

Neue Trends im europäischen und internationalen Steuerrecht

Vortrag, gehalten am 28. März 2003 beim D-A-CH Steuer-Kongress, Wien

15

Albert J. Rädler*

Neue Trends in der Besteuerung

Mit Eintritt in das dritte Jahrtausend entstand der Eindruck, dass es auch im Steuerrecht mehr oder weniger gemütlich weitergeht. Doch nicht nur in der Politik zeigten sich bald Überraschungen. Auch im Steuerrecht und für die tägliche Arbeit des Steuerberaters ergaben sich bald ganz neue Entwicklungen, die die Arbeit des Steuerberaters in den nächsten Jahren beeinflussen werden. Ob sie positiv oder negativ sind, das muss sich noch herausstellen.

Im Steuerbereich sind eine Reihe von Trends erkennbar, die den Steuerbürger, seinen Berater, die Staaten inner- und außerhalb der Union vor neue Bewährungsproben stellen. **Europäisierung** und **Globalisierung** sind solche **Megatrends**, die wir aus dem 20. Jahrhundert übernommen haben. Europa und die Welt verlieren dadurch ihre alten Grenzen, auch die Steuergrenzen:

- Es zeigen sich die steuerlichen Folgen der New Economy mit ihren Kommunikationsmitteln, wie z. B. das Internet.
- Es finden sich aber auch andere neue Entwicklungen: Es gibt neue Gedanken zum Sparen und seine Besteuerung, zum Steuersystem im Allgemeinen, zur Steuerreform und – ganz aktuell – neue Gedanken zur Gewinnermittlung. Soziologische Entwicklungen wie das Altern der Bevölkerung haben einen wichtigen Einfluss auf die Besteuerung. Die Europäischen Richter überschütten uns geradezu mit neuen Urteilen¹; eine Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes zu einem minimalen Streitwert kann enorme Auswirkungen auf demnächst über 300 Mill. Marktbürger haben.²

Speziell für Europa stellen sich auf dem Steuersektor folgende neue Gedanken:

- Wann werden wir eine echte, einheitliche europäische Mehrwertsteuer erhalten?
- Werden wir in wenigen Jahren ein einheitliches europäisches und damit multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen bekommen?
- Werden unsere Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz, den USA und anderen wichtigen Drittstaaten demnächst von der Kommission ausgehandelt?
- Können wir Meistbegünstigung innerhalb der Gemeinschaft verlangen gegenüber Drittstaaten?
- Wird der europäische Steuerbürger ein Recht auf freien Zugang zum Europäischen Gerichtshof bekommen?

* Prof. Dr. Albert J. Rädler ist Professor für internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre i.R., Universität Hamburg, und Steuerberater in München.

¹ Neuerdings auch in Form eines Gerichtsbeschlusses ohne mündliche Verhandlung: Philippe Mertens, C-431/01 vom 12. September 2002, Slg. 2002, I-7073.

² Siehe Fall Jessica Safir, C-118/96 vom 28. April 1998, Slg. 1998, I-1897, Streitwert SKR 75 (ca. Eur 8).

Neue Ideen werden nicht nur in den Ministerien oder bei Gericht erdacht. Sie entstehen auch im akademischen Bereich. Gute Beispiele dafür haben wir hier am Ort, wo im letzten Jahrzehnt ein florierendes Zentrum der europäischen Steuerforschung an der Wirtschaftsuniversität entstanden ist und die Steuerinstitute der Universität Wien diesem Vorbild kraftvoll nacheifern.

Stehen unsere internationalen Steuerprinzipien zur Diskussion?

Als Beispiel für eine neue Idee möchte ich auf eine Arbeit aus den Niederlanden eingehen. Eric Kemmeren hat am 15. Oktober 2001 seine in Englisch geschriebene Dissertation über »Principles of Origin and Tax Conventions« an der Universität Tilburg verteidigt, wo sich ebenfalls ein wichtiges Europäisches Forschungszentrum befindet.

Die Arbeit von Kemmeren beschäftigt sich mit den folgenden drei Problembereichen:

1. Welche Rolle soll das Ursprungsprinzip bei der Verteilung des Besteuerungsrechts auf die Vertragsparteien von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) für Einkommen und Vermögen spielen?
2. Welche Rolle spielt (heute) das Ursprungsprinzip bei der Verteilung des Besteuerungsrechts in solchen Verträgen?
3. Soll ein Modell für ein bilaterales DBA auf der Basis des Ursprungsprinzips entwickelt werden?

Doppelbesteuerungsabkommen teilen die Besteuerungsrechte über Einkünfte und Vermögen auf. Seit über 100 Jahren kommt dem Wohnsitzstaat dabei ein Besteuerungsrecht zu; vorwiegend ist dies ein primäres Besteuerungsrecht, nur bei enger wirtschaftlicher Bindung an den Quellenstaat ist es ein sekundäres Besteuerungsrecht. Dieses Prinzip ist bekannt als das Wohnsitzprinzip. Ob die Einkünfte in dem betreffenden Land auch tatsächlich entstanden oder erzielt worden sind, tut dabei nichts zur Sache. Das Wohnsitzprinzip formt die Grundlage für verschiedene Vertragsmodelle, die von größtem Einfluss auf die Abkommenspraxis sind. In der Dissertation werden die Modellverträge der OECD, der UN, der USA, der Niederlande und ein früher Entwurf der EWG untersucht.

Eric Kemmeren versucht zu beweisen, dass das Wohnsitzprinzip veraltet ist.³ Es schafft seiner Auffassung nach ein Spielfeld für Steuerplanung und Missbrauch der DBA. Nicht allein die Steuerpflichtigen und ihre Berater profitieren davon, sondern auch die Vertragsstaaten. Mit Wohnen allein lässt sich seiner Ansicht nach kein Einkommen oder Ver-

³ Vgl. dazu auch National Foreign Trade Council, Inc., The NFTC's Report on Territorial Taxation, TNI, 5. August 2002, S. 687.

mögen schaffen. Wohnen ist vielmehr nur eine Form des Verbrauchs von Einkommen oder Vermögen.⁴ Daher sollte man das Wohnsitzprinzip auch nicht mehr in den DBA als Grundlage für die Verteilung der Besteuerungsrechte heranziehen. Dies begründet er sowohl mit juristischen als auch ökonomischen Prinzipien und Überlegungen. Gemäß Kemmeren macht das Wohnsitzprinzip eine richtige Verteilung von Besteuerungsrechten und eine effiziente Allokation der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital unmöglich. Dies belegt er auch mit den Zielen der EU.

So bietet das Wohnsitzprinzip keine oder nur eine ungenügende Lösung für relativ neue ökonomische Entwicklungen wie den E-Commerce. Vom Prinzip her erschwert es den Binnenmarkt in der EU und ganz besonders die ökonomischen Beziehungen zwischen Entwicklungsländern und den Industrieländern.

Kemmeren sieht die Lösung in dem sog. **Ursprungsprinzip**. Einkünfte müssen dem Staat zur Besteuerung zugewiesen werden, in dem sie erzielt werden. Dabei kommt er zu dem Ergebnis, dass allein Menschen Einkünfte schaffen können; dies im Gegensatz zu reinen Wirtschaftsgütern, wie z.B. Computer, die es allein nicht tun können. Der von ihm vorgeschlagene Weg führt zu einer radikalen Änderung im fiskalen Denken und Handeln, sowohl der Staaten als auch der Steuerpflichtigen und ihrer Berater. Diese Vorschläge sind gerichtet auf eine weltweite Übernahme. Die EU soll dabei vorausgehen.⁵

Vielleicht liegt in den Überlegungen von Kemmeren eine Lösung unserer grenzüberschreitenden Steuerprobleme? Auch wenn die zunehmende Quellenbesteuerung bei Unternehmens- und Immobilieneinkünften, bei Löhnen usw. in diese Richtung weist, so zeigt die soeben erreichte Grundsatzvereinbarung über eine Europäische Besteuerung der Zinsen wieder eher in die andere Richtung.

