

Dr. Christoph Spengel
Universität Mannheim

IAS, Maßgeblichkeitsprinzip und Besteuerung

- Konsequenzen für die Steuerbelastung und Wettbewerbsfähigkeit
deutscher Unternehmen im internationalen Vergleich -

Vortrag im Rahmen der Veranstaltung der Nürnberger Steuergespräche e.V.

IAS-Bilanzierung als Grundlage der Besteuerung

Historischer Rathaussaal Nürnberg
4. Juli 2001

1. Ausgangspunkt, Zielsetzung und Aufbau der Untersuchung	1
2. Auswirkungen auf die Besteuerung deutscher Unternehmen	2
2.1. <i>Veränderung der Steuerbelastung in Deutschland zwischen 1998 und 2001</i>	2
2.2. <i>Folgen einer IAS-basierten Gewinnermittlung</i>	4
2.2.1. Prämissen	4
2.2.2. Konsequenzen für die Steuerbelastung	6
3. Konsequenzen für die internationale steuerliche Wettbewerbsposition deutscher Unternehmen	7
3.1. <i>Internationaler Steuerbelastungsvergleich von Kapitalgesellschaften bei nationaler Gewinnermittlung</i>	7
3.2. <i>Folgen einer IAS-basierten Gewinnermittlung</i>	10
4. Zusammenfassung in Thesen	13



Als erste deutsche Business School akkreditiert
von der AACSB – The International Association
for Management Education (USA)

Schloss
D - 68131 Mannheim
Tel.: 0621 / 181 - 1701
Fax: 0621 / 181 - 1707

E-Mail: spengel@bwl.uni-mannheim.de

Internet: <http://www.bwl.uni-mannheim.de/Jacobs/Mitarbeiter/Spengel>

1. Ausgangspunkt, Zielsetzung und Aufbau der Untersuchung

Im Jahr 1998 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) bei der Universität Mannheim und dem Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Mannheim, ein Gutachten in Auftrag gegeben, in dessen Mittelpunkt die Ermittlung der Konsequenzen für die Steuerbelastung deutscher Kapitalgesellschaften stand, die sich bei einem Übergang zur steuerlichen Gewinnermittlung nach den International Accounting Standards (IAS) ergäben. Ferner wurden die Auswirkungen auf die internationale steuerliche Wettbewerbsposition deutscher Kapitalgesellschaften untersucht.¹ In bezug auf beide Fragestellungen wurden in dem Gutachten als Ergebnis die folgenden drei Thesen formuliert:

- (1) Die Steuerbelastung deutscher Kapitalgesellschaften erhöht sich bei einer Maßgeblichkeit der IAS für die steuerliche Gewinnermittlung.
- (2) Bei einer einseitigen Umstellung der steuerlichen Gewinnermittlung auf die IAS verschlechtert sich somit die internationale steuerliche Wettbewerbsposition aus Sicht deutscher Unternehmen.
- (3) Bei einem international einheitlichen Übergang zur steuerlichen Gewinnermittlung auf Basis der IAS verschlechtert sich die steuerliche Wettbewerbsposition aus deutscher Sicht nicht generell, sondern nur gegenüber einem Teil der Vergleichsländer.

Die Untersuchung von 1998 wurde im wesentlichen durch das Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz (KapAEG) initiiert, das Anlass für die Erwartung gab, dass internationale Rechnungslegungsvorschriften über den Konzernabschluss hinaus Auswirkungen auf den handelsrechtlichen Einzelabschluss haben werden.² Bei uneingeschränkter Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz ergäben sich somit mittelbare Konsequenzen für die steuerliche Gewinnermittlung. Nahezu drei Jahre später hat die Fragestellung sogar an Relevanz gewonnen. Denn in der Europäischen Union sollen gemäß einem Verordnungsvorschlag aus dem Jahr 2001 börsennotierte Unternehmen spätestens ab 2005 ihre Konzernabschlüsse nach den IAS aufstellen. Ferner soll den Mitgliedstaaten eine Option eingeräumt werden, die IAS auf nichtbörsennotierte Unternehmen sowie die Einzelabschlüsse anzuwenden.³ Eine weitere mittelbare Internationalisierung des Bilanzsteuerrechts über die Grenzen Deutschlands hinaus ist somit denkbar.⁴

Im folgenden sollen deshalb die zentralen Fragestellungen des Gutachtens erneut aufgegriffen und für den Rechtsstand zum 1.1.2001 die Belastungswirkungen einer Übernahme der IAS für die steuerliche Gewinnermittlung quantifiziert werden. Vor dem Hintergrund der gravierenden steuerlichen Veränderungen in Deutschland innerhalb der vergangenen drei Jahre lassen sich nur auf diese Weise aussagekräftige Ergebnisse gewinnen. Gleichzeitig kann damit überprüft werden, ob die für das Jahr 1998 aufgestellten drei Thesen weiterhin gültig oder gegebenenfalls zu modifizieren sind. In einem ersten Schritt werden die Auswirkungen einer IAS-basierten steuerlichen Gewinnermittlung auf die Steuerbelastung deutscher Unternehmen untersucht. Zuvor werden jedoch das methodische Instrumentarium vorgestellt und die finanziellen Konsequenzen der wesentlichen steuerlichen Änderungen in Deutschland zwischen 1998

¹ Vgl. *Oestreicher, A./Spengel, C.*, Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung?, 1999; *dies.*, DB 1999, S. 593-600. Weiterführende Überlegungen finden sich bei *Oestreicher, A./Schmidt, F./Spengel, C.*, StuB 1999, S. 1035-1041.

² Vgl. *Kußmaul, H./Klein, N.*, DStR 2001, S. 548; *Hauser, H./Meurer, I.*, WPg 1998, S. 278-279.

³ Vgl. Vorschlag einer Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze, KOM(2001) 80 endg., abgedruckt in Bundesrat-Drucksache 197/01 v. 5.3.2001. Zur Entwicklung des Vorschlags vgl. *Luttermann, C.*, ZIP 2000, S. 1318-1324.

⁴ Vgl. *Herzig, N.*, WPg 2000, S. 108. Zur Verknüpfung zwischen Handels- und Steuerbilanz in den anderen EU-Mitgliedstaaten vgl. *Hölscher, L.*, DSWR 1999, S. 303-307. Die Implikationen für das Maßgeblichkeitsprinzip in Deutschland werden in einem aktuellen Beitrag aufgezeigt von *Heyd, R.*, ZfB 2001, S. 371-392.

und 2001 quantifiziert. Zur Beurteilung der internationalen steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen erfolgt in einem zweiten Schritt ein Vergleich mit den Steuerbelastungen in Frankreich, Großbritannien, den Niederlanden und den USA. Auf dessen Grundlage werden dann die Auswirkungen einer Maßgeblichkeit der IAS auf die Steuerbelastungsunterschiede deutscher Unternehmen im internationalen Vergleich quantifiziert und beurteilt. Die Ergebnisse werden abschließend in Thesen zusammengefasst.

