

Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Auswirkungen der wichtigsten Änderungen des Kompromissvorschlags im Vergleich

PROFESSOR DR. WOLFRAM SCHEFFLER*

DIPL.-KFF. MELANIE KÖSTLER

TaxFACTs – Forschungsschwerpunkt Steuern
Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

Oktober 2013

Abstract: Der Rat der Europäischen Union hat am 2.5.2013 einen Kompromissvorschlag (KV) auf Grundlage des Richtlinienentwurf (RLE) zur GKKB vom 16.3.2011 und des Kompromissvorschlags der Europäischen Union unter dem Vorsitz Dänemarks (KV-DNK) vom 4.4.2012 vorgelegt, in dem die Regelungen zur Steuerbemessungsgrundlage (GKB) weiterentwickelt wurden. Es zeigt sich, dass die inhaltlichen Änderungen im KV in vielen Fällen eine Annäherung an das deutsche Steuerrecht bewirken und dass die Änderungen aus Sicht der Unternehmen überwiegend nachteilig (negativer Zeit- oder Bemessungsgrundlageneffekt) zu bewerten sind.

Keywords: G(K)KB, Kompromissvorschlag, steuerliche Gewinnermittlung, Harmonisierung innerhalb der EU

JEL Classification: H25, H71, K34

* Ansprechpartner: Professor Dr. Wolfram Scheffler, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, Lange Gasse 20, D-90403 Nürnberg, Tel.: +49 (0)911 / 5302-346; Fax: +49 (0)911 / 5302-428; E-Mail: wolfram.scheffler@steuerlehre.com

Kommunikation

TaxFACTs – Forschungsschwerpunkt Steuern
Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

Lange Gasse 20
90403 Nürnberg, Germany

Tel.: +49 911 5302-376

Fax: +49 911 5302-428

E-Mail: info@steuerinstitut-nuernberg.de

Inhaltsverzeichnis

<i>Inhaltsverzeichnis</i>	<i>I</i>
<i>Tabellenverzeichnis</i>	<i>II</i>
<i>Abkürzungsverzeichnis</i>	<i>III</i>
1 Einführung.....	1
2 Tabellarische Analyse - Die Auswirkungen der wichtigsten Änderungen im Vergleich.....	4
<i>Literatur (Auswahl)</i>	<i>15</i>
<i>Verzeichnis der sonstigen Quellen</i>	<i>16</i>

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Aufbau der Analysetabelle..... 3
Tabelle 2: Die Auswirkungen der wichtigsten Änderungen im Vergleich..... 4

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Art.	Artikel
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CCTB	Common Corporate Tax Base
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
GKB	Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GKKB	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GUB	Gemeinsame Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage
i.V.m.	in Verbindung mit
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KV	Kompromissvorschlag
KV-DNK	Kompromissvorschlag von Dänemark als Vorsitz des Rates der Europäischen Union
Mio.	Million
Nr.	Nummer
RLE	Richtlinienentwurf
Rz.	Randziffer
S.	Satz/Seite
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung

1 Einführung

Am 16.3.2011 wurde ein Vorschlag für eine Richtlinie über eine „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (GKKB)¹ von der Europäischen Kommission vorgelegt. Dieser Richtlinienentwurf (RLE) wurde vom Rat der Europäischen Union unter dem Vorsitz von Dänemark weiterentwickelt. Diese Weiterentwicklung des RLE wurde am 4.4.2012 in Form eines Kompromissvorschlags (KV-DNK)² veröffentlicht. In diesem KV-DNK wurden die Vorschriften bezüglich der Transaktionen und Beziehungen zwischen der Gruppe und sonstigen Unternehmen sowie der Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, die Missbrauchsvorschriften und die Vorschriften für steuerlich transparente Unternehmen überarbeitet. Nachdem in der Sitzung der Hochrangigen Gruppe am 13.3.2013 vereinbart wurde, die Arbeiten am RLE schrittweise vorzunehmen und zunächst nur die Regelungen der Steuerbemessungsgrundlage (Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, GKB) weiterzuentwickeln,³ hat Irland als Vorsitz der Europäischen Union am 2.5.2013 einen weiteren Kompromissvorschlag (KV)⁴ vorgelegt, in dem auf der Grundlage des von Dänemark am 4.4.2012 vorgelegten KV-DNK die Regelungen zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage und die allgemeine Missbrauchsregelung überarbeitet wurden.

