

# ifst

Institut Finanzen und Steuern

**Richtlinie über eine Gemeinsame  
Körperschaftsteuer-  
Bemessungsgrundlage – mehr als  
eine Harmonisierung der steuerlichen  
Gewinnermittlung**

**Prof. Dr. Wolfram Scheffler**

**Dr. Melanie Köstler**

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

**Zitiervorschlag:**

*Scheffler/Köstler, ifst-Schrift 518 (2017)*

ISBN: 978-3-89737-178-1

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über [www.der-betrieb-shop.de/ifst](http://www.der-betrieb-shop.de/ifst)

E-Mail: [kundenservice@fachmedien.de](mailto:kundenservice@fachmedien.de)

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe  
von 20 % eingeräumt.

# ifst

Institut Finanzen und Steuern

Richtlinie über eine Gemeinsame  
Körperschaftsteuer-  
Bemessungsgrundlage – mehr als  
eine Harmonisierung der steuerlichen  
Gewinnermittlung

Prof. Dr. Wolfram Scheffler

Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg  
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Steuerlehre

Dr. Melanie Köstler

Rödl & Partner, Nürnberg

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen  
die ifst-Schrift 518:

## **Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer- Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung**

Die Einführung einer GKKB wird seit vielen Jahren diskutiert. Da der erste Anlauf der Europäischen Kommission im Jahr 2011 politisch keine Zustimmung gefunden hat, schlägt sie nunmehr vor, die Reform der Besteuerung von EU-Konzernen in zwei Schritten – zunächst eine GKB und dann eine GKKB – anzugehen.

Die Harmonisierung der Gewinnermittlung hätte den großen Vorteil, dass sie für grenzüberschreitend tätige Unternehmen zu einer Senkung der Befolgungskosten führen und die Lösung von vielen im internationalen Bereich diskutierten Problemen erleichtern würde. Die im GKB-RLE vorgesehenen Regelungen zur Gewinnermittlung sind mit dem deutschen Gewinnermittlungsrecht grundsätzlich vereinbar. Auch die materiellen Konsequenzen einer Harmonisierung der Gewinnermittlung wären verhältnismäßig gering.

Die Integration von Maßnahmen zur Umsetzung des BEPS-Projekts in den GKB-RLE entspricht der steuerpolitischen Zielsetzung der EU. Mit den Vorschlägen zur Beseitigung der steuerlichen Benachteiligung der Eigenfinanzierung, zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung sowie zu einem grenzüberschreitenden Verlustausgleich enthält der GKB-RLE mehrere Ansätze, die über die Gewinnermittlung hinausgehen. Diese umfangreichen Regelungen erleichtern die Verabschiedung des GKB-RLE als Ganzes sicherlich nicht. Zu überlegen ist eine Erweiterung des zweistufigen Harmonisierungsansatzes zu einem mehrstufigen Reformpaket. Möglicherweise würde sich dadurch die Wahrscheinlichkeit erhöhen, dass die von der Europäischen Kommission angestrebte umfassende Reform der Unternehmensbesteuerung zumindest sukzessive umgesetzt wird. Der GKB-RLE enthält mehrere abgrenzbare Bereiche, die entsprechend dem jeweils gewünschten Grad der Harmonisierung getrennt angegangen werden können. Die Konsolidierung und Schlüsselung könnte den Abschluss eines mehrstufigen Prozesses bilden.

Institut Finanzen und Steuern

*Prof. Dr. Johanna Hey*

Berlin/Köln, im Juni 2017

## Inhaltsverzeichnis

<b>Das Wichtigste auf einen Blick</b> .....	9
<b>I. Einordnung des GKB-RLE in die Steuerpolitik der EU</b> .....	11
<b>II. Literaturüberblick zur Harmonisierung der Gewinnermittlung</b> .....	14
<b>III. Geltungsbereich des GKB-RLE</b> .....	25
<b>IV. Regelungen zur steuerlichen Gewinnermittlung</b> .....	29
1. Grundlagen der Gewinnermittlung .....	29
a. Gewinnbegriff .....	29
b. Grundsätze der Gewinnermittlung .....	36
2. Ansatz von Aktiva .....	41
3. Bewertungsmaßstäbe .....	44
a. Anschaffungskosten .....	44
b. Herstellungskosten .....	45
c. Bewertungsvereinfachungen .....	46
d. Marktwert .....	47
4. Folgebewertung bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens .....	47
a. Einzelabschreibung bei lang- und mittellebigen Sachanlagen und immateriellen Wirtschaftsgütern .....	48
aa. Einteilung der Wirtschaftsgüter nach ihrer Nutzungsdauer ..	48
bb. Abschreibungssumme .....	51
cc. Abschreibungsmethode .....	53
dd. Weitere Regelungen .....	53
ee. Keine außerplanmäßige Abschreibung .....	55
b. Poolabschreibung bei kurzlebigen Wirtschaftsgütern .....	56
5. Folgebewertung bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern .....	58
a. Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens .....	59
b. Vorräte und unfertige Erzeugnisse einschließlich langfristige Fertigung .....	61
c. Finanzanlagevermögen und finanzielle Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden (Wertpapierhandel) ..	63
d. Forderungen .....	64

6. Übertragung von Veräußerungsgewinnen. ....	66
7. Passive Wirtschaftsgüter (Verbindlichkeiten, Rückstellungen) ....	70
a. Ansatz dem Grunde nach .....	70
b. Ansatz der Höhe nach .....	75
8. Übergreifende Regelungen. ....	79
a. Währungsumrechnung .....	79
b. Sicherungsgeschäfte .....	79
c. Beteiligung von Kapitalgesellschaften an einer Kapitalgesellschaft .....	80
aa. Beteiligung von mindestens 10 % .....	80
bb. Beteiligung von weniger als 10 % .....	81
d. Beteiligung an einer Personengesellschaft .....	82
e. Abzug von Fremdkapitalaufwendungen (Zinsschranke) .....	83
f. Steuerfreie Erträge und nicht abziehbare Aufwendungen .....	87
g. Verlustabzug .....	90
9. Übergangsregelungen .....	91
a. Einführung der GKB als Wechsel der Gewinnermittlungsart ...	91
b. Merkmale der Übergangsregelungen des Richtlinienentwurfs..	92
10. Kurzvergleich mit dem deutschen Gewinnermittlungsrecht .....	94
<b>V.    Ergänzende steuerpolitische Ziele .....</b>	<b>100</b>
1. Schaffung von Anreizen zur Eigenfinanzierung .....	100
2. Förderung von Forschung und Entwicklung .....	101
<b>VI.   Vorschriften zu grenzüberschreitenden Sachverhalten .....</b>	<b>104</b>
1. Betriebsstättenbegriff .....	104
2. Grenzüberschreitende Verlustverrechnung .....	106
3. Aufteilung der Besteuerungsrechte bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorgängen .....	110
a. Zwischenstaatliche Erfolgsabgrenzung auf der Grundlage des Drittvergleichs .....	110
b. Ent- und Verstrickung (Wegzugsbesteuerung) .....	111
4. Vermeidung von als unangemessen angesehenen Gestaltungen ...	114
5. Anrechnungsmethode .....	115

<b>VII. Realisierungschancen des GKB-RLE .....</b>	<b>117</b>
<b>Literaturhinweise .....</b>	<b>119</b>



## Das Wichtigste auf einen Blick

Am 25.10.2016 wurde eine aktualisierte Fassung des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates über eine „Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (GKB) veröffentlicht (GKB-RLE). Regelungen, die sich auf die Konsolidierung und die formelhafte Gewinnaufteilung beziehen (GKKB), sind in einem weiteren Richtlinienvorschlag der EU-Kommission enthalten, der am gleichen Tag veröffentlicht wurde. Da die beiden Richtlinien aufeinander aufbauen, sollen sie gemeinsam verabschiedet werden. Die GKB soll ab dem 1.1.2019 und die GKKB ab dem 1.1.2021 in Kraft treten.

Die Regelungen zur Gewinnermittlung im engeren Sinn sind mit dem deutschen Gewinnermittlungsrecht grundsätzlich vereinbar. Die materiellen Konsequenzen einer GKB wären verhältnismäßig gering. Die Verknüpfung des GKB-RLE mit dem BEPS-Projekt hat zur Konsequenz, dass im GKB-RLE zahlreiche Regelungen zu grenzüberschreitenden Sachverhalten enthalten sind. Mit Vorschlägen zur Schaffung von Anreizen zur Eigenfinanzierung, zur Förderung von Forschung und Entwicklung sowie zur Einführung eines grenzüberschreitenden Verlustausgleichs enthält der GKB-RLE weitere Maßnahmen, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der steuerlichen Gewinnermittlung stehen.

Die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung wäre ein großer Vorteil, da sie für grenzüberschreitend tätige Unternehmen zu einer Senkung der Befolgungskosten führen würde und die Lösung von vielen Problemen im internationalen Bereich erleichtern würde. Möglicherweise erhöht die Erweiterung des zweistufigen Harmonisierungsansatzes zu einem mehrstufigen Reformpaket die Wahrscheinlichkeit, dass die von der EU-Kommission angestrebte umfassende Reform der Unternehmensbesteuerung zumindest sukzessive umgesetzt wird. Mit den Gewinnermittlungsvorschriften, den Maßnahmen mit Bezug auf die Anti-Tax-Avoidance-Directive einschließlich der geplanten Maßnahmen zu hybriden Gestaltungen mit Bezug zu Drittländern, dem grenzüberschreitenden Verlustausgleich, der Annäherung der Besteuerung der Eigenfinanzierung an die der Fremdfinanzierung sowie der Förderung von Forschung und Entwicklung durch steuerliche Maßnahmen gibt es ausreichend sinnvolle Bereiche, die entsprechend dem jeweils gewünschten Grad der Harmonisierung getrennt angegangen werden können. Die Konsolidierung und Schlüsselung der Gesamtbemessungsgrundlage könnte den Abschluss eines mehrstufigen Prozesses bilden.

Die Harmonisierung der Gewinnermittlung wird zwar von deutscher Seite grundsätzlich unterstützt. Allerdings hat der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum GKB-RLE zahlreiche Vorbehalte angemeldet. Diese Vorbehalte betreffen nicht nur einzelne Punkte, sondern auch grundlegende Fragestellungen, wie z.B. die Angleichung der Steuersätze innerhalb der EU, die Einbeziehung der Gewerbesteuer sowie von Personengesellschaften in den Anwendungsbereich der GKB.

## I. Einordnung des GKB-RLE in die Steuerpolitik der EU

Am 16.3.2011 hat die EU-Kommission mit dem Entwurf für eine „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (GKKB) einen Vorschlag für eine grundlegende Reform der Besteuerung von Konzernen innerhalb der EU vorgestellt.<sup>1</sup> Dieser GKKB-RLE<sup>2011</sup> wurde mehrfach überarbeitet.<sup>2</sup> Aufgrund der vielfältigen Effekte dieser umfassenden Reform der Konzernbesteuerung besteht die steuerpolitische Strategie der EU-Kommission darin, sich zunächst auf die Harmonisierung der Gewinnermittlung zu konzentrieren.<sup>3</sup> Diese Reformüberlegungen werden in Deutschland politisch grundsätzlich unterstützt.<sup>4</sup> Am 25.10.2016 wurde eine aktualisierte Fassung eines Vorschlags für eine Richtlinie des Rates über eine „Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (GKB) veröffentlicht.<sup>5</sup> Die Regelungen, die sich auf die Konsolidierung und die formelhafte Gewinnaufteilung beziehen, sind in einem weiteren Richtlinienvorschlag der EU-Kommission enthalten, der am gleichen Tag veröffentlicht wurde.<sup>6</sup> Da die

---

<sup>1</sup> Vgl. *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage v. 16.3.2011, KOM(2011) 121 endgültig/2 (zitiert als GKKB-RLE<sup>2011</sup>). Dieser Vorschlag geht auf einen Bericht im Auftrag der Kommission und Mitteilung der Kommission v. 23.10.2001, Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der Europäischen Union, KOM(2001)582 endg zurück.

<sup>2</sup> Zur Weiterentwicklung des GKKB-RLE<sup>2011</sup> siehe den Literaturüberblick im Abschnitt II.

<sup>3</sup> Vgl. *EU-Kommission*, Mitteilung der Kommission an das EU-Parlament und den Rat v. 17.6.2015, COM(2015) 302 final.

<sup>4</sup> Vgl. *Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD* für die 18. Legislaturperiode, Deutschlands Zukunft gestalten, 2013, 92, abrufbar unter [https://www.bundesregierung.de/Content/DE/\\_Anlagen/2013/2013-12-17-koalitionsvertrag.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesregierung.de/Content/DE/_Anlagen/2013/2013-12-17-koalitionsvertrag.pdf?__blob=publicationFile&v=2) (zuletzt abgerufen am 19.3.2017) sowie *BMWi und FinMin NRW*, Mitteilung v. 15.9.2016 zum 11-Punkte-Plan gegen Steuerflucht von Konzernen, abrufbar unter <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/de/gabriel-und-walter-borjans-legen-11-punkte-plan-gegen-steuerflucht-von-konzernen-vor> (zuletzt abgerufen am 19.3.2017).

<sup>5</sup> Vgl. *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final (zitiert als GKB-RLE).

<sup>6</sup> Vgl. *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage v. 25.10.2016, COM(2016) 683 final (zitiert als GKKB-RLE<sup>2016</sup>).

beiden Richtlinien aufeinander aufbauen, sollen sie gemeinsam verabschiedet werden. Die GKB soll bereits ab dem 1.1.2019 (Art. 70 Abs. 1 GKB-RLE) und damit zwei Jahre vor Einführung einer GKKB (Art. 80 Abs. 1 GKKB-RLE<sup>2016</sup>) in Kraft treten.

Ein weiteres Schwergewicht der Steuerpolitik der EU liegt darin, die im BEPS-Aktionsplan der OECD vorgesehenen Regelungen umzusetzen. Der GKB-RLE weist einen engen Bezug zur Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD, BEPS-1-Richtlinie)<sup>7</sup> sowie deren Erweiterung um Maßnahmen zu hybriden Gestaltungen mit Bezug zu Drittländern (ATAD-2, BEPS-2-Richtlinie)<sup>8</sup> auf.<sup>9</sup> Das Besondere an diesen beiden Richtlinien ist, dass es sich um Maßnahmen handelt, die nicht mit Entlastungen der Steuerpflichtigen verbunden sind, während es bei den anderen Richtlinien im Zusammenhang mit den Ertragsteuern bisher in erster Linie darum ging, steuerliche Hemmnisse für grenzüberschreitend tätige Unternehmen zu beseitigen oder zumindest abzuschwächen. Die Verknüpfung des GKB-RLE mit dem BEPS-Projekt hat zur Konsequenz, dass im GKB-RLE zahlreiche Regelungen zu grenzüberschreitenden Sachverhalten enthalten sind. Mit Vorschlägen zur Schaffung von Anreizen zur Eigenfinanzierung, zur Förderung von Forschung und Entwicklung sowie zur Einführung eines grenzüberschreitenden Verlustausgleichs enthält der GKB-RLE weitere Maßnahmen, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der steuerlichen Gewinnermittlung stehen.

Im Rahmen einer Diskussion um die Reform des Haushaltssystems der EU wird von der *High Level Group on Own Resources* der Vorschlag gemacht, die Eigenmittel der EU zu stärken.<sup>10</sup> Zu diesem Zweck sollen insbesondere die Steuerarten genutzt werden, die das Funktionieren des Europäischen Binnen-

---

<sup>7</sup> Vgl. *Rat der Europäischen Union*, Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. Nr. L 193/1 (zitiert als ATAD).

<sup>8</sup> Vgl. *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern COM(2016) 687 final v. 25.10.2016 (zitiert als ATAD-2).

<sup>9</sup> Zu den beiden Richtlinien siehe z.B. *Benz/Böhmer*, DB 2016, 2800; *Eilers/Oppel*, IStR 2016, 319.