2. Auswirkungen auf die Besteuerung deutscher Unternehmen

2.1. Veränderung der Steuerbelastung in Deutschland zwischen 1998 und 2001

In den letzten Jahren, so auch zwischen 1998 und 2001, hat sich Deutschland verstärkt dem internationalen Trend zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und Senkung der tariflichen Steuersätze angeschlossen.⁵ So wurde der Körperschaftsteuersatz auf einbehaltene Gewinne von 45% zunächst auf 40% (1999) und später ebenso wie der Satz auf ausgeschüttete Gewinne (30%) auf 25% gesenkt (2001). Die Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage⁶ erfolgte durch explizite Durchbrechungen der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz. Die bedeutsamsten Maßnahmen waren hierbei die Verminderung der steuerlichen Regelabschreibungen für Gebäude und bewegliche Wirtschaftsgüter (einschließlich Verlängerung der steuerlichen Nutzungsdauern), die Reduzierung der Ansatz- und Bewertungsspielräume bei Rückstellungen⁷ sowie die Pflicht zur Abzinsung langfristiger Verbindlichkeiten und Rückstellungen.⁸ Zudem wurde mit dem Steuersenkungsgesetz – ebenfalls im internationalen Trend liegend⁹ – das körperschaftsteuerliche Vollarrechnungsverfahren abgeschafft und durch das Halbeinkünfteverfahren ersetzt.¹⁰

Die aus den Steueränderungen resultierenden Effekte werden ebenso wie der internationale Steuerbelastungsvergleich sowie Belastungsanalysen bei einem Übergang zur IAS-basierten steuerlichen Gewinnermittlung mit Hilfe des European Tax Analyzer berechnet. Dessen nichtsteuerliches Rahmenmodell lässt sich wie folgt beschreiben:¹¹ Mit Hilfe eines computergestützten Unternehmensmodells wird die Entwicklung einer Kapitalgesellschaft über einen Zeitraum von zehn Perioden simuliert. Die Ausgangsdaten für die Steuerberechnungen bilden die Daten der Vermögens- und Kapitalausstattung sowie der Unternehmenspläne. Letztere enthalten variierbare Angaben über Produktion, Absatz, Beschaffung, Personalbestand, Personalkosten und betriebliche Altersversorgung sowie über das Investitions-, Finanzierungs- und Ausschüttungsverhalten. Zusätzlich werden gesamtwirtschaftliche Daten, wie verschiedene Soll- und Habenzinssätze, Wechselkurse und Preissteigerungsraten berücksichtigt. Finanziert wird das Unternehmen durch Eigen- und Fremdkapital. Bezüglich der Ergebnisverwendung ist vorgesehen, dass neben der Thesaurierung von Gewinnen Ausschüttungen an die Anteilseigner vorgenommen, oder aber Investitionen im Sach- und Finanzanlagevermögen durchgeführt werden können.

⁵ Nachweise für diesen internationalen Trend finden sich bei *Baker & McKenzie*, *The Effective Tax Burden of Companies in the EU*, 2001, S. 75-82 (www.bakernet.com); *Bertelsmann Stiftung*, *Unternehmensbesteuerung und Investitionen – Deutschland im internationalen Vergleich*, 2000, S. 12-14; *Chennells, L./Griffith, R.*, *Taxing Profits in a Changing World*, 1997, S. 26-30.

⁶ Vgl. die Übersichten bei *Hölscher, L.*, DSWR 2000, S. 344-346; *Jacobs, O.H.*, *Verlustvorsorgen im deutschen Bilanzsteuerrecht*, in: *Bertl, R./Egger, A./Gassner, W./Lang, M.* (Hrsg.), *Verlustvorsorgen im Bilanzsteuerrecht*, 2000, S. 90-94.

⁷ Vgl. speziell hierzu *Scheffler, W.*, StuB 2000, S. 491-494 (Ansatz) und 541-546 (Bewertung).

⁸ Vgl. speziell hierzu *Rogall, M./Spengel, C.*, BB 2000, S. 1234-1239.

⁹ Vgl. *Baker & McKenzie*, a.a.O. (Fn. 5), S. 26-33.

¹⁰ Zum Steuersenkungsgesetz und den Belastungswirkungen vgl. *Jacobs, O.H./Spengel, C./Vituschek, M.*, RIW 2000, S. 653-664.

¹¹ Vgl. *Jacobs, O.H./Spengel, C.*, *European Tax Analyzer*, 1996.

Zur Ermittlung der Steuerbelastung wird ein Unternehmen während des zehnerperiodigen Berechnungszeitraums veranlagt. Auf Unternehmensebene werden alle relevanten Steuerarten – in Deutschland sind dies Grundsteuer, Gewerbesteuer sowie Körperschaftsteuer inklusive Solidaritätszuschlag –, die Vorschriften zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen, die bedeutsamsten bilanziellen und steuerlichen Wahlrechte sowie sämtliche Tarifvorschriften einbezogen. Als Verfahren zur Berechnung der Steuerzahlungen wird die kasuistische Veranlagungssimulation herangezogen. Die auf Basis der Vermögensendwertmethode ermittelte effektive Gesamtsteuerbelastung entspricht der Differenz zwischen dem Endvermögen vor und nach Steuern. Betrachtet wird ausschließlich die Unternehmensebene. Steuern auf der Ebene der Anteilseigner werden für diese Untersuchung nicht berücksichtigt.

Für die Quantifizierung der Belastungswirkungen können methodisch bedingt nicht alle zwischen 1998 und 2001 in Deutschland eingetretenen Steueränderungen berücksichtigt werden. Im einzelnen wurden folgende Vorschriften einbezogen:

- Abschaffung des Vollarrechnungsverfahrens und Einführung des Halbeinkünfteverfahrens.
- Absenkung der Körperschaftsteuersätze auf thesaurierte (45%) und ausgeschüttete (30%) Gewinne auf einheitlich 25 %.
- Begrenzung der degressiven Abschreibung bei beweglichen Wirtschaftsgütern auf das Doppelte des linearen Satzes bzw. 20 %.
- Verlängerung des Abschreibungszeitraums für Gebäude von 25 auf 33 Jahre.

Die Konsequenzen dieser Steueränderungen werden für eine Kapitalgesellschaft berechnet, die typische Bilanz- und Erfolgsrelationen für ein mittelständisches Unternehmen des Verarbeitenden Gewerbes in Deutschland aufweist. Die sich in der Mitte des zehnerperiodigen Berechnungszeitraums ergebenden Kennzahlen zeigt die erste Zeile von Tabelle 2. Über den Berechnungszeitraum von zehn Perioden ergibt sich für dieses Unternehmen insgesamt eine Entlastung. Die Effektivbelastung mit Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuer und Grundsteuer vermindert sich um 14,3 % (entspricht 3,4 Mio. DM).

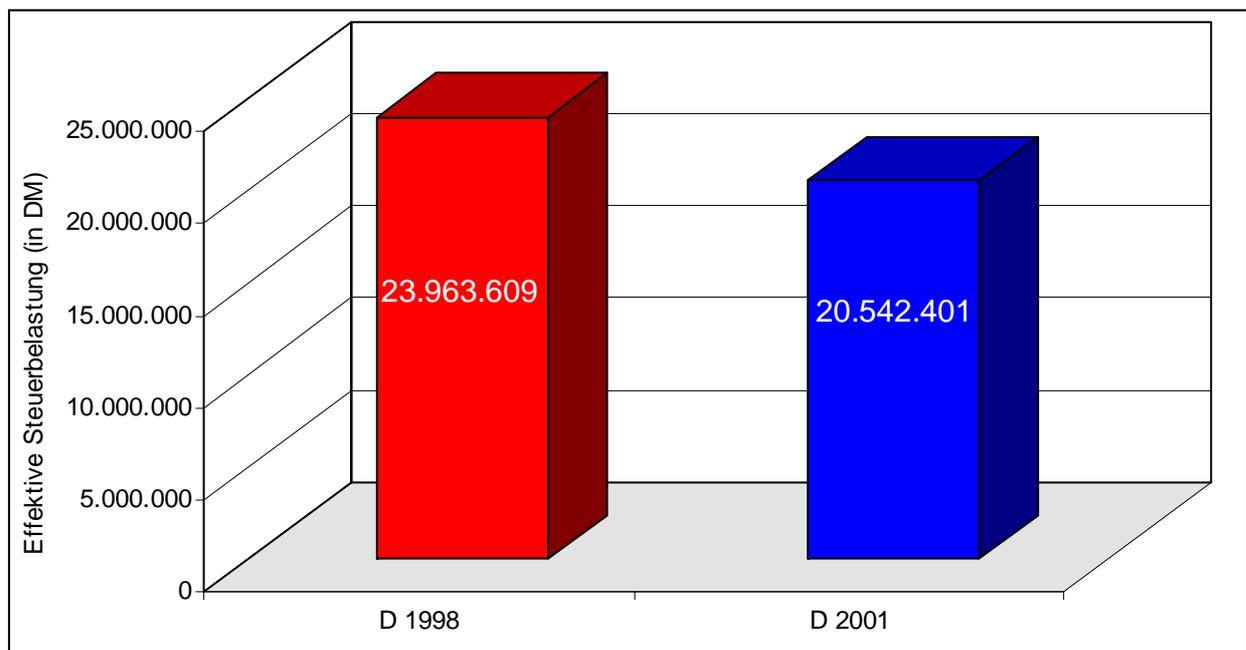


Abbildung 1: Änderung der Steuerbelastung in Deutschland zwischen 1998 und 2001 über 10 Perioden

