
IFRS und Einheitsbilanz – Zur Vereinbarkeit von Informationsvermittlung, Ausschüttungsbemessung und Besteuerung

Corinna Treisch

Inhaltsverzeichnis

1	Bedeutung der IFRS für die Unternehmensbesteuerung	126
2	Funktionen der Rechnungslegung in Deutschland	127
2.1	Vereinbarkeit von Informations- und Steuerbemessungsfunktion	128
2.2	Vereinbarkeit von Ausschüttungs- und Steuerbemessungsfunktion	134
2.3	Vereinbarkeit von Informations- und Ausschüttungsbemessungsfunktion	137
3	Thesenförmige Zusammenfassung	139
	Literatur	141

C. Treisch (✉)
Universität Innsbruck, Institut für Rechnungswesen, Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung
Universitätsstraße 15, 6020 Innsbruck, Österreich
E-mail: corinna.treisch@uibk.ac.at

1 Bedeutung der IFRS für die Unternehmensbesteuerung

Seitdem die Internationalisierung in die handelsrechtliche Rechnungslegung Einzug gehalten hat, wird die Frage diskutiert, welche Implikationen sich daraus für die steuerliche Gewinnermittlung ergeben. Neue Impulse hat diese Diskussion dabei durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) erhalten. Das BilMoG beabsichtigte eine Anhebung des Informationsniveaus durch eine maßvolle Annäherung des Handelsbilanzrechts an die „full“ IFRS¹ und hat die Unterschiede grundsätzlich verringert.²

Im Ergebnis hat das BilMoG in vielen Teilen eine Annäherung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz bewirkt, indem es die Handelsbilanz an die Steuerbilanz angepasst hat oder in beiden Bilanzen die gleichen Neuregelungen eingeführt hat. Diese Annäherung beider Bilanzen steht dabei in Einklang mit dem Ziel des BilMoG, das Maßgeblichkeitsprinzip beizubehalten.³ Da das Maßgeblichkeitsprinzip dynamisch auf die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung verweist, wurde vereinzelt in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung bereits ein gewisser, wenn auch stark begrenzter mittelbarer Einfluss der IFRS auf die Besteuerung erkannt.⁴

Der Grundsatz, dass steuerlich das Betriebsvermögen anzusetzen ist, „das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auszuweisen ist“, wurde allerdings durch den Zusatz, „es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt“ eingeschränkt (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Damit hat sich der Grundsatz der Maßgeblichkeit geändert, da die Formulierung des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht erkennen lässt, dass sich die steuerlich autonome Wahlrechtsausübung auf GoB-konforme Wahlrechte beschränkt. Vielmehr können die steuerlichen Wahlrechte nunmehr unabhängig von ihrer GoB-Konformität ausgeübt werden. Nur noch die handelsrechtliche GoB-Bilanzierung aufgrund eines Gebotes oder einer Wahlrechtsausübung, der keine steuerlichen Sonderregelungen durch ein Verbot oder ein Wahlrecht gegenüberstehen, schlägt auf die Steuerbilanz durch.⁵ Die Literatur spricht dementsprechend von einer eigenständigen steuerlichen Bilanzpolitik.⁶ Neben den Abweichungen, die sich aus der bewussten⁷ Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit ergeben, hat das BilMoG noch weitere Abweichungen eingeführt.

In den letzten Jahren hat sich der Einfluss der IFRS auf die steuerliche Gewinnermittlung auch auf anderen Wegen verstärkt. So nimmt die steuerliche Gewinnermittlung mit der Zinsschranke unmittelbar Bezug auf die IFRS (§ 4h EStG, § 8a KStG), so dass bilanzpolitische Maßnahmen bei der Erstellung von IFRS-Abschlüssen Einfluss auf die Höhe der Ertragsteuern nehmen, die für bestimmte, zum Konzern gehörende Einzelgesellschaften zu zahlen sind.⁸ Zudem werden die IFRS bei der Auslegung der Begriffe der

¹ Vgl. *BT-Drucks.* 16/10067 (2008), S. 34.

² Vgl. *Boecker, C./Busch, J.* (2015), S. 53; *Küting, K./Lauer, P.* (2011), S. 1986 f.

³ Vgl. *BT-Drucks.* 16/10067 (2008), S. 32, 34.

⁴ Vgl. *Gehm, M./Kirsch, H.* (2012), S. 767; *Glaser, A./Kahle, H.* (2015), S. 114.

⁵ Vgl. *Herzig, N./Briesemeister, S.* (2010), S. 917; *Rätke, B./Theile, C.* (2010), S. 311 f.

⁶ Vgl. *Künkele, K. P./Zwirner, C.* (2010), S. 337.

⁷ Vgl. *BT-Drucks.* 16/10067 (2008), S. 34 f.

⁸ Vgl. *Gehm, M./Kirsch, H.* (2012), S. 767; *Kahle, H./Dahlke, A./Schulz, S.* (2008), S. 266 f., 270.