<sup>10</sup> Vgl. *High Level Group on Own Resources*, Future Financing of the EU, Final report and recommendations 2016, abrufbar unter [http://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/index\\_de.cfm](http://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/index_de.cfm) (zuletzt abgerufen am 19.3.2017).

markts verbessern können. Dazu gehören beispielsweise eine Finanztransaktionssteuer, eine CO<sub>2</sub>-Abgabe, eine Einnahme aus dem CO<sub>2</sub>-Emissionshandel oder eine EU-Körperschaftsteuer. Eine auf diese Weise vorgenommene Finanzierung des EU-Haushalts soll zu einer faireren Unternehmensbesteuerung in der EU beitragen und den Spielraum für Steuerhinterziehung und -vermeidung verringern. Es ist nicht absehbar, in welchem Verhältnis die von der *High Level Group on Own Resources* vorgestellte Idee einer EU-Körperschaftsteuer und der GKB-RLE zueinander stehen. Wenn die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer in allen Mitgliedstaaten nach den gleichen Regeln ermittelt wird, wäre es allerdings technisch leichter möglich, den Teil der Körperschaftsteuer zu berechnen, der als Eigenmittel an die EU abzuführen ist. Für die Steuerpflichtigen soll eine derartige Weiterleitung allerdings auch nach Ansicht der *High Level Group on Own Resources* nicht mit einer Erhöhung der Steuerbelastung verbunden sein.

Im Abschnitt II. wird ein Überblick über die Entwicklung vom GKB-RLE<sup>2011</sup> zum derzeit aktuellen GKB-RLE gegeben. Es werden insbesondere die Veröffentlichungen ausgewählt, die sich mit den Gewinnermittlungsregeln beschäftigt haben. Der persönliche, sachliche und räumliche Anwendungsbereich des GKB-RLE wird im Abschnitt III. vorgestellt. Den größten Umfang nimmt Abschnitt IV. ein, in dem die umfangreichen Regelungen des GKB-RLE zur steuerlichen Gewinnermittlung beschrieben werden. Auf die ergänzenden Zielsetzungen des GKB-RLE im Zusammenhang mit der Förderung der Eigenfinanzierung sowie von Forschung und Entwicklung wird im Abschnitt V. eingegangen. Die im Abschnitt VI. behandelten Vorschriften des GKB-RLE zu grenzüberschreitenden Sachverhalten wirken sich für die Steuerpflichtigen zum Teil positiv und zum Teil negativ aus. Abschnitt VII. enthält ein kurzes Resümee.

## II. Literaturüberblick zur Harmonisierung der Gewinnermittlung

Im Gegensatz zu den indirekten Steuern (Umsatzsteuer und spezielle Verbrauchsteuern) wurde bei den direkten Steuern nur ansatzweise eine Harmonisierung des nationalen Steuerrechts der Mitgliedstaaten erreicht. Bislang wurde nur bei ausgewählten Einzelfragen eine Harmonisierung vorgenommen.<sup>11</sup> Zu diesen Bereichen gehören beispielsweise

- die steuerliche Behandlung von Fusionen, Spaltungen, Einbringungen von Unternehmensteilen und der Austausch von Anteilen (Fusionsrichtlinie),<sup>12</sup>
- die Besteuerung von Gewinnausschüttungen zwischen verbundenen Gesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten (Mutter-Tochter-Richtlinie),<sup>13</sup>
- die Besteuerung von Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie).<sup>14</sup>

Mit dem am 16.3.2011 von der Europäischen Kommission veröffentlichten GKKB-RLE<sup>2011</sup> wurde eine über Einzelfragen hinausgehende umfassende Reform der direkten Unternehmensbesteuerung vorgeschlagen. Die Weiterentwicklung des GKKB-RLE<sup>2011</sup> auf Ebene der Europäischen Kommission hat zur Veröffentlichung von fünf Kompromissvorschlägen geführt. Der Schwerpunkt der Arbeiten lag bei den Regeln zur Gewinnermittlung sowie der Behandlung von grenzüberschreitenden Sachverhalten. Die Vorschriften zur Konsolidierung und Schlüsselung wurden nicht überarbeitet:

---

<sup>11</sup> Vgl. *Weggenmann/Köstler*, in Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V. (Hrsg.), Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2015/2016, 15. Aufl. 2015, Kapitel H, Rz. 14.

<sup>12</sup> Vgl. *Rat der Europäischen Gemeinschaft*, Richtlinie (EWG) 90/434/EWG des Rates v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl. Nr. L 225/1.

<sup>13</sup> Vgl. *Rat der Europäischen Gemeinschaft*, Richtlinie (EWG) 90/435/EWG des Rates v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 225/6.

<sup>14</sup> Vgl. *Rat der Europäischen Union*, Richtlinie (EG) 2003/49/EG des Rates v. 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 157/49.

- Kompromissvorschlag vom 4.4.2012 vom Rat der Europäischen Union unter dem Vorsitz Dänemarks (KV-DNK)<sup>15</sup>: Auf der Grundlage des GKKB-RLE<sup>2011</sup> wurden die Vorschriften zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage, 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 verändert.
- Kompromissvorschlag vom 2.5.2013 vom Rat der Europäischen Union unter dem Vorsitz Irlands (KV-IRL)<sup>16</sup>: Im KV-IRL wurden die Regelungen zur Gewinnermittlung und der allgemeinen Missbrauchsvorschrift modifiziert.
- Kompromissvorschlag vom 14.10.2013 vom Rat der Europäischen Union unter dem Vorsitz Litauens (KV-LTU)<sup>17</sup>: Auf der Grundlage der zum KV-IRL geführten Diskussionen und den Anregungen der Mitgliedstaaten wurden die Regelungen zur Gewinnermittlung abermals geändert.

---

<sup>15</sup> Vgl. *Rat der Europäischen Union*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 8387/12 FISC 49, 2011/0058 (CNS), v. 4.4.2012.

<sup>16</sup> Vgl. *Rat der Europäischen Union*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 9180/13 FISC 80, 2011/0058 (CNS), v. 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 FISC 138, v. 25.6.2013, Rz. 42, lässt sich allerdings ableiten, dass das Verteilungsdatum 2.5.2013 und das Sitzungsdatum 24.5.2013 lauten muss.

<sup>17</sup> Vgl. *Rat der Europäischen Union*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 14768/13 FISC 181, 2011/0058 (CNS), v. 14.10.2013. Der KV-LTU wurde durch eine erklärende Stellungnahme ergänzt (KV-LTU-Notes), vgl. *Rat der Europäischen Union*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Anmerkungen zum Kompromissvorschlag, 14769/13 FISC 182, 2011/0058 (CNS), v. 14.10.2013.

- Kompromissvorschlag vom 26.5.2014 vom Rat der Europäischen Union unter dem Vorsitz Griechenlands (KV-GRC)<sup>18</sup>: Im KV-GRC wurden ausgewählte Gewinnermittlungsvorschriften angepasst.
- Kompromissvorschlag vom 19.11.2014 vom Rat der Europäischen Union unter dem Vorsitz Italiens (KV-ITL)<sup>19</sup>: Im KV-ITL lag der Schwerpunkt der Überarbeitung des GKKB-RLE<sup>2011</sup> auf den internationalen Aspekten im Zusammenhang mit der Steuerbemessungsgrundlage sowie auf bestimmten Aspekten des GKKB-RLE<sup>2011</sup>, die eng mit dem BEPS-Aktionsplan der OECD zusammenhängen.<sup>20</sup>

Das Europäische Parlament<sup>21</sup> hat sich gleichfalls mit dem GKKB-RLE<sup>2011</sup> beschäftigt. Die vom Europäischen Parlament vorgeschlagenen Änderungen wurden allerdings im Rahmen der Überarbeitung des GKKB-RLE<sup>2011</sup> durch die Kommission nicht berücksichtigt.

Obwohl die Mitgliedstaaten hinsichtlich der im GKKB-RLE<sup>2011</sup> enthaltenen Gewinnermittlungsvorschriften in zahlreichen Kernelementen eine deutliche Annäherung erzielen konnten, gelang es nicht, sich auf die Verabschiedung einer Richtlinie zu einigen.<sup>22</sup> Deshalb wurde der GKKB-RLE<sup>2011</sup> zurückgezogen und das GKKB-Projekt neu aufgelegt. Am 13.3.2013 hat die sog. Hochrangige Gruppe beschlossen, die GKKB in zwei Schritten einzuführen.<sup>23</sup> Daraufhin wurden am 25.10.2016 zwei Richtlinien-

---

<sup>18</sup> Vgl. *Rat der Europäischen Union*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 10177/14 FISC 84, 2011/0058 (CNS), v. 26.5.2014.

<sup>19</sup> Vgl. *Rat der Europäischen Union*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), 15756 FISC 197, 2011/0058 (CNS), v. 19.11.2014.

<sup>20</sup> Vgl. *Bericht des Rates* (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen, 16753/13 FISC 230, v. 11.12.2014, 8.

<sup>21</sup> Vgl. Bericht über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2011)0121 – C7-009 2/2011 – 2011/0058 (CNS), v. 28.3.2012.

<sup>22</sup> Vgl. *EU-Kommission*, Pressemitteilung v. 25.10.2016, abrufbar unter [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-3471\\_de.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-3471_de.htm) (zuletzt abgerufen am 19.3.2017).

<sup>23</sup> Siehe hierzu *Bericht des Rates* (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen, 11507/13 FISC 138, v. 25.6.2013, Rz. 40.

entwürfe vorgelegt: zum einen der GKB-RLE<sup>24</sup>, der die Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften vorsieht, und zum anderen der GKKB-RLE<sup>2016 25</sup>, in dem die Konsolidierung und die Aufteilung der Gesamtbemessungsgrundlage über eine Schlüsselung geregelt sind. Die Kommission möchte in beiden Bereichen die Arbeiten zügig abschließen. Der GKB-RLE soll bis zum 31.12.2018 (Art. 70 Abs. 1 GKB-RLE) und der GKKB-RLE<sup>2016</sup> bis zum 31.12.2020 (Art. 80 Abs. 1 GKKB-RLE<sup>2016</sup>) in nationales Recht umgesetzt werden.

Die in dem GKKB-RLE<sup>2011</sup> enthaltenen Gewinnermittlungsregelungen wurden in zahlreichen Veröffentlichungen thematisiert.<sup>26</sup> *Herzig*<sup>27</sup> gibt einen Überblick über die Eckpunkte der Gewinnermittlung nach dem GKKB-RLE<sup>2011</sup>, die seiner Ansicht nach im eigenständigen Gewinnermittlungskonzept, den periodisierten Stromgrößen, der Prinzipienorientierung sowie in der Dominanz von Best-Practice-Lösungen liegen. *Herzig/Kuhr*<sup>28</sup> stellen die Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung nach dem GKKB-RLE<sup>2011</sup> vor. Sie gehen auf das eigenständige steuerliche Gewinnermittlungskonzept der GKKB, die GuV-Orientierung des steuerlichen Gewinnermittlungskonzepts sowie die Notwendigkeit von bilanziellen und außerbilanziellen Korrekturen und der Prinzipienorientierung des GKKB-RLE<sup>2011</sup> ein. In einem weiteren Beitrag untersuchen *Herzig/Kuhr*<sup>29</sup>, ob der GKKB-RLE<sup>2011</sup> die Grundanforderungen an eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung erfüllt. Sie konzentrieren sich bei ihren Analysen auf das Realisationsprinzip und das Imparitätsprinzip. *V. Wolfersdorff* untersucht, inwieweit sich eine GKB als Option für eine Reform der steuerlichen Gewinnermittlung eignet.<sup>30</sup>

---

<sup>24</sup> Vgl. *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB-RLE) v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final.

<sup>25</sup> Vgl. *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB-RLE<sup>2016</sup>) v. 25.10.2016, COM(2016) 683 final.

<sup>26</sup> Zu einem Überblick über Vorschriften zur Konsolidierung und Schlüsselung siehe z.B. *Kahle/Dahlke*, StuB 2011, 453; *Kahle/Dahlke/Schulz*, Ubg 2011, 497; *Petutschnig*, StuW 2012, 192; *Rautenstrauch*, EWS 2011, 161.

<sup>27</sup> Vgl. *Herzig*, FR 2012, 761.

<sup>28</sup> Vgl. *Herzig/Kuhr*, DB 2011, 2053.

<sup>29</sup> Vgl. *Herzig/Kuhr*, StuW 2011, 305.

<sup>30</sup> Vgl. v. *Wolfersdorff*, Steuerbilanzielle Gewinnermittlung: Stand und Entwicklungsperspektiven aus deutscher und europäischer Sicht, 2014, 261–280.

*Kahle/Schulz*<sup>31</sup> analysieren die steuerliche Zweckadäquanz der IFRS und die Überlegung der EU-Kommission, dass die IFRS den „Starting-Point“ für die Harmonisierung der Gewinnermittlung bilden sollen. Als Referenzrahmen wird die vereinfachte Vermögensrechnung herangezogen, die von *Kahle/Schulz*<sup>32</sup> als Leitbild der harmonisierten steuerlichen Gewinnermittlung de lege ferenda vorgeschlagen wird. In einem weiteren Beitrag erläutern *Kahle/Schulz*<sup>33</sup> die Komplexität der Entwicklung einer GKB, um im Anschluss auf die Deduktion von steuerlichen Gewinnermittlungsregeln und das Konzept der vereinfachten Vermögensrechnung einzugehen. Weiterhin erörtern *Kahle/Schulz*<sup>34</sup> die zentralen Regelungen zur Ermittlung der gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage. Sie gehen insbesondere auf die Ertrags- und Aufwandsrealisierung, die Ansatz- und Bewertungsregeln für das immaterielle und materielle Anlagevermögen und die Rückstellungen, die Behandlung von Leasingverträgen und die Bewertungsregeln für Vorräte und unfertige Erzeugnisse ein. *Kahle/Dahlke/Schulz*<sup>35</sup> geben einen Überblick über die wesentlichen Problemfelder der GKKB. Sie analysieren die Begriffe „Ertrag“ und „Aufwand“, den Zeitpunkt der Ertrags- und Aufwandsrealisierung sowie die Ansatz- und Bewertungsregelungen für das immaterielle und materielle Anlagevermögen und die Rückstellungen, die Leasingbilanzierung sowie das Umlaufvermögen.

Einen weiteren Beitrag zu den Gewinnermittlungsgrundsätzen, ergänzt um die im GKKB-RLE<sup>2011</sup> für aktive und passive Wirtschaftsgüter geltenden Bewertungsmaßstäbe, liefert *Marx*<sup>36</sup>. Einen knappen Überblick über die wesentlichen Elemente des GKKB-RLE<sup>2011</sup> geben *Lenz/Rautenstrauch*<sup>37</sup>. Sie stellen die Regelungen zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage sowie die Abschreibungsregelungen, die Behandlungen von Pensionsrückstellungen, die Behandlung von Forschungs- und Entwicklungskosten, die Steuerbefreiung von Erträgen aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die Verlustverrechnung, die allgemeinen Missbrauchsvermeidungsregelungen, die Zinsabzugsbeschränkung und Hinzurechnungsbesteuerung

---

<sup>31</sup> Vgl. *Kahle/Schulz*, BFuP 2011, 455.

<sup>32</sup> Vgl. *Kahle/Schulz*, BFuP 2011, 455.

<sup>33</sup> Vgl. *Kahle/Schulz*, FR 2011, 49.

<sup>34</sup> Vgl. *Kahle/Schulz*, StuB 2011, 296.

<sup>35</sup> Vgl. *Kahle/Dahlke/Schulz*, Ubg 2011, 491.

<sup>36</sup> Vgl. *Marx*, DStZ 2011, 547.

