

Evers, Maria Theresia et al.

Working Paper

Gemeinsame Körperschaftsteuer- Bemessungsgrundlage in der EU: Konkretisierung der Gewinnermittlungsprinzipien und Weiterentwicklungen

ZEW Discussion Papers, No. 14-112

Provided in Cooperation with:

ZEW - Leibniz Centre for European Economic Research

Suggested Citation: Evers, Maria Theresia et al. (2014) : Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU: Konkretisierung der Gewinnermittlungsprinzipien und Weiterentwicklungen, ZEW Discussion Papers, No. 14-112, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Mannheim,
<https://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:bsz:180-madoc-374608>

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/105812>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Discussion Paper No. 14-112

**Gemeinsame Körperschaftsteuer-
Bemessungsgrundlage in der EU:
Konkretisierung der Gewinnermittlungs-
prinzipien und Weiterentwicklungen**

Maria Theresia Evers, Katharina Finke, Melanie Köstler,
Ina Meier, Wolfram Scheffler und Christoph Spengel

ZEW

Zentrum für Europäische
Wirtschaftsforschung GmbH

Centre for European
Economic Research

Discussion Paper No. 14-112

**Gemeinsame Körperschaftsteuer-
Bemessungsgrundlage in der EU:
Konkretisierung der Gewinnermittlungs-
prinzipien und Weiterentwicklungen**

Maria Theresia Evers, Katharina Finke, Melanie Köstler,
Ina Meier, Wolfram Scheffler und Christoph Spengel

Download this ZEW Discussion Paper from our ftp server:

<http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp14112.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.

Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU: Konkretisierung der Gewinnermittlungsprinzipien und Weiterent- wicklungen

Maria Theresia Evers*, Katharina Finke*, Melanie Köstler**, Ina Meier***,
Wolfram Scheffler**, Christoph Spengel****

Dezember 2014

Abstract: Am 16. März 2011 hat die Europäische Kommission einen Richtlinienentwurf (RLE) für eine „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)" vorgelegt. Die darin enthaltenen Normen zur harmonisierten Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage weisen jedoch aufgrund der häufigen Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe noch zahlreiche Regelungslücken und offene Auslegungsfragen auf, die sich nicht problemlos durch den Verweis auf nationales Zivilrecht beheben lassen. Vor diesem Hintergrund besteht die zentrale Zielsetzung des Beitrags darin, mit einer modifizierten Einnahmeüberschussrechnung, welche die Periodisierung im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung stärker als bisher an Zahlungsvorgänge knüpft, einen Vorschlag für eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) innerhalb der EU zu konkretisieren. Der Übergang hin zu einer stärker zahlungsorientierten Gewinnermittlung würde mehr Klarheit und Vereinheitlichung mit sich bringen. Eine quantitative Analyse der effektiven Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften in allen 28 EU-Mitgliedstaaten zeigt zudem, dass die Gewinnermittlung sowohl nach GKKB-RLE als auch bei Zugrundelegung einzelner Regelungen einer modifizierten Einnahmeüberschussrechnung nur geringe materielle Belastungskonsequenzen nach sich zieht, sodass von einer hohen politökonomischen Umsetzbarkeit des Reformvorschlags auszugehen ist. Darüber hinaus verspricht eine GKB weitere, wichtige Vorteile bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte, etwa bei der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung.

Keywords: GKB / GUB, harmonisierte steuerliche Gewinnermittlung innerhalb der EU, Modifizierte Einnahmenüberschussrechnung

JEL Classification: F23, H25, K34

Diese Arbeit entstand im Rahmen des WissenschaftsCampus MaTax, der von der Leibniz-Gemeinschaft, dem Land Baden-Württemberg, der Universität Mannheim und dem ZEW finanziert wird.

* ZEW Mannheim

** Universität Erlangen-Nürnberg

*** Universität Mannheim

**** Universität Mannheim und ZEW

I Fragestellung, Zielsetzung und Vorgehensweise

Am 16. März 2011 hat die Europäische Kommission einen Richtlinienentwurf (RLE) für eine „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)“ vorgelegt.¹ Für die steuerliche Gewinnermittlung grenzüberschreitend tätiger Kapitalgesellschaften innerhalb der EU sieht die GKKB ein dreistufiges Verfahren vor. In einem ersten Schritt ist der Gewinn jeder Kapitalgesellschaft auf der Grundlage harmonisierter Vorschriften zu ermitteln. In einem zweiten Schritt sind die so ermittelten Gewinne EU-weit zum Gesamtgewinn zu konsolidieren. Der konsolidierte Gesamtgewinn ist in einem dritten Schritt gemäß einer Dreifaktorenformel auf die einbezogenen Kapitalgesellschaften anteilmäßig aufzuteilen. Auf diese durch Zerlegung zugewiesenen Gewinne wenden die Mitgliedstaaten ihre nationalen Steuersätze an.

Im Schrifttum² und in der politischen Diskussion³ sind der zweite und der dritte Schritt einer GKKB – Konsolidierung und Zerlegung – umstritten. Die derzeitige Diskussion über den GKKB-RLE konzentriert sich deswegen auf den ersten Schritt, eine EU-weite Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Die Konsequenzen einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) für das Steueraufkommen in Deutschland wurden unlängst auch vom Bundesministerium der Finanzen abgeschätzt. Dabei wurde zusätzlich eine rechtsformübergreifende Anwendung der harmonisierten Gewinnermittlungsvorschriften für Personenunternehmen, also eine Gemeinsame Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB) betrachtet.⁴ Eine GKB bzw. eine GUB könnte durchaus an die entsprechenden Vorschläge des GKKB-RLE anknüpfen.⁵ Allerdings bestehen aufgrund der häufigen Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe noch zahlreiche Regelungslücken und offene Auslegungsfragen, die sich nicht durch den Verweis auf nationales Zivilrecht beheben lassen. Denn aufgrund der Unterschiedlichkeiten der nationalen Zivilrechte in den EU-Mitgliedstaaten ergäbe sich gerade keine harmonisierte Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage.

Basierend auf dieser Ausgangslage besteht die zentrale Zielsetzung des Beitrags darin, mit einer modifizierten Einnahmenüberschussrechnung, welche die Periodisierung im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung stärker als bisher an Zahlungsvorgänge knüpft, einen Vor-

¹ Vgl. Europäische Kommission (2011).

² Vgl. Herzig/Kuhr (2011a), S. 2053; Kußmaul/Niehren (2011), S. 349; Spengel/Zöllkau (2012), S. 2; Hey (2012), S. 999; Kahle/Schulz (2013), S. 50.

³ Vgl. BT-Drucks. 17/5606 vom 28.4.2011; BT-Drucks. 17/5748 vom 5.5.2011.

⁴ Vgl. Oestreicher et al. (2014), S. 326 ff.

⁵ Vgl. ausführlich Spengel/Zöllkau (2012).

schlag für eine GKB innerhalb der EU abzuleiten und zu konkretisieren. Damit sollen gleichzeitig die Diskussionen über den GKKB-RLE intensiviert werden.

Kapitel II gibt zunächst einen Überblick über den GKKB-RLE und referiert die Argumente für ein zweistufiges Verfahren, zunächst mit der Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung im Sinne einer GKB zu beginnen und die weiteren Schritte einer Konsolidierung sowie formelhaften Zerlegung aufzuschieben. Kapitel III begründet und konkretisiert die steuerliche Gewinnermittlung im Rahmen einer modifizierten Einnahmenüberschussrechnung. Anschließend vergleicht Kapitel IV den Vorschlag dieser modifizierten Einnahmenüberschussrechnung mit den entsprechenden Regelungen im GKKB-RLE, womit der Weiterentwicklungsbedarf hinsichtlich der steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften zur Schaffung einer GKB offengelegt wird. Kapitel V beinhaltet einen quantitativen Steuerbelastungsvergleich, welcher die Unterschiede zwischen einer steuerlichen Gewinnermittlung nach Maßgabe einer modifizierten Einnahmenüberschussrechnung und den entsprechenden Regelungen im GKKB-RLE für die effektive Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften in allen 28 EU-Mitgliedstaaten verdeutlicht. Schließlich erörtert Kapitel VI wichtige weitere Vorteile einer GKB insbesondere im Hinblick auf die steuerliche Behandlung zahlreicher grenzüberschreitender Sachverhalte. Kapitel VII fasst die Ergebnisse zusammen.

II Richtlinienentwurf für eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) in der EU

1. Überblick

Mit einer GKKB sollen wesentliche, mit der grenzüberschreitenden Besteuerung zusammenhängende Wachstumshemmnisse im Binnenmarkt beseitigt werden. Diese sieht die Europäische Kommission insbesondere in der Koexistenz von mittlerweile 28 unterschiedlichen nationalen Besteuerungsregimen, die einerseits zu hohen Befolungs- und Verwaltungskosten und andererseits, durch ihr Ineinandergreifen, zu Doppelbesteuerungen und steuerlichen Mehrbelastungen führen können.⁶

Um diese Hindernisse der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit zu beseitigen und die Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in Europa zu vereinheitlichen, folgt das vorgelegte Konzept einer GKKB einem dreistufigen Ansatz:

1. Separate Gewinnermittlung der Konzerngesellschaften (einschließlich Betriebsstätten) nach harmonisierten Vorschriften (Art. 9-43 RLE);

⁶ Vgl. Europäische Kommission (2011).

2. Ermittlung des konsolidierten Gesamteinkommens (Art. 54-60 RLE);
3. Zwischenstaatliche Aufteilung des konsolidierten Gesamteinkommens auf die einbezogenen Konzerngesellschaften mittels Zerlegungsformel (Art. 86-104 RLE).

Die Besteuerung der Konzerngesellschaften in den einzelnen Mitgliedstaaten erfolgt durch die Anwendung der nationalen Steuersätze auf die jeweils zugeordneten Anteile des Konzernergebnisses. Eine Angleichung der Steuersätze ist ausdrücklich nicht vorgesehen, da ein fairer Wettbewerb bei den Steuersätzen erwünscht ist.⁷

Die Vorteile einer GKKB sind vielfältig. Sie liegen erstens in der Reduktion steuerlicher Befolgungskosten von 28 nationalen Steuersystemen. Zweitens werden durch die Konsolidierung ein grenzüberschreitender Verlustausgleich und der Abzug von Finanzierungskosten erleichtert. Drittens entschärft die Zwischenergebniseliminierung die Verrechnungspreisproblematik sowie Konflikte bei Reorganisationen und beim Wegzug von Unternehmen innerhalb der EU.⁸

Der persönliche Anwendungsbereich des RLE ist auf Kapitalgesellschaften beschränkt. Die GKKB ist grundsätzlich fakultativ (Art. 6 RLE), d.h. alle in der EU ansässigen Kapitalgesellschaften und Betriebstätten von Nicht-EU-Kapitalgesellschaften können für die GKKB optieren. Dieses Wahlrecht kann allerdings nur gemeinsam pro Gruppe (all-in all-out Prinzip) ausgeübt werden und ist für 5 Jahre bindend.

2. Empfehlung: zweistufige Vorgehensweise (GKB statt GKKB)

Die Annahme des RLE in der vorliegenden Form würde weitreichende Änderungen der Steuersysteme der einzelnen Mitgliedstaaten mit sich bringen. Daher ist es fraglich, ob dieser die Zustimmung aller Mitgliedstaaten findet.⁹ Darüber hinaus fehlt es bisher noch an eindeutigen und zuverlässigen Folgenabschätzungen einer formelhaften Gewinnaufteilung in Hinblick auf die Auswirkungen einer GKKB auf das Steueraufkommen der Mitgliedstaaten aus EU-weit tätigen Unternehmensgruppen.¹⁰ Weitere offene Probleme betreffen insbesondere Einzelfra-

⁷ Vgl. Europäische Kommission (2011).

⁸ Vgl. Herzig (2010), S. 1061.

⁹ U.a. haben Bulgarien, die Niederlande und Schweden die Subsidiaritätskonformität des RLE gerügt; auch andere Länder haben sich bereits kritisch hierzu geäußert, vgl. von Brocke/Rottenmoser (2011), S. 623.

¹⁰ Vgl. für erste Ergebnisse Fuest et al. (2007), S. 627; Devereux/Loretz (2008), S. 1; Bettendorf et al. (2010), S. 576f.; Oestreicher/Koch (2011), S. 64. Zu einer Folgenabschätzung einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) bzw. Gemeinsamen Unternehmenssteuer-Bemessungsgrundlage (GUB) siehe Oestreicher et al. (2014), S. 326 ff.

gen bei der Konsolidierung und Gewinnaufteilung (Gewinnaufteilungsfaktoren und administrative Aspekte) sowie Übergangs- (Besteuerung stiller Reserven) und Drittstaatenfragen.¹¹

Diese bisher noch nicht gelösten Schwierigkeiten führen dazu, alternativ eine zweistufige Vorgehensweise als Ausgangspunkt einer Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften in Europa zu favorisieren. Diese abgestufte Strategie sieht vor, in einem ersten Schritt ausschließlich die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften (GKB) anzugleichen und erst zu einem späteren Zeitpunkt in einer zweiten Stufe die Konsolidierung und Ergebnisaufteilung umzusetzen. Eine derartige zweistufige Vorgehensweise wird sowohl im Schrifttum¹² als auch in der politischen Diskussion¹³ überwiegend befürwortet und wurde in der Sitzung der Hochrangigen Gruppe¹⁴ am 13.3.2013 beschlossen.

Bereits eine Angleichung der Gewinnermittlungsvorschriften könnte einige der aufgezeigten Hemmnisse abbauen: So würden u.a. die Transparenz erhöht und gleichzeitig die Befolgungskosten sowie das Risiko von Doppelbesteuerungen bei Reorganisationen abgebaut.¹⁵ Verluste aus anderen Mitgliedstaaten könnten nach einheitlichen Vorschriften bestimmt werden. Das Nebeneinander von 28 Parallelrechnungen entfielen. Allerdings müsste der vorliegende RLE auch hinsichtlich der Gewinnermittlungsvorschriften weiter konkretisiert werden, damit eine EU-weit einheitliche Anwendung und somit eine Harmonisierung erreicht werden kann. Die Hintergründe sowie Lösungsvorschläge werden im nachfolgenden Abschnitt erörtert.

3. Gewinnermittlungsprinzipien einer GKB

Der RLE enthält eigenständige Regelungen zur steuerlichen Gewinnermittlung, ohne explizit Verweise auf nationale oder internationale Rechnungslegungsnormen (z.B. IFRS) vorzunehmen. Er kann somit als autonomes Steuerrecht angesehen werden. Um eine einheitliche Auslegung und Interpretation in den Mitgliedstaaten gewährleisten zu können, müsste das Regelwerk möglichst vollständig und umfassend vorgegeben und in sich, d.h. ohne jedwede Verweise auf nationales oder supranationales Recht, auslegbar sein.¹⁶

¹¹ Siehe hierzu ausführlich Spengel/Zöllkau (2012), S. 11ff.

¹² Vgl. Herzig/Kuhr (2011a), S. 2053; Kußmaul/Niehren (2011), S. 349; Spengel/Zöllkau (2012), S. 2; Hey (2012), S. 999; Kahle/Schulz (2013), S. 50.

¹³ Vgl. BT-Drucks. 17/5606 vom 28.4.2011; BT-Drucks. 17/5748 vom 5.5.2011.

¹⁴ Vgl. Bericht des Rates (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen, 11507/13, vom 25.6.2013, Rz. 40.

¹⁵ Vgl. von Brocke (2008), S. 1012.

¹⁶ Vgl. Spengel/Malke (2008), S. 63.

Die steuerliche Gewinnermittlung des RLE¹⁷ basiert auf einer Gegenüberstellung der steuerpflichtigen Erträge mit den abzugsfähigen Aufwendungen (Art. 10 RLE) und somit auf einem GuV-orientierten Ansatz.¹⁸ Diesbezüglich wird eine nichtabschließende Aufzählung der steuerbaren Einkünfte (Art. 4 Abs. 8 RLE)¹⁹ sowie der Aufwendungen, die zum Abzug gebracht werden können (Art. 12 RLE), vorgegeben.²⁰ Letztere umfassen im Wesentlichen Umsatzkosten, die dem Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Erlangung oder Sicherung von Einkommen entstehen. Abschreibungen finden zudem als sonstige abziehbare Posten Berücksichtigung (Art. 13 RLE).

Dem RLE ist kein allgemeiner „Framework“ für die Gewinnermittlung vorangestellt, aus dem sich für offene Bilanzierungs- oder Bewertungsprobleme Lösungen ableiten lassen, sondern er enthält einzelfallbezogene Regelungen. Allerdings beruht die steuerliche Gewinnermittlung auf einigen wenigen allgemeinen Grundprinzipien (Art. 9 RLE), welche die Grundlage für die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage bilden. Diese umfassen insbesondere das Realisationsprinzip (Art. 9 Abs. 1, 17 und 18 RLE) sowie den Grundsatz der Einzelbewertung und das Stetigkeitsgebot.

Grundsätzlich kann das vom RLE vorgesehene Gewinnermittlungskonzept, bis auf einige noch zu klärende Detailfragen, akzeptiert werden. Zudem scheint es prinzipiell mit den Steuersystemen der Mitgliedstaaten vereinbar zu sein.²¹ Dennoch bestehen noch zahlreiche Regelungslücken und Auslegungsunsicherheiten, bei denen es weiterer Präzisierungen bedarf. Ein zentrales Problem ist dabei, dass in dem RLE an zahlreichen Stellen unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet werden, für die der RLE keine Anhaltspunkte liefert und die deshalb durch Rückgriff auf nationales (Zivil-)Recht konkretisiert werden müssen. So wird beispielsweise in Art. 18 RLE bei der Periodenabgrenzung von Erträgen (Ertragsrealisation) auf das Kriterium der rechtlichen Durchsetzbarkeit abgestellt.²² Ähnlich verhält es sich bei Rückstellungen (Art. 25 RLE), die nur bei Erfüllung des Kriteriums der Wahrscheinlichkeit einer rechtlichen Verpflichtung gebildet werden dürfen. Diese Kriterien werden im RLE selbst nicht näher präzisiert und müssten folglich auf Basis der nationalen (Zivil-)Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten interpretiert werden. Diese Vorgehensweise birgt allerdings die Gefahr, dass sich die

¹⁷ Siehe hierzu ausführlich Scheffler/Krebs (2011), S. 14* ff; Spengel/Zöllkau (2012), S. 19ff.

¹⁸ Nichtsdestotrotz sind bei vielen Positionen in einer Nebenrechnung steuerliche Werte und deren Veränderungen im abgelaufenen Steuerjahr zu berechnen („Schattenbilanzierung“).

¹⁹ Für eine Aufzählung steuerfreier Erträge siehe Art. 11 RLE.

²⁰ Für eine Aufzählung nichtabzugsfähiger Aufwendungen siehe Art. 14 RLE.

²¹ Siehe hierzu ausführlich Spengel/Zöllkau (2012).

²² Vgl. Kahle/Schulz (2013), S. 52.

entsprechenden nationalen Auslegungen von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterscheiden und dementsprechend dem Harmonisierungsziel entgegenlaufen.²³ Der RLE sollte folglich so angepasst werden, dass eine stärkere Loslösung von den nationalen (Zivil-)Rechtsordnungen ermöglicht wird.

Ein denkbarer Ansatz (der im Weiteren verfolgt wird) wäre, die Gewinnermittlung des RLE stärker an Zahlungen auszurichten, da dies zu eindeutigen und objektiven Rechtsfolgen führen und folglich einen Großteil des Interpretationsspielraums ausräumen würde. Grund dafür ist, dass der Zu- und Abfluss von Zahlungen (im Gegensatz zum nationalen (Zivil-)Recht) in allen Ländern grundsätzlich gleich beurteilt wird. Eine Periodisierung würde nicht gänzlich aufgegeben, allerdings nur noch soweit wie nötig vorgenommen. In Fällen, in denen weiterhin an einer Periodisierung festgehalten werden muss, wäre eine explizite und weitestgehend vollständige Konkretisierung der bisher unbestimmten Rechtsbegriffe vorzunehmen. Der Gedanke einer zahlungsorientierten Gewinnermittlung ist nicht neu,²⁴ könnte aber stark zu einer Fortentwicklung des steuerlichen Gewinnermittlungsrechts in den Mitgliedstaaten beitragen.

III Charakterisierung und Bewertung einer modifizierten Einnahmenüberschussrechnung (EÜR)/ zahlungsorientierten Besteuerung

1. Merkmale der modifizierten EÜR/ zahlungsorientierten Besteuerung und Abgrenzung zur Cash-flow Steuer

Bei einer Cash-flow Steuer²⁵ bestimmt sich die steuerliche Bemessungsgrundlage anhand von Zahlungsüberschüssen, d.h. der Differenz zwischen Zahlungseingängen und (laufenden und Investitions-)Ausgaben. Demzufolge wären Investitionen durch eine Sofortabschreibung von der Besteuerung befreit,²⁶ was wiederum die periodenweise Aufwandserfassung durch Abschreibungen ersetzen würde. Eine Cash-flow Steuer ist sowohl investitions- als auch finanzierungsneutral und würde folglich keine ökonomischen Verzerrungen nach sich ziehen.²⁷ Zudem würden sich weitere Vorteile in administrativer Hinsicht ergeben, da komplexe Bewertungsvorschriften und Abschreibungsregelungen entfielen. Nachteile beständen dagegen einerseits im Hinblick auf (mögliche) negative Steueraufkommenseffekte,²⁸ andererseits

²³ Vgl. Herzig/Kuhr (2011a), S. 2058.

²⁴ Vgl. Schneider (1997) S. 273-285, 334-338; Kahle (2002), S. 186; Schreiber (2002), S. 108; Herzig (2004); Herzig/Hausen (2004), S. 1-10; Schneider (2004), S. 302-303. Vgl. speziell in Bezug auf eine EU-weite Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung Spengel (2003); Kahle/Schulz (2013).

²⁵ Die Cash-flow Steuer geht auf Brown (1948) zurück.

²⁶ Vgl. Jacobs/Spengel (1996b), S. 112.

²⁷ Vgl. zum Folgenden Jacobs (2009), S. 116 ff. m.w.N.

²⁸ Vgl. Jacobs/Spengel (1996b), S. 116 f.

könnte die große konzeptionelle Distanz zu den derzeitigen Steuergewinnermittlungssystemen Akzeptanzprobleme nach sich ziehen.²⁹

Vor diesem Hintergrund könnte eine modifizierte Einnahmenüberschussrechnung³⁰ (EÜR)/ zahlungsorientierte Besteuerung³¹ in Erwägung gezogen werden. Im Unterschied zur Cash-flow Steuer erfolgt keine reine Orientierung an Zahlungen, sondern sie enthält weiterhin Elemente der Periodisierung, um eine Erhaltung des Anfangsvermögens sicher zu stellen. Folglich wird das Realisationsprinzip im Kern beibehalten (z.B. weiterhin Aktivierung von Beständen und Berücksichtigung von Abschreibungen), jedoch stärker am Zahlungszeitpunkt ausgerichtet. Diese Konzeption soll einerseits die Probleme einer strikten Zahlungsrechnung, insbesondere die Zufälligkeit der Zahlungsanfälle sowie die damit verbundene Volatilität der Bemessungsgrundlage, umgehen. Zudem sollen Manipulationen, die durch bewusste Periodenverschiebungen bei einer strengen Anknüpfung an Zahlungen entstehen können, vermieden werden.³²

2. Bewertung anhand der Leitlinien/Prinzipien/Grundsätze der Besteuerung

Sofern eine Gewinnermittlung mit stärkerer Zahlungsorientierung Ausgangspunkt der Steuerbemessungsgrundlage sein soll, setzt dies voraus, dass sie mit den Zielen der steuerlichen Gewinnermittlung in Einklang steht (siehe Abbildung 1).

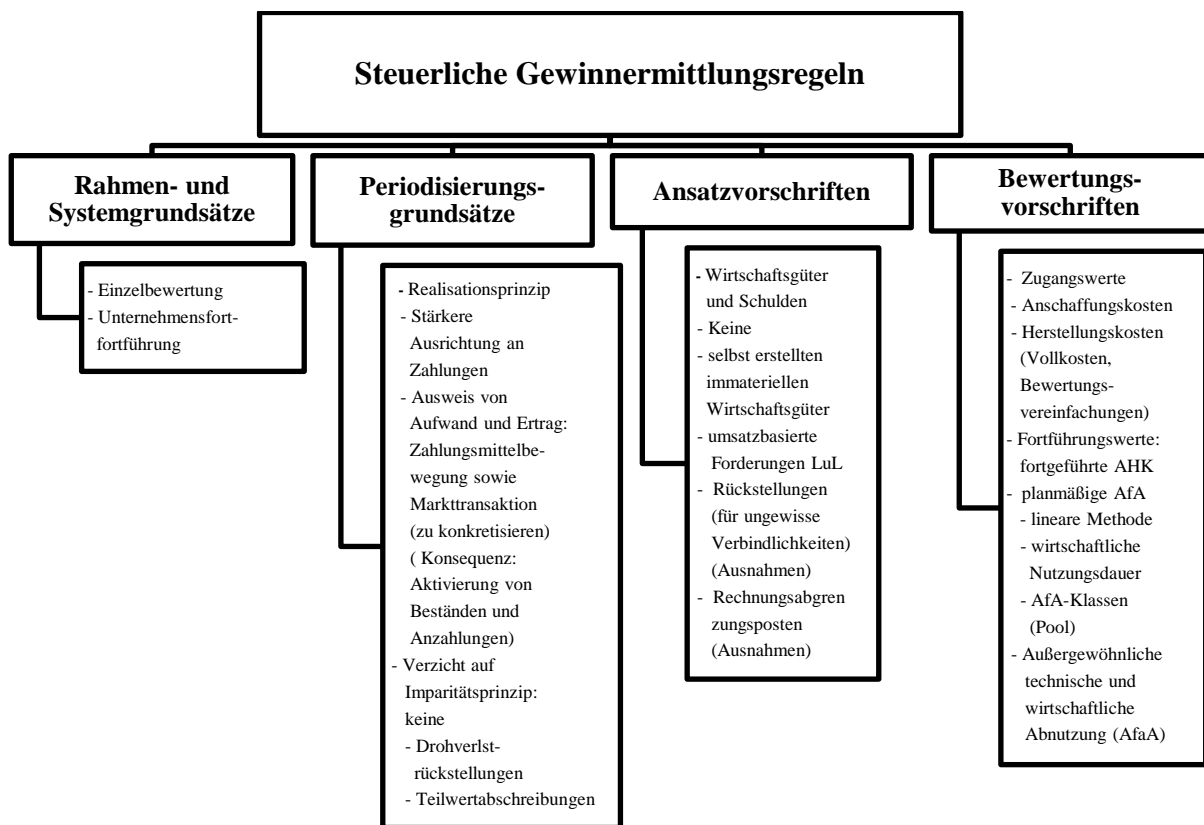
²⁹ Vgl. McLure/Zodrow (1998), S. 2; Auerbach et al. (2010), S. 875.