Wohin driften unsere Steuersysteme?

Europäisierung und Globalisierung

Unsere Steuersysteme werden derzeit sehr stark beeinflusst durch **Globalisierung** und **Europäisierung**. Zu beiden gehört die grenzüberschreitende Marktöffnung für Waren, Arbeitskräfte, Direktinvestitionen, Dienstleistungen und Kapital. Dem liegen auch die **Grundfreiheiten** der Europäischen Gemeinschaft zugrunde: der freie Warenverkehr, die Freizügigkeit für Arbeitnehmer, die Niederlassungsfreiheit für Unternehmen, die Dienstleistungsfreiheit und der freie Kapitalverkehr.

⁴ In diesem Sinne auch die schweizerischen Vorschriften zur Pauschalierung von zuziehenden natürlichen Personen.

⁵ Vgl. dazu P.J.J.M. Peeters: Verslag promotie Mr. E.C.C.M. Kemmeren, Weekblad Fiscaal Recht 21. März 2002, S. 410.

Die Globalisierung bietet für Unternehmen weitgehende Möglichkeiten zum Warenverkehr und zur Unternehmensansiedlung. Ausgenommen sind davon im Wesentlichen die Landwirtschaft und einige andere Bereiche wie z.B. Textilien. Leider müssen die übrigen Grundfreiheiten, die für uns selbstverständlich sind, für die Entwicklungsländer und ihre Bewohner ein Wunschtraum bleiben.

Wie hat sich diese europäische Entwicklung auf unser Steuerrecht ausgewirkt?

Grundfreiheiten des Vertrages prägen

Die erwähnten Grundfreiheiten des Vertrages prägen heute auch wesentliche Teile unseres Steuersystems. Ihre Interpretation und Durchsetzung verdanken wir zum Großteil dem Europäischen Gerichtshof, der deshalb vielfach der Motor der Steuerintegration genannt wird. Dazu hat sicherlich beigetragen, dass sich die Mitgliedstaaten selbst seit mehreren Jahrzehnten sehr zurückgehalten haben, wenn es darum ging, das Steuerrecht auf Gemeinschaftsebene zu harmonisieren.⁶ Eine wichtige Ausnahme stellt die Mutter-Tochter-Richtlinie von 1990 dar, die sich gerade in der Praxis sehr bewährt hat. Die Zurückhaltung der Regierungen der Mitgliedstaaten hat dazu geführt, dass der Europäische Gerichtshof zur stärksten Kraft auf dem Sektor der direkten Steuern wurde. Fälle wie *avoir fiscal*⁷, *Schumacker*⁸, *Royal Bank of Scotland*⁹, *Saint-Gobain*¹⁰, *Metallgesellschaft/Hoechst*¹¹, *Verkooijen*¹², *Lankhorst*¹³ usw. sind dafür Meilensteine.

Auswirkung auf die Körperschaftsteuer

Besonderen Einfluss hatten die EG-Grundfreiheiten auf das Körperschaftsteuersystem. Vor zehn Jahren war das steuerliche Anrechnungssystem (*avoir fiscal*, *imputation system*) das vorherrschende System in Europa. Mit dem Ablauf der Frist zur Umsetzung der Kapitalverkehrsrichtlinie 88/361/EWG am 1. Juli 1990 wurde auch für die grenzüberschreitenden Kapitalflüsse von Privatinvestoren (Zinsen, Dividenden usw.) freier Kapitalverkehr eingeführt. Damit war ziemlich unbemerkt auch für die Besteuerung ein Diskriminierungsverbot entstanden, das vor allem die Finanzminister lange Zeit nicht zur Kenntnis nehmen wollten. Erst mit der Entscheidung *Verkooijen* C-35/98 vom 6. Juni 2000¹⁴

⁶ Vgl. z.B. O. Ruding, *The Long Way to Removing Obstacles in Company Taxation in Europe*, *European Taxation*, 2002, S. 3.

⁷ 270/83 vom 21. Januar 1986, Slg. 1986, 273.

⁸ C-279/93 vom 14. Februar 1995, Slg. 1995, I-225.

⁹ C-311/97 vom 29. April 1999, Slg. 1999, I-2651.

¹⁰ C-307/97 vom 21. September 1999, Slg. 1999, I-6161.

¹¹ C-397/98, C-410/98 vom 8. März 2001, Slg. 2001, I 1727.

¹² C-35/98 vom 6. Juni 2000, Slg. 2000, I-4071.

¹³ C-324/00 vom 12. Dezember 2002, Slg. 2002, I-...

¹⁴ Slg. 2000, I-4071. Vorher schon *Bordessa* C-358/93 vom 23. Februar 1995, Slg. 1995, I-361; *Trummer und Mayer* C-222/97 vom 16. März 1999, Slg. 1999, I-1661; *Sandoz* C-439/97 vom 14. Oktober 1999, Slg. 1999, I-1041.

wurde dies einigermaßen deutlich. Leider kam der österreichische Fall *Walter Schmid* (C-516/99)¹⁵ materiell nicht zur Entscheidung, dafür bekamen die Österreicher ein unabhängiges Finanzgericht. Der Generalanwalt im Fall *Walter Schmid* hat allerdings sehr deutlich gemacht, was er von dieser Diskriminierung von inländischen Investoren mit ausländischen Aktien hielt. Ein neuer, gleichgelagerter Fall *Lenz* (C-315/02) liegt seit 2002 vor dem Gerichtshof, ebenso ein finnischer Fall *Petri Manninen* (C-319/02). Über den Ausgang der beiden Verfahren sind sich die Experten weitgehend einig.

Inzwischen hat Deutschland sein Anrechnungssystem durch das Halbeinkünfteverfahren abgelöst, Großbritannien hat wesentliche Veränderungen angebracht, und auch Finnland und Italien sind auf dem Wege dazu. Der Vorschlag von Präsident Bush, die Einkommensteuer auf amerikanische Dividenden, die eine amerikanische Körperschaftsteuer getragen haben, völlig aufzugeben, passt allerdings mehr zum Anrechnungssystem.

Die vorherrschende Form der Dividendenbesteuerung ist heute eine Körperschaftsteuer mit einheitlichem relativ niedrigen Satz und eine ermäßigte Einkommensbesteuerung beim Aktionär. Dieses System von zwei relativ niedrigen Steuern erlaubt die diskriminierungsfreie Besteuerung von in- und ausländischen Aktien, dafür mussten allerdings Vorzüge des alten Anrechnungssystems aufgegeben werden. So begünstigt z.B. das Halbeinkünfteverfahren die Einbehaltung von Gewinnen.

In den nächsten Jahren werden höchstwahrscheinlich die Grundzüge der Konzernfinanzierung im nationalen, europäischen und internationalen Bereich neu geregelt. Den ersten Ansatz hat dazu der EuGH mit seiner Entscheidung *Lankhorst-Hohorst* C-324/00 vom 12. Dezember 2002 geschaffen, in der die deutsche Gesellschafter-Fremdfinanzierung für vertragswidrig erklärt wurde. Eine weitere Entscheidung zum Zinsabzug bei einem holländischen Fall der Schachtelbeteiligung wird in Kürze erwartet (*Bosal* C-168/01, Schlussanträge des Generalanwalts vom 24. September 2002). Ich bin recht optimistisch, dass – aufbauend auf diese Entscheidungen – wir in wenigen Jahren eine einheitliche Regelung in Europa für in- und ausländische Beteiligungen haben werden.