<sup>37</sup> Vgl. *Lenz/Rautenstrauch*, DB 2011, 726.

sowie die Behandlung von ausländischen Einkünften vor. *Förster/Krauβ*<sup>38</sup> gehen gleichfalls auf die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage, den maßgeblichen Zeitpunkt der Bestimmung von Erträgen, das Abschreibungskonzept und die Verlustverrechnung ein. *Grangl/Petutschnig*<sup>39</sup> konzentrieren sich auf die Abschreibungen von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Sie untersuchen detailliert die innerhalb der EU verwendeten Abschreibungskonzepte mit den im GKKB-RLE<sup>2011</sup> enthaltenen Abschreibungskonzepten. Einen Vergleich zwischen dem niederländischen Steuerrecht und dem GKKB-RLE<sup>2011</sup>, bezogen auf die steuerliche Behandlung von unmittelbar gehaltenem Grundbesitz, nehmen *Vermeulen/Blaauw*<sup>40</sup> vor.

In einer sehr ausführlichen Untersuchung vergleichen *Spengel/Zöllkau*<sup>41</sup> die steuerlichen Gewinnermittlungsregeln des GKKB-RLE<sup>2011</sup> mit den steuerlichen Gewinnermittlungsregeln der (damals) 27 Mitgliedstaaten sowie der Schweiz und den USA. *Spengel/Ortmann-Babel/Zinn/u.a.*<sup>42</sup> nehmen gleichfalls eine Gegenüberstellung der Vorschriften zur steuerlichen Gewinnermittlung innerhalb der EU, der Schweiz, der USA und einer GK(K)B vor. Außerdem quantifizieren sie, wie sich die Einführung einer GKB auf die Steuerbelastung der Unternehmen auswirken würde.

Mit einem Vergleich zwischen der steuerlichen Gewinnermittlung nach dem GKKB-RLE<sup>2011</sup> und der Gewinnermittlung durch den Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG bezogen auf die Besteuerungsprinzipien, den Ansatz und die Bewertung von aktiven und passiven Wirtschaftsgütern sowie zahlreiche übergreifende Regelungen (steuerliche Fördermaßnahmen, Währungsumrechnung, Sicherungsgeschäfte, Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, nicht abzugsfähige Aufwendungen, ausländische Betriebsstätten, Verlustabzug) beschäftigt sich der Beitrag von *Scheffler/Krebs*<sup>43</sup>. Zusätzlich wird in diesem Beitrag analysiert, ob die Einführung einer GKB zu einem früheren/späteren bzw. höheren/niedrigeren Gewinnausweis im Vergleich zum deutschen Steuerrecht führt.

---

<sup>38</sup> Vgl. *Förster/Krauβ*, IStR 2011, 607.

<sup>39</sup> Vgl. *Grangl/Petutschnig*, SWI 2011, 483.

<sup>40</sup> Vgl. *Vermeulen/Blaauw*, ET 2011, 533.

<sup>41</sup> Vgl. *Spengel/Zöllkau*, Common Consolidated Corporate Tax Base (CC(C)TB) and the Determination of Taxable Income – An International Comparison, 2012.

<sup>42</sup> Vgl. *Spengel/Ortmann-Babel/Zinn/u.a.*, DB 2013, Beilage 2.

<sup>43</sup> Vgl. *Scheffler/Krebs*, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, 13\*.

*Scheffler/Köstler*<sup>44</sup> zeigen, in welchen Bereichen zwischen den im GKKB-RLE<sup>2011</sup> enthaltenen Gewinnermittlungsregelungen und der in Deutschland vorgenommenen Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG (Steuerbilanz) Übereinstimmungen oder Abweichungen bestehen. Bei den Abweichungen wird herausgearbeitet, welche Auswirkungen diese Unterschiede auf den Zeitpunkt des Gewinnausweises (Zeiteffekt) bzw. auf die Höhe des Gewinns (Bemessungsgrundlageneffekt) haben. In diesem Beitrag erfolgt eine sehr detaillierte qualitative Analyse der im GKKB-RLE<sup>2011</sup> enthaltenen Gewinnermittlungsregeln. Die Analyse erfolgt bilanzpostenbezogen und unterscheidet sich damit vom Beitrag von *Scheffler/Krebs*<sup>45</sup>, die ihre Untersuchung ansatz- und bewertungsbezogen vornehmen.

*Scheffler/Oestreicher/Spengel/u.a.*<sup>46</sup> untersuchen, welche Konsequenzen eine Harmonisierung der Gewinnermittlung auf der Grundlage des GKKB-RLE<sup>2011</sup> in Deutschland hätte. Nach einem kurzen qualitativen Vergleich zwischen der Gewinnermittlung nach den im GKKB-RLE<sup>2011</sup> vorgeschlagenen Regeln mit dem deutschen Steuerbilanzrecht (Rechtsvergleich) werden auf Basis von Mikrosimulationsanalysen die Auswirkungen auf die Steuerbelastung deutscher Unternehmen und das Steueraufkommen in Deutschland quantifiziert, die sich ergeben würden, wenn die im GKKB-RLE<sup>2011</sup> enthaltenen Gewinnermittlungsregeln in das deutsche Steuerrecht übernommen würden. Ergänzend werden die Auswirkungen auf die steuerlichen Befolgungskosten aufgezeigt.

Eine Untersuchung der Übergangsregelungen zum Einstieg in eine bzw. zum Ausstieg aus einer GKB ist Gegenstand einer weiteren Veröffentlichung von *Scheffler/Köstler*<sup>47</sup>. In diesem Diskussionspapier werden die Übergangsrege-

---

<sup>44</sup> Vgl. *Scheffler/Köstler*, 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 No. 14-044.

<sup>45</sup> Vgl. *Scheffler/Krebs*, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, 13\*.

<sup>46</sup> Vgl. *Oestreicher/Scheffler/Spengel/u.a.*, StuW 2014, 326.

<sup>47</sup> Vgl. *Scheffler/Köstler*, Harmonisierung der Gewinnermittlung in der EU – Analyse der Übergangsregelungen bei Einführung einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage / Gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GKB / GUB), ZEW Discussion Paper No. 14-045.

lungen insbesondere daraufhin analysiert, wie durch den im GKKB-RLE<sup>2011</sup> gewählten Ansatz für Erträge und Aufwendungen eine Einmalerfassung sichergestellt werden kann. Weiterhin wird geprüft, welche Verzerrungen sich ergeben können, wenn sich das deutsche Steuerrecht von der Vorgehensweise bei der GKB unterscheidet.

*Köstler/Dietrich*<sup>48</sup> stellen die Auswirkungen dar, die sich durch den Wechsel der steuerlichen Gewinnermittlung von der deutschen Steuerbilanz zu den im GKKB-RLE<sup>2011</sup> vorgesehenen Gewinnermittlungsregeln auf die latenten Steuern im HGB-Einzelabschluss ergeben werden. Es wird herausgearbeitet, bei welchen Sachverhalten es im Vergleich zwischen dem HGB-Einzelabschluss und der Steuerbilanz bzw. zwischen dem HGB-Einzelabschluss und den harmonisierten Gewinnermittlungsregeln zu einer Veränderung bei den latenten Steuern kommt.

Die Systematik und Anwendung der Gewinnermittlungsregeln des GKKB-RLE<sup>2011</sup> und die Weiterentwicklung dieser Regeln seit dem Jahr 2011 analysiert *Eggert*<sup>49</sup>. Er geht der Frage nach, auf welches Prinzipienfundament die einzelnen Bestimmungen aufbauen können und wie sich deren möglichst einheitliche Auslegung sicherstellen lässt. Zudem werden wichtige Einzelfragen des Ansatzes und der Bewertung von Bilanzpositionen dargestellt, wobei eine vergleichende Betrachtung mit der Rechnungslegung nach dem HGB, dem EStG und den IFRS vorgenommen wird. Außerdem diskutiert er, wie mit den im GKKB-RLE<sup>2011</sup> auftretenden Regelungslücken umgegangen werden kann. Er prüft insbesondere, ob die IFRS oder das nationale Bilanzrecht der Mitgliedstaaten sich zur Lückenfüllung eignen.

Eine Konkretisierung der Gewinnermittlungsprinzipien nach dem GKKB-RLE<sup>2011</sup> und deren Weiterentwicklung wird von *Evers/Köstler/Meier/u.a.*<sup>50</sup> vorgenommen. Sie stellen als Vorschlag für eine gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage eine modifizierte Einnahmenüberschussrechnung vor. Nach diesem Konzept soll die steuerliche Gewinnermittlung stärker als bisher auf den Zeitpunkt der Zahlung abstellen. Darüber hinaus wird herausgearbeitet, welche Vorteile eine harmonisierte Bemessungsgrundlage für die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte aufweist, wie

---

<sup>48</sup> Vgl. *Köstler/Dietrich*, WPg 2015, 81.

<sup>49</sup> Vgl. *Eggert*, Die Gewinnermittlung nach dem Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – Vergleich mit der Gewinnermittlung nach dem HGB, EStG und den IFRS, 2015.

<sup>50</sup> Vgl. *Evers/Köstler/Meier/u.a.*, StuW 2015, 359.

beispielsweise bei der Einordnung von hybriden Finanzinstrumenten oder der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung. Zudem wird mittels einer quantitativen Analyse der Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften in den 28 Mitgliedstaaten aufgezeigt, dass die Gewinnermittlung auf Grundlage der vorgeschlagenen modifizierten Einnahmenüberschussrechnung gegenüber dem geltenden nationalen Steuerrecht nur zu einer geringen Veränderung der Steuerbelastung führt.

Neben den übergreifenden Darstellungen gab es auch Veröffentlichungen zu speziellen Aspekten des GKKB-RLE<sup>2011</sup>. *Eggert*<sup>51</sup> analysiert die Behandlung von Anteilen an transparenten Unternehmen im Rahmen der GKKB. Neben der Erläuterung der Berechnung des Gewinns einer Personengesellschaft nach den Regelungen des GKKB-RLE<sup>2011</sup> untersucht er die steuerliche Behandlung von Transaktionen zwischen transparenten Gesellschaften und deren Gesellschaftern. Zudem untersucht er die Fragen, welche Rechtsnatur der Anteil an der transparenten Gesellschaft hat, wie mit Gewinnen und Verlusten bei der Anteilsveräußerung umzugehen ist und wie das Verfahren zur Ermittlung des Anteils am Gewinn der Personengesellschaft ausgestaltet werden könnte. Die Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer (transparenten) Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter und umgekehrt nach Maßgabe der Vorschriften des GKKB-RLE<sup>2011</sup> thematisiert *Köstler*<sup>52</sup>.

*Florstedt*<sup>53</sup> gibt einen Überblick über die allgemeine Missbrauchsregel im GKKB-RLE<sup>2011</sup> und ihre Entwicklung im Rahmen der Kompromissvorschläge und stellt einen Bezug zu den sekundärrechtlichen Missbrauchsvorschriften sowie zur Rechtsprechung des EuGH her.

*Scheffler/Köstler*<sup>54</sup> arbeiten heraus, dass sich bei einer Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften für zahlreiche, seit langem diskutierte Probleme des internationalen Steuerrechts Lösungen finden lassen bzw. die Bewältigung von vielen derzeit offenen Punkten erleichtert wird. Besonders deutlich wird der Vorteil einer Harmonisierung der Gewinnermittlung bei

---

<sup>51</sup> Vgl. *Eggert*, ISR 2013, 304.

<sup>52</sup> Vgl. *Köstler*, Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer (transparenten) Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter und umgekehrt nach Maßgabe der Vorschriften für eine GKB / GUB, TaxFACTs Schriftenreihe Nr. 2015-1.

<sup>53</sup> Vgl. *Florstedt*, FR 2016, 1.

<sup>54</sup> Vgl. *Scheffler/Köstler*, Vorteile einer GKB / GUB außerhalb der Gewinnermittlung – Eine Analyse aus Sicht des deutschen Steuerrechts, ZEW Discussion Paper No. 14-046.

der Entstrickung (Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte) und der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung von in einem anderen Mitgliedstaat befindlichen Betriebsstätten oder Tochterkapitalgesellschaften.

Neben dem GKKB-RLE<sup>2011</sup> wurden auch die Kompromissvorschläge in der Literatur thematisiert. So vergleichen *Scheffler/Köstler*<sup>55</sup> die überarbeiteten Vorschriften zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage und der allgemeinen Missbrauchsvorschriften im KV-IRL mit dem ursprünglichen GKKB<sup>2011</sup>. Insbesondere wurde aufgezeigt, ob die mit diesem Kompromissvorschlag vorgenommenen Veränderungen zu einer Annäherung an das bzw. zu einer Entfernung vom deutschen Steuerrecht führen. Zusätzlich wurde geprüft, welche Konsequenzen die Veränderungen zwischen dem KV-IRL im Verhältnis zum deutschen Steuerrecht auf die Höhe des Gewinns (Bemessungsgrundlageneffekt) oder auf den Zeitpunkt des Gewinnausweises (Zeiteffekt) haben. *Scheffler/Köstler*<sup>56</sup> stellen die im KV-LTU vorgenommenen Überarbeitungen der Vorschriften zur GKB vor. Dabei werden insbesondere die Abweichungen gegenüber dem KV-IRL herausgearbeitet. Durch diesen Vergleich wird deutlich, in welche Richtung sich die politische Diskussion entwickelt hat. Es wird erkennbar, zu welchen Änderungen es im deutschen Steuerbilanzrecht kommen könnte, wenn die Gewinnermittlung in der EU auf der Basis der vorliegenden Vorschläge harmonisiert werden würde. *Krauß*<sup>57</sup> stellt die auf Grundlage der KV-DNK, KV-LTU und KV-GRC erarbeiteten Änderungsvorschläge im KV-ITL vor.

Den aktuellen GKKB-RLE<sup>2016</sup> stellen *Benz/Böhmer*<sup>58</sup> vor. Sie geben einen knappen Überblick über den Anwendungsbereich des GKKB-RLE<sup>2016</sup>, die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens, die Übergangsregelungen bei Eintritt in eine gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, den (grenzüberschreitenden) Verlustabzug sowie die Missbrauchsvermeidung. Weiterhin erläutern sie die Konsolidierung des steuerpflichtigen Einkommens, die Aufteilung des konsolidierten Einkommens zur Besteuerung durch die beteiligten Mitgliedstaaten und die Durchführung des Besteuerungsver-

---

<sup>55</sup> Vgl. *Scheffler/Köstler*, DStR 2013, 2190; 2235.

<sup>56</sup> Vgl. *Scheffler/Köstler*, DStR 2014, 664.

<sup>57</sup> Vgl. *Krauß*, IStR 2015, 727.

<sup>58</sup> Vgl. *Benz/Böhmer*, DB 2016, 2800.

fahrens im Rahmen einer GKKB. Einen allgemeinen Überblick über das GKKB-Projekt gibt zudem *Eiling*<sup>59</sup>.

---

<sup>59</sup> Vgl. *Eiling*, IWB 2017, 49.

### III. Geltungsbereich des GKB-RLE

Der Anwendungsbereich des GKB-RLE ist in mehrfacher Weise begrenzt. Bezogen auf die Rechtsform (Art. 2 Abs. 1 Buchst. a i.V.m. Anhang I GKB-RLE) erfolgt eine Beschränkung auf körperschaftsteuerpflichtige Steuersubjekte (insbesondere Kapitalgesellschaften).<sup>60</sup> Hinsichtlich der Steuerarten sieht der GKB-RLE eine Begrenzung auf die Körperschaftsteuer vor (Art. 2 Abs. 1 Buchst. b i.V.m. Anhang II GKB-RLE).

Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c GKB-RLE wird eine Abgrenzung nach der Größe und dem Aufbau des Unternehmens vorgenommen. Voraussetzung für die verpflichtende Anwendung des GKB-RLE ist, dass es sich um eine Gruppe handelt, die für Rechnungslegungszwecke zu konsolidieren ist und deren Gesamtumsatz mehr als 750 Mio. € beträgt. Abgestellt wird auf die Unternehmen, die nach den IFRS oder nach dem nationalen Finanzberichts-system eines Mitgliedstaats aufzustellenden Abschluss (in Deutschland nach dem HGB) vollständig einbezogen werden (Art. 4 Nr. 10 GKB-RLE). In Art. 2 Abs. 1 Buchst. d GKB-RLE wird als weitere Voraussetzung aufgeführt, dass das Mutterunternehmen in einem anderen Mitgliedstaat über eine Tochterkapitalgesellschaft (Art. 3 GKB-RLE) oder eine Betriebsstätte (Art. 5 GKB-RLE) verfügt.