Belastung auf Gesellschaftsebene im Jahr 1998		23.963.609
Reduzierung Körperschaftsteuersatz von 45% auf 25%	-	7.055.430
Verlängerung Abschreibungszeitraum Gebäude	+	279.750
Verringerung degressive Abschreibung	+	926.551
Abschaffung Vollarrechnungsverfahren	+	2.427.921
Belastung auf Gesellschaftsebene im Jahr 2001	=	20.542.401

Tabelle 1: Be- und Entlastungen durch Steueränderungen zwischen 1998 und 2001 über 10 Perioden

Die Analyse der Einzeleffekte zeigt, dass die aus der Reduktion des Körperschaftsteuersatzes resultierende Entlastung durch die Mehrbelastungen infolge der Änderung der Abschreibungsvorschriften und des Körperschaftsteuersystems¹² zu mehr als der Hälfte wieder aufgezehrt wird (Tabelle 1). Für die Frage nach den Belastungswirkungen eines Übergangs zur IAS-basierten Gewinnermittlung bedeutet dies, dass im Vergleich zur Situation von 1998 die steuerliche Bemessungsgrundlage im Bereich der Abschreibungen bereits an internationale Standards angenähert wurde (siehe dazu unten Punkt 2.2.1). Explizite Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips können somit zu einer unmittelbaren Internationalisierung des Bilanzsteuerrechts führen. Diese Frage soll hier jedoch nicht weiter verfolgt werden. In jedem Fall sind aber die finanziellen Konsequenzen vergleichbar mit denjenigen bei einer mittelbaren Internationalisierung.

2.2. Folgen einer IAS-basierten Gewinnermittlung

2.2.1. Prämissen

Für die quantitative Analyse der Steueränderungen bei einem Übergang zur steuerlichen Gewinnermittlung nach Maßgabe der IAS sind zwei wesentliche Vorfragen zu klären:

- (1) Art und Umfang der einbezogenen Gewinnermittlungsvorschriften?
- (2) Ausgestaltung des Maßgeblichkeitsprinzips bei einer Öffnung der handelsrechtlichen GoB für die internationalen Rechnungslegungsprinzipien?

Zu (1): Die quantitative Analyse beschränkt sich auf die materiell bedeutsamsten Unterschiede zwischen dem HGB bzw. EStG sowie den IAS im Bereich der Aufwandsverrechnung. Unterschiede hinsichtlich der Periodisierung von Erträgen werden dagegen nicht berücksichtigt. Im einzelnen handelt es sich um fünf Vorschriften:¹³

- *Abschreibungsmethoden für Gebäude, bewegliche und immaterielle Wirtschaftsgüter:* Nach internationalen Grundsätzen wird die lineare Methode bevorzugt.
- *Steuerliche Abschreibungszeiträume für Gebäude:* Während nach den IAS Fabrikationsgebäude über 40 Jahre und Bürogebäude über 50 Jahre abzuschreiben sind, gilt steuerlich in Deutschland für beide Gebäudearten eine 33-jährige Nutzungsdauer.
- *Herstellungskostenermittlung:* Im Gegensatz zu den einkommensteuerlichen Vorschriften, die wahlweise einen Ansatz zu Teil- oder Vollkosten zulassen, sind nach den IAS generell die Vollkosten anzusetzen.
- *Verbrauchsfolgeverfahren:* Einkommensteuerlich wird in der Praxis das Durchschnittsverfahren angewendet, wohingegen die IAS die FiFo-Methode als benchmark vorsehen.

¹² Trotz des Systemwechsels wurden die Annahmen bezüglich der bisherigen Ausschüttungshöhe beibehalten. Diese Beibehaltung der bisherigen Ausschüttung erfordert im Halbeinkünfteverfahren jedoch eine höhere Bardividende als im Vollarrechnungssystem, da kein Anrechnungsguthaben mehr gewährt wird. Die erhöhte Bardividende stellt somit eine steuerbedingte Mehrbelastung infolge der Änderung des Körperschaftsteuersystems dar.

¹³ Zum Vergleich zwischen HGB, EStG und IAS siehe *Oestreicher, A./Spengel, C.*, a.a.O. (Fn. 1), S. 63-191.

- *Berechnungsgrundlagen der betrieblichen Altersversorgung*: Entgegen der insoweit restriktiven Vorschriften des § 6a EStG gestatten die IAS (bei gehaltsabhängigen Zusagen sowie hinsichtlich der Rentenzahlungen) eine Projektion künftiger Entwicklungen. Ferner orientiert sich der Rechnungszinssatz am langfristigen Kapitalmarktzins.

Zu (2): Die IAS werden explizit der steuerlichen Gewinnermittlung zugrunde gelegt, wobei hinsichtlich der Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips zwei grundsätzliche Optionen betrachtet werden: (a) Uneingeschränkte Maßgeblichkeit der IAS sowie (b) partielle Durchbrechungen dieser Maßgeblichkeit. Hinsichtlich der Durchbrechungen werden drei Szenarien betrachtet:

- Verrechnung von Abschreibungen für Gebäude, bewegliche und immaterielle Wirtschaftsgüter weiterhin gemäß § 7 EStG;
- Periodisierung von Vorsorgeaufwendungen gemäß § 6a EStG;
- beide Durchbrechungen (d.h. Anwendung der §§ 6a, 7 EStG) kumuliert.

	Umsatzrentabilität in %	Vorratsintensität in %	Anlagenintensität in %	Personalintensität in %	EK-Quote in %	EK-Rentabilität in %	Ausschüttungsquote in %
Verarbeitendes Gewerbe (Ausgangsfall)	3,1	21,8	22,9	24,6	27,4	16,6	37,4
Chemische Indus.	3,5	8,6	20,1	25,0	40,9	10,0	51,9
Elektrotechnik	2,0	17,9	15,1	29,9	24,6	10,2	37,2
Ernährungsgewerbe	1,2	16,7	36,6	14,3	18,7	12,4	32,4
Straßenfahrzeugbau	2,0	14,8	23,0	23,8	27,9	13,3	55,4
Maschinenbau	2,1	6,3	15,9	31,6	20,9	13,3	39,8
Metallerzeugung	2,0	24,6	29,1	22,8	24,8	12,4	11,3
Baugewerbe	0,9	11,6	18,7	34,8	6,9	23,6	47,0
Dienstleistung	3,6	12,5	15,3	53,6	29,8	17,7	56,8
Handel	1,0	35,4	15,7	10,6	10,5	23,6	46,0
Verkehr	2,1	0,9	54,1	29,3	17,4	15,3	38,7

Tabelle 2: Erfolgs- und Bilanzkennzahlen der Branchenunternehmen (Periode 6 von 10)¹⁴

Die Höhe der Unternehmenssteuerbelastung und die Belastungswirkungen bei geänderter steuerlicher Gewinnermittlung hängen entscheidend von der Struktur des jeweils betrachteten Unternehmens bzw. den Daten ab, an die die Komponenten der Bemessungsgrundlage anknüpfen. Wichtige Einflussgrößen sind in diesem Zusammenhang die Anlagenintensität, die Vorratsintensität und die Personalintensität. Zur Gewinnung möglichst aussagekräftiger Ergebnisse wurde deshalb ein breites Spektrum an Unternehmen in die Analyse einbezogen. Neben dem Unternehmen des Verarbeitenden Gewerbes handelt es sich um die zehn Branchen Chemische Industrie, Elektrotechnik, Ernährungsgewerbe, Straßenfahrzeugbau, Metallerzeugung, Maschinenbau, Baugewerbe, Handel, Verkehr sowie Dienstleistung. Tabelle 2 zeigt die Kennzahlen dieser Unternehmen.

¹⁴ Geringfügige Abweichungen der Kennzahlen gegenüber dem BMF-Gutachten von 1998 (vgl. *Oestreicher, A./Spengel, C.*, a.a.O. (Fn. 1), S. 249) sind auf die zwischenzeitlich erfolgte Aktualisierung der Daten zurückzuführen.