Bei der Einkommensteuer geht Bedeutung des Wohnsitzes zurück

Bei der Einkommensteuer habe ich den Eindruck, dass die Bedeutung des Wohnsitzes insgesamt zurückgeht. Ein Grund mag sein, dass die Steuerpflichtigen mit mehreren Wohnsitzen ständig zunehmen. Dem Namen nach haben

wir zwar weiterhin das Wohnsitzprinzip mit weltweiter Besteuerung, es ist jedoch ausgehöhlt, einmal durch die Doppelbesteuerungsabkommen mit weitgehender Freistellung sowie zum anderen im rein nationalen Bereich durch Übernahme der gleichen Prinzipien wie die Dividendenfreistellung. Auch das deutsche Außensteuergesetz hat durch die letzten Gesetzesänderungen an Bedeutung verloren. Die Quellenbesteuerung hat umgekehrt etwas an Bedeutung gewonnen. Manchmal hat man den Eindruck, dass sich die Einkommensteuer insgesamt in Richtung der **Zedularbesteuerung** bewegt.¹⁶ Der politische Zinsbeschluss stärkt dagegen wieder mehr das Wohnsitzprinzip durch den institutionalisierten Auskunftsverkehr sowie dadurch, dass die Länder mit Bankgeheimnis und Quellensteuer drei Viertel des Aufkommens an den Wohnsitzstaat abführen müssen. Von der Systematik her hielte ich es für zweckmäßiger, wenn die Mitgliedstaaten zu einer Dreiteilung der persönlichen Steuerpflicht übergehen würden: Ansässige, andere EU-Ansässige, Drittlands-Ansässige.

Bedeutung des Wohnsitzwechsels im Detail noch ungeklärt

Schwierigkeiten bereitet nach wie vor die steuerliche Freizügigkeit für Bürger und Unternehmer. Hier kann man wohl schon in einigen Monaten neue Grundsätze vom EuGH erhoffen, da in dem französischen Fall *de Lasteyrie* (C-9/02) bereits die Schlussanträge des Generalanwalts Mlscho vorliegen.¹⁷ Bei den Europäischen Gesellschaften, die ab Oktober 2004 gegründet werden können, fehlt nach wie vor das Steuerstatut, insbesondere bei Sitzverlegungen.

Der Stand der Mehrwertsteuer

Bei der Mehrwertsteuer ist die Harmonisierung eigentlich am weitesten fortgeschritten. Trotzdem oder gerade deshalb zeigen sich in den letzten Jahren vermehrt Probleme. Diese kommen darin zum Ausdruck, dass das Steueraufkommen nicht mehr im selben Tempo wächst, wie dies aufgrund des nominalen Wachstums der Volkswirtschaften der Fall sein sollte. Gründe für den zugrunde liegenden **Mangel an Compliance**¹⁸ sind einmal eklatante Fälle des grenzüberschreitenden Steuerbetrugs, aber auch wachsende Unsicherheit und Unklarheit über die Rechtslage. Letzteres lässt sich zurückzuführen auf immer noch unterschiedliche Re-

¹⁵ Vom 30. Mai 2002, Slg. 2002, I-4573.

¹⁶ Vgl. dazu T. Viherkenttä, Das Nordische Modell – ein alternativer Ansatz der Besteuerung von Kapitaleinkommen, in Jacobs und Spengel (Hrsg.), Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, Bd. 4 ZEW Wirtschaftsanalysen 1996, S. 117.

¹⁷ Schlussanträge vom 13. März 2003; siehe zu diesem Fragenbereich bereits B. Knobbe-Keuk, Umzug von Gesellschaften in Europa, ZHR 1990, S. 325–356. Als Ziel des Beitrages wurde die Vertreibung der Sitztheorie aus Europa genannt. Dieses Ziel erscheint inzwischen erreicht. Die steuerliche Behandlung des Wohnsitzwechsels natürlicher Personen war auch Generalthema II des IFA-Kongresses 2002 in Oslo.

¹⁸ Vgl. Widmann, Chancen und Risiken eines Umsatzsteuer-Systemwechsels, USt-Rundschau 2002, S. 588.

gelingen in den einzelnen Mitgliedstaaten, auf unterschiedliche nationale Auslegungen des Gemeinschaftsrechts durch die 15 Mitgliedstaaten sowie die zunehmende Verfahrensdauer beim Europäischen Gerichtshof, der immer mehr Mehrwertsteuerfälle zu entscheiden hat. Systematisch gesehen ist ein erheblicher Teil der Steuerausfälle auch auf das Versäumnis der Mitgliedstaaten zurückzuführen, die sich beim Übergang zum Europäischen Binnenmarkt am 1. Januar 1993 nicht darauf einigen konnten, ein systemgerechtes und damit relativ betrugssicheres Ausgleichssystem zu schaffen.

Was bleibt bei der Mehrwertsteuer zu tun? Die Kommission arbeitet derzeit an einer konsolidierten Neufassung der 6. Richtlinie und der nachfolgenden Richtlinien, die von Übersetzungsfehlern usw. bereinigt werden. Im Hinblick auf die Verwaltungskosten sowohl beim Steuerpflichtigen als auch bei der Steuerverwaltung wäre es zweifellos am sinnvollsten, die Neufassung des Textes in eine Europäische Verordnung einzubringen, die dann unmittelbare Wirkung hat.¹⁹ Die nationalen Mehrwertsteuergesetze würden sich dann nur noch auf den nicht harmonisierten Bereich erstrecken.

Vereinfachte Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen (Vorschlag von Jacques Sasseville, OECD)

Immer mehr Aktionäre mit großen, mittleren und sogar kleinen Depots besitzen heute ausländische Aktien und Obligationen. Die allgemeine Regelung der Doppelbesteuerungsabkommen ist, dass der Quellenstaat 15% der Dividenden als Steuer behalten darf; Zinsen bleiben regelmäßig quellensteuerfrei, es finden sich aber auch Quellensteuersätze von 5 oder 10%. Zuvor darf der Quellenstaat aber seine volle Quellensteuer nach nationalem Recht abziehen. Für den Kleininvestor bedeutet dies eine richtige Schikane. Er muss dann einen besonderen Antrag an den ausländischen Fiskus auf Erstattung der Quellensteuer stellen, den vorher noch sein eigenes Finanzamt abstempeln muss. Abgesehen von Zinsverlusten bedeutet das unnötige Kosten. Vor zehn Jahren haben bereits zwei Europaabgeordnete diese Situation kritisiert.²⁰ Wünschenswert wäre, dass bei Investoren mit einem ständigen Bankkonto die Bestätigung der Bank über den Wohnsitz genügt, um auf die Erstattung zu verzichten und sofort nur den Abkommenssatz abzuziehen. Interessanterweise ist dies beim Bezug von US-Dividenden durch deutsche Aktionäre möglich, für Dividenden-

bezug aus den übrigen EU-Ländern dagegen nicht. Dies ist eine unverständliche Schlechterstellung der EU-Bürger.

Was könnte dagegen geschehen? Die EU-Kommission könnte sich dieser Angelegenheit zugunsten der europäischen Bürger annehmen und einen entsprechenden Vorschlag dem Ministerrat vorlegen. Man kann sich kaum vorstellen, woran dieses Projekt scheitern sollte. Die Kommission hat für 2003 eine Mitteilung zum Thema grenzüberschreitende Dividenden angekündigt. Ich hoffe, dass sie auch diesen Punkt anspricht.