Liegen die in Art. 2 Abs. 1 GKB-RLE genannten Voraussetzungen vor, sind die in dem GKB-RLE enthaltenen Regeln verbindlich anzuwenden. Diesen Unternehmen wird kein Wahlrecht eingeräumt. Für die Anwendung der GKB können nur kleinere Unternehmensgruppen, nicht konzernverbundene Unternehmen und ausschließlich in einem Mitgliedstaat agierende Unternehmen (nationale Gruppen) optieren, sofern sie der Körperschaftsteuer unterliegen (Art. 2 Abs. 3 GKB-RLE).<sup>61</sup>

Tochterkapitalgesellschaften werden in die GKB einbezogen, wenn das Mutterunternehmen (1) mehr als 50 % der Stimmrechte hält und (2) entweder zu

---

<sup>60</sup> Im Anhang I zum GKB-RLE werden für Deutschland nicht nur die AG, KGaA und GmbH genannt, sondern auch VVaG, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sowie andere nach deutschem Recht gegründete Gesellschaften, die der deutschen Körperschaftsteuer unterliegen. In den Anwendungsbereich werden zusätzlich die europäischen Rechtsformen SE und SCE einbezogen.

<sup>61</sup> Durch dieses Wahlrecht wird beispielsweise bei Veränderungen der Voraussetzungen für den Einbezug in den Anwendungsbereich des GKB-RLE der Wechsel der Gewinnermittlungsart vermieden, vgl. *Eiling*, IWB 2017, 51.

mehr als 75 % am Gesellschaftskapital beteiligt ist oder über mehr als 75 % der Ansprüche auf Gewinnbeteiligung verfügt (Art. 3 Abs. 1 GKB-RLE). Enkelkapitalgesellschaften werden gleichfalls in die Gruppenbesteuerung einbezogen. Für die Berechnung der Grenzwerte gelten bei einer mittelbaren Beteiligung 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 Gewinnbeteiligungsansprüche erfolgt eine multiplikative Durchrechnung (Art. 3 Abs. 2 GKB-RLE).<sup>62</sup> Der Betriebsstättenbegriff wird in Art. 5 GKB-RLE in Anlehnung an den OECD-Aktionspunkt 7 konkretisiert.<sup>63</sup>

Der Begriff der Tochterkapitalgesellschaft ist für die Abgrenzung des persönlichen Anwendungsbereichs des GKB-RLE bedeutsam. Nach dem GKB-RLE bleibt es noch bei der selbständigen Steuerpflicht von Tochterkapitalgesellschaften. Da die Kommission davon ausgeht, dass zwei Jahre nach Einführung einer GKB ein Übergang zur GKKB vollzogen wird (Art. 70 Abs. 1 GKB-RLE i.V.m. Art. 80 Abs. 1 GKKB-RLE<sup>2016</sup>), sind im GKB-RLE keine Regelungen für eine (nationale) Gruppenbesteuerung enthalten. Insofern gelten weiterhin die nationalen Vorschriften (in Deutschland die ertragsteuerliche Organschaft).

Der räumliche Geltungsbereich des GKB-RLE ist auf die EU beschränkt. Für EU-Konzerne kommt dieses Gewinnermittlungskonzept nur für das Mutterunternehmen sowie die in einem Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften zur Anwendung. Kapitalgesellschaften und andere körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen, die nach dem Recht eines Drittlandes gegründet wurden,<sup>64</sup> werden mit ihren in einem der Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten in den Anwendungsbereich des GKB-RLE einbezogen (Art. 2 Abs. 2 GKB-RLE).

---

<sup>62</sup> Bei der Berechnung werden auch Beteiligungen von bis zu 75 %, die direkt oder indirekt von der Muttergesellschaft gehalten werden, einschließlich Rechte an Gesellschaften mit Sitz in Drittländern, berücksichtigt.

<sup>63</sup> Zum Begriff der Betriebsstätte siehe Abschnitt VI.1.

<sup>64</sup> Das Unternehmen aus einem Drittland muss eine Rechtsform haben, die mit den im Anhang I genannten Rechtsformen vergleichbar ist. Es ist vorgesehen, dass die EU-Kommission jährlich ein Verzeichnis von den Rechtsformen erstellt, die mit den in der EU körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen vergleichbar sind (Art. 2 Abs. 2 GKB-RLE).

Reedereien, für die steuerliche Sonderregelungen gelten, werden nicht einbezogen (Art. 2 Abs. 4 GKB-RLE). Damit können die pauschalierte Gewinnermittlung für Handelsschiffe im internationalen Verkehr (§ 5a EStG) sowie vergleichbare Maßnahmen der anderen Mitgliedstaaten nach Umsetzung des GKB-RLE weiter angewandt werden.

Da die Anwendung der im GKB-RLE enthaltenen Regelungen nur unter bestimmten Voraussetzungen verbindlich ist und die anderen Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen das Wahlrecht haben, sich für diese Form der Gewinnermittlung zu entscheiden, kommt es zu einem Nebeneinander der im GKB-RLE enthaltenen Vorschriften und den Vorschriften des jeweiligen nationalen Rechts der Mitgliedstaaten. Die Komplexität erhöht sich dadurch, dass bei einem Wechsel in oder aus der GKB die in Art. 43 bis Art. 52 GKB-RLE enthaltenen Übergangsregeln zu beachten sind. Um die praktische Anwendung zu erleichtern, empfiehlt es sich, die verpflichtende Anwendung auf alle Körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen auszudehnen<sup>65</sup> und auch die Gewerbesteuer einzubeziehen. Bei einer Integration der Gewerbesteuer entfällt die Notwendigkeit, für diese Steuerart eigenständige Gewinnermittlungsvorschriften anzuwenden.<sup>66</sup> Die nach dem GKB-RLE ermittelten Einkünfte aus Gewerbebetrieb können als Ausgangsgröße zur Ermittlung des Gewerbeertrags übernommen werden (§ 7 S. 1 GewStG). Da bei einer GKB hinsichtlich der Ermittlung des Gewerbeertrags keine Abstimmung mit den anderen EU-Staaten erforderlich ist und bei einer GKB keine grenzüberschreitende Konsolidierung vorgenommen wird, können die in § 8 und § 9 GewStG vorgesehenen gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen grundsätzlich beibehalten werden.

Einzelunternehmen und Personengesellschaften, an denen ausschließlich natürliche Personen beteiligt sind, werden nicht in das Konzept der GKB einbezogen.<sup>67</sup> Um die Rechtsformentscheidung nicht zu beeinflussen, bietet es sich jedoch an, die im GKB-RLE vorgesehene Form der steuerlichen Gewinnermittlung auch für Personengesellschaften und Einzelunternehmen

---

<sup>65</sup> So auch die Forderung des Bundesrats, vgl. BR-Drs. 641/16 (Beschluss) v. 16.12.2016, Tz. 4.

<sup>66</sup> Vom Bundesrat (BR-Drs. 641/16 (Beschluss) v. 16.12.2016, Tz. 11) wird gefordert, die Auswirkungen auf die Gewerbesteuer in den weiteren Entscheidungsprozess einzubeziehen. Eine ausdrückliche Forderung nach Einbezug der Gewerbesteuer wird nicht formuliert.

<sup>67</sup> Zur Besteuerung der Beteiligungen einer Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft siehe Abschnitt IV.8.d.

anzuwenden. Es wäre wenig verständlich und mit einer deutlichen Erhöhung der steuerlichen Befolgungskosten verbunden, wenn für die Körperschaftsteuer andere Gewinnermittlungsregeln gelten würden als für die Einkommensteuer.<sup>68</sup> So wäre beispielsweise auch der Wechsel der Rechtsform mit einer Änderung der Art der Gewinnermittlung verbunden.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> Siehe hierzu auch BR-Drs. 641/16 (Beschluss) v. 16.12.2016, Tz. 4. In diesem Beschluss des Bundesrats wird gefordert, dass es den Mitgliedstaaten ermöglicht werden soll, die GKB für Personengesellschaften anzuwenden. Einzelunternehmen werden vom Bundesrat nicht angesprochen. Wird der Anwendungsbereich des GKB-RLE auf Personenunternehmen erweitert, wird die Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) zu einer Gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB), vgl. *Oestreicher/Scheffler/Spengel/u.a.*, *StuW* 2014, 326.

<sup>69</sup> Bei einem Einbezug der Gewerbesteuer sowie von Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist eine Abstimmung mit dem Vorschlag zur Einführung einer EU-Körperschaftsteuer erforderlich. Nach diesem Vorschlag haben die Mitgliedstaaten einen Teil ihrer Einnahmen aus der Körperschaftsteuer als Eigenmittel an die EU abzuführen. Siehe hierzu *High Level Group on Own Resources*, *Future Financing of the EU*, Final report and recommendations 2016, abrufbar unter [http://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/index\\_de.cfm](http://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/index_de.cfm) (zuletzt abgerufen am 19.3.2017).

## IV. Regelungen zur steuerlichen Gewinnermittlung

Nachfolgend werden die Regelungen zur steuerlichen Gewinnermittlung vorgestellt. Im ersten Schritt werden die allgemeinen Grundsätze der Gewinnermittlung erläutert, auf denen die einzelnen Regelungen des GKB-RLE beruhen (Abschnitt IV.1.). Bei den im zweiten Schritt vorgenommenen Detailanalysen wird zwischen Ansatz und Bewertung der verschiedenen Bilanzposten unterschieden. Eine bilanzpostenbezogene Vorgehensweise ist eigentlich das Merkmal eines Betriebsvermögensvergleichs. Die in dem GKB-RLE vorgenommene GuV-orientierte Gewinnermittlung beruht aber an vielen Stellen auf Regelungen, die im Ergebnis dazu führen, dass bei den Erläuterungen zwischen der Bilanzierung dem Grunde nach und der Höhe nach getrennt werden kann.

Die Basis für die nachfolgenden Ausführungen bilden die beiden Veröffentlichungen von *Scheffler/Krebs*<sup>70</sup> und *Scheffler/Köstler*<sup>71</sup>. Diese beiden Veröffentlichungen wurden an den aktuellen GKB-RLE angepasst und entsprechend aktualisiert. Um Wiederholungen zu vermeiden, unterbleibt in den nachfolgenden Ausführungen grundsätzlich ein Verweis auf diese beiden Veröffentlichungen.

### 1. Grundlagen der Gewinnermittlung

#### a. Gewinnbegriff

Der GKB-RLE sieht gänzlich eigenständige Gewinnermittlungsregeln vor. Bei der Berechnung des steuerlichen Gewinns ist weder direkt noch indirekt eine rechtliche Verknüpfung mit handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften vorgesehen, noch soll die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung auf der Grundlage der Europäischen Rechnungslegungsrichtlinie vorgenommen werden.<sup>72</sup> Für die steuerliche Gewinnermittlung sollen weder die IFRS noch die nationalen handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten (in Deutschland das HGB) herangezogen werden. Das Maßgeblichkeitsprinzip wird folglich bei einer

---

<sup>70</sup> Vgl. *Scheffler/Krebs*, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, 13\*.

<sup>71</sup> Vgl. *Scheffler/Köstler*, ZEW Discussion Paper No. 14-044 (Fn. 44).

<sup>72</sup> Siehe hierzu z.B. *Eggert*, Die Gewinnermittlung nach dem Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – Vergleich mit der Gewinnermittlung nach dem HGB, EStG und den IFRS (Fn. 49), 148–155.

Umsetzung des GKB-RLE vollständig aufgegeben.<sup>73</sup> Hierin liegt auch der wesentliche Unterschied gegenüber der Gewinnermittlung nach dem deutschen Steuerrecht auf der Grundlage einer Steuerbilanz (Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG).<sup>74</sup>

Da es sich beim GKB-RLE um die Umsetzung einer Richtlinie in nationales Recht handelt, sind für die Auslegung der Vorschriften zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte nicht mehr ausschließlich die nationalen Gerichte (bei der steuerlichen Gewinnermittlung die Finanzgerichte und der Bundesfinanzhof) zuständig. Vielmehr sind offene Fragen bei der Anwendung des GKB-RLE dem Europäischen Gerichtshof vorzulegen.

Für die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns sieht der GKB-RLE keinen Betriebsvermögensvergleich wie im deutschen Steuerrecht vor. Damit entfällt die Notwendigkeit, eine Steuerbilanz aufzustellen.<sup>75</sup> Vielmehr erfolgt die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns durch eine GuV-orientierte Vorgehensweise (Art. 7 GKB-RLE). Gewinn bezeichnet den Überschuss an Erträgen gegenüber den abziehbaren Aufwendungen sowie anderen abziehbaren Posten in einem Steuerjahr. Umgekehrt ist ein Überschuss der abziehbaren Aufwendungen sowie anderen abziehbaren Posten gegenüber den Erträgen als Verlust definiert (Art. 4 Nr. 8, 9 GKB-RLE). Das Grundschema zur Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage ist wie folgt aufgebaut:<sup>76</sup>

---

<sup>73</sup> Zur Begründung, dass bei einer Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften das Maßgeblichkeitsprinzip aufgegeben werden muss, siehe ausführlich *Eggert*, Die Gewinnermittlung nach dem Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – Vergleich mit der Gewinnermittlung nach dem HGB, EStG und den IFRS (Fn. 49), 118–135. Nach *Benz/Böhmer*, DB 2016, 2801, ist aber die Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips nicht zwangsläufig.

<sup>74</sup> In diesem Beitrag erfolgt eine Konzentration auf den Vergleich zwischen dem GKB-RLE und dem in Deutschland geltenden Steuerbilanzrecht. Es wird nicht analysiert, wie sich die Einführung einer GKB auf die Steuerabgrenzung (latente Steuern) im handelsrechtlichen Jahresabschluss auswirken könnte. Siehe hierzu *Köstler/Dietrich*, WPg 2015, 81.

<sup>75</sup> Vgl. *Arbeitsgruppe „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“* (AG GKKB), CCCTB/WP057\doc\de v. 26.7.2007, 8.

<sup>76</sup> Zu den nicht abziehbaren Aufwendungen siehe Art. 12 GKB-RLE.

Erträge (Art. 4 Nr. 5 GKB-RLE)<sup>77</sup>

- steuerfreie Erträge (Art. 8 GKB-RLE)
- abziehbare Aufwendungen (Art. 4 Nr. 6, Art. 9, Art. 12 GKB-RLE)
- sonstige abziehbare Posten (insbesondere Abschreibungen, Art. 10 GKB-RLE)

---

= Steuerbemessungsgrundlage (steuerpflichtiger Gewinn)

Zu den Erträgen gehören monetäre oder nichtmonetäre Erlöse aus Verkäufen und anderen Transaktionen (ohne Mehrwertsteuer und andere Steuern und Abgaben, die im Namen von staatlichen Stellen erhoben werden) einschließlich Erlöse aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern und Rechten sowie Zinsen, Dividenden und anderen Arten der Gewinnausschüttung, Liquidationserlösen, Lizenzgebühren, Subventionen und Zuschüsse, Zuwendungen, Schadenersatzzahlungen und freiwillige Leistungen. Sachzuwendungen an den Steuerpflichtigen werden gleichfalls als Erträge angesehen. Vom Steuerpflichtigen aufgebracht Eigenkapital oder Erlöse aus beglichenen Forderungen sind erfolgsneutral zu vereinnahmen (Art. 4 Nr. 5 GKB-RLE).

Aufwendungen werden definiert als Rückgang des Nettoeigenkapitals eines Unternehmens im Rechnungslegungszeitraum durch Abfluss von Vermögenswerten oder durch eine Wertminderung von Vermögenswerten oder durch die Anerkennung oder Zunahme des Werts von Verbindlichkeiten. Keine Aufwendungen sind gesellschaftsrechtlich verursachte Vermögensminderungen, d.h. monetäre oder nichtmonetäre Ausschüttungen an die Anteils- oder Kapitaleigner als solche (Art. 4 Nr. 6 GKB-RLE). Deshalb sind Gewinnausschüttungen und Kapitalrückzahlungen keine abziehbaren Ausgaben (Art. 12 Buchst. a GKB-RLE). Einstellungen in die Rücklagen gelten als Gewinnverwendung. Da diese nicht zu einem Rückgang des Nettoeigenkapitals führen, mindern sie den Gewinn des Unternehmens nicht (Art. 12 Buchst. c GKB-RLE).