Ziel des vorliegenden Beitrags ist es, die weiterentwickelten Regelungen zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage (GKB) und die allgemeine Missbrauchsvorschrift im KV vom 2.5.2013 mit den ursprünglichen Regelungen zum RLE vom 16.3.2011 zu vergleichen. Führen die Änderungen im KV im Vergleich zum RLE zu Unterschieden, wird herausgearbeitet, ob diese Veränderungen entweder eine Annäherung an das deutsche Steuerrecht oder eine Entfernung vom deutschen Steuerrecht zur Folge haben. Zusätzlich wird analysiert, welche Auswirkungen die Veränderungen zwischen dem KV und dem RLE im Verhältnis zum deutschen Steuerrecht auf die

¹ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (GKKB), KOM(2011) 121 endgültig/2.

² Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), RAT: 8387/12 vom 4.4.2012.

³ Vgl. Bericht des Rates (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen, 11507/13, vom 25.6.2013, Rz. 40. Auch in der Literatur wird mit einer stufenweisen Umsetzung der GKKB gerechnet, so z.B. Herzig, DB 2012, S. 3; Lenz/Rautenstrauch, DB 2011, S. 727; Marx, DStZ 2011, S. 548; Scheffler/Krebs, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, S. 14*; Spengel/Zöllkau, CCCTB, 2012, S. 2.

⁴ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 9180/13, 2011/0058(CNS), vom 2.5.2013. Im Dokument wird als Verteilungsdatum der 2.5.2012 angegeben. Der Termin der Sitzung der Gruppe „Steuerfragen“ sollte laut Dokument am 24.5.2012 stattfinden. Aus dem Bericht des Rates (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen, 11507/13, vom 25.6.2013, Rz. 42, lässt sich allerdings ableiten, dass das Verteilungsdatum 2.5.2013 und das Sitzungsdatum 24.5.2013 lauten muss.

Höhe des Gewinns (Bemessungsgrundlageneffekt) oder auf den Zeitpunkt des Gewinnausweises (Zeiteffekt) haben. Ausgangspunkt für diese Untersuchung bilden die beiden Beiträge *Scheffler/Krebs*⁵ und *Scheffler/Köstler*⁶.

Dieser Beitrag ergänzt die verbalen Analysen von *Scheffler/Köstler*⁷. Der von *Scheffler/Köstler* vorgenommene Vergleich zwischen den Vorschriften des KV zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage (GKB) und der allgemeinen Missbrauchsvorschrift mit den im RLE vorgesehenen Regelungen wird durch eine **tabellarische Zusammenstellung** ergänzt. Die in *Scheffler/Köstler* aus Platzgründen unterlassene Detailauswertung wird in diesem Diskussionspapier vorgenommen. Diese beiden Veröffentlichungen bilden eine Einheit. Zusammen geben sie einen umfassenden Überblick über die Weiterentwicklung der steuerlichen Gewinnermittlung innerhalb des Vorschlags zur Einführung einer GKKB.

Die Tabelle umfasst fünf Spalten. In der ersten Spalte der Tabelle wird der Sachverhalt beschrieben, der im KV geändert wird. Die zweite Spalte enthält die Behandlung des im KV geänderten Sachverhalts nach dem RLE, die dritte Spalte nach dem KV. In der vierten Spalte wird die Veränderung des Sachverhalts vom RLE zum KV beschrieben. In der fünften Spalte wird angegeben, wie sich die Veränderungen zwischen dem RLE und dem KV auf das deutsche Steuerrecht auswirken. Bei einer weißen Hinterlegung der Spalte bleibt das Verhältnis zum deutschen Steuerrecht unverändert. Dieser Fall tritt immer dann auf, wenn trotz Modifikationen im KV inhaltlich keine Abweichungen zwischen dem KV und dem RLE bestehen. Eine grüne Hinterlegung in der fünften Spalte bedeutet, dass die Veränderungen, die vom RLE zum KV auftreten, zu einer Annäherung an das deutsche Steuerrecht führen. Ist diese Spalte rot hinterlegt, hat die Veränderung vom RLE zum KV eine Entfernung zur Folge. Bei einer gelben Markierung der fünften Spalte sind die Auswirkungen auf das Verhältnis zwischen der GKB und dem deutschen Steuerbilanzrecht unbestimmt.

