

Discussion Paper No. 02-52

**Inwieweit eignen sich die  
International Accounting Standards  
für die steuerliche Gewinnermittlung?**

Christoph Spengel

**ZEW**

Zentrum für Europäische  
Wirtschaftsforschung GmbH

Centre for European  
Economic Research

Discussion Paper No. 02-52

**Inwieweit eignen sich die  
International Accounting Standards  
für die steuerliche Gewinnermittlung?**

Christoph Spengel

Download this ZEW Discussion Paper from our ftp server:

**<ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp0252.pdf>**

Die Discussion Papers dienen einer möglichst schnellen Verbreitung von neueren Forschungsarbeiten des ZEW. Die Beiträge liegen in alleiniger Verantwortung der Autoren und stellen nicht notwendigerweise die Meinung des ZEW dar.

---

Discussion Papers are intended to make results of ZEW research promptly available to other economists in order to encourage discussion and suggestions for revisions. The authors are solely responsible for the contents which do not necessarily represent the opinion of the ZEW.

## **Das Wichtigste in Kürze**

Zwischen den International Accounting Standards (IAS) und der Steuerpolitik der Europäischen Kommission zeichnet sich eine immer deutlichere Verbindung ab. Innerhalb der EU könnten IAS über die im Juni 2002 verabschiedete EU-Verordnung zur Harmonisierung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften und über die laufenden Initiativen der Europäischen Kommission zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage auf die steuerliche Gewinnermittlung einwirken. IAS kommen als Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung durchaus in Frage. Ein grundsätzlicher Widerspruch zu den Zielen der steuerlichen Gewinnermittlung ist nicht auszumachen. Die Überlegenheit von IAS gegenüber den nationalen handelsrechtlichen GoB als Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung basiert auf den übergeordneten Gesichtspunkten der Schaffung einer einheitlichen europäischen Steuerbasis. Werden IAS zum Ausgangspunkt der Gewinnermittlung gemacht, muss sich die Übernahme aber auf zweckmäßige Einzelregelungen beschränken. Insgesamt wäre die Gewinnermittlung stärker an Zahlungen auszurichten, was (wie bisher auch) de facto zu einer Eigenständigkeit der steuerlichen Gewinnermittlung führt. Gleichzeitig wären Beschränkungen des steuerlichen Verlustausgleichs aufzuheben. Ein Übergang zur steuerlichen Gewinnermittlung auf Basis von IAS oder anderer Grundlagen innerhalb der EU würde die Wettbewerbsposition deutscher Unternehmen tendenziell verbessern. Eine ausschließliche Angleichung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften kann das Steuergefälle innerhalb der EU aber nicht verringern. Dazu wären weitere Maßnahmen erforderlich, insbesondere eine Angleichung der Ertragsteuersätze.

## **Non-Technical Summary**

Within the EU the relation between financial and tax accounting will be significantly influenced by the regulation adopted in June 2002 that obliges all listed companies to prepare their consolidated accounts according to International Accounting Standards (IAS) rules as well as by the Commission's proposals for introducing a consolidated tax base. A linkage between IAS and tax accounting seems to be possible. Compared to national GAAP the advantage of IAS as an initial point for tax accounting derives from the advantages of the creation of a common tax base in the EU. However, the adoption of IAS has to be restricted to those standards that are convenient for tax purposes. Altogether, the determination of taxable profits should be linked more closely to the company's cash flows. As a result, tax accounting will become more independent from financial accounting. At the same time, restrictions of the carry back and carry forward of losses have to be abolished. If tax accounting was based on IAS German corporations would tend to improve their international tax position. However, an exclusive harmonisation of the tax base (taking IAS or other standards as an initial point) cannot alleviate the current EU-wide differences of effective company tax burdens. For this purpose, nominal tax rates on profits must converge additionally.

# **Inwieweit eignen sich die International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung?**

**Christoph Spengel**

Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) und Universität Mannheim

Juli 2002

ZEW Discussion Paper No. 02-52

## **Stichworte:**

Rechnungslegung, Steuerliche Gewinnermittlung, International Accounting Standards, Konzernbesteuerung, Steuerharmonisierung im EU-Binnenmarkt, Steuerbelastung

Universität Mannheim

Schloß

D-68131 Mannheim

Telefon: ++49 (0)621 / 181-1701, Fax: -1707

E-mail: [spengel@bwl.uni-mannheim.de](mailto:spengel@bwl.uni-mannheim.de)

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

## Gliederung

I	Fragestellung und Vorgehensweise.....	1
II	Ursachen des Einflusses der IAS auf die steuerliche Gewinnermittlung in der EU .....	2
1	EU-Verordnung zur Anwendung der IAS im Konzernabschluss .....	2
2	Vorschläge für eine konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage.....	5
III	Eignung der IAS als Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung .....	8
1	Zielsetzung der steuerlichen Gewinnermittlung .....	8
2	Konkretisierung der Gewinnermittlungsregeln.....	10
3	Beurteilung der IAS .....	12
4	Begrenztheit des Modells des ökonomischen Gewinns zur Ableitung von Bilanzierungs- und Bewertungsregeln .....	15
5	Folgerungen.....	17
IV	Konsequenzen einer IAS-basierten Gewinnermittlung für die Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften in der EU (und den USA) .....	18
1	Methodische Grundlagen der Quantifizierung der Steuerwirkungen.....	18
2	Veränderung der Steuerbelastung deutscher Unternehmen bei einem Übergang zur IAS-basierten Gewinnermittlung .....	20
3	Internationaler Steuerbelastungsvergleich bei nationaler Gewinnermittlung .....	24
4	Internationaler Steuerbelastungsvergleich bei IAS-basierter Gewinnermittlung.....	27
5	Folgerungen.....	29
V	Zusammenfassung in Thesen .....	32
	Literaturverzeichnis.....	34

## I Fragestellung und Vorgehensweise

Zwischen den International Accounting Standards (IAS), also internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen, und der Steuerpolitik der Europäischen Kommission zeichnet sich eine immer deutlichere Verbindung ab. Die anlässlich des Gipfels von Lissabon im Jahr 2000 verkündete strategische Zielsetzung der EU besteht darin, „die Union bis 2010 zum wettbewerbsfähigsten und dynamischsten wissensbasierten Wirtschaftsraum der Welt zu machen“. Innerhalb der Kommission wird es als selbstverständlich angesehen, dass sich die Steuerpolitik dieser ehrgeizigen Zielsetzung unterordnet.<sup>1</sup> Aus politischen Gründen und vor allem aufgrund des EG-rechtlich verankerten Subsidiaritätsprinzips (Art. 5 EGV), das den Mitgliedstaaten grundsätzlich ihre Steuerautonomie belässt, besteht der aktuelle Beitrag der Steuerpolitik nicht in Initiativen zur Angleichung der Steuersätze, der Steuerarten oder der Körperschaftsteuersysteme, sondern in Maßnahmen, die eine Harmonisierung – zumindest aber eine stärkere Koordination – der steuerlichen Gewinnermittlung bezwecken. Aus der Perspektive des europäischen Binnenmarktes verspricht man sich hiervon folgende Vorteile:<sup>2</sup>

- Erhöhte *Transparenz* der steuerlichen Gewinnermittlung;
- Möglichkeit zur *EU-einheitlichen Fortentwicklung* der Steuerbemessungsgrundlage;
- Verminderung steuerlicher „*compliance costs*“ aus Koexistenz von 15 Regelungen;
- Abbau von *Behinderungen* im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit (z. B. grenzüberschreitende Saldierung von Gewinnen und Verlusten);
- Lösung von *Verrechnungspreisproblemen* innerhalb der EU;
- Vereinfachung grenzüberschreitender *Umstrukturierungen*;
- Vermeidung vieler *Doppelbesteuerungssachverhalte*;
- Beseitigung zahlreicher *Diskriminierungen und Beschränkungen*.

Da konkrete Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die IAS als Ausgangspunkt für ein koordiniertes Gewinnermittlungsrecht herangezogen werden könnten, befasst sich dieser Beitrag näher mit den damit verbundenen Implikationen. Insgesamt ergeben sich drei Fragestellungen. In einem ersten Schritt werden gewissermaßen rückblickend die Hintergründe des potenziellen Einflusses der IAS für die steuerliche Gewinnermittlung in der EU aufgezeigt (Punkt

---

<sup>1</sup> Vgl. *Europäische Kommission* (2001a).

<sup>2</sup> Vgl. *Europäische Kommission* (2001b), S. 18.

II). Sofern die IAS als Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung in Frage kommen sollten, ist zweitens nach ihrer diesbezüglichen Eignung zu fragen, was anhand der Ziele der steuerlichen Gewinnermittlung zu beantworten ist (Punkt III). Drittens werden anhand eines konkreten internationalen Steuerbelastungsvergleichs die Konsequenzen einer IAS-basierten Gewinnermittlung für die Steuerbelastung von Unternehmen untersucht. Dabei ist auch der Frage nachzugehen, inwieweit eine ausschließliche Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen in der Lage ist, das zwischenstaatliche Steuergefälle in der EU wirksam zu vermindern (Punkt IV). Die Ergebnisse werden abschließend in Thesen zusammengefasst (Punkt V).

## **II Ursachen des Einflusses der IAS auf die steuerliche Gewinnermittlung in der EU**

### **1 EU-Verordnung zur Anwendung der IAS im Konzernabschluss**

Fragt man nach den Hintergründen des potenziellen Einflusses der IAS auf die steuerliche Gewinnermittlung, ist zunächst die EU-Verordnung zu erwähnen, die ab 2005 (bzw. ab 2007, sofern bisher bereits nach US-GAAP bilanziert wird) EU-Muttergesellschaften zur Aufstellung von Konzernabschlüssen nach den IAS verpflichtet.<sup>3</sup> Dazu werden die 4. und die 7. EG-Richtlinie an die IAS angepasst.<sup>4</sup> In diesem Zusammenhang empfiehlt die Kommission den Mitgliedstaaten ausdrücklich, eine Anwendung von IAS auch im Konzernabschluss nicht börsennotierter Muttergesellschaften sowie in handelsrechtlichen Einzelabschlüssen vorzusehen.

Da die EU-Verordnung zunächst nur die handelsrechtlichen Abschlüsse berührt, besteht zwischen den IAS und der steuerlichen Gewinnermittlung allenfalls ein mittelbarer Zusammenhang. Damit es zur Angleichung der steuerlichen Gewinnermittlung kommt, müssten erstens die IAS nicht nur in allen Mitgliedstaaten Eingang in den Einzelabschluss finden, sondern das Ergebnis der Handelsbilanz müsste zweitens darüber hinaus uneingeschränkt maßgeblich für die Steuerbilanz sein. Betrachtet man die konkreten Verbindungen zwischen Handels- und Steuerbilanz in den Mitgliedstaaten (Abbildung 1),<sup>5</sup> sind die Erfolgsaussichten eher gering.

<sup>3</sup> Vgl. Vorschlag einer Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze, KOM(2001) 80 endg., BR-Drs. 197/01 v. 5. 3. 2001. Dazu *Göthel* (2001), S. 2057-2061; *Luttermann* (2000), S. 1318-1324. Der Vorschlag wurde am 12. 3. 2002 vom Parlament und am 7. 6. 2002 vom Ministerrat angenommen. Zur Verordnung vgl. *Busse von Colbe* (2002).

<sup>4</sup> Vgl. *Busse von Colbe* (2001), S. 199-205.

<sup>5</sup> Zur Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips in der EU vgl. *Jacobs* (2002a), S. 104-112; *Eberhartinger* (2000), S. 162-192, 214-219; *Hölscher* (1999), S. 303-307.

Abb. 1: Vergleich ausgewählter steuerlicher Gewinnermittlungsvorschriften in der EU

	AU	BE	DE	FI	FR	GE	GR	IR	IT	LU	NL	PO	SP	SW	UK
<b>Maßgeblichkeit Handels für Steuerbilanz</b>	Ja	Ja	N	Ja	Ja	Ja	Ja	N	Ja	Ja	N	Ja	Ja	Ja	N
<b>Abschreibung Maschinen</b> L = Linear D = Degressiv	L -	L D	- D	- D	L D	L D	L D	L -	L -	L D	L -	L D	L D	L D	- D
<b>Vorräte (Bewertungs vereinfachung)</b> D = Durchschnitt F = FiFo L = LiFo	D F L	D F L	D F -	- F -	D F -	D - L	D F L	D F -	D F L	D F L	D F -	D F L	D F L	- F -	D F -
<b>Altersversorgung</b> PF = Pensionsfonds/kasse PR = Pensionsrückstellung	PF PR	PF -	PF -	PF -	PF -	PF PR	PF -	PF -	PF -	PF PR	PF PR	PF -	PF -	PF PR	PF -
<b>Verlustabzug</b> R = Rücktrag (Jahre) V = Vortrag (Jahre)	- ∞	- ∞	- 5	- 10	3 5	1 ∞	- 5	3 ∞	- 5	- ∞	3 ∞	- 6	- 10	- ∞	1 ∞

Entgegen einer weit verbreiteten Auffassung besteht in den meisten Ländern zwar eine mehr oder weniger stark ausgeprägte Verknüpfung zwischen Handels- und Steuerbilanz, so dass bei einer Übernahme der IAS in den Einzelabschluss Rückwirkungen auf die steuerliche Gewinnermittlung durchaus zu erwarten sind. Besonderheiten bestehen aber im angelsächsischen Rechtskreis, der durch originäre steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften gekennzeichnet ist. Zudem sind bei den einzelnen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften große Unterschiede festzustellen. Materiell am bedeutsamsten sind die Regelungen zur Anlageabschreibung, Vorratsbewertung, betrieblichen Altersversorgung sowie zum gesamten Rückstellungsbereich, die in Abbildung 1 allerdings nicht wiedergegeben sind. Hinzu kommen unterschiedliche Verlustabzugsvorschriften. Aufgrund dieser Detailunterschiede und den zahlreichen Wahlrechten in den einzelnen Mitgliedstaaten ist selbst bei einer Übernahme der IAS in den Einzelabschluss ohne eine weitergehende Harmonisierung nicht davon auszugehen, dass es zu einer Angleichung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen kommt.

Vielmehr denken gerade Mitgliedstaaten mit einer sehr weitreichenden Maßgeblichkeit wie Deutschland im Fall der Übernahme von IAS in den Einzelabschluss über eine Abschaffung des Maßgeblichkeitsprinzips nach. Die Gründe hierfür sind auf zwei Ebenen angesiedelt: Zum einen wird eine mangelnde Übereinstimmung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze mit den Zielen des handelsrechtlichen Jahresabschlusses<sup>6</sup> angeführt, zum anderen ein Konflikt

<sup>6</sup> Vgl. z. B. Euler (2002), S. 875-880.

mit den Zielen der steuerlichen Gewinnermittlung konstatiert.<sup>7</sup> Eine Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips ist allerdings nicht zwingend. So können Divergenzen zwischen dem informationsorientierten IAS-Abschluss und dem der Kapitalerhaltung<sup>8</sup> verpflichteten Jahresabschluss durch spezielle Ausschüttungsregeln beseitigt werden, die eine Sicherung und Erhaltung des Mindestkapitals gewährleisten. In Betracht zu ziehen sind bspw. Überleitungsrechnungen („Mehr-Weniger-Rechnungen“), um zur Ausschüttungsbilanz zu gelangen.<sup>9</sup> Der Zielkonflikt zwischen Handels- bzw. Ausschüttungsbilanz und Steuerbilanz lässt sich ebenfalls durch Modifikationen der Ausgangsgröße auflösen. Technisch kommen hierfür entweder, wie bisher schon, Durchbrechungen der Maßgeblichkeit in Frage, oder steuerliche Umperiodisierungen durch „Mehr-Weniger-Rechnungen“, wie sie bspw. in Großbritannien anzutreffen sind.<sup>10</sup> Der Umfang dieser steuerlicher Modifikationen hat sich an den Zielen der steuerlichen Gewinnermittlung zu orientieren. Auf diese Frage wird in Gliederungspunkt III eingegangen.

Weitere Bedenken gegen die Übernahme der IAS für steuerliche Zwecke über den Umweg der EU-Verordnung liegen darin begründet, dass den IAS möglicherweise der Rechtsnormcharakter fehlt, damit sie unter anderem für Zwecke der Besteuerung revisibel sind und der richterlichen Kontrolle unterliegen.<sup>11</sup> Sofern die Europäische Kommission die Regelungskompetenz an einen privatwirtschaftlichen Standardsetter wie das IASC abgibt, wäre diese Voraussetzung nicht erfüllt. Nach derzeitigem Kenntnisstand sind solche Befürchtungen unbegründet. So stellt die geplante Verpflichtung bzw. Option zur Übernahme der IAS auf dem Verordnungswege eine rechtsverbindliche Maßnahme des sekundären Gemeinschaftsrechts dar, womit insoweit zweifelsohne eine Rechtsgrundlage gegeben ist. Zudem ist keine dynamische Generalverweisung bzw. pauschale Bezugnahme auf die IAS vorgesehen, da sich die Verordnung ausdrücklich auf im Anhang aufgelistete Standards beschränkt. Schließlich soll

<sup>7</sup> Vgl. z. B. *Ballwieser* (2001a), S. 164; *Havermann* (2001), S. S99; *Heydt* (2001), S. 381-382; *Kort* (2001), S. 60; *Krawitz* (2001), S. 744; *Pellens / Gassen* (2001), S. 139; *Fülbier / Gassen* (1999), S. 1513.

