

## Stellungnahme

**Europäische Kommission:  
Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte  
Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)"  
KOM(2011) 121/4 - 2011/0058 (CNS)**

20. Dezember 2011

Der Bankenverband begrüßt den Entwurf für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vom 16. März 2011 (KOM (2011) 121/4; IP/11/319), die es grenzüberschreitend tätigen Unternehmen in der EU ermöglichen soll, die für die Körperschaftsteuer maßgebliche Bemessungsgrundlage nach einheitlichen Regelungen zu ermitteln und nicht mehr nach den Vorschriften von bis zu 27 unterschiedlichen nationalen Systemen berechnen zu müssen.

Der Richtlinien-Entwurf stellt einen gelungenen Vorschlag dar, weil mit der GKKB für Unternehmen mit grenzüberschreitender Tätigkeit bessere steuerliche Bedingungen geschaffen werden – auch wenn die GKKB im Ergebnis aufkommensneutral ausgestaltet sein wird.

Die GKKB führt zum Abbau von Verzerrungen des innergemeinschaftlichen Wettbewerbs durch steuerrechtliche Regeln. Sie fördert so den fairen und nachhaltigen Wettbewerb und wirkt sich positiv auf Wachstum und Beschäftigung aus.

Mit dem Richtlinienentwurf können die meisten steuerlichen Hindernisse bei grenzüberschreitenden Aktivitäten wie hohe steuerliche Befolgungskosten, Beschränkung der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung, komplizierte Ermittlung von Verrechnungspreisen und Doppelbesteuerung innerhalb der EU verringert oder sogar beseitigt werden.

Der Sorge einzelner Mitgliedstaaten um eine beeinträchtigte Steuersouveränität und steuerliche Mindereinnahmen kann im Rahmen der GKKB angemessen Rechnung getragen werden. Die Mitgliedstaaten bleiben frei bei der Festlegung der Höhe des Steuersatzes des auf sie entfallenden Anteils an der Steuerbemessungsgrundlage. Allerdings können wirtschaftspolitische Maßnahmen auf Ebene der steuerlichen Bemessungsgrundlage der GKKB nur noch auf europäischer Ebene ergriffen werden. Die Bemessungsgrundlage der GKKB ist breiter angelegt als im derzeitigen Durchschnitt der Mitgliedstaaten. Das führt zu höheren Steuereinnahmen. Demgegenüber kann der grenzüberschreitende Verlustausgleich zu einer geringeren Steuerbelastung führen. Nach Auffassung der Europäischen Kommission dürften sich die Verschiebungen im Durchschnitt der Jahre ausgleichen und lassen keine dauerhaften Steuersubstratverluste in einzelnen Mitgliedstaaten befürchten. Mit der GKKB wäre der Steuerwettbewerb auf die Faktoren konzentriert, die das Ausmaß der wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit in der Formel zur Aufteilung der Bemessungsgrundlage messen.

Die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten in verschiedenen Mitgliedstaaten („Konsolidierung“) wird vom Bankenverband als „Kern der GKKB-Regelungen begrüßt. Nur durch die Konsolidierung werden folgende Vorteile sichergestellt: die grenzüberschreitende Verlustverrechnung, die Vermeidung der bestehenden Verrechnungspreisprobleme, die Möglichkeit zur EU-weit

steuerneutraler Umstrukturierung, die Vermeidung von Doppelbesteuerungen und die Gleichbehandlung von EU-Tochterkapitalgesellschaft und EU-Betriebsstätte. Sie ist auch als „große“ Lösung gegenüber einer „kleinen“ Lösung einer gemeinsamen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage ohne Konsolidierung (und Ergebnisaufteilung) in jedem Fall vorzuziehen, weil anderenfalls die wesentlichen Vorteile des RL-E entfallen würden. Da die Konsolidierung den wesentlichen wirtschaftlichen Vorteil der GKKB ausmacht, sollte die GKKB von Anfang an dieses Element beinhalten.

Nach Auffassung des Bankenverbandes hängt es allerdings entscheidend von den Mitgliedstaaten mit Blick auf etwaige Anpassungen bei der Kombination verschiedener Gestaltungsmöglichkeiten im Steuerbereich oder bei den Steuersätzen ab, ob die GKKB ein auch aus Sicht der Unternehmen erfolgreiches Körperschaftsteuersystem wird. Erfolgreich wird die GKKB aber nur sein, wenn die neuen Vorschriften, die zu einer breiteren, d. h. höheren Bemessungsgrundlage als nach EU-Durchschnitt führen, um Regelungen über eine Konsolidierung, die die wesentlichen steuerlichen Hindernisse im Binnenmarkt beseitigt, insbesondere den grenzüberschreitenden Verlustausgleich ermöglicht, ergänzt werden.