Kommt es zu einer Annäherung an das bzw. zu einer Entfernung vom deutschen Steuerrecht, wird zudem angegeben, ob diese Veränderung für die Unternehmen vorteilhaft (Schriftart **fett**) oder nachteilig (Schriftart normal) ist. Es wird aufgezeigt, ob sich die Änderung im Verhältnis zum deutschen Steuerrecht auf die Höhe des Gewinns (Bemessungsgrundlageneffekt) oder auf den Zeitpunkt des Gewinnausweises (Zeiteffekt)

⁵ Vgl. Scheffler, W./Krebs, C., DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, S. 13*-18*.

⁶ Vgl. Scheffler, W./Köstler, M., Analyse GKB / GUB 2013 (im Erscheinen). Zu den Auswirkungen der Übergangsregelungen siehe Scheffler, W./Köstler, M., Übergangsregelungen, 2013 (im Erscheinen).

⁷ Vgl. Scheffler, W./Köstler, M., DStR 2013, S. 2190-2194; Scheffler, W./Köstler, M., DStR 2013, S. 2235-2240.

auswirkt. Die Änderungen werden aus Sicht der Unternehmen beurteilt. Ein geringerer oder ein späterer Gewinnausweis wird aus Sicht der Unternehmen positiv beurteilt. Während ein höherer oder ein früherer Gewinnausweis aus Sicht der Unternehmen einen negativen Bemessungsgrundlageneffekt bzw. einen negativen Zeiteffekt auslösen.

Tabelle 1: Aufbau der Analysetabelle

Bezeichnung der Spalten	Inhalt der Tabellenfelder
Sachverhalt	Position, die im KV geändert wird
Richtlinienentwurf (RLE)	Behandlung des im KV geänderten Sachverhalts nach dem RLE
Kompromissvorschlag (KV)	Behandlung des Sachverhalts nach dem KV
Veränderung	Beschreibung der Veränderung des Sachverhalts vom RLE zum KV
Auswirkung der Veränderung	<ol style="list-style-type: none"> 1. Auswirkung der Veränderung zwischen dem RLE und dem KV im Vergleich zum deutschen Steuerrecht <ul style="list-style-type: none"> • weiße Hinterlegung: keine Veränderung • grüne Hinterlegung: Annäherung an das deutsche Steuerrecht • rote Hinterlegung: Entfernung vom deutschen Steuerrecht • gelbe Hinterlegung: Auswirkung unbestimmt 2. Auswirkung der Veränderung zwischen dem RLE und dem KV im Vergleich zum deutschen Steuerrecht für die Unternehmen <ul style="list-style-type: none"> • Schriftart fett: Veränderung für Unternehmen positiv (positiver Zeit- oder Bemessungsgrundlageneffekt) • Schriftart normal: Veränderung für Unternehmen negativ (negativer Zeit- oder Bemessungsgrundlageneffekt)

2 Tabellarische Analyse - Die Auswirkungen der wichtigsten Änderungen im Vergleich

Tabelle 2: Die Auswirkungen der wichtigsten Änderungen im Vergleich

Sachverhalt	Richtlinienentwurf (RLE)	Kompromissvorschlag (KV)	Veränderung	Auswirkung der Veränderung
allgemeine Grundsätze der GKB				
abzugsfähige Aufwendungen	alle Umsatzkosten und Ausgaben, die zur Erbringung oder Sicherung von Einkommen entstehen, einschließlich Forschungs- und Entwicklungskosten und Kosten für die Beschaffung von Eigen- oder Fremdkapital (Art. 12 RLE)	Konkretisierung, dass die Aufwendungen dem Betriebsvermögen zugeordnet sein müssen (Art. 12 KV)	Ergänzung, materiell keine Veränderung	keine Veränderung
Realisation von Gewinnen bzw. Erträgen	Periodisierung von Einzahlungen (Art. 9 Abs. 1 RLE ergänzt um Art. 18 RLE): Orientierung an rechtlichen Kriterien	Konkretisierung der Realisation von Gewinnen bzw. Erträgen (Art. 18 KV) <ul style="list-style-type: none"> • Höhe der Erträge kann verlässlich bestimmt werden • hinreichende Wahrscheinlichkeit, dass dem Unternehmen der wirtschaftliche Nutzen aus dem Geschäft zufließen wird 	Ergänzung, materiell keine Veränderung	keine Veränderung