<sup>8</sup> Kapitalerhaltung ist ein EG-rechtlich verankerter Grundsatz. Vgl. *Schön* (2001), S. S76-S77; *ders.* (2000), S. 710.

<sup>9</sup> Vgl. *Kahle* (2002c), S. 702-704; *Böcking* (2001), S. 1435-1439; *Havermann* (2001), S. S98-S99; *Ernst* (2000), S. 47; *Herzig / Dautzenberg* (1998), S. 36. A. A. *Hommelhoff* (2000), S. 155-156; *Schön* (2000), S. 739, die aus Praktikabilitätsgründen getrennte Informations- und Ausschüttungsbilanzen fordern. Letztlich handelt es sich um eine Wertungsfrage, denn in zahlreichen Ländern – darunter drei EU-Mitgliedstaaten (Frankreich, Italien und die Niederlande) – basieren die nationalen Regelungen bereits auf IAS. Vgl. *Ballwieser* (2001b), S. 643 m. w. N.

<sup>10</sup> Im Grundsatz wohl gl. A. *Schön* (2001), S. S79. Zur Vorgehensweise in Großbritannien vgl. *Göbes* (1996), S. 37-159. In Großbritannien gibt es darüber hinaus zunehmend Befürworter einer steuerlichen Gewinnermittlung auf Basis der handelsrechtlichen Grundlage. Vgl. *Macdonald* (2002); *Gammie* (2001), S. 240.

<sup>11</sup> Vgl. zur Bedeutung des Rechtsnormcharakters *Herzig* (2000), S. 115-116; *Kahle* (1997), S. 331; *Schreiber* (1997), S. 507.

die Übernahme der IAS durch ein öffentliches Überwachungsverfahren rechtskräftig abgesichert werden. Vor der Annahme eines Standards wird im Rahmen des sogenannten Komiteologie-Verfahrens durch die Kommission unter Mitwirkung eines Regelungsausschusses die Übereinstimmung des Standards mit der Bilanzrichtlinie geprüft und seine Zweckmäßigkeit für die Rechnungslegung in der EU bewertet. Der Regelungsausschuss umfasst Vertreter aller Mitgliedstaaten unter Vorsitz eines Kommissionsvertreters.<sup>12</sup> Die Kommission behält sich unter Beteiligung der zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten somit das Recht vor, alle neuen oder Änderungen bereits angenommener Standards zu prüfen und gegebenenfalls zurückzuweisen. Von einer dynamischen Verweisung sowie einer Delegation der Gesetzgebungskompetenz und Überwachung an ein privatwirtschaftliches Gremium kann somit nicht die Rede sein. Allerdings bestehen unter Juristen nach wie Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der EU-Verordnung,<sup>13</sup> so dass die weitere Entwicklung insbesondere hinsichtlich der Funktionen und Befugnisse des Regelungsausschusses abzuwarten bleibt.

## 2 Vorschläge für eine konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage

Ein zweites Einfallstor der IAS liegt in den Vorschlägen der EU-Kommission zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage, die im Oktober 2001 vorgestellt<sup>14</sup> und anlässlich der EU-Unternehmenssteuerkonferenz im April 2002 in Brüssel konstruktiv diskutiert wurden.<sup>15</sup> Eine konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage verspricht Vorteile bei der Aufteilung von Gewinnen multinationaler Unternehmen, die aus der Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter resultierten. In integrierten Unternehmen können diese Gewinne i. d. R. nicht nach Maßgabe transaktionsbezogener Verrechnungspreise auf die beteiligten Unternehmensteile aufgeteilt werden, da in diesen Fällen entweder (mangels Markt) der Grundsatz des Fremdvergleichs („arm’s length principle“) versagt oder Transaktionen von vornherein aufgrund einer prozessorientierten Organisationsstruktur nicht vollstän-

<sup>12</sup> Vgl. KOM(2001) 80 endg., BR-Drs. 197/01 v. 5. 3. 2001, Ziffer 3.3. Vgl. dazu *Ekkenga* (2001), S. 2368-2369; *Ernst* (2001), S. 823-825; *Luttermann* (2001), S. 267-269.

<sup>13</sup> Keine verfassungsrechtlichen Bedenken haben *Ekkenga* (2001), S. 2369; *Heintzen* (2001a), S. 825-829. Zweifel äußern *Schmidt* (2002), S. 180; *Hommelhoff / Schwab* (2001), S. 707-710, 714-716. Davon zu unterscheiden ist die Diskussion zur Verfassungsmäßigkeit von § 292 a Abs. 2 Nr. 2 a HGB, der mit Inkrafttreten der EU-Verordnung im Jahr 2005 von dieser abgelöst wird. Die Verfassungskonformität bejaht *Heintzen* (2001b), S. 151-153; *ders.* (1999), S. 1050-1054. Dagegen *Kirchhof* (2000), S. 687-691.

<sup>14</sup> Vgl. *Europäische Kommission* (2001b), S. 19. Siehe ausführlicher: *European Commission* (2002), S. 373-383.

<sup>15</sup> Hinweise über den Fortgang der Diskussion finden sich auf den Webseiten der EU Kommission. Vgl. unter der Fundstelle [http://www.europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/index.htm](http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/index.htm).

dig nachvollziehbar sind.<sup>16</sup> Von einer konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage verspricht man sich neben dem sofortigen Verlustausgleich im Wege der Saldierung der Einzelergebnisse insbesondere eine Lösung des Verrechnungspreisproblems.

Zur Diskussion werden vier Alternativen gestellt: „Home State Taxation“, „Common (Consolidated) Base“, „European Union Company Income Tax (EUCIT)“ sowie „Harmonised Tax Base“. Unabhängig vom konkreten Ansatz wird der steuerpflichtige Gewinn einer Gesellschaft in drei Schritten berechnet: Zunächst ermitteln die Konzerngesellschaften ihre Gewinne separat nach einheitlichen Vorschriften. Anschließend werden die Einzelgewinne zum konsolidierten Ergebnis zusammengefasst. Aufgrund dieser rein additiven Zusammenfassung der Einzelergebnisse handelt es sich nicht um eine konsolidierte Gewinnermittlung im strengen Sinne, da es bspw. beim Ausweis und der Besteuerung von Zwischenerfolgen bleibt. In einem abschließenden dritten Schritt wird der konsolidierte Gesamterfolg über (noch nicht abschließend festgelegte) Schlüsselgrößen auf die Tochtergesellschaften in den einzelnen Ländern verteilt. Die Kompetenz der Mitgliedstaaten zur Festlegung der Körperschaftsteuersätze bleibt unangetastet. Deshalb ergibt sich die Steuerschuld in jedem Sitzstaat einer oder mehrerer Tochtergesellschaften durch Anwendung des nationalen Steuersatzes auf die zugewiesenen Gewinnanteile. Die wesentlichen Unterschiede zwischen diesen vier Ansätzen liegen in den für die Konsolidierung zur Anwendung kommenden Gewinnermittlungsvorschriften.

- *Home State Taxation*:<sup>17</sup> Die „Home State Taxation“ ist der am weitesten ausgereifte Vorschlag. Er sieht eine Option für eine konsolidierte Gewinnermittlung von EU-Muttergesellschaften und ihren in der EU ansässigen Tochtergesellschaften nach den Regelungen des Sitzstaats der Muttergesellschaft vor. Konkret bedeutet dies, dass einerseits alle Tochtergesellschaften der gleichen Muttergesellschaft unabhängig von ihrem Ansässigkeitsstaat den Gewinn nach einheitlichen Regeln des Sitzstaates der Muttergesellschaft ermitteln. So würden alle Tochtergesellschaften einer Muttergesellschaft mit Sitz in Deutschland ihren Gewinn nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften ermitteln, auch wenn sie in Frankreich oder Großbritannien ansässig wären. Andererseits ist es möglich, dass im gleichen Land ansässige Tochtergesellschaften von Muttergesellschaften mit Sitz in verschiedenen Mitgliedstaaten ihre Gewinne nach unterschiedlichen Regeln ermitteln. Theoretisch ist es somit denkbar, dass für Tochtergesellschaften, die in Deutschland domizilieren, je nach Sitzstaat der Muttergesellschaft 15 unterschiedliche

<sup>16</sup> Vgl. *Oestreicher* (2000), S. 110-116. Siehe auch *Schreiber / Rogall* (2002), Sp. 790, 794-795.

<sup>17</sup> Vgl. *Lodin / Gammie* (2001).

Gewinnermittlungsregeln zur Anwendung kämen. Aufgrund dieser optionalen Anwendung bestehender Gewinnermittlungsvorschriften wird „Home State Taxation“ auch von seinen Protagonisten allenfalls als Übergangslösung bis zu einer endgültigen Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen angesehen. Vor dem Hintergrund des Subsidiaritätsprinzips (Art. 5 EGV) stellt die Optionslösung aber gleichzeitig einen Vorteil dar, da das System ohne Harmonisierungsmaßnahmen auskommt. „Home State Taxation“ könnte sich deshalb als Pilotkonzept bspw. im Zusammenhang mit den 2004 in Kraft tretenden Vorschriften für die Europa-AG (Societas Europaea - SE)<sup>18</sup> anbieten, um die Vor- und Nachteile einer (auf die EU beschränkten!) konsolidierten Gewinnermittlung zu erproben.

- *Common (Consolidated) Base*: Dieser insbesondere von Wirtschaftsverbänden wie UNICE favorisierte Vorschlag sieht für die Zwecke der Ergebniskonsolidierung einheitliche, harmonisierte Gewinnermittlungsvorschriften vor, die neben die einzelstaatlichen Regelungen treten. Es ergäben sich somit unterschiedliche Gewinnermittlungsregeln für konzerngebundene (Common Base) und konzernungebundene, in der Regel kleinere Gesellschaften mit nationalem Betätigungsfeld (nationale Vorschriften).
- *European Union Company Income Tax (EUCIT)*:<sup>19</sup> EUCIT ist ein zukunftsweisendes Modell für eine europäische Körperschaftsteuer, das ebenfalls eine fakultative oder obligatorische Ergebniskonsolidierung für multinationale Unternehmen vorsieht. Vom „Common Base“-Ansatz unterscheidet sich die Konsolidierung bei EUCIT nur durch die Steuerverwaltung und Steuerertragshoheit.
- *Harmonised Tax Base*: Während die ersten drei Alternativen exklusiv für grenzüberschreitende Konzerne gelten, sieht die vierte Alternative eine rechtsformübergreifende Harmonisierung der nationalen Gewinnermittlungsvorschriften vor, weshalb hiervon auch rein national tätige Unternehmen betroffen wären. Die „Harmonised Tax Base“ liefert gleichzeitig die Grundlage zur Ermittlung der „konsolidierten“ Bemessungsgrundlage.

Die Verbindung der skizzierten Kommissionsvorschläge zu den IAS besteht darin, dass die IAS nach Ansicht der Kommission als Ausgangspunkt für die Common (Consolidated) Base sowie für die Harmonised Tax Base in Frage kommen.<sup>20</sup> Aus Vereinfachungsgründen bietet sich die in der EU-Verordnung angelegte Verbindung zwischen „financial“ und „tax accounting“ geradezu an.

<sup>18</sup> Vgl. *Jacobs* (2002a), S. 186-189 m. w. N.

<sup>19</sup> Vgl. *Plasschaert* (2001).

<sup>20</sup> Vgl. *European Commission* (2002), S. 463.

Kommt es durch diese Vorschläge zu einer Harmonisierung der Gewinnermittlung, müsste diese langfristig für alle Unternehmen erfolgen, um eine einheitliche Steuerbemessung zu gewährleisten. Dies entspricht dem Modell der Harmonised Tax Base.<sup>21</sup> Da in diesem Fall die Rechtsgrundlage eine EG-(Gewinnermittlungs-)Richtlinie (Art. 94 EGV) wäre, ist dieser Ansatz auch besser als die EU-Verordnung geeignet, die IAS der steuerlichen Gewinnermittlung zugrunde zu legen. Denn durch die Schaffung eines originären steuerlichen Gewinnermittlungsrechts in der EU könnte die Diskussion um die (mangelnde) Rechtsgrundlage der EU-Verordnung entfallen,<sup>22</sup> die als störend empfundenen Rückwirkungen auf die Handelsbilanz träten nicht auf und ein Festhalten am (ohnehin nur noch formal existierenden) Maßgeblichkeitsprinzip wäre nicht weiter notwendig. Zudem könnten in einer Gewinnermittlungsrichtlinie IAS auch modifiziert werden, was im Rahmen der EU-Verordnung nicht möglich ist.<sup>23</sup>

### III Eignung der IAS als Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung

#### 1 Zielsetzung der steuerlichen Gewinnermittlung

Sofern IAS als Ausgangspunkt für eine harmonisierte Bemessungsgrundlage in der EU herangezogen werden sollen, setzt dies voraus, dass sie mit den Zielen der steuerlichen Gewinnermittlung in Einklang stehen. Danach soll eine gleichmäßige und leistungsgerechte Besteuerung gewährleistet werden, die insbesondere eine formale Gleichbehandlung der Einkunftsarten einschließt. Die Gleichbehandlung der Einkunftsarten sieht auch der Karlsruher Entwurf eines Einkommensteuergesetzes vor.<sup>24</sup> Maßgröße steuerlicher Leistungsfähigkeit ist das in einer Periode erzielte Einkommen, das unter Berücksichtigung der Tatbestandsmäßigkeit und Rechtssicherheit für alle Steuerpflichtigen nach einheitlichen, objektivierten und willkürfreien Regeln ermittelt wird.<sup>25</sup>

Das grundsätzliche Problem des Leistungsfähigkeitsprinzips liegt darin, dass sein Inhalt zu unbestimmt ist, um präzise Regeln für die Einkommensermittlung vorzugeben. Dies gilt bereits für das Steuerbilanzrecht, wenn die Frage der Gleichbehandlung der Einkunftsarten aus-

<sup>21</sup> Vgl. *Schreiber* (2002), S. 113-114.

<sup>22</sup> EG-Richtlinien sind als förmliche Rechtsquellen verfassungsrechtlich anerkannt. Vgl. *Kirchhof* (2000), S. 684.

<sup>23</sup> Die EU-Verordnung sieht nur die Annahme oder Zurückweisung von IAS vor. Vgl. oben Gliederungspunkt II 1. Für eine Verordnung aus Gründen der Flexibilität aber *Schön* (2000), S. 736-737.

<sup>24</sup> Vgl. *Kirchhof* (2002), S. 10. Der Gedanke der Gleichbehandlung der Einkunftsarten findet sich auch in den Thesen der sog. *Bareis-Kommission* (1995) oder in den *Brühler Empfehlungen* (1999).

<sup>25</sup> Vgl. *Jacobs* (1971), S. 24-27.

geklammert wird.<sup>26</sup> In besonderem Maße ist allerdings der Einkünfte dualismus angesprochen, wonach das Einkommen entweder als Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich oder als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln ist. Dieses Problem ist kein spezifisch deutsches. So wenden z. B. auch die USA die Überschussrechnung („cash method“) und den Vermögensvergleich („accrual method“) nebeneinander an.<sup>27</sup>

Mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip sind unterschiedliche Einkommensermittlungsmethoden nicht zu vereinbaren. Es ist deshalb eine Wertentscheidung darüber zu treffen, ob ein Vermögensvergleich oder eine Einnahmenüberschussrechnung mit Wirkung für alle Steuerpflichtigen vorzuziehen ist. Da aus Gründen der Einfachheit und der Praktikabilität einerseits ein Vermögensvergleich nicht für alle Steuerpflichtigen in Frage kommt, andererseits zur Erhaltung des Anfangsvermögens aber auch nicht vollständig auf eine Periodisierung verzichtet werden kann,<sup>28</sup> könnte ein tragfähiger Kompromiss darin liegen, bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich die Periodisierungen einzuschränken und statt dessen eine stärkere Ausrichtung an Zahlungen vorzusehen, um somit eine Annäherung an die Einnahmenüberschussrechnung zu erreichen.<sup>29</sup> Die stärkere Zahlungsorientierung, die auch der Karlsruher Entwurf vorsieht,<sup>30</sup> trägt neben der Einfachheit und Praktikabilität gleichzeitig der Objektivierung und Willkürfreiheit bei der Einkommensermittlung Rechnung.