Zurückkommen könnte man dabei auf einen Vorschlag, den Jacques Sasseville, ein langjähriger Mitarbeiter in der Steuerabteilung der OECD, in Vorträgen seit längerem immer wieder vorbringt: Jede Person mit Wohnsitz in einem der OECD-Mitgliedstaaten hat die Möglichkeit, eine besondere Steuernummer zu beantragen. Wird sie nach eingehender Prüfung gewährt, wenden alle Mitgliedstaaten bei Wertpapieren den endgültigen Abkommenssatz bereits bei der Ausschüttung an. Dies ist allerdings mit automatischem Informationsaustausch mit dem Heimatstaat verbunden. Der Steuerpflichtige erklärt sich in seinem Antrag damit ausdrücklich einverstanden

Entwicklung der Doppelbesteuerungsabkommen

Von Anfang an waren Doppelbesteuerungsabkommen im EG-Vertrag insoweit erwähnt, als den Mitgliedstaaten die Aufgabe übertragen war, dafür zu sorgen, dass untereinander die Doppelbesteuerung beseitigt wird. Dies bedeutet aber nicht, dass die allgemeinen Vorschriften des Vertrages wie z.B. über die Grundfreiheiten bei den Doppelbesteuerungsabkommen nicht gelten. Der EuGH hat in einer Reihe von Entscheidungen hierfür den Vorrang des Gemeinschaftsrechtes aufgezeigt. Ein besonderes Beispiel ist hierfür der Fall *Saint Gobain*, wonach beschränkt Steuerpflichtige aus einem anderen Mitgliedstaat so gestellt werden müssen, dass sie das Abkommen unmittelbar in Anspruch nehmen können.²¹ Man wundert sich aber, dass die Grundfreiheiten des Vertrages immer noch durch unterschiedliche Regeln in den Doppelbesteuerungsabkommen mit den verschiedenen Mitgliedstaaten verletzt werden, z.B. beim Quellensteuersatz.

Warum darf ein Mitgliedstaat von Steuerpflichtigen aus verschiedenen anderen Mitgliedstaaten heute noch unterschiedliche Steuersätze erheben?

Diese Frage stellt sich z.B. bei Zinsen, wenn ein Mitgliedstaat gegenüber Ansässigen aus einem Mitgliedstaat 5% Quellensteuer verlangt, während die aus anderen Mitglied-

¹⁹ Auch die gegenläufigen Grundlinien der Rechtsentwicklung wären damit beseitigt, die Kirchhof zu recht sieht und die nach seiner Meinung »derzeit fast zu einer Orientierungslosigkeit und geschwächten Legalität der Umsatzbesteuerung geführt hat«. Kirchhof, Entwicklungsmöglichkeiten der Umsatzsteuer im Rahmen von Verfassungs- und Europarecht, UR 2002, S. 541 (547).

²⁰ Chr. Randzio-Plath und K. Peijs, Schriftliche Anfrage Nr. 647/92 an die Kommission, Amtsblatt C 40 vom 15. Februar 1993, S. 13.

²¹ C-307/97 vom 21. September 1999, Slg. 1999, I-6161.

staaten steuerfrei bleiben. Das kann sich auch ergeben, wenn verschiedene Doppelbesteuerungsabkommen des gleichen Staates unterschiedliche Fristen für das Bestehen einer Betriebsstätte vorsehen, so z.B. sechs Monate, neun Monate oder zwölf Monate. Für mich ist in solchen Fällen die Verletzung von Gemeinschaftsrecht völlig eindeutig. Aber wie lange wird es dauern, bis ein Finanzgericht dem EuGH diese Frage vorlegt? Ist dies einmal geschehen, und hat der EuGH geurteilt, so sollte sich sehr rasch ein Kernbereich für ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen innerhalb der Mitgliedstaaten herausbilden. Diese Fragen entscheiden auch, ob Meistbegünstigung innerhalb der Gemeinschaft besteht im Vergleich zu anderen Mitgliedstaaten und vielleicht auch zu Drittstaaten? Es war doch sehr überraschend und eigenartig, dass Deutschland unter seinem alten Körperschaftsteuersystem eine besondere Vergünstigung nur für Aktionäre gegeben hat, die in zwei Drittstaaten ansässig waren, nämlich in den USA und in der Schweiz? Soweit sie keine Muttergesellschaften waren, konnten sie eine besondere Anrechnung des Körperschaftsteuerguthabens von 5% erhalten. Warum haben Angehörige aus Mitgliedstaaten nie dagegen geklagt? Warum ist die Frage nie vor den EuGH gekommen?

Wir haben seit letztem Jahr eine neue Entwicklung. Im Bereich der Luftfahrtabkommen besteht die Kommission darauf, dass sie für den Abschluss von sog. Open-Sky-Abkommen mit den USA zuständig ist. Der EuGH hat ihr dabei Recht gegeben.²² Müsste dasselbe nicht auch für Doppelbesteuerungsabkommen gelten?

Zum Schluss sei nochmals an den schwierigen Zugang zum EuGH erinnert. Der Steuerpflichtige muss dazu nicht nur einen guten Fall, sondern auch Glück haben. Glück darin, nationale Richter zu finden, die den Fall dem EuGH vorlegen. Unser Bundesfinanzhof ist in den letzten Jahren wesentlich vorlagefreudiger geworden. Früher hatte der Steuerpflichtige eigentlich nur dann eine Chance, wenn das Finanzgericht den Fall vorgelegt hat, wozu es nur berechtigt, aber nicht verpflichtet ist. Ansonsten bleibt dem Steuerpflichtigen nur die Möglichkeit, eine Beschwerde bei der Kommission vorzubringen. Wie der EuGH bestätigt hat, kann die Kommission darüber sehr politisch entscheiden, d.h. sie kann nach Gutdünken den Fall vorwärts treiben, kann aber auch zu dem Entschluss kommen, dass eine Weiterverfolgung derzeit nicht opportun ist. Dem Steuerpflichtigen hilft das ohnedies nicht immer. Geht die Kommission gegen einen Mitgliedstaat vor und ändert er daraufhin seine Gesetzgebung, so besteht für den vorher unterlegenen Steuerpflichtigen allerdings eine gute Chance, dass er einen Billigkeitserlass erhält. Damit können aber wir Steuerberater nicht zufrieden sein. Im Europäischen Konvent sollte hierfür eine Regelung gefunden werden.

Denkbar wäre für die Zukunft auch eine Beschwerdemöglichkeit beim Gericht Erster Instanz, der in einer Schnellkammer im summarischen Verfahren entscheidet, ob der Fall beim EuGH selbst vorgelegt werden darf.

Ist die Betriebsstätte noch ein sachgerechtes Anknüpfungsmoment?

Im internationalen Steuerrecht ist heute die Betriebsstätte wohl eines der wichtigsten Anknüpfungsmomente für die Steuerpflicht (§ 12 AO und Art. 5 OECD-Muster); dazu kommt der Begriff des ständigen (so § 13 AO) oder abhängigen Vertreters (so Art. 5 Abs. 5 OECD-Muster).

Konkrete Zweifel an der Sachgerechtigkeit der Vertreterbetriebsstätte sind vor allem laut geworden im Zusammenhang mit dem E-Commerce. Die grundsätzlichen Zweifel gehen jedoch viel weiter zurück. Die Betriebsstätte ist eine Erfindung der zweiten Hälfte des vorletzten Jahrhunderts. Dies war die Zeit des wachsenden Eisenbahnnetzes, das erstmals eine schnelle Beförderung von Personen und Waren zuließ. Auch die Post wurde damit schneller. Wer noch schneller kommunizieren wollte, musste ein Telegramm aufgeben, das dann gemorst wurde. Telefon, Auto und Flugzeug waren Science Fiction.

In diese Zeit fiel die Erfindung der Betriebsstätte. Sie erleichterte den nationalen und den internationalen Handel, weil dann nur noch solche fremde Unternehmen besteuert wurden, die am jeweiligen Steuerstandort eine feste Niederlassung hatten. Auch der Binnenhandel und die Wirtschaftsbeziehungen im gleichen Land wurden durch die Verwendung der Betriebsstätte wesentlich erleichtert. Damit durch die Zwischenschaltung von abhängigen Personen die Entstehung einer Betriebsstätte nicht vollständig vermieden werden kann, wurde zusätzlich der Begriff des ständigen Vertreters eingeführt. Vor allem im internationalen Bereich bei Bestehen eines DBA wurde dieser nur einer Betriebsstätte gleichgesetzt, wenn er Zeichnungsvollmacht besitzt.

Wie stellt sich das heute dar?