		<ul style="list-style-type: none"> • im Zusammenhang mit dem Verkauf angefallene oder noch anfallende Kosten können verlässlich bestimmt werden <p>beim Warenhandel zusätzlich</p> <ul style="list-style-type: none"> • Übertragung der maßgeblichen Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum der verkauften Waren verbunden sind • Übergang des Verfügungsrechts und der Verfügungsmacht auf den Käufer <p>bei Dienstleistungen zusätzlich</p> <ul style="list-style-type: none"> • verlässliche Bestimmbarkeit des Fertigstellungsgrads 		
	Gewinnrealisation bei Verträgen mit langer Laufzeit entsprechend dem Fertigstellungsgrad (Art. 24 RLE)	Konkretisierung des Zeitpunkts des Abzugs der Aufwendungen (Art. 24 KV)	redaktionelle Änderung, materiell keine Veränderung	keine Veränderung

	nicht möglich und Anwendung der ansonsten für das betrachtete Wirtschaftsgut geltenden Regeln (Art. 14 Abs. 1 Buchst. i, Art. 35 RLE)	Wirtschaftsguts <ul style="list-style-type: none"> kein Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer des verbesserten Wirtschaftsguts: Abschreibung der Verbesserungskosten über die Gesamtnutzungsdauer, die für das verbesserte Wirtschaftsgut vorgesehen ist (Art. 35 KV) 		
Anlagenregister	Pflicht zur Führung eines Anlagenregisters (Art. 32 RLE)	Konkretisierung der erforderlichen Angaben (Art. 32 KV)	Ergänzung, materiell keine (wesentliche) Veränderung	keine (wesentliche) Veränderung
planmäßige Abschreibung <ul style="list-style-type: none"> einzelnen abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens 	<ul style="list-style-type: none"> Gebäude Nutzungsdauer 40 Jahre (Art. 36 Abs. 1 Buchst. a RLE) 	<ul style="list-style-type: none"> Industriegebäude und -strukturen Nutzungsdauer 25 Jahre (Art. 36 Abs. 1 Buchst. a KV) 	<ul style="list-style-type: none"> Einführung einer neuen Kategorie, Verkürzung der Nutzungsdauer 	Entfernung vom deutschen Steuerrecht (Differenz der Nutzungsdauer erhöht sich, kürzere statt längere Nutzungsdauer)
	<ul style="list-style-type: none"> Gebäude Nutzungsdauer 40 Jahre (Art. 36 Abs. 1 Buchst. a RLE) 	<ul style="list-style-type: none"> Geschäfts-, Büro-, und andere Gebäude sowie anderes unbewegliches Vermögen, die gewerblich genutzt werden Nutzungsdauer 40 Jahre (Art. 36 Abs. 1 Buchst. a KV) 	<ul style="list-style-type: none"> Ergänzung des Gebäudebegriffs, materiell keine Veränderung 	keine Veränderung
		<ul style="list-style-type: none"> mittellanglebige Sachan- 	<ul style="list-style-type: none"> Einführung einer neuen 	Annäherung an das deutsche Steuerrecht

Poolabschreibung	<ul style="list-style-type: none"> • Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von weniger als 15 Jahren (Art. 36 i.V.m. Art. 39 RLE) 	<p>lagen mit einer Nutzungsdauer von mindestens 8 und weniger als 15 Jahren, Abschreibung über 8 Jahre (Art. 36 Abs. 1 Buchst. c KV)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von weniger als 8 Jahren (Art. 36 i.V.m. Art. 39 KV) 	<p>Kategorie von einzeln abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern</p> <ul style="list-style-type: none"> • Einschränkung der Poolabschreibung 	Annäherung an das deutsche Steuerrecht
Übertragung von Veräußerungsgewinnen (einzeln abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter)	Pflicht zur steuerfreien Übertragung von Veräußerungsgewinnen (Art. 38 RLE)	<p>Wahlrecht zur steuerfreien Übertragung von Veräußerungsgewinnen (Art. 38 KV)</p> <p>Konkretisierung, dass das Ersatzwirtschaftsgut dem Betriebsvermögen zugeordnet sein muss (Art. 38 Abs. 1 KV)</p>	<p>Wahlrecht statt Pflicht</p> <p>Ergänzung, materiell keine Veränderung</p>	<p>Annäherung an das deutsche Steuerrecht</p> <p>keine Veränderung</p>
Vorräte und unfertige Erzeugnisse	<ul style="list-style-type: none"> • Ansatz (Art. 21 RLE) • Bewertung (Art. 29 RLE) 	Zusammenfassung von Ansatz und Bewertung in Art. 21 KV und Streichung des Art. 29 im KV	redaktionelle Änderung, materiell keine Veränderung	keine Veränderung
uneinbringliche Forderungen	<p>möglicherweise Wahlrecht zur Verrechnung des Wertverlusts (Art. 27 RLE)</p> <p>Voraussetzungen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Der Steuerpflichtige hat 	<p>Vorschlag zur Ergänzung um zwei Kriterien</p> <ul style="list-style-type: none"> • wie viel Zeit seit der Fälligkeit der Forderung verstrichen ist 	Ergänzung, materiell keine Veränderung	keine Veränderung