Gewinnermittlung in ergänzender Weise herangezogen.⁹ Im Fall von übereinstimmenden Regelungen mit harmonisiertem Recht ist zu unterscheiden, ob der Steuergesetzgeber eine autonome Regelung gewollt oder Begriffsidentität zwingend angeordnet hat.¹⁰ Lediglich bei autonomen nationalen Regelungen des Steuerrechts kommt eine Vorlage beim EuGH nicht in Betracht. Darüber hinaus wird in der Literatur sogar für möglich gehalten, dass es auch im Rahmen der Besteuerung von Funktionsverlagerungen nach § 1 Abs. 3 AStG zu einer Anknüpfung an die IFRS kommen könnte, indem die IFRS für die Auslegung der unbestimmten Rechtsbegriffe herangezogen werden.¹¹

Die IFRS-Abschlüsse könnten zudem über den Rechtsbegriff der „sonstigen Unterlagen soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind“ (§ 147 Abs. 1 Nr. 5 AO) Relevanz für das Besteuerungsverfahren erlangen, wenn sie im Einzelfall zum Verständnis und zur Überprüfung der konkreten Geschäftsvorfälle in der Steuererklärung von entsprechender Bedeutung sind.¹² Insbesondere im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung und der Verrechnungspreise könnten die Anhänge zum IFRS-Abschluss steuersensible Informationen enthalten.¹³

Zudem sieht die Europäische Kommission nicht zuletzt aus Vereinfachungsgründen sowie Praktikabilitätsüberlegungen in den IFRS eine geeignete Ausgangsgröße für eine Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).¹⁴ Die Überlegungen der Europäischen Kommission, den IFRS-Konzernabschluss als förmlichen Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung des konsolidierten Konzerngewinns heranzuziehen, werden hingegen aufgrund der vorgebrachten Einwände gegen die Heranziehung der IFRS für die Konzernbesteuerung nicht mehr weiter verfolgt.¹⁵ Die Europäische Kommission sieht die IFRS nunmehr lediglich als „Hilfsmittel“ für die Konzipierung der Bemessungsgrundlage an.¹⁶

2 Funktionen der Rechnungslegung in Deutschland

Die externe Rechnungslegung hat in Deutschland traditionell drei Aufgaben zu erfüllen: eine Informations-, eine Ausschüttungsbemessungs- und eine Steuerbemessungsfunktion. Diese Aufgaben werden in unterschiedlichen Abschlüssen und Rechnungslegungssystemen umgesetzt. Die Steuerbilanz gewährleistet die Steuerbemessung, während der Konzernabschluss und der IFRS-Einzelabschluss gemäß § 325 Abs. 2a HGB ausschließlich Informationen bereitstellen.

⁹ Vgl. hierzu mit Beispielen z. B. *Glaser, A./Kahle, H. (2015)*, S. 114, 117 ff.; *Kahle, H./Dahlke, A./Schulz, S. (2008)*, S. 268 f.; *Schmidt, M./Berg, R./Schmidt, P. (2011)*, S. 65.

¹⁰ Vgl. *Herlinghaus, A. (2005)*, S. 1189, 1193.

¹¹ Vgl. *Kahle, H./Dahlke, A./Schulz, S. (2008)*, S. 267, 275 ff.

¹² Vgl. *Gehm, M./Kirsch, H. (2012)*, S. 767.

¹³ Vgl. *Gehm, M./Kirsch, H. (2012)*, S. 770 f.

¹⁴ Vgl. *Kahle, H./Dahlke, A./Schulz, S. (2008)*, S. 278 f.

¹⁵ Vgl. hierzu *Eberhartinger, E. (2005)*, S. 24.

¹⁶ Vgl. *Kahle, H./Dahlke, A./Schulz, S. (2008)*, S. 279.

Dem handelsrechtlichen Jahresabschluss fehlt hingegen eine derart klare Zielorientierung; er muss vielmehr mehrere Funktionen parallel übernehmen,¹⁷ ohne dass eine Aufgabenrangfolge explizit normiert wurde. Bei Aktiengesellschaften z. B. kommen ihm die folgenden Aufgaben zu:

- Informationsfunktion, d. h. Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unter Beachtung der GoB (§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB),
- Ausschüttungsbemessungsfunktion mit den Teilaufgaben der Sicherung einer Mindestausschüttung und der Ausschüttungsbegrenzung, insbesondere aus Gründen des Gläubigerschutzes,
- Steuerbemessungsfunktion, d. h. Beeinflussung der steuerlichen Bemessungsgrundlage über die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Vor dem Hintergrund der genannten Einflüsse der IFRS auf einzelne Teile der Unternehmensbesteuerung wird daher im Folgenden die Frage untersucht, ob eine einheitliche Gewinnermittlung (Einheitsbilanz) für Informations-, Ausschüttungsbemessungs- und Steuerbemessungszwecke möglich ist.

2.1 Vereinbarkeit von Informations- und Steuerbemessungsfunktion

These 1: Die IFRS sind nicht unmittelbar bei der steuerlichen Gewinnermittlung anwendbar, da Informations- und Steuerbemessungsfunktion unvereinbar sind.