Die Einführung eines „one-stop-Shop“ für die Feststellung der Bemessungsgrundlage hält der Bankenverband für unabdingbar, um (vor allem für kleine und mittlere Unternehmen) die Steuerverfahren zu vereinfachen und eine einheitliche Anwendung der Regeln gegenüber dem Steuerpflichtigen sicherzustellen.

Der Bankenverband spricht sich zusammenfassend dafür aus, sich bei dem Vorhaben von den wesentlichen wirtschaftlichen Vorteilen leiten zu lassen, die eine GKKB mit der Schaffung freier und fairer steuerlicher Wettbewerbsbedingungen für alle Mitgliedstaaten bietet.

Der Entwurf bedarf allerdings im Detail weiterer Konkretisierung und auch einzelner Änderungen. Das ist bereits zur Vermeidung einer stark unterschiedlichen nationalen Umsetzung und damit Anwendung einzelner Regeln der Richtlinie notwendig, um die Einheitlichkeit der Rechtsanwendung nicht zu gefährden.

Ungeachtet der weiteren politischen Entwicklung auf EU-Ebene könnte der RL-E in jedem Fall wichtige Impulse für eine künftige faktischen Konvergenz auf dem Gebiet des Unternehmenssteuerrechts der einzelnen EU-Mitgliedstaaten geben.

#### Ausgewählte einzelne Aspekte:

Der Bankenverband begrüßt, dass die GKKB von Unternehmen jeglicher Größe und unabhängig davon genutzt werden kann, ob die Unternehmen grenzüberschreitend oder nur national tätig sind.

Gerade für kleine und mittlere Unternehmen, die expandieren möchten, bietet die Option spürbare Vorteile, weil die mit der grenzüberschreitenden Tätigkeit einhergehende Erhöhung von Befolgungskosten deutlich reduziert werden.

Mit Blick auf den Anwendungsbereich der GKKB spricht sich der Bankenverband für eine optionale Ausgestaltung der GKKB aus. Da die Wahlmöglichkeit zur GKKB auch Unternehmen offensteht, die ausschließlich in einem Mitgliedstaat tätig sind, besteht eigentlich kein Grund (mehr), mögliche Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten von anderen Unternehmen anzunehmen. Unternehmen, die nur in einem Mitgliedstaat tätig werden, sind nicht gezwungen, die Kosten für die Umstellung auf ein neues Steuersystem zu tragen. Auch steht die Wahlmöglichkeit für die GKKB mit dem Subsidiaritätsprinzip im Einklang. Gleichzeitig führt das Unternehmenswahlrecht mit der fünf- bzw. dreijährigen Bindungswirkung und dem sog. All-in all-out-Prinzip bei einer qualifizierten Unternehmensgruppe dazu, dass sich die Unternehmen bzw. Unternehmensgruppen langfristig entscheiden müssen. Damit wird ein ständiger Wechsel des Körperschaftsteuersystems durch die Unternehmen bzw. Unternehmensgruppen verhindert (keine Rosinenpickerei). Eine fakultative GKKB hätte gegenüber einer obligatorischen GKKB zudem den Vorteil, die GKKB in der Kombination aus einheitlicher Bemessungsgrundlage und nationalen Steuersätzen attraktiv(er) als die bis zu 27 unterschiedlichen nationalen steuerlichen Systeme ausgestalten zu können und damit Unternehmen erst zum Systemwechsel zu bewegen, die diesen mit Blick auf die zu erwartenden erheblichen einmaligen Umstellungskosten scheuen könnten.

Die gewählte Systematik zu den Regelungen zur Bemessungsgrundlage ist an internationalen Standards orientiert, insbesondere an den Standards in 25 von 27 Mitgliedstaaten. Der Bankenverband erachtet dies als praktikabel.