2.2.2. Konsequenzen für die Steuerbelastung

Die einzelwirtschaftlichen Steuerbelastungsanalysen der vier betrachteten Szenarien bringen folgende wesentliche Ergebnisse (Abbildung 2):

- (1) Bei einer uneingeschränkten *Maßgeblichkeit der IAS* würden die Belastungen lediglich für das Verkehrsunternehmen sowie im Ernährungs- und Baugewerbe geringfügig zwischen 1,3% und 3,1% ansteigen. Dagegen vermindert sich die Belastung für die Mehrzahl der Unternehmen zwischen 0,8% und 8,7%. Am meisten profitieren Unternehmen mit entweder niedriger Anlagen- und Vorratsintensität oder hoher Personalintensität. Denn bei diesen Unternehmen schlagen einerseits die Nachteile aus einer (nochmaligen) Verbreiterung der Bemessungsgrundlage im Bereich der Abschreibungen sowie einer höheren Vorratsbewertung weniger stark durch. Andererseits machen sich die günstigeren Vorschriften für die Periodisierung von Vorsorgeaufwendungen deutlicher bemerkbar. Am meisten würde der Straßenfahrzeugbau profitieren.
- (2) Die partielle Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips im Bereich der *Verrechnung von Abschreibungen* unter Zugrundelegung der gegenwärtigen einkommensteuerlichen Vorschriften (§ 7 EStG) verstärkt die Entlastungen mit der Konsequenz, dass nunmehr sämtliche Unternehmen einer geringeren Steuerbelastung unterliegen. Die Entlastungen variieren zwischen 1,2% im Baugewerbe und 14,5% im Verkehrssektor. Zu den relativen Gewinnern einer derartigen Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips zählen erwartungsgemäß Unternehmen mit vergleichsweise hoher Anlagen- und Personalintensität sowie geringer Vorratsintensität (Chemie, Straßenfahrzeugbau und Verkehr), da zu den günstigen nationalen Abschreibungsbedingungen die vorteilhaftere Periodisierung von Vorsorgeaufwendungen gemäß IAS hinzuträte.

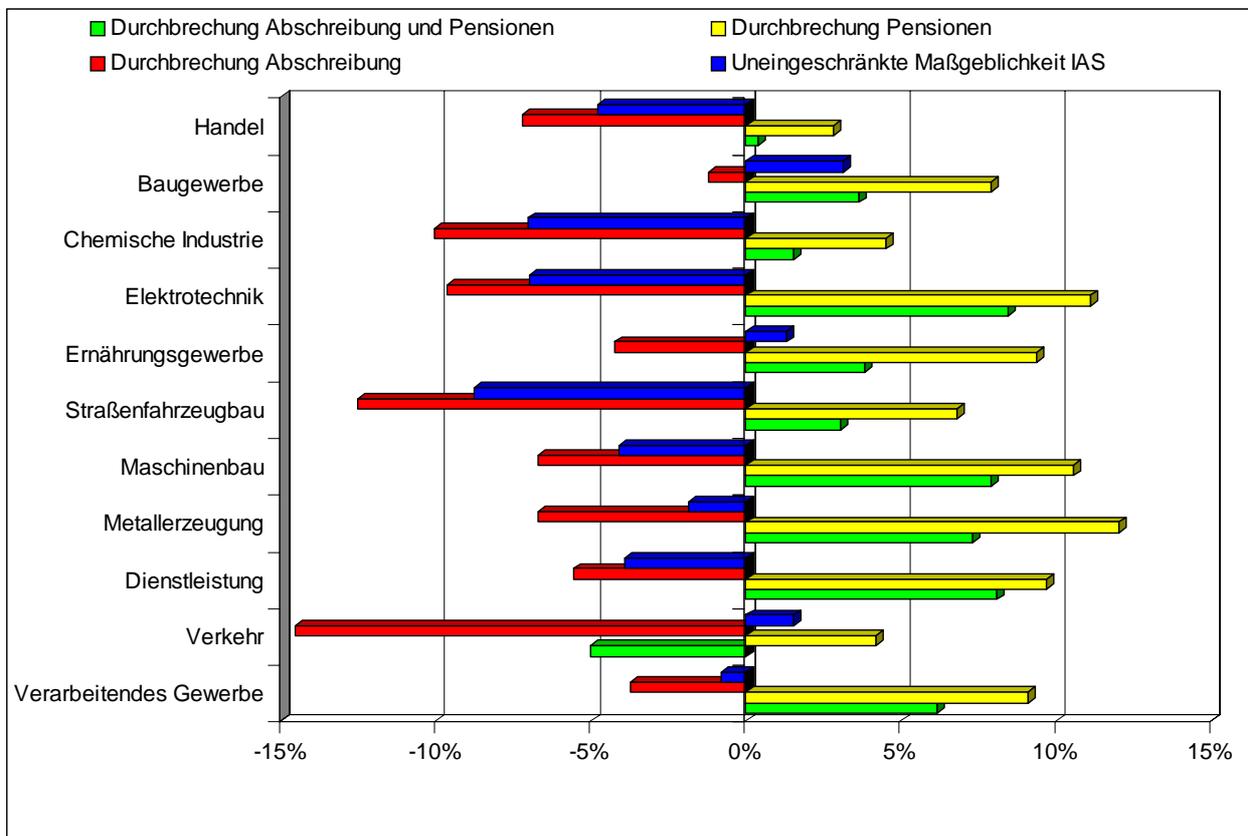


Abbildung 2: Belastungswirkungen in Deutschland im Vergleich zur derzeitigen Rechtslage in Abhängigkeit der Ausprägungen der Maßgeblichkeit der IAS

- (3) Dagegen würde eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit in bezug auf die *Periodisierung von Vorsorgeaufwendungen*, d.h. eine fortgeführte Anwendung von § 6a EStG, durchweg zu Steuermehrbelastungen zwischen 2,8% (Handel) und 12% (Metallerzeugung) im Vergleich zur herkömmlichen Gewinnermittlung führen. Einerseits entfielen der Vorteil aus der Periodisierung von Vorsorgeaufwendungen, andererseits bliebe die nachgelagerte Aufwandsverrechnung bei den Abschreibungen bestehen. Zu den relativen Verlierern zählen in diesem Fall vor allem Unternehmen mit einer vergleichsweise hohen Personalintensität und/oder einer relativ geringen Vorratsintensität (Metallerzeugung, Elektrotechnik, und Maschinenbau).
- (4) *Sofern beide Durchbrechungen gemeinsam* in Betracht gezogen werden, ergibt sich mit Ausnahme des sehr anlagenintensiven Verkehrsunternehmens zwar ebenfalls ein Belastungsanstieg. Dieser fällt allerdings durchweg geringer aus als im Fall der Durchbrechung der Maßgeblichkeit der IAS hinsichtlich der Vorsorgeaufwendungen. Die zu den relativen Verlierern zählenden Unternehmen (Dienstleistung, Elektrotechnik und Maschinenbau) zeichnen sich durch eine verhältnismäßig geringe Anlage- und Vorratsintensität sowie eine vergleichsweise hohe Personalintensität aus.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich dem deutschen Gesetzgeber im Fall der Öffnung der steuerlichen Gewinnermittlung für die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze ein weitreichender wirtschaftspolitischer Spielraum eröffnet. Bei einer uneingeschränkten Maßgeblichkeit der IAS würde sich die effektive Steuerbelastung für nahezu sämtliche betrachteten Unternehmen reduzieren. Ferner können durch gezielte Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips im Fall der Übernahme der IAS für die handelsrechtliche Gewinnermittlung darüber hinausgehende Entlastungen aber auch Steuermehrbelastungen bewirkt und somit das derzeit bestehende branchenabhängige Steuerbelastungsgefälle vermindert oder vergrößert werden. Im Vergleich zur Situation im Jahr 1998¹⁵ fallen die Entlastungen höher und die potenziellen Mehrbelastungen geringer aus. Dieses Ergebnis ist auf die in den vergangenen drei Jahren erfolgte Verbreiterung der Bemessungsgrundlage im Bereich der Abschreibungen zurückzuführen. Denn dadurch schlagen einerseits die Vorteile einer IAS-basierten Gewinnermittlung stärker durch (hier: Vorsorgeaufwendungen) und andererseits verlieren die Nachteile im Vergleich zum nationalen Gewinnermittlungsrecht (hier: Abschreibungsverrechnung) an Bedeutung. Deshalb verliert auch das häufig gegen eine Maßgeblichkeit der IAS angeführte (Schutz-)Argument einer spürbaren Verbreiterung der Steuerbemessungsgrundlage und damit verbunden eines Anstiegs der effektiven Steuerbelastung in Deutschland an Überzeugung.