Ein häufig vorgebrachtes Argument gegen die Vereinbarkeit von Informations- und Steuerbemessungsfunktion sind die ausgeprägten Erfordernisse der Besteuerung an Rechtssicherheit und Rechtsklarheit. Diese erfordern, dass der steuerliche Gewinn auf Basis objektivierter Regeln ermittelt wird.¹⁸ Deshalb wurden bereits die Ermessens- und Gestaltungsspielräume des Handelsbilanzrechts gegen eine Verknüpfung der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung angeführt, da diese der gleichmäßigen Besteuerung im Weg stehen.

Wahlrechte stehen allerdings zum Teil auch der Informationsfunktion der Handelsbilanz entgegen, da sie bilanzpolitische Gestaltungsspielräume ermöglichen¹⁹ und die überbetriebliche Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse einschränken.²⁰ Empirische Studien kommen zu dem Ergebnis, dass Rechnungslegungsinformationen nur in Teilen Informationswirkungen auf Kapitalmarktdaten ausüben.²¹ Auch führen die IFRS bzw. die IFRS for SMEs in den

¹⁷Vgl. Küting, K./Lauer, P. (2011), S. 1985 ff.

¹⁸Vgl. Glaser, A./Kahle, H. (2015), S. 120.

¹⁹Vgl. Anders, G. (2013), S. 56; Rieg, R./Heyd, R. (2013), S. 337.

²⁰Vgl. Boecker, C./Busch, J. (2015), S. 52.

²¹Vgl. Hawranek, B./Öppinger, C. (2014), S. 99, 101.

meisten Fällen nicht zu wesentlichen Änderungen der Ratingnote und liefern nicht immer einen zusätzlichen Nutzen für Banken hinsichtlich der Abschätzung des Risikos, das mit einem Kredit in Zukunft verbundenen ist.²² Auch das Ausmaß der Bilanzpolitik ist nicht durch die Einführung von IFRS zurückgegangen.²³ Deshalb hat z. B. das BilMoG zahlreiche Wahlrechte aufgehoben und damit die Informationsfunktion gestärkt.²⁴ Doch auch nach diesen Änderungen und auch bei einer weiteren Annäherung der handelsrechtlichen Gewinnermittlung an die internationalen Rechnungslegungsstandards verliert dieses Argument nicht an Tragweite. Die IFRS beinhalten nämlich Wahlrechte und bieten damit bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten²⁵ wie z. B. das Wahlrecht, als Finanzinvestition gehaltene Immobilien mit den Anschaffungskosten oder mit dem Fair Value zu bewerten, wobei die Wertänderungen eines erfolgswirksam mit dem Fair Value bewerteten Finanzinstrumentes in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt werden, während Wertänderungen der zur Veräußerung verfügbaren Finanzaktiva direkt im Eigenkapital gebucht werden.²⁶ Die Klassifikation der erfolgswirksam mit dem Fair Value zu bewertenden Finanzinstrumente wird dabei dem Unternehmen überlassen (sog. Fair Value-Option).²⁷ Solche Wahlrechte beeinträchtigen nicht nur die Informationsfunktion,²⁸ sondern könnten auch eine „Besteuerung nach Wahl“ ermöglichen.²⁹ Gleiches gilt für die zwar reduzierten, aber immer noch verbliebenen Wahlrechte der IFRS-SME.³⁰ Allerdings gleichen die IFRS-SME im Bereich z. B. des Aktivierungsverbots selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte dem deutschen Einkommensteuerrecht, während das HGB ein Aktivierungswahlrecht vorsieht.³¹

Des Weiteren erschwert die hohe Änderungsrate der IFRS nicht nur die Analyse von IFRS-Abschlüssen³² sowie die Vergleichbarkeit der IFRS-Abschlüsse über die Zeit³³, sondern beeinträchtigt auch die rechtssichere Klärung, ob eine Abbildungslösung sowohl für aktuelle als auch künftige Fälle zutrifft,³⁴ und würde die Konstanz der Besteuerung beeinträchtigen. Sieht das Steuerrecht eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips und damit eine Überleitungsrechnung vor, so würde die Liste der Durchbrechungen ebenfalls einer hohen Änderungsrate unterliegen, wenn die steuerlichen Auswirkungen der IFRS-Änderungen unterbunden werden sollen. Diese Überlegung bildet einen der Gründe, aus

²² Vgl. Bosse, T. (2013), S. 217; Schildbach, T. (2013), S. 92.

²³ Vgl. Müller, S./Ladewich, S./Panzer, L. (2014), S. 203 f.; Zülich, H./Salewski, M. (2014), S. 1092.

²⁴ Vgl. Scheffler, W. (2009), S. 49.

²⁵ Vgl. Müller, S./Ladewich, S./Panzer, L. (2014), S. 201 ff.

²⁶ Vgl. Moreno, A. B./Kaiser, T. (2007), S. 185.

²⁷ Vgl. Moreno, A. B./Kaiser, T. (2007), S. 185.

²⁸ Vgl. Rieg, R./Heyd, R. (2013), S. 337; Schildbach, T. (2013), S. 92 f.

²⁹ Vgl. Kirsch, H. (2009), S. 797; Moreno, A. B./Kaiser, T. (2007), S. 184 f.

