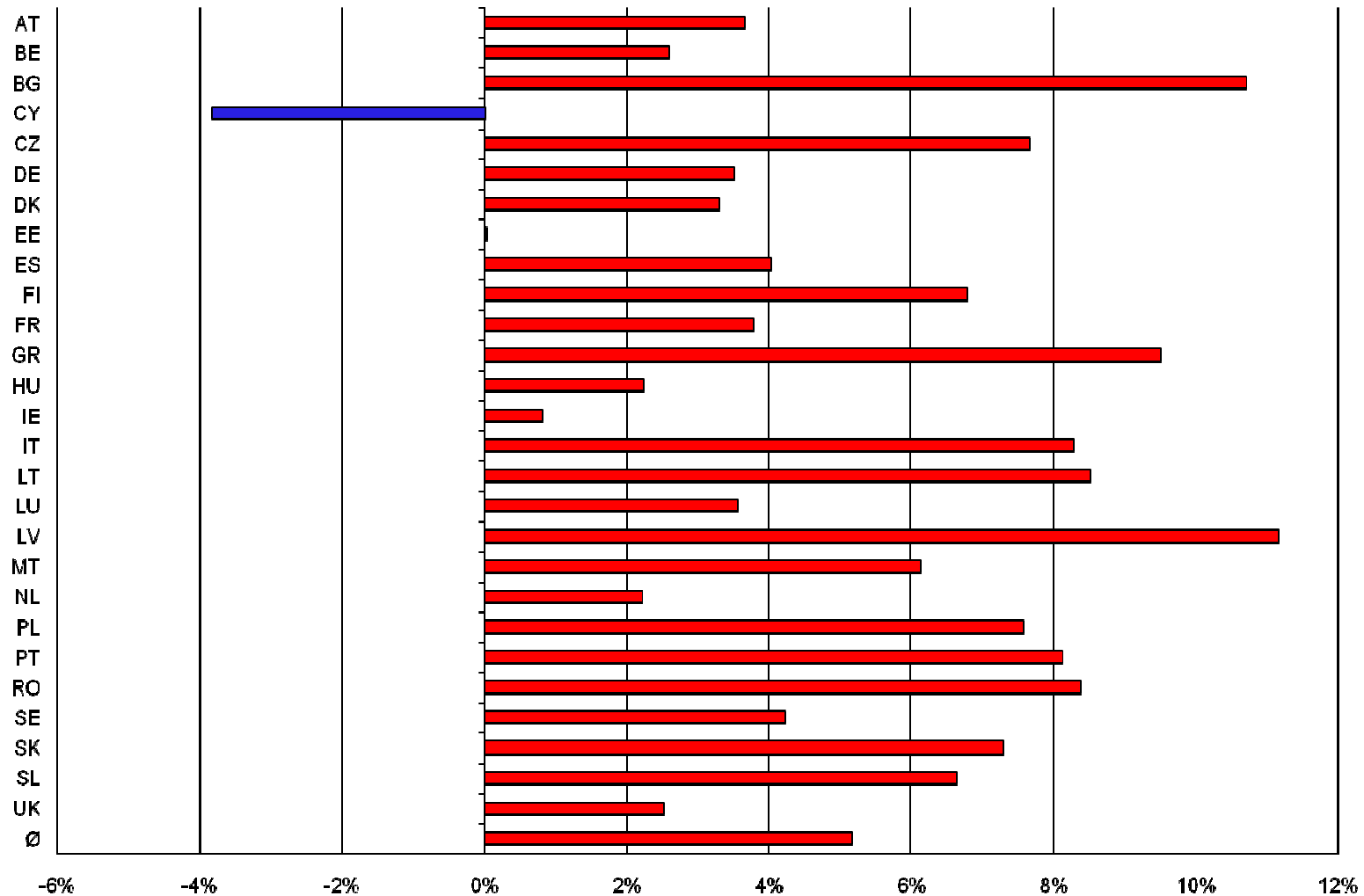
- Freistellung von Dividenden
- Beteiligungsgrenze (>10% der Anteile)