Mit der Entscheidung für die Besteuerung des (periodisierten) Einkommens wird eine Entscheidung gegen eine konsumorientierte Besteuerung getroffen, bei der sich der Gewinn nach dem Zahlungssaldo einer Periode bestimmt, was u. a. eine Sofortabschreibung sämtlicher abnutzbarer wie auch nichtabnutzbarer Wirtschaftsgüter nach sich ziehen würde.<sup>31</sup> Diese weitreichenden Implikationen einer Sofortabschreibung von Investitionsausgaben werden von ihren Befürwortern nicht immer erkannt.<sup>32</sup> Andererseits schließt der Verzicht auf eine reine

<sup>26</sup> Vgl. *Hennrichs* (2001), S. 307-328.

<sup>27</sup> Vgl. *Kadel* (2001), S. 420-424.

<sup>28</sup> Vgl. *Schneider* (1997), S. 263.

<sup>29</sup> Zustimmung *Tipke* (2002), S. 164; *Steck* (2002), S. 492-493; *Erle* (2000), S. 187; *Lauth* (2000), S. 1371; *Weber-Grellet* (1998), S. 1348-1349; *Wagner* (1997), S. 519.

<sup>30</sup> Vgl. *Bareis* (2002), S. 140-142; *Scheffler* (2001a), S. 904-914.

<sup>31</sup> Vgl. *Wagner* (1999), S. 15-35. Die Entscheidung für oder gegen das Einkommen oder den Konsum als Maßgröße steuerlicher Leistungsfähigkeit ist letztlich ein Werturteil, das auf ethischen Begründungen beruht, die nicht als richtig oder falsch angesehen werden können. Vgl. *Siegel* (2000), S. 737; *Homburg* (2000), S. 226-227; *Schreiber / Stellpflug* (1999), S. 189-190; *Schwinger* (1994), S. 45.

<sup>32</sup> Vgl. z. B. *Tipke* (2002), der sich auf S. 150 (aus Gründen der praktischen Umsetzbarkeit) gegen eine konsumorientierte Einkommensteuer ausspricht, auf S. 164-165 dagegen (aus Gründen der Gleichbehandlung der Einkunftsarten) für eine strikt zahlungsstrombasierte Gewinnermittlung plädiert. Zu den grundlegenden Unterschieden zwischen der Cash-flow-Steuer und der Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG vgl. *Schneider* (1997), S. 263.

zahlungsorientierte Gewinnermittlung mit Blick auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitseinkommen), bei deren Ermittlung Zahlungen nicht periodisiert werden, eine Belastungsgleichheit sämtlicher Einkunftsarten aus.<sup>33</sup> Der Einkünftepluralismus wird deshalb nicht vollständig beseitigt.<sup>34</sup>

## 2 Konkretisierung der Gewinnermittlungsregeln

Eine Annäherung der derzeitigen steuerlichen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich an die Einnahmenüberschussrechnung kann nur pragmatisch erfolgen. Objektivierung und Willkürfreiheit verlangen neben der Beachtung des Grundsatzes der Einzelbewertung und -erfassung den Ersatz von Wahlrechten und Ermessensspielräumen durch verbindliche Vorgaben für den Bilanzansatz und die Bewertung. Des Weiteren wären subventionelle Steuervergünstigungen im Rahmen der Gewinnermittlung (z. B. Sonderabschreibungen und steuerfreie Rücklagen) aus der Bemessungsgrundlage zu eliminieren,<sup>35</sup> so dass für Zwecke einer intendierten Wirtschaftslenkung und -förderung ausschließlich Tarifiermächtigungen oder an die Steuerschuld anknüpfende Maßnahmen (z. B. Zuschüsse, Zulagen oder „tax credits“) in Frage kommen. Im internationalen Bereich ist dieses Vorgehen weit verbreitet,<sup>36</sup> weshalb genügend Gestaltungsspielraum für eine autonome nationale Steuerpolitik verbliebe.<sup>37</sup>

Für den Zeitpunkt des Gewinnausweises sowie für den Ansatz und die Bewertung von Wirtschaftsgütern haben der Inhalt und die Reichweite des Realisationsprinzips zentrale Bedeutung. Das Realisationsprinzip kann als zentraler Periodisierungsgrundsatz beibehalten werden, allerdings ist aus Gründen der bezweckten Gleichbehandlung der Einkunftsarten der Realisationszeitpunkt stärker am Zahlungszeitpunkt auszurichten. Zur Vermeidung von Manipulationen durch bewußte Periodenverschiebungen scheidet eine strikte Zahlungsrechnung aber aus. Der Ausweis von Ertrag und Aufwand und somit von Gewinn setzt vielmehr neben dem Zahlungsmittelzufluss bzw. -abfluss voraus, dass damit verbundene Markttransaktionen erfolgt sind. Als unmittelbare Folge einer so verstandenen Realisationsrechnung resultiert die Aktivierung von Beständen, da im Vorratsvermögen gebundene Aufwendungen wie z. B. Materialkosten noch nicht zu einer Marktleistungsabgabe geführt haben. Mit Blick auf das Vorratsvermögen gehen die Periodisierungen somit über jene hinaus, die bspw. die Über-

<sup>33</sup> Vgl. *Knoll* (2001), S. 335-339; *Wagner* (2000), S. 432-437.

<sup>34</sup> Vgl. *Schreiber* (2002), S. 109-111.

<sup>35</sup> Vgl. *Scheffler* (2001b), S. 153.

<sup>36</sup> Vgl. die Nachweise für die EU bei *Jacobs* (2002a), S. 133-138.

<sup>37</sup> So auch *Bravenec* (2000), S. 455.

schussrechnung des § 4 Abs. 3 EStG vorsieht. Im Schrifttum spricht man deshalb auch von einer vereinfachten Vermögensrechnung.<sup>38</sup> Die stärkere Orientierung an Zahlungen im Rahmen der vereinfachten Vermögensrechnung bedingt ferner, dass in der Bilanz nur entgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter und Verbindlichkeiten angesetzt werden. Auf den gewinnwirksamen Ansatz von Forderungen<sup>39</sup> und die Passivierung von Rückstellungen müsste dagegen genau so verzichtet werden wie auf die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten.<sup>40</sup>

Auch für die Bewertung ergeben sich in einer stärker zahlungsorientierten Rechnung Konsequenzen. Zentrale Bewertungsmaßstäbe sind die Anschaffungskosten und die Herstellungskosten. Zur Gleichbehandlung von Anschaffungs- und Herstellungsvorgängen einerseits – Anschaffungskosten enthalten regelmäßig Gemeinkosten des Veräußeres –<sup>41</sup> und zur Gewährleistung der Erfolgsneutralität des Herstellungsvorgangs bis zum Zeitpunkt der Marktleistungsabgabe andererseits sind den Herstellungskosten die Vollkosten zugrunde zu legen. Lediglich die Aktivierung von verwaltungsbezogenen Gemeinkosten, sog. „production overheads“, hat zu unterbleiben.<sup>42</sup> Die Anschaffungs- und Herstellungskosten aktivierter Wirtschaftsgüter sind nach normierten Verfahren über vorzugebende Nutzungsdauern abzuschreiben. Objektivierungsprobleme sprechen hierbei für die lineare Abschreibung.<sup>43</sup> Im Vorratsvermögen sind aus Praktikabilitätsgründen Bewertungsvereinfachungen zuzulassen.<sup>44</sup>

In einer vereinfachten Vermögensrechnung ist für das Imparitätsprinzip, das seinen Ausdruck in der antizipativen Berücksichtigung von Verlusten durch Teilwertabschreibungen und Drohverlustrückstellungen findet, kein Raum, da es eine gleichmäßige Besteuerung der Einkunftsarten verhindert. Zudem dient das Vorsichtsprinzip dem Gläubigerschutz, der ausschließlich für die Handelsbilanz, nicht aber für die Steuerbilanz bedeutsam ist.<sup>45</sup> Um zu gewährleisten, dass sich der Fiskus in gleichem Maße an Verlusten und Gewinnen beteiligt, kann auf das Imparitätsprinzip sowie die eingeschränkten Möglichkeiten zur Bildung von

<sup>38</sup> Vgl. grundlegend *Schneider* (1997), S. 273-285, 334-338. Zustimmung *Kahle* (2002a), S. 186; *Schreiber* (2002), S. 108.

<sup>39</sup> Forderungen werden bis zum Zahlungseingang mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert. Vgl. *Schneider* (1997), S. 280.

<sup>40</sup> Siehe auch *Weber-Grellet* (1998), S. 1348. Einschränkungen bei der Aktivierung von Forderungen und bei der Passivierung von Rückstellungen fördern nicht nur die Gleichbehandlung der Einkunftsarten, sondern schließen auch Korrespondenzlücken im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung. Dazu *Wagner* (1998), S. 66.

<sup>41</sup> Vgl. *Scheffler* (2001a), S. 907.

<sup>42</sup> Vgl. *Schneider* (1997), S. 295. Beschäftigungsunabhängige Gemeinkosten sind ebenfalls nicht einzubeziehen. Vgl. *Bareis* (2002), S. 140.

<sup>43</sup> Vgl. *Schneider* (1997), S. 277 sowie S. 131-135.

<sup>44</sup> Vgl. *Schneider* (1997), S. 287-294.

Risikokapital<sup>46</sup> als Verlustpuffer bspw. durch Passivierung von Verbindlichkeitsrückstellungen aber nur unter der Voraussetzung verzichtet werden, dass ein zeitlich uneingeschränkter verzinslicher Verlustausgleich eingeführt wird.<sup>47</sup> Der Verbesserung der steuerlichen Verlustausgleichsmodalitäten kommt deshalb eine Schlüsselfunktion zu, wenn Periodisierungen eingeschränkt werden sollen.

Der Karlsruher Entwurf eines Einkommensteuergesetzes orientiert sich mit Ausnahme der Herstellungskostenermittlung<sup>48</sup> ebenfalls an den skizzierten Grundzügen einer vereinfachten Vermögensrechnung. Gleichzeitig soll allerdings der Verlustrücktrag abgeschafft und der Verlustvortrag auf fünf Jahre begrenzt werden.<sup>49</sup> Diese Beschränkungen des Verlustausgleichs widersprechen jedoch den Einschränkungen bei der Verlustvorsorge im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung;<sup>50</sup> es müsste insoweit beim Imparitätsprinzip und einer vorsichtigen Gewinnermittlung bleiben.

### 3 Beurteilung der IAS

Gemessen an den skizzierten Zielen, Maßstäben und Eckpfeilern kommen die IAS durchaus als Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung in Frage. Denn analog zum geltenden Recht wird der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, so dass kein grundsätzlicher Konflikt besteht. Letztendlich muss es Wertentscheidungen überlassen bleiben, GoB oder IAS der steuerlichen Gewinnermittlung zugrunde zu legen. Denn aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip lassen sich keine konkreten Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze ableiten.<sup>51</sup> Dies gilt gleichermaßen für das Konzept der vereinfachten Vermögensrechnung.

Auch wenn das primäre Ziel der IAS in der Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen für den Kapitalmarkt liegt – was sich allerdings weitestgehend außerhalb der Bilanz im Wesentlichen im Rahmen der Kapitalflussrechnung, der Segmentberichterstattung sowie der

---

<sup>45</sup> Vgl. *Weber-Grellet* (1998), S. 1344.

<sup>46</sup> Vgl. zur Bildung und Bedeutung von Risikokapital im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung *Schneider* (1995), S. 1421-1426.

<sup>47</sup> Vgl. *Kahle* (2002a), S. 186; *Schreiber* (2002), S. 109; *Jacobs* (2000), S. 95-96; *Schneider* (2000a), S. 1244; *Sigloch* (2000), S. 178.

<sup>48</sup> Vgl. *Scheffler* (2001a), S. 907.

<sup>49</sup> Vgl. *Kirchhof u. a.* (2001), § 8.

<sup>50</sup> Vgl. *Schreiber* (2002), S. 109; *Scheffler* (2001a), S. 908.

<sup>51</sup> Vgl. *Weber-Grellet* (2002), S. 702; *Treisch* (2001), S. 316.

Entwicklung eines Eigenkapitalspiegels vollzieht<sup>52</sup> – besteht eine breite Basis an objektivierten Regeln, die für die steuerliche Gewinnermittlung – auch nach Maßgabe einer vereinfachten Vermögensrechnung – übernommen werden können.<sup>53</sup>

Im Einzelnen gilt dies beispielsweise für die Dokumentations-, Rahmen- und Systemgrundsätze (z. B. Unternehmensfortführung und Einzelbewertung) sowie einzelne Grundsätze der Bilanzierung (z. B. Wirtschaftsgut-<sup>54</sup> und Schuldenbegriff, Aktivierungsverbot für Forschungsaufwendungen, Verzicht auf reine Aufwandsrückstellungen) und Bewertung (z. B. Bewertung zu Anschaffungs- oder vollen Herstellungskosten,<sup>55</sup> verlässliche Bewertbarkeit von Rückstellungen und Ansatz des Barwertes,<sup>56</sup> Normierung von Abschreibungs- und Bewertungsvereinfachungsverfahren). Zudem werden durch die Zurückdrängung des Vorsichtsprinzips größere Kollisionen mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bereits im Vorfeld vermieden.<sup>57</sup>

Der Karlsruher Entwurf eines Einkommensteuergesetzes steht einer Anlehnung an die IAS (oder die US-GAAP) ebenfalls offen gegenüber.<sup>58</sup> Eine pauschale Anknüpfung an die IAS scheidet allerdings aus, wenn nach dem hier vorgestellten Konzept der vereinfachten Vermögensrechnung die Periodisierung von Zahlungen beschränkt wird. Zudem stehen bekanntermaßen mehrere Regelungen der IAS nicht in Einklang mit den Zielen der steuerlichen Gewinnermittlung. Es sollten deshalb nur zweckmäßige Einzelregelungen übernommen werden, deren Eignung anhand der Vorgaben der vereinfachten Vermögensrechnung im Einzelnen zu prüfen ist. Vor diesem Hintergrund kommen insbesondere eine Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände,<sup>59</sup> eine Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung

<sup>52</sup> Vgl. *Kahle* (2002b), S. 98.

<sup>53</sup> Zustimmung *Kahle* (2002a), S. 181-182; *Bruns* (2001), S. S73; *Eichhorn* (2001), S. 224; *Müller* (2001), S. 1863-1864; *Eberhartinger* (2000), S. 386; *Herzig* (2000), S. 112; *Heurung* (2000), S. 425; *Oestreicher / Spengel* (1999b), S. 1514-1515; *Schreiber* (1999), S. 896; *Tipke / Lang* (1998), S. 326. A. A. *Schildbach* (2002), S. 274-275. Selbstverständlich existieren analog zu den derzeitigen GoB zahlreiche entobjektivierte Regelungen mit u. U. großzügigen Ermessensspielräumen. Vgl. nur *Engel-Ciric* (2002), S. 780-784. Für die Besteuerung ist dies aber nicht störend, da entobjektivierte Regelungen als Anknüpfungspunkte ausscheiden.

<sup>54</sup> Vgl. dazu *Jacobs* (2002b), Sp. 2499-2518.

<sup>55</sup> Die Vollkosten nach IAS schließen Verwaltungsgemeinkosten („production overheads“) aus (vgl. *Jacobs* (2002c), S. 16-17), so dass sie für die vereinfachte Vermögensrechnung besser geeignet sind als die handelsrechtliche und steuerliche Wertobergrenze.

<sup>56</sup> Vgl. *Happe* (2002), S. 360-367. Bei ansonsten entscheidungsneutraler Bewertung von Rückstellungen (vgl. dazu *Schneider* (1989), S. 889-895) gleichen die finanziellen Konsequenzen einer Abzinsung denjenigen bei einer Nichtbilanzierung. Vgl. *Rogall / Spengel* (2000), S. 1234-1238.

<sup>57</sup> Vgl. *Steck* (2002), S. 493; *Eberhartinger* (2000), S. 233-234.

<sup>58</sup> Vgl. *Kirchhof* (2002), S. 21.

<sup>59</sup> Vgl. dazu *Pellens* (2001a), S. 454-461.

gem. der percentage of completion-Methode<sup>60</sup> sowie die fair value-Bewertung<sup>61</sup> bei Finanzinstrumenten und bestimmten Immobilien von vornherein nicht in Frage.<sup>62</sup>

Diese Beispiele sprechen allerdings nicht gegen eine Zugrundelegung von (diesbezüglich eingeschränkten) IAS für eine vereinfachte Vermögensrechnung. Denn auch das derzeitige steuerliche Gewinnermittlungsrecht in Deutschland enthält zahlreiche Durchbrechungen der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB, die aus dem Sinn und Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung resultieren,<sup>63</sup> bspw. das Verbot von Drohverlustrückstellungen sowie das Abzinsungsgebot bei langfristigen Verbindlichkeiten und Rückstellungen. Im Ergebnis haben diese steuerlichen Modifikationen zu einer Annäherung – wenn nicht sogar Übereinstimmung – mit den IAS geführt.<sup>64</sup> Mit Blick auf die Wahlrechte bei planmäßigen Abschreibungen, bei der Ermittlung von Herstellungskosten und den Verbrauchsfolgeverfahren oder die Möglichkeit zur Passivierung von bestimmten Aufwandsrückstellungen wären auch im derzeitigen Gewinnermittlungsrecht weitere Einschränkungen erforderlich, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Sinne der Gleichbehandlung der Einkunftsarten zu verbessern. Bei genauerer Betrachtung der konkreten Normen ginge der entsprechende Korrekturbedarf wohl über jenen hinaus, der sich bei einer Anknüpfung an IAS ergäbe.