³⁰ Vgl. Kirsch, H. (2009), S. 796 f., 804.

³¹ Vgl. Janke, M. (2011), S. 2866.

³² Vgl. Hoeren, C. (2014), S. 268; Küting, K. (2012), S. 1526 f.

³³ Vgl. Anders, G. (2013), S. 56; Schildbach, T. (2013), S. 93; Pfitzer, N. et al. (2014), S. 348.

³⁴ Vgl. Pfitzer, N. et al. (2014), S. 348; Schmidt, M./Berg, R./Schmidt, P. (2011), S. 57.

denen z. B. Luxemburg die Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips bisher nicht beseitigt hat.³⁵

Auch die wachsende formelle und materielle Komplexität der IFRS, die den wesentlichen Kostentreiber der IFRS-Abschlusserstellung und deren Prüfung darstellt und nicht unbedingt einen angemessenen Zugewinn an Informationsnutzen ermöglicht,³⁶ würde entsprechend auf die Steuerbilanz durchschlagen. Darüber hinaus eröffnen auch komplexe Rechnungen wieder verfahrens- und schätzungsbedingte Spielräume.³⁷

Die IFRS-Rechnungslegung basiert zudem in erheblichem Umfang auf subjektiven Schätzungen und Prognosen über zukünftige Entwicklungen unter Unsicherheit. Die Ermessensspielräume der zukunftsgerichteten Schätzungen führen dazu, dass die intersubjektive Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit sinkt und als Folge Entobjektivierungen auftreten.³⁸ Damit sprechen vor allem die ausgeprägten Erfordernisse der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit gegen die IFRS als unmittelbare Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung.³⁹ Entobjektivierungen stellen jedoch auch für Analysten eine Herausforderung dar,⁴⁰ so dass den IFRS-Abschlüssen nicht pauschal ein höherer Informationswert attestiert werden kann als den HGB-Abschlüssen.⁴¹

Die Möglichkeit, nach IFRS unrealisierte Gewinne auszuweisen, ist ebenfalls ein Argument gegen eine unmittelbare Anwendung der IFRS für den steuerlichen Betriebsvermögensvergleich.⁴² Die IFRS lassen bei Finanzinstrumenten, bei Immobilien, die als Finanzinstrument gehalten werden, bei biologischen Vermögenswerten sowie bei landwirtschaftlichen Erzeugnissen die Bewertung mit dem Fair Value und damit einhergehend alle Zeitwertänderungen zu, so dass auch eine Erhöhung der Zeitwerte über die Anschaffungskosten hinaus erfolgswirksam zu erfassen ist.⁴³

Eine erfolgswirksame Neubewertung widerspricht jedoch dem steuerlichen Verbot, unrealisierte Gewinne auszuweisen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz HGB i. V. m. § 5 Abs. 1 Satz 1–2 EStG). Das Verbot der Besteuerung unrealisierter Gewinne könnte die Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Sinne einer Zahlungsfähigkeit und des Übermaßverbots darstellen.⁴⁴ In der Steuerbilanz ist Planvermögen daher auch mit den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten⁴⁵ und nicht wie in der Handelsbilanz mit den Zeitwerten (§ 253 Abs. 1 Satz 4 HGB) anzusetzen. Die Bewertung der derivati-

³⁵ Vgl. *Sergiel-Bhardwaj, A. (2011)*, S. 366.

³⁶ Vgl. *Anders, G. (2013)*, S. 56; *Pfitzer, N. et al. (2014)*, S. 348.

³⁷ Vgl. *Küting, K. (2012)*, S. 1525.

³⁸ Vgl. *Küting, K. (2011)*, S. 1410 f.; *Küting, K. (2012)*, S. 1522; *Pfitzer, N. et al. (2014)*, S. 387. Zu Beispielen der Entobjektivierungen in IFRS und HGB vgl. *Küting, K./Lam, S. (2013)*, S. 1737 ff.

³⁹ Vgl. hierzu auch *Laage von der, G./Reusch, S. (2009)*, S. 248; *Schmidt, M./Berg, R./Schmidt, P. (2011)*, S. 66.

⁴⁰ Vgl. *Anders, G. (2013)*, S. 54.

⁴¹ Vgl. *Boecker, C./Busch, J. (2015)*, S. 54.

⁴² Vgl. hierzu z. B. *Eberhartinger, E. (2005)*, S. 31.

⁴³ Vgl. *Moreno, A. B./Kaiser, T. (2007)*, S. 175 f.

⁴⁴ Vgl. hierzu z. B. *Breithecker, V./Klapdor, R./Rokitta, M. (2007)*, S. 147.