	<p>alle vernünftigen Schritte zur Eintreibung der Forderung am Ende des Steuerjahres unternommen und hat Grund zur Annahme, dass die Forderung ganz oder teilweise uneinbringlich ist.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Der Schuldner gehört nicht derselben Gruppe an wie der Steuerpflichtige (Vermutung: bei GKB / GUB keine Voraussetzung). • Bei der uneinbringlichen Forderung wurde keine „Sonderabschreibung“ nach Art. 41 RLE geltend gemacht. 	<ul style="list-style-type: none"> • wurde der Schuldner für zahlungsunfähig erklärt oder wurden rechtliche Schritte eingeleitet oder wurde ein Inkassobeauftragter eingeschaltet (Art. 27 Abs. 2 Buchst. d, e KV) 		
Rückstellungen				
Ansatz von Rückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> • offen, ob Drohverlustrückstellungen von Art. 25 Abs. 1 S. 1 RLE erfasst • Ansatzpflicht für Pensi- 	<ul style="list-style-type: none"> • Ansatzverbot für Drohverlustrückstellungen (Art. 25 Abs. 3 Buchst. a KV) • grundsätzlich Ansatzver- 	<ul style="list-style-type: none"> • Ansatzverbot statt Ansatzgebot • Einführung eines Mit- 	<p>Annäherung an das deutsche Steuerrecht</p> <p>Annäherung an das deut-</p>

	onsrückstellungen (keine spezielle Regelung, Anwendung der allgemein für Rückstellungen vorgesehenen Regelungen, Art. 25, Art. 26 RLE)	bot für Pensionsrückstellungen, Wahlrecht für die Mitgliedstaaten, den Abzug von Pensionsrückstellungen von der nationalen Bemessungsgrundlage zuzulassen (Art. 26 KV)	gliedstaatenwahlrechts	sche Steuerrecht (wenn Deutschland das Mitgliedstaatenwahlrecht ausübt) ⁸
Bewertung von Rückstellungen: Berücksichtigung von zukünftigen Preis- und Kostensteigerungen	Gebot zur Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen, wenn ihr Eintreten vernünftig erwartet werden kann (Art. 25 Abs. 2 Buchst. c RLE)	Verbot zur Berücksichtigung zukünftiger Preis- und Kostensteigerungen (Art. 25 Abs. 3 Buchst. a KV)	Einbeziehungsverbot statt Einbeziehungsgebot	Annäherung an das deutsche Steuerrecht
Übergreifende Regelungen				
Körperschaftsteuer	Abzugsverbot (Art. 14 Abs. 1 Buchst. d RLE)	Ergänzung um ähnliche Steuern auf den Gewinn (Art. 14 Abs. 1 Buchst. d KV)	Ergänzung, materiell keine Veränderung	keine Veränderung
Gewerbsteuer	Abzugsverbot (Art. 14	Abzugsverbot (Art. 14	redaktionelle Änderung,	keine Veränderung

⁸ Die Bewertungsvorschriften für die Pensionsrückstellungen im RLE sind teilweise unbestimmt. Insofern ist unbestimmt, wie sich die Änderungen der Vorschriften zu den Pensionsrückstellungen im KV im Vergleich zum RLE auswirken. Folglich ist auch das Verhältnis zum deutschen Steuerrecht unbestimmt. Nachdem die Änderungen im KV eine vollständige Annäherung an das deutsche Steuerrecht bewirken, wenn Deutschland das Mitgliedstaatenwahlrecht ausübt, wird in diesem Fall ausnahmsweise nicht von einer unbestimmten Auswirkung gesprochen, sondern von einer Annäherung an das deutsche Steuerrecht.