Eine Beschränkung auf Standards, die für die Besteuerung zweckmäßig sind, begegnet schließlich Bedenken gegen IAS, die ungeachtet ihrer verfassungsrechtlichen Legitimation<sup>65</sup> aufgrund ihrer induktiven Ermittlung sowie Änderungsdynamik geäußert werden. Im Gegensatz zu einer direkten und uneingeschränkten Bindung der steuerlichen Gewinnermittlung an die IAS sind zum einen Befürchtungen unbegründet, wonach private Standardsetter Anreize zur Formulierung steuergünstiger Gewinnermittlungsregeln hätten, womit der Steuergesetzgeber seinen Einfluss auf die Festlegung der Bemessungsgrundlage und somit mittelbar auf die Steuereinnahmen verlieren würde.<sup>66</sup> Stichhaltige Argumente gegen die Anlehnung an einzelne, objektivierte IAS wie bspw. zur Bestimmung der Anschaffungs- und Herstellungskosten, zur Kalkulation von Abschreibungen oder hinsichtlich des Verbrauchsfolgeverfahrens sind nicht bekannt. Deshalb werden sich zum anderen auch die Steuerwirkungen, die aus Än-

<sup>60</sup> Vgl. dazu *Kahle* (2001), S. 1205-1206.

<sup>61</sup> Vgl. dazu *Baetge / Zülch / Matena* (2002), S. 367-372 und 417-422.

<sup>62</sup> Vgl. *Kahle* (2002a), S. 186; *Schreiber* (2002), S. 114; *Oestreicher / Spengel* (2001), S. 893-894. A. A. *Eberhartinger* (2000), S. 264-265, die dies mit der Unbestimmtheit des Leistungsfähigkeitsprinzips begründet, die u. a. „eine ‚Ausdehnung‘ des Realisationsprinzips vorsehen kann.

<sup>63</sup> Vgl. *Weber-Grellet* (1999), S. 2662; *ders.* (1997), S. 386.

<sup>64</sup> Vgl. *Grotherr / Jorewitz* (2001), S. 145; *Herzig* (2001a), S. 51-52.

<sup>65</sup> Vgl. die Nachweise in Gliederungspunkt II 1.

derungsdynamik von IAS resultieren, in engen Grenzen halten. Kommt es zu Veränderungen im Zeitablauf, steht dies einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ebenfalls nicht entgegen,<sup>67</sup> da dieser Begriff nicht statisch und somit unveränderlich definiert ist.<sup>68</sup>

#### **4 Begrenztheit des Modells des ökonomischen Gewinns zur Ableitung von Bilanzierungs- und Bewertungsregeln**

Aus ökonomischer Sicht sollte die steuerliche Gewinnermittlung Investitionsentscheidungen nicht verzerren. IAS wären den herkömmlichen Regeln der steuerlichen Gewinnermittlung überlegen, wenn sie die Entscheidungsneutralität der Besteuerung verbessern. Entscheidungsneutralität der Besteuerung setzt voraus, den ökonomischen Gewinn einer Periode, also die Verzinsung des Ertragswerts des Unternehmens zu Beginn der Periode zu besteuern. Um dies zu gewährleisten, ist der Ertragswert des Unternehmens zu periodisieren. Dabei entspricht der entscheidungsneutrale Periodisierungsbetrag, die ökonomische Abschreibung, der Differenz zwischen dem Einzahlungsüberschuss am Ende einer Periode und dem ökonomischen Gewinn der Periode.<sup>69</sup>

Das Modell des ökonomischen Gewinns liefert eine Vorstellung über begünstigende oder diskriminierende Wirkungen der steuerlichen Gewinnermittlung: Entscheidungsneutralität bzw. eine Übereinstimmung der Kapitalwerte vor und nach Steuern ist gewahrt, sofern sich steuerliche und ökonomische Abschreibungen entsprechen.<sup>70</sup> Übersteigt die steuerliche die ökonomische Abschreibung, wirkt die steuerliche Gewinnermittlung begünstigend, im umgekehrten Fall diskriminierend. Auf dieser Grundlage sind Aussagen über die allokativen Eigenschaften der Gewinnermittlung möglich, wonach eine begünstigende Besteuerung den Umfang vorteilhafter Investitionen erhöht und eine diskriminierende Besteuerung diesen Umfang reduziert.<sup>71</sup>

Für die Ableitung konkreter Bilanzierungs- und Bewertungsregeln ist das Modell aus mehreren Gründen nicht geeignet. Da der Ertragswert von zukünftigen Zahlungen abhängt, lassen

---

<sup>66</sup> Gl. A. Kahle (2002a), S. 187. A. A. Schildbach (2002), S. 275-276.

<sup>67</sup> So aber Fülbier / Gassen (1999), S. 1512.

<sup>68</sup> Vgl. Oestreicher / Spengel (2001), S. 894. Man denke nur an die Abgrenzung zwischen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern bei Softwaresachverhalten oder die Entwicklung der Bilanzierungsgrundsätze bei Leasingsachverhalten.

<sup>69</sup> Vgl. Schneider (1997), S. 264-268.

<sup>70</sup> Ausreichend ist eine Übereinstimmung der Summe der Barwerte der steuerlichen und der ökonomischen Abschreibungen. Vgl. Schneider (1992), S. 226.

<sup>71</sup> Vgl. Spengel / Lammersen (2001), S. 225-226.

sich der ökonomische Gewinn bzw. der neutrale Periodisierungsbetrag unter realen Marktverhältnissen und unter dem Gesichtspunkt der erforderlichen Rechtssicherheit nicht zweifelsfrei bestimmen. Zudem kann das gesamtwertbasierte Konzept keine verbindlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften für den auf einer Einzelbewertung fußenden Vermögensvergleich liefern.<sup>72</sup> So symbolisieren denn auch die steuerlichen Abschreibungen im Modell die Summe der Periodisierungsbeträge aus den Regelabschreibungen sowie ggf. Sonderabschreibungen, den Veränderungen der Rückstellungen, den Investitionszulagen und -zuschüssen, einem Disagio usw. Selbst wenn das Modell für Analysezwecke auf Einzelinvestitionen reduziert wird (z. B. Maschinen, Gebäude),<sup>73</sup> taugt es nicht als Deduktionsbasis für steuerliche Gewinnermittlungsregeln. Denn die ökonomische Abschreibung bestimmt sich in Abhängigkeit vom Verlauf der Einzahlungsüberschüsse, der Länge der Nutzungsdauer der Investition und der Höhe des Kalkulationszinses; sie ist demnach abhängig von den Umständen des Einzelfalles. Je nach Konstellation dieser Ausgangsdaten kann die entscheidungsneutrale steuerliche Abschreibung einen linearen, degressiven oder progressiven Verlauf einnehmen, sinkt der Marktzins unter die interne Verzinsung der Investition, übersteigt die Summe der Ertragswertabschreibungen überdies die Anschaffungskosten der Investition.<sup>74</sup>

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass das Modell des ökonomischen Gewinns keine allgemein gültige Norm für die Beurteilung der steuerlichen Gewinnermittlung darstellen kann.<sup>75</sup> Demnach ist auch kein Urteil über die Zweckmäßigkeit der IAS im Vergleich zu den derzeit vorherrschenden steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften möglich. Die vereinfachte Vermögensrechnung mit einer eingeschränkten Periodisierung von Zahlungen im Zusammenhang mit Anschaffungs- und Herstellungsvorgängen führt zu keiner anderen Beurteilung, es können aber auch keine überzeugenden Argumente gegen diese Begrenzung der Periodisierung vorgebracht werden.<sup>76</sup> Eine rechtssichere Besteuerung erfordert Objektivierungen sowie willkürfreie Regelungen und somit eine Normierung der Periodisierungsvorschriften. Deren Begrenzung auf bestimmte, wenige Tatbestände und somit die stärkere Orientierung der steuerlichen Gewinnermittlung an Zahlungen ist zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung

<sup>72</sup> Vgl. *Jacobs* (1971), S. 27-29; *Wagner* (1999), S. 30-31.

<sup>73</sup> Vgl. erstmals umfassend *King / Fullerton* (1984), sowie zuletzt *European Commission* (2002).

<sup>74</sup> Vgl. *Schneider* (1997), S. 266.

<sup>75</sup> Vgl. *Kahle* (2002a), S. 184; *Spengel* (2000), S. 10; *Schreiber* (1997), S. 503. Anders aber *Schneider* (2000b), S. 430; *ders.* (1999), S. 105-106, der dieses Modell zur argumentativen Begründung der vereinfachten Vermögensrechnung heranzieht. Als weitere Begründung verweist *Schneider* stets aber auch auf die Wahrung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Vgl. im Einzelnen *Schneider* (1997), S. 273-285.

<sup>76</sup> Vgl. *Schreiber* (2002), S. 112.

erforderlich. Weder die Postulate der Gleichmäßigkeit noch der Neutralität der Besteuerung schließen aus, IAS der steuerlichen Gewinnermittlung bzw. der vereinfachten Vermögensrechnung zugrunde zu legen.

## 5 Folgerungen

Eine Anlehnung der steuerlichen Gewinnermittlung an IAS ist möglich. Gegenüber den handelsrechtlichen GoB führt dies jedoch weder zu einer verbesserten Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit noch zu einer erhöhten Neutralität der Gewinnermittlung. Unabhängig von der gewählten Ausgangsgröße sind mehr oder weniger weitreichende Modifikationen erforderlich, um dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der ein Gleichbehandlungsgebot der Einkunftsarten einschließt, gerecht zu werden. Maßstab für diese steuerlichen Modifikationen ist das als Kompromiss anzusehende Konzept einer vereinfachten Vermögensrechnung. Da sich sowohl gegenüber den IAS als auch gegenüber den derzeitigen GoB Einschränkungen ergeben, führt dies (wie bisher auch) zu einer de facto Eigenständigkeit der steuerlichen Gewinnermittlung.<sup>77</sup> Eine Einheitsbilanz kommt somit nicht in Frage.

Mit Blick auf die Verhältnisse in den USA sollte aber von einer sehr weitgehenden Verselbständigung der steuerlichen Gewinnermittlung abgesehen werden, da dies eine „Verkomplizierung und Unübersichtlichkeit zur Folge hat“ und den „Finanzbehörden ein sehr großer Ermessensspielraum fasst zwangsläufig eingeräumt werden müsste“.<sup>78</sup> Sucht man deshalb nach einem Vorrat an Normen, an welche neben den handelsrechtlichen Vorschriften auch die steuerliche Gewinnermittlung anknüpfen kann, sind die IAS den derzeitigen GoB überlegen. Unter steuerlichen Gesichtspunkten basiert diese Überlegenheit weniger auf systematischen Überlegungen, sondern auf den übergeordneten Gesichtspunkten der Schaffung einer einheitlichen europäischen Steuerbasis, die ihren Ausdruck in einer erhöhten Transparenz der steuerlichen Gewinnermittlung, der Möglichkeiten zur einheitlichen, EU-weiten Fortentwicklung der Steuerbemessungsgrundlagen, der Verringerung von compliance costs sowie dem Abbau von Behinderungen der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit (grenzüberschreitender

---

<sup>77</sup> Vgl. *van Hulle* (2000), S. 548; *Selchert* (1999), S. 931.

<sup>78</sup> *Vorwold* (2002), S. 510. Ähnlich für Großbritannien *Macdonald* (2002), S. 53.

Verlustausgleich) finden.<sup>79</sup> Ohne eine EU-weite Vereinheitlichung der Gewinnermittlungsregeln sind diese Vorteile nicht realisierbar.<sup>80</sup>

Aus heutiger Sicht kann nur darüber spekuliert werden, wie die steuerliche Anknüpfung an IAS technisch vollzogen werden könnte:<sup>81</sup> Dringen IAS über die EU-Verordnung in den Einzelabschluss ein und besteht in den Mitgliedstaaten ein Maßgeblichkeitsprinzip, wäre aus Sicht des Handelsrechts zunächst eine Überleitungsrechnung von der Informations- zur Ausschüttungsbilanz erforderlich.<sup>82</sup> Die Ausschüttungsbilanz kann aufgrund der handelsrechtlichen Geltung des Vorsichtsprinzips allerdings nicht Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung sein.<sup>83</sup> In einem zweiten Schritt wäre die Ausschüttungsbilanz deshalb in eine Steuerbilanz nach den Grundsätzen der vereinfachten Vermögensrechnung überzuleiten. Gleichzeitig wären Begrenzungen des Verlustausgleichs aufzuheben. Kommt es dagegen im Zuge der Bestrebungen zur Schaffung einer konsolidierten Bemessungsgrundlage für Konzerne zu einer Gewinnermittlungsrichtlinie,<sup>84</sup> können die Normen unmittelbar nach den Grundsätzen der vereinfachten Vermögensrechnung spezifiziert werden, was zur Schaffung einer originären Steuerbilanz bzw. Vermögensrechnung auf Basis der IAS führt. Unabhängig von der technischen Umsetzung einer Anknüpfung an IAS ergäben sich gleichgerichtete Konsequenzen für die effektive Steuerbelastung von Unternehmen. Diese werden im folgenden Gliederungspunkt IV untersucht.

#### **IV Konsequenzen einer IAS-basierten Gewinnermittlung für die Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften in der EU (und den USA)**

##### **1 Methodische Grundlagen der Quantifizierung der Steuerwirkungen**

Die Konsequenzen bei einem Übergang zur IAS-basierten Gewinnermittlung für die Steuerbelastung von Unternehmen werden mit Hilfe des European Tax Analyzer quantifiziert. Des-

---

<sup>79</sup> Vgl. die Nachweise in Gliederungspunkt I.

<sup>80</sup> Vgl. zum Problem des grenzüberschreitenden Verlustausgleichs z. B. zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nur *Jacobs* (2002a), S. 178; *Birk* (1996), S. 78.

<sup>81</sup> Vgl. auch *Lüdenbach / Hoffmann* (2002), S. 234.

<sup>82</sup> Vgl. die Nachweise in Gliederungspunkt II 1.

<sup>83</sup> Vgl. *Oestreicher / Spengel* (2001), S. 894. A. A. *Herzig* (2001b), S. 158, 159; *ders.* (2001a), S. 57-58; *Pellens* (2001b), S. S103; *Ernst* (2000), S. 47.

<sup>84</sup> Vgl. die Nachweise in Gliederungspunkt II 2.

sen nichtsteuerliches Rahmenmodell lässt sich wie folgt beschreiben:<sup>85</sup> Mit Hilfe eines computergestützten Unternehmensmodells wird die Entwicklung einer Kapitalgesellschaft über einen Zeitraum von zehn Perioden simuliert. Ausgangsgrößen 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 sowie 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.

Zur Ermittlung der Steuerbelastung werden typische Unternehmen während des zehnerperiodigen Berechnungszeitraums veranlagt. Neben vier EU-Staaten (Deutschland, Frankreich, Großbritannien und die Niederlande) werden die USA aus Vergleichsgründen einbezogen. 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 berücksichtigt. 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 der Kapitalgesellschaft werden für diese Untersuchung nicht berücksichtigt.

Um die Konsequenzen einer IAS-basierten Gewinnermittlung abzuschätzen, werden die Unternehmen jeweils nach den nationalen Bestimmungen sowie nach Maßgabe der entsprechenden IAS veranlagt. Bei einem Übergang auf IAS werden für alle Vergleichsländer jene Regelungen einbezogen, die wichtige Unterschiede im Bereich der Aufwandsverrechnung erfassen und den Grundsätzen der vereinfachten Vermögensrechnung entsprechen. Aus Vereinfachungsgründen wird im Folgenden nur von einer IAS-basierten Gewinnermittlung gesprochen. Unterschiede im Zusammenhang mit der Realisierung von Erträgen bleiben dagegen unberücksichtigt. Denn aufgrund der Geltung des Realisationsprinzips und dessen stärkerer

---

<sup>85</sup> Vgl. *Jacobs / Spengel* (1996).

