

Die Eignung der IFRS als Ertragsteuerbemessungsgrundlage

A. Aktuelle Diskussion der IFRS als Ertragsteuerbemessungsgrundlage

Die IFRS haben sich international als Rechnungslegungsstandard, zumindest für Konzernabschlüsse, weitgehend durchgesetzt. Dies wird verdeutlicht, nachdem am 15. November 2007 die amerikanische Börsenaufsicht SEC ausländischen Unternehmen, die an der NYSE notiert sind, die befreiende Erstellung eines IFRS-Konzernabschlusses zubilligte. Nach der Verpflichtung zur IFRS-Anwendung für den Konzernabschluss kapitalmarktorientierter Unternehmen mit Sitz in der EU durch die EU-Verordnung vom 19. Juli 2002 ist dies ein weiterer, wichtiger, Meilenstein, wenn nicht gar das Zeichen für den endgültigen Durchbruch.

Neben der Verwendung der IFRS für handelsrechtliche Zwecke, steht zunehmend auch die Verwendung der IFRS für die Bemessung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage in der Diskussion. Ausgelöst wurde diese nicht zuletzt durch das Urteil des EuGH vom 13. Dezember 2005 in Sachen Marks & Spencer zur Frage der Verrechenbarkeit der Verluste ausländischer Tochterunternehmen beim Mutterunternehmen. Wenn es einem Unternehmen unter bestimmten Umständen erlaubt ist, die Verluste ausländischer Tochterunternehmen mit seinen inländischen Gewinnen zu verrechnen, dann stellt sich zwangsläufig die Frage nach einer einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage in den betroffenen Staaten. Hierzu hat die EU das Projekt der Common Consolidated Corporate Tax Base („CCCTB“) eingerichtet. Dabei scheint klar, dass derzeit keine Harmonisierung in allen 27 EU-Mitgliedsstaaten denkbar ist, da der dafür notwendige einstimmige Beschluss ausgeschlossen erscheint. Allerdings sieht der Vertrag von Nizza vom 11. Dezember 2000 die Möglichkeit einer verstärkten Zusammenarbeit von mindestens acht Mitgliedsstaaten vor und auf dieser Basis arbeitet das CCCTB-Projekt. Für 2008 wird ein erster Entwurf erwartet.

B. Anforderungen an ein gutes Steuersystem

Bevor es zu einem Urteil über die Eignung von IFRS als Instrument zur Ermittlung einer Ertragsteuerbemessungsgrundlage kommt, muss man sich im Klaren darüber sein, welche Anforderungen grundsätzlich an ein gutes Steuersystem zu stellen sind.

Musgrave/Musgrave/Kullmer nennen folgende sechs Anforderungen an ein gutes Steuersystem¹:

1. Die Verteilung der Steuerlast soll gerecht sein. Jeder soll seinen „gerechten Anteil“ zahlen müssen.
2. Steuern sollen so beschaffen sein, dass sie wirtschaftliche Entscheidungen auf sonst effizienten Märkten möglichst wenig beeinträchtigen. Solche Beeinträchtigungen führen zu „Mehrbelastungen“, die minimiert werden sollten.
3. Wenn die Steuerpolitik verwendet wird, um andere Ziele zu verfolgen, z. B. Investitionsanreize zu schaffen, so sollte dabei die Gerechtigkeit des Systems möglichst wenig gestört werden.
4. Das Steuersystem soll den Einsatz der Finanzpolitik für Stabilisierungs- und Wachstumsziele ermöglichen.
5. Das Steuersystem soll eine effiziente und nicht willkürliche Verwaltung ermöglichen und für den Steuerzahler verständlich sein.
6. Die Verwaltungs- und Erhebungskosten sollen so niedrig sein, wie es mit den anderen Zielen vereinbar ist.

An dieser Stelle soll bewusst auf eine Diskussion dieser sechs Punkte verzichtet werden. Vielmehr sollen im Rahmen eines SOLL-IST-Vergleichs einzelne Regelungen der IFRS-Rechnungslegung mit diesen Vorgaben an ein gutes Steuersystem verglichen werden.