	Abs. 1 Buchst. j i.V.m. Anhang III RLE)	Abs. 1 Buchst. d KV)	materiell keine Veränderung	
Grunderwerbsteuer	Abzugsverbot (Art. 14 Abs. 1 Buchst. j i.V.m. Anhang III RLE); unklar, ob als Anschaffungsnebenkosten Teil der Anschaffungskosten (Art. 33 Abs. 1, 2, Art. 29 Abs. 2 S. 2 RLE)	Teil der Anschaffungskosten (Art. 14 Abs. 1 Buchst. i, Art. 20 Abs. 1, Art. 33 Abs. 1 bzw. Art. 21 Abs. 2 Buchst. b Nr. ii KV)	redaktionelle Änderung, materiell keine Veränderung (sofern nach RLE Teil der Anschaffungskosten)	keine Veränderung
Grundsteuer B	Abzugsverbot (Art. 14 Abs. 1 Buchst. j i.V.m. Anhang III RLE); Abzug von der nationalen Bemessungsgrundlage möglich (Art. 14 Abs. 2 RLE)	abzugsfähig (Art. 12 KV)	redaktionelle Änderung, materiell keine Veränderung (sofern nach RLE Abzug von der nationalen Bemessungsgrundlage möglich)	keine Veränderung
Versicherungsteuer	Abzugsverbot (Art. 14 Abs. 1 Buchst. j i.V.m. Anhang III RLE); Abzug von der nationalen Bemessungsgrundlage möglich (Art. 14 Abs. 2 RLE)	abzugsfähig (Art. 12 KV)	redaktionelle Änderung, materiell keine Veränderung (sofern nach RLE Abzug von der nationalen Bemessungsgrundlage möglich)	keine Veränderung
Zuwendungen und Spenden an gemein-	Abzug bis zu einer Obergrenze zulässig (Art. 14	grundsätzlich Abzugsverbot, Wahlrecht für die Mit-	Einführung eines Mitgliedstaatenwahlrechts	Annäherung an das deutsche Steuerrecht (wenn

nützige Einrichtungen	Abs. 1 Buchst. h, Art. 12 Satz 2 i.V.m. Art. 16 RLE)	gliedstaaten, den Abzug von der nationalen Bemessungsgrundlage zuzulassen (Art. 14 Abs. 1 Buchst. h, Art. 12 S. 3 KV)		Deutschland das Mitgliedstaatenwahlrecht ausübt) ⁹
Beteiligung an Kapitalgesellschaften: Dividenden	100%ige Steuerbefreiung (Art. 11 Buchst. c RLE) pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot: 5%ige Umqualifikation von Dividenden in nicht abzugsfähige Betriebsausgaben; entfällt, wenn Nachweis, dass die Aufwendungen niedriger sind (Art. 14 Abs. 1 Buchst. g RLE)	100%ige Steuerbefreiung, wenn Beteiligung mindestens 10% beträgt (Art. 11 Buchst. c KV) vollständiges Betriebsausgabenabzugsverbot (Art. 14 Abs. 1 Buchst. g KV)	Einschränkung der Steuerfreiheit (Mindestbeteiligung von 10%) vollständiges Betriebsausgabenabzugsverbot statt pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot	Beteiligung mindestens 10%: Entfernung vom deutschen Steuerrecht, wenn Aufwendungen mehr als 5% der Dividenden Beteiligung unter 10%: Annäherung an das deutsche Steuerrecht
Beteiligung an Kapitalgesellschaften: Veräußerungsge-	100%ige Steuerbefreiung (Art. 11 Buchst. d RLE)	100%ige Steuerbefreiung, wenn Beteiligung mindestens 10% beträgt	Einschränkung der Steuerfreiheit (Mindestbeteiligung von 10%)	Beteiligung mindestens 10%: Entfernung vom deutschen Steuerrecht,