Ausrichtung an Zahlungen ist im Rahmen der vereinfachten Vermögensrechnung eine Vorverlagerung von Erträgen im Vergleich zum derzeitigen Recht ausgeschlossen. Im Einzelnen handelt es sich um fünf Regelungen, die gegenüber dem derzeitigen Rechtsstand in Deutschland folgende Abweichungen aufweisen:<sup>86</sup>

- *Abschreibungsmethoden für Gebäude, bewegliche und immaterielle Wirtschaftsgüter:* Nach internationalen Grundsätzen wird die lineare Methode bevorzugt, so dass für bewegliche Wirtschaftsgüter eine degressive Abschreibung ausscheidet.
- *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 die Durchschnittsmethode angewendet, wohingegen IAS die FiFo-Methode als benchmark vorsehen.
- *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.

## **2 Veränderung der Steuerbelastung deutscher Unternehmen bei einem Übergang zur IAS-basierten Gewinnermittlung**

Zur Veranschaulichung werden in einem ersten Schritt zunächst die Konsequenzen betrachtet, die ein Übergang zur Gewinnermittlung nach IAS für die Steuerbelastung in Deutschland hätte. Dazu wird im Ausgangsfall eine Kapitalgesellschaft betrachtet, die typische Bilanz- und Erfolgsrelationen für ein mittelständisches Unternehmen des Verarbeitenden Gewerbes aufweist. Die sich in der Mitte des Berechnungszeitraums ergebenden Kennzahlen für dieses Unternehmen zeigt die erste Zeile von Tabelle 1.

---

<sup>86</sup> Vgl. zur Darstellung und Erörterung der IAS z. B. *Pellens* (2001a); *Wagenhofer* (2001).

Tab. 1: Erfolgs- und Bilanzkennzahlen der Branchenunternehmen (Periode 6 von 10)<sup>87</sup>

	Umsatz- rentabilität in %	Vorrats- intensität in %	Anlagen- intensität in %	Personal- intensität in %	EK-Quote in %	EK-Renta- bilität in %	Ausschüt- tungsquote in %
Verarbeitendes Ge- werbe (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

Über den Berechnungszeitraum von zehn Perioden beträgt die effektive Steuerbelastung des Ausgangsunternehmens in Deutschland mit Grundsteuer, Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag bei nationaler Gewinnermittlung ca. 10,5 Mio. €. Wird exakt das gleiche Unternehmen nach Maßgabe der berücksichtigten IAS veranlagt, verändert sich die Steuerbelastung so gut wie nicht, sie reduziert sich um etwa 1% auf ca. 10,4 Mio. € (Abbildung 2). Hintergrund für diese geringfügigen Änderungen ist, dass sich für das Ausgangsunternehmen die belastenden Effekte aus dem Übergang zur Gewinnermittlung nach IAS insbesondere durch die Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen<sup>88</sup> und die entlastenden Effekte aus der günstigeren Periodisierung von Vorsorgeaufwendungen<sup>89</sup> nahezu vollständig kompensieren. Vermutlich hätte dieses Ergebnis nur geringfügiger Änderungen auch dann Bestand, wenn man weitere Komponenten der Bemessungsgrundlagen berücksichtigen würde. Dies betrifft insbesondere den Bereich der Rückstellungen, der in Deutschland aufgrund des Verbots zur Passivierung von Drohverlustrückstellungen und des Abzinsungsgebots für Schuldrückstellungen bereits den entsprechenden IAS entspricht.<sup>90</sup>

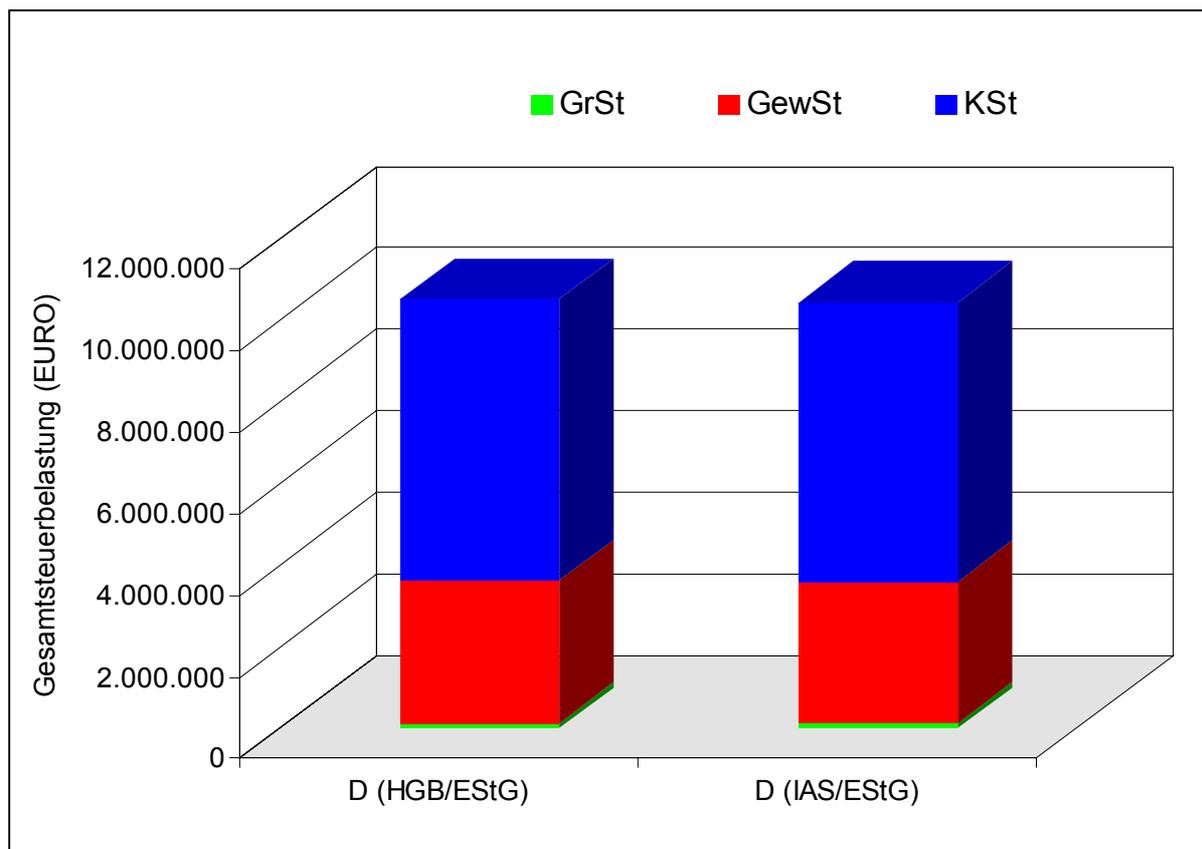
<sup>87</sup> Datenbasis: *Deutsche Bundesbank* (1997a), S. 41-55; *dies.* (1997b), S. 31-55; *dies.* (1997c); *Industriekreditbank* (1997), S. 18-23.

<sup>88</sup> Vgl. zu einem Rechtsvergleich (allerdings auf Basis der deutschen Abschreibungsvorschriften von 1998) *Oestreicher / Spengel* (1999c), S. 252-254.

<sup>89</sup> Vgl. zu einem Rechtsvergleich *Krawitz* (2001), S. 741-743; *Wolz* (2000), S. 1373-1380; *Esser / Sieben* (1997), S. 25-29; *Spengel / Schmidt* (1997), S. 57-79, 167-178.

<sup>90</sup> Vgl. die Nachweise in Fn. 64.

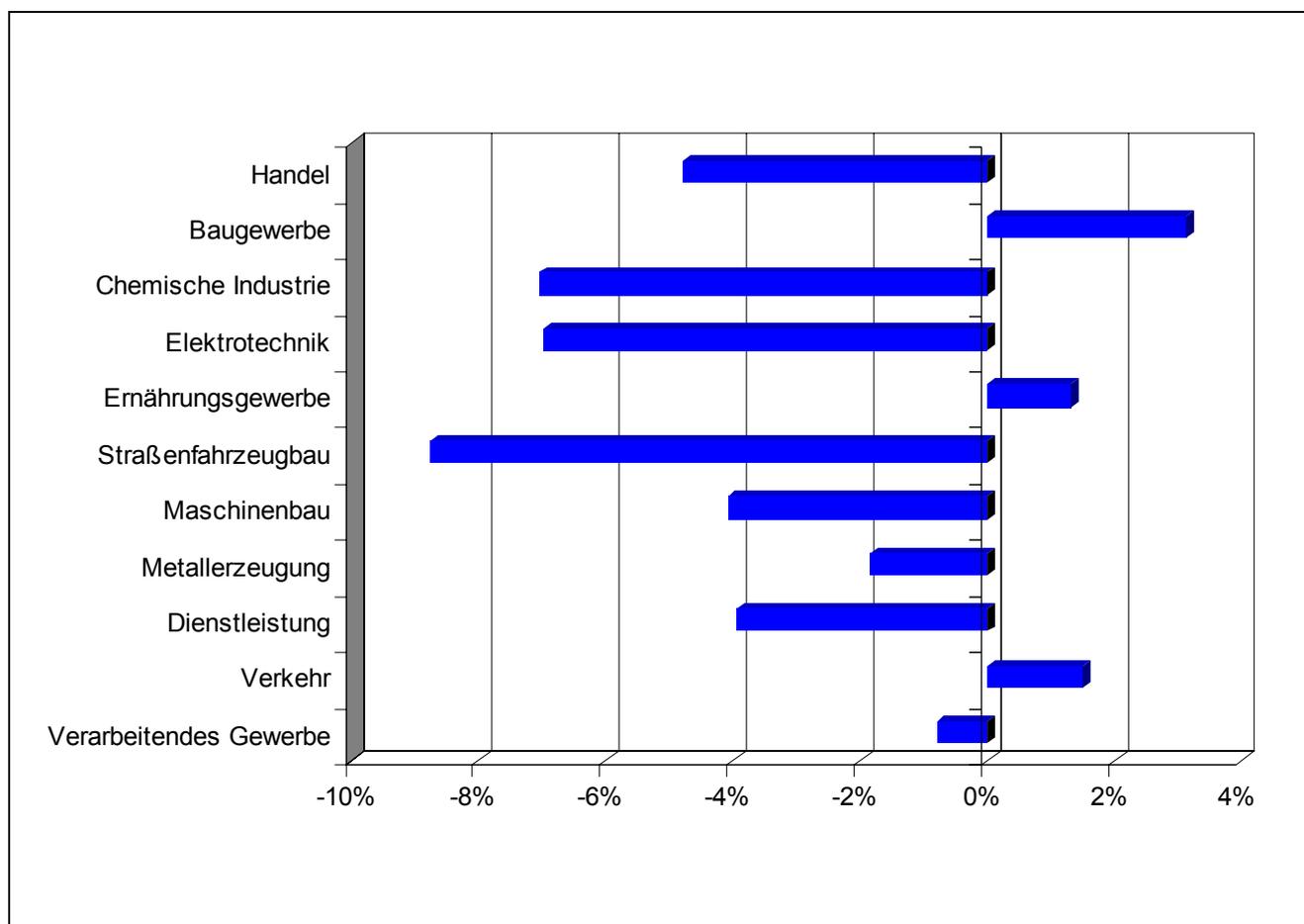
Abb. 2: Steuerbelastung in Deutschland bei Gewinnermittlung nach HGB/ESTG sowie nach IAS/ESTG (GmbH über zehn Perioden)



Auch wenn die nur geringfügigen Belastungsänderungen bei dem Ausgangsunternehmen in der Summe auf eine weitgehende Übereinstimmung der derzeitigen steuerlichen Gewinnermittlungsregeln mit den IAS hindeuten, darf dieses Ergebnis nicht verallgemeinert werden, da es für ein Unternehmen mit typischen Bilanz- und Erfolgsrelationen des Verarbeitenden Gewerbes abgeleitet wurde. Die unterschiedlichen Komponenten der Bemessungsgrundlagen werden zu unterschiedlichen Belastungswirkungen führen, wenn man Unternehmen unterschiedlicher Branchen betrachtet. Je nach Ausprägung jener betriebswirtschaftlichen Kennzahlen, an welche die geänderten Gewinnermittlungsvorschriften anknüpfen, ergibt sich eine unterschiedliche Steuerbelastung. Wichtige Einflussfaktoren sind dabei die Anlagenintensität (Abschreibungen), die Vorratsintensität (Herstellungskostenermittlung und Verbrauchsfolge) und die Personalintensität (Altersversorgung).

Zur Gewinnung möglichst aussagekräftiger Ergebnisse wird deshalb ein breites Spektrum an Unternehmen betrachtet. Neben dem Unternehmen des Verarbeitenden Gewerbes handelt es sich um die Chemische Industrie, Elektrotechnik, Ernährungsgewerbe, Straßenfahrzeugbau, Metallherzeugung, Maschinenbau, Baugewerbe, Handel, Verkehr sowie Dienstleistung. Tabelle 1 zeigt die Kennzahlen dieser Unternehmen, Abbildung 3 das Ergebnis der Simulationen.

Abb. 3: Steuerbelastung in Deutschland nach Branchen bei Gewinnermittlung nach IAS/EStG (Belastungsänderungen im Vergleich zu HGB/EStG)



Neben dem Ausgangsunternehmen würden die meisten Unternehmen entlastet (bis 9 %). Zu den relativen Gewinnern zählen Unternehmen mit niedriger Anlagen- und Vorratsintensität sowie hoher Personalintensität. Denn diese Unternehmen profitieren zum einen von den günstigen Vorschriften zur Periodisierung von Vorsorgeaufwendungen und erleiden andererseits nur geringe Nachteile aus der Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen sowie der höheren Vorratsbewertung. Lediglich im Verkehrs-, Ernährungs- und Baugewerbe ergeben sich Mehrbelastungen zwischen 1 % und 3 %. Ausschlaggebend hierfür sind in erster Linie die hohen Anlagenintensitäten dieser Unternehmen, so dass sich in diesen Fällen die Nachteile aus den verschlechterten Abschreibungsbedingungen deutlich bemerkbar machen.

Infolge der nahezu durchgängig rückläufigen Steuerbelastung sind Befürchtungen unbegründet, nach denen eine Zugrundelegung der IAS in Deutschland generell mit Steuererhöhungen verbunden wäre.<sup>91</sup> Diese Argumentation übersieht nämlich zweierlei: Zum einen wurde in der

<sup>91</sup> Vgl. z. B. Lauth (2000), S. 1370; Mayer-Wegelin (1999), S. 538-539; Hauser / Meurer (1998), S. 280.

jüngsten Vergangenheit die steuerliche Bemessungsgrundlage in Deutschland mehrfach verbreitert, zuletzt durch die Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes 2001.<sup>92</sup> Dadurch schlagen einerseits Vorteile der IAS im Bereich der Vorsorgeaufwendungen stärker durch und andererseits verlieren Nachteile bei den Abschreibungen an Bedeutung. Zum anderen wird dabei implizit unterstellt,<sup>93</sup> IAS kämen uneingeschränkt zur Anwendung, also bspw. auch eine fair value-Bewertung von Finanzinstrumenten. Eine solche Erweiterung des Realisationsprinzips ist aber weder mit dem geltenden Anschaffungskostenprinzip noch mit den skizzierten Zielen der steuerlichen Gewinnermittlung zu vereinbaren, welche den Realisationszeitpunkt stärker an den Zahlungszeitpunkt rücken.

### 3 Internationaler Steuerbelastungsvergleich bei nationaler Gewinnermittlung

Zur Abschätzung der Konsequenzen, die aus der Anlehnung an IAS für die internationale steuerliche Wettbewerbsposition deutscher Unternehmen resultieren, wird für die elf Unternehmen ein Steuerbelastungsvergleich durchgeführt, der neben Deutschland noch 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 4 sowie Tabelle 2).<sup>94</sup>

- Die Gesamtsteuerbelastung wird in *Deutschland* nahezu ausschließlich durch ertragsabhängige Steuern beeinflusst. Der Anteil der Grundsteuer ist mit 1,0 % unbedeutend.
- Ein anderes Bild ergibt sich dagegen in *Frankreich*. Dort wird die Gesamtsteuerbelastung mit einem Anteil von etwa 45 % maßgeblich von drei ertragsunabhängigen Steuern (Grundsteuer, *taxe professionnelle*, Arbeitgebersteuern) determiniert. Das Steuersystem Frankreichs hat also gegenüber dem deutschen eine völlig andere Struktur.

<sup>92</sup> Vgl. zu einer zusammenfassenden Quantifizierung der Steueränderungen in Deutschland zwischen 1998 und 2001 *Oestreicher / Spengel* (2001), S. 894-896, sowie für den Zeitraum ab 1995 auch *Jacobs / Spengel* (2000), S. 348-351.

<sup>93</sup> So z. B. *Schildbach* (2002), S. 274 oder *Fülbier / Gassen* (1999), S. 1512-1513, in ihrer Erwiderung zu *Oestreicher / Spengel* (1999a), S. 593-600.