⁴⁵ Vgl. *Pellens, B./Sellhorn, T./Strzyz, A. (2008)*, S. 2376 Tab. 2.

ven Finanzinstrumente des Handelsbestandes von Kreditinstituten i. S. d. § 340 HGB mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlages (§ 340e Abs. 3 HGB) ist hingegen auch in die Steuerbilanz zu übernehmen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG), soweit die Instrumente nicht in eine Bewertungseinheit einbezogen wurden.⁴⁶

Gegen die Besteuerung unrealisierter Gewinne spricht aus ökonomischer Sicht vor allem, dass der Steuerpflichtige bei nicht vollständigen Kapitalmärkten rein aus Liquiditätsgründen gezwungen sein könnte, die Vermögenswerte, deren Zeitwerte gestiegen sind, zu veräußern, um die Steuerzahlungen zu finanzieren.⁴⁷ Es ist nämlich nicht immer möglich, die neubewerteten Aktiva zur Besicherung von Krediten heranzuziehen.⁴⁸ Allerdings relativiert zumindest eine ältere empirische Studie die Gefahr der Illiquidität, indem sie aufgezeigt hat, dass nur eine sehr reduzierte Anzahl von Steuerpflichtigen von diesem Problem betroffen ist.⁴⁹ Unabhängig davon löst die Vorfinanzierung von Steuerzahlungen auf noch nicht realisierte Gewinne jedoch Zinsbelastungen aus. Bei hinreichend langer Laufzeit könnten die auflaufenden Zinsen sogar die unrealisierten Vermögensmehrungen aufzehren und gar zur vollständigen Enteignung führen.⁵⁰

Da bei derivativen Finanzinstrumenten des Handelsbestandes von Kreditinstituten i. S. d. § 340 HGB ein Risikoabschlag berücksichtigt wird und der Risikoabschlag ein Surrogat für die in § 268 Abs. 8 Satz 1 HGB vorgesehene Ausschüttungssperre für zu Handelszwecken erworbene Finanzinstrumente darstellt, die auf Kredit- und Finanzinstitute nicht anzuwenden ist,⁵¹ hat der Gesetzgeber wohl die beiden vorstehenden Einwände für nicht so gravierend gehalten. Zudem werden diese Papiere eher kurzfristig gehalten. Die Gesetzesbegründung selbst verweist nur darauf, dass es sich lediglich um ein kurzfristiges Vorziehen des Besteuerungszeitpunktes handle.⁵²

Die Bedenken bezüglich Illiquidität und Zinsbelastung ließen sich ausräumen, wenn durch eine Überleitungsrechnung („Mehr- oder Weniger-Rechnung“) bzw. durch steuerfreie Neubewertungsrücklagen das IFRS-Ergebnis um unrealisierte Gewinne bereinigt würde. Einerseits ist es zweifelhaft, ob eine solche Überleitungsrechnung verglichen mit einer steuerlichen Gewinnermittlung auf Basis eines eigenständigen Bilanzsteuerrechts überhaupt nennenswerte Vorteile böte, da umfangreiche Korrekturvorschriften zu kodifizieren wären. Andererseits ist auch bei den IFRS nicht jede Bewertung mit dem Fair Value erfolgswirksam, da die Neubewertungen teilweise im Eigenkapital in den Posten Neubewertungsrücklage einzustellen sind.⁵³

Liquiditätswirkungen entstehen auch auf Seiten des Fiskus. In Staaten, in denen der steuerliche Verlustvortrag zeitlich begrenzt ist, würde die Maßgeblichkeit eines Ausweises unrealisierter Gewinne verhindern können, dass der Abzug von Verlustvorträgen untergeht.

⁴⁶ Vgl. Förster, G./Schmidtman, D. (2009), S. 1345.

⁴⁷ Vgl. Laage von der, G./Reusch, S. (2009), S. 247; Moreno, A. B./Kaiser, T. (2007), S. 177.

⁴⁸ Vgl. Moreno, A. B./Kaiser, T. (2007), S. 179.

⁴⁹ Vgl. Moreno, A. B./Kaiser, T. (2007), S. 177.

⁵⁰ Vgl. Eberhartinger, E. (2005), S. 30 f.; Sigloch, J. (2005), S. 555.

⁵¹ Vgl. Herzig, N./Briesemeister, S. (2009), S. 10, FN 6.

⁵² Vgl. BT-Drucks. 16/10067 (2008), S. 100.

⁵³ Vgl. die Beispiele bei Moreno, A. B./Kaiser, T. (2007), S. 176.

In der Schweiz wurde deshalb die steuerlich akzeptierte aktive Gestaltung des handelsrechtlichen Gewinnausweises begrenzt.⁵⁴ In z. B. Luxemburg stellten die Steueraufkommenswirkungen, die mit einem Ausweis unrealisierter Verluste in Zeiten der Wirtschaftskrise verbunden sind,⁵⁵ einen der Gründe dar, aus denen die entsprechende Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips bisher nicht beseitigt wurde.⁵⁶

Ein ebenfalls gegen die Vereinbarkeit von Informations- und Steuerbemessungsfunktion vorgebrachtes Argument bezieht sich auf die wirtschaftspolitischen und damit außerfiskalischen Zielsetzungen der Steuerbilanz. Insbesondere die Rückwirkung der Ausübung steuerlicher Wahlrechte in die Handelsbilanz durch eine vorgelagerte entsprechende Ausübung handelsbilanzieller Wahlrechte (sog. umgekehrte Maßgeblichkeit) führte zu unerwünschten Informationswirkungen. Dieser Problemkreis hätte vermieden werden können, wenn Transferzahlungen an Stelle der steuerlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvergünstigungen gewährt worden wären, um die Investitionsentscheidungen des Steuerpflichtigen zu beeinflussen. Umgesetzt wurde eine andere Lösung: Zur Verbesserung der Informationsfunktion wurde die umgekehrte Maßgeblichkeit bewusst aufgegeben.⁵⁷