➤ Verlustbehandlung

- zeitlich unbegrenzter Vortrag
- kein Verlustrücktrag

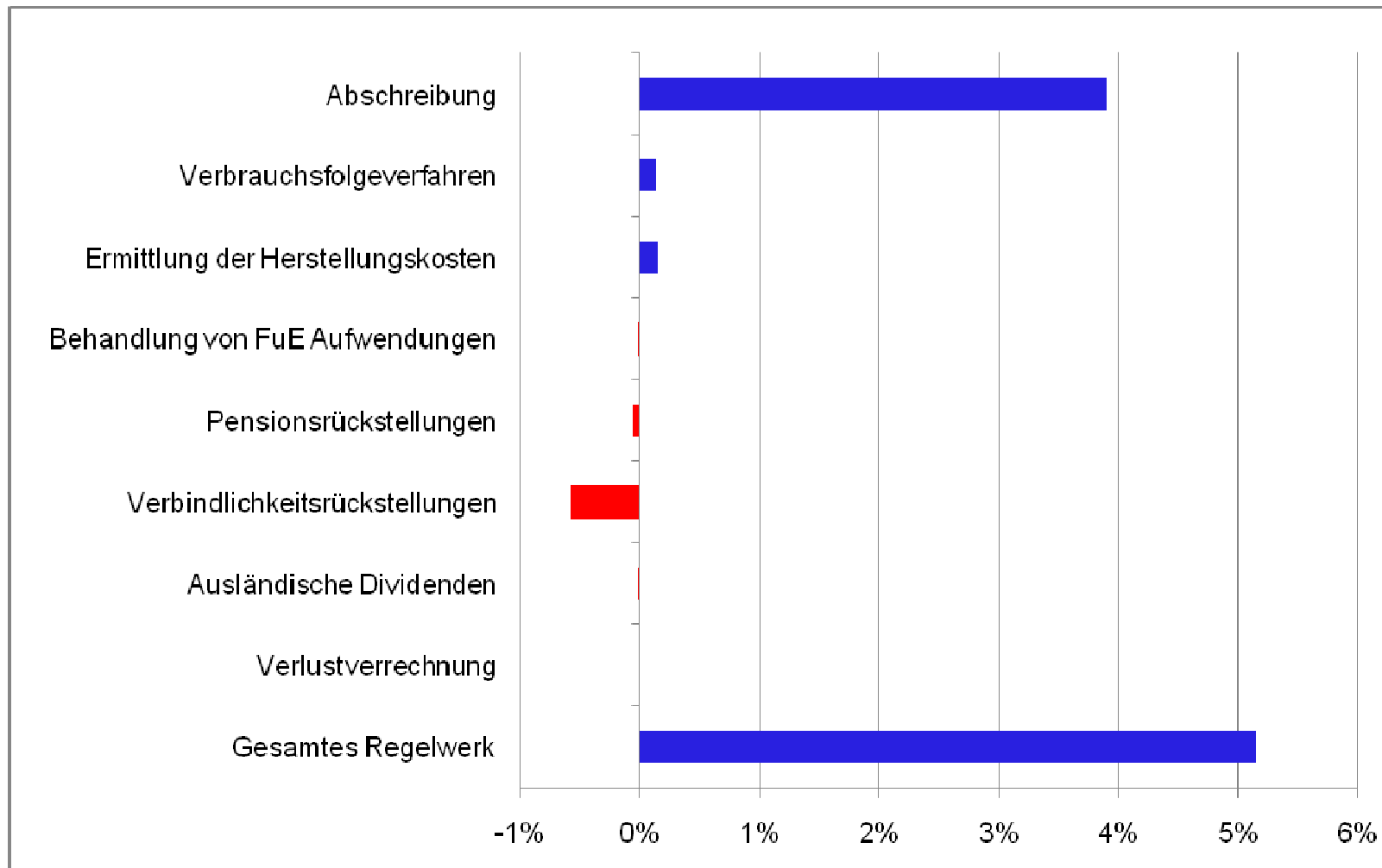
4 Effektive Unternehmenssteuerbelastung

- Änderung der effektiven Steuerbelastungen bei Einführung des CCTB-Regelwerks (Kapitalgesellschaften, 10 Perioden) -