---

<sup>77</sup> Bei den Einzelregelungen werden die Begriffe allerdings nicht einheitlich verwendet. So werden die gewinnerhöhenden Komponenten alternativ als Erträge, Einkünfte oder Erlöse bezeichnet. Negative Komponenten werden nicht nur als Aufwendungen oder abziehbare Posten umschrieben, sondern auch als Kosten. Die begrifflichen Unklarheiten fanden sich bereits im GKKB-RLE<sup>2011</sup>, zur Kritik siehe *Kahle/Schulz*, StuB 2011, 297.

Aufwendungen sind nur insoweit abziehbar, als sie unmittelbar im geschäftlichen Interesse des Steuerpflichtigen angefallen sind (betriebliche Veranlassung, Art. 9 Abs. 1 GKB-RLE). Damit sind wie nach deutschem Steuerrecht (§ 4 Abs. 4 EStG) nur betrieblich veranlasste Aufwendungen abziehbar. Zu den abzugsfähigen Aufwendungen gehören alle Umsatzkosten (ohne die als Vorsteuer abzugsfähige Umsatzsteuer), die dem Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Erlangung oder Sicherung von Einkommen entstanden sind. Explizit genannt werden Forschungs- und Entwicklungskosten sowie Kosten der Beschaffung von Eigen- oder Fremdkapital für betriebliche Zwecke (Art. 9 Abs. 2 GKB-RLE).

Die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns nach dem GKB-RLE ist formal mit der Gewinnermittlung durch eine Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG vergleichbar. Materiell ist die GKB jedoch keine Zahlungsrechnung. Da sowohl Erträge als auch Aufwendungen im Zeitpunkt ihrer Realisierung erfasst werden, werden die Einzahlungen und Auszahlungen im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung periodisiert (Art. 6 Abs. 1, Art. 15 bis Art. 17 GKB-RLE). Bezogen darauf, dass Ein- und Auszahlungen in Erträge und Aufwendungen umzurechnen sind, besteht zwischen der GKB und dem nach deutschem Steuerbilanzrecht vorzunehmenden Betriebsvermögensvergleich konzeptionell Übereinstimmung.<sup>78</sup>

Nach dem deutschen Steuerbilanzrecht wird der Gewinn einer Kapitalgesellschaft auf der Grundlage eines Betriebsvermögensvergleichs ermittelt (§ 5 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG):

---

<sup>78</sup> Vgl. *Scheffler/Krebs*, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, 15\*.

	Betriebsreinvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres
–	Betriebsreinvermögen zu Beginn des Wirtschaftsjahres (= Betriebsreinvermögen am Schluss des vorangehenden Wirtschaftsjahres)
<hr/>	
=	Veränderung des Eigenkapitals
+	offene Gewinnausschüttungen, verdeckte Gewinnausschüttungen, Kapitalrückzahlungen
+	Kapitalerhöhungen, sonstige Gesellschaftereinlagen, verdeckte Einlagen
<hr/>	
=	Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG
–	steuerfreie Betriebseinnahmen
+	nicht abziehbare Betriebsausgaben
<hr/>	
=	steuerpflichtiger Gewinn

Da die Veränderungen des Eigenkapitals um gesellschaftsrechtlich veranlasste Vorgänge korrigiert werden, verbleiben die betrieblich veranlassten Veränderungen des Eigenkapitals. Innerhalb des Systems der doppelten Buchführung werden die betrieblich veranlassten Geschäftsvorgänge in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.<sup>79</sup> Durch die Korrektur der Betriebsvermögensmehrungen um gesellschaftsrechtlich veranlasste Vorgänge sowie steuerfreie Einnahmen und nicht abziehbare Ausgaben ergibt sich nach dem bilanzorientierten Konzept materiell das gleiche Ergebnis wie nach dem GKB-RLE. Der Übergang von der bilanzorientierten Gewinnermittlung nach deutschem Steuerbilanzrecht auf die im GKB-RLE vorgesehene GuV-orientierte Gewinnermittlung ist lediglich technischer Art.<sup>80</sup>

Der GKB-RLE sieht aufgrund der GuV-orientierten Gewinnermittlung grundsätzlich innerhalb der Finanzbuchhaltung keine Bestimmung von Buchwerten vor. Allerdings sind bei vielen Positionen die steuerlichen Werte und deren Veränderung im abgelaufenen Steuerjahr in einer Nebenrechnung zu ermitteln (steuerlicher Wert, Art. 4 Nr. 17 GKB-RLE). Darüber hin-

<sup>79</sup> Bei einem Einbezug von Einzelunternehmen und Personengesellschaften geht es nicht um die Abgrenzung zwischen betrieblichen und gesellschaftsrechtlichen Geschäftsvorfällen, sondern um die Differenzierung zwischen betrieblich und privat veranlassten Vorgängen.

<sup>80</sup> Die inhaltliche Vergleichbarkeit der beiden Gewinndefinitionen wird auch daran deutlich, dass bei der Abgrenzung der abziehbaren Aufwendungen und der steuerpflichtigen Erträge der GKB-RLE in weiten Bereichen eine bilanzpostenorientierte Unterteilung vornimmt.

aus besteht nach Art. 30 GKB-RLE die Verpflichtung zur Erstellung eines Registers des Anlagevermögens. In diesem Register ist jedes Wirtschaftsgut getrennt zu erfassen ist. Anzugeben sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie der Zeitpunkt des Erwerbs. Zusätzlich sind die Ausgaben zur Verbesserung eines Wirtschaftsguts (nach deutschem Bilanzrecht Herstellungsaufwand) einzutragen. Darüber hinaus sind der beim Verkauf eines Wirtschaftsguts erzielte Erlös sowie der Veräußerungszeitpunkt aufzuzeichnen. Die Pflicht zur Aufstellung eines Registers des Anlagevermögens und die in vielen Fällen erforderliche Ermittlung des steuerlichen Werts führen zu einer Art „Schattenbilanzierung“.<sup>81</sup> Insoweit besteht Vergleichbarkeit mit der bei einer Gewinnermittlung auf der Grundlage einer Einnahmen-Ausgabenrechnung bestehenden Verpflichtung zur Erstellung von speziellen Verzeichnissen (insbesondere § 4 Abs. 3 S. 5 EStG).

Bei Einführung der GKB muss der Aufbau der elektronischen Übermittlung der Gewinnermittlungsgrundlagen (E-Bilanz, § 5b EStG) vollständig neu konzipiert werden. Die Ursache für die erforderlichen Änderungen der Taxonomie der E-Bilanz liegt jedoch nicht ausschließlich in dem Übergang von einer bilanzorientierten auf eine GuV-orientierte Gewinnermittlung, sondern auch darin, dass sich die einzelnen Elemente der steuerlichen Gewinnermittlung zum Teil erheblich unterscheiden.<sup>82</sup>

Im GKB-RLE sind keine Kriterien enthalten, die die Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital regeln. Daher kann beispielsweise nicht angegeben werden, ob die Einführung des GKB-RLE bei stillen Gesellschaften oder bei Genussrechten zu Änderungen hinsichtlich der Abziehbarkeit der von einem Unternehmen bezahlten Vergütungen führt. In Art. 61 GKB-RLE ist allerdings für hybride Gestaltungen im Einzelnen geregelt, wie bei einer unterschiedlichen Einordnung durch die beteiligten Staaten eine einmalige Besteuerung sichergestellt wird. Diese Vorschriften für hybride Gestaltungen gehen weiter als die Regelungen des Korrespondenzprinzips im deut-

---

<sup>81</sup> Zu diesem Begriff siehe *Herzig/Kuhr*, DB 2011, 2054–2055; *Prinz*, StuB 2011, 463.

<sup>82</sup> Die in Art. 113 GKKB-RLE<sup>2011</sup> vorgesehene Verpflichtung, die Steuererklärung und die erforderlichen Belege in elektronischer Form einzureichen, finden sich im GKB-RLE nicht. Insoweit gelten nach dem GKB-RLE die nationalen Vorschriften der Mitgliedstaaten.

schen Steuerrecht (§ 8b Abs. 1 S. 2, § 8 Abs. 3 S. 5 KStG).<sup>83</sup> Die fehlenden Regelungen zum Ausweis des Eigenkapitals beruhen darauf, dass dem GKB-RLE eine GuV-orientierte Gewinnermittlung zugrunde liegt, sodass für die Ermittlung der Höhe des Eigenkapitals und dessen Untergliederung (nach deutschem Recht: Nennkapital, soweit es nicht durch eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln entstanden ist, steuerliches Einlagekonto nach § 27 KStG sowie Einkünfte, die nach den allgemeinen Regeln des Körperschaftsteuergesetzes besteuert wurden, soweit sie noch nicht ausgeschüttet wurden) prinzipiell kein Bedarf besteht.

Um die Gewinnerzielung von der Gewinnverwendung abzugrenzen, sind Leistungsbeziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Anteilseignern daraufhin zu überprüfen, ob diese betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst sind. Für die Höhe des steuerpflichtigen Gewinns sind nur die im betrieblichen (geschäftlichen) Interesse des Unternehmens angefallenen Aufwendungen relevant (Art. 9 Abs. 1 GKB-RLE). Als Beurteilungsmaßstab für die betriebliche Veranlassung wird der Fremdvergleich (Drittvergleich) herangezogen. Bewertungsmaßstab ist der Marktwert.<sup>84</sup> Für Leistungen zugunsten des Gesellschafters enthält der GKB-RLE eine umfassende Regelung (Art. 14 GKB-RLE), während für Leistungen des Gesellschafters zugunsten der Kapitalgesellschaft möglicherweise eine Beschränkung auf Sachzuwendungen besteht (Art. 20 Abs. 1 Buchst. c GKB-RLE).<sup>85</sup> Diese Korrekturvorschriften sind grundsätzlich mit den im deutschen Steuerrecht für verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen gelten-

---

<sup>83</sup> Siehe hierzu auch *Rat der Europäischen Union*, Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. Nr. L 193/1 sowie *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern COM(2016) 687 final v. 25.10.2016.

<sup>84</sup> Der Marktwert ist definiert als der Betrag, für den zwischen vertragswilligen unabhängigen Parteien in einer direkten Transaktion Vermögenswerte ausgetauscht oder gegenseitige Verpflichtungen abgerechnet werden können (Art. 4 Nr. 18 GKB-RLE).

<sup>85</sup> Im grenzüberschreitenden Bereich erfolgt die Erfolgsabgrenzung auf der Grundlage des Drittvergleichs (Art. 57 GKB-RLE), siehe hierzu Abschnitt VI.3.a.

den Regeln vergleichbar.<sup>86</sup> Wie im deutschen Steuerrecht werden vermutlich auch Unterpreisleistungen des Gesellschafters an die Kapitalgesellschaft nicht korrigiert.<sup>87</sup> Bei Kapitalgesellschaften ergeben sich aber insoweit Veränderungen, als bei Abweichungen von formalen Vorgaben (Fehlen einer im Voraus getroffenen, eindeutigen Vereinbarung, Abweichungen zwischen vertraglicher Vereinbarung und Durchführung des Vertrags, Verstoß gegen das Selbstkontrahierungsverbot, unübliche Geschäfte) nach dem GKB-RLE keine Korrekturen vorgesehen sind. Insoweit besteht eine Übereinstimmung mit den in Art. 9 OECD-MA für Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen vorgesehenen Korrekturen. Darüber hinaus richtet sich bei verdeckten Einlagen die Bewertung nicht nach dem Teilwert (ohne Gewinnaufschlag), sondern nach dem Marktwert (mit Gewinnaufschlag). Im grenzüberschreitenden Bereich können allerdings derartige Abweichungen grundsätzlich über § 1 AStG korrigiert werden.<sup>88</sup>

## **b. Grundsätze der Gewinnermittlung**

Obwohl der GKB-RLE die steuerliche Gewinnermittlung abschließend regeln soll, wird kein in sich geschlossenes System vorgestellt. Der GKB-RLE sieht für die Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns nur einige wenige allgemeine Prinzipien vor. Die Art und Weise der Gewinnermittlung wird im Wesentlichen durch zahlreiche spezifische Einzelregelungen vorgegeben. Damit ist es nicht möglich, offene Fragen durch Rückgriff auf ein „Framework“ zu beantworten. Die Übersichtlichkeit wird weiterhin dadurch eingeschränkt, dass einige Sachverhalte innerhalb des GKB-RLE an mehreren Stellen angesprochen werden.<sup>89</sup>

Zu den allgemeinen Grundsätzen der Gewinnermittlung des GKB-RLE gehören insbesondere das Realisationsprinzip (Art. 6 Abs. 1 GKB-RLE) sowie der Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung (Art. 6 Abs. 2

---

<sup>86</sup> Da sich der Richtlinienentwurf auf körperschaftsteuerpflichtige Rechtssubjekte beschränkt, enthält er keine Regelungen zu Entnahmen und Einlagen. Bei einem Einbezug der Einkommensteuer müsste insoweit eine Erweiterung vorgenommen werden.

<sup>87</sup> Vgl. *Scheffler/Krebs*, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, 15\*.

<sup>88</sup> Es wird angenommen, dass der Marktwert mit dem gemeinen Wert übereinstimmt.

<sup>89</sup> Vgl. *Eiling*, IWB 2017, 52; *Scheffler/Krebs*, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, 16\*.

GKB-RLE). Zusätzlich wird vorgegeben, dass der Gewinn grundsätzlich auf einheitliche Weise zu ermitteln ist. Abweichungen sind nur zulässig, wenn außergewöhnliche Umstände dies rechtfertigen (Art. 6 Abs. 3 GKB-RLE).<sup>90</sup>

Der Gewinn ist für jedes Steuerjahr zu ermitteln (Abschnittsprinzip). Das Steuerjahr (nach deutschem Steuerrecht Wirtschaftsjahr) stimmt grundsätzlich mit dem Kalenderjahr überein. Alternativ kann ein anderer Zwölfmonatszeitraum gewählt werden, wenn dieser Zeitraum für steuerliche Zwecke geeignet ist (Art. 4 Nr. 7, Art. 6 Abs. 4 GKB-RLE). Damit kann wie im deutschen Steuerrecht (§ 4a EStG) der steuerliche Gewinnermittlungszeitraum vom Kalenderjahr abweichen (abweichendes Steuerjahr).

Zu den steuerlichen Dokumentationsverpflichtungen im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung enthält der GKB-RLE keine Regelungen. Dies bedeutet, dass insoweit die im nationalen Recht der Mitgliedstaaten bestehenden Vorschriften anzuwenden sind.

Die Kodifizierung des Realisationsprinzips in Art. 9 Abs. 1 GKB-RLE wird durch drei Artikel des GKB-RLE konkretisiert. Art. 15 GKB-RLE bestätigt, dass sich der Gewinn nicht als Differenz von Ein- und Auszahlungen ergibt. Vielmehr ist eine Periodisierung vorzunehmen, da Erträge, Aufwendungen und alle anderen abziehbaren Posten in dem Steuerjahr zu erfassen sind, in dem sie anfallen. Erträge sind zu dem Zeitpunkt zu erfassen, zu dem der Anspruch auf die Vereinnahmung eingetreten ist, also eine Forderung entstanden ist, und die Höhe dieser Forderung zuverlässig bestimmt werden kann. Auf die Zahlung dieses Betrags kommt es nicht an (Art. 16 Abs. 1 GKB-RLE). Aufwendungen sind analog zu dem Zeitpunkt gewinnmindernd zu erfassen, zu dem eine Zahlungsverpflichtung entstanden ist und die Höhe der Verpflichtung mit angemessener Genauigkeit bestimmt werden kann (Art. 17 Buchst. a GKB-RLE).