Die technische Ausgestaltung der GKKB ist stromgrößenbezogen als Differenz steuerpflichtiger Erträge, abziehbarer Aufwendungen und sonstiger Posten. Auch wenn die GKKB für ein Regelwerk zur eigenständigen steuerliche Gewinnermittlung steht, wird davon ausgegangen, dass die Bemessungsgrundlage aus einer offenen Fortrechnung einer bereits vorhandenen Erfolgsermittlung abgeleitet wird. Eine konkrete Bezugsbasis, z. B. auf die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften der IFRS findet sich im RL-E nicht. Allerdings finden sich die IFRS-Prinzipien, die sich seit Beginn des langjährigen Vorhabens der GKKB fortentwickelt haben, in einzelnen Bestimmungen wieder. Darüber hinaus ist vorgesehen, dass die Richtlinie durch weiterer Regelungen in einem speziellen Verfahren (Art. 127ff. RL-E) ergänzt werden kann, bei denen die Kommission initiativ wird und die Mitgliedstaaten die Regelungen im Rahmen des Prüfverfahrens durch Mehrheitsentscheidung genehmigen. Soweit das GKKB-Regelwerk Lücken aufweist, erscheint es ratsam, eine konkrete Bezugsbasis festzulegen, mit der auftretende Lücken in der GKKB von vornherein (vorläufig oder endgültig) geschlossen werden, sofern und solange es nicht zum Abschluss des Verfahrens nach Art. 127ff. RL-E kommt – was angesichts eines politischen Nachlassens zur weiteren Mitgestaltung

des GKKB-Prozesses durchaus möglich erscheint. Angesichts der bestehenden Heterogenität der steuerrechtlichen Gewinnermittlungskonzeptionen in der EU kann die Bezugsbasis gerade nicht in diesen selbst liegen kann. Stattdessen könnte auf das EU-Bilanzrecht verwiesen werden. Dies hätte zudem den Vorteil, dass sich steuerliche Gewinnermittlung und anerkannte Rechnungslegungsregeln nicht völlig auseinander entwickeln.

Die technische Ausgestaltung als Mehr- und Weniger-Rechnung erscheint nur bei wenigen ändernden Eingriffen sinnvoll. Sind vielfältige Korrekturen durchzuführen – was bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmen regelmäßig der Fall sein dürfte –, wird aus Sicht des Bankenverbands eine rechnungslegungs-basierte Lösung mit Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung präferiert, die neben der laufenden Erfolgsermittlung Bestände dokumentiert sowie den Einstieg und das Ausscheiden aus dem System unterstützt – zumal bei der GKKB neben der Mehr- und Weniger-Rechnung bereits zusätzliche Informationen periodenübergreifend dokumentiert werden müssen (vgl. Anlageregister, Art. 32 RL-E; Steuerbefreiung für Ersatzwirtschaftsgüter, Art. 38 RL-E; Entwicklung des Sammelpostens, Art. 39 RL-E).

Mit Blick auf die einzelnen Grundsätze und Regelungen besteht teilweise erheblicher Bedarf an einer Konkretisierung. Diese ist notwendig zur Vermeidung einer Zersplitterung durch die nationale Anwendung. Insbesondere fehlen Definitionen und es werden nicht hinreichend konkretisierte Rechtsbegriffe wie z. B. das Wirtschaftsgut oder die Anschaffungs- und Herstellungskosten verwandt. Fehlende Detailregelungen für einzelne Sektoren wie z. B. die Behandlung des Finanzanlagevermögens oder unzureichende Detailregelungen wie bzw. bei der Definition des wirtschaftlichen Eigentümers gefährden die Einheitlichkeit der Anwendung.

Der RL-E knüpft an den (zentralen) Begriff eines Wirtschaftsguts, ohne diesen Begriff zu definieren. Ein Rückgriff auf die Begriffsbestimmung des Wirtschaftsguts in den jeweiligen Mitgliedstaaten, der aus der Regelung zum anwendbaren Recht (Art. 7 RL-E) im Umkehrschluss gefolgert werden könnte, ist aus Harmonisierungssicht aber abzulehnen.

Der RL-E geht vom Konzept des wirtschaftlichen Eigentums aus (substance over form) und stellt auf einen Risiken-Chancen-Ansatz ab (Art 4 Nr. 20, Art 34 RL-E), der an IAS 17 orientiert ist, welcher seinerseits (wegen eines faktisch möglichen Zurechnungswahlrechts) in der Kritik und vor einer grundlegenden Überarbeitung steht. Die notwendige nähere Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums ist in der RL-E selber vorzunehmen. Eine Delegation an die Kommission – wie in Art. 34 RL-E vorgesehen – erscheint nicht sachgerecht.