Heute erfolgt die Kommunikation innerhalb des weltweiten Unternehmens per Telefon, Fax, E-Mail oder SMS. Der Vertreter, der aus steuerlichen Gründen kein gewöhnlicher oder abhängiger sein soll, erhält keine Vollmacht. Er wird daher seine Aufträge vorbehaltlich der Genehmigung seiner Zentrale einsammeln, die innerhalb von 24 Stunden per Fax oder auch per Kurier vorliegt. In ähnlicher Weise werden volle Vertretersfunktionen einer Tochtergesellschaft reduziert zu Kommissionärsbeziehungen.²³ Staaten mit hohen Steuersätzen sehen sich dadurch einer Erosion ihrer Steuerbasis ausgesetzt.

²² Siehe z.B. Rs. C-476/98 Kommission/Bundesrepublik Deutschland vom 5. November 2002.

²³ Vgl. dazu Ch.H. Lee, Instability of the Dependent Agency Permanent Establishment Concept, TNI 9 September 2002, S. 1325.

Was können sie dagegen tun? Sie werden versuchen, mit Hilfe von Fiktionen Betriebsstätten zu konstruieren. Der Vertreter, der von seiner Privatwohnung aus arbeitet, wird zur Betriebsstätte oder die Tochtergesellschaft wird zur Betriebsstätte. So bereits 1930 das Shell-Urteil²⁴ des RFH oder 2002 die Philip-Morris-Urteile des italienischen Kassationshofes.²⁵ Letzterer hat dazu die »multiple« Betriebsstätte erfunden. Diese geht davon aus, dass eine nichtansässige Konzerngesellschaft eines ausländischen Konzerns eine italienische Betriebsstätte einfach deshalb begründen kann, weil dieser Konzern eine eingegliederte Tochtergesellschaft in Italien unter der Voraussetzung besitzt, dass der Konzern mit einer einheitlichen Strategie geführt wird. Als objektive Tests gelten dabei das Bestehen eines einheitlichen Zieles des Konzerns und von organschaftsähnlichen Strukturen innerhalb des Konzerns.

Die OECD versucht heute, das brüchig gewordene Gebäude des klassischen Doppelbesteuerungsabkommens zu retten, indem immer mehr neue Abgrenzungen in den Kommentar aufgenommen werden. Dasselbe gilt für die Rechtsprechung in den verschiedenen Ländern.²⁶ Eigentlich müsste man sich aber fragen, ob wir nicht etwas Neues schaffen sollen, das zum Beginn eines neuen Jahrhunderts passt; man muss dabei gar nicht an das neue Jahrtausend denken.

Die Ermittlung der Verrechnungspreise

Bei den Verrechnungspreisen ist die Situation ähnlich wie bei den Betriebsstätten: Man weiß, dass das Konzept des Doing-business-at-arm's-length mit der Realität sehr oft wenig zu tun hat, aber wir haben nichts Besseres.²⁷ Auch die sog. indirekte Methode der gemeinsamen einheitlichen Ermittlung und Aufteilung nach Faktoren hat seine Schwächen.

Beide Methoden gehen von Fiktionen aus. Einmal ist es die Fiktion, dass sich Käufer und Verkäufer wie Fremde gegenüber stehen, und zum anderen die Fiktion, dass der Gewinn so entsteht, wie es den gewählten Faktoren entspricht. Die Steuerberater sollten mehr für die direkte Methode sein, denn sie bietet mehr Chancen für Steuerplanung. Bei der indirekten Methode ist es dagegen ziemlich schwer, Steuerplanung zu betreiben, es sei denn, man darf seinen Zer-

legungsfaktor selbst wählen. Als einzelner Faktor eignet sich wohl am besten die Lohnsumme, bei Beschränkung auf Industrieländer bringt die Zahl der Mitarbeiter mehr oder weniger das gleiche Ergebnis. Die indirekte Methode hat insbesondere für den Fiskus den Vorteil, dass sie zwar falsch ist, aber die Abweichungen vom unbekanntem richtigen Ergebnis mehr dem Zufall unterliegen. Dergestalt kann der Fiskus ebenso wie der Steuerpflichtige darauf hoffen, dass im nächsten Jahr der Zufall zu seinen Gunsten zuschlagen wird.

In Deutschland hat sich eigentlich bei der Gewerbesteuer die Zerlegung ganz gut bewährt. Es gibt natürlich auch Verzerrungen, wenn z.B. Norderfriedrichskoog mit 47 Einwohnern Holdingzentrum wird, weil es keine Gewerbesteuer erhebt, oder wenn Großstädte mit ihren Hebesätzen übertreiben, und die Wirtschaft deshalb in Randgemeinden abwandert. Ich finde es schade, dass Deutschland letztes Jahr bereits die automatische Organschaftsregelung für Unternehmen mit Tochtergesellschaften aufgegeben hat und dieses Jahr die Koalition auch noch die Organschaft selbst in den Fällen aufgeben wollte, in denen sie zivilrechtlich und körperschaftsteuerlich besteht.

Im letzten Jahrzehnt des 20. Jahrhunderts sind sog. APAs (advance pricing agreements) häufiger geworden, bei denen vor allem im Niederlassungsstaat der Gewinn von vornherein für eine Reihe von Jahren pauschaliert wird. Der Staat hat dabei einen Vorteil: der Optimismus der Unternehmer wirkt zu seinen Gunsten.

Die Arm's-length Regelungen können dazu neigen, Unternehmen zu benachteiligen, die ein langfristiges strategisches Konzept besitzen. Die Strategie führt sie nämlich dazu, langfristige Anlaufverluste in Kauf zu nehmen, die der Niederlassungsstaat in aller Regel nach spätestens fünf Jahren nicht mehr anerkennt. Vielleicht sind dabei auch die Verluste nicht real, wenn sie in einem System entstehen, das auf dem Vorsichtsprinzip aufbaut und damit die Aktivierung von stillen Reserven verhindert.

Leider müssen wir in den nächsten Jahren mit einer zunehmenden Bürokratisierung der Verrechnungspreise rechnen. Der Unternehmer wird verpflichtet, die Preisfindung bei Transaktionen mit seinen nahestehenden Unternehmen genau zu dokumentieren und nachzuweisen. Vielfach wird ihm das nicht möglich sein. Innerhalb der EU sind derartige Nachweispflichten m.E. schon deshalb vertragswidrig und damit unzulässig, solange sie innerhalb des gleichen Landes nicht gelten (siehe z.B. den Fall Lankhorst).²⁸

Abschließend lässt sich bemerken: ganz gleich, wohin die Entwicklung geht, der spezialisierte Steuerberater wird bei

²⁴ RFH vom 21. Januar 1930, RStBl. 1930 S. 148.

²⁵ Vom 7. März 2002 und 25. Mai 2002, englische Übersetzung in International Tax Law Reports 2002, S. 903 und 947.

²⁶ Vgl. z.B. für die Zusammenrechnung von Baubetriebsstätten nach DBA, BFH vom 16. Mai 2001, BStBl. II 2002, S. 846 und dazu BMF-Schreiben vom 18. Dezember 2002, DStR 2003, S. 332; U. Riemenschneider, Zum Seminar H: Betriebsstättenfragen in Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Rohrleitungen, IStR 2002, S. 561.

²⁷ Auch nicht als allgemeine Regel die Grenzkosten, wofür Dieter Schneider kürzlich sehr vehement plädierte: Wider Marktpreise als Verrechnungspreise internationaler Konzerne, Der Betrieb 2003, S. 53. Siehe auch kürzlich Rehkugler und Vögele, Quantitative Verfahren der Prüfung von Verrechnungspreisen – Perspektiven und offene Fragen, BB 2002, S. 1937.

²⁸ Vgl. dazu Hahn und Suhrbier-Hahn: Mitwirkungspflicht bei Auslandsachverhalten europarechtswidrig? IStR 2003, S. 84. U. Scheuerle, § 1 AStG und Gemeinschaftsrecht, IStR 2002, S. 798.

den Verrechnungspreisen ein sicheres Arbeitsfeld und Auskommen finden.