C. Kennzeichen der IFRS-Rechnungslegung

Nachfolgend werden einzelne Elemente der IFRS-Rechnungslegung beschrieben und auf ihre Eignung als Ertragsteuerbemessungsgrundlage beurteilt.

1. Organisation des Standardsetzers

Das damalige IASC wurde am 29. Juni 1973 von Vertretern privater Organisationen aus neun Staaten in London gegründet. Nach stetigem Wachstum kam es zum 01. April 2001 zu einer grundlegenden Neuorganisation, aus der das IASB als wichtigstes Organ hervorgegan-

¹ Musgrave/Musgrave/Kullmer, *Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis*, Band 2, 5. Auflage, Tübingen 1993, S. 9.

gen ist. Anfang April 2008 setzt sich das IASB aus jeweils drei Mitgliedern aus Großbritannien (incl. des Vorsitzenden, Sir David Tweedie) und aus den USA, zwei Mitgliedern aus Frankreich und jeweils einem Mitglied aus Australien, China, Japan, Süd Afrika und Schweden zusammen. Der internationale Charakter wird deutlich, aber genauso der dominierende Einfluss Großbritanniens und der USA. Wirft man einen Blick auf die Finanzierung, so ergibt sich für 2006 folgendes Bild:

20.334.000 \$ Beiträge (davon jeweils 1.500.000 \$ jährlich durch die großen vier WP-Gesellschaften Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, KPMG und Price-WaterhouseCoopers; den Rest erbringen große weltweit operierende Unternehmen, darunter viele Kreditinstitute)

9.907.000 \$ Einnahmen aus dem Verkauf der Veröffentlichungen

1.161.000 \$ Sonstige Einnahmen, insbesondere Zinsen

2. Ziele der IFRS-Rechnungslegung

Die Zielsetzung der IFRS-Rechnungslegung ist gem. F 12, Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens zu geben, die für einen weiten Adressatenkreis bei dessen wirtschaftlichen Entscheidungen nützlich sind. Dieser weite Adressatenkreis umfasst gem. F 9 Investoren, Arbeitnehmer, Kreditgeber, Lieferanten und andere Gläubiger, Kunden, Regierungen und ihre Institutionen sowie die Öffentlichkeit. Im Zweifel stehen aber insbesondere die Investoren im Fokus der IFRS-Rechnungslegung. Dies kommt in F 14 zum Ausdruck, worin als wichtige wirtschaftliche Entscheidung diejenige aufgeführt wird, die Anteile an einem Unternehmen zu halten oder zu veräußern, sowie die Entscheidung, die Unternehmensleitung zu bestätigen oder zu ersetzen.

Es wird deutlich, dass eine Ermittlung von Steuern oder auch nur von deren Bemessungsgrundlage nicht vorgesehen ist, zumal laut F 9 bei Regierungen und ihren Institutionen im Hinblick auf die Rechnungslegung „nur“ ein Informationsbedürfnis derselben für die Zuteilung von Ressourcen, für die Regulierung der Unternehmenspolitik, für die Steuerpolitik sowie für statistische Zwecke, z. B. für die Ermittlung des Volkseinkommens, besteht.

Nachdem die Grundgleichung für die Höhe Ertragsteuern, wie auch vieler anderer Steuerarten sich mit

$$\text{Ertragsteuern} = \text{Steuerbemessungsgrundlage} * \text{Steuersatz}$$

leicht darstellen lässt, wird klar, dass die IFRS nur im Hinblick auf die Ermittlung einer einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage in Frage kommen. Die Staaten, die sich dem EU-Projekt anschließen wollen, haben dann Gelegenheit über den Steuersatz miteinander in Wettbewerb zu treten.

Für eine privatrechtliche Organisation wie den IASB steht es außer Frage, für über 200 Staaten weltweit beide Komponenten, d. h. die Steuerbemessungsgrundlage und den Steuersatz, liefern zu können. Hier bestehen auch große verfassungsrechtliche Probleme. Die Bestimmung der eigenen Besteuerung ist ein essentielles Gut der Demokratie. Dieses Recht darf nicht an eine private Organisation in London ausgegliedert werden. Worüber sollten dann die Wähler am Wahlsonntag noch abstimmen?