Die in Art. 9 RL-E genannten vier allgemeinen Grundsätze für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage – Realisationsprinzip, Einzelbewertung, Stetigkeit und Periodizität – sind mit Blick auf eine objektivierte Gewinnermittlung unvollständig und ergänzungsbedürftig. Zieht man insofern

etwa Art. 31 RL-E der 4. EG-Bilanz-RL (RL 78/660/EWG v. 16. Juli 2009 vergleichend heran, so fehlen das Going Concern Prinzip, das Vorsichtsprinzip und die formelle (Bilanz-)kontinuität. Zudem stellt sich die Frage, wie möglicher Zielkonflikte durch Zielhierarchien gelöst werden könnten. Werden die Gewinnermittlungsgrundsätze entsprechend ergänzt, wäre das System kohärenter und für Zwecke der Auslegung und Lückenschließung besser geeignet.

Z. B. findet das Imparitätsprinzip seine Berücksichtigung in der Bewertung von Vorräten mit dem (niedrigeren) beizulegenden Zeitwert, der Zulässigkeit von außerplanmäßigen Abschreibungen bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und in der Rückstellungsdefinition, die auch Drohverlustrückstellungen umfasst, indes ist eine Abwertung zweifelhafter Forderungen nicht explizit vorgesehen. Die Zulässigkeit von Wertberichtigungen auf Forderungen, insbesondere auch von pauschalen Wertberichtigungen, dürfte u. E. eigentlich nicht in Frage gestellt werden können und sollte deshalb ausdrücklich geregelt sein.

Die Durchbrechung des Realisationsprinzips (Art. 9 RL-E), das auf den Zeitpunkt der Lieferung und Leistung und nicht auf den Zeitpunkt des Zahlungsvorgangs abstellt (kein Barrealisationsprinzip), erfolgt

- bei mit Handelsabsicht gehaltenen Finanzanlagen und finanziellen Verbindlichkeiten, deren Zeitwertdifferenzen erfolgswirksam erfasst werden (Art. 23 Ziff. 2 RL-E),
- bei der Teilgewinnrealisierung bei Verträgen mit langer Laufzeit (Art. 24 RL-E) sowie
- bei Sicherungsinstrumenten (Art. 28 RL-E).

Dies führt zu einer Besteuerung von unrealisierten Gewinnen. Die Durchbrechung des Realisationsprinzips wäre nur bei gleichzeitigem sofortigem Verlustausgleich oder Verzinsung der zeitweilig zu viel zu entrichtenden Steuer gerechtfertigt. Der im RL-Vorschlag vorgesehene Verlustvortrag bleibt aber hinter einem sofortigem Verlustausgleich zurück. Er enthält nur einen zeitlich unbegrenzten und unverzinslichen Verlustvortrag (Art. 43 Ziff. 1 RL-E). Die Nutzung des Verlustvortrags darf nicht zu einem negativen Betrag in einer Periode führen (Art. 43 Ziff. 2 RL-E). Dies sowie das Fehlen eines Verlustrücktrags wird bei Unternehmen die Liquiditätsproblematik allerdings verschärfen. Das Realisationsprinzip wird bei den abziehbaren Aufwendungen dahin ausgelegt, dass diese in Abhängigkeit sowohl von rechtlichen als auch von tatsächlichen Ereignissen entstehen. Eine im Ertragsteuerrecht an sich gebotene rein wirtschaftliche Betrachtungsweise wird damit abgelehnt.

Der in Art. 9 Ziff. 2 RL-E niedergelegte Einzelbewertungsgrundsatz enthält keine ergänzende Regelung im Blick auf die handelsrechtlich mögliche Bildung von Bewertungseinheiten. Da Bewertungseinheiten in der Kreditwirtschaft in vielfältiger Weise zur Absicherung finanzwirt-

schaftlicher Risiken vorkommen, wird angeregt, den RL-Vorschlag um eine diesbezügliche Regelung zu ergänzen, die der deutschen Vorschrift des § 5 Abs. 1 a S. 2 EStG (D) nachgebildet sein könnte.