Wird die IAS-Bilanzierung für die Besteuerung maßgeblich?²⁹

Ab 2005 müssen rund 7 000 kapitalmarktorientierte Aktiengesellschaften in Europa ihren konsolidierten Jahresabschluss einheitlich nach den International Accounting Standards (IAS) aufstellen (künftig: IFRS – International Financial Reporting Standards).³⁰ Für alle anderen der weit über 5 Mill. Unternehmen in der EU und auch für die Einzelabschlüsse der ersten Gruppe gelten vorläufig die bisherigen Bilanzierungsrichtlinien der EG³¹ und die darauf aufbauenden nationalen Vorschriften weiter. Die Mitgliedstaaten können ihren nicht kapitalmarktorientierten Gesellschaften entweder erlauben oder ihnen vorschreiben, dass sie IAS in ihren konsolidierten Jahresabschlüssen verwenden. Sie können gleichfalls ihren gelisteten und nicht gelisteten Gesellschaften erlauben oder ihnen vorschreiben, dass sie IAS in ihren Einzelabschlüssen verwenden.³²

Was bedeutet dies vor allem für die mittelständische Wirtschaft?

Meines Erachtens bringt diese doppelte Option des einzelnen Mitgliedstaates zusätzliche Erschwernisse für die mittelständische Wirtschaft. Auch die mittelständische Wirtschaft ist heute international vernetzt. Nach der Erweiterung muss sich dann der mittelständische Unternehmer mit bis zu 25 verschiedenen Handelsrechten und Steuerrechten herumschlagen. Relativ gesehen sind dabei die Kosten für die mittelständische Wirtschaft größer als für die Großindustrie.

Ich halte es nicht für wünschenswert, dass wir in Zukunft im gleichen Land zwei ganz verschiedene Bilanzierungsstandards für Zwecke der Handelsbilanz haben. Ob jetzt gesetzlich vorgeschrieben oder nicht, die Situation wird sich mit Sicherheit dahin entwickeln, dass auch andere Kapitalgesellschaften und auch die Personenunternehmen in ihrer

Handelsbilanz zu IAS übergehen werden. Auch die Vorschriften nach Basel II werden darauf hinwirken.

Der mittelständische Unternehmer möchte aber nicht zwei oder drei unterschiedliche Bilanzen aufstellen, sondern es bei einer Bilanz belassen, die er dann für die einzelnen Zwecke anpassen kann.

Was bedeutet dies für die Steuerermittlung?

Bekanntlich gibt es innerhalb der Gemeinschaft zwei Ländergruppen, die eine mit Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und die andere ohne eine solche Maßgeblichkeit. Dabei sind innerhalb der beiden Gruppen die Regelungen über das Verhältnis zur Steuerrechnung durchaus nicht einheitlich, sondern abgestuft. Zur Gruppe ohne Maßgeblichkeit zählen vor allem die Niederlande, Dänemark, Großbritannien und Irland; zu den Maßgeblichkeitsländern alle anderen. Die Maßgeblichkeit hat in Deutschland im Laufe der Jahrzehnte auch erhebliche Komplikationen erfahren: Während die Maßgeblichkeit ursprünglich nur Grenzpfähle setzte, wurde dies hauptsächlich durch die Rechtsprechung des BFH aber auch durch die Gesetzgebung immer wieder verfeinert, bis wir zu den heutigen komplizierten Regelungen gelangt sind. Die wissenschaftliche Durchdringung der Maßgeblichkeit ist in den einzelnen Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich. Wenn wir dazu die Literatur in Deutschland und Österreich nach laufenden Metern zählen können, so sind es in Frankreich und Italien lediglich Zentimeter. Durch die Maßgeblichkeit ergibt sich heute die klare Zuständigkeit des EuGH auch in rein nationalen Bilanzsteuerfragen.³³

Dabei kommt der Gedanke: Wäre der Übergang zu IAS ab 2005 nicht gleichzeitig auch die einmalige Jahrhundertchance, die Bemessungsgrundlage für die Gewinnsteuer zu koordinieren, zu harmonisieren oder vielleicht sogar zusammen mit dem Handelsrecht zu vereinheitlichen?

Die Interessenlage von HGB- und Steuerbilanz

Dazu zunächst einmal einige grundsätzliche Überlegungen: Unsere klassische Handelsbilanz ist weitgehend vorsichtsbestimmt. Damit steht sie in Widerspruch zur Steuerbilanz, die eigentlich dazu dienen soll, den Steuergewinn nach dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit angemessen auszuweisen. Die Maßgeblichkeit schützt aber sowohl den Steuerpflichtigen wie den Fiskus. Soweit keine steuerlichen Sondervorschriften bestehen, muss der Steuerpflichtige in der Regel keine Erträge ausweisen, wenn er diese nicht auch in der Handelsbilanz ausweisen muss oder darf. Umgekehrt gilt dies auch für die Ausgaben. Der Kauf-

²⁹ Siehe dazu sehr ausführlich Spengel, International Accounting Standards (IAS) und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union (Teil I und II), IStR 2003, S. 29 und 67 mit zahlreichen Verweisungen. Im Februar 2003 hat die Kommission (Taxud) ein Communication Document zu diesen Fragen veröffentlicht: The application of International Accounting Standards (IAS) in 2005 and the implications for the introduction of a consolidated tax base for companies' EU-wide activities, 25 S.

³⁰ Verordnung EG Nr. 1606/2002, All. L 243 vom 11. September 2002.

³¹ Im Wesentlichen Richtlinien des Ministerrats 68/660/EWG und 83/349/EWG. Auf Sondervorschriften für besondere Wirtschaftszweige wie Banken und Versicherungen wird hier nicht eingegangen.

³² Vgl. dazu Herzog und Bähr, Die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung im Licht des europäischen Bilanzrechts, DB 2003, S. 1; sehr gegen eine nationale Übernahme der IAS J. Schulze-Osterloh, Internationale Rechnungslegung für den Einzelabschluss und für Unternehmen, die den öffentlichen Kapitalmarkt nicht in Anspruch nehmen, ZIP 2003, S. 93; siehe auch Zabel, IAS zwingend für Konzern- und Einzelabschluss? Die Wirtschaftsprüfung 2002, S. 919.

³³ Vgl. DE+DS, C-275/97, vom 14. September 1999, Slg. 1999, I-5331; BIAO, C-306/99, vom 7. Januar 2003, Slg. ...

mann darf in der Steuerbilanz nur solche Aufwandsposten abziehen, die er auch in der Handelsbilanz ausweisen muss oder darf. Letzteres schützt den Fiskus. Ich habe an der Universität noch gelernt, dass der Kaufmann in der Steuerbilanz nur der Handelsbilanz folgen muss, soweit keine besonderen Steuervorschriften bestehen. Der Große Senat des BFH hat dies jedoch im Jahr 1969 im Sinne der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dahin abgeändert, dass bei Optionsmöglichkeit in der Handelsbilanz der Steuerpflichtige immer die im Regelfall für ihn ungünstigere Variante nehmen muss.³⁴

Wie würde das nun bei der IAS-Bilanz aussehen?

Die EU-Kommission berichtet von einer Studie, wonach zwischen 70 und 80% der gelisteten Gesellschaften gerne auch IAS für ihre Tochtergesellschaften verwenden möchten und mehr als 70% für ihre interne Managementrechnung verwenden wollen oder bereits benutzen.³⁵ Die EU-Kommission berichtet auch davon, dass für die übrigen Gesellschaften keine Untersuchungen vorliegen, sie selbst aber glaubt, dass das nur wenige sein werden.³⁶ Dieser Annahme möchte ich eigentlich widersprechen.