Diese Vorschriften zur Periodisierung bedeuten, dass zeitraumbezogene Leistungsbeziehungen nach den gleichen Grundsätzen abzugrenzen sind wie im deutschen Steuerrecht. Aufgrund der GuV-orientierten Gewinnermittlung bedarf es dazu aber keiner expliziten Bildung von aktiven oder passiven Rechnungsabgrenzungsposten (§ 5 Abs. 5 S. 1 EStG bei vorschüssiger Zahlungsweise) oder von sonstigen Forderungen oder sonstigen Verbindlichkeiten (nachsüssige Zahlungsweise), vielmehr ist eine zeitraumbezo-

---

<sup>90</sup> Für Vorräte wird der Grundsatz der materiellen Stetigkeit in Art. 19 Abs. 2, Art. 27 Abs. 1 S. 1 GKB-RLE weiter konkretisiert.

gene Erfassung als Ertrag oder Aufwand ausreichend. Bei Verbindlichkeiten ist die Differenz zwischen Auszahlungs- und Rückzahlungsbetrag (Disagio) wie nach deutschem Steuerrecht zeitanteilig zu verrechnen.<sup>91</sup>

Für Erträge aus dem Warenhandel und für Erträge aus der Erbringung von Dienstleistungen wird der Zeitpunkt der Ertragsrealisierung in Art. 16 Abs. 2, 3 GKB-RLE präzisiert. Bei beiden Formen der Leistungserbringung ist Voraussetzung für die gewinnerhöhende Verrechnung, dass die Höhe der Erträge verlässlich bestimmt werden kann, dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Geschäft dem Unternehmen mit hinreichender Wahrscheinlichkeit zufließt und dass die mit dem Verkauf angefallenen oder noch anfallenden Kosten verlässlich bestimmbar sind. Beim Warenhandel wird zusätzlich gefordert, dass das Eigentum an der verkauften Ware auf den Käufer übertragen wurde und dass der Verkäufer keine wirksame Verfügungsmacht über die verkauften Waren mehr hat. Bei der Erbringung von Dienstleistungen wird als weiteres Kriterium für die Gewinnrealisierung gefordert, dass der Fertigstellungsgrad der Transaktion am Ende des Steuerjahres verlässlich bestimmt werden kann. Sind bei der Erbringung von Dienstleistungen die genannten Voraussetzungen für eine Ertragsrealisation nicht erfüllt, dürfen die daraus resultierenden Gewinne nur insoweit als erzielt gelten, als sie abziehbaren Aufwendungen zugewiesen werden können (Art. 16 Abs. 3 S. 2 GKB-RLE). Resultieren die Erträge aus Zahlungen, die dem Steuerpflichtigen zu verschiedenen Zeitpunkten zufließen, gelten die Erträge zu dem Zeitpunkt als erzielt, zu dem die einzelnen Teilzahlungen fällig sind (Art. 16 Abs. 4 GKB-RLE).

Wird eine Gegenleistung nicht in monetärer Form geleistet, ist sie mit dem Marktwert zu bewerten (Art. 20 Abs. 1 Buchst. c GKB-RLE). Dies bedeutet, dass der Tausch wie im deutschen Steuerbilanzrecht (§ 6 Abs. 6 EStG) einen Gewinnrealisierungstatbestand darstellt. Da der Marktwert als der Betrag definiert ist, für den zwischen vertragswilligen unabhängigen Parteien in einer direkten Transaktion Vermögenswerte ausgetauscht oder gegenseitige Verpflichtungen abgerechnet werden können (Art. 4 Nr. 18 GKB-RLE), besteht vermutlich auch hinsichtlich der Bewertung zwischen dem GKB-RLE und dem deutschen Steuerrecht (Bewertung zum gemeinen Wert) Übereinstimmung.

---

<sup>91</sup> Eine Ausnahme gilt möglicherweise für die Sonderformen der Rechnungsabgrenzungsposten für als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern und als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen (§ 5 Abs. 5 S. 2 EStG).

Der Zeitpunkt, zu dem Aufwendungen verrechnet werden, wird gleichfalls näher spezifiziert. Danach sind Aufwendungen zu dem Zeitpunkt zu verrechnen, zu dem die Zahlungsverpflichtung entstanden ist und die Höhe der Verpflichtung mit angemessener Genauigkeit bestimmt werden kann (Art. 17 Abs. 1, 2 GKB-RLE). Beim Warenhandel wird zusätzlich darauf abgestellt, ob die wesentlichen Risiken und Vorteile aufgrund des Eigentums an der Ware auf den Steuerpflichtigen übergegangen sind (Art. 17 Abs. 3 GKB-RLE).

Im GKB-RLE wird für zwei Sachverhalte der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung durch eine spezielle Vorschrift bestimmt. Beide führen im Vergleich zum deutschen Steuerrecht zu einer weiteren Interpretation des Realisationsprinzips, d.h. nach den im GKB-RLE enthaltenen Vorschriften wird der Gewinn früher ausgewiesen: (1) Bei der langfristigen Fertigung sieht Art. 22 GKB-RLE eine Gewinnrealisierung entsprechend dem Fertigstellungsgrad vor. Der Fertigstellungsgrad ist nach dem Verhältnis der angefallenen Kosten zu den voraussichtlichen Gesamtkosten zu bestimmen (cost-to-cost-method). Demgegenüber erfolgt nach deutschem Steuerrecht die Gewinnrealisierung bei der Übergabe, also nach der completed-contract-method. (2) Finanzanlagevermögen und finanzielle Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden (Wertpapierhandel), werden mit dem Marktwert bewertet (Art. 21 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 Buchst. d, Art. 4 Nr. 18, 20 GKB-RLE). In Deutschland wird diese Interpretation des Realisationsprinzips nur bei Finanzinstrumenten vorgenommen, die von Kreditinstituten zu Handelszwecken gehalten werden. Eine weitere Abweichung besteht darin, dass nach dem deutschen Steuerbilanzrecht der beizulegende Zeitwert um einen Risikoabschlag zu vermindern ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG i.V.m. § 340, § 340e Abs. 3 HGB).<sup>92</sup>

Vom Grundsatz der Einzelerfassung und der Einzelbewertung (Art. 6 Abs. 2 GKB-RLE) wird bei einigen Geschäftsvorgängen abgewichen. Bei abnutzbaren (beweglichen) Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens mit einer Nutzungsdauer von weniger als acht Jahren werden die planmäßigen Abschreibungen dadurch berechnet, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für diese Wirtschaftsgüter in einen Sammelposten eingestellt werden. Die geometrisch-degressive Abschreibung des Sammelpostens mit einem Abschreibungssatz von 25 % wird aus dem Gesamtwert dieser Wirtschaftsgüter berechnet (Poolabschreibung, Art. 37 i.V.m. Art. 33 GKB-

---

<sup>92</sup> Eine Bewertung mit dem Marktwert ist auch für Versicherungen von größerer Bedeutung (Art. 28 GKB-RLE).

RLE). Bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch ein Verbrauchs- und Veräußerungsfolgev erfahren (fifo-Verfahren, lifo-Verfahren, Durchschnittsbewertung) bestimmt (Art. 19 Abs. 2 GKB-RLE) und Sicherungsgeschäfte mit dem Grundgeschäft zu einer Bewertungseinheit zusammengefasst werden (Art. 26 GKB-RLE).

Das Imparitätsprinzip wird im GKB-RLE nicht ausdrücklich geregelt. Es sind jedoch an mehreren Stellen Vorschriften enthalten, nach denen eingetretene, aber noch nicht bestätigte Wertminderungen den steuerpflichtigen Gewinn reduzieren. Dazu gehören die Bewertung von Finanzanlagevermögen sowie finanziellen Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden (Wertpapierhandel), zum (im Vergleich mit den Anschaffungskosten niedrigeren) Marktwert (Art. 21 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 Buchst. d, Art. 4 Nr. 18, 20 GKB-RLE) sowie die Bewertung von Vorräten und unfertigen Erzeugnissen mit dem Nettoveräußerungspreis, sofern dieser unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt (Art. 27 Abs. 2 GKB-RLE). Bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens können Wertminderungen durch eine außerplanmäßige Abschreibung gewinnmindernd erfasst werden (Art. 39 Abs. 1 GKB-RLE). Bei Rückstellungen reduzieren Vermögensminderungen durch die Bewertung mit dem jeweiligen Stichtagswert die steuerliche Bemessungsgrundlage gleichfalls zu dem Zeitpunkt, zu dem die Vermögensminderung entstanden ist (Art. 23 Abs. 1 S. 4, 5 GKB-RLE).

Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens<sup>93</sup> sowie bei zweifelhaften Forderungen ist nach dem GKB-RLE keine außerplanmäßige Abschreibung zulässig, sodass insoweit im Gegensatz zum deutschen Steuerrecht das Imparitätsprinzip nicht zur Anwendung kommt, um eingetretene, aber noch nicht realisierte Vermögensminderungen gewinnmindernd zu verrechnen. Die Aufwandsverrechnung bei (ganz oder teilweise) uneinbringlichen Forderungen (Art. 25 GKB-RLE) sowie bei Wirtschaftsgütern, die entsorgt werden oder die in einem Ausmaß beschädigt sind, dass sie für die Zwecke der Geschäftstätigkeit nicht mehr verwendet werden können (Art. 34 Abs. 2 GKB-RLE), ist den Periodisierungsgrundsätzen zuzuordnen (Abgrenzung von Aufwendungen der Zeit nach) und nicht dem Imparitätsprinzip.

---

<sup>93</sup> Dies gilt sowohl für die Wirtschaftsgüter, bei denen die planmäßigen Abschreibungen durch die Bildung eines Sammelpostens vorgenommen werden, als auch für Wirtschaftsgüter, bei denen die planmäßigen Abschreibungen nach dem Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung bestimmt werden.

## 2. Ansatz von Aktiva

Der GKB-RLE enthält für den Begriff des Wirtschaftsguts keine Definition. Aufgrund der fehlenden Konkretisierung der abstrakten Bilanzierungsfähigkeit bestehen keine Regeln, wie sofort abziehbare Ausgaben und zu aktivierende (zunächst erfolgsneutral zu behandelnde) Ausgaben gegeneinander abzugrenzen sind.<sup>94</sup> Damit ist nicht ersichtlich, ob die im deutschen Steuerrecht für aktive Wirtschaftsgüter verwendete Definition (Sachen und Rechte sowie sonstige wirtschaftliche Vorteile, die selbständig bewertbar sind) nach Umsetzung des GKB-RLE in nationales Recht weiterhin anwendbar ist.<sup>95</sup>

Sowohl für die Steuerbilanz als auch nach dem GKB-RLE besteht für aktive Wirtschaftsgüter grundsätzlich eine Ansatzpflicht. Aufgrund der GuV-orientierten Gewinnermittlung findet sich diese Aussage nicht explizit in dem GKB-RLE. Sie leitet sich mittelbar daraus ab, dass nach dem GKB-RLE die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein aktives Wirtschaftsgut grundsätzlich erst im Zeitpunkt des Abgangs (Art. 18 GKB-RLE), über planmäßige oder außerplanmäßige Abschreibungen (Art. 30 bis Art. 40 GKB-RLE), im Zeitpunkt des Verbrauchs oder der Veräußerung (Art. 19 GKB-RLE) oder in dem Zeitpunkt, in dem die Uneinbringlichkeit feststeht (Art. 25 GKB-RLE), gewinnmindernd verrechnet werden können.

Selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter werden bei der Definition des Anlagevermögens in Art. 4 Nr. 19 GKB-RLE nicht erwähnt. Die dafür anfallenden Ausgaben können deshalb sofort gewinnmindernd abgezogen werden (Art. 12 Buchst. i GKB-RLE). Insoweit besteht Übereinstimmung mit dem deutschen Gewinnermittlungsrecht, bei dem für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivierungsverbot besteht (§ 5 Abs. 2 EStG).<sup>96</sup> Für den Geschäfts- oder Firmenwert enthält der GKB-RLE keine eigenständige Regelung. Geht man davon aus, dass es sich beim

---

<sup>94</sup> Zur Kritik siehe *Kahle/Schulz*, *StuB* 2011, 298. Da in dem GKB-RLE der Begriff des Wirtschaftsguts nicht definiert ist, fehlen auch Aussagen zur Abgrenzung der Wirtschaftsgüter untereinander (nach deutschem Recht nach dem Merkmal der selbstständigen Nutzungsfähigkeit).

<sup>95</sup> Da Personengesellschaften sowohl nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG als auch nach Art. 62 Abs. 1 GKB-RLE nach dem Transparenzprinzip besteuert werden, gilt die Beteiligung an einer Personengesellschaft in beiden Rechnungslegungskreisen nicht als Wirtschaftsgut. Zur Besteuerung der Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft siehe Abschnitt IV.8.d.

<sup>96</sup> Zur Behandlung der Ausgaben für Forschung und Entwicklung siehe Abschnitt V.2.

Geschäfts- oder Firmenwert um ein immaterielles Wirtschaftsgut handelt, besteht nach Art. 4 Nr. 19 GKB-RLE wie im deutschen Steuerbilanzrecht für den originären Geschäfts- oder Firmenwert ein Ansatzverbot und für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert ein Aktivierungsgebot.

Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) liegen vor, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts weniger als 1.000 € betragen (Art. 4 Nr. 19 GKB-RLE). Für GWG besteht ein Ansatzverbot. Dies ergibt sich daraus, dass GWG nicht als Anlagevermögen gelten. Deshalb sind die Kosten für die GWG im Jahr ihres Zugangs gewinnmindernd zu verrechnen. Im Gegensatz zum deutschen Steuerrecht wird bei GWG kein Wahlrecht gewährt, das für steuerplanerische Zwecke genutzt werden kann. Nach dem GKB-RLE geht der Sofortabzug weiter als im deutschen Steuerrecht, da die Grenze für die sofortige Aufwandsverrechnung bei 410 € (§ 6 Abs. 2 EStG) bzw. bei 150 € (§ 6 Abs. 2a EStG) liegt.<sup>97</sup> Die höhere Wertgrenze im GKB-RLE löst aus Sicht der Steuerpflichtigen einen positiven Zeiteffekt aus. Nach Art. 4 Nr. 19 GKB-RLE wird bei der Abgrenzung von GWG ausschließlich auf eine Wertgrenze abgestellt. Demgegenüber wird nach deutschem Steuerbilanzrecht der Anwendungsbereich von GWG dadurch eingeschränkt, dass nur bewegliche (materielle) Wirtschaftsgüter einbezogen werden und dass zusätzlich eine selbständige Nutzungsfähigkeit gefordert wird. Es besteht keine Verpflichtung, die GWG in das Register für Anlagevermögen oder ein anderes Verzeichnis aufzunehmen. Demgegenüber entstehen im deutschen Steuerrecht dadurch Befolgungskosten, dass für GWG ein gesondertes Verzeichnis zu erstellen (§ 6 Abs. 2 S. 4–5 EStG) bzw. der Sammelposten getrennt für jedes Jahr fortzuführen ist (§ 6 Abs. 2a EStG).

Nach dem GKB-RLE sind Wirtschaftsgüter dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen (Art. 4 Nr. 28, Art. 32 Abs. 1 GKB-RLE). Als wirtschaftlicher Eigentümer gilt die Person, die alle materiellen Vorteile und Risiken aus einem Wirtschaftsgut des Anlagevermögens erhält bzw. trägt. Dies gilt unabhängig davon, wer rechtlicher Eigentümer ist. Wer das Recht hat, ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens zu halten, es zu gebrauchen und

---

<sup>97</sup> Nach § 6 Abs. 2a EStG ist für Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von mehr als 150 €, aber nicht mehr als 1.000 € ein Sammelposten zu bilden, der über fünf Jahre gewinnmindernd aufzulösen ist. Nach Art. 4 Nr. 19 GKB-RLE liegen GWG vor, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter 1.000 € liegen, während nach § 6 Abs. 2 EStG auf Erwerbsaufwendungen von bis zu 1.000 € abgestellt wird. Aus dieser abweichenden Festsetzung des Grenzwerts für GWG werden sich im Regelfall keine gravierenden Auswirkungen ergeben.