Die Unterscheidung zwischen aktivierungspflichtigem materiellen Anlagevermögen (bei Einzelbewertung und betriebliche Nutzungsdauer von mehr als 12 Monaten) und den von der Aktivierung ausgeschlossenen geringwertigen Wirtschaftsgütern (unter 1.000 €) stellen eine zu begrüßende Vereinfachung dar. (Art 4 Ziff. 14 RL-E).

Bei den Anschaffungskosten sind nur die direkten Kosten zu berücksichtigen, bei den Herstellungskosten auch die indirekten Kosten, sofern diese nicht anderweitig abziehbar sind (Art. 33 RL-E; produktionsbezogener Vollkostenansatz). Die Ermittlungen der Kosten sind allerdings nicht näher bestimmt.

Eine Aktivierung von immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (bei Einzelbewertung und betriebliche Nutzungsdauer von mehr als 12 Monaten) ist nur bei entgeltlichem Erwerb zulässig (Art 4 Ziff. 14 RL-E). Dies schließt eine Aktivierung von Forschungs- und Entwicklungskosten aus und führt damit zu abziehbarem Aufwand. Dies ist angesichts zahlreicher und kaum lösbarer Objektivierungsprobleme und dem Ziel der Förderung von Forschung und Entwicklung in der EU (RL-E S. 1) zu unterstützen.

Bei der Bewertung der Wirtschaftsgüter wird je nach Art der Transaktion zwischen monetärer Gegenleistung (für Waren und Dienstleistungen), Marktpreis (bei nicht monetärer Gegenleistung), beizulegendem Zeitwert (für Finanzanlagevermögen und finanzielle Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden) und Steuerwert (bei Sachzuwendungen an gemeinnützige Einrichtungen) unterschieden (Art. 22 RL-E). Es fehlt allerdings eine inhaltliche Konkretisierung des beizulegenden Zeitwerts.

Bei der Folgebewertung wird unterschieden zwischen einzel abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern (Gebäude, Flugzeuge, Schiffe, langlebige Sachanlagen mit Nutzungsdauer von mindestens 15 Jahren sowie immaterielle Wirtschaftsgüter; Art 36 RL-E) und abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern, die in einen Sammelposten einzustellen sind (Art. 39 RL-E).

Grundsätzlich ist der wirtschaftliche Eigentümer abschreibungsberechtigt (Art. 34 RL-E) – der allerdings nicht hinreichend definiert ist.

Die vorgeschlagenen Abschreibungsregeln sind im Vergleich zu den bestehenden deutschen steuerrechtlichen Regelungen stark vereinfacht:

Bei einzeln abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern ist nur die lineare Abschreibung zugelassen. Die Abschreibungszeiträume sind festgelegt.

Ferner sieht der Vorschlag die Möglichkeit einer Poolabschreibung statt Einzelabschreibungen mit degressivem Abschreibungssatz vor. Die Technik der Poolabschreibung bietet den Unternehmen die Möglichkeiten der Innenfinanzierung. Bei einem Abschreibungssatz von nur 25% wäre in der Regel zum Zeitpunkt der Ersatzinvestition ein Großteil des Abschreibungsbetrags erst verrechnet (nach acht Jahren zu etwa 90%). Deshalb sollte der Abschreibungssatz für die Poolabschreibung angemessen erhöht werden.

Die Beschränkung der außerplanmäßigen Abschreibung auf nicht abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bei Nachweis eines dauerhaften Wertverlusts schränkt die Verlustberücksichtigung zu sehr ein. Zudem fehlt die notwendige Konkretisierung für das Vorliegen eines "dauernden Wertverlustes". Von der Sonderabschreibung sind Wirtschaftsgüter ausgeschlossen, deren Veräußerungserlös steuerfrei ist, z.B. Anteile an Kapitalgesellschaften. Dies könnte sich nachteilig für Holding- und Wagniskapitalgesellschaften auswirken.

Spätere Wertaufholungen sind bei Wertsteigerungen erfolgswirksam bis zur Wertobergrenze der Anschaffungs- und Herstellungskosten zu berücksichtigen (Art 41 RL-E). Damit ist die Wertaufholung auf die Höhe der vorherigen Sonderabschreibung begrenzt – was für sich sachgerecht ist.

Insgesamt wäre die Einschränkung der Verlustberücksichtigung auf Ebene der Einkünfteermittlung nur unter der Voraussetzung eines sofortigen Verlustausgleichs oder eines verzinslichen Verlustvor- und -rücktrags gerechtfertigt, die im RL-E aber nicht vorgesehen sind. Die notwendige Konkretisierung des „dauernden Wertverlustes“ wirft (altbekannte) Fragen auf. Dies sollte bei einer Neugestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung von Anfang an vermieden werden.