³⁰ Vgl. Herzig (2004); Herzig/Hausen (2004), S. 1-10; Hausen (2008).

³¹ Vgl. grundlegend Schneider (1997), S. 273-285, 334-338. Siehe auch Kahle (2002), S. 186; Schreiber (2002), S. 108; Schneider (2004), S. 302-303.

³² Vgl. Herzig/Hausen (2004), S. 4f.

Abbildung 1: Ziele der steuerlichen Gewinnermittlung



Legt man allgemein akzeptierte Prinzipien der steuerlichen Gewinnermittlung zugrunde, soll eine gleichmäßige und leistungsgerechte Besteuerung gewährleistet werden, die insbesondere eine formale Gleichbehandlung der Einkunftsarten einschließt.³³ Maßgröße steuerlicher Leistungsfähigkeit ist das in einer Periode erzielte Einkommen, das unter Berücksichtigung der Tatbestandsmäßigkeit und Tatbestandsbestimmtheit (Rechtssicherheit) für alle Steuerpflichtigen nach einheitlichen, objektivierten und willkürfreien Regeln ermittelt wird.³⁴ Die Entscheidung für die Besteuerung des periodisierten Einkommens bedingt gleichzeitig eine Anerkennung des Realisations-, des Nominalwert- und des Nettoprinzips als Eckpfeiler der steuerlichen Gewinnermittlung,³⁵ wie es im Grundsatz im RLE bereits verankert ist. Ferner ist die Ausgestaltung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage eingebettet in die häufig gestellten ökonomischen Anforderungen an ein Steuersystem, die Investitionsbedingungen zu verbessern und die Standortattraktivität zu stärken.³⁶ Der RLE ist auch von diesen Grundsätzen

³³ Vgl. Kirchhof (2002), S. 10. Der Gedanke der Gleichbehandlung der Einkunftsarten findet sich auch in den Thesen der sog. Bareis-Kommission (1995) und in den Brühler Empfehlungen (1999).

³⁴ Vgl. Jacobs (1971), S. 24-27; Bei stärkerer Zahlungsorientierung kann das Leistungsfähigkeitsprinzip als Fähigkeit verstanden werden, die Steuerzahlungen aus dem Einkommen zu leisten, vgl. Herzig (2004), S. 18.

³⁵ Vgl. Herzig/Bär (2003), S. 7; Herzig (2005), S. 214-215; Homburg/Bolik (2005), S. 2335.

³⁶ Vgl. Sachverständigenrat (2003), Tz. 558 ff.

geprägt.³⁷ Damit verbunden ist zum einen die Forderung nach einer sowohl betragsmäßigen als auch in zeitlicher Hinsicht unbegrenzten steuerlichen Verlustverrechnung.³⁸ Zum anderen ist mit diesen Zielen eine Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage kompatibel, sofern gleichzeitig die tariflichen Steuersätze gesenkt werden,³⁹ da die für die Standortentscheidungen maßgebliche effektive Durchschnittssteuerbelastung dadurch reduziert wird.⁴⁰ Gleichzeitig werden Zins- und Liquiditätseffekte der Gewinnermittlung vermindert.⁴¹ Das Postulat der Entscheidungsneutralität liefert allerdings keine präzisen Vorgaben für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Aus ökonomischer Sicht sollten Investitionsentscheidungen nicht verzerrt werden. Investitionsneutralität setzt eine Besteuerung des ökonomischen Gewinns voraus, also der Verzinsung des Ertragswerts eines Unternehmens zu Beginn der Periode. Da es sich beim Ertragswert um einen zukunftsbezogenen Gesamtwert eines Unternehmens handelt, ist es logisch ausgeschlossen, daraus (irgendwelche) Ansatz- und Bewertungsvorschriften für den auf einer Einzelbewertung fußenden Vermögensvergleich abzuleiten.⁴²

Das grundsätzliche Problem des Leistungsfähigkeitsprinzips liegt analog zum Postulat der Entscheidungsneutralität 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 ausgeklammert wird.⁴³ In besonderem Maße ist jedoch der Einkünftedualismus angesprochen, wonach das Einkommen entweder als Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich oder als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln ist.

Mit dem Postulat der Entscheidungsneutralität und des Leistungsfähigkeitsprinzips 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 Steuerpflich-

³⁷ Vgl. Europäische Kommission (2011), S. 4 (Begründung).

³⁸ Vgl. Jacobs/Schreiber/Spengel/Gutekunst/Lammersen (2003), S. 524.

³⁹ Vgl. Oestreicher/Spengel (2003b), S. 936.

⁴⁰ Vgl. Devereux/Griffith (1998), S. 29; Haufler/Schjelderup (2000), S. 320; Becker/Fuest/Spengel (2006), S. 741.

⁴¹ Vgl. Oestreicher/Spengel (2003a), S. 85ff.

⁴² Vgl. Wagner (2005), S. 535.

⁴³ Vgl. Hennrichs (2001), S. 307-328; Treisch (2001), S. 316; Wagner (2002), S. 1888; Weber-Grellet (2002), S. 702.

tigen in Frage kommt, andererseits zur Erhaltung des Anfangsvermögens aber auch nicht vollständig auf eine Periodisierung verzichtet werden kann,⁴⁴ könnte ein tragfähiger Kompromiss darin liegen, die Periodisierungen bei der steuerlichen Gewinnermittlung einzuschränken und stattdessen eine stärkere Ausrichtung an Zahlungen vorzusehen. Dabei müsste eine einheitliche Lösung geschaffen werden, die weder rechtsformspezifische noch größenabhängige Unterschiede vorsieht. Die stärkere Zahlungsorientierung trägt neben der Einfachheit und Praktikabilität⁴⁵ gleichzeitig der Objektivierung und Willkürfreiheit bei der Einkommensermittlung Rechnung. Dies ist u.a. darauf zurückzuführen, dass ein Rückgriff auf Zahlungsgrößen, die in Geld ausgedrückt werden, die Relevanz von Bewertungsfragen deutlich verringern würde.

3. Konkretisierung und Umsetzungsfragen

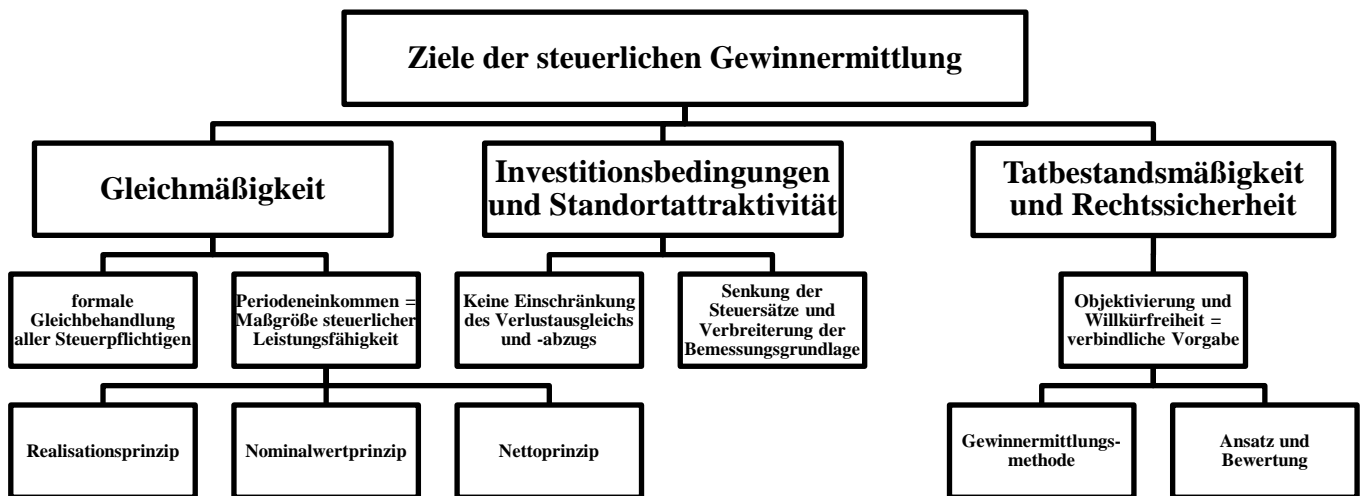
Eine stärkere Orientierung der steuerlichen Gewinnermittlung an Zahlungen kann nur pragmatisch erfolgen. Objektivierung und Willkürfreiheit verlangen neben der Beachtung des Grundsatzes der Einzelbewertung und -erfassung den Ersatz von Wahlrechten und Ermessensspielräumen durch verbindliche Vorgaben für den Bilanzansatz und die Bewertung (siehe Abbildung 2). Des Weiteren sind subventionelle Steuervergünstigungen im Rahmen der Gewinnermittlung (z.B. Sonderabschreibungen und steuerfreie Rücklagen) aus der Bemessungsgrundlage zu eliminieren,⁴⁶ sodass für Zwecke einer intendierten Wirtschaftslenkung und -förderung ausschließlich Tarifiermäßigungen oder an die Steuerschuld anknüpfende Maßnahmen (z.B. Zuschüsse, Zulagen oder „taxcredits“) in Frage kommen.

⁴⁴ Vgl. Schneider (1997), S. 263.

⁴⁵ Ziel ist dabei die Verringerung sowohl von Kontrollkosten des Fiskus als auch von Deklarationskosten der Steuerpflichtigen, vgl. Kahle/Schulz (2013), S. 54.

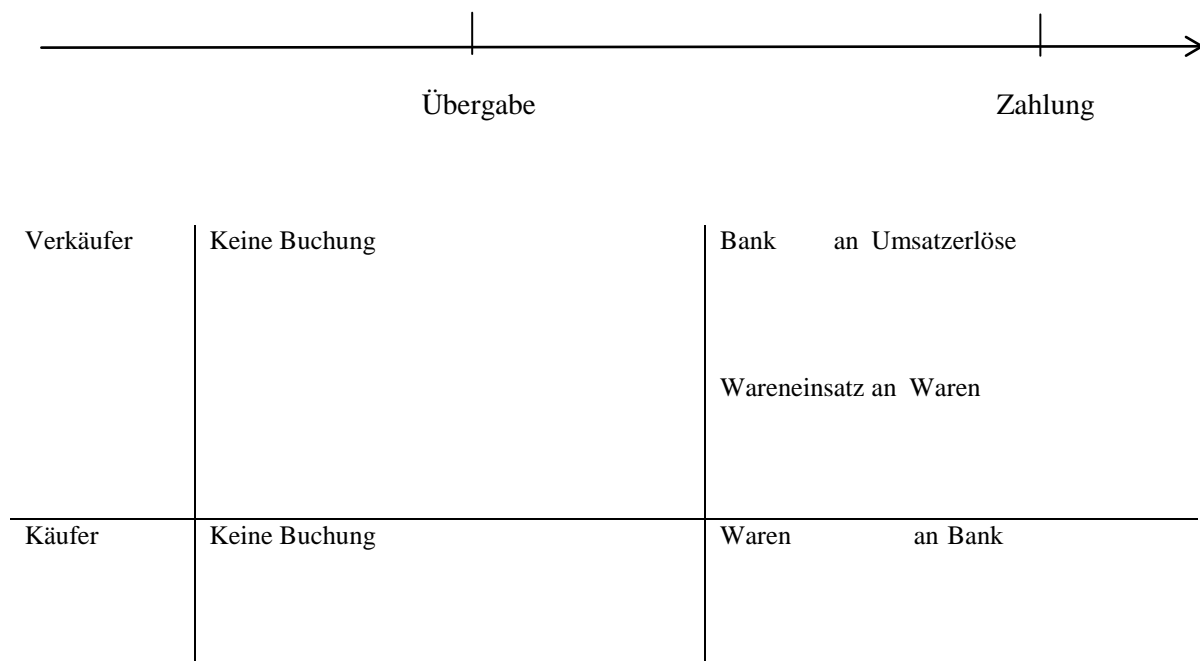
⁴⁶ Vgl. Scheffler (2001), S. 153.

Abbildung 2: Konkretisierung der steuerlichen Gewinnermittlungsregeln

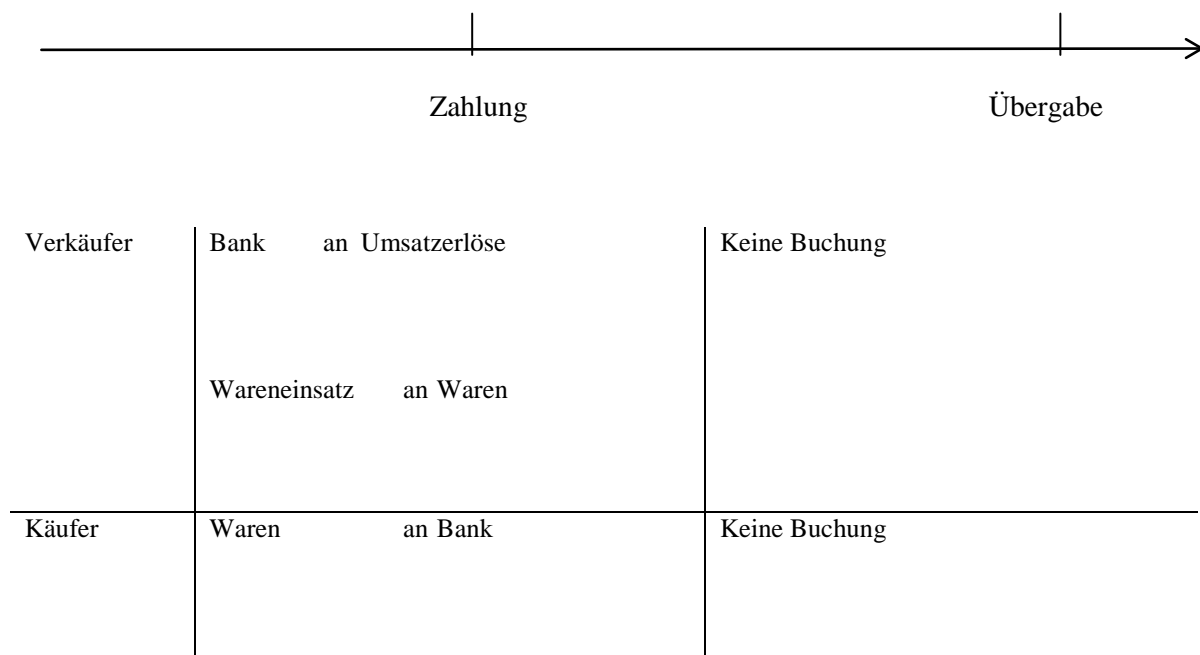


Für den Zeitpunkt des Gewinnausweises sowie für den Ansatz und die Bewertung von Wirtschaftsgütern haben der Inhalt und die Reichweite des Realisationsprinzips grundlegende Bedeutung. Das Realisationsprinzip kann als zentraler Periodisierungsgrundsatz beibehalten werden, allerdings ist aus Gründen der Objektivierbarkeit und Vermeidung unbestimmter Rechtsbegriffe der Realisationszeitpunkt stärker am Zahlungszeitpunkt auszurichten. Die Folgen einer strikten Orientierung an Zahlungen im Hinblick auf den Zeitpunkt des Gewinnausweises sollen anhand des Beispiels „Verkauf von Waren“ exemplarisch dargestellt werden. Dabei steht die Frage im Mittelpunkt, wann der Gewinn zu realisieren ist, insbesondere in Fällen, in denen der Zahlungszeitpunkt und die Markttransaktion (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) auseinanderfallen. Dieses Beispiel verdeutlicht die potentiellen Konsequenzen einer zahlungsorientierten Gewinnermittlung, die mit einer Gewinnrealisierung im Zahlungszeitpunkt verbunden ist.

a. Zahlung nach Lieferung (Alternative 1)



b. Zahlung vor Lieferung (Alternative 1)

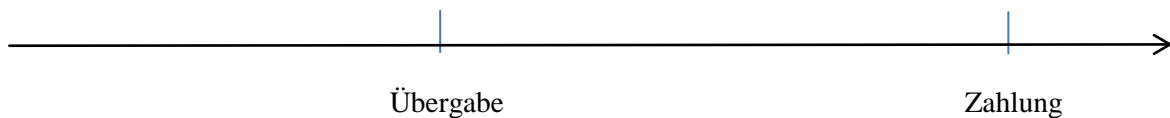


Kritisch zu sehen ist insbesondere, dass durch die reine Anknüpfung an Zahlungen die Gewinnrealisierung beliebig vorgezogen bzw. hinausgeschoben/hinausgezögert werden kann, ohne dass eine Abhängigkeit von der tatsächlichen Marktleistungsabgabe besteht. Zur Vermeidung von Manipulationen durch bewusste Periodenverschiebungen scheidet folglich eine strikte Zahlungsrechnung 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.⁴⁷ Da allerdings die Möglichkeit besteht, dass diese Markttransaktionen von verschiedenen Ländern unterschiedlich interpretiert und bewertet werden, ist es notwendig, den persönlichen Zurechnungszeitpunkt unabhängig von nationalem Recht klar zu definieren. Dementsprechend könnte weiterhin auf rechtliche Begriffe Bezug genommen werden, diese dürften jedoch nicht unbestimmt bleiben, sondern müssten eindeutig definiert werden.

Ein möglicher Anknüpfungs- bzw. Ausgangspunkt hierfür könnten die IFRS darstellen (z.B. IAS 18.14: Kriterien zur Erfassung von Erlösen aus dem Verkauf von Gütern), die zunehmend das internationale Bilanzsteuerrecht dominieren und einen gemeinsamen Katalog an Normen liefern könnten.⁴⁸ Zudem spielten die IFRS bereits bei der Entwicklung des konkreten RLE eine bedeutende Rolle.⁴⁹ Die Konkretisierungen müssten ausdrücklich in das Regelwerk mit aufgenommen werden und dürften nicht lediglich durch (dynamische) Verweise auf internationale Rechnungslegungsnormen erfolgen.⁵⁰ Die folgenden Buchungssätze verdeutlichen die damit verbundenen Rechtsfolgen.

c. Zahlung nach Lieferung (Alternative 2)



Verkäufer	Forderungen aus LuL an Waren (AHK)	Bank an Umsatzerlöse
		Wareneinsatz an Forderungen aus LuL
Käufer	Waren an Verbindlichkeit aus LuL	Verbindlichkeit aus LuL an Bank

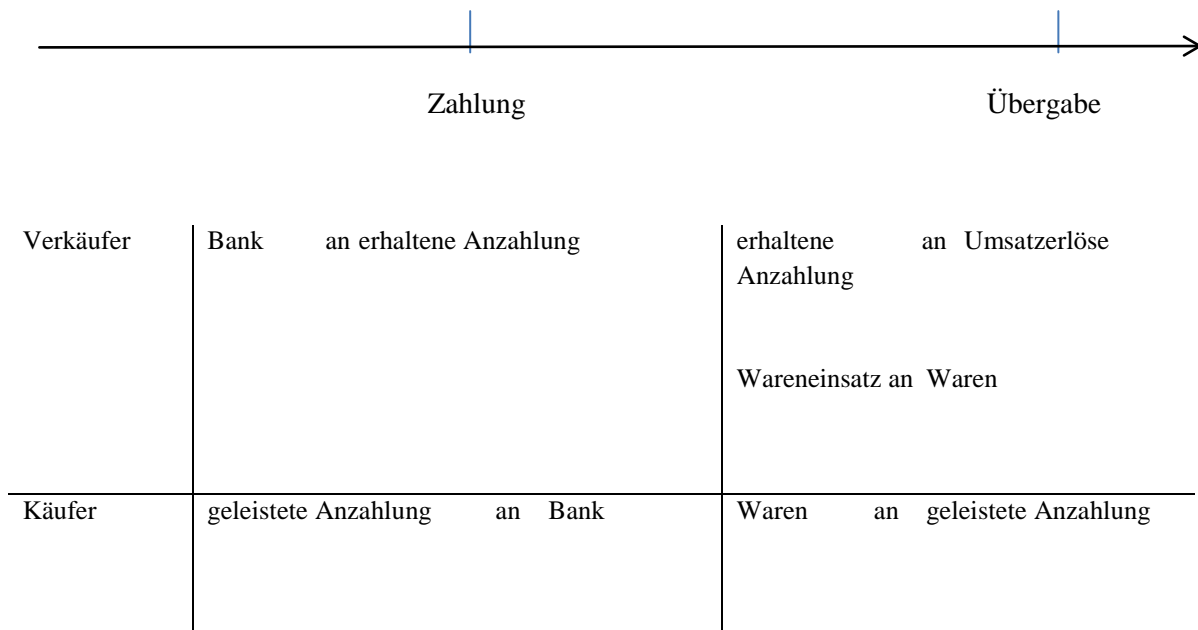
⁴⁷ Vgl. auch Schneider (1997), S. 280.

⁴⁸ Vgl. Spengel (2004), S. 143 ff.

⁴⁹ Vgl. KOM (2003) 726 endg. v. 24.11.2003, S. 22.

⁵⁰ Vgl. Spengel/Malke (2008), S. 88ff. Die ausschließliche Auslegungskompetenz bei einer GK(K)B muss dem EuGH zukommen.

d. Zahlung vor Lieferung (Alternative 2)⁵¹



Das Beispiel zeigt, dass die persönliche Zurechnung der Waren vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abhängt. Zudem wird verdeutlicht, dass Zahlungen vor dem Lieferzeitpunkt beim Verkäufer als erhaltene Anzahlungen bis zur Markttransaktion neutralisiert werden müssen.⁵² Der Gewinn wird erst bei Übergang der Preisgefahr für die Waren realisiert. Als unmittelbare Folge einer so verstandenen Realisation resultiert die Aktivierung von Beständen, da im Vorratsvermögen gebundene Aufwendungen wie z.B. Materialkosten noch nicht zu einer Marktleistungsabgabe geführt haben.

Das Konzept einer stärker zahlungsorientierten Gewinnermittlung bedingt ferner, dass in der Bilanz Wirtschaftsgüter und Verbindlichkeiten angesetzt werden. Dabei ist es entscheidend, auch diese Begriffe klar und unabhängig von den nationalen Rechtsordnungen zu definieren. So könnte sich beispielsweise der Wirtschaftsgutbegriff an den Asset-Begriff der IFRS anlehnen und folglich Wirtschaftsgüter als unter der Kontrolle der bilanzierenden Einheit stehende Ressource, die aufgrund eines Ereignisses in der Vergangenheit entstanden ist und von der zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen erwächst (F.49a), definiert werden. Eine Ausnahme wäre für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter vorzusehen. Die steuerliche Aktivierbarkeit von Forschungs- und Entwicklungskosten wurde von jeher kontrovers diskutiert, insbesondere aufgrund der zweifelhaften Greifbarkeit.⁵³ Zudem würde ein Aktivierungsverbot selbst

⁵¹ Bei Langfristfertigung könnte auch eine Teilgewinnrealisation entsprechend dem Fertigstellungsgrad in Betracht gezogen werden.

⁵² Vgl. Herzig/Hausen (2004), S. 8.

⁵³ Vgl. Schülke (2010), S. 992.

erstellter immaterieller Wirtschaftsgüter und damit ein direkter steuerlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungskosten einen Innovationsanreiz bieten. Die Förderung von Forschung und Entwicklung ist auch bereits im RLE (Art. 12 RLE) angelegt.

Verbindlichkeiten bzw. Schulden müssten spiegelbildlich gemäß F.49b definiert werden und würden u.a. auch Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung umfassen. Auf den gewinnwirksamen Ansatz umsatzbasierter Forderungen⁵⁴ und die Passivierung von Rückstellungen (bis auf einige Ausnahmen, s.u.) müsste dagegen genauso verzichtet werden wie auf die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten. Im Bereich der Rechnungsabgrenzungsposten könnten allerdings für genau umrissene bzw. langfristige Sachverhalte (z.B. Disagio,⁵⁵ wenn marktüblich oder Abgrenzungen über mehr als 5 Jahre) Ausnahmen vorgesehen werden, um die Manipulationsanfälligkeit einer Zahlungsrechnung zu begrenzen.

Auf das Imparitätsprinzip, das seinen Ausdruck in der antizipativen Berücksichtigung von Verlusten durch Teilwertabschreibungen und Drohverlustrückstellungen findet, ist dagegen zu verzichten, da es eine gleichmäßige Besteuerung der Einkunftsarten verhindert. Zudem dient das Vorsichtsprinzip dem Gläubigerschutz, der ausschließlich für die Handelsbilanz, nicht aber für die steuerliche Gewinnermittlung bedeutsam ist.⁵⁶ Um zu gewährleisten, dass sich der Fiskus in gleichem Maße an Verlusten und Gewinnen beteiligt, könnte auf das Imparitätsprinzip sowie die eingeschränkten Möglichkeiten zur Bildung von Risikokapital als Verlustpuffer, z.B. durch Passivierung von Rückstellungen, aber nur unter der Voraussetzung verzichtet werden, dass gleichzeitig ein zeitlich uneingeschränkter verzinslicher Verlustabzug eingeführt würde.⁵⁷ Die steuerlichen Verlustverrechnungsmodalitäten stehen somit nicht nur im Zusammenhang mit den steuerlichen Investitionsbedingungen. Vielmehr kommt ihrer Verbesserung eine Schlüsselfunktion zu, wenn Periodisierungen eingeschränkt werden sollen.

Das folgende Beispiel soll den Zusammenhang zwischen der Bildung von Rückstellungen und einem „perfekten“ Verlustausgleich verdeutlichen. Es wird angenommen, dass eine Rekulterierungsverpflichtung mit einem Erfüllungsbetrag von 120 GE in $T = 0$ entstanden ist und zu Beginn der Periode $T = 4$ fällig wird. Periodische Einzahlungsüberschüsse sind gegeben und werden am Kapitalmarkt mit 10% verzinst; der Steuersatz beträgt 40%. Dabei fallen die Zah-

⁵⁴ Forderungen werden bis zum Zahlungseingang mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert (siehe Beispiel c)). Vgl. Schneider (1997), S. 280.

⁵⁵ Vgl. Herzig/Hausen (2004), S. 9-10.

⁵⁶ Vgl. Weber-Grellet (1998), S. 1344.

⁵⁷ Vgl. Kahle (2002), S. 186; Schreiber (2002), S. 109; Schneider (2004), S. 303, Kahle (2014), S. 17.

lungsströme vor Steuern so an (Tabelle 1), dass die periodischen Zahlungen einschließlich Anlageerträgen gerade ausreichen, um die Reaktivierungsverpflichtungen zu erfüllen.