über es zu verfügen, und wer das Risiko seines Verlustes oder seiner Zerstörung trägt, gilt generell als wirtschaftlicher Eigentümer (Art. 4 Nr. 28 GKB-RLE). Die planmäßigen Abschreibungen bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens können vom wirtschaftlichen Eigentümer verrechnet werden. Wenn bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens der wirtschaftliche Eigentümer nicht bestimmt werden kann, stehen die planmäßigen Abschreibungen dem rechtlichen Eigentümer zu (Art. 32 Abs. 1, 3 GKB-RLE).

Da der GKB-RLE für die persönliche Zurechnung nur eine allgemeine Leitlinie enthält, kann nicht eindeutig formuliert werden, inwieweit es gegenüber dem geltenden deutschen Steuerbilanzrecht zu einer Veränderung bei der persönlichen Zurechnung eines Wirtschaftsguts kommt. Vielmehr hängt dies davon ab, wie nach einer Umsetzung des GKB-RLE das Kriterium des wirtschaftlichen Eigentums in der Besteuerungspraxis interpretiert wird. Um den Ermessensspielraum einzuschränken, soll die EU-Kommission ermächtigt werden, Vorschriften zur Bestimmung des rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums, insbesondere für Leasingverträge,<sup>98</sup> zu erlassen (Art. 32 Abs. 6 Buchst. a GKB-RLE). Den Begründungen zum GKB-RLE sind keine Anhaltspunkte zu entnehmen, wie die EU-Kommission diese Ermächtigungsvorschrift umsetzen wird. Deshalb ist zurzeit noch unklar, wie nach Einführung einer GKB die persönliche Zurechnung für die verschiedenen Formen von Leasingverträgen konkret geregelt wird. Es kann allerdings nicht ausgeschlossen werden, dass es nach Einführung einer GKB bei Leasingverträgen im Vergleich zur derzeitigen Bilanzierungspraxis in Deutschland steuerlich in größerem Umfang zu einer Zurechnung des Leasinggegenstands beim Leasingnehmer kommt.<sup>99</sup>

Der GKB-RLE enthält keine Aussagen zur sachlichen Zurechnung. Dies ergibt sich daraus, dass sich der persönliche Anwendungsbereich dieses Richtlinienvorschlages auf körperschaftsteuerpflichtige Rechtssubjekte beschränkt. Bei einer Kapitalgesellschaft gehören alle Wirtschaftsgüter, die dieser persönlich zuzurechnen sind, zum Betriebsvermögen. Deshalb sind

---

<sup>98</sup> Siehe hierzu *Kahle/Schulz*, *StuB* 2011, 300–301.

<sup>99</sup> Zur Behandlung von Leasingverträgen siehe Abschnitt IV.4.a.dd.

nach dem GKB-RLE keine besonderen Regelungen zur Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen (sachliche Zurechnung) erforderlich.<sup>100</sup>

### **3. Bewertungsmaßstäbe**

Die Zugangsbewertung von Wirtschaftsgütern erfolgt sowohl im deutschen Steuerrecht als auch nach dem GKB-RLE mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Der GKB-RLE bezeichnet die Anschaffungs- oder Herstellungskosten als den zum Erwerb oder zur Herstellung eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens gezahlten oder zahlbaren Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten oder den Wert sonstiger hierzu ausgetauschter oder verbrauchter Vermögenswerte zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung (Art. 4 Nr. 21 GKB-RLE). Zur Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten können unter bestimmten Voraussetzungen Bewertungsvereinfachungen in Anspruch genommen werden. Bei den Wirtschaftsgütern, bei denen eine Bewertung mit dem aktuellen Stichtagswert vorgenommen wird, sowie bei der Bestimmung von außerplanmäßigen Abschreibungen wird im GKB-RLE auf den Marktwert abgestellt.

#### **a. Anschaffungskosten**

Die in Art. 4 Nr. 21 GKB-RLE enthaltene Definition der Anschaffungskosten wird im Zusammenhang mit der Berechnung der Abschreibungen für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Art. 31 Abs. 1, 2 GKB-RLE) sowie der Bewertung von Vorräten und unfertigen Erzeugnissen (Art. 27 Abs. 1 S. 2 GKB-RLE) konkretisiert. Aus diesen Normen lässt sich ableiten, dass die Anschaffungskosten alle Kosten umfassen, die direkt mit dem Erwerb eines Wirtschaftsguts zusammenhängen. Wie im geltenden deutschen Gewinnermittlungsrecht werden nur Einzelkosten erfasst. Gemeinkosten sind in beiden Rechnungslegungskreisen nicht Bestandteil der Anschaffungskosten. Übereinstimmung besteht auch darin, dass Zinsen nicht zu den Anschaffungskosten gehören (Art. 31 Abs. 1 S. 3 GKB-RLE).

Ob nach dem GKB-RLE auch die Kosten in die Anschaffungskosten einzubeziehen sind, die erforderlich sind, um das erworbene Wirtschaftsgut in

---

<sup>100</sup> Würde die GKB für alle Unternehmen eingeführt werden, müsste geprüft werden, ob bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften die bisherigen Vorgaben zur Abgrenzung des (Sonder-)Betriebsvermögens beibehalten werden können.

einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, wird nicht geregelt. Die Nichterwähnung könnte so interpretiert werden, dass die Kosten für die Versetzung in die Betriebsbereitschaft sofort gewinnmindernd verrechenbar sind. Wenn diese Vermutung zutrifft, ist der Anschaffungskostenbegriff des GKB-RLE enger gefasst als im deutschen Bilanzrecht.

## **b. Herstellungskosten**

Nach dem GKB-RLE umfassen die Herstellungskosten die Kosten, die direkt mit der Herstellung eines Wirtschaftsguts zusammenhängen (Art. 27 Abs. 1 S. 2, Art. 31 Abs. 1 S. 1 GKB-RLE).

Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gehören zu den Herstellungskosten nur die direkt zurechenbaren Kosten (Einzelkosten). Indirekt zurechenbare Kosten (Gemeinkosten) werden nicht in die Herstellungskosten einbezogen. Für Fremdkapitalzinsen wird dies in Art. 31 Abs. 1 S. 3 GKB-RLE explizit formuliert. Da der Umfang der Herstellungskosten nach dem GKB-RLE aufgrund der Beschränkung auf die Einzelkosten im Vergleich zum deutschen Steuerbilanzrecht enger ist, kommt es zu einer früheren Aufwandsverrechnung. Der daraus resultierende positive Zeiteffekt fällt umso höher aus, je höher die Gemeinkosten sind.

Die für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens geltende Aussage müsste auf die anderen Wirtschaftsgüter übertragbar sein. Eine Besonderheit gilt für Vorräte (einschließlich fertige Erzeugnisse) und unfertige Erzeugnisse. Für diese Wirtschaftsgüter besteht ein Wahlrecht, Gemeinkosten in die Herstellungskosten einzubeziehen. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass vor Einbezug des Unternehmens in den Anwendungsbereich des GKB-RLE die nationalen Gewinnermittlungsregelungen vorsahen, dass die indirekten Kosten zu den Herstellungskosten gehören (Art. 27 Abs. 1 S. 4 GKB-RLE). Wird diese Regelung übernommen, bildet dieses Wahlrecht für deutsche Unternehmen ein Instrument der Steuerbilanzpolitik.

Als „Verbesserungskosten“ gelten die zusätzlichen Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, durch die ein Wirtschaftsgut erheblich erweitert wird oder die Nutzungsmöglichkeiten eines Wirtschaftsguts erheblich verbessert werden oder die mehr als 10 % der ursprünglichen Abschreibungsbasis (i.d.R. Anschaffungs- oder Herstellungskosten) betragen (Art. 4 Nr. 26 GKB-RLE). Diese Aufwendungen können nicht sofort gewinnmindernd abgezogen werden (Art. 12 Buchst. i GKB-RLE). Vielmehr sind sie entsprechend zur Abschreibung des Wirtschaftsguts, für das die Verbes-

serungskosten angefallen sind, zu verrechnen (Art. 36, Art. 37 Abs. 2 S. 2 GKB-RLE). Bei einer GKB ist also im Grundsatz die gleiche Abgrenzung erforderlich wie im deutschen Steuerbilanzrecht zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand (§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG i.V.m. § 255 Abs. 2 S. 1 HGB).

Hinsichtlich der qualitativen Abgrenzungskriterien „erhebliche Erweiterung“ und „erhebliche Verbesserung der Nutzungsmöglichkeiten“ besteht grundsätzlich Übereinstimmung zwischen den beiden Formen der Gewinnermittlung. Das quantitative Abgrenzungskriterium „mehr als 10 % der ursprünglichen Abschreibungsbasis“ ist enger definiert als im deutschen Steuerbilanzrecht. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG liegen anschaffungsnahe Herstellungskosten dann vor, wenn die Ausgaben mindestens 15 % der Anschaffungskosten betragen und die Ausgaben in den ersten drei Jahren nach Erwerb des Wirtschaftsguts anfallen. Durch diese in pauschalierender Form vorgenommene Abgrenzung fällt der Umfang der sofort abziehbaren Ausgaben (Erhaltungsaufwand) nach dem GKB-RLE größer aus. Eingeschränkt wird der positive Zeiteffekt dadurch, dass bei der Prüfung, ob anschaffungsnahe Herstellungskosten vorliegen, nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG nur Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen relevant sind, während bei der 10-%-Grenze nach Art. 4 Nr. 26 GKB-RLE jede Art von Aufwendungen einbezogen wird.

### **c. Bewertungsvereinfachungen**

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts sind sowohl bei der GKB als auch in der Steuerbilanz grundsätzlich für jedes Wirtschaftsgut getrennt zu ermitteln (Art. 6 Abs. 2 GKB-RLE). Für bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens ist der allgemein geltende Einzelbewertungsgrundsatz in Art. 19 Abs. 3 GKB-RLE nochmals explizit geregelt. Für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ergibt er sich auch aus den Regeln zur Erstellung des Registers des Anlagevermögens (Art. 30 Abs. 1 GKB-RLE).

Die Anwendung von Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolgeverfahren führt zu einer Abweichung vom Einzelbewertungsgrundsatz. Bei Vorräten (einschließlich fertige Erzeugnisse) und unfertigen Erzeugnissen können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten wie im deutschen Steuerrecht nach der gewichteten Durchschnittsmethode (R 6.9 Abs. 1 EStR) oder dem LIFO-Verfahren (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG) ermittelt werden. Bei der GKB wer-

den die steuerplanerischen Gestaltungsmöglichkeiten dadurch erweitert, dass nach Art. 19 Abs. 2 GKB-RLE zusätzlich das fifo-Verfahren zulässig ist. Voraussetzung für die Anwendungen eines der Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolgeverfahren ist, dass es durchgängig angewandt wird (Konkretisierung des in Art. 6 Abs. 3 GKB-RLE kodifizierten Stetigkeitsprinzips).<sup>101</sup> Die Verbrauchs- oder Veräußerungsfolgeverfahren sind bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen, die normalerweise nicht austauschbar sind, sowie von hergestellten Gütern und Dienstleistungen, die für bestimmte Vorhaben getrennt werden, nicht anwendbar. Diese Wirtschaftsgüter sind einzeln zu bewerten (Art. 19 Abs. 3 GKB-RLE).

#### **d. Marktwert**

Bei einem Abstellen auf den aktuellen Wert wird im GKB-RLE anstelle des Teilwerts oder des gemeinen Werts der Marktwert verwendet (Art. 20 Abs. 1 Buchst. b-d GKB-RLE). Der Marktwert ist in Anlehnung an IFRS 13.09 als der Betrag definiert, für den zwischen vertragswilligen unabhängigen Parteien in einer direkten Transaktion Vermögenswerte ausgetauscht oder gegenseitige Verpflichtungen abgerechnet werden können (Art. 4 Nr. 18 GKB-RLE). Vermutlich stimmen der Marktwert und der gemeine Wert überein.

### **4. Folgebewertung bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens**

Der GKB-RLE unterteilt für Zwecke der Abschreibung die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in langlebige und mittellebige Wirtschaftsgüter einerseits und kurzlebige Wirtschaftsgüter andererseits. Kurzlebige Wirtschaftsgüter sind die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die weder als langlebige noch als mittellebige Wirtschaftsgüter angesehen werden. Bei langlebigen und mittellebigen Wirtschaftsgütern erfolgt nach dem Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung jeweils eine Abschreibung über die Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts (Art. 33, Art. 34, Art. 36 GKB-RLE). Eine Einzelabschreibung wird auch bei immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vorgenommen. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten von kurzlebigen Wirtschaftsgü-

---

<sup>101</sup> Zur Anwendbarkeit einer Fest- oder Gruppenbewertung (§ 240 Abs. 3, 4, § 256 S. 1 HGB) enthält der GKB-RLE keine Aussage.

tern werden in einem Sammelposten zusammengefasst und gemeinsam als Abschreibungen verrechnet (Poolabschreibung, Art. 37 GKB-RLE).<sup>102</sup>

### **a. Einzelabschreibung bei lang- und mittellebigen Sachanlagen und immateriellen Wirtschaftsgütern**

#### **aa. Einteilung der Wirtschaftsgüter nach ihrer Nutzungsdauer**

Langlebige Sachanlagen sind Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von mindestens 15 Jahren. Gebäude, Flugzeuge und Schiffe gelten immer als langlebige Sachanlagen (Art. 4 Nr. 22 GKB-RLE). Bei mittellebigen Sachanlagen handelt es sich um Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von mindestens acht Jahren und weniger als 15 Jahren (Art. 4 Nr. 23 GKB-RLE). Die Einteilung in Nutzungsdauern von unter acht Jahren, zwischen acht und unter 15 Jahren und mindestens 15 Jahren erleichtert eine Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften, da die Staaten sich nicht für jedes Wirtschaftsgut einigen müssen, wie lang seine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist. Eine Zuordnung zu einer der drei Gruppen ist ausreichend. Zur Erhöhung der Anschaulichkeit werden Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von unter acht Jahren in dieser Schrift als kurzlebige Wirtschaftsgüter bezeichnet, im GKB-RLE findet sich dieser Begriff allerdings nicht.

Die Einteilung der abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in langlebige, mittellebige und kurzlebige Wirtschaftsgüter erfolgt also über deren Nutzungsdauer. Die Nutzungsdauer ist als der Zeitraum definiert, über den ein Wirtschaftsgut voraussichtlich nutzbar ist, oder über die Anzahl an Produktions- oder ähnlichen Einheiten, die ein Steuerpflichtiger voraussichtlich mit einem Wirtschaftsgut erzielen kann (Art. 4 Nr. 25 GKB-RLE). Es kann davon ausgegangen werden, dass die allgemeine Definition der Nutzungsdauer nach Art. 4 Nr. 25 GKB-RLE im Prinzip mit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nach deutschem Steuerrecht übereinstimmt (§ 7 Abs. 1 S. 2 EStG).