Die Bewertung von Übertragungsvorgängen bei Anlagevermögen von der EU in ein Drittland und umgekehrt als Veräußerung (Art. 31 RL-E) entspricht der international üblichen Praxis. Gleiches gilt für das Vorsehen einer Reinvestitionsrücklage (Art. 38 RL-E), die zu begrüßen ist.

Die Möglichkeit zur Bildung von Rückstellungen (Art. 25 RL-E) wird in zu weitem Umfang beschränkt.

Die Bildung von Rückstellungen ist auf Sachverhalte beschränkt, denen ausschließlich rechtliche Verpflichtungen zu Grunde liegen. Dies schließt rein wirtschaftlich verursachte Vermögensbelastungen aus. Das ist ökonomisch gesehen nicht gerechtfertigt, weil die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und damit der zu versteuernde Gewinn auch durch wirtschaftlich entstandene Vermögensbelastungen eingeschränkt wird.



Die Bildung von Rückstellungen im Rahmen der GKKB findet seine Rechtfertigung nur durch die Nichtgewährung eines sofortigen Verlustausgleichs oder eines verzinslichen Verlustvor- oder -rücktrags. Denn sonst würden faktisch Verluste besteuert. Ist die Grundsatzentscheidung für die Zulässigkeit von Rückstellungen getroffen, ist es nicht sachgerecht, die berücksichtigten Vermögensbelastungen auf solche einzuschränken, die auf rechtlichen Verpflichtungen beruhen. Denn der konkrete zu besteuern Gewinn wird auch durch wirtschaftlich entstandene Vermögensbelastungen eingeschränkt.

Bei den Rückstellungen aus Rechtsverpflichtungen sind die Anforderungen an eine Mindestwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme klarzustellen. Auch sind die Kriterien für eine zuverlässige Schätzbarkeit nicht hinreichend bestimmt.

Wenn auch nicht ausdrücklich genannt, sind Drohverlustrückstellungen (wohl) einbezogen, weil ein Verpflichtungsüberschuss (Wert der Leistungsverpflichtung übersteigt den Wert des Gegenleistungsanspruchs) die Voraussetzung der rechtlichen Verpflichtung erfüllt. Mangels Konkretisierung bleibt die Behandlung von Drohverlustrückstellungen im Detail unklar. Auch Pensionsrückstellungen werden in Vorschrift nicht erwähnt, sind aber zu berücksichtigen; anderenfalls wäre die eigenständige Bewertungsvorschrift hinfällig.

Während Rückstellungen nur bei rechtlicher Verpflichtung aber nicht schon im Falle ihrer wirtschaftlichen Verursachung gebildet werden dürfen, wird diese formal-rechtliche Wertung bei der Bewertungsregel nicht durchgehalten. Anstelle einer dieser Wertung entsprechenden Rückstellung in Höhe des Betrags der Rechtsverpflichtung (Vollrückstellung), wird bei der Bewertung nur eine Ansammlung zugelassen. Zudem ist fraglich, ob die Ansammlung umsatz- oder zeitproportional erfolgt. Ausführungen zur Bewertung von Drohverlustrückstellungen werden vermisst.

Der Umstand, dass bei der Bewertung von Rückstellungen im Rahmen der vorzunehmenden Schätzung alle relevanten Faktoren einschließlich Erfahrungswerte der Gesellschaft, Gruppe oder Branche berücksichtigt werden, erscheint angemessen.

Hinsichtlich der EU-rechtlich anerkannten spezifischen Risiken bestimmter Geschäftszweige enthält der RL-E allerdings keine weitere Konkretisierung und auch keine Delegation von Durchführungsbefugnissen auf die Kommission. Es findet sich lediglich eine Sondervorschrift über die Abziehbarkeit der versicherungstechnischen Rückstellungen der Versicherungsunternehmen, wo hinsichtlich der Schwankungsrückstellungen den Mitgliedstaaten ein Abzugswahlrecht zugebilligt wird.