Tabelle 1: Zahlungsströme vor Steuern

	T = 1	T = 2	T = 3	T = 4
Zahlungen vor Steuern	33,06	36,36	40,00	-120,00
Anlageertrag (10%)	-	3,31	7,27	-
Anlagebetrag	-	33,06	72,73	120,00
Wiederanlage	33,06	72,73	120,00	0,00

Wird ein Steuersatz von 40% angenommen und die Annahme getroffen, dass eine Rückstellung passiviert werden darf, ergeben sich die in Tabelle 2 dargestellten Konsequenzen. Hierbei wird eine Ansammlungsrückstellung unterstellt, die mit 10% diskontiert wird.

Tabelle 2: Zahlungsströme nach Steuern, mit Rückstellung

	T = 1	T = 2	T = 3	T = 4
Zahlungen vor Steuern	33,06	36,36	40,00	-120,00
Anlageertrag (10%)	-	3,31	7,27	-
Anlagebetrag	-	33,06	72,73	120,00
Zuführung Rückstellung	33,06	39,67	47,27	-120,00
Bestand Rückstellung	33,06	72,73	120,00	0,00
Gewinn	0,00	0,00	0,00	0,00
Steuer (40%)	0,00	0,00	0,00	0,00
Wiederanlage	33,06	72,73	120,00	0,00

Da durch die aufwandswirksame Rückstellungsbildung keine Steuerzahlungen anfallen, reichen auch hier die periodischen Zahlungen einschließlich Anlageerträgen aus, um die Reaktivierungsverpflichtung zu erfüllen. Dies trifft nur unter der Annahme zu, dass für den Erfüllungsbetrag eine ratierliche Ansammlungsrückstellung gebildet werden darf.

Geht man dagegen davon aus, dass auf die Bildung einer Rückstellung verzichtet werden soll, hängen die Zahlungsfolgen (Tabelle 3) stark davon ab, ob ein Verlustabzug möglich ist und ob dieser verzinslich erfolgt.

Tabelle 3: Zahlungsströme nach Steuern, ohne Rückstellung

	T = 1	T = 2	T = 3	T = 4
Zahlungen vor Steuern	33,06	36,36	40,00	-120,00
Anlageertrag (10%)	-	1,98	4,28	-
Anlagebetrag	-	19,84	42,84	69,41
Gewinn	33,06	38,34	44,28	-120,00
Steuer (40%)	-13,22	-15,34	-17,71	
a) Kein Verlustrücktrag				0,00
b) Verlustrücktrag				48,00
c) Verzinsslicher Verlustrücktrag				50,59
Wiederanlage Finanzie- rungsdefizit	19,84	42,84	69,41	
a)				50,59
b)				2,59
c)				0,00

Es wird deutlich, dass bei einem Verzicht auf die Bildung einer Rückstellung und gleichzeitigem Verbot eines Verlustrücktrags ein erhebliches Finanzierungsdefizit entsteht (50,59 GE = 120 GE – 69,41 GE). Dieses Finanzierungsdefizit wird auch nicht durch das Zulassen eines einfachen Verlustabzugs i.H.v. 48 GE (= 120 GE * 0,4) beseitigt (verbleibendes Finanzierungsdefizit: 2,59 GE = 120 GE – 69,41 GE – 48 GE).⁵⁸ Lediglich im Falle eines zeitlich unbegrenzten verzinsslichen Verlustausgleichs ergeben sich keine Nachteile im Vergleich zur Passivierung einer Rückstellung⁵⁹ und es könnte auf eine solche verzichtet werden. Diese Voraussetzung wird jedoch nicht erfüllt, da weder der RLE noch die gängige Länderpraxis einen solchen unbeschränkten Verlustausgleich vorsehen. In Deutschland wird beispielsweise gemäß § 10d EStG lediglich ein einjähriger Verlustrücktrag sowie ein zeitlich unbegrenzter Verlustvortrag gewährt, wobei diese sowohl betragsmäßig beschränkt als auch unverzinslich erfolgen. Der RLE sieht ebenfalls nur einen unbegrenzten Verlustvortrag, aber keinen (verzinslichen) Verlustrücktrag (Art. 43 RLE) vor.

Im Fall einer fortbestehenden Beschränkung der steuerlichen Verlustverrechnung können einer Periodisierung im Bereich der Rückstellungen keine stichhaltigen Argumente entgegengehalten werden. Betroffen sind insbesondere Sachverhalte, die am Ende der Totalperiode (d.h. bei Betriebsbeendigung) zu steuerlichen Verlusten führen, die nicht mehr ausgleichs- bzw. abzugsfähig sind und somit drohen, verloren zu gehen. Für langfristig kumulierende

⁵⁸ Dabei wird die Annahme getroffen, dass weitere zu versteuernde Gewinne in T=1-3 entstanden sind, mit denen der überschüssige Verlustrücktrag von 4,32 GE (=120 GE – 33,06 GE – 38,34 GE – 44,28 GE) verrechnet werden kann.

⁵⁹ Der Vorteil ergibt sich aus den Zinsen auf die zu viel entrichteten Steuern, wobei diese wiederum steuerpflichtig sind. 2,59 GE = 1,67 GE (=13,22 GE *(1,1²-1)*(1-0,4) + 0,92 GE (=15,34*(1,12-1)*(1-0,4)).

Verpflichtungen wie beispielsweise Abbruch-, Entsorgungs-, Stilllegungs-, Rekultivierungs- und Auffüllverpflichtungen müssten deshalb Verteilungs- bzw. Ansammlungsrückstellungen auch mit steuerlicher Wirkung zugelassen werden. Zudem wäre die Bildung von Pensionsrückstellungen zuzulassen. Um das Problem unbestimmter Rechtsbegriffe auch in dem Kontext der Bilanzierung von Rückstellungen zu vermeiden, müssten erneut konkrete Definitionen bzw. Konkretisierungen, z.B. für das wirtschaftliche bzw. rechtliche Inkrafttreten einer Verpflichtung, in das Regelwerk mit aufgenommen werden, die sich durchaus erneut an die IFRS anlehnen könnten.⁶⁰ Das zeitliche Inkrafttreten einer Rückstellung müsste folglich an EU-weit einheitlich ausgelegte wirtschaftliche Kriterien geknüpft werden. Kurzfristige Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (z.B. für Urlaubs-, Garantie- und Kulanzansprüche oder Jahresabschlusskosten) sind dagegen nicht in eine zahlungsorientierte Gewinnermittlung einzubeziehen, da sie materiell weniger bedeutsam sind.⁶¹

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 und zur Gewährleistung der Erfolgsneutralität des Herstellungsvorgangs bis zum Zeitpunkt der Marktleistungsabgabe andererseits sind den Herstellungskosten die Vollkosten, einschließlich der produktionsbezogenen Gemeinkosten, zugrunde zu legen. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten aktivierter Wirtschaftsgüter sind aus Objektivierungsgründen linear über die wirtschaftliche Nutzungsdauer abzuschreiben (AfA; Abgrenzungen der Aufwendungen der Zeit nach). Aus Vereinfachungs- und Praktikabilitätsgründen wären auch sogenannte Sammel- oder Poolabschreibungen denkbar.⁶² Es erfolgt demnach grundsätzlich eine Bewertung zu (fortgeführten) Anschaffungs- und Herstellungskosten, nicht zu Zeitwerten.⁶³ Dauerhafte Wertminderungen aufgrund wirtschaftlicher oder technischer Abnutzung berechtigen zur Vornahme außerordentlicher Abschreibungen (AfaA; „Katastrophenverschleiß“; Untergang), da diese zum Grundsatz der Abgrenzung von Aufwendungen der Zeit nach gehören.⁶⁴ Das Imparitätsprinzip, nach dem Risiken und Verluste bereits dann berücksichtigt werden, wenn

⁶⁰ So sind gemäß IAS 37 Rückstellungen zu bilden, wenn der Eintritt des Ereignisses, für das die Rückstellung gebildet werden muss, wahrscheinlich ist (more likely than not) und die Höhe der zu bildenden Rückstellung zuverlässig schätzbar ist.

⁶¹ Vgl. Herzig/Hausen (2004), S. 8-9.

⁶² Vgl. Oestreicher/Spengel (2003b), S. 933-934.

⁶³ Eine Ausnahme könnte bei Finanzinstrumenten vorgenommen werden.

⁶⁴ Der Grundsatz der Abgrenzung von Aufwendungen der Zeit nach gehört auch zu den Periodisierungsgrundsätzen. Danach dürfen Wertverluste als aperiodische Geschäftsvorfälle in der Periode erfasst werden, in der sie eintreten.

sie am Abschlussstichtag eingetreten, aber noch nicht am Markt bestätigt sind,⁶⁵ ist dagegen nicht Bestandteil des Konzepts einer stärker zahlungsorientierten Gewinnermittlung. Aus diesem Grund sind außerplanmäßige Abschreibungen in Folge reiner Wertminderungen (Teilwertabschreibungen aufgrund gesunkener Wiederbeschaffungskosten) als Ausprägung des Imparitätsprinzips im Konzept einer stärker zahlungsorientierten Gewinnermittlung nicht erlaubt.⁶⁶ Im Vorratsvermögen sind aus Praktikabilitätsgründen Bewertungsvereinfachungen zuzulassen.⁶⁷ Um Ermessensspielräume zu vermeiden, ist es notwendig, eine konkrete Methode vorzugeben und keine Wahlrechte einzuräumen. Als Bewertungsvereinfachung soll die Methode des gewogenen Durchschnitts zur Anwendung kommen.⁶⁸ Rückstellungen sind mit dem Barwert der erwarteten zukünftigen Zahlungsverpflichtungen zu bewerten (in Anlehnung an IAS 37). Dabei sollte ein normierter Zinssatz festgelegt werden, um mögliche Schwankungen einzuschränken. Zukünftige Preis- und Kostensteigerungen sollten keine Berücksichtigung finden.

Die Struktur des Konzepts einer stärker zahlungsorientierten Gewinnermittlung könnte folglich sowohl als modifizierte Einnahmenüberschussrechnung (siehe Abbildung 3) als auch mit Hilfe eines komplementären Bestandsvergleichs (siehe Abbildung 4) dargestellt werden.

Abbildung 3: Gewinnermittlung auf Grundlage einer modifizierten Einnahmenüberschussrechnung

	Summe der Betriebseinnahmen der Periode
-	Summe der Betriebsausgaben der Periode
=	Einnahmenüberschuss der Periode
+	Ausgaben für beschaffte WG des AV und UV
+	Ausgaben zur Herstellung von WG des AV und UV
+	Ausgaben für bestimmte aktive RAP (z.B. Disagio)
+	Auflösung langfristiger Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
-	Abschreibungen auf abnutzbare WG des AV
-	Buchwert der veräußerten oder entnommenen WG des AV und UV
-	Auflösung bestimmter aktiver Rechnungsabgrenzungsposten
-	Zuführung zu langfristigen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
=	modifizierter Einnahmenüberschuss der Periode
+	Entnahmen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen, nichtabziehbare Betriebsausgaben
-	Einlagen bzw. verdeckte Einlagen, steuerfreie Betriebseinnahmen
=	steuerpflichtiger Gewinn der Periode

⁶⁵ Ausführlich zum Imparitätsprinzip siehe Leffson (1987), S. 339-426.

⁶⁶ Zu den Unterschieden zwischen den AfaA und einer Teilwertabschreibung siehe z.B. Scheffler (2011), S. 249-250.

⁶⁷ Vgl. Schneider (1997), S. 287-294.

⁶⁸ Diese Methode ist am Verbreitetsten in der derzeitigen Staatenpraxis, vgl. Spengel/Zöllkau (2012), S. 47.

Abbildung 4: Komplementärer Bestandsvergleich zur modifizierten Einnahmenüberschussrechnung

Aktiva	Passiva
<p>Anlagevermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> • abnutzbare WG • nicht abnutzbare WG <p>Umlaufvermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vorräte • liquide Mittel <p>Aktive Rechnungsabgrenzungsposten</p> <ul style="list-style-type: none"> • langfristig • z.B. Disagio, wenn marktunüblich <p>Forderungen</p> <ul style="list-style-type: none"> • geleistete Anzahlungen • Forderungen LuL 	<p>Eigenkapital</p> <ul style="list-style-type: none"> • zzgl. Gewinn und Einlagen • abzgl. Verlust und Entnahmen <p>Rückstellungen</p> <ul style="list-style-type: none"> • langfristig kumulierend <p>Verbindlichkeiten</p> <ul style="list-style-type: none"> • Darlehensverbindlichkeiten • erhaltene Anzahlungen • aus LuL im Zusammenhang mit der Anschaffung und Herstellung von WG des AV und UV <p>Passive Rechnungsabgrenzungsposten</p> <ul style="list-style-type: none"> • langfristig

Generell kann somit festgehalten werden, dass die modifizierte EÜR einem Abwägungsprozess unterliegt. In Fällen, in denen es aus Objektivierungsgründen sinnvoll erscheint, strikt an Zahlungen anzuknüpfen, unterbleibt eine Periodisierung. Führt eine reine Zahlungsrechnung zu unbefriedigenden und manipulationsanfälligen Ergebnissen, wird weiterhin an einer Periodisierung festgehalten (siehe z.B. Anzahlungen, Vorräte, langfristige Rückstellungen). Dabei ist es nötig, unbestimmte Rechtsbegriffe zu vermeiden und konkrete Definitionen und Konkretisierungen in das Regelwerk aufzunehmen. Diese könnten sich durchaus an den internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS) orientieren.⁶⁹ In Fällen, in denen das Konzept einer modifizierten EÜR keine konkreten Regelungen vorgibt (z.B. für Abschreibungen), sollten sich die Vorschriften an der gängigen EU-28 Länderpraxis⁷⁰ orientieren, um die politische Durchsetzbarkeit des Vorschlages zu erhöhen.

Im folgenden Abschnitt wird das entwickelte Konzept einer modifizierten EÜR mit den Regelungen zum RLE verglichen (siehe Tabelle 4). Es wird herausgearbeitet, welche Regelungen des vorgeschlagenen Konzepts einer modifizierten EÜR mit den Regelungen des RLE übereinstimmen und bei welchen Sachverhalten im RLE die Regelungen modifiziert werden müssten, um eine Übereinstimmung mit dem Konzept einer modifizierten EÜR zu erreichen. Bei diesem Vergleich wird auch deutlich werden, in welchen Bereichen aufgrund des Abstellens auf wirtschaftliche Verhältnisse im RLE unbestimmte Rechtsbegriffe enthalten sind. Es

⁶⁹ Vgl. Spengel/Oestreicher (1998); Spengel (2003), S. 34; Endres et al. (2007), S. 107.

⁷⁰ Vgl. Spengel/Zöllkau (2012).

wird gezeigt, in welcher Weise diese definiert werden könnten, damit sie sich in das Konzept einer modifizierten EÜR einordnen lassen. Der im Abschnitt III.3. vorgestellte Vorschlag passt sich in die Diskussion um die Ausgestaltung der Gewinnermittlungsregeln einer GK(K)B nahtlos ein. Die Weiterentwicklung des RLE auf europäischer Ebene hat dazu geführt, dass einige Elemente dieses Vorschlags bereits aufgegriffen wurden. Deshalb wird der Vorschlag einer modifizierten EÜR nicht nur mit dem ursprünglichen RLE vom 16.3.2011 (erste Vergleichsebene) verglichen, sondern auch mit dem aktuellen Kompromissvorschlag vom 14.10.2013 (KV-LTU).⁷¹ Auf diese zweite Vergleichsebene wird allerdings nur dann explizit eingegangen, wenn sich die Regelungen im RLE und im KV-LTU unterscheiden.

⁷¹ Vgl. Rat der Europäischen Union (2013).

IV Vergleich zwischen dem Vorschlag einer modifizierten EÜR und dem RLE

1. Einzelanalyse

1.1 Realisierung von Erträgen und Aufwendungen

1.1.1 Verkauf von Wirtschaftsgütern

Beim Konzept einer modifizierten EÜR ist für den Zeitpunkt der Realisierung von Erträgen zwischen dem Fall „Zahlung nach Übergabe des Wirtschaftsguts“ und dem Fall „Zahlung vor Übergabe des Wirtschaftsguts“ zu unterscheiden. Erfolgt die Zahlung nach der Übergabe der Wirtschaftsgüter, werden die Erträge erst im Zeitpunkt der Zahlung realisiert. Dies hat zur Folge, dass im Zeitpunkt der Übergabe die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen beim Verkäufer erfolgsneutral in Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der veräußerten Wirtschaftsgüter erfasst werden. Wird die Zahlung des Verkaufspreises bereits vor Übergabe des Wirtschaftsguts geleistet, werden die Erträge erst bei Übergang der Preisgefahr realisiert. Im Zeitpunkt der Zahlungen werden die erhaltenen Anzahlungen beim Verkäufer erfolgsneutral erfasst.

Nach dem RLE werden die Gewinne in dem Zeitpunkt erfasst, in dem sie realisiert sind (Art. 9 Abs. 1 RLE). Dies ist nach dem RLE der Zeitpunkt, zu dem der Anspruch auf die Vereinnahmung eintritt, also wenn eine Forderung aus Lieferungen und Leistungen entsteht und die Höhe der Forderung mit angemessener Genauigkeit geschätzt werden kann (Art. 18 RLE). Bei einer Zahlung nach Übergabe des Wirtschaftsguts werden die Erträge bereits im Zeitpunkt der Übergabe realisiert. Werden die Zahlungen vor Übergabe des Wirtschaftsguts geleistet, sind die erhaltenen Anzahlungen beim Verkäufer erfolgsneutral zu erfassen. Der Gewinn wird erst dann als realisiert angesehen, wenn die veräußerten Wirtschaftsgüter übergeben werden.

Bei einer Zahlung vor Lieferung stimmen das Konzept einer modifizierten EÜR und der RLE überein. Abweichungen ergeben sich allerdings dann, wenn die Zahlung nach Lieferung erfolgt. Folgt man dem Vorschlag einer modifizierten EÜR, ist das Realisationsprinzip in Art. 18 RLE entsprechend anzupassen. Der KV-LTU erweitert und konkretisiert zwar die Periodenabgrenzung für Erträge und Erträge aus dem Warenhandel (Art. 18 KV-LTU), doch führen diese Veränderungen zu keiner Annäherung an das Konzept einer modifizierten EÜR.

1.1.2 Kauf von Wirtschaftsgütern

Nach dem Konzept einer modifizierten EÜR werden die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie die geleisteten Anzahlungen analog zu den Forderungen aus Lieferun-

gen und Leistungen und den erhaltenen Anzahlungen erfolgsneutral erfasst. Zu einer erfolgsneutralen Erfassung kommt es beim Kauf von Wirtschaftsgütern durch Aktivierung. Die Aufwendungen werden bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Zeitpunkt des Abgangs, bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens über die Abschreibungen und bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Waren im Zeitpunkt des Verbrauchs erfasst. Der RLE und das Konzept einer modifizierten EÜR stimmen bei der Realisierung von Zahlungen überein.

1.2 Aktive Wirtschaftsgüter

1.2.1 Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit

Nach dem Konzept einer modifizierten EÜR wird der Begriff „Wirtschaftsgut“ in Anlehnung an die Definition des Begriffs „Asset“ definiert. Als Wirtschaftsgüter sollen Ressourcen, die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehen und von denen erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihnen künftige wirtschaftliche Nutzen zufließen, gelten (F. 49a IFRS). Da der RLE keine Definition des Begriffs „Wirtschaftsgut“ enthält, könnte diese Definition in den RLE übernommen werden.

1.2.2 Konkrete Bilanzierungsfähigkeit

1.2.2.1 Ansatz von aktiven Wirtschaftsgütern

Für aktive Wirtschaftsgüter soll nach dem Konzept einer modifizierten EÜR grundsätzlich eine Aktivierungspflicht bestehen. Lediglich für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens soll ein Aktivierungsverbot gelten. Insoweit besteht mit dem RLE Übereinstimmung.

1.2.2.2 Persönliche Zurechnung

Nach dem Konzept einer modifizierten EÜR werden Wirtschaftsgüter in Übereinstimmung mit dem RLE dem wirtschaftlichen Eigentümer zugerechnet (Art. 4 Nr. 20, Art. 34 Abs. 1, 3 RLE). Als wirtschaftlicher Eigentümer wird die Person verstanden, die alle materiellen Vorteile und Risiken aus einem Wirtschaftsgut des Anlagevermögens trägt und zwar unabhängig davon, ob sie der (rechtliche) Eigentümer ist. Auf jeden Fall gilt eine Person als wirtschaftlicher Eigentümer, wenn sie das Recht hat, das Wirtschaftsgut des Anlagevermögens zu halten, es zu gebrauchen und über es zu verfügen und wenn sie das Risiko seines Verlustes oder sei-

ner Zerstörung trägt (Art. 4 Nr. 20 RLE). Die Regelungen des RLE zum wirtschaftlichen Eigentum, die sich an IAS 17 anlehnen,⁷² entsprechen dem Konzept einer modifizierten EÜR.

1.2.3 Zugangsbewertung

1.2.3.1 Anschaffungs- und Herstellungskosten

Das Konzept einer modifizierten EÜR sieht vor, die Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt des Zugangs mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Die Herstellungskosten sollen sowohl die direkten als auch die indirekten Kosten für die Herstellung des Wirtschaftsguts umfassen. Lediglich die verwaltungsbezogenen Gemeinkosten sind nicht in die Herstellungskosten einzubeziehen (eingeschränkter Vollkostenansatz). Nach dem RLE werden die Wirtschaftsgüter mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet (Art. 33 Abs. 1 S. 1 RLE). Ob nach dem RLE die indirekten Kosten bei den Herstellungskosten zu berücksichtigen sind, ist strittig.⁷³ Im KV-LTU wurde zwar eine Definition der Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgenommen (Art. 33 Abs. 1 S. 2 KV-LTU).⁷⁴ Dennoch ist weiterhin nicht eindeutig, wie sich die Herstellungskosten konkret zusammensetzen. Die Definition kann aber möglicherweise dahin gehend ausgelegt werden, dass in die Herstellungskosten nur Einzelkosten einzubeziehen sind.⁷⁵

Die Bewertung der Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten stimmt grundsätzlich zwischen dem Konzept einer modifizierten EÜR und dem RLE überein. Da bisher unklar ist, wie sich die Herstellungskosten im RLE zusammensetzen, sollte die Definition der Herstellungskosten entsprechend dem Konzept einer modifizierten EÜR in den RLE zu übernommen werden.

1.2.3.2 Bewertungsvereinfachungen

Für die Bewertung des Vorratsvermögens lässt das Konzept einer modifizierten EÜR Bewertungsvereinfachungsverfahren zu. Dabei sieht der Vorschlag keine Wahlrechte zwischen verschiedenen Methoden, sondern eine verbindliche Regelung, und zwar die Methode des gewogenen Durchschnittsvor, um Ermessensspielräume einzuschränken. Der RLE lässt die Bewer-

⁷² Vgl. Kahle/Schulz (2011), S. 300-301.

⁷³ Für eine Interpretation des RLE, dass bei den Herstellungskosten nur Einzelkosten einzubeziehen sind, siehe Scheffler/Krebs (2011), S. 18*; Spengel/Zöllkau (2012), S. 45f. Für eine Interpretation, dass bei den Herstellungskosten auch die indirekten Kosten einzubeziehen sind, siehe Kahle/Schulz (2011), S. 299.

⁷⁴ Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten danach der zum Erwerb oder zur Herstellung eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens gezahlte oder zahlbare Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten oder der Wert sonstiger hierzu ausgetauschter oder verbrauchter Vermögenswerte zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung (Art. 33 Abs. 1 S. 2 KV-LTU).

⁷⁵ Vgl. Scheffler/Köstler (2014a), S. 667.

tung von Vorräten, unfertigen und fertigen Erzeugnissen nach dem Fifo-Verfahren oder der gewichteten Durchschnittsmethode (Art. 29 Abs. 1 S. 2 RLE) zu. Nach dem Vorschlag im KV-LTU ist für die Bewertung des Vorratsvermögens auch das Lifo-Verfahren zuzulassen (Art. 21 Abs. 2 Buchst. a Nr. ii KV-LTU). Um den RLE an das Konzept einer modifizierten EÜR anzugleichen, sollte dieses Wahlrecht abgeschafft und in Anlehnung an die gängige Länderpraxis die gewogene Durchschnittsmethode eingeführt werden.⁷⁶

1.2.4 Folgebewertung

1.2.4.1 Planmäßige Abschreibung

Das Konzept einer modifizierten EÜR sieht eine planmäßige Abschreibung für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vor. Im RLE sind die Abschreibungsregelungen wie folgt ausgestaltet: Langlebige Sachanlagen und immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens unterliegen der Einzelabschreibung und werden linear und unabhängig von ihrer tatsächlichen Nutzungsdauer über 15 Jahre abgeschrieben (Art. 36 Abs. 1 RLE). Zu den langlebigen Sachanlagen gehören Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von mindestens 15 Jahren. Gebäude, Flugzeuge und Schiffe gelten grundsätzlich als langlebige Sachanlagen (Art. 4 Nr. 16 RLE). Eine Ausnahme gilt für Gebäude. Diese sind linear über 40 Jahre abzuschreiben (Art. 36 Abs. 1 Buchst. a RLE). Nicht langlebige Sachanlagen, also Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von weniger als 15 Jahren (Umkehrschluss aus Art. 4 Nr. 16 i.V.m. Art. 36 RLE), werden in einen Sammelposten eingestellt, der einer unendlich geometrisch-degressiven Abschreibung mit einem Abschreibungssatz von 25 % unterliegt (Art. 39 Abs. 1 RLE). Bei den festgeschriebenen Nutzungsdauergrenzen sowie der normierten Nutzungsdauer bzw. dem Pool-Abschreibungssatz handelt es sich lediglich um Kompromisslösungen und Konventionen, die durchaus diskutiert und modifiziert werden könnten. Eine objektiv richtige Abschreibungsregelung existiert dahin gehend nicht. Um die politische Durchsetzbarkeit des Vorschlags zu erhöhen, sollten die Regelungen des RLE deshalb an die gängige Staatenpraxis angepasst werden.⁷⁷ Folglich sollte für Gebäude anstelle der eher untypisch langen linearen Abschreibung über 40 Jahre eine lineare Abschreibung über 35 Jahre unterstellt werden, da dies näherungsweise als Mittelwert im Ländervergleich bestimmt werden kann. Im Gegensatz dazu ist die Poolabschreibung für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Ländervergleich als wenig verbreitet und zudem als eher großzügig zu erachten. Anstelle dieser Poolabschrei-

⁷⁶ Vgl. Spengel/Zöllkau (2012), S. 46f.

⁷⁷ Vgl. Spengel/Zöllkau (2012), S. 60ff.

bung sollte die gängigere lineare Abschreibung, welche aus Vereinfachungsgründen über die wirtschaftliche Nutzungsdauer erfolgen soll, treten.