Im Gegensatz zum HGB-Abschluss ist der IAS-Abschluss weniger vorsichtsorientiert und stärker **informationsorientiert**. Der Investor soll eine objektive Darstellung der Situation der Gesellschaft erhalten, den »true and fair view«. Für den Fiskus erscheint dieser Ausgangspunkt vorteilhafter als die vorsichtsorientierte Handelsbilanz mit dazugehörigen steuerlichen Korrekturposten. Auf die besonderen Schwierigkeiten einer Übernahme der IAS-Grundsätze auf die Steuerrechnung möchte ich anschließend kurz eingehen.

Bei den IAS unterscheidet man zwischen allgemeinen Grundsätzen, die in dem sog. IASB-Framework niedergelegt sind und den Standards selbst. Der IASB-Framework setzt mehr die Grundzüge und Grundsätze auf, die zur Vorbereitung und der Darstellung der Jahresabschlüsse zugrunde liegen. Ich werde auf diese zusammen mit den einzelnen IAS-Regeln kurz eingehen.

• Materiality

Ein wichtiger Begriff ist beispielsweise die **Materiality**, die Wesentlichkeit, die das IAS-Regelwerk beherrscht. Sie lässt sowohl in der Darstellung als auch in der Prüfung gewisse Großzügigkeiten zu. Vom absolute Betrag her schafft sie Unterschiede zwischen großen und kleinen Gesellschaften. Hierfür ein Beispiel: Ein Multi kann ohne weiteres beschließen, dass alle Anlagegüter von unter 1 000 € sofort abgeschrieben werden, während dies bei einer kleinen Ge-

sellschaft nicht geht. Für die Steuerrechnung sind derartige Unterschiede nicht akzeptabel.

Ähnliches gilt für die Warenbewertung. IAS 2 schreibt first-in-first-out (FIFO) oder gewichteten Durchschnitt als Regelfall vor, last-in-first-out (LIFO) ist als Alternative im Auslaufen. Der Steuergesetzgeber könnte m.E. mit einer Option durchaus einverstanden sein.

• Langfristige Fertigungsaufträge

Schwieriger ist die Situation bei **langfristigen Fertigungsaufträgen**. Dort sieht IAS 11 vor, dass bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen nach dem jeweils geschätzten Stand der Fertigstellung abgerechnet und damit auch Gewinne vor Abnahme realisiert werden (die sog. percentage of completion method). Von dieser Teilgewinnrealisierung darf nur abgewichen werden, wenn das Auftragsergebnis und dessen Verteilung nicht abgeschätzt werden können.

Der Übergang von der bisherigen Praxis des Gewinnausweises bei Fertigstellung würde eine erhebliche Gewinnvorziehung zur Folge haben.

• Leasingverträge

Leasingverträge werden nach IAS im Großen und Ganzen entsprechend unserer deutschen Praxis abgewickelt. Sie werden damit beherrscht von dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und damit des wirtschaftlichen Eigentums. Die steuerliche Behandlung in den einzelnen Ländern der Europäischen Union weist demgegenüber nach wie vor große Unterschiede auf (IAS 17). Eine langsame Angleichung wäre wünschenswert.

• Finanzierungskosten

Die Regel für Finanzierungskosten ist, dass diese laufend abgesetzt werden. Die Kapitalisierung ist eine zulässige Alternative für die Finanzierung eines Vermögenswerts, »für den ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um ihn in seinen beabsichtigten gebrauchsfähigen Zustand zu versetzen«. ³⁷ Beispiele sind derartige Vorräte, Fabrikationsanlagen, Energieversorgungsanlagen und als Finanzinvestitionen gehaltene Grundstücke und Bauten.

Der Steuerpflichtige wird natürlich in aller Regel dem sofortigen Zinsabzug den Vorzug geben. Ich meine eine Kapitalisierung in Ausnahmefällen wäre bei langen Übergangsfristen zumutbar.

• Equitybeteiligungen

Bei sog. Equitybeteiligungen von regelmäßig zwischen 20 und 50% sieht IAS 28 den unabhängig von der Dividendenausschüttung anteiligen Ansatz von Gewinnen und Verlusten vor.

³⁴ BFH vom 3. Februar 1969, GrS 2/68, BStBl. II 1970, S. 35.

³⁵ Communication Document 2003, a.a.O.

³⁶ Communication Document 2003, a.a.O.

³⁷ IAS 23 Nr. 4.

Ich meine, auch dies ließe sich als Steuerregelung übernehmen, wenn vorher materielle Fragen der Behandlung von Dividenden und mehr formale Fragen der steuerlichen Corporate Governance geklärt werden. Darf dem 20%-Beteiligten die Steuersituation offenbart werden, wenn sie den übrigen Aktionären verschlossen bleibt?

- **Rückstellungen und Haftungsverhältnisse**

Der Bereich der zu bildenden Rückstellungen nach IAS geht nicht soweit als nach derzeitigem deutschen Handels- und Steuerrecht.³⁸ Haftungsverhältnisse werden im Übrigen nicht in die Bilanz aufgenommen, sondern nur in den Notes vermerkt.

Ein Übergang zu IAS würde bei der deutschen Besteuerung bedeuten, dass in der Regel weniger Rückstellungen in Betracht kommen, andererseits z.B. die Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen mit dem hohen tatsächlichen Wert ausgewiesen werden müssen, da Dynamisierungsfaktoren einzubeziehen sind.

In den meisten anderen Ländern würde der Übergang zu IAS und deren Anerkennung für Steuerzwecke höhere Rückstellungen nach sich ziehen als heute. Bei uns würden die abzugsfähigen Rückstellungen abnehmen mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen. Es würde mich wundern, wenn die deutsche Haushaltssituation eine volle Rückstellung der Pensionskosten erlauben würde.

- **Immaterielle Wirtschaftsgüter**

Nach IAS 38 sind immaterielle Wirtschaftsgüter regelmäßig mit den historischen Kosten anzusetzen. Aber als Alternative ist auch der Ansatz des tatsächlichen Wertes zugelassen. Dies gilt auch für die selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter.

Hier würden sich steuerlich ganz erhebliche Abweichungen in beide Richtungen ergeben. Selbstgeschaffener Goodwill oder Erfindungen müssten z.B. aktiviert werden, während erworbener Goodwill nur noch bei echten Wertverlusten (= Impairment) abgeschrieben werden darf.

- **Finanzinstrumente**

Für den Ansatz der Finanzinstrumente sind IAS 32 und IAS 39 maßgeblich, die auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beruhen. Die Höhe des Ansatzes richtet sich anfangs nach den Anschaffungskosten und später nach dem tatsächlichen Wert.

Auch hier haben wir somit den Ansatz von unrealisierten Gewinnen und Verlusten. Der steuerliche Ansatz erscheint mir allerdings vertretbar.

³⁸ Es wird davon berichtet, dass deutsche börsengängige Gesellschaften durchschnittlich rund 15% der Bilanzsumme als Rückstellungen ausgewiesen haben, britische Gesellschaften dagegen nur rund 5%. Pensionsrückstellungen werden dabei eine wichtige Rolle spielen.

Zwischenergebnis aus steuerlicher Sicht

Der generelle steuerliche Übergang zu IAS hätte den großen Vorteil der einheitlichen Bemessungsgrundlage in der EU. Der Nachteil wäre ein deutliches Vorziehen der Steuergewinne. Man müsste davon ausgehen, dass gerade für wachsende Unternehmen die laufende Besteuerung höher wird, da die Möglichkeiten zur Rückstellungsbildung und zum Steueraufschub bis zur Gewinnrealisierung schlechter werden. Die Gewinnermittlung wird pagatorischer.

Bei den Pensionsrückstellungen müssten umgekehrt regelmäßig um 30 bis 40% höhere Ansätze passiviert werden, als dies heutzutage in Deutschland der Fall ist.

Während wir im deutschsprachigen Raum mit der Bilanzierung von nicht realisierten Verlusten durchaus vertraut sind, kommt uns der Ansatz von nicht realisierten Gewinnen, den wir bei IAS immer wieder finden, vor allem bei der Steuer sehr »spanisch« vor.