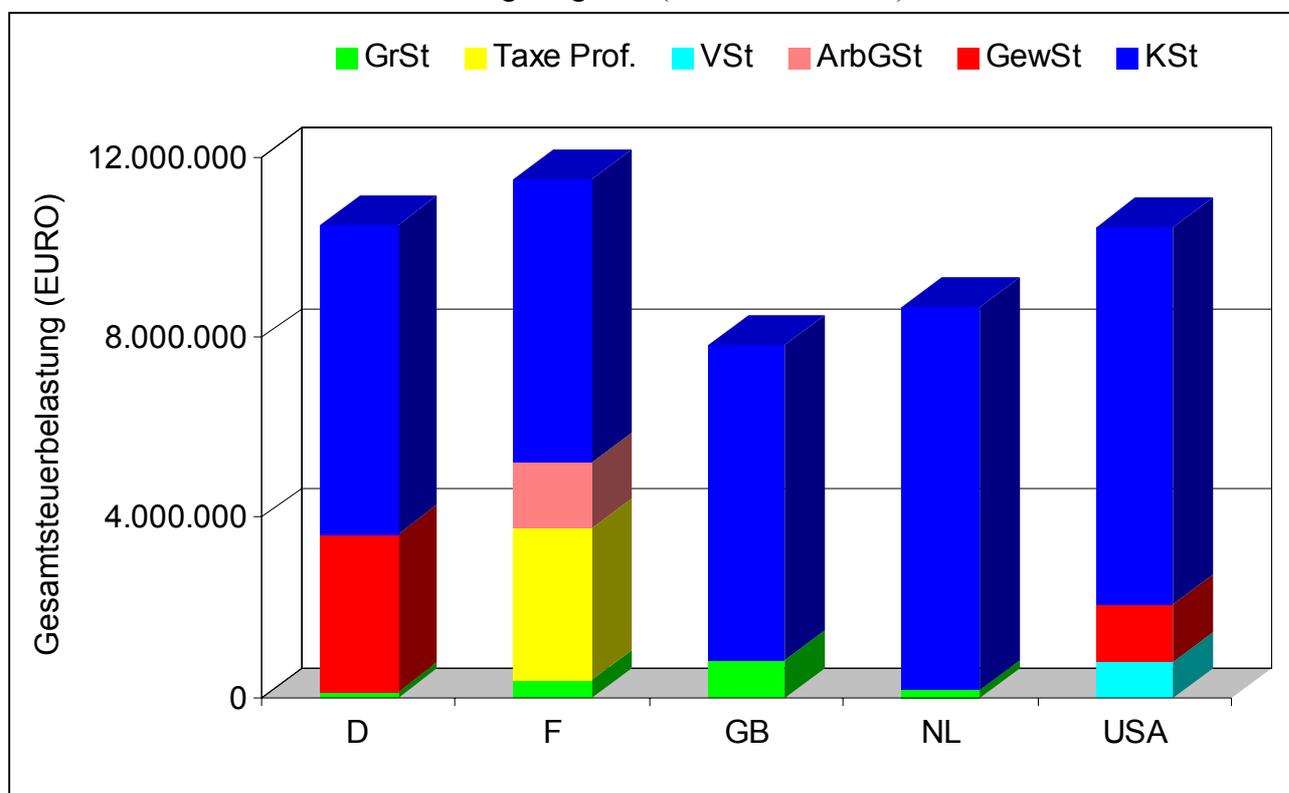
<sup>94</sup> Vgl. ausführlicher *Jacobs / Spengel* (2002a). Zu einem Vergleich der europäischen Steuersysteme vgl. *Jacobs* (2002a), S. 103-138. Zur US-amerikanischen Besteuerung siehe die Beiträge in *American Chamber of Commerce in Germany/PricewaterhouseCoopers* (2001).

- 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 10,6 % 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%.

Tab. 2: Einfluss der einzelnen Steuerarten auf die Steuerbelastung

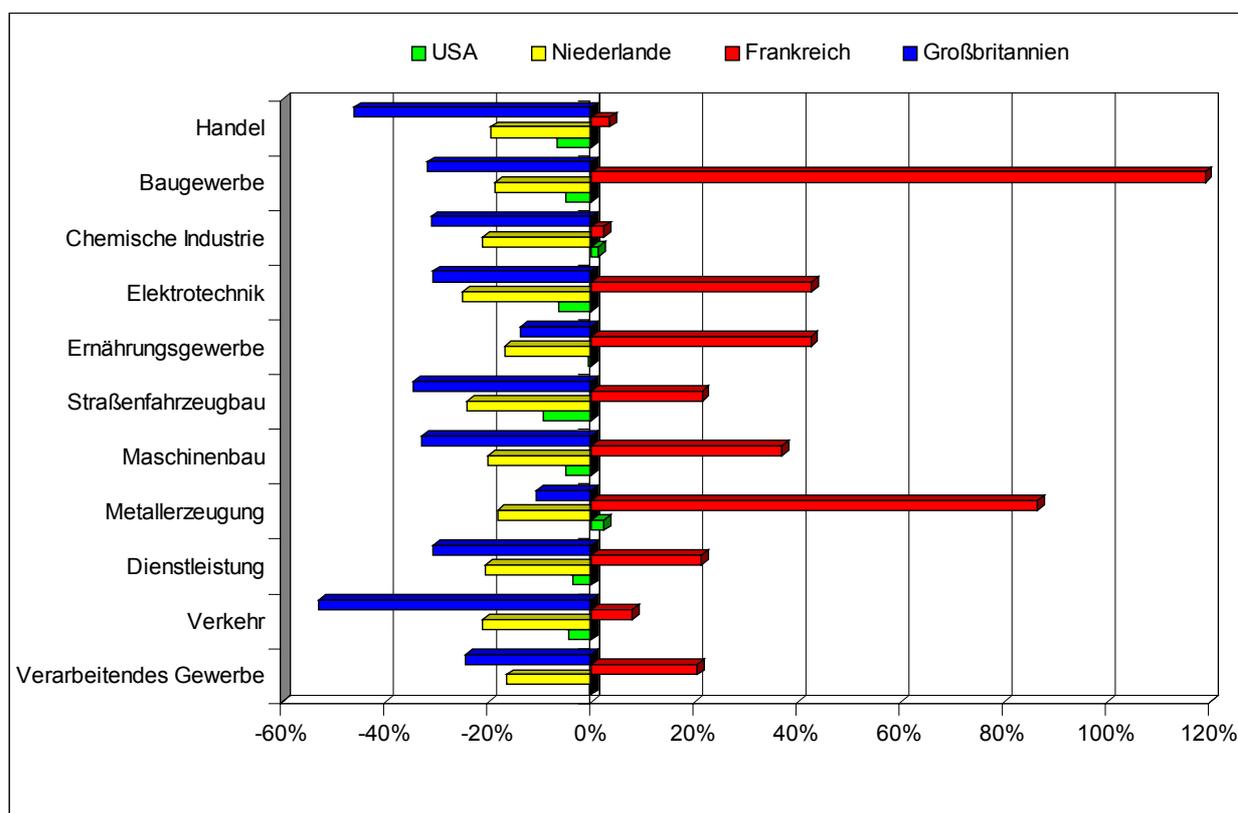
Land	D	F	GB	NL	USA
Gesamtbelastung in €	10.516.346	11.513.975	7.864.763	8.667.486	10.480.518
Körperschaftsteuer einschl. SolZ	6.891.882	6.284.976	7.033.418	8.532.208	8.392.152
Gewerbesteuer/Franchise Tax	3.517.887	-	-	-	1.327.614
Taxe Professionnelle	-	3.384.998	-	-	-
Arbeitgebersteuern	-	1.486.806	-	-	-
Property Tax	-	-	-	-	760.752
Grundsteuer	106.577	357.195	831.345	135.278	-

Abb. 4: Internationaler Steuerbelastungsvergleich (Rechtsstand 2001)



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 % (26,375 % einschließlich Solidaritätszuschlag) durch das Steuersenkungsgesetz 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).

Abb. 5: Belastungsdifferenzen aus deutscher Sicht bei nationaler Gewinnermittlung



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. In Abbildung 5 markiert die deutsche Belastung die Nulllinie. Das branchenabhängige Steuergefälle wird besonders deutlich, wenn man das Unternehmen des Baugewerbes betrachtet, das im Gegensatz zum Ausgangsunternehmen geringere 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. Dagegen schneidet der Verkehrssektor als sehr anlagenintensive Branche aus deutscher Sicht ungünstig ab, wofür die im internationalen Vergleich mittlerweile ungünstigen deutschen Abschreibungsmöglichkeiten verantwortlich sind.

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 neben Unternehmen mit verhältnismäßig hoher Anlagenintensität auch solche mit hoher Eigenkapitalquote (z. B. Chemie) und hoher Personalintensität (z. B. Dienstleistung) in Deutschland relativ schlecht ab.

Demnach 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. Die Ergebnisse in Abbildung 5 verdeutlichen allerdings auch recht eindrucksvoll das beträchtliche Steuergefälle innerhalb der EU (also ohne USA), das je nach Branche zwischen 33,5 (Chemie) und 150,6 Prozentpunkte (Baugewerbe) betragen kann.

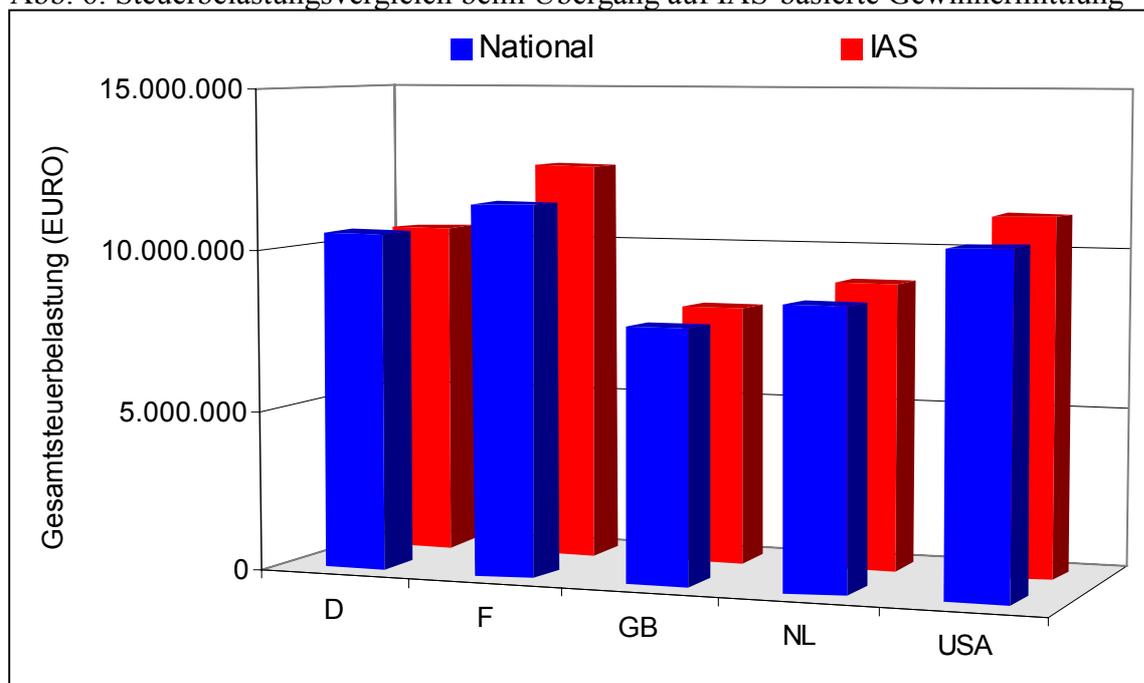
#### **4 Internationaler Steuerbelastungsvergleich bei IAS-basierter Gewinnermittlung**

Die Folgen einer IAS-basierten steuerlichen Gewinnermittlung für die internationale Wettbewerbsposition der Unternehmen werden unter der Prämisse berechnet, dass sämtliche Länder einheitlich die betrachteten IAS der Besteuerung zugrunde legen. Eine Überlagerung durch nationale steuerliche Sondervorschriften soll somit nicht stattfinden.<sup>95</sup> Die Belastungsänderungen bei dem Ausgangsunternehmen des Verarbeitenden Gewerbes zeigen (Abbildung 6 und Tabelle 3), dass Deutschland seine Wettbewerbsposition gegenüber allen Vergleichslän-

<sup>95</sup> Zu Beispielsrechnungen unter Beibehaltung steuerlicher Sondervorschriften vgl. *Oestreicher / Spengel* (1999c), S. 491-504. Zu den derzeitigen steuerlichen Sondervorschriften siehe auch Abbildung 1 in Gliederungspunkt II 1.

dern verbessern kann. Denn während die Belastung nur in Deutschland abnimmt, sind in den anderen Ländern Anstiege zwischen 2,6 % in Großbritannien und 7,9 % 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, was durch die hohen Belastungsanstiege in beiden Ländern dokumentiert wird. 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.

Abb. 6: Steuerbelastungsvergleich beim Übergang auf IAS-basierte Gewinnermittlung



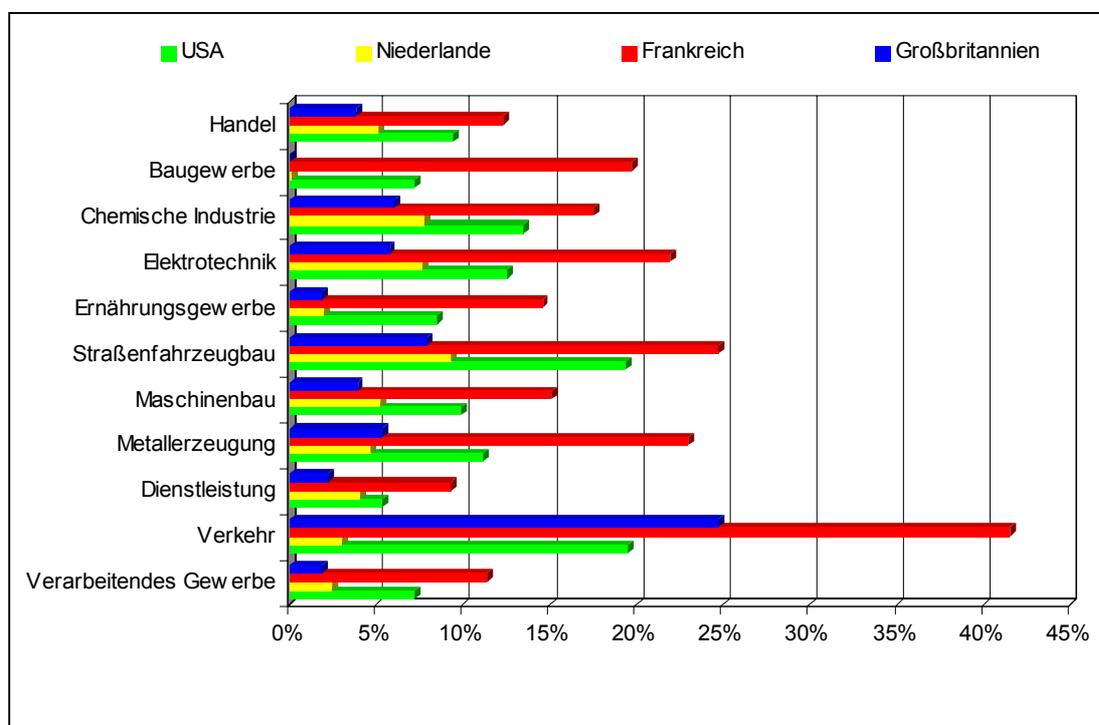
Tab. 3: Belastungsänderungen beim Übergang auf IAS-basierte Gewinnermittlung

Land	D	F	GB	NL	USA
Nationales Recht	10.516.346	11.513.975	7.864.763	8.667.486	10.480.518
IAS-basiert	10.419.750	12.505.382	8.077.524	8.978.963	11.154.214
Differenz in € (in %)	-96.056 (-0,9)	991.407 (7,9)	212.761 (2,6)	311.477 (3,5)	673.696 (6,0)

Dieser Befund wird für die übrigen Unternehmen bestätigt. In Abbildung 7 sind die Belastungsänderungen aus deutscher Sicht 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 nochmals die nach dem Steuersenkungsgesetz allenfalls noch durchschnittlichen steuerlichen Abschreibungsvorschriften in Deutschland verdeutlicht. Entsprechend geringer fallen die Vorteile dagegen bei wenig anlagenintensiven Unternehmen wie Handel und Dienstleistungen aus.