1.2.4.2 Außerplanmäßige Abschreibung

Im Konzept einer modifizierten EÜR sind weder für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens noch für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens außerplanmäßige Abschreibungen aufgrund von reinen Wertminderungen (Teilwertabschreibungen) vorgesehen. Bei dauerhaften Wertminderungen aufgrund wirtschaftlicher oder technischer Abnutzung (z.B. Verlust, Zerstörung, Schwund) ist aber bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens eine außerplanmäßige Abschreibung vorgesehen. Ein Beispiel ist die Ausbuchung einer Forderung aus Lieferung und Leistung, wenn die Zahlung definitiv ausfällt (Grundsatz der Verrechnung von Aufwendungen der Zeit nach, Periodisierungsgrundsatz).

Der RLE sieht für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bei einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung ein Wahlrecht zur außerplanmäßigen Abschreibung⁷⁸ vor (Art. 41 Abs. 1 RLE). Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist eine außerplanmäßige Abschreibung nicht möglich (Umkehrschluss aus Art. 41 Abs. 1 RLE). Beim Vorratsvermögen besteht unabhängig von der Dauerhaftigkeit der Wertminderung eine Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung (Art. 29 Abs. 4, Art. 23 Abs. 2 RLE). Bei Forderungen sieht der RLE eine Pauschalwertberichtigung vor (Art. 27 Abs. 1 Buchst. a HS 2 RLE).

Um den RLE an das Konzept einer modifizierten EÜR anzupassen, sollte bei den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens das Wahlrecht zur außerplanmäßigen Abschreibung bei einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung abgeschafft werden und eine Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung bei dauerhaften Wertminderungen aufgrund wirtschaftlicher oder technischer Abnutzung eingeführt werden. Der KV-LTU sieht zwar eine Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung vor. Diese gilt allerdings unabhängig von der Dauer der Wertminderung, d.h. auch für voraussichtlich vorübergehende Wertminderungen. Nach dem Konzept einer modifizierten EÜR sollten außerplanmäßige Abschreibungen auf dauerhafte Wertminderungen beschränkt werden.

Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens besteht nach dem RLE unabhängig von der Dauerhaftigkeit der Wertminderung ein Abwertungsverbot. Bei diesen Wirtschaftsgü-

⁷⁸ In der englischen Fassung des RLE bzw. des KV-LTU wird von „Exceptional Depreciation“ gesprochen. Eine Übersetzung mit außerplanmäßiger Abschreibung erscheint treffender als die Übersetzung im RLE und den nachfolgenden Kompromissvorschlägen mit „Sonderabschreibung“.

tern ist eine Abwertungspflicht bei dauerhaften Wertminderungen aufgrund wirtschaftlicher oder technischer Abnutzung in den RLE aufzunehmen.

Beim Vorratsvermögen sollte der RLE dahingehend geändert werden, die Pflicht zur Vornahme einer außerplanmäßigen Wertminderung unabhängig davon, ob die Wertminderung voraussichtlich vorübergehend oder voraussichtlich dauerhaft ist, einzuschränken und lediglich eine Pflicht für außerplanmäßige Abschreibungen bei dauerhaften Wertminderungen aufgrund wirtschaftlicher oder technischer Abnutzung vorzusehen.

Bei den Forderungen sollte anstelle der Pauschalwertberichtigung im RLE eine Einzelwertberichtigung für uneinbringliche Forderungen aufgenommen werden.

1.2.4.3 Besonderheiten bei Finanzanlagen, die zu Handelszwecken gehalten werden

Nach dem Konzept einer modifizierten EÜR erfolgt die Folgebewertung von Finanzanlagen, die zu Handelszwecken gehalten werden, mit den Anschaffungskosten. Eine Zeitbewertung ist im Konzept einer modifizierten EÜR nicht vorgesehen. Insofern scheidet eine außerplanmäßige Abschreibung bei einem Wertverlust unabhängig von der Dauerhaftigkeit ebenso aus wie eine Zuschreibung bei einer Werterhöhung. Nach dem RLE werden Finanzanlagen, die zu Handelszwecken gehalten werden, mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet (Art. 22 Abs. 1 Buchst. e RLE). Sowohl Wertminderungen als auch Wertsteigerungen sind nach dem RLE zu erfassen. Folgt man dem Vorschlag einer modifizierten EÜR, ist die Bewertung der Finanzanlagen, die zu Handelszwecken gehalten werden, dahingehend anzupassen, dass diese Finanzanlagen mit den Anschaffungskosten bewertet werden. Die Änderungen im KV-LTU, die Finanzanlagen, die zu Handelszwecken gehalten werden, mit dem Marktwert (Art. 22 Abs. 1 Buchst. d KV-LTU) zu bewerten, führt zu keiner Annäherung an das Konzept einer modifizierten EÜR.

1.3 Passive Wirtschaftsgüter

1.3.1 Verbindlichkeiten

Nach dem Konzept einer modifizierten EÜR wird der Begriff „Verbindlichkeit“ in Anlehnung an die Definition des Begriffs „Liability“ definiert. Als Verbindlichkeiten sollen gegenwärtige Verpflichtungen, die auf einem Ereignis der Vergangenheit beruhen, aus dem ein wahrscheinlicher zukünftiger Ressourcenabfluss resultiert, definiert werden (F. 49b). Da der RLE keine Definition des Begriffs „Verbindlichkeit“ enthält, könnte diese in den RLE übernommen werden.

1.3.2 Rückstellungen

1.3.2.1 Begriff der Rückstellungen

Nach dem Vorschlag einer modifizierten EÜR werden Rückstellungen in Anlehnung an IAS 37 als Schulden definiert, die bezüglich ihrer Höhe und/oder Fälligkeit ungewiss sind. Diese sollen angesetzt werden, wenn eine gegenwärtige Verpflichtung aus einem Ereignis der Vergangenheit besteht, die Zahlung wahrscheinlich ist und die Höhe zuverlässig geschätzt werden kann. Nach Art. 25 RLE werden Rückstellungen für rechtliche oder wahrscheinlich rechtliche Verpflichtungen gebildet, falls die Höhe der Zahlung zuverlässig geschätzt werden kann. Diese Definition stimmt grundsätzlich mit dem Vorschlag einer modifizierten EÜR überein. Die im RLE enthaltenen unbestimmten Rechtsbegriffe, wie z.B. das rechtliche Inkrafttreten einer Verpflichtung, sollten zusätzlich in Anlehnung an IAS 37 (u.a. „more likely than not“-Kriterium) konkretisiert und explizit im RLE definiert werden.

1.3.2.2 Ansatz von Rückstellungen

Das Konzept einer modifizierten EÜR sieht in Übereinstimmung mit dem RLE einen Ansatz von Rückstellungen für langfristige, ungewisse Verbindlichkeiten sowie für Verteilungs- und Ansammlungsrückstellungen, einschließlich Pensionsrückstellungen vor, nicht jedoch für Kulanz- und Aufwandsrückstellungen. Der KV-LTU führt jedoch mit der Einführung eines Mitgliedstaatenwahlrechts zum Ansatz von Pensionsrückstellungen zu einer Abweichung vom Konzept einer modifizierten EÜR. Dieses Mitgliedstaatenwahlrecht sollte nicht gewährt werden.

Drohverlustrückstellungen sollen nach dem Konzept einer modifizierten EÜR ebenfalls nicht angesetzt werden. Ob Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach dem RLE berücksichtigt werden dürfen, ist strittig.⁷⁹ Wenn der Verpflichtungsüberschuss bei schwebenden Geschäften aus einem in der Vergangenheit abgeschlossenen Vertrag erfolgt, können Drohverlustrückstellungen als Unterform der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten angesehen und angesetzt werden.⁸⁰ Die Einführung eines Ansatzverbots für Drohverlustrückstellungen im KV-LTU (Art. 25 Abs. 3 Buchst. a KV-LTU) führt zu einer Angleichung an das Konzept einer modifizierten EÜR.

⁷⁹ Für eine Berücksichtigung von Drohverlustrückstellungen Herzig/Kuhr, (2011b), S. 312; Kahle/Schulz (2011), S. 301-302; Marx (2011), S. 550; Scheffler/Krebs (2011), S. 22*. Zweifeln Petutschnig (2011), S. 329.

⁸⁰ Vgl. Scheffler/Köstler (2013), S. 2194.

Abweichend vom Konzept einer modifizierten EÜR sind kurzfristige Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach dem RLE verpflichtend anzusetzen (Art. 19 Buchst. a, b, Art. 25 Abs. 1 S. 1 RLE). Um eine Übereinstimmung mit dem Konzept einer modifizierten EÜR zu erreichen, sollte die Ansatzpflicht im RLE für kurzfristige Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten abgeschafft werden.

1.3.2.3 Bewertung von Rückstellungen

Nach dem Konzept einer modifizierten EÜR sollen Rückstellungen mit dem Barwert der erwarteten zukünftigen Zahlungsverpflichtungen bewertet werden. Dabei sollte ein normierter Zinssatz vorgegeben und zukünftige Preis- und Kostensteigerungen nicht berücksichtigt werden. Nach dem RLE sind Rückstellungen mit dem Betrag anzusetzen, der nach zuverlässigen Schätzungen erforderlich ist, um die vorliegende Verpflichtung am Ende des Steuerjahres zu erfüllen (Art. 25 Abs. 2, Art. 26 RLE). Bei der Bewertung der Rückstellungen sind sämtliche Risiken und Unwägbarkeiten sowie zukünftige Ereignisse (z.B. Preis- und Kostensteigerungen) zu berücksichtigen. Rückstellungen mit einer Mindestlaufzeit von zwölf Monaten sind mit dem durchschnittlichen jährlichen EURIBOR-Zinssatz abzuzinsen. Da auch nach dem RLE Rückstellungen mit dem Barwert der erwarteten zukünftigen Zahlungsverpflichtungen anzusetzen sind, stimmt die Bewertung zwischen dem Konzept modifizierten EÜR und dem RLE grundsätzlich überein. Der Zinssatz sollte allerdings normiert werden, um mögliche Schwankungen und Ermessensspielräume zu vermeiden. In Anlehnung an die gängige Länderpraxis könnte dieser auf 5% festgesetzt werden.⁸¹ Zudem sollten künftige Preis- und Kostensteigerungen keine Berücksichtigung finden; dies wurde bereits im KV-LTU (Art. 25 Abs. 3 Buchst. a KV-LTU) umgesetzt.

1.4 Rechnungsabgrenzungsposten

Das Konzept einer modifizierten EÜR schließt grundsätzlich den Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten aus. Lediglich langfristige Rechnungsabgrenzungsposten und das Disagio, wenn es marktüblich ist oder die Abgrenzung über mehr als 5 Jahre erfolgt, sollen angesetzt werden. Im RLE sind keine expliziten Regelungen für die Rechnungsabgrenzungsposten enthalten. Allerdings kann aus den Regelungen zur Periodenabgrenzung von Erträgen (Art. 18 RLE) und der Entstehung von Aufwendungen (Art. 19 RLE) eine Ansatzpflicht für transitorische und antizipative Rechnungsabgrenzungsposten abgeleitet werden. Diese Ansatzpflicht gilt sowohl für kurzfristige als auch für langfristige Rechnungsabgrenzungsposten. Um eine

⁸¹ Vgl. Spengel/Zöllkau (2012), S. 54. Dieser bestimmt sich als Mittelwert der in den relevanten Ländern vorgefundenen Zinsvorgaben.

Übereinstimmung mit dem Konzept einer modifizierten EÜR zu erreichen, sollte im RLE eine Regelung aufgenommen werden, in der klargestellt wird, dass nur langfristige Rechnungsabgrenzungsposten und das Disagio, wenn es marktunüblich ist oder die Abgrenzung über mehr als 5 Jahre erfolgt, angesetzt werden dürfen.

1.5 Verlustabzug

Nach dem Konzept einer modifizierten EÜR wird akzeptiert, dass der Verlustabzug in der Realität (d.h. der gängigen Staatenpraxis) nicht perfekt ist. Auch der RLE sieht keinen perfekten Verlustausgleich, d.h. keinen (verzinslichen) Verlustrücktrag, sondern nur einen betragsmäßig und zeitlich unbeschränkten Verlustvortrag⁸² vor. Diese Regelung könnte aus Praktikabilitätsgründen durchaus akzeptiert werden.

2. Auswertung

Die Barrealisation findet sich in Teilbereichen des RLE wieder. Übereinstimmende Regelungen des Konzepts einer modifizierten EÜR und dem RLE liegen bei folgenden Sachverhalten vor: Zeitpunkt der Realisierung beim Verkauf von Wirtschaftsgütern (Zahlung vor Übergabe, Tab. 1-1-1), Zeitpunkt der Realisierung beim Kauf von Wirtschaftsgütern (Tab. 1-1-2), grundsätzliches Aktivierungsgebot für aktive Wirtschaftsgüter (Tab. 1-2) und Zugangsbewertung von aktiven Wirtschaftsgütern mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Tab. 1-3-1).

Abweichungen bestehen beim Zeitpunkt der Realisierung beim Verkauf von Wirtschaftsgütern (Zahlung nach Übergabe, Tab. 1-1-1), beim Umfang der Herstellungskosten (Tab. 1-3-2), bei den Bewertungsvereinfachungen (Tab. 1-3-3), bei der Folgebewertung von Finanzanlagen, die zu Handelszwecken gehalten werden (Tab. 1-4), und bei den Rechnungsabgrenzungsposten (Tab. 1-5).

Das Imparitätsprinzip wird im RLE nicht stringent umgesetzt. Bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens wird das Imparitätsprinzip im RLE in Form der außerplanmäßigen Abschreibung bei Wertminderungen umgesetzt, jedoch nicht bei den abnutzbaren Wirtschaftsgütern. Beim Konzept einer modifizierten EÜR wird konsequent auf das Imparitätsprinzip verzichtet. Folglich weichen der RLE und das Konzept einer modifizierten EÜR bei der außerplanmäßigen Abschreibung von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Tab. 2-2-1) und von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens (Tab. 2-2-3, 2-2-4) voneinander ab. Nach dem Konzept

⁸² Der KV-LTU sieht eine Beschränkung des Verlustvortrags auf einen noch zu bestimmenden Prozentsatz der Steuerbemessungsgrundlage (Art. 43 Abs. 2 KV-LTU) vor.

einer modifizierten EÜR wird lediglich eine außerplanmäßige Abschreibung bei dauerhaften Wertminderungen aufgrund wirtschaftlicher oder technischer Abnutzung zugelassen, jedoch keine Teilwertabschreibung. Eine Abweichung liegt auch bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vor. Zwar sehen sowohl der RLE als auch das Konzept einer modifizierten EÜR keine außerplanmäßige Abschreibung aufgrund des Imparitätsprinzips vor. Allerdings erlaubt das Konzept einer modifizierten EÜR auch hier eine außerplanmäßige Abschreibung bei einem dauerhaften Substanzverlust aufgrund wirtschaftlicher oder technischer Abnutzung (Abgrenzung von Aufwendungen der Zeit nach, Tab. 2-2-2). Bei der planmäßigen Abschreibung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern führt zudem die Orientierung an der gängigen Länderpraxis zu Abweichungen zwischen der modifizierten EÜR und dem RLE (Tab. 2-1).

Die aus der Periodisierung der langfristigen Passiva abgeleiteten Regelungen im Konzept einer modifizierten EÜR entsprechen in weiten Bereichen dem RLE. Übereinstimmungen bestehen bei der Ansatzpflicht von langfristigen ungewissen Verbindlichkeiten (Tab. 3-1-1) und bei den Verteilungs- und Ansammlungsrückstellungen einschließlich der Pensionsrückstellungen (Tab. 3-1-2) sowie beim Ansatzverbot von Kulanzrückstellungen (Tab. 3-1-3), Drohverlustrückstellungen (Tab. 3-1-4) und Aufwandsrückstellungen (Tab. 3-1-5), ebenso wie grundsätzlich bei der Bewertung von Rückstellungen (Tab. 3-2) und dem eingeschränkten Verlustabzug (Tab. 3-3). Die Weiterentwicklung im KV-LTU führt allerdings durch das Mitgliedstaatenwahlrecht für den Ansatz der Pensionsrückstellungen (Tab. 3-1-2) zu einer Entfernung vom Konzept einer modifizierten EÜR. Abweichungen bestehen zudem beim Ansatz von kurzfristigen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten.

Bei unbestimmten Rechtsbegriffen sieht das Konzept einer modifizierten EÜR einen Rückgriff auf wirtschaftliche Kriterien vor. Als Ausgangspunkt werden dazu die IFRS herangezogen. Bei der Definition des wirtschaftlichen Eigentums ist im RLE bereits ein derartiger Ansatz vorgesehen. Damit stimmen hinsichtlich der persönlichen Zurechnung die beiden Konzepte überein. Bei den Begriffen „Wirtschaftsgut“ und „Verbindlichkeit“ fehlen im RLE Definitionen. Insofern besteht bei diesen Begriffen zwischen den beiden Konzepten Anpassungsbedarf. Der Rückstellungsbegriff stimmt grundsätzlich überein, sollte jedoch im RLE noch weiter konkretisiert werden.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass der RLE schon in einigen Bereichen den Prinzipien einer modifizierten EÜR entspricht (z.B. Periodisierung langfristiger Passiva). Weiterer Anpassungsbedarf besteht insbesondere hinsichtlich des Barrealisationsprinzips, der Abschaf-

fung bestehender Wahlrechte (z.B. Bewertungsvereinfachungen) und Ermessensspielräume sowie der Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe (in Anlehnung an die IFRS). Diese Änderungen und damit ein stärkerer Übergang von den Prinzipien des RLE hin zu einer stärker zahlungsorientierten Gewinnermittlung würde mehr Klarheit und Vereinheitlichung mit sich bringen. Die materiellen Besteuerungskonsequenzen dürften dagegen gering ausfallen (siehe Abschnitt VI).

In der nachfolgenden Tabelle 4 werden die Eckpfeiler einer modifizierten EÜR mit dem RLE und dem KV-LTU verglichen. Die Tabelle umfasst fünf Spalten. Die erste Spalte beinhaltet eine Codierung (Code) der Sachverhalte:

- **Sachverhalte, die mit „1“ beginnen:** Konzept einer modifizierten EÜR orientiert sich an dem Grundsatz der Barrealisation
- **Sachverhalte, die mit „2“ beginnen:** im Konzept einer modifizierten EÜR wird die Aufgabe des Imparitätsprinzips vorgeschlagen
- **Sachverhalte, die mit „3“ beginnen:** innerhalb des Konzepts einer modifizierten EÜR wird eine Periodisierung vorgenommen, um größere Schwankungen im Gewinnausweis zu vermeiden
- **Sachverhalte, die mit „4“ beginnen:** bei der konkreten Umsetzung sind wirtschaftliche Kriterien erforderlich

In der zweiten Spalte wird der Sachverhalt kurz beschrieben. In der dritten, vierten und fünften Spalte werden die Sachverhalte bei Anwendung des Vorschlags einer modifizierten EÜR (Spalte 3), bei Anwendung der im RLE enthaltenen Vorschriften (Spalte 4) bzw. bei Anwendung der im KV-LTU enthaltenen Vorschriften erläutert (Spalte 5). Stimmen die Vorschriften des RLE (Spalte 4) bzw. des KV-LTU (Spalte 5) mit dem Vorschlag einer modifizierten EÜR überein, wird die Spalte mit den Vorschriften des RLE (Spalte 4) bzw. den Vorschriften des KV-LTU (Spalte 5) farbig hinterlegt.

Tabelle 4: Vergleich zwischen dem Vorschlag und dem RLE

Code (1)	Sachverhalt (2)	Vorschlag einer modifizierten EÜR (3)	GKKB-Richtlinienentwurf (RLE) (4)	Kompromissvorschlag (Vorsitz des Rates der Europäischen Union Litauen, KV-LTU) (5)
1-1	Realisierung von Erträgen und Aufwendungen			
1-1-1	- Verkauf von Wirtschaftsgütern			
	o <i>Zahlung nach Übergabe</i>	Realisierung im Zeitpunkt der Zahlung (erfolgsneutraler Ansatz von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der veräußerten Wirtschaftsgüter)	Realisierung im Zeitpunkt der Lieferung (erfolgswirksamer Ansatz von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Art. 9 Abs. 1, Art. 18 RLE)	Realisierung im Zeitpunkt der Lieferung (erfolgswirksamer Ansatz von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Art. 18 KV-LTU)
	o <i>Zahlung vor Übergabe</i>	Realisierung im Zeitpunkt der Lieferung (erfolgsneutraler Ansatz der Anzahlungen)	Realisierung im Zeitpunkt der Lieferung (erfolgsneutraler Ansatz der Anzahlungen)	Realisierung im Zeitpunkt der Lieferung (erfolgsneutraler Ansatz der Anzahlungen)
1-1-2	- Kauf von Wirtschaftsgütern			
	o <i>Zahlung nach Übergabe</i>	Realisierung im Zeitpunkt des Abgangs/Verbrauchs (erfolgsneutraler Ansatz von Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen)	Realisierung im Zeitpunkt des Abgangs/Verbrauchs (erfolgsneutraler Ansatz von Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen)	Realisierung im Zeitpunkt des Abgangs/Verbrauchs (erfolgsneutraler Ansatz von Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen)
	o <i>Zahlung vor Übergabe</i>	Realisierung im Zeitpunkt des Abgangs/Verbrauchs (erfolgsneutraler Ansatz von geleisteten Anzahlungen)	Realisierung im Zeitpunkt des Abgangs/Verbrauchs (erfolgsneutraler Ansatz von geleisteten Anzahlungen)	Realisierung im Zeitpunkt des Abgangs/Verbrauchs (erfolgsneutraler Ansatz von geleisteten Anzahlungen)
4-1	Begriff des Wirtschaftsguts	Asset-Begriff in Anlehnung an IFRS: Ressource, die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt (F. 49a)	nicht geregelt	nicht geregelt
1-2	Ansatz von Wirtschaftsgütern			
1-2-1	- Grundsatz	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
1-2-2	- Besonderheit bei selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot	Aktivierungsverbot

4-2	persönliche Zurechnung	wirtschaftliches Eigentum	wirtschaftliches Eigentum	wirtschaftliches Eigentum
1-3	Zugangsbewertung			
1-3-1	- Wertmaßstäbe	Anschaffungs- oder Herstellungskosten	Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Art. 29 Abs. 2 S. 2, 4, Art. 33 Abs. 1 S. 1, 3 RLE)	Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Art. 21 Abs. 2 Buchst. b, Art. 33 Abs. 1 KV-LTU)
1-3-2		Umfang der Herstellungskosten: eingeschränkter Vollkostenansatz	Umfang der Herstellungskosten: Teilkostenansatz (strittig, Art. 29 Abs. 2 RLE)	Umfang der Herstellungskosten: Einzelkostenansatz (strittig, Art. 21 Abs. 2 Buchst. b KV-LTU)
1-3-3	- Bewertungsvereinfachungen	Durchschnittsbewertung	fifo, Durchschnittsbewertung (Art. 29 Abs. 1 RLE)	lifo, fifo, Durchschnittsbewertung (Art. 21 Abs. 2 Buchst. a Nr. ii KV-LTU)
2	Folgebewertung			
2-1	- planmäßige Abschreibung	lineare Einzelabschreibung von abnutzbaren Sachanlagen und immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens über die wirtschaftliche Nutzungsdauer Nutzungsdauer Gebäude: 35 Jahre	lineare Einzelabschreibung von abnutzbaren langlebigen Sachanlagen und immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Art. 13, Art. 36 RLE), Poolabschreibung von nicht langlebigen Sachanlagen (Art. 39 RLE) Nutzungsdauer Gebäude: 40 Jahre	lineare Einzelabschreibung von abnutzbaren kurz-, mittel- und langlebigen Sachanlagen und immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Art. 13, Art. 36 KV-LTU), Poolabschreibung von Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von weniger als drei Jahren (Art. 39 KV-LTU) Nutzungsdauer Gebäude: 40 Jahre
2-2	außerplanmäßige Abschreibung			
2-2-1	o nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	außerplanmäßige Abschreibung bei dauerhafter Wertminderung aufgrund wirtschaftlicher oder technischer Abnutzung keine Teilwertabschreibung	Wahlrecht zur „Sonderabschreibung“ bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen (Art. 41 Abs. 1 RLE)	Pflicht, unabhängig von der Dauer des Wertverlusts und nur bei nicht abschreibbaren Sachanlagen (Art. 41 Abs. 1 KV-LTU)
2-2-2	o abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	Abschreibung bei dauerhafter Wertminderung aufgrund wirtschaftlicher oder technischer Abnutzung keine Teilwertabschreibung	nein (Umkehrschluss aus Art. 41 RLE)	nein (Umkehrschluss aus Art. 41 KV-LTU)
2-2-3	o Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (Vorräte)	außerplanmäßige Abschreibung bei dauerhafter Wertminderung aufgrund wirtschaftlicher oder technischer Abnutzung	Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung, unabhängig von der Dauerhaftigkeit der Wertminderung (Art. 29 Abs. 4 RLE)	Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung, unabhängig von der Dauerhaftigkeit der Wertminderung (Art. 21 Abs. 2 Buchst. c Nr. i KV-LTU)

2-2-4	<ul style="list-style-type: none"> ○ <i>Forderungen aus Lieferungen und Leistungen</i> 	keine Teilwertabschreibung	Pauschalwertberichtigung (Art. 27 Abs. 1 Buchst. a HS 2 RLE)	Pauschalwertberichtigung (Art. 27 Abs. 1 Buchst. a HS 2 KV-LTU)
1-4	- Besonderheiten bei Finanzanlagen, die zu Handelszwecken gehalten werden	Anschaffungskosten (sowohl bei Wertsteigerungen als auch bei Wertminderungen)	beizulegender Zeitwert (für alle Steuerpflichtige, Art. 22 Abs. 1 Buchst. e RLE)	Marktwert (für alle Steuerpflichtige, Art. 22 Abs. 1 Buchst. d KV-LTU)
4-3	Begriff der Verbindlichkeit	Liability-Begriff in Anlehnung an IFRS: Gegenwärtige Verpflichtung, die auf einem Ereignis der Vergangenheit beruht, aus dem ein wahrscheinlicher zukünftiger Ressourcenabfluss resultiert (F. 49b)	nicht geregelt	nicht geregelt
4-4	Begriff der Rückstellung	in Anlehnung an IAS 37: Schulden, die bezüglich ihrer Höhe und/oder Fälligkeit ungewiss sind (IAS 37.11)	rechtliche oder wahrscheinlich rechtliche Verpflichtungen, falls die Höhe der Zahlung zuverlässig geschätzt werden kann (Art. 25 RLE)	rechtliche oder wahrscheinlich rechtliche Verpflichtungen, falls die Höhe der Zahlung zuverlässig geschätzt werden kann (Art. 25 KV-LTU)
3-1	Ansatz von Rückstellungen			
3-1-1	- für ungewisse Verbindlichkeiten (langfristig)	ja	ja (Art. 19 Buchst. a, b, Art. 25 Abs. 1 S. 1 RLE)	ja (Art. 19 Buchst. a, b, Art. 25 Abs. 1 S. 1 KV-LTU)
3-1-2	- Verteilungs- und Ansammlungsrückstellungen	ja	ja (Art. 19 Buchst. a, b, Art. 25 Abs. 1 S. 1 RLE)	ja (Art. 19 Buchst. a, b, Art. 25 Abs. 1 S. 1 KV-LTU)
	inklusive Pensionsrückstellungen	ja	ja (Art. 19 Buchst. a, b, Art. 26 RLE)	nein (Art. 26 KV-LTU)
3-1-3	- Kulanzrückstellungen	nein	nein (Art. 25 RLE)	nein (Art. 25 KV-LTU)
3-1-4	- Drohverlustrückstellungen	nein	ja (strittig, wenn vom Rückstellungsbegriff des Art. 25 Abs. 1 RLE erfasst, d.h. als Unterform von ungewissen Verbindlichkeiten interpretiert)	nein (Art. 25 Abs. 3 Buchst. a KV-LTU)
3-1-5	Aufwandsrückstellungen			
	○ <i>Instandhaltungen, die innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden</i>	nein	nein (Art. 25 RLE)	nein (Art. 25 KV-LTU)
	○ <i>Abraumbeseitigungen, die innerhalb des folgenden Jahres nachgeholt werden</i>	nein	nein (Art. 25 RLE)	nein (Art. 25 KV-LTU)
	○ <i>andere Aufwands-</i>	nein	nein (Art. 25 RLE)	nein (Art. 25 KV-LTU)