Des Weiteren wurden verfassungsrechtliche Bedenken vorgebracht, da ein dynamischer Verweis auf internationale Rechnungslegungsstandards, die von privatrechtlichen Institutionen erlassen werden, weder mit dem Demokratieprinzip, noch mit dem Rechtsstaatlichkeitsprinzip übereinstimmen.⁵⁸ Trotz des Endorsements der IFRS durch die EU-Kommission bestehen diese Bedenken weiter.⁵⁹ Andererseits können gewachsene IFRS später eine hohe Richtigkeitsgewähr bieten, sobald sie über eine lange Zeit am breiten Markt verbessert wurden und sich aufgrund der häufigen Handhabung vielfach bewährt haben.⁶⁰

Steuerrechtliche Normen fügen sich zudem in die konstitutionelle Ordnung ein und werden im Wege der teleologischen Auslegung interpretiert, indem die grundlegenden Wertungen und Prinzipien der Verfassung den Bezugsrahmen für die Interpretation der Steuernorm bilden.⁶¹ Dementsprechend gestaltet sich bereits die Entwicklung europäischer Steuernormen schwierig. Der internationale Bezug der IFRS erschwert eine Einigung über solche Grundwertungen.⁶²

These 2: Die Wahl der IFRS als Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung bietet in einem gemeinsamen EU-Binnenmarkt Vorteile.

Dass die IFRS nicht unmittelbar bei der steuerlichen Gewinnermittlung anwendbar sind bedeutet noch nicht, dass die IFRS nicht als „Starting Point“ für die Entwicklung von sach-

⁵⁴ Vgl. Pezzotta, D./Passardi, M. (2010), S. 181.

⁵⁵ Vgl. Strasser, K./Plötz, G. (2010), S. 420, 423, 430.

⁵⁶ Vgl. Sergiel-Bhardwaj, A. (2011), S. 366.

⁵⁷ Vgl. BT-Drucks. 16/10067 (2008), S. 35.

⁵⁸ Vgl. Kahle, H./Dahlke, A./Schulz, S. (2008), S. 274; Laage von der, G./Reusch, S. (2009), S. 248.

⁵⁹ Vgl. Laage von der, G./Reusch, S. (2009), S. 248; Schildbach, T. (2013), S. 97 m. w. N.; Schmidt, M./Berg, R./Schmidt, P. (2011), S. 62 f.

⁶⁰ Vgl. Engert, A. (2014), S. 316 f.

⁶¹ Vgl. Schmidt, M./Berg, R./Schmidt, P. (2011), S. 58.

⁶² Vgl. Schmidt, M./Berg, R./Schmidt, P. (2011), S. 58 f.

gerechten steuerlichen Gewinnermittlungsnormen herangezogen werden könnten. Auch wenn eine Simulationsanalyse zu dem Ergebnis kommt, dass Steuerbilanzen auf Basis der IFRS zumindest eine bessere Approximation für den ökonomischen Gewinn darstellen als Steuerbilanzen auf Basis des HGB: Es darf nicht übersehen werden, dass auch die IFRS nicht zu einem entscheidungsneutralen Steuersystem führen.⁶³ Jedoch dürften hierdurch geringere Steuerwirkungen und niedrigere Steuerplanungskosten anfallen.⁶⁴ Zudem könnte mittels einer Zinsbereinigung versucht werden, eine Steuerbilanz auf Basis der IFRS hinsichtlich intertemporaler Aspekte neutral auszugestalten.

Der Vorteil, die IFRS als Orientierungspunkt bei der Ausgestaltung der steuerlichen Gewinnermittlungsnormen heranzuziehen, liegt eher darin, dass sie nicht territorial beschränkt sind und damit die Chance auf eine Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage in der EU gewahrt bleibt.⁶⁵ Die Vorteile der Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage liegen insbesondere in einer für Personen und Institutionen, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind, transparenten steuerlichen Gewinnermittlung, dem Abbau von Doppelbesteuerungen bei Verrechnungspreisen und grenzüberschreitenden Reorganisationen sowie des grenzüberschreitenden Verlustausgleichs.⁶⁶ Diese Chance ist insofern nicht als gering einzuschätzen, da die IFRS die einzigen Rechnungslegungskonventionen sind, die als EU-Recht in allen Mitgliedstaaten Akzeptanz finden, sofern sie das EU-Endorsement-Verfahren durchlaufen haben.