4 Effektive Unternehmenssteuerbelastung

- Einfluss einzelner Normen auf die effektiven Steuerbelastungen im EU-27 Durchschnitt (Kapitalgesellschaften, 10 Perioden) -



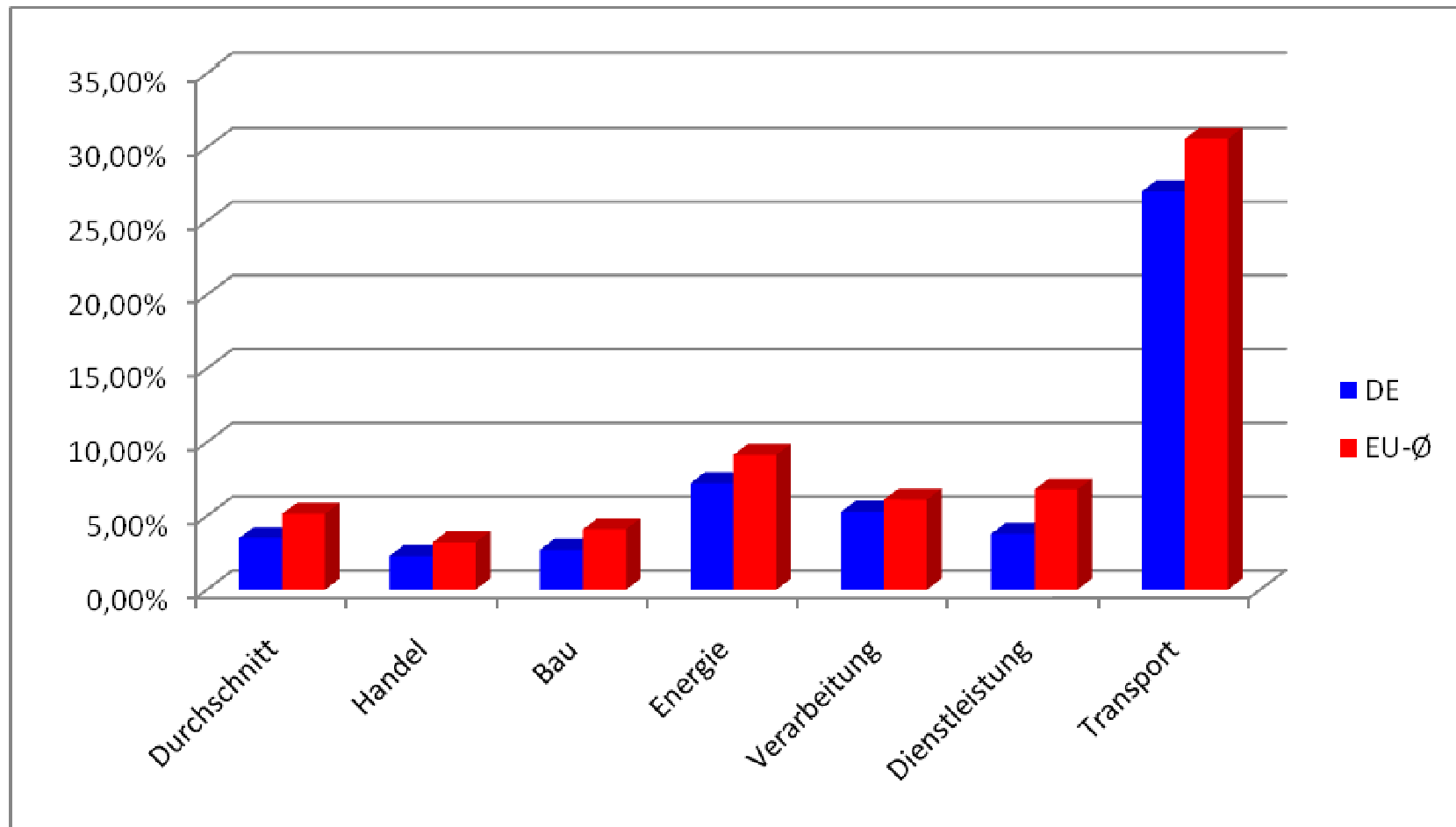
4 Effektive Unternehmenssteuerbelastung

- Einfluss einzelner Normen auf die effektiven Steuerbelastungen in den EU-27 Mitgliedstaaten (Kapitalgesellschaften, 10 Perioden) -

Land	Nationales Recht	Abschreibung	Verbrauchsfolge- verfahren	Herstellungs- kosten	FuE	Pensionsrück- stellungen	Verbindlichkeits- rückstellungen	Ausländische Dividenden	Verlustver- rechnung	Gesamtes Regelwerk
	Steuerbelastung in Mio €	Abweichung	Abweichung	Abweichung	Abweichung	Abweichung	Abweichung	Abweichung	Abweichung	Abweichung
AT	33.05	1.94%	0.22%	0.77%	0.00%	-0.59%	0.00%	0.00%	0.00%	3.65%
BE	31.43	0.19%	0.06%	0.08%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	2.58%
BG	14.52	4.91%	0.24%	1.23%	0.01%	0.00%	-1.33%	0.00%	0.00%	10.70%
CY	18.35	0.40%	0.00%	-4.22%	-0.27%	0.00%	-2.36%	0.00%	0.00%	-3.82%
CZ	23.38	9.83%	0.00%	-0.01%	0.01%	0.00%	-1.17%	0.00%	0.00%	7.66%
DE	38.79	2.18%	0.22%	0.82%	0.00%	-0.65%	0.00%	0.00%	0.00%	3.49%
DK	29.40	1.24%	-0.02%	1.01%	0.01%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	3.28%
EE	15.63	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%
ES	37.85	2.58%	0.25%	-0.07%	-0.07%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	4.02%