3. Konsequenzen für die internationale steuerliche Wettbewerbsposition deutscher Unternehmen

3.1. Internationaler Steuerbelastungsvergleich von Kapitalgesellschaften bei nationaler Gewinnermittlung

Zur Abschätzung der Konsequenzen aus der Übernahme der IAS auf die steuerliche Wettbewerbsposition deutscher Unternehmen im internationalen Bereich wird für die elf Unternehmen ein Steuerbelastungsvergleich durchgeführt, der Deutschland, Frankreich, Großbritannien, die Niederlande und die USA einschließt. Zunächst wird jedoch für das Ausgangsunternehmen des Verarbeitenden Gewerbes unter Zugrundelegung der jeweiligen nationalen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften ein Überblick über die Steuerstrukturen und Steuerbelastungen gegeben (Rechtsstand 2001, siehe Abbildung 3 sowie Tabelle 3).¹⁶

¹⁵ Vgl. *Oestreicher, A./Spengel, C.*, a.a.O. (Fn. 1), S. 491-498.

¹⁶ Vgl. ausführlicher *Jacobs, O.H./Spengel, C.*, *Intertax 2000*, S. 340-351. Zu einem Vergleich der europäischen Steuersysteme vgl. *Jacobs, O.H.*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 4. Aufl., 1999, S. 116-143.

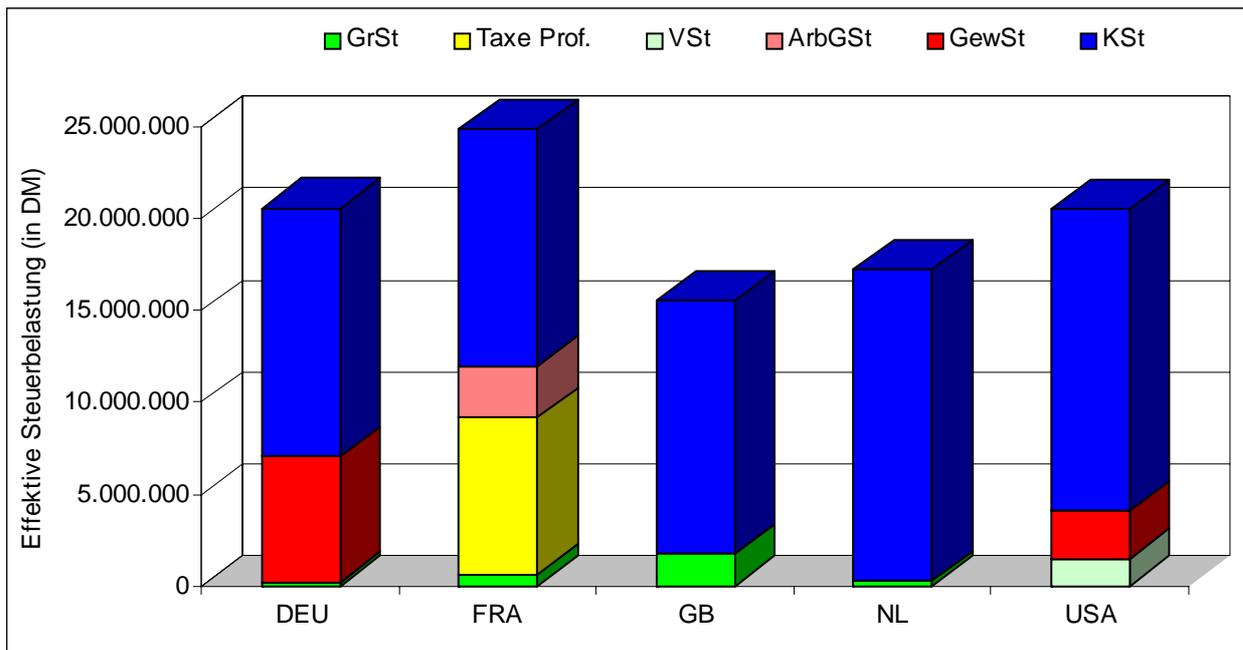


Abbildung 3: Steuerstrukturen und -belastungen bei nationaler Gewinnermittlung über 10 Perioden

- Die Höhe der Gesamtsteuerbelastung wird in *Deutschland* nahezu ausschließlich durch ertragsabhängige Steuern beeinflusst. Der Anteil der Grundsteuer an der Gesamtbelastung ist mit 0,6% unbedeutend.
- Ein anderes Bild ergibt sich dagegen in *Frankreich*. Dort wird die Gesamtsteuerbelastung mit einem Anteil von nahezu 50% maßgeblich durch drei ertragsunabhängigen Steuern (Grundsteuer, taxe professionnelle, Arbeitgebersteuern) determiniert. Das Steuersystem Frankreichs hat also gegenüber dem deutschen eine völlig andere Struktur.
- In *Großbritannien* wird die Belastungshöhe durch die Körperschaftsteuer bestimmt. Die ertragsunabhängigen Steuern beschränken sich auf die Grundsteuer (business rates), deren Anteil an der Gesamtbelastung jedoch mit 11,4% verhältnismäßig hoch ist.
- Ein ähnliches Bild ergibt sich in den *Niederlanden*. Dort wird neben der Körperschaftsteuer nur noch eine - allerdings wesentlich unbedeutendere - Grundsteuer erhoben.
- Das *US-amerikanische* Unternehmen soll in Kalifornien ansässig sein. Die in diesem Bundesstaat vorherrschende Steuerbelastung wird maßgeblich durch die ertragsabhängigen Steuern (Körperschaftsteuer auf Bundesebene; Körperschaftsteuer auf bundesstaatlicher Ebene) beeinflusst. An ertragsunabhängigen Steuern wird in Kalifornien eine Vermögensteuer erhoben. Ihr Anteil an der Gesamtbelastung beträgt 7,3%.

Land	DEU	FRA	GB	NL	USA
Gesamtbelastung in DM	20.542.401	24.844.977	15.525.110	17.198.468	20.498.110
Davon					
Körperschaftsteuer einschl. SolZ	13.479.350	12.889.096	13.756.170	16.936.049	16.413.622
Gewerbesteuer/Franchise Tax	6.854.407	-	-	-	2.596.587
Taxe Professionnelle	-	8.487.500	-	-	-
Arbeitgebersteuern	-	2.796.444	-	-	-
Property Tax	-	-	-	-	1.487.901
Grundsteuer	208.644	671.717	1.768.940	262.419	-

Tabelle 3: Einfluss der einzelnen Steuerarten auf die Steuerbelastung

Für das Unternehmen des Verarbeitenden Gewerbes ist festzuhalten, dass die deutsche und die US-amerikanische Steuerbelastung in etwa übereinstimmen. Im Vergleich zu Großbritannien und den Niederlanden ist die Belastung in Deutschland dagegen deutlich höher, während sich gegenüber Frankreich ein signifikanter Vorteil ergibt. Die vergleichsweise hohe Effektivbelastung in Deutschland resultiert aus der hohen Belastung mit Ertragsteuern. Seit der Absenkung der Körperschaftsteuerlichen Tarifbelastung auf 25% ist hierfür in erster Linie die Zusatzbelastung mit Gewerbesteuer ausschlaggebend. Im Verhältnis zu den USA und insbesondere zu Frankreich wird dieser Nachteil aber die dort erhobenen ertragsunabhängigen Steuern kompensiert (USA) bzw. überkompensiert (Frankreich).