Es liegen Steuerbelastungsvergleiche für den Fall der steuerlichen Gewinnermittlung nach IFRS vor. Für Deutschland ergab eine nach Branchen differenzierende Berechnung, dass eine steuerliche Gewinnermittlung auf Basis der um das Realisationsprinzip modifizierten IFRS zu einer geringen Mehrbelastung von 1,71 % führt und sich die internationale steuerliche Wettbewerbsposition deutscher Unternehmen gegenüber zwei Staaten verschlechtert und gegenüber fünf Staaten verbessert.⁶⁷ Allerdings weist Deutschland nach dieser Untersuchung immer noch die zweithöchste Effektivbelastung auf. Bei dieser Berechnung ist jedoch kritisch anzumerken, dass nicht alle Bemessungsgrundlagenelemente im realen Investitionsplanungsprozess erfasst werden und sich daher die planerisch erfassbaren Effektivsteuersätze nicht mit den ex post ermittelten Effektivsteuersätzen decken.⁶⁸ Für Österreich kommt eine empirische Untersuchung zu dem Ergebnis, dass eine steuerliche Gewinnermittlung auf Basis der um das Realisationsprinzip modifizierten IFRS zu einer Minderbelastung führt.⁶⁹ Der entstehende positive Zinseffekt beträgt unter 0,7 % des Eigenkapitals bzw. bis zu 0,67 % der Eigenkapitalrendite. Wird eine Bewertung oberhalb der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zugelassen, so ändert sich dieses Ergebnis

⁶³ Vgl. Glaser, A./Kahle, H. (2015), S. 113; Spengel, C. (2006), S. 681.

⁶⁴ Vgl. Wagner, F. W. (2005), S. 106.

⁶⁵ Vgl. Spengel, C. (2006), S. 683.

⁶⁶ Vgl. Spengel, C. (2006), S. 682.

⁶⁷ Vgl. im Folgenden Spengel, C. (2006), S. 684 ff.

⁶⁸ Vgl. Wagner, F. W./Schwenk, A. (2003), S. 394.

⁶⁹ Vgl. im Folgenden Eberhartinger, E./Klostermann, M. (2006), S. 13 f.

nicht. Allerdings stammen die Daten aus einer Zeit, als die Fair Value-Bewertung noch von geringerer Bedeutung war.⁷⁰

2.2 Vereinbarkeit von Ausschüttungs- und Steuerbemessungsfunktion

These 3: Ausschüttungs- und Steuerbemessungsfunktion sind vereinbar, da Anteilseigner und Fiskus gleichgelagerte Zahlungsbemessungsinteressen haben.

Die Erfüllung der Ausschüttungs- und der Steuerbemessungsfunktion durch ein einheitliches Rechenwerk könnte dann erfolgen, wenn die erfolgsbeteiligten Anteilseigner einerseits und der erfolgsbeteiligte Fiskus andererseits gleichgelagerte Zahlungsbemessungsinteressen haben.⁷¹ Dies ist gewährleistet, wenn die Vermögensmehrung weitgehend gesichert ist und in nicht ferner Zukunft in Form auszahlbarer Titel zur Verfügung steht.⁷² Wird nicht nur Ausschüttungsfähigkeit,⁷³ sondern auch steuerliche Leistungsfähigkeit im Sinne von Entnahmefähigkeit interpretiert, so könnten handels- und steuerrechtliche Messmethoden identisch sein. Das Realisationsprinzip trägt dem in seiner aktuellen Ausprägung Rechnung, da realisierungsnah und unrealisierte Gewinne das Kriterium der Entnahmefähigkeit bzw. Entziehbarkeit nicht erfüllen.⁷⁴ Daher wird in der Literatur die Einführung einer Sperre sowohl in der IFRS-Bilanz als auch in der Steuerbilanz gegen die Ausschüttung nicht realisierter Gewinne an Fiskus wie Anteilseigner gefordert.⁷⁵

In diesem Kontext sind beispielsweise folgende Bilanzierungsregeln nach IFRS kritisch zu sehen: Die Aktivierung von Entwicklungskosten und der zwingende oder mögliche Zeitwertansatz bei Finanzinstrumenten und der mögliche Zeitwertansatz bei Immobilien als Kapitalanlagen.⁷⁶ In diesen Fällen sind Ausschüttung und Steuerbemessung gleich niedrig angesetzt. So wurde zwar ein handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens eingeführt (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB), bei dessen Ausübung die Entwicklungskosten als Herstellungskosten zu aktivieren sind (§ 255 Abs. 2a HGB),⁷⁷ jedoch wurde parallel eine Ausschüttungssperre für die angesetzten Beträge abzüglich latenter Steuern eingeführt (§ 268 Abs. 8 Satz 1 HGB). In der Steuerbilanz wird die Besteuerung durch das weiterhin bestehende Aktivierungsverbot verhindert (§ 5 Abs. 2 EStG).

Bei der Einführung eines Saldierungsgebotes für Altersvorsorgeverpflichtungen mit Planvermögen (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB) wurde zugleich eine Ausschüttungssperre für die Differenz zwischen Zeitwert und fortgeführten Anschaffungskosten abzüglich latenter

⁷⁰ Vgl. Eberhartinger, E./Klostermann, M. (2006), S. 17.

⁷¹ Vgl. Schmidt, M./Berg, R./Schmidt, P. (2011), S. 54.