Detailregelungen mit blick auf risikospezifische Besonderheiten bedarf es auch für den Banksektor, um diesen Risiken vor dem Hintergrund von Finanzkrisen angemessen Rechnung zu tragen. Ähnlich wie bei Versicherungsunternehmen beruht das Geschäftsmodell von Kreditinstituten – anders als

Industrie-, Handels- und Dienstleistungsunternehmen – gerade in dem Eingehen und der Übernahme von Risiken auf der Grundlage rechtlicher Verpflichtungen.

Detailregelungen fehlen insbesondere für die Behandlung von Derivaten sowie von Leasing.

Darüber hinaus ist die Aufnahme eine Regelung notwendig, die

- die Abziehbarkeit von banktechnischen Rückstellungen (für allgemeine Bankrisiken) mit Verweis auf die EG-Bankbilanzrichtlinie (ABl.EG v. 31.12.86 Nr. L 372/1; ber. ABl.EG v. 23.11.88 Nr. L 316/51) und der Bankzweigniederlassungs-Richtlinie (ABl.EG 16.02.89 Nr. L 44/40) bzw.
- Wertminderungen bei finanziellen Vermögenswerten nach dem Modell erwarteter Verluste (in Anlehnung an ED/2009/12 zu Financial Instruments des IASB)

berücksichtigt. Die Richtlinie sollte wie bei der Sondervorschrift für die Versicherungen die Detailregelungen für den Finanzsektor selbst enthalten.

Es ist sachgerecht, die Körperschaftsteuer selbst und die körperschaftsteuerähnlichen Steuern nicht zum Abzug zuzulassen.

Die Festlegung des Diskontierungszinssatzes erscheint unter dem Aspekt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sachgerecht mit Blick darauf, dass bei einer freien Wahl ein zu weiter Ermessensspielraum entstehen würde. Insofern ist nicht unproblematisch, dass ausnahmsweise auf vereinbarte Zinssätze zurückgegriffen werden darf.

Die Zusammenrechnung sämtlicher einzeln ermittelter Ergebnisse der Gruppenmitglieder („Konsolidierung“) stellt den Kern der Beseitigung der steuerlichen Hindernisse im Binnenmarkt dar und begründet die wesentlichen Vorteile der GKKB. Sie ist daher uneingeschränkt zu befürworten. Die Konsolidierung ermöglicht im Ergebnis einen automatischen grenzüberschreitenden Verlustausgleich, vermeidet Verrechnungspreisprobleme, ermöglicht Umstrukturierungen erfolgsneutral durchzuführen und die Gleichbehandlung von EU-Tochtergesellschaften mit EU-Betriebsstätten, stellt ferner die Vermeidung von Doppelbesteuerung sicher. Mit der Zusammenrechnung findet ein Verlustausgleich statt. Gewinnwirkungen von GKKB-gruppeninternen Transaktionen, bei denen sich Aufwand und Ertrag innerhalb einer Periode in gleicher Höhe gegenüberstehen, wie z. B. bei konzerninternen Zinsen, werden eliminiert. Stille Reserven werden erst bei Transaktionen mit Dritten und nicht bereits bei GKKB-gruppeninternen Transaktionen realisiert. Der Wertansatz GKKB-interner Leistungsbeziehungen verändert den insgesamt über die Formel aufzuteilenden Gesamtgewinn nicht. Die Probleme der Verrechnungspreisbestimmung und –dokumentation sind innerhalb der EU gelöst. Da der grenzüberschreitende Transfer von Wirtschaftsgütern innerhalb der

GKKB-Gruppe keine Besteuerungsfolgen mehr auslöst, sind grenzüberschreitende Umstrukturierungen ebenfalls erfolgsneutral möglich. Durch die Konsolidierung kommt es zudem zu einer steuerlichen Gleichbehandlung von Tochtergesellschaften und Betriebsstätten, weil die Ergebnisse zusammengerechnet und Dividenden eliminiert werden.

Die Konsolidierung ist auch als „große“ Lösung gegenüber einer „kleinen“ Lösung einer gemeinsamen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage ohne Konsolidierung (und Ergebnisaufteilung) in jedem Fall vorzuziehen, weil anderenfalls die wesentlichen Vorteile des RL-E, insbesondere der automatische grenzüberschreitende Verlustausgleich sowie die Beseitigung von Verrechnungspreisen bei konzerninternen Transaktionen, entfallen würden. Da die Konsolidierung den wesentlichen wirtschaftlichen Vorteil der GKKB ausmacht, sollte die GKKB von Anfang an dieses Element beinhalten.