Die relative Belastungssituation im Verarbeitenden Gewerbe darf allerdings nicht verallgemeinert werden. Die Betrachtung der anderen Unternehmen zeigt, dass die Differenzen je nach Branche und somit je nach Ausprägung der betriebswirtschaftlichen Kennzahlen, an die die nationalen Steuersysteme anknüpfen, im internationalen Vergleich unterschiedlich ausfallen. Dies wird besonders deutlich, wenn man ein Unternehmen des Baugewerbes betrachtet, das im Gegensatz zum Ausgangsunternehmen geringe Gewinne erwirtschaftet. In diesem Fall wird die Gesamtsteuerbelastung sehr stark durch die ertragsunabhängigen Steuern bestimmt. Aufgrund des großen Einflusses der Substanzsteuern ergibt sich in Frankreich die mit Abstand höchste Belastung. In Abbildung 4 markiert die deutsche Belastung jeweils die Nulllinie.

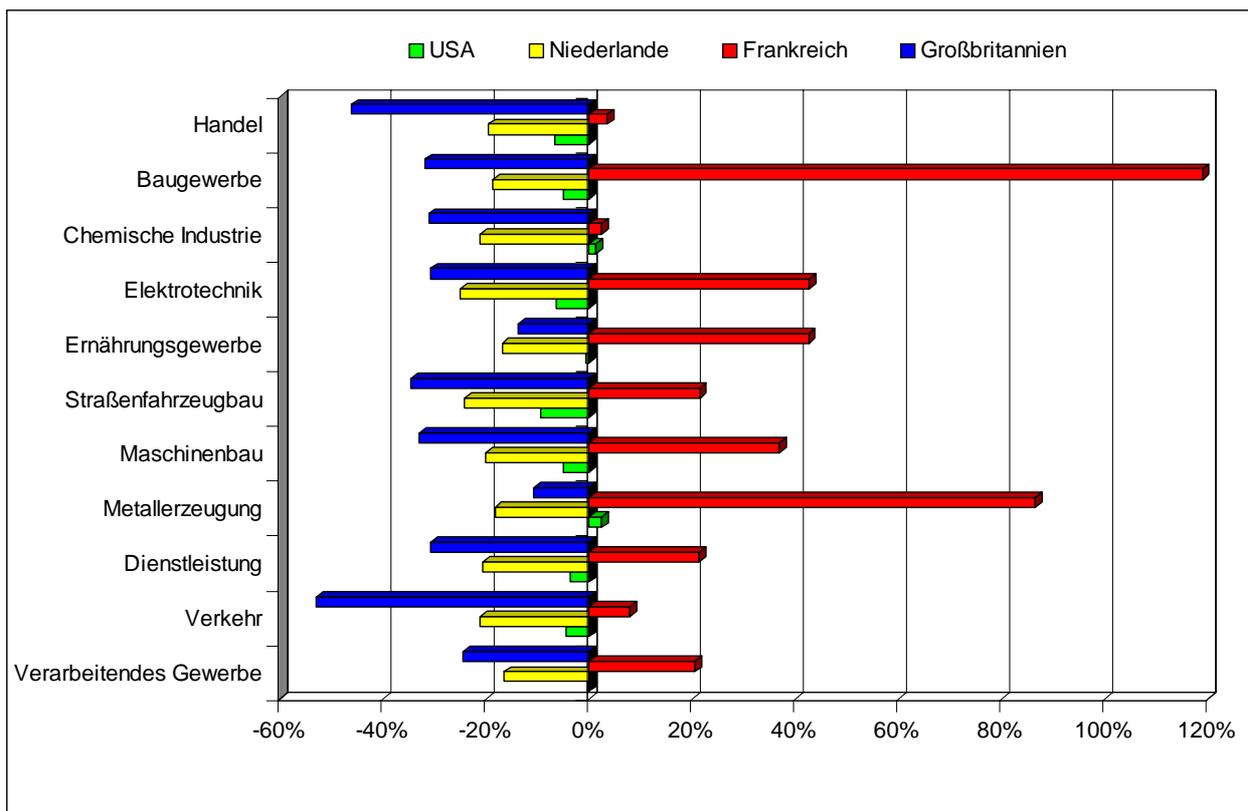


Abbildung 4: Branchenabhängige Belastungsdifferenzen bei nationaler Gewinnermittlung

Mit Blick auf die übrigen Unternehmen zeigt sich, dass die Belastungsdifferenzen aus deutscher Sicht im Vergleich zum Verarbeitenden Gewerbe sowohl geringer aber auch höher sein können. Dies ist auf unterschiedliche Ursachen zurückzuführen. Aufgrund geringer Erfolge ist die deutsche Belastungssituation auch im Ernährungsgewerbe und der Metallerzeugung vergleichsweise günstig. Dagegen schneiden Unternehmen mit verhältnismäßig hoher Anlagenintensität (z.B. Verkehr), hoher Eigenkapitalquote (z.B. Chemie) und hoher Personalintensität (z.B. Dienstleistung) in Deutschland relativ schlecht ab.

Im Ergebnis hat die Zugehörigkeit eines Unternehmens zu einer bestimmten Branche einen entscheidenden Einfluss auf die Höhe der zwischenstaatlichen Belastungsdifferenzen. Allerdings werden die für das Ausgangsunternehmen des Verarbeitenden Gewerbes ermittelten Belastungsunterschiede durch die Branchenunternehmen im Grundsatz bestätigt. Danach sind die Belastungen in Deutschland und den USA annähernd gleich hoch, in Frankreich durchweg höher und in Großbritannien sowie den Niederlanden deutlich geringer als in Deutschland.

3.2. Folgen einer IAS-basierten Gewinnermittlung

Die Folgen einer IAS-basierten steuerlichen Gewinnermittlung für die zwischenstaatlichen Belastungsdifferenzen und somit die internationale Wettbewerbsposition der Unternehmen lassen sich nicht zweifelsfrei bestimmen. Denn diese Folgen hängen vom Verhalten der nationalen Gesetzgeber ab. So kann das nationale Gewinnermittlungsrecht beibehalten oder ein Übergang zur IAS-basierten Gewinnermittlung vollzogen werden. Prinzipiell sind auch dazwischenliegende Lösungen denkbar. Da über das Verhalten der Gesetzgeber keinerlei Anhaltspunkte vorliegen, werden zwei Extremsituationen betrachtet, die (1) von einer einseitigen Umstellung in Deutschland und (2) von einem international einheitlichen Übergang zur steuerlichen Gewinnermittlung auf die IAS in allen Vergleichsländern ausgehen.

Im Fall eines einseitigen Übergangs zur IAS-basierten steuerlichen Gewinnermittlung würde sich die internationale steuerliche Wettbewerbsposition aus deutscher Sicht gegenüber allen Vergleichsländern für die Mehrzahl der hier betrachteten Unternehmen verbessern. Mit Blick auf die Ergebnisse bei nationaler Betrachtung (Punkt 2.2 oben) würden sich nur das Bau-, Ernährungs- und Verkehrsgewerbe geringfügig schlechter stellen.