3. Diskussion einzelner IFRS-Regelungen

3.1 IFRS 1: Erstmalige Anwendung

Grundsätzlich schreibt IFRS 1.7 ff für den erstmaligen IFRS-Abschluss die retrospektive Anwendung der IFRS-Regelungen in ihrer Gesamtheit vor. Aber schon IFRS 1.13 gewährt dem Unternehmen Wahlrechte, wenn das Unternehmen bei der erstmaligen Anwendung eine oder mehrere der folgenden Befreiungen in Anspruch nehmen kann, wobei in den Klammerzusätzen ein Hinweis auf die Fundstelle der Ausnahmeregelung steht:

- (a) Unternehmenszusammenschlüsse (Paragraph 15),
- (b) beizulegender Zeitwert oder Neubewertung als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Paragraphen 16-19),
- (c) Leistungen an Arbeitnehmer (Paragraph 20),
- (d) kumulierte Umrechnungsdifferenzen (Paragraphen 21 und 22),
- (e) zusammengesetzte Finanzinstrumente (Paragraph 23) und
- (f) Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures (Paragraphen 24 und 25).

IFRS 1.26 geht dann noch weiter und verbietet sogar die retrospektive Anwendung einiger Aspekte anderer IFRS. Im Einzelnen sind dies

- (a) die Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Schulden (Paragraph 27),
- (b) die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen (Paragraphen 28-30),
- (c) Schätzungen (Paragraphen 31-34) und
- (d) als zur Veräußerung gehaltene klassifizierte Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche.

Das erste grundsätzliche Problem im Hinblick auf eine Eignung der IFRS als Steuermessungsgrundlage sind die vielen Ausnahmen und Wahlrechte, welche in IFRS 1 aufgeführt sind. Diese gefährden die Willkürfreiheit und die Einheitlichkeit der Besteuerung.

Ein zweites, sehr spezielles Problem ergibt sich aus dem in IFRS 1.16-19 beschriebenen Wahlrecht: Die Bilanzierung und Bewertung dieser Vermögenswerte in der Eröffnungsbilanz würde sich von den steuerlichen Werten unterscheiden, da für steuerliche Zwecke regelmäßig bereits vor der erstmaligen Anwendung der IFRS-Regelungen Abschreibungen vorgenommen worden sind. In der IFRS-Eröffnungsbilanz erscheinen diese Vermögenswerte dann bei Ausübung dieses Wahlrechts mit erhöhten Zeitwerten, die wiederum planmäßig abzuschreiben sind. Bei unkorrigierter Übernahme wird eine zweite, auch steuerliche Abschreibungsreihe geschaffen.

3.2 IAS 11: Langfristige Auftragsfertigung

IAS 11.22 zufolge sind die Auftrags Erlöse und Auftragskosten in Verbindung mit einem Fertigungsauftrag entsprechend dem Leistungsfortschritt am Bilanzstichtag jeweils als Erträge und Aufwendungen zu erfassen, wenn diese und damit das Ergebnis des Fertigungsauftrages verlässlich geschätzt werden kann. Ein erwarteter Verlust durch den Fertigungsauftrag ist gemäß Paragraph 36 sofort als Aufwand zu erfassen.

Etwaige Gewinne werden damit in der IFRS-Rechnungslegung erfasst, bevor sie endgültig realisiert² sind. Knüpft die Besteuerung hieran an, so wird die Besteuerungsgrundlage ggf. sehr lange vor der Fertigstellung und dem daran anknüpfenden Geldzufluss erhöht.

² Zur Frage des Zeitpunktes der Gewinnrealisierung siehe Leffson, *Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*, 7. Auflage, Düsseldorf 1987, s. 247 ff.