⁷² Vgl. Sigloch, J. (2005), S. 555.

⁷³ Vgl. Küting, K./Lam, S. (2013), S. 1738.

⁷⁴ Vgl. Sigloch, J. (2005), S. 555.

⁷⁵ Vgl. Laage von der, G./Reusch, S. (2009), S. 247 f.

⁷⁶ Vgl. Sigloch, J. (2005), S. 561.

⁷⁷ Vgl. dazu auch Seidel, B./Grieger, S./Muske, R. (2009) S. 1286 ff.

Steuern eingeführt (§ 268 Abs. 8 Satz 3 HGB). In der Steuerbilanz besteht hingegen ein Saldierungsverbot (§ 5 Abs. 1a Satz 1 EStG). Weil das Planvermögen in der Steuerbilanz weiterhin zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten⁷⁸ zu bewerten ist, kann kein entsprechender Bewertungsertrag entstehen, der besteuert werden könnte.

Statt des Realisationsprinzips ließe sich mit dem Argument der Entnahmefähigkeit allerdings auch die Barrealisation begründen. Bei der Barrealisation liegt Ertrag erst dann vor, wenn sowohl eine Leistung an den Markt abgegeben wurde (Realisation des Umsatzes) als auch die Einnahme zugegangen ist. Dies würde jedoch zu einer Cash-Flow-Besteuerung führen.⁷⁹

Eine weitere Gemeinsamkeit in den Ermittlungsmethoden könnte auch in einer von den Interessen der beteiligten Verfahrenssubjekte unabhängigen Gewinnermittlung liegen. Damit wird die These angesprochen, dass der Maßgeblichkeitsgrundsatz den Steuerpflichtigen vor ständigen politischen Eingriffen in die steuerlichen Gewinnermittlungsmethoden schütze.⁸⁰ Da das Handelsrecht die Gewinnermittlung auf einen ausschüttungsfähigen Gewinn begrenzt, wird dem Steuergesetzgeber über das Maßgeblichkeitsprinzip die Möglichkeit genommen, jederzeit uneingeschränkt haushalts-, wirtschafts- oder sozialpolitische Ziele durchzusetzen.

Allerdings ist in den letzten Jahren zu beobachten, dass der Gesetzgeber vermehrt steuerliche Ansatz- und Bewertungsvorbehalte kodifiziert hat, die zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit führen.⁸¹ Zudem bestehen eine Reihe weiterer verdeckter Vorbehalte, die die Rechtsprechung entwickelt hat. In diesem Fall müsste – basierend auf dem Einheitsabschluss – eine Überleitungsrechnung zur Steuererklärung entwickelt werden. Insofern würden die steuerliche und die handelsrechtliche Gewinnermittlung in unterschiedlichen Rechenwerken erfolgen, was de facto dann doch zu einer Ausschüttungsbilanz und einer Steuerbilanz führt und letztere die steuerlichen Sondervorschriften berücksichtigt.

Die Schutzfunktion wird auch in umgekehrter Richtung angeführt.⁸² So soll der Fiskus davor geschützt werden, dass sich der Steuerpflichtige in der Steuerbilanz bewusst ärmer darstellt als im handelsrechtlichen Jahresabschluss. Somit würde vermieden, dass der Anteil am erwirtschafteten Gewinn, der dem Fiskus in Gestalt der Steuern zufließt, nach einem niedrigeren Gewinn bemessen wird als der Anteil, der den Anteilseignern in Gestalt von Ausschüttungen zufließt. Allerdings wird auch befürchtet, dass das Handelsrecht über die Maßgeblichkeit als Einfallstor zur Erlangung einkommensteuerrechtlicher Gruppenvorteile missbraucht werden könnte.⁸³ Dass der Maßgeblichkeitsgrundsatz in eine oder beide Richtungen Schutzfunktion übernehmen kann, ist nicht zwingend gewährleistet. Die Gewährleistung einer von den Interessengruppen unabhängigen Gewinnermittlung ist bzw. muss wohl eher durch die Verfassung und den Einkommensbegriff bzw. durch die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften erfolgen.

⁷⁸Vgl. Pellens, B./Sellhorn, T./Strzyz, A. (2008), S. 2376, Tab. 2.

⁷⁹Zur Cash-Flow-Steuer vgl. Treisch, C. (2000), S. 371 f.

⁸⁰Vgl. Pezzotta, D./Passardi, M. (2010), S. 181.

⁸¹Zu den Ansatz- und Bewertungsvorbehalten des Gesetzgebers bzw. der Rechtsprechung vgl. Treisch, C. (2006), S. 1244 ff.

⁸²Vgl. Pezzotta, D./Passardi, M. (2010), S. 181.

⁸³Vgl. hierzu z. B. Schneider, D. (2003), S. 301.

Internationale Rechnungslegung und Internationales
Controlling

Herausforderungen - Handlungsfelder -
Erfolgspotenziale

Funk, W.; Rossmanith, J. (Hrsg.)

2017, IX, 608 S. 75 Abb., Hardcover

ISBN: 978-3-658-16103-3