FI	26.23	1.50%	-0.02%	1.09%	0.01%	0.00%	-1.10%	0.00%	0.00%	6.78%
FR	55.17	3.80%	0.00%	-0.01%	0.01%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	3.77%
GR	27.77	4.49%	0.00%	0.60%	0.01%	0.00%	-1.11%	0.00%	0.00%	9.49%
HU	38.09	2.19%	0.00%	0.04%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	2.23%
IE	13.86	0.91%	0.00%	-0.01%	0.01%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.81%
IT	38.77	6.60%	0.97%	-0.53%	0.00%	0.00%	-1.70%	0.00%	0.00%	8.27%
LT	20.44	10.33%	-0.02%	-0.01%	0.01%	0.00%	-1.13%	0.00%	0.00%	8.50%
LU	29.11	2.52%	0.36%	-0.40%	-0.09%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	3.55%
LV	16.36	13.06%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	11.15%
MT	33.63	1.54%	0.00%	0.90%	-0.09%	0.00%	-1.00%	-0.35%	0.00%	6.11%
NL	28.94	1.67%	0.40%	0.00%	0.00%	-0.40%	0.00%	0.00%	0.00%	2.20%
PL	19.75	5.80%	0.31%	-0.01%	0.01%	0.00%	-1.17%	0.00%	0.00%	7.57%
PT	26.72	3.00%	0.22%	0.41%	0.01%	0.00%	-1.12%	0.00%	0.00%	8.11%
RO	15.76	6.65%	0.25%	1.46%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	8.38%
SE	27.19	4.64%	0.00%	-0.08%	-0.08%	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%	4.21%
SK	19.26	9.34%	0.00%	-0.01%	0.01%	0.00%	-1.20%	0.00%	0.00%	7.27%
SL	28.85	1.45%	0.29%	0.88%	0.00%	0.00%	-0.97%	0.00%	0.00%	6.63%
UK	31.92	2.62%	0.00%	-0.02%	0.01%	0.00%	0.00%	-0.01%	0.00%	2.51%
EU-Ø	27.42	3.90%	0.14%	0.15%	-0.02%	-0.06%	-0.57%	-0.01%	0.00%	5.15%