	<i>rückstellungen</i>			
3-2	Bewertung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (langfristig)	Barwert der zukünftigen Zahlungsverpflichtungen normierter Zinssatz: 5% keine Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen	Barwert der zukünftigen Zahlungsverpflichtungen (Art. 25, 26 RLE) durchschnittlicher jährlicher EURIBOR-Zinssatz (Art. 25 Abs. 2 Buchst. b RLE) Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen (Art. 25 Abs. 2 Buchst. c, d RLE)	Barwert der zukünftigen Zahlungsverpflichtungen (Art. 25 KV-LTU) durchschnittlicher jährlicher EURIBOR-Zinssatz (Art. 25 KV-LTU) keine Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen (Art. 25 Abs. 3 Buchst. a KV-LTU)
1-5	Rechnungsabgrenzungsposten	nur langfristige und Disagio, wenn es marktüblich ist oder die Abgrenzung über mehr als 5 Jahre erfolgt	nicht geregelt (zeitanteilige Verrechnung aus Art. 9 Abs. 1 RLE (Realisationsprinzip), Art. 18 RLE (Periodenabgrenzung von Erträgen), Art. 19 RLE (Entstehung abziehbarer Aufwendungen) und Art. 17 RLE (allgemeine Aussage zur Erfassung von Erträgen und Aufwendungen in dem Jahr, in dem sie anfallen sind) ableitbar)	nicht geregelt (zeitanteilige Verrechnung aus Art. 18 KV-LTU (Periodenabgrenzung von Erträgen), Art. 19 KV-LTU (Entstehung abziehbarer Aufwendungen) und Art. 17 KV-LTU (allgemeine Aussage zur Erfassung von Erträgen und Aufwendungen in dem Jahr, in dem sie anfallen sind) ableitbar)
3-3	Verlustabzug	beschränkter Verlustabzug akzeptiert	kein Verlustrücktrag; Verlustvortrag: betragsmäßig und zeitlich unbeschränkt (Art. 43 RLE)	kein Verlustrücktrag; Verlustvortrag: begrenzt auf einen noch zu bestimmenden Prozentsatz der Steuerbemessungsgrundlage (Art. 43 Abs. 2 KV-LTU)

V Konsequenzen einer harmonisierten steuerlichen Gewinnermittlung gemäß RLE sowie einer modifizierten EÜR für die effektive Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften

1. Zielsetzung und Aufbau

Die quantitative Analyse erfolgt mithilfe des European Tax Analyzers, der vom Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) und der Universität Mannheim entwickelt wurde. Die Steuerbelastungsanalysen sind wie folgt aufgebaut: Nachdem die methodischen Grundlagen des European Tax Analyzers und des verwendeten Modellunternehmens erläutert wurden, erfolgt zunächst die Berechnung der effektiven Unternehmenssteuerbelastungen, die sich jeweils in den EU-28-Mitgliedstaaten bei Zugrundelegung des Rechtsstandes 2013 ergeben. In

einem zweiten Schritt wird ermittelt, wie sich diese effektiven Belastungszahlen durch Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften gemäß RLE verändern würden. Schließlich wird dieser Analyseschritt für unseren Vorschlag einer modifizierten EÜR wiederholt und dabei ein Vergleich der quantitativen Auswirkungen beider Reformkonzepte vorgenommen.

2. Methodischer Ansatz

2.1 European Tax Analyzer

Die Messung der Steuerbelastungen erfolgt mit Hilfe des Simulationsprogramms European Tax Analyzer.⁸³ Kern des European Tax Analyzers bildet ein Unternehmensmodell, mit dem die wirtschaftliche Entwicklung eines Unternehmens über einen Simulationsverlauf von zehn Jahren veranlagt wird. Ausgangspunkt der Berechnungen sind die Kapital- und Vermögensausstattung sowie Unternehmenspläne. Die Vermögens- und Kapitalausstattung enthält mengen- und wertmäßige Angaben zum Anlage- und Umlaufvermögen sowie zu Eigen- und Fremdkapital des Unternehmens. Im Rahmen der Unternehmenspläne werden die Produktions-, Beschaffungs- und Absatztätigkeit, die Höhe des Personalbestands, der Personalkosten und der betrieblichen Altersversorgung sowie das Investitions-, Desinvestitions-, Finanzierungs- und Ausschüttungsverhalten abgebildet. Die Modelldaten auf Unternehmensebene werden durch Annahmen über gesamtwirtschaftliche Daten ergänzt. Dazu zählen kurz- und langfristige Soll- und Habenzinssätze, Wechselkurse sowie Preissteigerungsraten. Insgesamt wird somit gewährleistet, dass entscheidungsrelevante ökonomische Variablen bei den Berechnungen erfasst werden. Die jährlich anfallenden Steuerzahlungen werden ermittelt, indem das hinsichtlich seiner ökonomischen Ausgangsdaten identische Unternehmen jeweils in den einbezogenen Ländern gemäß den nationalen steuerrechtlichen Vorschriften veranlagt wird. Dabei werden sämtliche entscheidungsrelevanten Besteuerungskonzeptionen, Steuersysteme, Steuerarten, Tarife und Bemessungsgrundlagen berücksichtigt.

Maßgröße der effektiven Steuerbelastung stellt dabei die steuerbedingte Reduktion des Endvermögens dar, welche sich für das Unternehmen am Ende des Simulationszeitraums ergibt. Durch die mehrperiodige Betrachtung werden neben den im Rahmen der Veranlagungssimulation berechneten periodischen Steuerzahlungen auch die mit der Besteuerung verbundenen Zinswirkungen vollständig erfasst. Zusätzlich zu den zahlungswirksamen Steuerwirkungen werden die Steuerbe- und -entlastungen auf Basis stiller Reserven/Lasten in den bilanzierten Vermögensgegenständen und Schulden am Ende des Planungshorizontes erfasst. Hierzu wer-

⁸³ Vgl. dazu Spengel (1995), Jacobs/Spengel (1996a), Hermann (2006), Gutekunst (2005), Stetter (2005), Spengel/Oestreicher (2011), Spengel/Zinn (2011).

den die Differenzen zwischen bilanzierten und ökonomischen Restbuchwerten ermittelt und dem steuerlichen Gewinn in Periode 10 zugeschlagen.

2.2 Annahmen über das Unternehmensmodell

Bei dem den Berechnungen zugrunde liegenden Unternehmensmodell handelt es sich um ein Modellunternehmen, dessen Bilanz-, Finanz- und Erfolgskennzahlen typisch für ein großes Unternehmen (jährlicher Umsatz von mehr als 50 Mio. EUR) in Europa sind. Die Daten beruhen auf der Bilanzdatenbank AMADEUS. In der Mitte des Betrachtungszeitraums (Periode 6) ergeben sich die in Tabelle 5 und Abbildung 5 dargestellten ausgewählten Kennzahlen.

Tabelle 5: Bilanz- und Erfolgskennzahlen des Modellunternehmens

Kennzahl	Gemäß Bundesbank
Bilanzsumme (EUR)	171.949.188
Jahresergebnis (EUR)	10.383.662
Umsatzerlöse (EUR)	209.689.369
Ausschüttungsquote (v.H.)	27,05
Anlagenintensität (v.H.)	23,93
Vorratsintensität (v.H.)	15,91
Eigenkapitalquote (v.H.)	42,57
Eigenkapitalrentabilität (v.H.)	16,53
Umsatzrentabilität (v.H.)	4,95

Quelle: ZEW-Berechnungen

Abbildung 5: Steuerbilanz des Unternehmensmodells in EUR (Periode 6)

Aktivseite		Passivseite	
A. Anlagevermögen		A. Eigenkapital	
I. Immaterielle Vermögensgegenst.	5.199.376	I. Stammkapital	21.305.895
II. Sachanlagen		II. Gewinnrücklagen/Verlustvortrag	41.504.474
1. Grundstücke	17.604.472	III. Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag	10.383.662
2. Maschinen	13.320.641	B. Sonderposten mit Rücklageanteil	0
3. Betriebs- u. Geschäftsausstattung	10.226.065	C. Rückstellungen	
III. Finanzanlagen		1. Rückstellungen für Pensionen	0
1. Beteiligungen	11.167.634	2. Sonstige Rückstellungen	8.062.568
2. Langfristige Forderungen	1.240.848	D. Verbindlichkeiten	
B. Umlaufvermögen		1. Verb. ggü. Dritten	19.937.409
I. Vorräte	27.361.625	2. Verb. ggü. Anteilseignern	22.660.522
II. Forderungen aus LuL	41.937.873	3. Verbindlichkeiten aus LuL	15.709.464
III. Wertpapiere, Kasse, Guthaben	43.890.654	4. Kurzfr. Verbindlichkeiten	32.385.194
Summe	171.949.188	Summe	171.949.188

Quelle: ZEW-Berechnungen

Schließlich gehen die folgenden gesamtwirtschaftlichen Informationen in das Modell ein, die Statistiken der Europäischen Zentralbank entnommen sind:⁸⁴

- Inflationsraten
 - 2,7 Prozent für Konsumgüter,
 - 2,5 Prozent für Rohstoffe,
 - 2,2 Prozent für Gehälter, und
 - 2,7 Prozent für Investitionsgüter.
- Zinssätze
 - 1,1 Prozent kurzfristiger Habenzinssatz,
 - 2,5 Prozent langfristiger Habenzinssatz,
 - 3,9 Prozent kurzfristiger Sollzinssatz,

⁸⁴ Vgl. Spengel/Zinn (2011).

- 3,5 Prozent langfristiger Sollzinssatz.

3. Steuerbelastungsvergleich bei nationaler Gewinnermittlung

Tabelle 6 zeigt die effektive Steuerbelastung auf Unternehmensebene, die bei Zugrundelegung der jeweiligen nationalen Gewinnermittlungsvorschriften der EU-28 Mitgliedstaaten (Rechtsstand: 2013) resultiert. Die Belastungszahlen verdeutlichen ein beträchtliches Steuergefälle zwischen den Mitgliedstaaten: Die Effektivbelastungen liegen zwischen 16.996.329 Euro in Bulgarien und 78.090.960 Euro in Frankreich, der Durchschnitt der EU-28 Länder beträgt 41.738.412 Euro. Deutschland belegt im Ländervergleich Rang 22 und befindet sich damit am oberen Ende der Belastungsskala, genauso wie die anderen großen Mitgliedsstaaten Frankreich, Spanien und Italien. Demgegenüber fällt die Steuerbelastung in den seit 2004 der EU beigetretenen, überwiegend osteuropäischen Ländern deutlich geringer aus. Im Durchschnitt liegt die Steuerbelastung in diesen Ländern bei nur 29.995.518 Euro. Von den „alten“ Mitgliedstaaten befindet sich allein Irland im oberen Drittel des Belastungsrankings.

Tabelle 6: Effektive Steuerbelastung und Einfluss einzelner Steuerarten (Rechtsstand 2013)

Land	KSt-Satz (%) ⁸⁵	Effektivbelastung (EUR)	Rang	Einfluss bestimmter Steuerarten auf die Gesamtbelastung in %				
				Ertragsabhängige Steuern		Ertragsunabhängige Steuern		
				KSt	GewSt/LokaleEST	Grundsteuer	LohnsummenSt	VSt / GewSt vom Kapital/Andere
AT	25,00%	52.752.833	21	77,54	0,00	0,70	21,76	0,00
BE	33,99%	54.168.834	23	94,28	0,00	5,72	0,00	0,00
BG	10,00%	16.996.329	1	97,13	0,00	2,87	0,00	0,00
CY	12,50%	25.794.605	3	81,14	0,00	4,83	14,03	0,00
CZ	19,00%	31.536.563	8	99,10	0,00	0,90	0,00	0,00
DE	15,83%	53.434.468	22	48,89	50,01	1,09	0,00	0,00
DK	25,00%	43.727.613	17	93,60	0,00	6,40	0,00	0,00
EE	21,00%	34.571.589	11	97,61	0,00	2,39	0,00	0,00
ES	30,00%	58.129.031	26	84,09	15,03	0,88	0,00	0,00
FI	24,50%	41.368.771	14	96,51	0,00	3,49	0,00	0,00
FR	36,10%	78.090.960	28	61,41	0,00	2,46	4,39	31,74
GR	26,00%	43.896.744	18	98,54	0,00	1,46	0,00	0,00
HR	20,00%	32.564.895	9	99,86	0,00	0,00	0,00	0,14
HU	19,00%	62.532.159	27	46,80	44,49	2,04	0,00	6,67
IE	12,50%	22.501.512	2	94,12	0,00	5,88	0,00	0,00
IT	27,50%	56.573.404	24	74,87	23,83	1,29	0,00	0,00
LT	15,00%	28.234.532	7	86,96	0,00	13,04	0,00	0,00
LU	22,47%	51.005.562	20	72,31	21,18	1,71	0,00	4,79
LV	15,00%	26.006.510	4	88,76	0,00	11,24	0,00	0,00
MT	35,00%	57.446.452	25	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00
NL	25,00%	41.515.570	15	98,60	0,00	1,40	0,00	0,00
PL	19,00%	32.877.089	10	95,28	0,00	4,72	0,00	0,00
PT	26,25%	50.002.537	19	98,87	0,00	1,12	0,00	0,00
RO	16,00%	27.413.142	5	95,60	0,00	4,40	0,00	0,00
SE	22,00%	36.866.963	12	97,98	0,00	2,02	0,00	0,00
SI	17,00%	27.954.026	6	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00
SK	23,00%	39.129.974	13	96,24	0,00	3,76	0,00	0,00
UK	23,00%	41.582.866	16	90,93	0,00	9,07	0,00	0,00
EU-28 ø	22,02%	41.738.412		88,11	5,52	3,39	1,43	1,55

Tabelle 6 verdeutlicht zudem, dass die effektive Steuerbelastung von verschiedenen Steuerarten beeinflusst wird. Außer Malta und Slowenien erheben alle EU-Mitgliedstaaten neben der Körperschaftsteuer weitere ertragsabhängige und/oder ertragsunabhängige Steuern. Mit Anteilen von 46,80% in Ungarn bis zu 100% in Malta und Slowenien stellt die Körperschaftsteuer jedoch den bedeutsamsten Einflussfaktor auf die effektive Unternehmensbesteuerung dar. Die ebenfalls in Tabelle 6 ausgewiesenen Körperschaftsteuersätze sind dahingehend als wesentliche Treiber der Steuerbelastung zu erachten. Da sich das Konzept einer GKB allein auf die Körperschaftsteuer beschränkt, ist deren relative Bedeutung auch maßgeblich für die Auswirkungen des Reformkonzepts auf die gesamte effektive Unternehmenssteuerbelastung.

⁸⁵ Körperschaftsteuersätze inkl. Zuschlagsteuern.

Der Einfluss der anderen Steuerarten ist in den meisten Staaten vergleichsweise gering. Eine Ausnahme dazu stellen jedoch Deutschland, Ungarn, Italien, Luxemburg und Spanien dar. In diesen Ländern werden neben der Körperschaftsteuer auch auf lokaler Ebene Steuern auf das Unternehmenseinkommen erhoben. Der Anteil dieser lokalen Ertragssteuern an der Gesamtsteuerbelastung beträgt in den genannten Ländern 50,01% (Deutschland), 44,49% (Ungarn), 23,83% (Italien), 21,18% (Luxemburg) bzw. 15,03% (Spanien). Darüber hinaus spielen in Dänemark (6,40%), Lettland (11,24%), Litauen (13,04%), dem Vereinigten Königreich (9,07%), Österreich (22,46%) und Zypern (18,86%) ertragsunabhängige Steuern eine relativ wichtige Rolle. In den vier erstgenannten Ländern ist dies auf hohe Grundsteuern, in Österreich und Zypern auf Lohnsummensteuern zurückzuführen. In Frankreich unterliegen Unternehmen neben einer Lohnsummensteuer noch diversen weiteren ertragsabhängigen und -unabhängigen Steuern. Diese Steuern machen rund 39% der Gesamtbelastung aus.

Die Belastungswirkung von Grundsteuern ist mit durchschnittlich 3,39% begrenzt, jedoch wird diese Steuer in allen Ländern mit Ausnahme von Malta und Slowenien erhoben und ist damit weit verbreitet. Insgesamt bleibt aber festzustellen, dass die effektive Steuerbelastung in allen Ländern im Wesentlichen durch Ertragssteuern bestimmt wird.

4. Gemeinsame Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKB)

Im Folgenden wird untersucht, wie sich die effektive Unternehmenssteuerbelastung in den EU-Mitgliedstaaten durch Angleichung der Gewinnermittlungsvorschriften gemäß RLE verändern würde. In Anlehnung an Kapitel 1 werden dabei folgende harmonisierte Vorschriften zu Grunde gelegt:

<i>Abschreibungen</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Gebäude: linear, 40 Jahre - Entgeltlich erworbenes immaterielles Anlagevermögen: linear, wirtschaftliche Nutzungsdauer - Maschinen: Poolabschreibung, 25% bei Nutzungsdauer < 15 Jahre; ansonsten linear 15 Jahre - Betriebs- und Geschäftsausstattung: Poolabschreibung, 25% bei Nutzungsdauer < 15 Jahre; ansonsten linear 15 Jahre
<i>Vorratsbewertung</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Verbrauchsfolgeverfahren: Durchschnittsmethode - Herstellungskosten: Teilkostenansatz <ul style="list-style-type: none"> o Keine Kapitalisierung von Entwicklungskosten
<i>Rückstellungen für rechtliche Verpflichtungen (hier: Garantierückstellungen)</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Ansatz zulässig, soweit verlässliche Aufwandsschätzung gegeben
<i>Pensionsverpflichtungen</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Ansatz von Pensionsrückstellungen - Bewertung: Projektion der Gehaltsentwicklung und Preissteigerungen; Verwendung des aktuellen 12-Monats-Euribors (0,6%)
<i>Dividendeneinkünfte</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Freistellung zu 95%, sofern Beteiligungsquote mindestens 10% beträgt
<i>Verlustverrechnung</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Kein Rücktrag, zeitlich und betragsmäßig unbegrenzter Vortrag

Des Weiteren wird angenommen, dass die nationalen Unterkapitalisierungsvorschriften aufrechterhalten werden. Auch die Vorschriften zu den übrigen ertragsabhängigen und -unabhängigen Steuern und deren Abzugsfähigkeit für Zwecke der Körperschaftsteuer bleiben unverändert. Da der RLE keine Harmonisierung der Körperschaftsteuersätze vorsieht, wird schließlich unterstellt, dass diese in gegenwärtiger Höhe beibehalten werden.

Tabelle 7 weist die effektive Steuerbelastung im Falle einer GKB und die Veränderungen im Vergleich zur Gewinnermittlung nach nationalen Vorschriften in den EU-28-Ländern aus.

Tabelle 7: Änderungen der effektiven Steuerbelastung durch Umsetzung des RLE und isolierter Einfluss einzelner Regelungspunkte (Rechtsstand 2013)

Land	Nationales Recht (EUR)	GKB (EUR)	Abweichung (%)	Isolierter Einfluss einzelner Regelungspunkte einer GKB auf die Steuerbelastung in %				
				Abschreibung	Vorratsbewertung	Pensionsverpflichtungen	Garantiertückstellung	Dividenden
AT	52.752.833	52.760.429	0,01	0,25	0,06	-0,41	0,00	0,14
BE	54.168.834	53.880.747	-0,53	-0,45	-0,09	0,00	0,00	0,00
BG	16.996.329	17.022.305	0,15	0,60	-1,59	0,00	-0,36	0,17
CY	25.794.605	25.483.819	-1,20	-0,81	-0,70	0,00	-0,75	0,13
CZ	31.536.563	31.568.718	0,10	0,59	-0,33	0,00	-0,33	0,18
DE	53.434.468	53.233.130	-0,38	0,28	-0,19	-0,41	0,00	0,00
DK	43.727.613	43.848.405	0,28	0,12	0,00	0,00	0,00	0,17
EE	34.571.589	34.571.589	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ES	58.129.031	57.177.398	-1,64	0,35	-0,01	0,00	0,00	-1,98
FI	41.368.771	41.682.960	0,76	0,90	0,00	0,00	-0,30	0,09
FR	78.090.960	78.043.968	-0,06	0,15	-0,21	0,00	0,00	0,00
GR	43.896.744	43.684.571	-0,48	-0,42	0,09	-0,00	-0,32	0,17
HR	32.564.895	32.959.869	1,21	2,77	-0,44	0,00	-0,32	0,18
HU	62.532.159	63.150.098	0,99	0,90	0,00	0,00	0,00	0,09
IE	22.501.512	21.966.875	-2,38	-0,22	0,00	0,00	0,00	-2,15
IT	56.573.404	56.406.647	-0,29	0,14	0,46	0,00	-0,83	0,13
LT	28.234.532	28.426.855	0,68	0,84	0,00	0,00	-0,31	0,15
LU	51.005.562	50.311.560	-1,36	0,08	-0,50	-1,08	0,00	0,12
LV	26.006.510	25.920.658	-0,33	-0,93	0,43	0,00	0,00	0,17
MT	57.446.452	55.658.320	-3,11	-0,01	-0,29	0,00	-0,29	-2,53
NL	41.515.570	41.388.756	-0,31	0,16	-0,19	-0,37	0,00	0,17
PL	32.877.089	32.836.770	-0,12	-0,04	0,08	0,00	-0,32	0,17
PT	50.002.537	50.118.231	0,23	0,34	0,00	0,00	-0,24	0,18
RO	27.413.142	27.586.613	0,63	0,39	0,06	0,00	0,00	0,17
SE	36.866.963	36.921.476	0,15	0,29	-0,32	0,00	0,00	0,17
SI	27.954.026	28.017.555	0,23	0,23	0,00	0,00	0,00	0,00
SK	39.129.974	39.272.111	0,36	0,50	0,00	0,00	-0,31	0,17
UK	41.582.866	41.573.977	-0,02	-0,18	0,00	0,00	0,00	0,16
EU-28 ø	41.738.412	41.624.086	-0,23	0,24	-0,13	-0,08	-0,17	-0,13

Zunächst wird deutlich, dass das beträchtliche Belastungsgefälle innerhalb der EU auch bei Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften beibehalten wird. Die Effektivbelastung rangiert zwischen 17.022.305 Euro (Bulgarien) und 78.043.968 Euro (Frankreich). Dies ist insbesondere darauf zurückzuführen, dass der RLE keine Harmonisierung der Körperschaftsteuersätze vorsieht.

In 14 Mitgliedstaaten würde eine GKB eine Steuerentlastung bedingen, wohingegen in 13 Staaten die Bemessungsgrundlage verbreitert und damit die Steuerbelastung erhöht würde.⁸⁶ Insgesamt aber zeigt sich, dass die Unterschiede zwischen nationaler Gewinnermittlung und

⁸⁶ Grundsätzlich keine Belastungsänderung ergibt sich in Estland, da hier ein Cash-Flow-Steuer Körperschaftsteuersystem betrieben wird, dessen Belastungseffekte unabhängig von der steuerlichen Gewinnermittlung sind.

RLE nur einen relativ geringen Einfluss auf die steuerliche Bemessungsgrundlage ausüben: Die durch die GKB induzierten Belastungsänderungen fallen insgesamt moderat aus und liegen zwischen -3,11% (Malta) und +1,21% (Kroatien). Im Durchschnitt wird eine steuerliche Entlastung von 0,23% erzielt. Nur in sechs Ländern (Kroatien, Zypern, Irland, Luxemburg, Malta, Spanien) liegt die Abweichung zum Status Quo bei mehr als einem Prozent. Somit bleibt auch das EU-Belastungsranking sehr stabil: Während sich Polen, die Niederlande, das Vereinigte Königreich und Malta um einen Rang verbessern, fallen Kroatien, Dänemark und Italien um einen, Finnland um zwei Plätze bei Umsetzung der GKB-Gewinnermittlung zurück.

Die bisher aufgezeigten Effekte bezogen sich generell auf die kumulative Einführung des gesamten Regelwerks. Im Folgenden werden zusätzlich die Belastungseffekte für eine isolierte Einführung einzelner Vorschriften quantifiziert. Zu diesem Zweck wird jeweils eine Vorschrift aus dem RLE umgesetzt, während die übrigen Gewinnermittlungsregeln weiterhin den nationalen Vorschriften folgen. Diese Analyse ermöglicht es, die Treiber für die Gesamtveränderung der Effektivbelastung zu identifizieren und die Bedeutung einzelner Elemente des Richtlinienvorschlags zu bestimmen.