Abb. 7: Änderung der Steuerbelastung aus deutscher Sicht beim Übergang auf IAS



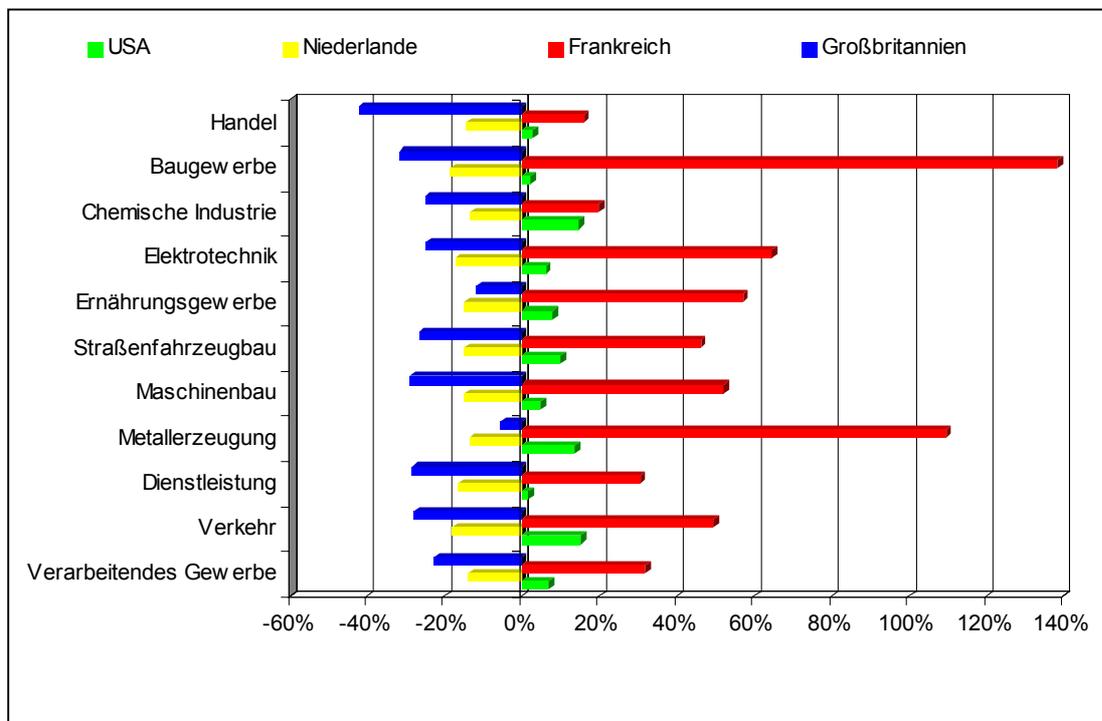
## 5 Folgerungen

Die steuerlichen Konsequenzen einer Anknüpfung der Gewinnermittlung an IAS nach Maßgabe der Vorgaben der in Gliederungspunkt III skizzierten vereinfachten Vermögensrechnung hat eine europäische und eine nationale Dimension. Aus der Perspektive des europäischen Binnenmarktes erhöht sich durch die Schaffung einer einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage zweifellos die Transparenz in diesem Bereich. Zudem kommt es zu einem Abbau von Behinderungen der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit, deren positive Effekte wie z. B.

die Konsequenzen eines grenzüberschreitenden Verlustausgleichs aufgrund der nationalen Betrachtung an dieser Stelle nicht aufgezeigt werden können.

Mit Blick auf die Ergebnisse in Abbildung 8 sind die zwischenstaatlichen Belastungsdifferenzen für einen immer schneller zusammenwachsenden homogenen Wirtschaftsraum allerdings weiterhin zu groß. Infolge der Vereinheitlichung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen spiegeln diese Belastungsdifferenzen die Effekte wider, die aus den unterschiedlichen nationalen Steuersystemen, Steuerarten und Steuersätzen resultieren. Demnach erfordert eine spürbare Annäherung der steuerlichen Wettbewerbsverhältnisse für Unternehmen innerhalb der EU weitaus mehr als eine Angleichung der Gewinnermittlungsvorschriften. Vielmehr ist vor solch isolierten Eingriffen in die nationalen Steuerrechtsordnungen eindringlich zu warnen, da sich das EU-weite Steuergefälle eher vergrößern als verringern dürfte. Denn im Vergleich zum derzeitigen Gewinnermittlungsrecht (Abbildung 5) steigen die branchenabhängigen Belastungsdifferenzen von 33,5 auf 45,1 Prozentpunkte in der Chemie (Minimalwert) und von 150,6 auf 170,4 Prozentpunkte im Baugewerbe (Maximalwert).

Abb. 8: Belastungsdifferenzen aus deutscher Sicht bei IAS-basierter Gewinnermittlung



Hintergrund ist die regelmäßig anzutreffende Konzeption nationaler Steuerrechtsordnungen als geschlossene Einheiten, weshalb komparative Vor- und Nachteile bei einzelnen Elementen häufig gegeneinander aufgewogen werden. Dies gilt in besonderem Maße für das Verhältnis der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage zum tariflichen Steuersatz, das häufig

durch „breite“ Bemessungsgrundlagen und „niedrige“ Steuersätze und umgekehrt gekennzeichnet ist. Infolge isolierter Eingriffe in die steuerlichen Bemessungsgrundlagen treten deshalb die Belastungswirkungen der unterschiedlichen Ertragsteuersätze deutlicher hervor.<sup>96</sup> Bei gewinnerzielenden Unternehmen, wie sie im Rahmen dieser Untersuchung betrachtet werden, hat die Tarifbelastung zudem einen weitaus größeren Einfluss auf die effektive Steuerbelastung als die Gewinnermittlungsvorschriften.<sup>97</sup> Im Zentrum der Bemühungen<sup>98</sup> um eine Angleichung der steuerlichen Wettbewerbsverhältnisse innerhalb der EU müssten deshalb die tariflichen Steuersätze stehen, wobei sich vor dem Hintergrund des Subsidiaritätsprinzips eine Vereinbarung von Mindeststeuersätzen anbieten würde. Dadurch würde sich auch die Standortattraktivität der EU als Ganzes erhöhen, da Standortentscheidungen von multinationalen Investoren in Bezug auf homogene Wirtschaftsräume einen signifikanten, empirisch nachweisbaren Zusammenhang zur tariflichen Steuerbelastung aufweisen.<sup>99</sup>

Aus der Sicht deutscher Unternehmen ist festzuhalten, dass sich deren steuerliche Wettbewerbsposition bei einem international abgestimmten Übergang zur IAS-basierten Gewinnermittlung verbessern würde. Demnach kann man der Debatte über eine Internationalisierung der handelsrechtlichen Gewinnermittlung und ihren steuerlichen Implikationen in Deutschland gelassen gegenüber stehen. Allerdings dürfte sich die deutsche Wettbewerbsposition in Anbetracht der Berechnungsergebnisse 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 (Abbildung 8).

Es stellt sich deshalb abschließend die Frage, ob eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage nach dem hier betrachteten Muster dem Gesetzgeber Spielraum für Steuersatzsenkungen verschaffen würde. Unter Zugrundelegung der Berechnungsergebnisse kann diese Frage nur für die Verhältnisse in Frankreich, Großbritannien und die Niederlande bejaht werden, während die an die Adresse des deutschen Gesetzgebers gerichtete Antwort negativ ausfallen

---

<sup>96</sup> Vgl. die Befunde bei *European Commission* (2002), S. 222; *Jacobs / Spengel* (2002a), S. 79.

<sup>97</sup> Vgl. zu einer analytischen Herleitung dieser Zusammenhänge *Schreiber / Spengel / Lammersen* (2002), S. 6-17; *Spengel / Lammersen* (2001), S. 227-229. Zu alternativen Herleitungen vgl. *Haegert* (2002), S. 615-621; *König / Sureth* (2002), S. 260-272.

<sup>98</sup> Vgl. zu Reformüberlegungen ausführlich *Jacobs* (2002a), S. 291-343, sowie in Kurzform auch *Jacobs / Spengel* (2002b), S. 31-32.

<sup>99</sup> Dies zeigen Untersuchungen zur Standortwahl US-amerikanischer Investoren für einzelne EU-Mitgliedstaaten. Vgl. *Devereux / Griffith* (1998), S. 335-367. Zur Steuerbelastung von US-Investoren innerhalb der EU vgl. *Spengel* (1999), S. 445-459.

muss.<sup>100</sup> In Deutschland dürfte sich ein nachhaltiges Steuersatzsenkungspotenzial demnach weniger im unternehmerischen Bereich, sondern vor allem durch die Beseitigung von Begünstigungen innerhalb der allgemeinen einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage erschließen.<sup>101</sup> Aus deutscher Sicht steht des Weiteren die Gewerbesteuer auf dem Prüfstand. Dazu haben BDI und VCI im Sommer 2001 Vorschläge zur Umgestaltung der Gewerbesteuer in eine kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer unterbreitet,<sup>102</sup> die vom Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung befürwortet werden.<sup>103</sup>

## V Zusammenfassung in Thesen

- (1) Innerhalb der EU könnten IAS über die EU-Verordnung zur Harmonisierung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften und über die Initiativen der EU-Kommission zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage auf die steuerliche Gewinnermittlung einwirken.
- (2) Zwischen IAS und den Zielen der steuerlichen Gewinnermittlung besteht kein grundsätzlicher Gegensatz. Die Überlegenheit von IAS gegenüber den nationalen handelsrechtlichen GoB als Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung basiert auf den übergeordneten Gesichtspunkten der Schaffung einer einheitlichen europäischen Steuerbasis.
- (3) Werden IAS zum Ausgangspunkt der Gewinnermittlung gemacht, muss sich die Übernahme aber auf zweckmäßige Einzelregelungen beschränken. Insgesamt wäre die Gewinnermittlung stärker an Zahlungen auszurichten, was (wie bisher auch) de facto zu einer Eigenständigkeit der steuerlichen Gewinnermittlung führt. Gleichzeitig wären Beschränkungen des steuerlichen Verlustausgleichs aufzuheben.
- (4) Ein Übergang zur steuerlichen Gewinnermittlung auf Basis von IAS innerhalb der EU würde die Wettbewerbsposition deutscher Unternehmen tendenziell verbessern.

<sup>100</sup> Vgl. aber *Schreiber* (2002), S. 109, der aufgrund des Heranrückens der Gewinnermittlung an die Zahlungsrechnung ein Steuersenkungspotenzial vermutet. Dies wäre eingehender zu untersuchen.

<sup>101</sup> So sieht auch der Karlsruher Entwurf eines Einkommensteuergesetzes in der konsequenten Streichung von Vergünstigungen für alle Einkunftsarten eine geeignete Maßnahme zur Finanzierung der Steuerausfälle aus der anvisierten Absenkung des Unternehmenssteuersatzes und des Spitzensatzes der Einkommensteuer auf 35 %. Vgl. *Kirchhof* (2002), S. 7; *Kirchhof u. a.* (2001), S. 47-51.

<sup>102</sup> Vgl. *BDI/VCI* (2001).

<sup>103</sup> Vgl. *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung* (2001), Tz. 384-385.

- (5) Eine ausschließliche Angleichung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften kann das Steuergefälle innerhalb der EU nicht verringern. Dazu wären weitere Maßnahmen erforderlich, insbesondere eine Angleichung der Ertragsteuersätze.

## Literaturverzeichnis

- American Chamber of Commerce in Germany/PricewaterhouseCoopers* (2001), Steuern in den USA, Frankfurt.
- Baetge, J./Zülch, H./Matena, S.* (2002), Fair Value-Accounting, *StuB* 4. Jg., S. 365-372 (Teil A) und 417-422 (Teil B).
- Ballwieser, W.* (2001a), Anforderungen des Kapitalmarkts an Bilanzansatz und Bewertungsregeln, *KoR* 1. Jg., S. 160-164.
- Ballwieser, W.* (2001b), Konzernrechnungslegung und Wettbewerb, *DBW* 61. Jg., S. 640-657.
- Bareis, P.* (2002), Zur Kritik am „Karlsruher Entwurf zur Reform des EStG“, *StuW* 79. Jg., S. 135-147.
- Bareis-Kommission* (1995), Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, *BMF-Schriftenreihe Heft 55*, Bonn.
- BDI/VCI* (2001), Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, Frankfurt, Berlin.
- Birk, D.* (1996), Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union, in: *DStJG*, S. 63-80.
- Böcking, H.-J.* (2001), IAS für Konzern- und Einzelabschluss?, *WPg* 54. Jg., S. 1433-1440.
- Bravenec, L. L.* (2000), International Corporate Income Tax Coordination in the 21st Century, *European Taxation* o. Jg., S. 450-465.
- Brühler Empfehlungen* (1999), Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, *BMF-Schriftenreihe Heft 66*, Bonn.
- Bruns, H.-G.* (2001), Anforderungen an die handelsrechtliche Rechnungslegung im europäischen und internationalen Kontext, *WPg-Sonderheft*, S. S67-S74.
- Busse von Colbe, W.* (2001), Anpassung der EG-Bilanzrichtlinien an IAS, *KoR* 1. Jg., S. 199-205.
- Busse von Colbe, W.* (2002), Vorschlag der EG-Kommission zur Anpassung der Bilanzrichtlinien an die IAS – Abschied von der Harmonisierung?, *BB* 57. Jg., S. 1530-1536.
- Deutsche Bundesbank* (1997a), Ertragslage und Finanzierungsverhältnisse ostdeutscher Unternehmen im Jahr 1995, *Monatsbericht* 7, S. 41-55.
- Deutsche Bundesbank* (1997b), Ertragslage und Finanzierungsverhältnisse westdeutscher Unternehmen im Jahr 1996, *Monatsbericht* 11, S. 31-55.
- Deutsche Bundesbank* (1997c), Verhältniszahlen aus den Jahresabschlüssen westdeutscher Kapitalgesellschaften von 1987 bis 1995, Frankfurt.
- Devereux, M. P./Griffith, R.* (1998), Taxes and the location of production: evidence from a panel of US multinationals, *Journal of Public Economics* 64. Jg., S. 335-367.
- Eberhartinger, E.* (2000), Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, Wien.
- Eichhorn, K. T.* (2001), Das Maßgeblichkeitsprinzip bei Rechnungslegung nach International Accounting Standards, Köln.
- Ekkenga, J.* (2001), Neuordnung des Europäischen Bilanzrechts für börsennotierte Unternehmen: Bedenken gegen die Strategie der EG-Kommission, *BB* 56. Jg., S. 2362-2369.
- Engel-Ciric, D.* (2002), Einschränkung der Aussagekraft des Jahresabschlusses nach IAS durch bilanzpolitische Spielräume, *DStR* 40. Jg., S. 780-784.
- Erle, B.* (2000), Das Maßgeblichkeitsprinzip – ein Phantom?, in: *Kleindiek, D./Oehler, W.*, Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung, Köln, S. 177-191.
- Ernst, C.* (2000), Zum Stand der Reformüberlegungen im Bilanzrecht – Noch ist nichts entschieden, in: *Kleindiek, D./Oehler, W.* (Hrsg.), Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung, Köln, S. 41-48.

- Ernst, C.* (2001), EU-Verordnungsentwurf zur Anwendung von IAS: Europäisches Bilanzrecht vor weitreichenden Änderungen, BB 56. Jg., S. 823-825.
- Esser, K./Sieben, G.* (1997), Betriebliche Altersversorgung, Stuttgart.
- Euler, R.* (2002), Paradigmenwechsel im handelsrechtlichen Einzelabschluss: Von den GoB zu den IAS?, BB 57. Jg., S. 875-880.
- Europäische Kommission* (2001a), Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuß, Steuerpolitik der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre, KOM(2001) 260 endg. v. 23. 5. 2001.
- Europäische Kommission* (2001b), Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuß, Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse. Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, KOM(2001) 582 endg. v. 23. 10. 2001.
- European Commission* (2002), Company taxation in the internal market, SEC(2001) 1681 v. 23. 10. 2001, Luxembourg.
- Fülbier, R.U./Gassen, J.* (1999), Wider die Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung – Erwiderung zu Oestreicher/Spengel (DB 1999, S. 593-600), DB 52. Jg., S. 1511-1513.
- Gammie, M.* (2001), Corporate Taxation in Europe – Paths to a Solution, British Tax Review 44. Jg., S. 233-249.
- Göbes, C.* (1996), Die Unternehmensbesteuerung in Deutschland und Großbritannien vor dem Hintergrund des europäischen Integrationsprozesses, Frankfurt.
- Göthel, S. R.* (2001), Europäisches Bilanzrecht im Umbruch, DB 54. Jg., S. 2057-2061.
- Grotherr, S./Jorewitz, G.* (2001), Einflüsse der internationalen Rechnungslegung auf das zukünftige deutsche Bilanzsteuerrecht, FS Strobel, München, S. 123-153.
- Haegert, L.* (2002), Die Bedeutung der Verlängerung der steuerlichen Abschreibungsvorschriften für die Investitionsbereitschaft von Unternehmen, BB 57. Jg., S. 615-621.
- Happe, R.* (2002), Rückstellungen im internationalen Vergleich: HGB – US-GAAP – IAS, DStZ 90. Jg., S. 360-367.
- Hauser, H./Meurer, I.* (1998), Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz im Lichte neuer Entwicklungen, WPg 51. Jg., S. 269-280.
- Havermann, H.* (2001), Konvergenz nationaler und internationaler Rechnungslegungs- und Prüfungsnormen – Einleitende Statements zur Podiums- und Plenardiskussion, WPg-Sonderheft, S. S97-S99.
- Heintzen, M.* (1999), Zur Verfassungsmäßigkeit von § 292 a Abs. 2 Nr. 2 a) HGB, BB 54. Jg., S. 1050-1054.
- Heintzen, M.* (2001a), EU-Verordnungsentwurf zur Anwendung von IAS: Kein Verstoß gegen Unionsverfassungsrecht, BB 56. Jg., S. 825-829.
- Heintzen, M.* (2001b), Verfassungsrechtliche Anforderungen an das Rechnungslegungsrecht für börsennotierte Unternehmen, KoR 1. Jg., S. 151-153.
- Hennrichs, J.* (2001), Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?, DStJG, S. 301-328.
- Herzig, N.* (2000), Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, WPg 53. Jg., S. 104-119.
- Herzig, N.* (2001a), Gefahren der internationalen Rechnungslegung für den Mittelstand?, in: Coenenberg, A./Pohle, K. (Hrsg.), Internationale Rechnungslegung, Stuttgart, S. 45-61.
- Herzig, N.* (2001b), Notwendigkeit und Umsetzungsmöglichkeiten eines gespaltenen Rechnungslegungsrechts (Handels- und Steuerbilanz), KoR 1. Jg., S. 154-159.
- Herzig, N./Dautzenberg, N.* (1998), Auswirkungen der Internationalisierung der Rechnungslegung auf die Steuerbilanz, BFuP 50. Jg., S. 23-37.