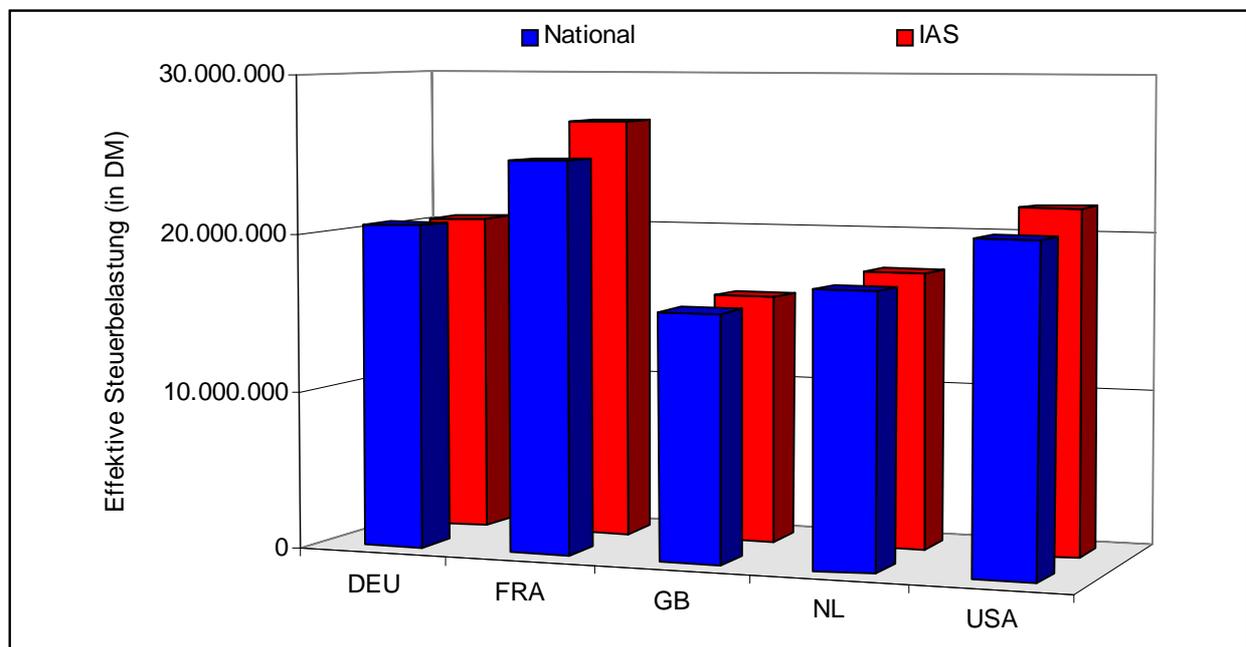


Abbildung 5: Steuerbelastung bei nationaler und IAS-basierter steuerlicher Gewinnermittlung

Land	DEU	FRA	GB	NL	USA
Nationale Gewinnermittlung	20.542.401	24.844.977	15.525.110	17.198.468	20.498.110
IAS-basierte Gewinnermittlung	20.379.260	26.887.515	15.798.265	17.561.326	21.815.748
Differenz in DM (%)	-163.141 (-0,8)	2.042.538 (8,6)	273.155 (1,8)	362.858 (2,1)	1.317.638 (6,4)

Tabelle 4: Belastungsänderung beim Übergang von nationaler auf IAS-basierte Gewinnermittlung

Wird demgegenüber ein international einheitlicher, uneingeschränkter Übergang zur IAS-basierten unterstellt, zeigt der Blick auf die Belastungsänderungen bei dem Ausgangsunternehmen des Verarbeitenden Gewerbes (Abbildung 5 und Tabelle 4), dass Deutschland seine Wettbewerbsposition gegenüber allen Vergleichsländern verbessern kann. Denn während die Belastung nur in Deutschland abnimmt, sind in den anderen Ländern Anstiege zwischen 1,8% in Großbritannien und 8,6% in Frankreich zu verzeichnen. Dieses Ergebnis ist im wesentlichen darauf zurückzuführen, dass die Bemessungsgrundlagen im Ausland hinsichtlich der Verrechnung von Vorsorgeaufwendungen und der Bewertung des Vorratsvermögens bereits weitgehend mit den internationalen Grundsätzen übereinstimmen. Dagegen bestehen für die Verrechnung von Abschreibungen eigenständige steuerliche Vorschriften, die insbesondere in Frankreich und den USA günstiger als die entsprechenden Regelungen der IAS sind. Somit stehen im Ausland bei einem Übergang zur steuerlichen Gewinnermittlung nach den IAS entgegen der Situation in Deutschland den Mehrbelastungen im Bereich der Abschreibungen keine Entlastungen im Bereich der Vorsorgeaufwendungen gegenüber.

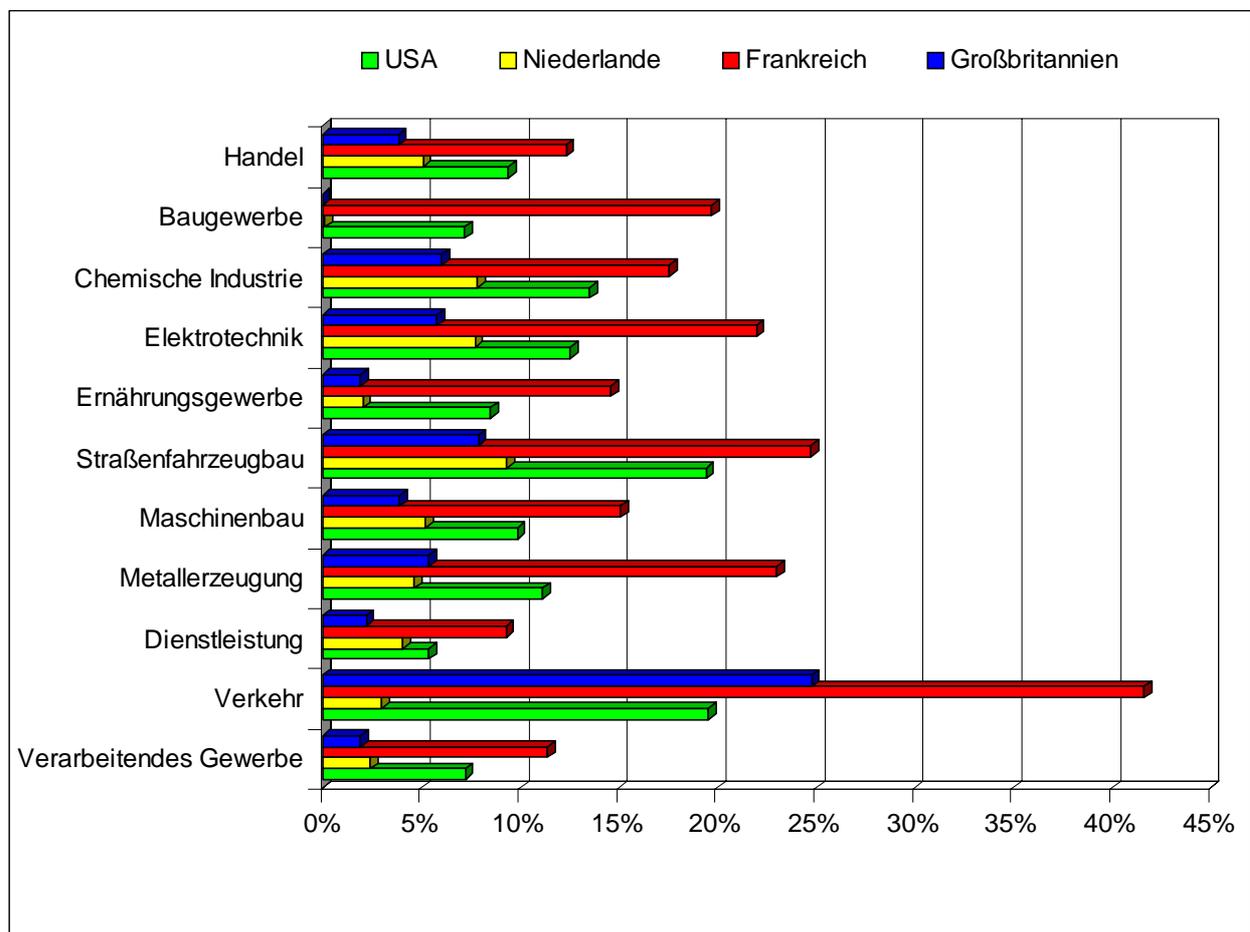


Abbildung 6: Änderung der Steuerbelastungen aus deutscher Sicht beim Übergang von nationaler auf IAS-basierte steuerliche Gewinnermittlung in allen Ländern (+ = Rückgang von Belastungsnachteilen bzw. Anstieg von Belastungsvorteilen)