Spalte 5 von Tabelle 7 weist den isolierten Effekt der harmonisierten Abschreibungsvorschriften für Gebäude, Betriebs- und Geschäftsausstattung und Maschinen sowie für immaterielle Wirtschaftsgüter aus. Die Zahlen weisen darauf hin, dass dem Einfluss dieser Abschreibungsregelungen (+0,24%) im Vergleich die höchste Bedeutung zukommt. Als einziger der isoliert untersuchten Regelungspunkte ist hier zudem eine durchschnittliche Mehrbelastung zu verzeichnen. Die Abweichungen zwischen nationalen Abschreibungsvorschriften und denjenigen gemäß RLE werden dabei überwiegend durch Unterschiede bei Abschreibungsraten und –methoden von Gebäuden und Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (BGA/Maschinen) getrieben. Die Abschreibung immaterieller Vermögensgegenstände hingegen spielt kaum eine Rolle, da in den meisten untersuchten Ländern in Einklang mit dem RLE linear gemäß wirtschaftlicher Nutzungsdauer abgeschrieben wird. Die durch die Abschreibungsvorschriften induzierten Belastungsänderungen reichen von einer Entlastung von 0,93% (Lettland)⁸⁷ bis zu einer Mehrbelastung von 2,77% (Kroatien). Die relativ hohen Mehrbelastungen in Kroatien, Ungarn, Finnland, Litauen und Bulgarien lassen sich darauf zurückführen, dass die nationalen

⁸⁷ Dieses Ergebnis ist zunächst nicht intuitiv, da aufgrund der nach lettischem Recht vorgesehenen sehr vorteilhaften Abschreibungsregeln eine Belastungszunahme zu erwarten wäre. Die Entlastung ist darauf zurückzuführen, dass aufgrund der nationalen Abschreibungsregeln am Ende des Simulationszeitraums derart hohe stille Reserven aufgedeckt werden, dass hier insgesamt eine höhere Steuerbelastung erzielt wird als unter Zugrundelegung der eigentlich nachteiligeren Abschreibungsverläufe des RLE.

Vorschriften in diesen Ländern sehr großzügige, beschleunigte Abschreibungsverfahren vorsehen. In Kroatien und Ungarn z. B. werden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer Rate von 50% abgeschrieben. Finnland gewährt eine Pool-Abschreibung von 50%. Ähnliches gilt für Litauen und Bulgarien. Im Gegensatz dazu lassen sich Entlastungen in solchen Ländern feststellen, deren Abschreibungsregime weniger großzügig im Vergleich zum RLE ausgestaltet sind. In Griechenland und Zypern etwa werden sämtliche Wirtschaftsgüter linear zu 10% abgeschrieben, lediglich Gebäude unterliegen einer schnelleren Abschreibung als im GKB-Regelwerk. Insofern lässt sich in vielen Ländern ein gegenläufiger Effekt feststellen: Während die Pool-Abschreibung von 25% tendenziell günstigere Abschreibungsverläufe bedingt, ist mit der restriktiven Abschreibungsregelung für Gebäude eine Mehrbelastung verbunden. Die Abschreibungsdauer von 40 Jahren gilt sowohl für Büro- als auch für industrielle Fabrikgebäude, wohingegen in den meisten EU-Ländern die Abschreibungsvorschriften nach Gebäudetyp differenziert und kürzere Abschreibungsdauern, insbesondere für Fabrikgebäude, erlaubt sind. Im Vereinigten Königreich allerdings lässt sich in Hinblick auf die Gebäudeabschreibung eine Entlastungswirkung feststellen, da hier gemäß nationalen Vorschriften für sämtliche industriell genutzte Gebäude keine Abschreibung mehr erlaubt ist. Auch in Dänemark, Irland und Malta wird die Abschreibung von Bürogebäuden versagt.

In Hinblick auf die Bewertung des Vorratsvermögens wird gemäß RLE ein Teilkostenansatz unterstellt, d. h. produktionsbezogene Verwaltungskosten werden nicht in die Herstellungskostenermittlung mit einbezogen. Als Verbrauchsfolgeverfahren wird zudem einheitlich die Durchschnittsmethode angewendet. Die Effekte dieser Regelungen zur Anfangs- und Folgebewertung von Vorratsvermögen sind in Spalte 6 dargestellt.

Die Durchschnittsmethode führt im Vergleich zum Lifo-Verfahren, welches in 10 der 28 betrachteten Länder erlaubt ist, zu einer höheren Steuerbelastung. In Italien, Griechenland und Polen etwa kommt es aufgrund der Methodenumstellung zu Mehrbelastungen von bis zu 0,46%. Im Gegensatz dazu ist in Ländern, die die Fifo-Methode vorsehen – z. B. Dänemark und Schweden – eine Entlastung zu verzeichnen. Auch die Regelungen zur anfänglichen Vorratsbewertung (Herstellungskosten) wirken sich auf die Effektivbelastung aus. Die hier relevanten Methoden unterscheiden sich in Hinblick darauf, in welcher Höhe die entsprechenden Aufwendungen im Herstellungszeitpunkt oder erst bei Verkauf der Ware die steuerliche Bemessungsgrundlage reduzieren. Im Vergleich zum Vollkostenverfahren, im Zuge dessen auch bestimmte indirekte Kostenbestandteile wie z.B. produktionsbezogene Verwaltungskosten aktivierungspflichtig sind, führt das im RLE vorgesehene Teilkostenverfahren zu einer niedri-

geren Steuerbelastung, da diese Kosten direkt abzugsfähig sind. Auf diese Weise erklären sich die Steuerentlastungen in Bulgarien, Malta, Zypern und auch Deutschland, wo nach nationalem Recht das Vollkostenverfahren maßgeblich ist. Schließlich ist auch eine Senkung der Steuerbelastung in solchen Ländern zu beobachten, die eine Aktivierung von Forschungs- und Entwicklungskosten vorschreiben, etwa Spanien und Zypern. Zur Stimulation von F&E-Tätigkeiten ist im RLE nämlich der sofortige Abzug entsprechender Aufwendungen festgesetzt. Insgesamt betrachtet aber ist der Effekt der Vorratsbewertungsvorschriften mit durchschnittlich -0,13% eher gering.

Als nächstes weist Spalte 7 die Belastungseffekte in Bezug auf die betrieblichen Pensionszusagen aus. Wie auch im RLE vorgesehen, behandeln sämtliche EU-Länder an Pensionsfonds gezahlte Beiträge (indirekte Methode) als abzugsfähige Ausgabe. Infolgedessen bleibt die Steuerbelastung in den meisten Ländern unverändert. Abweichungen hingegen ergeben sich für die Länder, in denen eher die Bildung von Pensionsrückstellungen üblich ist. Zu beobachten sind Abweichungen von -0,41% (Österreich, Deutschland), -1,08% (Luxemburg) sowie -0,37% (Niederlande). Ursächlich hierfür sind im Wesentlichen unterschiedliche Zinssätze der im Rahmen der Bewertung vorgenommenen Diskontierung. Während der RLE eine Orientierung am durchschnittlichen Euribor für Anleihen mit 12-monatiger Laufzeit (derzeit: 0,6%) vorgibt, sind in den genannten Länder feste Zinssätze vorgesehen: In Österreich und Deutschland liegt dieser bei 6%, in Luxemburg bei 5% sowie in den Niederlanden bei 4%. Somit wird deutlich, dass der im Regelwerk vorgesehene Zinssatz deutlich von dem in der Länderpraxis vorgefundenen Zinsniveau abweicht. Im Durchschnitt aller EU-28 Länder fällt die Belastungsabweichung mit -0,08% aber sehr gering aus.

Der im RLE vorgesehene Ansatz von Garantierückstellungen bewirkt im EU-Durchschnitt eine Reduzierung der effektiven Unternehmenssteuerbelastung um 0,17% (Spalte 8). Gemäß RLE ist der Ansatz von Rückstellungen zulässig, soweit eine verlässliche Aufwandsschätzung möglich und im Fälligkeitszeitpunkt der Verbindlichkeit ein Aufwandsabzug zulässig ist. Diese Voraussetzungen können für Garantierückstellungen als erfüllt angesehen werden. Im Gegensatz dazu ist in etwa der Hälfte der betrachteten Länder ein Ansatz von Garantierückstellungen für steuerliche Zwecke nicht erlaubt. In diesen Ländern würde eine GKB aufgrund der möglichen Aufwandsverrechnung eine Belastungsminderung bewirken. Diese Belastungsreduktionen liegen hier zwischen 0,24% (Portugal) und 0,83% (Italien).

Schließlich weist Spalte 9 die Auswirkungen der Freistellung von Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen aus. Alle 28 EU-Mitgliedstaaten vermeiden eine Doppelbesteuerung von

Gewinnausschüttungen, entweder im Zuge der Freistellung oder durch Steueranrechnung. Die Anrechnungsmethode kommt jedoch lediglich in Irland, Malta und Spanien zur Anwendung. In den Ländern mit Dividendenfreistellung ist weit überwiegend eine vollständige Befreiung von Dividendeneinkünften vorgesehen, wohingegen der RLE vorschreibt, dass 5% der Einkünfte als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe dem zu versteuernden Einkommen wieder hinzugerechnet werden müssen, folglich also nur 95% der Dividenden freigestellt sind. Dies erklärt die leichte Belastungszunahme bei einem Großteil der Länder. In Belgien, Frankreich, Deutschland, Italien und Slowenien hingegen ist diese 5-prozentige Hinzurechnung bereits im nationalen Recht implementiert, sodass sich hier keine Belastungsänderungen ergeben. Die im EU-28-Durchschnitt insgesamt resultierende Entlastung von 0,13% lässt sich auf die deutlichen Belastungsrückgänge durch Übergang von der Anrechnungs- zur Freistellungsmethode für inländische (Malta, Spanien) bzw. ausländische (Irland) Dividendeneinkünfte zurückführen.

Zuletzt sollte angemerkt werden, dass das betrachtete Modellunternehmen profitabel ist, d. h. im gesamten Simulationszeitraum keine Verluste entstehen. Daher bleiben die Verlustverrechnungsvorschriften nach dem RLE im Rahmen dieser Berechnungen ohne Auswirkung auf die effektive Steuerbelastung.

5. Vorschlag einer modifizierten EÜR

Im Folgenden soll quantifiziert werden, wie sich einzelne Regelungspunkte des Vorschlags einer modifizierten EÜR im Vergleich zu den Vorgaben des aktuellen RLE auf die effektive Unternehmenssteuerbelastung auswirken würden.

Wie bereits erläutert, orientieren sich die Abschreibungsvorschriften der modifizierten EÜR an der gängigen EU-28 Länderpraxis. Dieses Vorgehen erscheint insbesondere unter dem Aspekt der Umsetzbarkeit des Entwurfs als sinnvoll. So wird für Gebäude eine lineare Abschreibung über 35 Jahre unterstellt, da dies näherungsweise als Mittelwert im Ländervergleich bestimmt werden kann. Anstelle der Poolabschreibung für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens tritt im Konzept einer modifizierten EÜR die gängigere lineare Abschreibung, welche aus Vereinfachungsgründen über die wirtschaftliche Nutzungsdauer erfolgen soll. In dieser Hinsicht kann gezeigt werden,⁸⁸ dass die Poolabschreibung im Vergleich zur linearen Abschreibung gemäß der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes bei einer Nutzungsdauer von mehr als sieben Jahren zu einer günstigeren (früheren) Aufwandsverrechnung

⁸⁸ Vgl. Oestreicher et al. (2014), S. 329 f.

sowie umgekehrt bei einer Nutzungsdauer von weniger als sieben Jahren zu einer späteren Verrechnung der Abschreibungen führt.

Grundsätzliche konzeptionelle Unterschiede ergeben sich bei der Vorratsbewertung. Abweichend vom RLE sieht das Konzept einer modifizierten EÜR einen Vollkostenansatz bei der Herstellungskostenermittlung vor. Insofern werden auch indirekte Kosten (etwa produktionsbezogene Verwaltungskosten) in die Herstellungskostenermittlung mit einbezogen.

Auch in Hinblick auf die Bewertung von Pensionsverpflichtungen weicht das Konzept einer modifizierten EÜR vom RLE ab. Dieser sieht einen am durchschnittlichen Euribor für Anleihen mit 12-monatiger Laufzeit (derzeit: 0,6%) orientierten Diskontierungszins vor. Gemäß dem Konzept einer modifizierten EÜR sollte der Zinssatz jedoch normiert sein und nicht wiederkehrenden Anpassungen unterliegen. Zudem erweist sich der Zinssatz von 0,6% als sehr niedrig im Vergleich zu den gegenwärtigen Vorgaben in der Länderpraxis.⁸⁹ Es wird stattdessen von einem fixen Zinssatz von 5% ausgegangen, der sich als Mittelwert der in den relevanten Ländern vorgefundenen Zinsvorgaben bestimmt.

Schließlich sieht das Konzept einer modifizierten EÜR im Gegensatz zum RLE keinen Ansatz von kurzfristigen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten vor. Insofern ist die Bildung von Garantierückstellungen nicht zulässig.

Keine Abweichungen liegen im Bereich der Dividendeneinkünfte und bei der Verlustverrechnung vor.

Im Folgenden wird ein zusammenfassender Überblick über die implementierten Regelungspunkte gegeben:

⁸⁹ Vgl. Spengel/Zöllkau (2012), S. 52. Zudem ist dabei nicht ganz klar, wie mit einmaligen Anpassungen im Umstellungszeitpunkt zu verfahren ist.

<i>Abschreibungen</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Gebäude: linear, 35 Jahre - Entgeltlich erworbenes immaterielles Anlagevermögen: linear, wirtschaftliche Nutzungsdauer - Maschinen: linear, wirtschaftliche Nutzungsdauer - Betriebs- und Geschäftsausstattung: linear, wirtschaftliche Nutzungsdauer
<i>Vorratsbewertung</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Verbrauchsfolgeverfahren: Durchschnittsmethode - Herstellungskosten: Vollkostenansatz <ul style="list-style-type: none"> o Einbezug produktionsbezogener Verwaltungskosten o Keine Kapitalisierung von Entwicklungskosten
<i>Rückstellungen für rechtliche Verpflichtungen (hier: Garantierückstellungen)</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Ansatz nicht zulässig
<i>Pensionsverpflichtungen</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Ansatz von Pensionsrückstellungen - Bewertung: keine Projektion der Gehaltsentwicklung und Preissteigerungen - Verwendung eines fixen Zinssatzes (5%)
<i>Dividendeneinkünfte</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Freistellung zu 95%, sofern Beteiligungsquote mindestens 10% beträgt
<i>Verlustverrechnung</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Kein Rücktrag, zeitlich und betragsmäßig unbegrenzter Vortrag

Tabelle 8 enthält die effektiven Steuerbelastungen im Falle des Konzepts einer modifizierten EÜR und die Veränderungen im Vergleich zur Gewinnermittlung nach nationalen Vorschriften in den EU-28-Ländern. Die Zahlen werden zudem vergleichend in Bezug auf die zuvor ermittelten Werte für den gegenwärtigen RLE analysiert.

Tabelle 8: Änderungen der effektiven Steuerbelastung durch Umsetzung des Konzepts einer modifizierten EÜR und isolierter Einfluss einzelner Regelungspunkte (Rechtsstand 2013)

Land	Nationales Recht (EUR)	GKB alternativ (EUR)	Abweichung(%)	Isolierter Einfluss einzelner Regelungspunkte einer GKB auf die Steuerbelastung in %				
				Abschreibung	Vorratsbewertung	Pensionsverpflichtungen	Garantierückstellung	Dividenden
AT	52.752.833	53.366.751	1,16	0,26	0,30	-0,05	0,24	0,14
BE	54.168.834	53.517.176	-1,20	-0,42	-0,43	0,00	-0,34	0,00
BG	16.996.329	17.151.820	0,91	0,62	0,09	0,00	0,00	0,17
CY	25.794.605	25.625.212	-0,66	-0,78	-0,17	0,00	0,00	0,13
CZ	31.536.563	31.789.323	0,80	0,63	0,00	0,00	0,00	0,18
DE	53.434.468	53.795.169	0,68	0,33	0,08	-0,05	0,29	0,00
DK	43.727.613	44.120.359	0,90	0,14	0,29	0,00	0,29	0,17
EE	34.571.589	34.571.589	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ES	58.129.031	57.555.666	-0,99	0,44	0,24	0,00	0,27	-1,98
FI	41.368.771	41.947.546	1,40	0,93	0,30	0,00	0,00	0,09
FR	78.090.960	78.427.422	0,43	0,21	0,00	0,00	0,21	0,00
GR	43.896.744	43.952.320	0,13	-0,41	1,70	0,00	0,00	0,17
HR	32.564.895	33.189.333	1,92	1,86	-0,12	0,00	0,00	0,18
HU	62.532.159	62.143.234	-0,62	0,92	-1,53	0,00	0,46	0,09
IE	22.501.512	22.124.122	-1,68	-0,19	0,33	0,00	0,33	-2,15
IT	56.573.404	57.600.864	1,82	-0,03	2,62	0,00	0,00	0,00
LT	28.234.532	28.608.922	1,33	0,87	0,31	0,00	0,00	0,15
LU	50.838.649	51.600.501	1,17	0,07	0,19	0,00	0,69	0,12
LV	26.006.510	25.684.087	-1,24	-0,97	0,00	0,00	-0,43	0,17
MT	57.446.452	56.035.788	-2,46	0,07	0,00	0,00	0,00	-2,53
NL	41.515.570	41.856.178	0,82	0,17	0,12	0,06	0,31	0,17
PL	32.877.089	33.057.428	0,55	-0,02	0,40	0,00	0,00	0,17
PT	50.002.537	50.451.415	0,90	0,42	0,25	0,00	0,00	0,18
RO	27.413.142	27.778.861	1,33	0,41	0,38	0,00	0,33	0,17
SE	36.866.963	37.167.161	0,81	0,33	-0,21	0,00	0,32	0,17
SI	27.954.026	28.219.057	0,95	0,26	0,34	0,00	0,34	0,00
SK	39.129.974	39.525.601	1,01	0,53	0,31	0,00	0,00	0,17
UK	41.582.866	41.827.584	0,59	-0,15	0,29	0,00	0,29	0,16
EU-28 ø	41.738.412	41.881.803	0,38	0,23	0,22	-0,0013	0,13	-0,13

Auch bei Einführung des Konzepts einer modifizierten EÜR bleibt die breite Streuung der Effektivbelastungen erhalten. Die niedrigste Belastung wird erneut für Bulgarien ermittelt (17.151.820 Euro), die höchste für Frankreich (78.427.422). Anders als bei Zugrundelegung des RLE wird im Durchschnitt eine leichte Erhöhung der Steuerbelastung um 0,38% erzielt. Absolut betrachtet fällt die gemittelte Abweichung damit etwas größer als im vorherigen Szenario (-0,23%) aus. In Einklang mit der durchschnittlichen Belastungserhöhung verzeichnen 20 Länder einen Anstieg der Effektivbelastung, in 7 Ländern hingegen sinkt diese. Insgesamt sind aber auch hier die Belastungsänderungen, die zwischen -2,46% (Malta) und +1,92% (Kroatien) liegen, als moderat zu bezeichnen. In lediglich zehn Ländern sind Belastungsabweichungen von einem Prozent und mehr vorzufinden. Infolgedessen ergeben sich ebenso

keine wesentlichen Änderungen im Belastungsranking: Polen, die Niederlande, das Vereinigte Königreich, Griechenland, Belgien, Malta und Spanien verbessern sich um einen Rang bzw. zwei Ränge, Kroatien, Deutschland, Dänemark, Italien sowie Finnland verlieren eine bzw. zwei Positionen.

Die isolierte Quantifizierung der durch die geänderten Abschreibungsverläufe herbeigeführten Belastungsänderungen zeigt zunächst (Spalte 5), dass durchschnittlich eine Belastungssteigerung in fast gleicher Höhe wie beim RLE zu verzeichnen ist (0,23% bzw. 0,24%). Zudem haben die Abschreibungsregelungen auch in diesem Szenario den größten Einfluss auf die Belastungsänderungen. Die Streuung der Werte, die zwischen -0,97% (Lettland) und 1,86% (Kroatien) rangieren, erweist sich jedoch als etwas geringer. Pro Land betrachtet gehen die Effekte aber in die gleiche Richtung, auch bei dem alternativen Abschreibungsverlauf sind mehr Belastungszunahmen als -abnahmen zu verzeichnen. Insofern ist im Grundsatz auf die obige Diskussion der Ergebnisse zu verweisen. Im Vergleich zum RLE ist die Gebäudeabschreibung – wie oben beschrieben – vorteilhafter ausgestaltet. Die lineare Abschreibung des Sachanlagevermögens (BGA/Maschinen) ist im Ländervergleich sehr weit verbreitet, allerdings gewähren zahlreiche Länder neben dieser linearen Abschreibung auch diverse günstigere, beschleunigte Abschreibungsverfahren. Auf diese Weise erklärt sich die durchschnittliche Erhöhung der Steuerbelastung im Vergleich zu den nationalen Rechtsständen. Schwierig ist es, eine allgemeine Aussage über die Vorteilhaftigkeit der Pool-Abschreibung gemäß RLE im Vergleich zu der linearen Aufwandsverrechnung i.S.d. Konzepts einer modifizierten EÜR zu treffen: Wie bereits beschrieben, hängt die Vorteilhaftigkeit der Pool-Abschreibung im Grundsatz von der Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter ab.

In Hinblick auf die Bewertung des Vorratsvermögens (Spalte 6) ist erwartungsgemäß ein leichter Belastungsanstieg von durchschnittlich 0,22% zu beobachten. Absolut betrachtet erweist sich diese Veränderung als größer im Vergleich zum vorherigen Szenario. Neben den obig beschriebenen Effekten, die auf der Änderung des Verbrauchsfolgeverfahrens hin zur Durchschnittsmethode basieren, resultiert in 15 Ländern eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage aufgrund der Umstellung auf den Vollkostenansatz. Folglich ergibt sich auch hier eine höhere Effektivsteuerbelastung.

Auch bei den Pensionsverpflichtungen (Spalte 7) ist insgesamt ein geringfügiger Belastungsanstieg zu verzeichnen, allerdings von annähernd 0% im Durchschnitt der EU-28. Die Abweichungen beschränken sich erneut auf die Länder, in denen Änderungen bei der Rückstellungsbewertung von Relevanz sind. In Österreich und Deutschland, die beide eine Diskontie-

rungrate von 6% vorschreiben, bedingt der Zinssatz von 5% eine Entlastung von jeweils 0,05%. Die Niederlande hingegen sehen derzeit einen Diskontierungszinssatz von 4% vor, sodass hieraus ein leichter Belastungsanstieg (0,06%) resultiert. Keine Änderung ergibt sich für Luxemburg, da hier der nach nationalem Recht vorgegebene Zinssatz ebenfalls bei 5% liegt.

Ebenso ist in Hinblick auf die Garantierückstellungen eine leichte Belastungszunahme (0,13%) festzustellen. In etwa der Hälfte der EU-Mitgliedstaaten ist ein Ansatz solcher kurzfristiger Rückstellungen zulässig, durch das Ansatzverbot gemäß Reformkonzept fällt hingegen die dabei mögliche Aufwandsverrechnung weg. Insofern steigt in diesen Ländern die Steuerbelastung an.⁹⁰

In Bezug auf die Dividendenfreistellung und Verlustverrechnungsvorschriften kann vollständig auf die obige Diskussion der Ergebnisse verwiesen werden, da hier keine konzeptionellen Änderungen vorgenommen wurden.

6. Zusammenfassung der Ergebnisse

- Die Unterschiede zwischen den nationalen Gewinnermittlungsvorschriften der EU-28-Staaten und der Gewinnermittlung nach RLE sind im Allgemeinen als eher gering zu erachten. Als Vorteil einer Angleichung der nationalen Vorschriften ist insbesondere eine Senkung der steuerlichen Compliance-Kosten zu sehen. Die politökonomische Umsetzbarkeit einer GKB dürfte dabei höher ausfallen, je geringer die konzeptionelle Distanz zwischen den Vorschriften des Reformkonzepts und den in der Länderpraxis vorzufindenden Regelungen ausfällt. Zudem dürfte sich in Hinblick auf potentielle Änderungen des Steueraufkommens eine möglichst geringe und positive Abweichung bei den steuerlichen Effektivbelastungen im Vergleich zum Status Quo als vorteilhaft erweisen.
- Die qualitative Analyse der beiden Reformkonzepte verdeutlicht, dass das Konzept einer modifizierten EÜR im Gegensatz zum RLE einen Vollkostenansatz bei der Vorratsbewertung vorsieht. Zudem ist der Ansatz von kurzfristigen Rückstellungen – etwa Garantierückstellungen – nicht zulässig. In Bezug auf die Abschreibungsvorschriften orientiert sich das Konzept einer modifizierten EÜR stärker an der Länderpraxis der EU: Anstelle der wenig verbreiteten Poolabschreibung sollen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens folglich gemäß ihrer wirtschaftlichen Nutzungsdauer linear abgeschrieben werden. Bei

⁹⁰ Eine Ausnahme hierzu bilden Belgien und Lettland. In diesen beiden Ländern wird ein fiktiver Zinsabzug auf das Eigenkapital (notional interest deduction) gewährt. Aufgrund der unzulässigen Aufwandsverrechnung fällt der Jahresüberschuss, und damit die kumulierten Gewinnrücklagen, geringer aus, woraus wiederum ein höherer Abzug auf das Eigenkapital resultiert. Daraus folgt, dass die Steuerbelastung insgesamt sinkt.

der Bewertung von Pensionsrückstellungen soll nicht wie im RLE ein wiederkehrenden Änderungen unterliegender Euribor-Zins, sondern ein fixer Diskontierungssatz von 5% verwendet werden. Auch dieser ist stärker an die länderspezifischen Vorschriften angelehnt.

- Die Belastungsanalyse mit Hilfe des European Tax Analyzers zeigt, dass die Gewinnermittlung sowohl nach RLE als auch bei Zugrundelegung einzelner Regelungspunkte des Konzepts einer modifizierten EÜR nur leichte Belastungsveränderungen hervorruft. Während beim RLE eine leichte Entlastung von im Durchschnitt -0,23% zu verzeichnen ist, führt das Konzept einer modifizierten EÜR zu einem leichten Belastungsanstieg von 0,38%.
- Bei beiden Konzepten bleibt es im Vergleich der EU-28-Länder bei einer weiten Streuung der Belastungszahlen, auch fallen die Veränderungen im Länderranking jeweils sehr gering aus.
- Die isolierte Analyse einzelner Regelungspunkte zeigt auf, dass in Hinblick auf die Abschreibungsvorschriften insgesamt ein sehr ähnlicher Effekt (Belastungszunahme von 0,24 bzw. 0,23%) zu beobachten ist. In beiden Szenarien haben die Abschreibungsregelungen den größten Einfluss auf die Belastungsänderungen. Die Abschreibungsverläufe gemäß dem Konzept einer modifizierten EÜR sind jedoch eher an die Besteuerungspraxis der untersuchten EU-Mitgliedsstaaten angelehnt als die des aktuellen RLE.
- Bei der Vorratsbewertung bewirkt das Konzept einer modifizierten EÜR einen größeren Belastungseffekt aufgrund des im EU-Vergleich weniger verbreiteten Vollkostenansatzes. Beide Konzepte sehen hingegen den Übergang auf die Durchschnittsmethode als Verbrauchsfolgeverfahren vor.
- Das Ansatzverbot von Garantierückstellungen ist mit einer absolut betrachtet geringeren Belastungsabweichung verbunden. Im Grundsatz ist in den Ländern, die nach nationalem Recht eine Rückstellungsbildung zulassen, eine Zunahme der Steuerbelastung festzustellen.
- Deutlich geringere Auswirkungen im Vergleich zum RLE hingegen lassen sich für die Pensionsverpflichtungen beobachten. Dies ist der Tatsache geschuldet, dass der fixe Zinssatz von 5% der Besteuerungspraxis der Länder viel näher kommt als der eigentlich vorgesehene, sehr niedrige Euribor-Zinssatz.
- Bei der Dividendenfreistellung stimmen beide Ansätze konzeptionell überein. Insofern ergeben sich auch bei der quantitativen Auswertung keine Unterschiede. Im Durchschnitt

wird jeweils eine leichte Steuerentlastung im Vergleich zu den nationalen Rechtsständen bewirkt.