Die Aufteilung anhand mehrerer Wertschöpfungsfaktoren (Arbeit, Vermögenswerte, Umsatz nach dem Bestimmungsort) ist eine (unnötig) aufwendige Regelung. Mit einer Formel mit mehreren Faktoren sind allerdings erhöhte Befolgungskosten auf Seiten der Steuerpflichtigen verbunden, die unter dem Gesichtspunkt der einfachen Ermittlung und der Vermeidung der unerwünschten Steuerplanung nicht zwingend erscheinen. Positiv zu bewerten ist, dass die Aufteilung unter dem Gesichtspunkt der Angemessenheit im Einzelfall auf die Kommission delegiert werden kann. Da die formelhafte Aufteilung der Bemessungsgrundlage wie eine Besteuerung der Formelfaktoren als solche wirkt, ist unter dem Gesichtspunkt der Transparenz und des fortbestehenden Steuerwettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten auf eine einheitliche Anwendung der Formel in den einzelnen Mitgliedsstaaten zu achten. Den Besonderheiten im Finanzsektor (Finanzinstitute und Versicherungsunternehmen) wird durch Einschränkung der Faktoren Rechnung getragen.

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung von außerhalb der EU erzielten Einkünften durch die grundsätzliche Anwendung der Freistellungsmethode ist zu begrüßen und fortzuentwickeln. Für die Anwendung dieser Methode spricht vor allem die Vermeidung von Wettbewerbsnachteilen für EU-Investoren auf ausländischen Märkten gegenüber örtlichen und anderen internationalen Anbietern. Die EU-Unternehmen unterliegen bei Anwendung der Freistellungsmethode auch (nur) den steuerlichen Rahmenbedingungen des Auslandmarktes. Eine EU-Besteuerung solcher Einkünfte bei niedrigen Steuersätzen im EU-Ausland ist nicht sachgerecht. Es ist nicht einzusehen, warum nach dem Vorschlag der Kommission bei niedriger Auslandssteuer davon abgewichen werden soll. Der Wechsel zur Anrechnungsmethode bei zu geringer ausländischer steuerlicher Vorbelastung ist aus fragwürdig, weil dies nicht nur missbräuchliche Gestaltungen, sondern auch normale Geschäftsaktivitäten erfassen soll.

Die Aufnahme einer allgemeinen Missbrauchsklausel ist in der gewählten Form fragwürdig. Nach dem RL-E werden Transaktionen ohne wirtschaftliche Grundlage, deren einziger Zweck darin

besteht, eine Besteuerung zu vermeiden, bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt (Art. 80 RL-E). Die Anwendung bzw. Auslegung einer solchen allgemeinen Missbrauchsregelung wird erhebliche Schwierigkeiten bereiten, weil der Missbrauch nach der EuGH-Rechtsprechung im Einzelfall nachgewiesen werden muss.

Gegen die beiden speziellen Missbrauchsvermeidungsregelungen (Art. 81 RL-E) gegenüber verbundenen Unternehmen in Drittländern bestehen keine Bedenken. Die Beschränkung des steuerlichen Abzugs von Zinszahlungen sowie die Hinzurechnung von thesaurierten Gewinnen bei Beherrschung (mehr als 50 % der Stimmrechte, des Kapitals oder der Gewinnbeteiligung), Niedrigbesteuerung im Drittland (geringer als 10 % oder Sonderregime) und erheblichen näher bestimmten passiven Einkünften (mehr als 30 %) des nicht börsennotierten Drittlandsunternehmens sind international üblich. Weitergehende Regelungen sollten nicht getroffen werden.

Die Einführung eines "One-stop-shops" für die Feststellung der Bemessungsgrundlage hält der EWSA für unabdingbar, um vor allem für die kleinen und mittleren Unternehmen die Steuerverfahren zu vereinfachen und eine einheitliche Anwendung der Regeln gegenüber dem Steuerpflichtigen sicherzustellen. Hervorzuheben ist, dass die gesamte Kommunikation mit der Finanzverwaltung nur noch zwischen einem sog. Hauptsteuerpflichtigen der Gruppe und einer diesem zugeordneten Hauptsteuerbehörde stattfinden soll. Damit würde eine Abstimmung mit verschiedenen nationalen Steuerbehörden entfallen. Der damit verbundene Abbau bürokratischer Lasten für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung wird vom EWSA uneingeschränkt begrüßt.