3.3 IAS 16: Sachanlagen

IAS 16.29 gewährt dem Unternehmen als Bilanzierungs- und Bewertungsmethode ein Wahlrecht zwischen dem Anschaffungskostenmodell nach Paragraph 30 und dem Neubewertungsmodell nach Paragraph 31. Das Unternehmen wendet diese Methode dann auf eine gesamte Gruppe von Sachanlagen an. Dieses Wahlrecht gefährdet wie alle anderen auch die Einheitlichkeit der Besteuerung.

Wird die Neubewertungsmethode gewählt und führt eine Neubewertung zu einer Erhöhung des Buchwertes eines Vermögenswertes, ist die Wertsteigerung gem. IAS 16.39 direkt, d. h. erfolgsneutral, in das Eigenkapital unter den Posten „Neubewertungsrücklage“ einzustellen³. Spätere planmäßige Abschreibungen sind jedoch gem. IAS 16.48 erfolgswirksam zu erfassen.

Damit würden bei entsprechender Anknüpfung der Besteuerung die Wertsteigerungen nicht erfolgsmäßig erfasst werden, wohl aber die Wertminderungen über die planmäßigen Abschreibungen.

3.4 IAS 17: Leasingverhältnisse

IAS 17.8 klassifiziert ein Leasingverhältnis als Finanzierungsleasing, wenn es im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum verbunden sind, überträgt. Ein Leasingverhältnis wird lt. IAS 17 nachfolgend im Umkehrschluss als Operating-Leasingsverhältnis klassifiziert, wenn es nicht im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum verbunden sind, überträgt. Eine Klassifikation als Finanzierungsleasing führt gem. IAS 17.20 zu einer bilanziellen Erfassung des Leasinggegenstands beim Leasingnehmer, während bei Vorliegen eines Operating-Leasingverhältnisses der Leasingnehmer die Leasingraten gem. IAS 17.33 als Aufwand verbucht.

IAS 17.10 und 11 nennen einige Beispiele und Indikatoren für das Vorliegen von Finanzierungsleasing bzw. von Operating-Leasing. Aber bereits IAS 17.12 schränkt ein, dass die Beispiele und Indikatoren in den Paragraphen 10 und 11 nicht immer schlüssig sind.

Starke Ermessensspielräume und eine damit einhergehende mangelnde Objektivierbarkeit gefährden auch hier die Einheitlichkeit der Besteuerung, sofern diese an die IFRS-

³ Allerdings wird der Wertzuwachs in dem Umfang erfolgswirksam erfasst, soweit sie eine in der Vergangenheit im Gewinn bzw. Verlust erfasste Abwertung desselben Vermögenswertes auf Grund einer Neubewertung rückgängig macht.

Rechnungslegung anknüpft. Im Extremfall kann es sogar dazu kommen, dass ein Leasingverhältnis von beiden Vertragspartnern aus deren Sicht so eingestuft wird, dass beide den Leasinggegenstand aktivieren.

3.5 IAS 38: Immaterielle Vermögenswerte

Ein aus der Forschung (oder der Forschungsphase eines internen Projektes) entstehender immaterieller Vermögenswert darf gem. IAS 38.54 nicht angesetzt werden. Ausgaben für Forschung (oder in der Forschungsphase eines internen Projektes) sind in der Periode als Aufwand zu erfassen, in der sie anfallen.

Hingegen ist gem. IAS 38.57 ein aus der Entwicklung (oder der Entwicklungsphase eines internen Projektes) entstehender immaterieller Vermögenswert dann, aber nur dann, anzusetzen, wenn ein Unternehmen alle folgenden Nachweise erbringen kann:

- (a) Die technische Realisierbarkeit der Fertigstellung des immateriellen Vermögenswertes, damit er zur Nutzung oder zum Verkauf zur Verfügung stehen wird,
- (b) seine Absicht, den immateriellen Vermögenswert fertig zu stellen sowie ihn zu nutzen oder zu verkaufen,
- (c) seine Fähigkeit, den immateriellen Vermögenswert zu nutzen oder zu verkaufen,
- (d) wie der immaterielle Vermögenswert einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzielen wird. Nachgewiesen werden kann von dem Unternehmen u.a. die Existenz eines Marktes für die Produkte des immateriellen Vermögenswertes oder den immateriellen Vermögenswert an sich oder, falls er intern genutzt werden soll, der Nutzen des immateriellen Vermögenswertes,
- (e) die Verfügbarkeit adäquater technischer, finanzieller und sonstiger Ressourcen, um die Entwicklung abzuschließen und den immateriellen Vermögenswert nutzen oder verkaufen zu können,
- (f) seine Fähigkeit, die dem immateriellen Vermögenswert während seiner Entwicklung zurechenbaren Ausgaben verlässlich zu bewerten.