- Insgesamt lassen die im Durchschnitt positive Abweichung der Effektivsteuerbelastungen im Falle des Konzepts einer modifizierten EÜR, ihre Stärken in konzeptioneller Hinsicht und die größere Anlehnung an die Besteuerungspraxis der EU-Mitgliedstaaten geringere steuerliche Compliance-Kosten sowie eine bessere Umsetzbarkeit dieses Konzepts im Vergleich zum RLE vermuten.

VI Vorteile einer GKB

1. Positive Folgeeffekte einer GKB

Die Auswirkungen einer Harmonisierung der Gewinnermittlung müssen nicht auf die Gewinnermittlung i.e.S. beschränkt bleiben. Bei einer GKB lassen sich für zahlreiche, seit langem diskutierte Probleme Lösungen finden. Zumindest wird die Bewältigung von vielen derzeit offenen Punkten erleichtert. Aus den folgenden Erläuterungen wird deutlich werden, dass die Einführung einer GKB für die Unternehmensbesteuerung in der EU ein größerer Schritt ist, als es auf den ersten Blick den Anschein hat.

Im RLE ist geregelt, wie bei Beteiligung an Tochterkapitalgesellschaft Dividenden und Veräußerungsgewinne steuerlich zu behandeln sind. Aufgrund des engen fachlichen Zusammenhangs ist es empfehlenswert, die GKB mit der Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR) abzustimmen. Um doppelte Nichtbesteuerungen zu vermeiden, sind auch die Regelungen zur Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital anzusprechen (Abschnitt VI.2.). Einen breiten Raum bei der Diskussion um die Harmonisierung der Gewinnermittlung nimmt die Behandlung von Fremdkapitalaufwendungen ein (Abschnitt VI.3.).

Sowohl die Behandlung der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte (Entstrickung) als auch der Umfang der Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens (grenzüberschreitende Verlustverrechnung) werden im Zusammenhang mit den Grundfreiheiten des Europäischen Binnenmarkts kontrovers diskutiert. Eine Harmonisierung der Gewinnermittlung erleichtert es wesentlich, die dabei auftretenden Probleme zu lösen. Dies gilt insbesondere dann, wenn sich die Mitgliedstaaten auch auf die Ausgestaltung des Verlustabzugs einigen (Abschnitt VI.4.). Die für Unternehmen mit einer ausländischen Betriebsstätte bei Einführung einer GKB erzielbaren Vorteile lassen sich analog für Unternehmen nutzbar machen, die in einem anderen Mitgliedstaat Tochterkapitalgesellschaften unterhalten (Abschnitt VI.5.).

Da sich der RLE auf die Besteuerung von in der EU tätige Unternehmen konzentriert, stehen bei den folgenden Analysen EU-Sachverhalte im Mittelpunkt.

2. Abstimmung mit Mutter-Tochter-Richtlinie

2.1 Beteiligungserträge (Dividenden, Veräußerungsgewinne)

Bei einer GKB ist keine Konsolidierung von Tochterkapitalgesellschaften vorgesehen. Vielmehr werden Tochterkapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter unabhängig voneinander besteuert. Die im RLE vorgesehene Behandlung von Beteiligungserträgen und eigenen Aufwendungen des Gesellschafters im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer (anderen) Kapitalgesellschaft⁹¹ steht im Einklang mit den Regelungen in Art. 4 Abs. 1 Buchst. a MTR (Mitgliedstaatenwahlrecht zur Vermeidung der Doppelbelastung von Gewinnen einer Kapitalgesellschaft bei Ausschüttung an eine andere Kapitalgesellschaft durch Freistellung der Dividenden) und Art. 4 Abs. 3 MTR (Mitgliedstaatenwahlrecht, ein pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot einzuführen). Sie können damit bei Einführung einer GKB grundsätzlich übernommen werden.

Der RLE geht insoweit über die Mutter-Tochter-Richtlinie hinaus, als für die Dividendenfreistellung keine Mindestbeteiligung vorausgesetzt wird (so Art. 3 Abs. 1 Buchst. a i.V.m. Art. 2 MTR), als die Dividendenfreistellung auch für Beteiligungen an Nicht-EU-Kapitalgesellschaften vorgesehen ist (entgegen Art. 1, Art. 2 MTR) und als auch Veräußerungsgewinne einbezogen werden. Art. 11 Buchst. c, d und Art. 14 Abs. 1 Buchst. g RLE können als Vorbild für eine GKB dienen. Wird eine GKB entsprechend diesen Überlegungen umgesetzt, ist die Mutter-Tochter-Richtlinie im Kern nicht mehr notwendig. Die im RLE vorgesehene Behandlung von Beteiligungserträgen ist für die Steuerpflichtigen günstiger, sodass die Mutter-Tochter-Richtlinie für die Steuerpflichtigen zu keiner darüber hinausgehenden Erleichterung führt.⁹²

⁹¹ Dividenden und Gewinne, die beim Verkauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft erzielt werden, sind steuerfrei (Art. 11 Buchst. c, d RLE). Die Aufwendungen, die beim Gesellschafter im Zusammenhang mit einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft anfallen, sind grundsätzlich uneingeschränkt abziehbar. Allerdings werden 5% der Dividenden und Veräußerungsgewinne in nichtabziehbare Betriebsausgaben umqualifiziert. Dieses pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot kommt nicht zur Anwendung, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die bei ihm anfallenden Betriebsausgaben niedriger sind als 5% der Beteiligungserträge (Art. 14 Abs. 1 Buchst. g RLE).

⁹² Die in Art. 1a MTR-E vorgesehene Missbrauchsregelung kann gleichfalls in die GKB integriert und dabei verallgemeinert werden.

2.2 Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital (Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung)

Aufgrund der GuV-orientierten Gewinnermittlung (Art. 10 i.V.m. Art. 4 Nr. 9, 10 RLE) enthält der RLE keine expliziten Kriterien für die Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital. Die Abgrenzung zwischen diesen beiden Finanzierungsformen erfolgt indirekt dadurch, dass geregelt wird, welche Finanzierungszahlungen gewinnmindernd verrechnet werden können (Art. 12 Abs. 1 RLE: entspricht einer Einordnung als Fremdkapital) und welche Ausgaben nicht abziehbar sind (Art. 14 Abs. 1 Buchst. a, c RLE: entspricht einer Einordnung als Eigenkapital). Diese Abgrenzung wird in dem RLE aber nicht mit ausreichender Klarheit getroffen. Diese Unbestimmtheit ist insbesondere bei hybriden Finanzierungsinstrumenten von Bedeutung. Bei vielen Finanzierungsinstrumenten kann nicht angegeben werden, ob die Vergütungen auf Ebene der leistenden Kapitalgesellschaft abziehbar und ob diese auf Ebene der empfangenden Kapitalgesellschaft steuerfrei oder steuerpflichtig sind. Werden bei einer GKB eindeutige Regelungen zur Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital getroffen, hätte dies innerhalb der EU den Vorteil, dass bei hybriden Finanzierungsinstrumenten sowohl eine Doppelbelastung als auch eine doppelte Nichtbesteuerung konzeptionell ausgeschlossen wäre.⁹³ Insoweit würde sich die angestrebte Einführung eines Korrespondenzprinzips in Art. 4 Abs. 1 Buchst. a MTR-E erübrigen, da mit einer GKB das gleiche Ziel in umfassender Weise erreicht wird. Die GKB würde nicht nur Zahlungen von Kapitalgesellschaften erfassen, die in den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie fallen, sondern alle Zahlungen auf hybride Finanzierungsinstrumente.

Bei Zahlungen von Nicht-EU-Kapitalgesellschaften ist allerdings für eine GKB ein Korrespondenzprinzip erforderlich. Um eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden, könnte bei einer GKB vorgesehen werden, dass Zahlungen auf hybride Finanzierungsinstrumente bei der empfangenden EU-Kapitalgesellschaft nur dann steuerfrei bleiben, wenn sie beim leistenden Drittlandsunternehmen nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden können.⁹⁴

3. Abzug von Fremdkapitalaufwendungen

Die Behandlung von Zinsen, die an verbundene Unternehmen gezahlt werden, ist nach Art. 81 Abs. 1 RLE auf die GKKB abgestimmt. Danach werden Zinszahlungen an verbundene Unternehmen, die in der EU ansässig sind, im Rahmen der Konsolidierung herausgerechnet. Bei einer GKB werden konzerninterne Darlehensbeziehungen jedoch nicht konsolidiert. Überträgt

⁹³ So auch Röder (2012), S. 141.

⁹⁴ Vgl. dazu Bärsch/Spengel (2013), S. 520 ff.

man die Vorgaben des Art. 81 Abs. 1 RLE auf die GKB, kommen allerdings die darin enthaltenen Einschränkungen innerhalb der EU grundsätzlich nicht zur Anwendung: (1) Der Durchschnitt der Körperschaftsteuersätze der Mitgliedstaaten liegt bei 21,65%.⁹⁵ Die 40%-Grenze wird nur dann erreicht, wenn der nationale Körperschaftsteuersatz kleiner als 8,66% (= 40% von 21,65%) ist. Diese Voraussetzung ist zurzeit in keinem EU-Staat erfüllt. (2) Eine Besteuerung von Zinsen mit einem Steuersatz, der wesentlich unter dem allgemein in diesem Mitgliedstaat geltenden (Körperschaft-)Steuersatz liegt, dürfte nicht mit den europarechtlichen Beihilfebestimmungen (Art. 107 AEUV) vereinbar sein.

Unabhängig von konzerninternen Darlehensbeziehungen sind die allgemein beim Abzug von Fremdkapitalaufwendungen geltenden Einschränkungen zu beachten. Für den allgemeinen Abzug von Fremdkapitalaufwendungen sieht der RLE keine speziellen Abzugsverbote vor.⁹⁶ In Art. 14a KV-DNK und Art. 14a KV-IRL wird jedoch eine allgemeine Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalaufwendungen vorgeschlagen. Während der KV-DNK einen vermögensbezogenen Ansatz zur Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalaufwendungen empfiehlt (Art. 14 KV-DNK), will der KV-LTU die Begrenzung des Abzugs von Fremdkapitalaufwendungen durch eine einkommensbezogene Größe vornehmen (Art. 14a_{Alt.} KV-LTU).

4. Vorteile einer GKB bei Betriebsstätten in einem anderen Mitgliedstaat

4.1 Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte (Entstrickung im betrieblichen Bereich)

4.1.1 Ausgangsproblem: sofortige Besteuerung im Zeitpunkt der Überführung

In vielen Mitgliedstaaten führt die Überführung eines Wirtschaftsguts vom inländischen Stammhaus in das Betriebsvermögen einer ausländischen Betriebsstätte im Zeitpunkt der Überführung zu einer Aufdeckung der stillen Reserven. Aufgrund der rechtlichen Einheit zwischen Betriebsstätte und Stammhaus ist dieser Gewinn aber im Zeitpunkt der Überführung noch nicht realisiert. Nach dem Realisationsprinzip ist dieser Gewinn erst zu dem Zeitpunkt zu erfassen, zu dem sich die stillen Reserven im Ausland durch Verkauf oder auf andere Weise (z.B. Verbrauch, Entnahme) auflösen. Da die Überführung eines Wirtschaftsguts vom inländischen Stammhaus in eine inländische Betriebsstätte keine Entstrickung auslöst, führt die (sofortige) Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Überführung in eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte gleichzeitig zu einer Beeinträchtigung der

⁹⁵ Der Durchschnitt wird in Anlehnung an Art. 73 Abs. 1 S. 2 RLE als arithmetisches Mittel berechnet.

⁹⁶ Zur Diskussion siehe Pistone (2013), S. 272 ff; Spengel (2013), S. 303 ff.

Grundfreiheiten (hier Niederlassungsfreiheit). Aus dem Rechtfertigungsgrund „Aufteilung der Besteuerungsrechte“ kann nicht abgeleitet werden, dass die stillen Reserven bereits im Zeitpunkt der Überführung zu besteuern sind. Vielmehr muss dem Steuerpflichtigen unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten zumindest ein Wahlrecht gewährt werden, die Besteuerung auf den Zeitpunkt zu verlagern, zu dem sich die stillen Reserven nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen (insbesondere nach dem Realisationsprinzip) auflösen.

4.1.2 Lösung: Ausgleichspostentechnik

Die Einführung einer GKB als solche führt bei der Behandlung von grenzüberschreitenden Überführungen zu keiner Lösung. Vielmehr bleibt das Grundproblem der sofortigen Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Überführung bestehen. Es ist deshalb erforderlich, in die GKB die Ausgleichspostentechnik zu integrieren.

(1) *Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens.* Im Zeitpunkt der Überführung eines Wirtschaftsguts des Umlaufvermögens vom inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte ist die Differenz zwischen dem Fremdvergleichspreis und dem steuerlichen Wert des überführten Wirtschaftsguts zu erfassen. Das Besteuerungsrecht hinsichtlich der bis zur Überführung des Wirtschaftsguts entstandenen Wertsteigerungen steht dem Inland (Stammhausstaat) zu. Da diese Wertsteigerungen im Zeitpunkt der Überführung noch nicht realisiert sind, sind sie bis zu dem Zeitpunkt zu neutralisieren, zu dem sie nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen als realisiert gelten. Technisches Instrument für die vorübergehende Neutralisation der Wertsteigerungen auf Ebene des überführenden Stammhauses stellt ein passiver Ausgleichsposten dar. Die aufnehmende Betriebsstätte führt den Buchwert des Wirtschaftsguts fort. Die Differenz zu dem höheren Fremdvergleichspreis ist in einen aktiven Ausgleichsposten einzustellen (aufgeschobene Gewinnrealisierung).⁹⁷

Kommt es nach der Überführung bei dem überführten Wirtschaftsgut zu einer Wertminderung, sind bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens außerplanmäßige Abschreibungen auf den Nettoveräußerungswert möglich (Grundsatz der verlustfreien Bewertung, Art. 29 Abs. 4 RLE). Die übernehmende Betriebsstätte verrechnet zum einen den Ausgleichsposten und zum anderen die Differenz zwischen dem Buchwert und dem verminderten Wert als Aufwand. Auf Ebene des überführenden Stammhauses ist der im Zeitpunkt der Überführung gebildete Ausgleichsposten ertragswirksam aufzulösen. Der Fremdvergleichsgrundsatz führt in Kombination mit der Ausgleichspostentechnik dazu, dass die zunächst eingetretenen Wertsteigerungen

⁹⁷ Zur Ausgleichspostentechnik bei einer GuV-orientierten Gewinnermittlung siehe ausführlich Scheffler/Köster (2014b), Abschnitt 5.2.2.

dem überführenden Stammhaus zugeordnet werden und dass die danach entstandenen Wertminderungen bei der aufnehmenden Betriebsstätte verrechnet werden.

(2) Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Die für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens aufgezeigte Behandlung von grenzüberschreitenden Überführungen kann auf nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens übertragen werden. Dies gilt unabhängig davon, ob nach der Überführung bei dem Wirtschaftsgut (weitere) Wertsteigerungen oder Wertminderungen eintreten.

(3) Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bei Einzelabschreibung. Die Überführung von Sachanlagen (abnutzbare materielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens) mit einer Nutzungsdauer von mindestens 15 Jahren vom inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte wird in vergleichbarer Weise erfasst wie die Überführung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens.

Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind nach dem RLE keine außerplanmäßigen Abschreibungen zulässig (Umkehrschluss aus Art. 41 RLE). Werden die Wertminderungen durch Verkauf realisiert, verrechnet die übernehmende Betriebsstätte Aufwendungen in Höhe der Summe aus dem noch nicht aufgelösten Ausgleichsposten und dem Restbuchwert des Wirtschaftsguts als Aufwand. Beim überführenden Stammhaus ist der zu diesem Zeitpunkt noch vorhandene Ausgleichsposten ertragswirksam zu erfassen. Da sich die Verrechnung der Ausgleichsposten beim Stammhaus (gewinnerhöhend) und bei der Betriebsstätte (gewinnmindernd) ausgleichen, entsteht aus der Sicht des Einheitsunternehmens ein Verlust in Höhe der Differenz zwischen dem erzielten Veräußerungserlös und dem Restbuchwert des Wirtschaftsguts. Ist die Nutzungsmöglichkeit des Wirtschaftsguts so eingeschränkt, dass kein Veräußerungserlös erzielt werden kann (z.B. aufgrund einer Zerstörung des Wirtschaftsguts), ergibt sich aus dem Zusammenwirken der Ausbuchung des Restbuchwerts sowie der Auflösung der beiden Ausgleichsposten eine Minderung des Gewinns in Höhe des im Zeitpunkt des Ausscheidens verbleibenden steuerlichen Werts des Wirtschaftsguts.

(4) Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bei der Poolabschreibung. Die Integration der Ausgleichspostentechnik in die Poolabschreibung bereitet keine praktischen Schwierigkeiten: (a) Beim überführenden Stammhaus ist der Sammelposten um den Marktwert des überführten Wirtschaftsguts zu vermindern. (b) Bei der aufnehmenden Betriebsstätte erhöht sich der Sammelposten um den Wert des überführten Wirtschaftsguts. (c) Die weiteren Abschreibungen des Stammhauses vermindern sich entsprechend dem geometrisch-

degressiven Verlauf um den gleichen Betrag wie sich die planmäßigen Abschreibungen bei der Betriebsstätte erhöhen.

Bei Wirtschaftsgütern, die der Poolabschreibung unterliegen, können keine außerplanmäßigen Abschreibungen verrechnet werden. Durch den Abzug des beim Verkauf eines Wirtschaftsguts erzielten Veräußerungserlöses vom Wert des Sammelpostens kommt es zu einer indirekten Übertragung des Veräußerungsgewinns auf andere Wirtschaftsgüter, soweit eine Ersatzbeschaffung erfolgt. Ein sofort zu versteuernder Veräußerungsgewinn entsteht nur dann, wenn der Veräußerungserlös den zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Gesamtwert des Sammelpostens übersteigt.

4.1.3 Vorteile der Ausgleichspostentechnik

Wird die Ausgleichspostentechnik in eine GKB integriert, ergeben sich drei Vorteile: (1) Im Zeitpunkt der Überführung kommt es nicht zu einer Besteuerung der in dem überführten Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven (im Zeitpunkt der Überführung: kein negativer Zeiteffekt). (2) Wird der Wert, mit dem das überführte Wirtschaftsgut zu bewerten ist, in einer GKB harmonisiert (z.B. Marktpreis), treten weder Doppelbesteuerungen noch Minderbesteuerungen auf (weder negativer noch positiver Bemessungsgrundlageneffekt). (3) Über die Vereinheitlichung der Regelungen für die planmäßigen Abschreibungen erfolgt die Auflösung des Ausgleichspostens für das Stammhaus und die Betriebsstätte in übereinstimmender Weise. Den Mehrabschreibungen bei der aufnehmenden Betriebsstätte steht in jeder Periode in gleicher Höhe die ertragswirksame Auflösung des Ausgleichspostens auf Ebene des überführenden Stammhauses gegenüber. Der Auflösungszeitraum (15 Jahre bzw. Restnutzungsdauer) und die Verteilung innerhalb des Auflösungszeitraums (lineare Abschreibungen) sind bei einer GKB innerhalb der EU harmonisiert (in den Folgeperioden: weder positiver noch negativer Zeiteffekt).

4.1.4 Übertragung auf Sachverhalte mit vergleichbarer Problematik

Die für die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte vorgeschlagene Ausgleichspostentechnik lässt sich auf vergleichbare Fragestellungen übertragen, wie beispielsweise Funktionsverlagerungen, Umwandlungen mit grenzüberschreitendem Bezug (Abrundung der Fusionsrichtlinie), Sitzverlegungen, Übertragung eines Veräußerungsgewinns auf ein im Ausland belegenes Wirtschaftsgut oder Betriebsverlagerungen.

4.2 Verluste einer ausländischen Betriebsstätte

4.2.1 Ausgangsproblem: keine grenzüberschreitende Verlustverrechnung bei der Freistellungsmethode

Bei einer GKKB führt die Konsolidierung dazu, dass durch die Zusammenfassung aller innerhalb der EU belegenen Betriebsstätten und in der EU ansässigen Tochterkapitalgesellschaften systemimmanent die Erträge und Aufwendungen grenzüberschreitend saldiert werden (grenzüberschreitende Verlustverrechnung). Bei einer GKB ist jedoch keine grenzüberschreitende Verlustverrechnung vorgesehen.

Zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung stehen mit der Anrechnungsmethode und der Freistellungsmethode zwei Ansätze zur Verfügung. Während bei der Anrechnungsmethode die Verluste grenzüberschreitend berücksichtigt werden, führt die Freistellung dazu, dass Verluste einer ausländischen Betriebsstätte im Inland die Bemessungsgrundlage grundsätzlich nicht mindern. Bei der Freistellungsmethode können die im Ausland auf Ebene der Betriebsstätte entstandenen Verluste nur mit Gewinnen verrechnet werden, die der Steuerpflichtige im gleichen Quellenstaat erzielt.

4.2.2 Lösung: Nachversteuerungsmethode

Um innerhalb der EU einen grenzüberschreitenden Verlustausgleich auch bei der Freistellungsmethode erreichen zu können, der auch mit dem Europarecht vereinbar ist, könnte eine GKB um die Nachversteuerungsmethode erweitert werden.⁹⁸

Das charakteristische Merkmal der Nachversteuerungsmethode besteht darin, dass entsprechend dem Konzept der Freistellungsmethode eine Verlustverrechnung vorrangig im Betriebsstättenstaat erfolgt. Bei der Nachversteuerungsmethode können deshalb Verluste, die bei einer ausländischen Betriebsstätte entstehen, nur insoweit im Inland verrechnet werden, als im Quellenstaat keine Verlustverrechnung möglich ist. Kann im Betriebsstättenstaat eine Saldierung mit Gewinnen vorgenommen werden, bleiben die Auslandsverluste in dem Staat, in dem das Stammhaus ansässig ist, unberücksichtigt. Der Ansässigkeitsstaat ist nur dann und nur insoweit zur Verlustverrechnung verpflichtet, als im Ausland eine Verlustverrechnung ausscheidet. Auf diese Weise wird verhindert, dass sich der Verlust weder im Ausland noch im Inland (so nach der Konzeption der Freistellungsmethode) oder möglicherweise zweimal auswirkt (sofern abschließende Verrechnung der Auslandsverluste im Ansässigkeitsstaat). Nachteil dieses Kompromisses ist die Abhängigkeit des Steueraufkommens im Ansässigkeits-

⁹⁸ So z.B. Röder (2012), S. 145.

staat von der Ausgestaltung des Verlustabzugs im Quellenstaat. Dies verdeutlicht, dass es sich auch im Hinblick auf die grenzüberschreitende Verlustverrechnung empfiehlt, bei einer GKB die Vorschriften zum Verlustabzug in den Mitgliedstaaten anzugleichen.

Bei einer GKB wird die Anwendung einer Nachversteuerungsmethode deutlich erleichtert. Der wesentliche Vorteil der Kombination einer GKB mit der Nachversteuerungsmethode besteht darin, dass aufgrund der EU-einheitlichen Gewinnermittlungsregeln im Ansässigkeitsstaat keine erneute Berechnung der Einkünfte erforderlich ist, die auf die ausländische Betriebsstätte entfallen. Es kann auch nicht die Situation eintreten, dass nach ausländischem Recht die Betriebsstätte Verluste ausweist, während nach inländischem Recht ein Gewinn vorliegt oder umgekehrt. Die Höhe des Verlusts, der der ausländischen Betriebsstätte zugeordnet wird, wird vielmehr in beiden Staaten in gleicher Höhe ausgewiesen.

Durch die Nachversteuerungsmethode entfällt die Diskussion, was unter finalen Verlusten zu verstehen ist. Die Verluste werden im Verlustjahr dem inländischen Stammhaus zugerechnet. Wenn auf Ebene der ausländischen Betriebsstätte in Zukunft keine Gewinne entstehen, unterbleibt eine Nachversteuerung. Damit wird eine doppelte Nichtberücksichtigung ausgeschlossen.

Wird eine Betriebsstätte veräußert, führt die damit verbundene Auflösung von stillen Reserven auf Ebene des Stammhauses zu einer Nachversteuerung.⁹⁹ Verbleibt nach Auflösung der stillen Reserven im Betriebsstättenstaat noch ein Verlustvortrag und kann dieser in späteren Jahren vom Stammhaus genutzt werden (z.B. durch erneute Begründung einer Betriebsstätte in dem betreffenden Staat), ist in diesen Jahren im Stammhausstaat eine Nachversteuerung vorzunehmen. Errichtet der Steuerpflichtige in Zukunft keine Betriebsstätte mehr, handelt es sich bei dem noch nicht verrechneten Verlustvortrag um finale Verluste. Da diese bei der Nachversteuerungsmethode bereits im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses berücksichtigt wurden, ergeben sich keine weiteren steuerlichen Folgen. Die Nachversteuerungsmethode weist also auch bei der Veräußerung einer ausländischen Betriebsstätte einen erheblichen Vereinfachungseffekt aus.

⁹⁹ Dies gilt auch in dem Fall, in dem das Vermögen einer Betriebsstätte auf eine ausländische Tochterkapitalgesellschaft der inländischen Spitzeneinheit übertragen wird und dabei die stillen Reserven aufgelöst werden. Erfolgt die Übertragung unter Fortführung der steuerlichen Werte, könnte die Nachversteuerung in dem Umfang vorgenommen werden, in dem auf Ebene der aufnehmenden Tochterkapitalgesellschaft Gewinne entstehen.