4 Effektive Unternehmenssteuerbelastung

- Branchenspezifische Änderungen der effektiven Steuerbelastungen bei Einführung des CCTB-Regelwerks in Deutschland und im EU-Durchschnitt (Kapitalgesellschaften, 10 Perioden) -



5 Thesen (1/2)

- Die steuerlichen Konsequenzen des BilMoG sind äußerst gering. Von daher kann am Maßgeblichkeitsprinzip festgehalten werden. Das BilMoG liefert somit keine (neuen) Gründe zur Schaffung eines eigenständigen Bilanzsteuerrechts in Deutschland.
- Im Hinblick auf die EU-weiten Bestrebungen zur Schaffung einer gemeinsamen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (CCCTB/CCTB) könnte eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung konzipiert werden.
- IFRS kommen in begrenztem Umfang als Starting Point für eine EU-weit harmonisierte steuerliche Gewinnermittlung in Frage. Ihre Übernahme ist auf zweckmäßige Einzelregelungen zu beschränken, die anhand der Ziele der steuerlichen Gewinnermittlung in den Mitgliedstaaten abzuleiten sind. (Zahlreiche) Lücken sind durch eigenständige steuerliche Regelungen zu schließen.
- Rechtsgrundlage einer CCCTB/CCTB muss eine Gewinnermittlungsrichtlinie sein, die sämtliche Details - neben den für zweckmäßig erachteten IFRS die „originären“ steuerlichen Regelungen - präzisiert.
- In diesem Fall müsste das Maßgeblichkeitsprinzip wegfallen.

5 Thesen (2/2)

- Die konkreten Überlegungen der EU-Kommission und der damit befassten Working Group zur Schaffung einer CCCTB/CCTB sind mit den Zielen der steuerlichen Gewinnermittlung kompatibel.
- Ein Übergang auf eine solche CCCTB/CCTB würde die Steuerbemessungsgrundlagen in den EU-Mitgliedstaaten verbreitern und zu einem Anstieg der Effektivbelastungen (im Basisfall ca. 5 %) führen.
- In Deutschland fiele der Belastungsanstieg gemessen am EU-Schnitt unterdurchschnittlich aus (Verbesserung der Wettbewerbssituation).
- Im konkreten Fall kommt den geänderten Abschreibungsvorschriften die größte Bedeutung zu. Die Änderungen i.Z.m. der Bewertung von Vorräten und Rückstellungen, der Periodisierung von Vorsorgeaufwendungen, der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung und der Verlustverrechnung sind weniger bedeutsam. Für unterschiedliche Branchenunternehmen verschieben sich allerdings die Gewichtungen.
- Die Verbreiterungen der Bemessungsgrundlagen schaffen in den EU-Mitgliedstaaten finanzielle Spielräume für Steuersatzsenkungen (soweit Aufkommensneutralität eine Rolle spielt).

Kontakt

Prof. Dr. Christoph Spengel

Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre
und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II
Universität Mannheim
Schloss
D-68131 Mannheim

Tel.: +49 (0) 621 181 1704

Fax: +49 (0) 621 181 1706

Email: spengel@uni-mannheim.de

<http://spengel.bwl.uni-mannheim.de>

Literaturempfehlung:

Spengel, Christoph: Die Zukunft des Bilanz-Steuerrechts, in:
Österreichische Steuerzeitung (ÖStZ) 2008, S. 418-423 (Teil 1) und
450-456 (Teil 2)