In dem Ausweis von nicht realisierten Gewinnen liegt m.E. das größte Problem für die Übernahme von IAS ins Steuerrecht. Eine Lösung könnte sich vielleicht dadurch ergeben, dass die Übergangsgewinne und -verluste über eine lange Frist von z.B. über zehn Jahre dem neuen IAS-Steuerertrag mit entsprechenden Raten zu- bzw. abgebucht werden. Besser wäre wohl die Beibehaltung der Realisierung von Gewinnen für Steuerzwecke.³⁹ Die Jahresergebnisse werden insgesamt volatil und damit die Möglichkeit des Verlustrücktrags und -vortrags wichtiger.

Die Chancen, dass wir die 15 Mitgliedstaaten dazu bringen, dass sie der einheitlichen Lösung zustimmen, sehe ich nicht für sehr rosig an. Dies hängt auch damit zusammen, dass in den einzelnen Ländern die unterschiedlichsten Interessen vorherrschen. Nachdem inzwischen der Nizza-Vertrag am 1. Februar dieses Jahres in Kraft getreten ist, bestünde auch die Möglichkeit, dass sich mindestens acht Mitgliedstaaten für eine gemeinsame Steuerregelung zusammenfinden. Dies wäre ein großer Erfolg, doch auch hierfür sehe ich die Chancen für nicht besonders gut. Vielleicht könnte aber die gemeinsame Regelung auf IAS-Basis die Lösung für die Europäische Gesellschaft sein, die ab Oktober 2004 gegründet werden kann?

Steuerberatungstätigkeit der Wirtschaftsprüfer

Zum Abschluss noch eine Frage zum Berufsrecht, die zwar schon lange diskutiert wird, aber jetzt mit Enron und ähnlichen Skandalen näher in das allgemeine Interesse gerückt ist: Dürfen Wirtschaftsprüfer zur Steuerplanung beraten und anschließend das Ergebnis ihrer Tätigkeit testieren?

³⁹ Vgl. Herzig und Bär, a.a.O.

Die Antwort auf die so gestellte Frage ist klar. Heute fragt man sich eigentlich, wie ist es überhaupt zu dieser Frage gekommen? Eine Reihe von Großkonzernen haben bereits von sich aus mit ihren Wirtschaftsprüfern vereinbart, dass sie auf beratende Tätigkeit bei dem Prüfungsmandant verzichten. Im Übrigen wurde vor kurzem die Steuerberatung für börsengängige Gesellschaften in den USA nochmals erlaubt⁴⁰, bedarf jedoch im Einzelfall grundsätzlich der Genehmigung durch das audit committee der Gesellschaft. Dies ist eine Sonderstellung, da die meisten anderen Dienstleistungen grundsätzlich verboten sind.

Ich habe keine Zweifel, dass in den nächsten Jahren eine einschränkende Regel auch bei uns übernommen werden wird. Zweifel können sich nur ergeben bei der Frage, was zur steuerlichen Beratung gehört? Gehört dazu auch die Vorbereitung und Abgabe der Steuererklärungen? Meine Meinung dazu ist zwiespältig: Einerseits sollte man die reine Vorbereitung und Abgabe der Steuererklärungen aus Gründen der Ökonomik zulassen. Andererseits wird sich diese beschränkte Tätigkeit nicht ohne Steuerberatung durchführen lassen. Die Richtigkeit der Steuererklärung ist im Übrigen auch ein Prüfungssektor, den man als wesentlich zu bezeichnen hat.

Die neue Entwicklung wird wohl im Wesentlichen zum Austausch von Beratungsmandaten zwischen den Big Four führen; andererseits ist sie auch eine Chance für unabhängige Steuerberater, vor allem auch für junge Kollegen, stärker ins Geschäft zu kommen.

Schlussbemerkung

Damit bin ich am Ende meines Überblicks. Leider musste aus Zeitgründen vieles unerwähnt bleiben. Lediglich erinnern möchte ich hier nur an eine Reihe von Steuerbereichen:

- die Steuerprobleme bei WTO⁴¹ und GATS,
- an die vielen unerwähnt gebliebenen Problembereiche der EU wie z.B.
- die institutionellen Fragen der Einstimmigkeit,
- die Aspekte des »soft law«,
- die Integration der neuen Mitgliedstaaten,

- die Diskussion um den Steuerwettbewerb (Wann ist die Tax Competition fair und wann nicht mehr?)⁴²,
- die wachsende Bedeutung der Beihilfen,
- die Einzelprobleme der Zinsrichtlinie und der Zinsbesteuerung überhaupt,
- die europäische Ökosteuer,
- die Besteuerung der ausländischen Manager,
- der Grenzgänger und der Stock Options,
- die zunehmenden Fälle der Erbschaftsteuer mit der speziellen Problematik der Freizügigkeit.

Nicht vergessen werden dürfen auch die Fragen der Tax Compliance, der gerade im grenzüberschreitenden Bereich immer mehr Bedeutung zukommt. Vor allem bei der Mehrwertsteuer nimmt der Steuerbetrug aufgrund von grenzüberschreitenden Karussellgeschäften usw. immer mehr zu und hat gesamtwirtschaftliches Gewicht gewonnen. In Deutschland haben wir in den neunziger Jahren auch eine Reform der Steuerverwaltung versäumt, so wie dies sehr viele Industrieländer durchgeführt haben; die zeitgleichen Probleme der Wiedervereinigung machen dies allerdings verständlich.

Im nächsten Jahrzehnt wird die europäische Steuerharmonisierung sicherlich im Takt der Echternacher Springprozession – zwei Schritte vor, einen zurück – weitergehen, möglicherweise noch weiter verlangsamt durch die Emanzipationsbestrebungen der neuen Mitgliedstaaten. Es ist schade, dass die alten Mitgliedstaaten in den letzten Jahren keinen ausgeprägten europäischen Geist bei der Steuerharmonisierung gezeigt haben⁴³; es käme fast einem Wunder gleich, wenn sich dies ändern würde. Umso mehr bleibt die Aufgabe des Motors der Steuerintegration beim Europäischen Gerichtshof.

Mit der Zeit wird sich auch zeigen müssen, ob es der OECD gelingt, die Wettbewerbsverzerrungen erfolgreich abzubauen, die zwischen den großen Blöcken immer mehr auch im Steuerbereich bestehen.⁴⁴

⁴⁰ Vgl. dazu aus der Sicht des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer H. Ring, Trennung von gleichzeitiger Prüfung und Beratung, Die Wirtschaftsprüfung 2002, S. 1345. Dagegen besteht auf eine sehr strenge Trennung zwischen Prüfung und Beratung der Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer der Rechtswissenschaft, Zu den Vorschlägen der EU-Kommission zur Prüferunabhängigkeit, BB 2002, S. 2663. J. Tobin, What Sarbanes-Oxley means for corporate buyers of tax services, International Tax Review, December – January 2003, S. 4, beschreibt die neue Situation aus der Sicht der Big Four. Vgl. auch Wirtschaftsprüfer bangen um die Steuerberatung. Financial Times Deutschland, 25. Januar 2003, S. 20; Call for SEC to reverse stance on tax advise, Financial Times, 5. März 2003, S. 20.

⁴¹ Siehe M. Daly, Some Taxing Issues for the World Trade Organization, Canadian Tax Journal, 2000, S. 1053.

⁴² Siehe W. Schön, Steuerwettbewerb in Europa, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht 2002/2003, S. 337.

⁴³ Vgl. O. Ruding, The Long Way to Removing Obstacles in Company Taxation in Europe, European Taxation, 2002, S. 3.

⁴⁴ Vgl. z.B. D.J. Mitchell, Tax Harmonization Threatens U.S. Competitive Advantage in Global Economy, TNI 11. März 2002, S. 1079.