4.2.3 Zusammenhang mit der Harmonisierung des Verlustabzugs

Die Auswirkungen der Nachversteuerungsmethode hängen von der Ausgestaltung des Verlustabzugs im Betriebsstättenstaat ab.¹⁰⁰ Art. 43 RLE enthält für den Verlustabzug einen zeitlich und betragsmäßig uneingeschränkten Verlustvortrag, aber keinen Verlustrücktrag. Bei einer Übernahme dieser Regelung in eine GKB gelten für den Verlustabzug im Betriebsstättenstaat und in dem Staat, in dem das Stammhaus ansässig ist, die gleichen Grundsätze. Damit entfällt die Diskussion, ob der Stammhausstaat die im Betriebsstättenstaat ungünstigeren Verlustabzugsmöglichkeiten neutralisieren muss. Die Unterscheidung zwischen Ausschluss der Verlustverrechnung im Betriebsstättenstaat aus rechtlichen Gründen (kein Verlustabzug oder Wegfall des Verlustabzugs durch Auslaufen einer zeitlichen Begrenzung) oder aus wirtschaftlichen Gründen (finale Verluste) ist bei einer GKB, bei der ein zeitlich und betragsmäßig unbeschränkter Verlustabzug vorgesehen ist, nicht mehr erforderlich.

Würde bei Einführung einer GKB - wie im KV-DNK vorgeschlagen und im KV-IRL sowie im KV-LTU in modifizierter Form übernommen - der Verlustvortrag zeitlich und / oder betragsmäßig eingeschränkt, würden sich aus dem Zusammenwirken von Verlustvortrag im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht im Betriebsstättenstaat und der Nachversteuerung in dem Staat, in dem das Stammhaus der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, erhebliche Abstimmungsprobleme ergeben.¹⁰¹

Wird im Betriebsstättenstaat ein Verlustrücktrag gewährt, ist eine sofortige Verlustverrechnung erreicht. Damit ist in dem Staat, in dem das Stammhaus ansässig ist, keine (nochmalige) Verlustverrechnung notwendig. Im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung weist ein Verlustrücktrag den Vorteil auf, dass auch bei der Nachversteuerungsmethode die Entlastung aus der Verlustverrechnung ausschließlich vom Betriebsstättenstaat gewährt wird. Die aus betriebswirtschaftlicher Sicht empfehlenswerte Integration eines Verlustrücktrags in den Verlustabzug nach Art. 43 RLE hätte also den zusätzlichen Vorteil, dass dadurch die Einführung der Nachversteuerungsmethode deutlich erleichtert werden würde. Der Staat, in dem das Stammhaus ansässig ist, wäre im Vergleich zu einer Beschränkung des Verlustabzugs auf den Verlustvortrag in wesentlich geringerem Umfang verpflichtet, die bei einer ausländischen Betriebsstätte entstehenden Verluste auszugleichen.

¹⁰⁰ Siehe hierzu ausführlich z.B. Scheffler (2009), S. 47-50.

¹⁰¹ Siehe hierzu Scheffler/Köstler (2014b), Abschnitt 5.3.2.

5. Vorteile einer GKB bei Betriebsstätten als Ansatzpunkt für eine Harmonisierung der Gruppenbesteuerung

5.1 Voraussetzungen für eine Gruppenbesteuerung

Nach dem RLE werden bei der Berechnung der gemeinsamen Bemessungsgrundlage sowohl Betriebsstätten als auch Tochterkapitalgesellschaften einbezogen. Dies führt zu der Überlegung, die bei Betriebsstätten durch die Ergänzung einer GKB um eine aufgeschobene Gewinnrealisierung bei der grenzüberschreitenden Überführung eines Wirtschaftsguts sowie um eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung erzielbaren Vorteile auch dann zu nutzen, wenn es sich bei der ausländischen Grundeinheit um eine Tochterkapitalgesellschaft handelt. Folgt man dieser Überlegung, ist zu konkretisieren, unter welchen Voraussetzungen eine Erweiterung der GKB auch für Tochterkapitalgesellschaften gewährt wird. In diesem Zusammenhang bilden die im RLE vorgesehenen Konsolidierungsvoraussetzungen einen „natürlichen“ Ausgangspunkt.

Nach dem RLE werden Tochtergesellschaften in die Konsolidierung einbezogen, wenn das Mutterunternehmen mehr als 50% der Stimmrechte hält und entweder zu mehr als 75% am Gesellschaftskapital beteiligt ist oder über mehr als 75% der Ansprüche auf Gewinnbeteiligung verfügt (Art. 54 Abs. 1 RLE). Enkelgesellschaften werden bei der GKKB gleichfalls in die Gruppenbesteuerung einbezogen. Für die Berechnung der Grenzwerte bei einer mittelbaren Beteiligung gelten folgende Grundsätze: Bei Erreichen der 50%-Grenze für die Stimmrechte gilt die Beteiligung des Mutterunternehmens als 100%ige Beteiligung. Bei den Grenzen für die Kapitalbeteiligung und der Gewinnbeteiligungsansprüche erfolgt eine multiplikative Durchrechnung (Art. 54 Abs. 2 RLE).

Es ist empfehlenswert, die Voraussetzungen für eine Gruppenbesteuerung für in- und ausländische Tochterkapitalgesellschaften in gleicher Weise zu regeln. Abweichende Voraussetzungen und unterschiedliche Rechtsfolgen für rein national tätige und für grenzüberschreitend tätige Konzerne führen nicht nur zu einer Erhöhung der Komplexität der Besteuerung, sondern auch zu Gestaltungen, wodurch Unternehmen das jeweils bessere Besteuerungsregime nutzen können.

In den Mitgliedstaaten sind unterschiedliche Gruppenbesteuerungssysteme kodifiziert: Group Relief, Group Contribution, Pooling (Zurechnungskonzept) sowie Consolidation (Einheitskonzept).¹⁰² Es wird davon ausgegangen, dass bei Einführung einer GKB lediglich die Vo-

¹⁰² Einige Mitgliedstaaten haben für Gruppen keine speziellen Regelungen eingeführt.

raussetzungen für eine Gruppenbesteuerung harmonisiert werden, während die Konzeption weiterhin von den Mitgliedstaaten bestimmt werden kann. Von dieser Annahme wird deshalb ausgegangen, weil keine Anhaltspunkte vorliegen, an welcher Konzeption sich eine Harmonisierung orientiert.

5.2 Zwischenerfolgseliminierung bei konzerninternen Lieferungen

Aufgrund der rechtlichen Selbstständigkeit einer Tochterkapitalgesellschaft gelten Lieferungen innerhalb eines internationalen Konzerns als Gewinnrealisierungstatbestand. Da bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts durch ein inländisches Mutterunternehmen an eine inländische Tochterkapitalgesellschaft die gleiche Rechtsfolge eintritt, steht der Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Lieferung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Mutterunternehmen an eine ausländische Tochterkapitalgesellschaft die Niederlassungsfreiheit nicht entgegen.

Betrachtet man den Konzern als Ganzes, liegt aus betriebswirtschaftlicher Sicht kein Außenumsatz und damit kein Realisationstatbestand vor. Die Gewinnrealisierung bei konzerninternen Lieferungen führt dazu, dass bei Konzernen gegenüber Einheitsunternehmen ein negativer Zeiteffekt entsteht. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist die Ungleichbehandlung von Übertragungen an Tochterkapitalgesellschaften gegenüber Überführungen auf eine Betriebsstätte nicht zu begründen.

Schließt man sich diesen Überlegungen an, ist die für Überführungen von Wirtschaftsgütern innerhalb eines internationalen Einheitsunternehmens vorgeschlagene aufgeschobene Gewinnrealisierung auf konzerninterne Lieferungen zu übertragen. Da bei Konzernen die Ausgleichstechnik sowohl für rein innerstaatliche Lieferungen als auch für grenzüberschreitende Lieferungen anzuwenden ist, wirkt sich die Rechtsform der Grundeinheit nicht aus. Wird für konzerninterne Lieferungen eine Zwischenerfolgseliminierung in die GKB integriert, kann auch bei einer Konzentration der Harmonisierung auf die Gewinnermittlung ein wichtiges Ziel erreicht werden, das mit der GKKB verfolgt wird. Die Erfolgsneutralität von konzerninternen Lieferungen lässt sich über eine Zwischenerfolgseliminierung erreichen, ohne dass das umfassende Konzept einer GKKB umgesetzt werden muss.

5.3 Grenzüberschreitende Verlustverrechnung nach der Nachversteuerungsmethode

Der entscheidende Effekt einer Ausdehnung der Gruppenbesteuerung auf in einem anderen EU-Staat ansässige Tochterkapitalgesellschaft tritt dann auf, wenn diese Verluste erzielt. Diese könnten bei der Freistellungsmethode nach den Grundsätzen der Nachversteuerungsmetho-

de auf Ebene des inländischen Mutterunternehmens verrechnet werden.¹⁰³ Aus Sicht des Ansässigkeitsstaats des Mutterunternehmens fallen die Aufkommenswirkungen der Integration der Nachversteuerungsmethode für eine grenzüberschreitende Verrechnung von Verlusten einer EU-Tochterkapitalgesellschaft umso geringer aus, je weniger Einschränkungen der bei einer GKB vorgesehene Verlustabzug enthält. Erneut zeigt sich, wie bedeutsam es ist, im Zusammenhang mit der Harmonisierung der Gewinnermittlung gleichzeitig EU-einheitliche Regelungen für den Verlustabzug einzuführen. Deshalb ist es wünschenswert, dass im Zusammenhang mit der Einführung einer GKB die Vorschriften zur Verlustverrechnung so harmonisiert werden, dass Umstrukturierungsmaßnahmen (wie Gesellschafterwechsel oder Umwandlung) nicht zu einem Wegfall des Verlustabzugs führen.¹⁰⁴

¹⁰³ Siehe auch Röder (2012), S. 146.

¹⁰⁴ Eine Regelung, die dazu führt, dass nach einem Gesellschafterwechsel der Verlustabzug einer Kapitalgesellschaft eingeschränkt wird, sieht der RLE nicht vor.

VII Zusammenfassung

- (1) Bezüglich des von der EU-Kommission im März 2011 vorgelegten GKKB-RLE ist eine zweistufige Vorgehensweise als Ausgangspunkt einer Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften innerhalb der EU zu favorisieren. Danach sind in einem ersten Schritt ausschließlich die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften (GKB) anzugleichen und erst zu einem späteren Zeitpunkt die Konsolidierung und Ergebnisaufteilung umzusetzen.
- (2) Für die EU-weite Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung im Sinne einer GKB bietet der GKKB-RLE einen großen Vorrat an akzeptablen Normen. Allerdings bestehen noch zahlreiche Regelungslücken und offene Auslegungsfragen, die sich nicht durch den Verweis auf nationales Zivilrecht beheben lassen.
- (3) Stattdessen könnte eine EU-weite Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung im Sinne einer GKB nach Maßgabe einer modifizierten Einnahmenüberschussrechnung erfolgen, welche die Periodisierung im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung stärker als bisher an Zahlungsvorgänge knüpft.
- (4) In einigen Bereichen entspricht der GKKB-RLE bereits den Prinzipien einer modifizierten Einnahmenüberschussrechnung (z.B. Periodisierung langfristiger Passiva). Weiterer Anpassungsbedarf besteht insbesondere hinsichtlich des Barrealisationsprinzips, der Abschaffung bestehender Wahlrechte und Ermessensspielräume sowie der Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe. Diese Änderungen und damit ein stärkerer Übergang von den Prinzipien des RLE hin zu einer stärker zahlungsorientierten Gewinnermittlung würde mehr Klarheit und Vereinheitlichung mit sich bringen.
- (5) Die materiellen Besteuerungskonsequenzen dürften gering ausfallen. Eine quantitative Analyse der effektiven Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften in allen 28 EU-Mitgliedstaaten zeigt, dass die Gewinnermittlung sowohl nach GKKB-RLE als auch bei Zugrundelegung einzelner Regelungen einer modifizierten Einnahmenüberschussrechnung nur leichte Belastungsveränderungen im Vergleich zum vorherrschenden Rechtsstand hervorruft.
- (6) Während beim GKKB-RLE eine leichte Entlastung von im Durchschnitt -0,23% zu verzeichnen ist, führt das Konzept einer modifizierten Einnahmenüberschussrechnung zu einem leichten Belastungsanstieg von 0,38%. Wichtige Einflussgrößen für die Belastungswirkungen sind die Abschreibungsvorschriften, die Vorratsbewertung sowie die Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen.
- (7) In konzeptioneller Hinsicht ist die modifizierte Einnahmenüberschussrechnung dem GKKB-RLE überlegen. Sie lehnt sich zudem stärker an die Besteuerungspraxis der EU-

Mitgliedstaaten an und dürfte somit geringere steuerliche Compliance-Kosten sowie größere Chancen zur Umsetzbarkeit haben.

- (8) Eine modifizierte Einnahmenüberschussrechnung kann auch rechtsformübergreifend als Gemeinsame Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB) umgesetzt werden.
- (9) Eine GKB verspricht weitere, wichtige Vorteile bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte. Im Einzelnen zeigt sich dies bei der Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen, bei Regelungen zur Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital, der Behandlung von Fremdkapitalaufwendungen, der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte, dem Umfang der Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens (grenzüberschreitende Verlustverrechnung) sowie der Weiterentwicklung der Gruppenbesteuerung. Eine Harmonisierung der Gewinnermittlung erleichtert es wesentlich, die dabei auftretenden Probleme zu lösen.

Literaturverzeichnis

- Auerbach, A./Devereux, M./Simpson, H. (2010), *Taxing Corporate Income*, in: Mirrless, J. et al. (Hrsg.), *Dimensions of Tax Design, The Mirrles Review*, 1.Auflage, Oxford 2010, S. 838-913.
- Bareis-Kommission (1995), *Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer*, BMF-Schriftenreihe, Heft 55.
- Bärsch, S.-E./Spengel, C. (2013), *Hybrid Mismatch Arrangements: OECD Recommendations and German Practice*, *Bulletin for International Taxation*, S. 520-528.
- Becker, J./Fuest, C./Spengel, C. (2006), *Konzernsteuerquote und Investitionsverhalten*, *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, S. 730-742.
- Bettendorf, L./Devereux, M./van der Horst, A./Loretz, S./de Mooij, R. (2010), *Corporate tax harmonization in the EU*, *Economic Policy*, S. 537-590.
- Bericht des Rates (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen, 11507/13, vom 25.6.2013.
- von Brocke, K. (2008), *Die gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage*, *Internationale Wirtschaftsbriefe*, S. 1009-1020.
- von Brocke, K./Rottenmoser, G. (2011), *Die GKKB im Lichte der Rechtsetzungskompetenzen der EU*, *Internationale Wirtschaftsbriefe*, S. 620-626.
- Brown, E.C. (1948), *Business-Income Taxation and Investment Incentives*, in: Metzler, L.A. et al. (Hrsg.), *Income, Employment and Public Policy – Essays in honor of Alvin H. Hansen*, New York 1948, S. 300-316.
- Brühler Empfehlungen (1999), *Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, BMF-Schriftenreihe, Heft 66.
- BT-Drucks. 17/5606 vom 28.4.2011.
- BT-Drucks. 17/5748 vom 5.5.2011.
- Devereux, M./Griffith, R. (1998), *The Taxation of Discrete Investment Choices*, IFS Working Paper W98/16.
- Devereux, M./Loretz, S. (2008), *The Impact of EU Formular Apportionment on Corporate Tax Revenues*, *Fiscal Studies*, S. 1-33.

- Endres, D./Oestreicher, A./Scheffler, W./Spengel, C. (2007), *The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States*, Alphen aan den Rijn 2007.
- Europäische Kommission (2011), *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage*, KOM (2011) 121/4, Brüssel 2011.
- Fuest, C./Hemmelgarn, T./Ramb, F. (2007), *How would the Introduction of an EU-wide Formulaic Apportionment Affect the Size and the Distribution of the Corporate Tax Base? An Analysis based on German Multinationals*, *International Tax and Public Finance*, S. 605-629.
- Gutekunst, G. (2005), *Steuerbelastungen und Steuerwirkungen bei nationaler und grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit*, Lohmar.
- Haufler, A./Schjelderup, G. (2000), *Corporate tax systems and cross country profit shifting*, *Oxford Economic Papers*, S. 306-325.
- Hausen, G. (2008), *Modifizierte Einnahmen-Überschussrechnung*, Köln 2008.
- Henrichs, J. (2001), *Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?*, in: Ebling, I. (Hrsg.), *Besteuerung von Einkommen*, S. 301-328.
- Hermann, R.A. (2006), *Die Besteuerung von Personengesellschaften in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union und den Vereinigten Staaten von Amerika – eine Systematisierung der Besteuerungskonzeptionen und quantitative Analyse der Steuerbelastungen von Personengesellschaften*, Lohmar.
- Herzig, N. (2004), *IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung*, Düsseldorf 2004.
- Herzig, N. (2005), *IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung*, *Die Wirtschaftsprüfung*, S. 211-235:
- Herzig, N. (2010), *Einsichten und Folgerungen aus dem CCCTB-Projekt der EU*, in: Tipke, K. et al. (Hrsg.), *Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, Festschrift für Joachim Lang, Köln 2010, S. 1057-1077.
- Herzig, N./Bär, M. (2003), *Die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung im Licht des europäischen Bilanzrechts*, *Der Betrieb*, S. 1-8.
- Herzig, N./Hausen, G. (2004), *Steuerliche Gewinnermittlung durch modifizierte Einnahmenüberschussrechnung – Konzeption nach Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips*, *Der Betrieb*, S. 1-10.

- Herzig, N./Kuhr, J. (2011a), *Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung nach dem GKKB-Richtlinienentwurf*, Der Betrieb, S. 2053-2058.
- Herzig, N./Kuhr, J. (2011b), *Realisations- und Imparitätsprinzip im Richtlinienentwurf zur GKKB*, Steuer und Wirtschaft, S. 305-322.
- Hey, J. (2012), *Steuerpolitischer Handlungsbedarf bei der Konzernbesteuerung*; Finanz-Rundschau, S. 999-1000.
- Homburg, S./Bolik, A. (2005), *Auswirkungen des Kirchhofschen EStGB insbesondere auf die Unternehmensbesteuerung*, Betriebs-Berater, S. 2330-2335.
- Jacobs, O.H. (1971), *Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz*, Stuttgart 1971.
- Jacobs, O.H.(Hrsg.) (2009), *Unternehmensbesteuerung und Rechtsform*, 4. Auflage, München 2009.
- Jacobs, O.H./Spengel, C. (1996a), *European Tax Analyzer*, ZEW Wirtschaftsanalysen Bd. 11, Baden-Baden.
- Jacobs, O.H./Spengel, C. (1996b), *Aspekte einer Reform der Unternehmensbesteuerung in Europa*, in: Siebert, H. (Hrsg.), *Steuerpolitik und Standortqualität. Expertisen zum Standort Deutschland*, Tübingen 1996, S. 99-144.
- Jacobs, O.H./Schreiber, U./Spengel, C./Gutekunst, G./Lammersen L. (2003), *Stellungnahme zum Steuervergünstigungsabbaugesetz und zu weiteren steuerlichen Maßnahmen*, Der Betrieb, S. 519-525.
- Kahle, H. (2002), *Maßgeblichkeitsgrundsatz auf Basis der IAS?*, Die Wirtschaftsprüfung, S. 178-188.
- Kahle, H. (2014), *Entwicklung der Steuerbilanz*, Der Betrieb, Beilage Nr. 4, S. 1-20.
- Kahle, H./Schulz, S. (2011), *Richtlinienentwurf für eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union*, NWB Unternehmenssteuern und Bilanzen, S. 296-303.
- Kahle, H./Schulz, S.(2013), *Sachstand und Lösungsansätze zur Entwicklung einer GK(K)B*, Finanz-Rundschau, S. 49-96.
- Kirchhof, P. (2002), *Der Karlsruher Entwurf und seine Fortentwicklung zu einer Vereinheitlichten Ertragsteuer*, Steuer und Wirtschaft, S. 3-22.

- KOM (2003), *Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse – Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen*, 726 endg. v. 24.11.2003.
- Kußmaul, H. /Niehren, C. (2011), *Die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union*, *Der Steuerberater*, S. 344-350.
- Leffson, U (1987), *Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung*, 7. Auflage, Düsseldorf 1987.
- Marx, F.J. (2011), *Die Gewinnermittlungskonzeption der GKKB nach dem Richtlinienentwurf der EU-Kommission*, *Deutsche Steuer-Zeitung*, S. 547-555.
- McLure, C./Zodrow, G.R. (1998), *The economic case for foreign tax credits for cash-flow taxes*, *National Tax Journal*, S. 1-22.
- Oestreicher, A./Koch, R. (2011), *The Revenue Consequences of Using Common Consolidated Corporate Tax Base to Determine Taxable Income in the EU Member States*, *Finanzarchiv*, S. 64-102.
- Oestreicher, A./Spengel, C. (2003a), *Steuerliche Abschreibung und Standortattraktivität*, Baden-Baden, 2003.
- Oestreicher, A./Spengel, C. (2003b), *Zur Reform der steuerlichen Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter vor dem Hintergrund des Standortwettbewerbs*, *Betriebs-Berater*, S. 926-936.
- Oestreicher, A./Scheffler, W./Spengel, C./Finke, K./Heckemeyer, J.H./Kimpel, G./Köstler, M./Vorndamme, D. (2014), *Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) bzw. Gemeinsame Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB): Eine steuerliche Folgenabschätzung für Deutschland*, *Steuer und Wirtschaft*, S. 326-343.
- Petutschnig, M. (2011), *Neuer Anlauf zur Common Consolidated Corporate Tax Base*, *Österreichische Steuerzeitung*, S. 325-333.
- Pistone, P. (2013), *The limit to interest deductibility: An ad hoc anti-abuse rule in the proposal for a CCCTB Directive*, in: Lang, M./Pistone, P./Schuch, J./Staringer, C./Storck, A. (Hrsg.), *Corporate Income Taxation in Europe – The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and Third Countries*, Cheltenham/Northampton 2013, S. 272-302.

- Rat der Europäischen Union (2013), *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag*, 14768/13 FISC 181, 2011/0058(CNS), vom 14.10.2013.
- Röder, E. (2012), *Proposal for an Enhanced CCTB as Alternative to a CCCTB with Formula Apportionment*, World Tax Journal, S. 125-150.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2003), Jahresgutachten 2003/04.
- Scheffler, W. (2001), *Gedanken zur Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips*, Datenverarbeitung, Steuer, Wirtschaft, Recht, S. 151-154.
- Scheffler, W. (2009), *Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, 3. Auflage, München 2009.
- Scheffler, W. (2011), *Besteuerung von Unternehmen II – Steuerbilanz*, 7. Auflage, Heidelberg 2011.
- Scheffler, W./Köstler, M. (2013), *Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Kompromissvorschlag zur G(K)KB führt zur Annäherung an das deutsche Steuerrecht (Teil I)*, Deutsche Steuerrecht, S. 2190-2194.
- Scheffler, W./Köstler, M. (2014a), *Kompromissvorschlag zur GK(K)B - Die Arbeiten am Richtlinienentwurf zur GK(K)B gehen weiter*, Deutsches Steuerrecht, S. 664-669.
- Scheffler, W./Köstler, M. (2014b), *Vorteile einer GKB / GUB außerhalb der Gewinnermittlung - Eine Analyse aus Sicht des deutschen Steuerrechts*, ZEW Discussion Paper No. 14-046, Mannheim 2014
- Scheffler, W./Krebs, C. (2011), *Richtlinienvorschlag zur CCCTB: Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage im Vergleich mit der Steuerbilanz nach EStG*, Deutsches Steuerrecht, Beihefter zu Heft 22, S. 13*-28*.
- Schneider, D. (1997), *Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Rechnungswesen*, 2.Auflage, München 1997.
- Schneider, D. (2004), *Folgt die Tugend der gewinnsteuerlichen Bemessungsgrundlagen den Zahlungsströmen? Jochen Sigloch zur Vollendung des 60. Lebensjahres*, Steuer und Wirtschaft, S. 293-304.
- Schreiber, U. (2002), *Gewinnermittlung und Besteuerung der Einkommen*, Steuer und Wirtschaft, S. 105-115.

- Schülke, T. (2010), *Zur Aktivierbarkeit selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände*, Deutsches Steuerrecht, S. 992-998.
- Spengel, C.(1995), *Europäische Steuerbelastungsvergleiche*, Düsseldorf.
- Spengel, C. (2003), *International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union (Teil 1)*, Internationales Steuerrecht, S. 29-36.
- Spengel, C. (2004), *Unternehmensbesteuerung in der EU – quo vadis*, in: Lüdicke, J. (Hrsg.), *Deutsches Steuerrecht im europäischen Rahmen*, Köln 2004, S. 109-155.
- Spengel, C. (2013), *The limit to interest deductibility: An ad hoc anti-abuse rule in the proposal for a CCCTB Directive - Commentary*, in: Lang, M./Pistone, P./Schuch, J./Staringer, C./Storck, A. (Hrsg.), *Corporate Income Taxation in Europe – The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and Third Countries*, Cheltenham/Northampton 2013, S. 303-310.
- Spengel, C./Malke, C. (2008), *Comprehensive Tax Base or Residual Reference to GAAP or Domestic Tax Law?*, in: Lang, M. et al. (Hrsg.), *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Wien 2008, S. 63-92.
- Spengel, C./Oestreicher, A. (1998), *Die deutsche handels- und steuerrechtliche Rechnungslegung im Vergleich zu internationalen Rechnungslegungsprinzipien und zur handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung in wichtigen Industriestaaten*, Gutachten im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, Mannheim 1998.
- Spengel, C./Oestreicher, A. (2011), *Common Corporate Tax Base in the EU - Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens*, ZEW Economic Studies, Bd. 43, Heidelberg.
- Spengel, C./Zinn, B. (2011), *Vermögensabgaben aus ökonomischer Sicht - Eine quantitative Analyse unter Berücksichtigung aktueller politischer Reformvorschläge*, *Steuer und Wirtschaft (StuW)* 2011, S. 173-188.
- Spengel, C./Zöllkau, Y. (2012), *Common Consolidated Corporate Tax Base (CC(C)TB) and the Determination of Taxable Income – An International Comparison*, Berlin/Heidelberg 2012.
- Stetter, T. (2005), *Computergestützte internationale Steuerbelastungsvergleiche*, Lohmar.
- Treich, C. (2001), *Einkommensmessung und Steuerbelastung bei Renditen oberhalb des Kapitalmarktzinssatzes*, *Die Betriebswirtschaft*, S. 306-318.

Wagner, F.W. (2002), *Welche Kriterien sollten die Neuordnung der steuerlichen Gewinnermittlung bestimmen?*, Betriebs-Berater, S. 1885-1892.

Wagner, F.W. (2005), *Kann die Besteuerung vereinfacht werden, wenn die Rechnungslegung komplexer wird?*, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, S. 528-545.

Weber-Grellet, H. (1998), *Bestand und Reform des Bilanzsteuerrechts*, Deutsches Steuerrecht, S. 1343-1349.

Weber-Grellet, H. (2002), *Zur Abschaffung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes*, Steuern und Bilanzen, S. 700-706.