Dieser Befund wird für die übrigen Unternehmen bestätigt. In Abbildung 6 sind die Belastungsänderungen aus deutscher Sicht in Prozentpunkten angegeben, wenn von der nationalen auf die IAS-basierte steuerliche Gewinnermittlung übergegangen wird. Ein positives (negatives) Vorzeichen signalisiert dabei entweder eine Abnahme von Belastungsnachteilen (-vorteilen) oder eine Zunahme von Belastungsvorteilen (-nachteilen) gegenüber den anderen Ländern im Vergleich zum derzeitigen Rechtsstand. Die durchweg positiven Vorzeichen deuten somit auf eine branchenübergreifende Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbsposition aus deutscher Sicht hin. Besonders ausgeprägt sind die Verbesserungen bei Unternehmen mit

hoher Anlagenintensität (Verkehr), was ein Indiz für die nach dem Steuersenkungsgesetz allenfalls noch durchschnittlichen steuerlichen Abschreibungsvorschriften in Deutschland ist.¹⁷

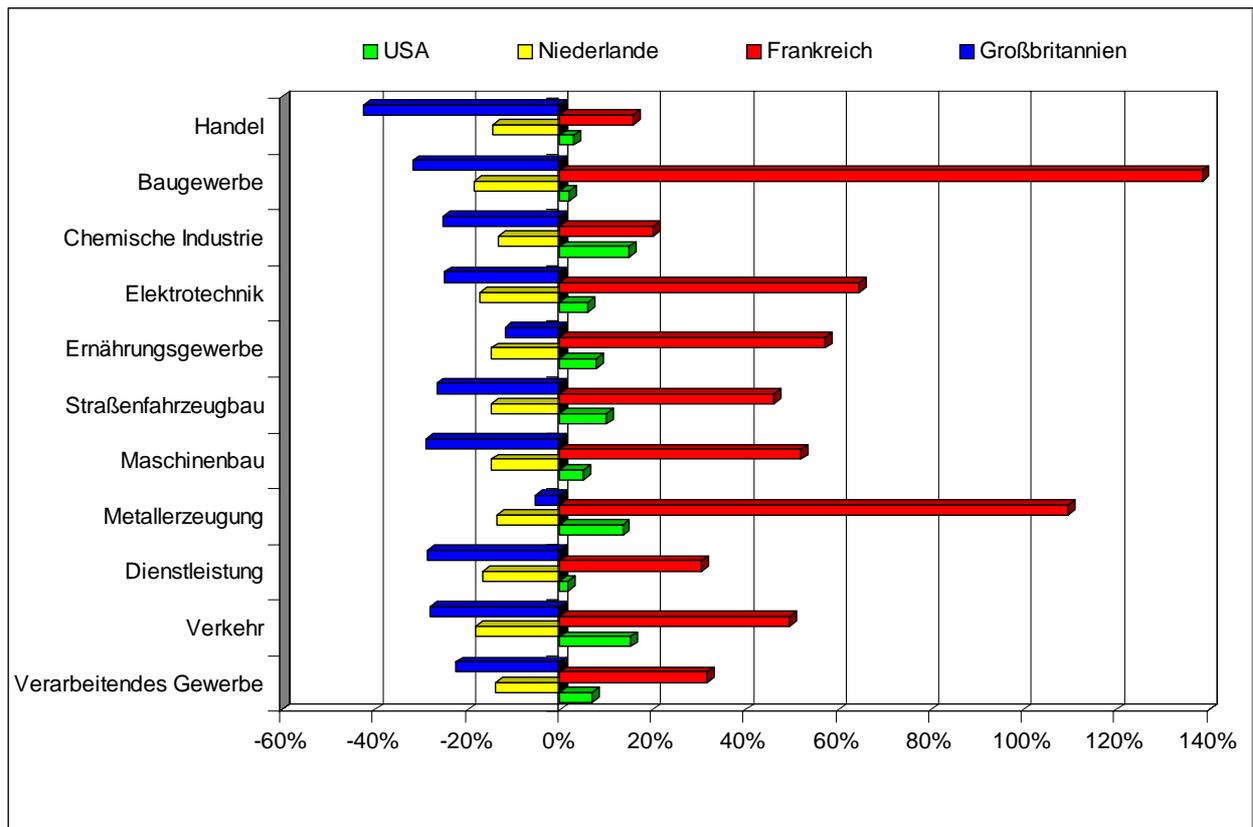


Abbildung 7: Branchenabhängige Belastungsdifferenzen bei IAS-basierter Gewinnermittlung

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich die internationale steuerliche Wettbewerbsposition deutscher Unternehmen sowohl bei einem nationalen Alleingang als auch einem international abgestimmten Übergang zur IAS-basierten Gewinnermittlung verbessern würde. Hat man nur die Konsequenzen auf die Steuerbelastung im Blickfeld, kann man der Debatte über eine Internationalisierung der handelsrechtlichen Gewinnermittlung in Europa gelassen gegenüber stehen. Allerdings würde sich die deutsche Wettbewerbsposition selbst im Fall der Angleichung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen auf Basis der IAS nicht nachhaltig verbessern. Gegenüber Frankreich treten zwar deutliche Vorteile auf und die Belastung in den USA wäre unabhängig von der Branchenzugehörigkeit höher als in Deutschland. Dagegen wären britische und niederländische Unternehmen weiterhin spürbar geringeren Belastungen ausgesetzt. Zudem wären die in Abbildung 7 aufgezeigten zwischenstaatlichen Belastungsdifferenzen gerade für einen einheitlichen Wirtschaftsraum wie die EU weiterhin relativ groß. Infolge der Vereinheitlichung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen spiegeln diese Unterschiede die Effekte der nationalen Steuersysteme, Steuerarten und Steuersätze wider. Demnach erfordert eine spürbare Angleichung der steuerlichen Wettbewerbsverhältnisse für Unternehmen weitaus mehr als eine Angleichung der Bemessungsgrundlagen. Im Zentrum entsprechender Bemühungen müsste eine Angleichung der Steuersätze stehen. Diese beeinflussen bei gewinnerzielenden Unternehmen die Unterschiede zwischen der effektiven Steuerbelastung weitaus mehr als die Gewinnermittlungsvorschriften.¹⁸

¹⁷ Zu den Gewinnermittlungsvorschriften in der EU vgl. *Baker & McKenzie*, a.a.O. (Fn. 5), S. 16-22.

¹⁸ Vgl. *Spengel, C./Lammersen, L.*, Methoden zur Messung und zum Vergleich von internationalen Steuerbelastungen, in: Hefte zur Internationalen Besteuerung Nr. 132, Institut für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen der Universität Hamburg, Hamburg 2001.

4. Zusammenfassung in Thesen

- (1) Bei einer uneingeschränkten Maßgeblichkeit der IAS für die steuerliche Gewinnermittlung würde sich die effektive Steuerbelastung deutscher Unternehmen von kleineren Ausnahmen abgesehen vermindern.
- (2) Bei einer einseitigen Umstellung der steuerlichen Gewinnermittlung auf die IAS würde sich demnach auch die steuerliche Wettbewerbsposition deutscher Unternehmen im internationalen Vergleich verbessern.
- (3) Bei einem international einheitlichen Übergang zur steuerlichen Gewinnermittlung auf Basis der IAS (z.B. innerhalb der EU) würde sich die Wettbewerbsposition aus deutscher Sicht noch weiter verbessern.
- (4) Die internationale steuerliche Wettbewerbsposition deutscher Unternehmen verbessert sich bei angeglichenen Gewinnermittlungsvorschriften jedoch nicht nachhaltig. Dazu wären vielmehr weitere Absenkungen/Angleichungen der weiterhin hohen tariflichen Steuersätze erforderlich.
- (5) Die im Vergleich zum Gutachten von 1998 festzustellende Verbesserung der Wettbewerbsposition deutscher Unternehmen bei nationaler Gewinnermittlung ist auf die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes zurückzuführen. Die Verbesserung der Wettbewerbsposition beim Übergang zur IAS-basierten Gewinnermittlung hat ihre Ursache im wesentlichen darin, dass durch gezielte Verbreiterungen der Bemessungsgrundlagen im Rahmen von Steuerreformen in den letzten Jahren Diskrepanzen zwischen den IAS und dem geltenden Gewinnermittlungsrecht (insbesondere bei den Abschreibungen und den Rückstellungen) abgebaut wurden. Bei einem Übergang zur IAS-basierten Gewinnermittlung würden demnach die entlastenden Effekte überwiegen.