⁹ Die Regelungen zum Abzug von Spenden und Zuwendungen an gemeinnützige Einrichtungen sind im RLE teilweise unbestimmt. Insofern ist unbestimmt, wie sich die Änderungen der Vorschriften zum Abzug von Spenden und Zuwendungen an gemeinnützige Einrichtungen im KV im Vergleich zum RLE auswirken. Folglich ist auch das Verhältnis zum deutschen Steuerrecht unbestimmt. Nachdem die Änderungen im KV eine vollständige Annäherung an das deutsche Steuerrecht bewirken, wenn Deutschland das Mitgliedstaatenwahlrecht ausübt, wird in diesem Fall ausnahmsweise nicht von einer unbestimmten Auswirkung gesprochen, sondern von einer Annäherung an das deutsche Steuerrecht.

winne	pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot: 5%ige Umqualifikation von Veräußerungsgewinnen in nicht abzugsfähige Betriebsausgaben; entfällt, wenn Nachweis, dass die Aufwendungen niedriger sind (Art. 14 Abs. 1 Buchst. g RLE)	(Art. 11 Buchst. d KV) vollständiges Betriebsausgabenabzugsverbot (Art. 14 Abs. 1 Buchst. g KV)	vollständiges Betriebsausgabenabzugsverbot statt pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot	wenn Aufwendungen mehr als 5% der Veräußerungsgewinne Beteiligung unter 10%: Entfernung vom deutschen Steuerrecht
Begrenzung des Abzugs von Zinsaufwendungen („Zinsschranke“)	keine Zinsschrankenregelung	Abzug von X% einer vermögensbezogenen Größe, max. 60% der positiven Steuerbemessungsgrundlage vor Abzug der Fremdkapitalkosten; Besonderheiten: Verrechnung mit den Zinserträgen/ Erträgen aus Finanzanlagevermögen, Freigrenze von 1 Mio. € (Art. 14a KV)	Einführung einer Zinsschrankenregelung mit mehreren Abweichungen gegenüber § 4h EStG, § 8a KStG	Annäherung an das deutsche Steuerrecht
Verlustvortrag	betragsmäßig und zeitlich unbeschränkt (Art. 43 RLE)	bis zu X € unbeschränkt (Sockelbetrag), darüber hinaus bis zu X% der verbleibenden Steuerbemessungsgrundlage (Mindest-	Einschränkung des Verlustvortrags	Annäherung an das deutsche Steuerrecht

		besteuerung), zeitlich unbeschränkt (Art. 43 Abs. 2 KV, genaue Ausgestaltung noch offen)		
allgemeine Missbrauchsregelungen	Transaktionen ohne wirtschaftliche Grundlage, deren einziger Zweck darin besteht, Steuern zu sparen (Art. 80 RLE)	künstliche Vorkehrung oder Reihe von künstlichen Vorkehrungen, die zu dem wesentlichen Zweck eingeführt wurden, die Besteuerung zu vermeiden und die zu einem steuerlichen Vorteil führen (Art. 80 KV)	unbestimmt	unbestimmt

Literatur (Auswahl)

- Herzig, N.**, Perspektiven der Ermittlung, Abgrenzung und Übermittlung des steuerlichen Gewinns, in: DB 2012, S. 1-9
- Lenz, M./Rautenstrauch, G.**, Der Richtlinienentwurf zur Gemeinsamen konsolidierten KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB), in: DB 2011, S. 726-731
- Marx, F.J.**, Die Gewinnermittlungskonzeption der GKKB nach dem Richtlinienentwurf der EU-Kommission, in: DStZ 2011, S. 547-555
- Scheffler, W./Köstler, M.** (Analyse GKB / GUB, 2013), Harmonisierung der Gewinnermittlung in der EU – Die Gewinnermittlungsregeln der Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) / Gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB) im Vergleich mit der Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG (Steuerbilanz), ZEW Discussion Paper, Mannheim (im Erscheinen)
- Scheffler, W./Köstler, M.** (Übergangsregelungen, 2013), Analyse der Übergangsregelungen bei Einführung einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage / Gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GKB / GUB), ZEW Discussion Paper, Mannheim (im Erscheinen)
- Scheffler, W./Köstler, M.**, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Kompromissvorschlag zur G(K)KB führt zur Annäherung an das deutsche Steuerrecht (Teil I), DStR 2013, S. 2190-2194
- Scheffler, W./Köstler, M.**, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Kompromissvorschlag zur G(K)KB führt zur Annäherung an das deutsche Steuerrecht (Teil II), DStR 2013, S. 2235-2240
- Scheffler, W./Krebs, C.**, Richtlinienvorschlag zur CCCTB: Bestimmung der Bemessungsgrundlage im Vergleich mit der Steuerbilanz nach EStG, in: DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, S. 13*-28*
- Spengel, C. /Zöllkau, Y.** (CCCTB, 2012), Common Corporate Tax Base (CC(C)TB) and Determination of Taxable Income, Heidelberg 2012