- Heurung, W.* (2000), Führt die Internationalisierung der Rechnungslegung zu einer Erosion der steuerlichen Gewinnermittlung?, *RIW* 46. Jg., S. 421-431.
- Heydt, R.* (2001), Internationale Rechnungslegungsnormen in Deutschland – erschwert das Maßgeblichkeitsprinzip ihre Anwendung?, *ZfB* 71. Jg., S. 371-392.
- Hölscher, L.* (1999), Das Problem der Einheitsbilanz. Handels- und Steuerbilanz in verschiedenen EU-Ländern, *DSWR* 28. Jg., S. 303-307.
- Homburg, S.* (2000), *Allgemeine Steuerlehre*, 2. Aufl., München.
- Hommelhoff, P.* (2000), Konzeptionelle Grundfragen einer Bilanzrechtsreform, in: Kleindiek, D./Oehler, W. (Hrsg.), *Die Zukunft des deutschen Bilanzrechts im Zeichen internationaler Rechnungslegung und privater Standardsetzung*, Köln, S. 141-159.
- Hommelhoff, P./Schwab, M.* (2001), Staats-ersetzende Privatgremien im Unternehmensrecht, *FS Kruse*, Köln, S. 693-718.
- Hulle, K. van* (2000), Die Reform des europäischen Bilanzrechts: Stand, Ziele und Perspektiven, *ZGR* 29. Jg., S. 537-549.
- Industriekreditbank* (1997), Hoffen auf Ertragswende – Mittelständische Unternehmen vor strategischer Neuorientierung, *IKB-Mitteilungen* 3, S. 18-23.
- Jacobs, O. H.* (1971), *Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz*, Stuttgart.
- Jacobs, O. H.* (2000), Verlustvorsorgen im deutschen Bilanzsteuerrecht, in: Bertl, R. u. a. (Hrsg.), *Verlustvorsorgen im Bilanz- und Steuerrecht*, Wien, S. 83-105.
- Jacobs, O. H.* (2002a), *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 5. Aufl., München.
- Jacobs, O. H.* (2002b), Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut, in: Ballwieser, W./Coenenberg, A. G./Wysocki, K. v., *Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung*, 3. Aufl., Stuttgart, Sp. 2499-2518.
- Jacobs, O. H.* (2002c), IAS 2, Vorräte (Inventories), in: Baetge, J. u. a. (Hrsg.), *Rechnungslegung nach International Accounting Standards (IAS)*, 2. Aufl., Stuttgart.
- Jacobs, O. H./Spengel, C.* (1996), *European Tax Analyzer*, Baden-Baden.
- Jacobs, O. H./Spengel, C.* (2000), Measurement and Development of the Effective Tax Burden of Companies - An Overview and International Comparison, *Intertax* 28. Jg., S. 334-352.
- Jacobs, O. H./Spengel, C.* (2002a), *Effective Tax Burden in Europe*, Heidelberg.
- Jacobs, O. H./Spengel, C.* (2002b), Unternehmenssteuerbelastung und Steuerharmonisierung in der EU, *unternehmermagazin* 58. Jg., S. 30-32.
- Kadel, J.* (2001), Einkommensermittlung und Rechnungslegungsmethoden im US-amerikanischen Steuerrecht, *IStR* 10. Jg., S. 419-424.
- Kahle, H.* (1997), Steuerliche Konsequenzen der Trennung handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung in den USA, *StuW* 74. Jg., S. 323-332.
- Kahle, H.* (2001), Bilanzierung der langfristigen Auftragsfertigung nach HGB und US-GAAP, *StuB* 3. Jg., S. 1201-1210.
- Kahle, H.* (2002a), Maßgeblichkeitsgrundsatz auf Basis der IAS?, *WPg* 55. Jg., S. 178-188.
- Kahle, H.* (2002b), Informationsversorgung des Kapitalmarkts über internationale Rechnungslegungsstandards, *KoR* 2. Jg., S. 95-107.
- Kahle, H.* (2002c), Bilanzieller Gläubigerschutz und internationale Rechnungslegungsstandards, *ZfB* 72. Jg., S. 695-711.
- King, M. A./Fullerton, D.* (1984), *The Taxation of Income from Capital*, Chicago.
- Kirchhof, P.* (2000), Gesetzgebung und private Rechnungslegung als Geltungsgrund für Rechnungslegungspflichten, *ZGR* 29. Jg., S. 681-692.
- Kirchhof, P.* (2002), Der Karlsruher Entwurf und seine Fortentwicklung zu einer Vereinheitlichten Ertragsteuer, *StuW* 79. Jg., S. 3-22.
- Kirchhof, P. u. a.* (2001), *Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes*, Heidelberg.

- Knoll, L.* (2001), Unternehmensgewinnbesteuerung in Kroatien, Italien und Österreich. Umsetzungsbeispiele für betriebswirtschaftliche Neutralitätspostulate, *DBW* 61. Jg., S. 335-348.
- König, R./Sureth, C.* (2002), Die ökonomischen Auswirkungen der Änderungen der steuerlichen Abschreibungsmodalitäten, *DBW* 62. Jg., S. 260-272.
- Kort, M.* (2001), Der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 EStG – Plädoyer für dessen Aufgabe, *FR* 83. Jg., S. 53-62.
- Krawitz, N.* (2001), Die Rechnungslegungsvorschriften nach HGB, IAS und US-GAAP im kritischen Vergleich, *StuB* 3. Jg., S. 629-633 (Teil A) und 733-744 (Teil B).
- Lauth, B.* (2000), Endgültiger Abschied von der Einheitsbilanz?, *DStR* 38. Jg., S. 1365-1372.
- Lodin, S.-O./Gammie, M.* (2001), *Home State Taxation*, Amsterdam.
- Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D.* (2002), Der lange Schatten des Übergangs auf die IAS-Rechnungslegung, *DStR* 40. Jg., S. 231-234.
- Luttermann, C.* (2000), International Accounting Standards in der Europäischen Union, *ZIP* 20. Jg., S. 1318-1324.
- Luttermann, C.* (2001), Verordnungsvorschlag der EU-Kommission über die Anwendung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze, *IWB*, Fach 11, Europäische Gemeinschaft, Gruppe 3, S. 263-272.
- Macdonald, G.* (2002), *The Taxation of Business. Aligning Taxable Income with Accounting Income*, The Institute for Fiscal Studies, London.
- Mayer-Wegelin, E.* (1999), Weiterentwicklung des deutschen Bilanzrechts für Konzernabschlüsse, *FS Weber*, Stuttgart, S. 525-541.
- Müller, W.* (2001), Die Ausnahme und die Regel – Ein Lehrstück, dargestellt am so genannten Maßgeblichkeitsprinzip, *DStR* 39. Jg., S. 1858-1864.
- Oestreicher, A.* (2000), *Konzern-Gewinnabgrenzung*, München.
- Oestreicher, A./Spengel, C.* (1999a), International Accounting Standards, Maßgeblichkeitsprinzip und Besteuerung, *DB* 52. Jg., S. 593-600.
- Oestreicher, A./Spengel, C.* (1999b), Replik zu Rolf U. Fülbier und Joachim Gassen „Wider die Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung“ (*DB* 1999, S. 1511-1513), *DB* 52. Jg., S. 1513-1516.
- Oestreicher, A./Spengel, C.* (1999c), Maßgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung?, *Baden-Baden*.
- Oestreicher, A./Spengel, C.* (2001), Anwendung der IAS in der EU – Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips und Steuerbelastung, *RIW* 47. Jg., S. 889-902.
- Pellens, B.* (2001), *Internationale Rechnungslegung*, 4. Aufl., Stuttgart.
- Pellens, B.* (2001b), Konvergenz nationaler und internationaler Rechnungslegungs- und Prüfungsnormen – Einleitende Statements zur Podiums- und Plenardiskussion, *WPg-Sonderheft*, S. S101-S104.
- Pellens, B./Gassen, J.* (2001), EU-Verordnungsentwurf zur IAS-Konzernrechnungslegung, *KoR* 1. Jg., S. 137-142.
- Plasschaert, S.* (2001), *The EU Consolidated Income Tax Revisited*, Paper präsentiert anlässlich der Tagung „Corporate and Capital Income Taxation in the European Union: The EU Commission Report on Companies' Taxation and Beyond“, 7-8. Dezember 2001, Mons.
- Rogall, M./Spengel, C.* (2000), Abzinsung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, *BB* 55. Jg., S. 1234-1241.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung* (2001), *Jahresgutachten 2001/2002*, Stuttgart.
- Scheffler, W.* (2001a), Auswirkungen des Karlsruher Entwurfs zur Reform des EStG auf die Steuerbilanz, *StuB* 3. Jg., S. 904-914.
- Scheffler, W.* (2001b), Gedanken zur Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips, *DSWR* 30. Jg., S. 151-154.
- Schildbach, T.* (2002), IAS als Rechnungslegungsstandards für alle, *BFuP* 54. Jg., S. 263-278.

- Schmidt, M.* (2002), On the Legitimacy of Accounting Standard Setting by Privately Organised Institutions in Germany and Europe, *sbr/zfbf* 54. Jg., S. 171-193.
- Schneider, D.* (1989), Steuerfreie Kapitalbildung in dreistelliger Milliardenhöhe durch Pensionsrückstellungen, *DB* 42. Jg., S. 889-895.
- Schneider, D.* (1992), Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl., Wiesbaden.
- Schneider, D.* (1995), Streitfragen der Rückstellungsbilanzierung als Problem der Risikokapitalbildung, *DB* 48. Jg., S. 1421-1426.
- Schneider, D.* (1997), Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2: Rechnungswesen, 2. Aufl., München, Wien.
- Schneider, D.* (1999), Abbau von Steuervergünstigungen durch Skalpierung der Maßgeblichkeit und Verlustverrechnung als „Stärkung der Investitionskraft“, *DB* 52. Jg., S. 105-106.
- Schneider, D.* (2000a), Otto H. Jacobs' „Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz“ und dessen Stellung in der Wissenschaftsgeschichte steuerlicher Gewinnermittlung, *DB* 53. Jg., S. 1241-1245.
- Schneider, D.* (2000b), Mängel in der ökonomischen Begründung einer Steuerfreiheit für Kapitaleinkünfte, *StuW* 77. Jg., S. 421-430.
- Schön, W.* (2000), Gesellschafter-, Gläubiger- und Anlegerschutz im Europäischen Bilanzrecht, *ZGR* 29. Jg., S. 706-742.
- Schön, W.* (2001), Internationalisierung der Rechnungslegung und Gläubigerschutz, *WPg-Sonderheft*, S. S74-S79.
- Schreiber, U.* (1997), Hat das Maßgeblichkeitsprinzip noch eine Zukunft?, *FS Beisse*, Düsseldorf, S. 491-509.
- Schreiber, U.* (1999), Rechnungslegung im Einzelabschluss nach internationalen Grundsätzen?, *FS Fischer*, Berlin, S. 879-912.
- Schreiber, U.* (2002), Gewinnermittlung und Besteuerung der Einkommen, *StuW* 79. Jg., S. 105-115.
- Schreiber, U./Rogall, M.* (2002), Internationale Verrechnungspreise, in: Küpper, H.-U./Wagenhofer, A. (Hrsg.), *Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling*, Stuttgart, Sp. 787-796.
- Schreiber, U./Spengel, C./Lammersen, L.* (2002), Measuring the Impact of Taxation on Investment and Financing Decisions, *sbr/zfbf* 54. Jg., S. 2-23.
- Schreiber, U./Stellpflug, T.* (1999), Einkommen oder Konsum als Steuerbasis?, *WiSt* 28. Jg., S. 186-192.
- Schwinger, R.* (1994), Konsum oder Einkommen als Bemessungsgrundlagen direkter Steuern?, *StuW*, S. 39-50.
- Selchert, F. W.* (1999), Internationalisierung der Rechnungslegung und Maßgeblichkeitsprinzip, *FS Fischer*, Berlin, S. 913-933.
- Siegel, T.* (2000), Konsum- oder einkommensorientierte Besteuerung? Aspekte quantitativer und qualitativer Argumentation, *zfbf* 52. Jg., S. 724-741.
- Sigloch, J.* (2000), Ein Valet dem Maßgeblichkeitsprinzip?, *BFuP* 52. Jg., S. 157-182.
- Spengel, C.* (1999), Taxation of US Cross-border Investment in Germany and Europe, *Intertax* 27. Jg., S. 445-459.
- Spengel, C.* (2000), Effektive Steuerbelastung der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit nach den Vorschlägen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, *ZEW Discussion Paper* Nr. 00-15, Mannheim.
- Spengel, C./Lammersen, L.* (2001), Methoden zur Messung und zum Vergleich von internationalen Steuerbelastungen, *StuW* 78. Jg., S. 222-238.
- Spengel, C./Schmidt, F.* (1997), Betriebliche Altersversorgung, Besteuerung und Kapitalmarkt, Baden-Baden.
- Steck, D.* (2002), Die Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips – Pro und Contra, *StuB* 4. Jg., S. 487-493.

- Tipke, K.* (2002), Der Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensteuer. Versuch einer steuerjuristischen Würdigung, *StuW* 79. Jg., S. 148-175.
- Tipke, K./Lang, J.* (1998), *Steuerrecht*, 16. Aufl., Köln.
- Treich, C.* (2001), Einkommensmessung und Steuerbelastung bei Renditen oberhalb des Kapitalmarktzinssatzes, *DBW* 61. Jg., S. 306-318.
- Vorwold, G.* (2002), Clear Reflection of Income: der neue Maßstab für die Steuerbilanz? – Beobachtungen aus dem US-amerikanischen Steuerrecht, *WPg* 55. Jg., S. 499-510.
- Wagenhofer, A.* (2001), *International Accounting Standards*, 3. Aufl., Wien.
- Wagner, F. W.* (1997), Kann es eine Beseitigung aller steuerlichen Ausnahmen geben, wenn es keine Regel gibt?, *DStR* 35. Jg., S. 517-521.
- Wagner, F. W.* (1998), Kann die Reform von Rechnungslegung und Steuersystem leisten, was die Finanzmärkte fordern?, in: Becker, M. u. a. (Hrsg.), *Unternehmen im Wandel und Umbruch*, Stuttgart, S. 51-73.
- Wagner, F. W.* (1999), Eine Einkommensteuer muß eine konsumorientierte Steuer sein, in: Smekal, C./Sendlhofer, R./Winner, H., *Einkommen versus Konsum*, Heidelberg, S. 15-35.
- Wagner, F. W.* (2000), Korrektur des Einkünftedualismus durch Tarifdualismus – Zum Konstruktionsprinzip der Dual Income Taxation, *StuW* 77. Jg., S. 431-441.
- Weber-Grellet, H.* (1997), Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr?, *DB* 50. Jg., S. 385-391.
- Weber-Grellet, H.* (1998), Bestand und Reform des Bilanzsteuerrechts, *DStR* 36. Jg., S. 1343-1349.
- Weber-Grellet, H.* (1999), Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, *BB* 54. Jg., S. 2659-2666.
- Weber-Grellet, H.* (2002), Zur Abschaffung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, *StuB* 4. Jg., S. 700-706.
- Wolz, M.* (2000), Die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen nach HGB versus US-GAAP/IAS, *ZfB* 70. Jg., S. 1371-1390.