Zunächst ist es in praxi oftmals nicht möglich, zwischen Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten zu trennen. Für diesen Fall legt IAS 38.53 fest, dass alle Ausgaben so zu behandeln sind, als wären sie in der Forschungsphase angefallen. D. h., sie werden als Aufwand verbucht.

Aber bei einer möglichen Trennung zwischen Forschung und Entwicklung hat es das Unternehmen in der Hand, ob es die Entwicklungskosten aktivieren möchte. Dafür reicht es aus, wenn es einen der sechs Nachweise gem. IAS 38.57 nicht erbringt. Zur Erbringung der Nachweise kann das Unternehmen nicht gezwungen werden. In praxi findet sich dann häufig in den Notes der Unternehmen der einfache Hinweis auf die noch nicht erwiesene Marktfähigkeit des zu entwickelnden Produktes.

3.6 IAS 39: Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung

Bei der Folgebewertung finanzieller Vermögenswerte schreibt IAS 39.46 grundsätzlich die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert („Fair Value“) vor, auch wenn dieser höher ist als die Anschaffungskosten. Hiervon werden im selben Paragraphen aber sogleich einige Ausnahmen aufgeführt. Bei den Ausnahmen, die nicht unbedeutend sind, gilt das Anschaffungskostenprinzip.

Zum einen ist hier das gleiche Problem wie bei der Bewertung im Rahmen der „Langfristigen Auftragsfertigung“, vgl. Kapitel C 3.2, festzustellen: Bei einer etwaigen Übernahme in die Steuerbemessungsgrundlage käme es zu einer Besteuerung unrealisierter Gewinne.

Zum anderen zeigen die bisherigen Erfahrungen in der Praxis, dass es bei einer zeitwertorientierten Bewertung von Vermögenswerten zu starken Ergebnisschwankungen kommt. Bei progressivem Steuertarifverlauf ist dies für die Unternehmen eine große Belastung und für die staatliche Steuerschätzung eine Rechnung mit vielen Unbekannten.

D. Fazit und Würdigung

Für die IFRS als Steuerbemessungsgrundlage spricht einzig und allein, dass es sie gibt und sie eine EU-weite Anerkennung als Rechnungslegungsstandard erfahren haben. Damit sind sie der geborene Ausgangspunkt für die Diskussion einer einheitlichen Ertragsteuerbemessungsgrundlage in der EU.

Gegen die IFRS als Ertragsteuerbemessungsgrundlage lassen sich hingegen zusammenfassend, wie zuvor in Kapitel C beschrieben, vier Argumente aufführen:

1. Es bestehen große verfassungsrechtliche Bedenken, da der Standardsetzer eine private Organisation ist.

2. Die Informationsvermittlung war und ist laut Rahmenkonzept (F.12) das einzige Ziel der IFRS-Rechnungslegung.
3. Infolge der Fair-Value-Bewertung ergibt sich
 - a) ein Ausweis und daran anknüpfend die Besteuerung nicht realisierter Gewinne,
 - b) eine sehr starke Schwankung der Ergebnisse, was insbesondere staatlichen Stellen bei der Schätzung erwarteter Steuereinnahmen große Probleme bereitet.
4. Die vielen Wahlrechte und Ermessensspielräume gefährden die Objektivität der Besteuerung. Verdeutlicht wird dies insbesondere anhand der in der Praxis feststellbaren willkürlichen Anwendung der Regelung gem. IAS 38 zu den Immateriellen Vermögenswerten.