Verzeichnis der sonstigen Quellen

Bericht des Rates (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen,
11507/13, vom 25.6.2013, http://www.parlament.gv.at/PAKT/EU/XXIV/EU/11/98/EU_119883/imfname_10409424.pdf

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (GKKB), KOM(2011) 121 endgültig/2

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 9180/13, 2011/0058(CNS), vom 2.5.2013

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), RAT: 8387/12 vom 4.4.2012

TaxFACTs Schriftenreihe (seit 2006)

Download unter: <http://www.steuerinstitut.wiso.uni-erlangen.de/publikationen>

Nummer	Autor(en)	Titel
2006-01	Berthold U. Wigger	Do Complex Tax Structures Imply Poorly Crafted Policies?
2006-02	Daniel Dürrschmidt	Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment, particularly within the European Union
2006-03	Wolfram Scheffler Susanne Kölbl	Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung auf Ebene des Arbeitnehmers im internationalen Kontext
2006-04	Michael Glaschke	Unabhängigkeit von Bilanzpolitik im IFRS-Einzelabschluss und in der Steuerbilanz
2006-05	Simone Jüttner	Grenzüberschreitende Verschmelzung über eine Europäische Aktiengesellschaft am Beispiel von Deutschland, Frankreich und Österreich
2007-01	Berthold U. Wigger	Subsidization versus Public Provision of Tertiary Education in the Presence of Redistributive Income Taxation
2007-02	Wolfram Scheffler	Grenzüberschreitende Verlustverrechnung nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „Marks&Spencer“
2007-03	Carolin Bock	Der Wegzug im Alter aus steuerlicher Sicht: Eine lohnende Alternative?
2008-01	Stefanie Alt	Steuersystematische Abbildung anteilsbasierter Vergütungssysteme im Einheitsunternehmen und im Konzern

2008-02	Wolfram Scheffler Eva Okrslar	Die inländische Auslandsholding als Steuerplanungsinstrument nach der Unternehmensteuerreform 2008
2008-03	Alexander von Kotzebue Berthold U. Wigger	Charitable Giving and Fundraising: When Beneficiaries Bother Benefactors
2008-04	Alexander von Kotzebue Berthold U. Wigger	Private Contributions to Collective Concerns: Modeling Donor Behavior
2008-05	Eva Okrslar	Besteuerung der identitätswahrenden Verlegung des Orts der Geschäftsleitung von Kapitalgesellschaften in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union
2009-01	Christoph Ries	Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in der EU unter Berücksichtigung von Drittstaatseinkünften
2009-02	Simone Jüttner	Share Deal versus Asset Deal bei nationalen Übertragungen von Kapitalgesellschaften
2010-01	Wolfram Scheffler Harald Kandel	Sonderausgaben: Versuch einer Systematisierung
2011-01	Carolin Bock	Die Vorteilhaftigkeit hybrider Finanzinstrumente gegenüber klassischen Finanzierungsformen - Eine Unternehmenssimulation unter steuerlichen Rahmenbedingungen
2011-02	Wolfram Scheffler	Innerstaatliche Erfolgszuordnung als Instrument der Steuerplanung
2011-03	Johannes Riepol	Der Zwischenwert als optimaler Wertansatz bei Verschmelzung von Kapitalgesellschaften - Dargestellt an einem der Zinsschranke unterliegenden übertragenden Rechtsträger -
2011-04	Roland Ismer	Besteuerung inhabergeführter Unternehmensgruppen: Einschlägige neuere Entwicklungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft
2011-05	Thiess Büttner Anja Hönig	Investment and Firm-Specific Cost of Capital: Evidence from Firm-Level Panel Data

2012-01	Claudia Krebs	Die ausländische Personengesellschafts-Holding als Instrument zur steueroptimalen Repatriierung in einem internationalen Konzern
2012-02	Thiess Büttner Katharina Erbe	Revenue and Welfare Effects of Financial Sector VAT Exemption