Die allgemeine Definition der Nutzungsdauer in Art. 4 Nr. 25 GKB-RLE wird in Art. 33 GKB-RLE konkretisiert. Geschäfts-, Büro- und andere Gebäude sowie andere unbewegliche Wirtschaftsgüter, die gewerblich genutzt wer-

---

<sup>102</sup> Der Kommission soll die Befugnis übertragen werden, die Abgrenzung zwischen den Kategorien von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens näher zu erläutern (Art. 40 GKB-RLE). Zur Kritik, dass damit die Rechte der Mitgliedstaaten eingeschränkt werden, siehe BR-Drs. 641/16 (Beschluss) v. 16.12.2016, Tz. 12.

den, sind über 40 Jahre (Art. 33 Abs. 1 S. 2 Buchst. a GKB-RLE) abzuschreiben. Eine Ausnahme gilt für Industriegebäude und -strukturen, bei denen die Nutzungsdauer auf 25 Jahre normiert ist (Art. 33 Abs. 1 S. 2 Buchst. b GKB-RLE). Bei allen weiteren langlebigen Sachanlagen sieht Art. 33 Abs. 1 S. 2 Buchst. c GKB-RLE eine Abschreibungsdauer von 15 Jahren vor. Mittellebige Sachanlagen sind über acht Jahre abzuschreiben (Art. 33 Abs. 1 S. 2 Buchst. d GKB-RLE). Bei immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist die Abschreibung über den Zeitraum vorzunehmen, für den Rechtsschutz besteht, bzw. über den Zeitraum, für den das Recht gewährt wurde. Kann dieser Zeitraum nicht bestimmt werden, sind bei immateriellen Sachanlagen die Abschreibungen über 15 Jahre vorzunehmen (Art. 33 Abs. 1 S. 2 Buchst. e GKB-RLE). Da der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert zu den immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gehört und bei ihm regelmäßig die Nutzungsdauer nicht bestimmt werden kann, sind die Anschaffungskosten für einen derivativen Geschäfts- oder Firmenwert wie nach dem deutschen Recht (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG) über 15 Jahre aufwandswirksam zu verrechnen.

Der Vergleich der im GKB-RLE vorgesehenen Nutzungsdauern und der Abschreibungsdauer nach dem deutschen Steuerrecht führt zu keinem eindeutigen Ergebnis:

- Bei beweglichen langlebigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens entsteht nach dem GKB-RLE ein positiver Zeiteffekt, da im deutschen Steuerrecht über die tatsächliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben wird. Demgegenüber ist nach Art. 33 Abs. 1 S. 2 Buchst. c GKB-RLE die Abschreibungsdauer auch dann auf 15 Jahre fixiert, wenn die tatsächliche Nutzungsdauer länger ist. Dies gilt beispielsweise für Schienenfahrzeuge, Tresoranlagen und Brennstofftanks (Nutzungsdauer nach den deutschen AfA-Tabellen jeweils 25 Jahre) sowie Sprinkleranlagen und Photovoltaikanlagen (jeweils 20 Jahre).<sup>103</sup> Bei Flugzeugen und Schiffen führt die im GKB-RLE fest vorgegebene Abschreibungsdauer von 15 Jahren gleichfalls zu einer im Vergleich mit dem geltenden deutschen Steuerbilanzrecht kürzeren Abschreibungsdauer: Bei Flugzeugen mit einem zulässigen Fluggewicht von 20 t liegt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer im deutschen Steuerrecht mit 21 Jahren über dem im GKB-RLE vorgesehenen Abschreibungszeitraum von 15 Jahren.<sup>104</sup> Bei

---

<sup>103</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 15.12.2000, IV D 2-S 1551-188/00, BStBl. 2000 I, 1532.

<sup>104</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 15.12.2000, IV D 2-S 1551-188/00 (Fn. 103).

Schiffen wird nach dem deutschen Steuerrecht die Nutzungsdauer in Abhängigkeit von der Schiffsart innerhalb einer Bandbreite zwischen 12 und 20 Jahren festgesetzt.<sup>105</sup>

- Für bewegliche mittellebige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gilt eine vergleichbare Aussage. Nach dem deutschen Steuerrecht liegt der Zeitraum, über den die Abschreibungen zu verrechnen sind, zwischen acht und 14 Jahren. Demgegenüber sind nach Art. 33 Abs. 1 S. 2 Buchst. d GKB-RLE die Abschreibungen bei mittellebigen Wirtschaftsgütern generell über acht Jahre und damit bei einer Nutzungsdauer von mehr als acht Jahren über einen kürzeren Zeitraum zu verrechnen. Beispielsweise werden nach dem GKB-RLE folgende Wirtschaftsgüter über acht Jahre abgeschrieben:<sup>106</sup> Solaranlagen (10 Jahre), Waschmaschinen (10 Jahre), Traktoren (12 Jahre) und Verpackungsmaschinen (13 Jahre).
- Nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG sind Gebäude, die zu einem Betriebsvermögen gehören und die nicht Wohnzwecken dienen, grundsätzlich über 33 1/3 Jahre abzuschreiben. Bei Industriegebäuden und -strukturen führt der Übergang zu einer GKB zu einer schnelleren Abschreibung, da bei diesen Wirtschaftsgütern nach Art. 33 Abs. 1 S. 2 Buchst. b GKB-RLE eine Nutzungsdauer von 25 Jahren vorgesehen ist. Bei Geschäfts-, Büro- und anderen Gebäuden sowie bei anderen unbeweglichen Vermögenswerten, die gewerblich genutzt werden, kommt es demgegenüber zu einer Verlängerung der Abschreibungsdauer, da für diese unbeweglichen Wirtschaftsgüter die Nutzungsdauer in Art. 33 Abs. 1 S. 2 Buchst. a GKB-RLE auf 40 Jahre festgesetzt wird.<sup>107</sup>
- Bei immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens besteht zwischen den beiden Rechnungslegungskreisen dann Übereinstimmung, wenn der Steuerpflichtige die tatsächliche Nutzungsdauer nachweisen kann. Für den Geschäfts- oder Firmenwert wird nach Art. 33 Abs. 1 S. 2 Buchst. e GKB-RLE ebenfalls die gleiche Nutzungsdauer angesetzt wie im deutschen Steuerrecht. Zu einer Verkürzung der Abschreibungsdauer

---

<sup>105</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 16.9.1992, IV A 7-S 1551-103/92, BStBl. 1992 I, 570.

<sup>106</sup> Zu den Angaben für das deutsche Steuerrecht siehe BMF-Schreiben v. 15.12.2000, IV D 2-S 1551-188/00 (Fn. 103).

<sup>107</sup> Ein weiterer negativer Zeiteffekt kann dadurch entstehen, dass nach § 7 Abs. 4 S. 2 EStG der Nachweis einer geringeren Nutzungsdauer generell zulässig ist, während dies nach Art. 33 Abs. 2 Buchst. a, b GKB-RLE nur bei gebraucht erworbenen Gebäuden vorgesehen ist.

kommt es, wenn es dem Steuerpflichtigen ausnahmsweise gelingt, eine kürzere Nutzungsdauer als 15 Jahre nachzuweisen.

Gebrauchte Wirtschaftsgüter sind Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, bei denen im Zeitpunkt des Erwerbs die Nutzungsdauer bereits teilweise abgelaufen ist, die aber im derzeitigen Zustand oder nach einer Reparatur weiterverwendet werden können (Art. 4 Nr. 24 GKB-RLE). Bei gebrauchten Wirtschaftsgütern, die einzeln abgeschrieben werden, stimmt die Nutzungsdauer grundsätzlich mit der in Art. 33 Abs. 1 GKB-RLE für neue Wirtschaftsgüter vorgegebenen Nutzungsdauer überein. Von diesem Grundsatz wird abgewichen, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die geschätzte verbleibende Nutzungsdauer geringer ist als die für neue Wirtschaftsgüter anzusetzende Nutzungsdauer (Art. 33 Abs. 2 GKB-RLE). Ist dieser Nachweis möglich, sind Abschreibungen über die kürzere geschätzte verbleibende Nutzungsdauer vorzunehmen. Diese Vorgehensweise führt dazu, dass bei gebraucht erworbenen Wirtschaftsgütern die Abschreibungsdauer prinzipiell mit der nach deutschem Steuerrecht übereinstimmt.

#### bb. Abschreibungssumme

Bei einer Einzelabschreibung stimmt die Abschreibungssumme mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten einschließlich Verbesserungskosten überein. Die als Vorsteuer abziehbare Umsatzsteuer geht nicht in die Abschreibungsbasis ein (Art. 31 Abs. 1 GKB-RLE). Bei Wirtschaftsgütern, die unentgeltlich erworben wurden, sind die Abschreibungen vom Marktwert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Zugangs zu berechnen (Art. 31 Abs. 2 i.V.m. Art. 4 Nr. 18 GKB-RLE). Die Abschreibungsbasis stimmt damit grundsätzlich mit der nach deutschem Steuerrecht überein.

Im GKB-RLE werden zur Behandlung des voraussichtlichen Restwerts keine Aussagen getroffen. Vermutlich bedeutet dies, dass wie nach deutschem Steuerbilanzrecht ein Restwert bei der Berechnung der planmäßigen Abschreibungen unberücksichtigt bleibt, sodass die Abschreibungsbasis mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten übereinstimmt.

Subventionen gelten zwar als steuerfreie Erträge (Art. 8 Buchst. a GKB-RLE). Da sich bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens die Abschreibungsbasis um die Subventionen reduziert, die unmittelbar mit dem Erwerb, der Herstellung oder der Verbesserung des Wirtschaftsguts zusammenhängen (Art. 31 Abs. 3 GKB-RLE), kommt es aber zu einer zeitverzögerten Besteuerung der Subvention. Diese Vorgehensweise entspricht im

deutschen Steuerrecht der Behandlung von Investitionszuschüssen. Allerdings wird entgegen R 6.5 Abs. 2 EStR kein Wahlrecht gewährt, Investitionszuschüsse sofort als steuerpflichtigen Ertrag zu behandeln.<sup>108</sup> Da die im GKB-RLE vorgeschlagene Regelung für jede Art von Beihilfen gilt, entsteht bei Investitionszulagen ein negativer Bemessungsgrundlageneffekt, da nach dem deutschen Steuerrecht Investitionszulagen nicht nur steuerfreie Betriebseinnahmen darstellen, sondern auch keine Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen wird (§ 13 InvZulG 2010).

Verbesserungskosten (nach dem deutschen Steuerrecht Herstellungsaufwand) sind nicht sofort abziehbar (Art. 12 Buchst. i GKB-RLE). Verbesserungskosten sind wie bei einem neu erworbenen Wirtschaftsgut des Anlagevermögens nach den Vorschriften abzuschreiben, die auf das verbesserte Wirtschaftsgut anzuwenden sind (Art. 36 Abs. 1 S. 1 GKB-RLE). Dies bedeutet beispielsweise, dass Verbesserungskosten für eine langlebige Sachanlage grundsätzlich über 15 Jahre, für eine mittellebige Sachanlage über acht Jahre und Verbesserungskosten für Industriegebäude über 25 Jahre abzuschreiben sind. Kann der Steuerpflichtige jedoch den Nachweis führen, dass die geschätzte Restnutzungsdauer des verbesserten Wirtschaftsguts kürzer ist als die in Art. 33 Abs. 1 GKB-RLE für dieses Wirtschaftsgut vorgegebene Nutzungsdauer, sind die Verbesserungskosten über diesen kürzeren Zeitraum abzuschreiben (Art. 36 Abs. 2 GKB-RLE). Kann der Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer nicht geführt werden, sind die Verbesserungskosten wie ein im Zeitpunkt des Erwerbs neues Wirtschaftsgut zu behandeln und über die für das verbesserte Wirtschaftsgut nach Art. 33 Abs. 1 GKB-RLE vorgesehene (Gesamt)Nutzungsdauer abzuschreiben. In diesem Fall erfolgt die Abschreibung des Wirtschaftsguts und der Verbesserungskosten nicht als Einheit, sondern getrennt über unterschiedliche Nutzungsdauern. Diese Regelung weist Ähnlichkeiten mit dem „Komponentenansatz“ nach IAS 16 auf. Im deutschen Steuerrecht wird der Herstellungsaufwand im Regelfall über die Restnutzungsdauer des abschreibungsfähigen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens verrechnet. Nach dem GKB-RLE kommt es grundsätzlich zu einer späteren Aufwandsverrechnung. Übereinstimmung zwischen den beiden Rechnungslegungskreisen besteht aber dann, wenn der Steuerpflichtige eine kürzere Restnutzungsdauer nachweisen kann.

---

<sup>108</sup> Wird der Zuschuss vor dem Erwerb des Wirtschaftsguts vereinnahmt, bedarf es nach dem GKB-RLE keiner Bildung einer „steuerfreien Rücklage“. Da der Zuschuss als steuerfreie Einnahme angesehen wird, kommt es bei Auszahlung des Zuschusses (noch) nicht zu einer Erhöhung der steuerpflichtigen Einkünfte.

#### cc. Abschreibungsmethode

Für die einzeln abzuschreibenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist nach dem GKB-RLE ausschließlich die lineare Abschreibungsmethode zulässig (Art. 33 Abs. 1 S. 1 GKB-RLE). Die lineare Abschreibung ist auch nach dem deutschen Steuerrecht die Regelmethode (§ 7 Abs. 1, 4 EStG). Die in dem GKB-RLE vorgesehene Beschränkung auf die lineare Abschreibung ist für den Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht mit Nachteilen verbunden, da bei derzeit erworbenen Wirtschaftsgütern weder eine degressive Abschreibung (§ 7 Abs. 2, 3 EStG für bewegliche Wirtschaftsgüter) noch eine Abschreibung in fallenden Staffelsätzen (§ 7 Abs. 5 EStG für Gebäude) in Anspruch genommen werden kann.

Das Wahlrecht zwischen der linearen Abschreibung und der Leistungsabschreibung bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 7 Abs. 1 S. 1, 6 EStG) sowie zwischen der linearen Abschreibung und der Absetzung für Substanzverringerung bei Abbaubetrieben (§ 7 Abs. 1, 6 EStG) ist im GKB-RLE nicht explizit vorgesehen, sodass es insoweit zu einer Einschränkung der Möglichkeiten der Steuerbilanzpolitik kommt. Da allerdings die Nutzungsdauer nicht nur zeitraumbezogen definiert ist, sondern auch über die Anzahl an Produktions- oder ähnlichen Einheiten, die ein Steuerpflichtiger voraussichtlich mit einem Wirtschaftsgut erzielen kann (Art. 4 Nr. 25 GKB-RLE), besteht bei einer GKB gegebenenfalls doch die Möglichkeit für eine Abschreibung nach der in Anspruch genommenen Leistung bzw. für eine Absetzung für Substanzverringerung.

#### dd. Weitere Regelungen

Die Abschreibungen sind vom wirtschaftlichen Eigentümer zu verrechnen (Art. 31 Abs. 4, Art. 32 Abs. 1, 4 GKB-RLE). Ist der wirtschaftliche Eigentümer nicht zu ermitteln, werden die Abschreibungen beim rechtlichen Eigentümer berücksichtigt (Art. 32 Abs. 3 S. 1 GKB-RLE).

Wird bei einem Leasingvertrag der Leasinggegenstand dem Leasingnehmer zugerechnet, ist die Leasingrate in einen Tilgungs- und Zinsanteil aufzuteilen.<sup>109</sup> Der Tilgungsanteil (Kapitalanteil) ist erfolgsneutral und der Zins-

---

<sup>109</sup> Siehe hierzu *Kahle/Schulz*, *StuB* 2011, 300–301.

anteil gewinnmindernd zu verrechnen (Art. 32 Abs. 2 GKB-RLE).<sup>110</sup> Zum Ausgleich für die erfolgsneutrale Behandlung des Tilgungsanteils der Leasingraten kann der Leasingnehmer für den Leasinggegenstand planmäßige Abschreibungen ansetzen (Art. 32 Abs. 1 GKB-RLE). Wird der Leasinggegenstand dem Leasinggeber zugerechnet, ist die Leasingrate bei beiden Vertragspartnern erfolgswirksam zu verrechnen. Die Abschreibungen stehen in diesem Fall dem Leasinggeber zu (Art. 32 Abs. 3 S. 2 GKB-RLE).<sup>111</sup> Der Kommission wird die Befugnis übertragen festzulegen, nach welchen Kriterien der rechtliche und der wirtschaftliche Eigentümer bestimmt werden, wie der Tilgungs- bzw. Kapitalanteil und der Zinsanteil der Leasingzahlungen berechnet werden und wie bei dem Leasinggegenstand die Abschreibungsbasis festgelegt wird (Art. 32 Abs. 6 GKB-RLE).<sup>112</sup> Die konkreten Auswirkungen können erst angegeben werden, wenn bekannt ist, wie die Kommission die Zurechnungskriterien und die einzelnen Berechnungselemente festlegt.<sup>113</sup>

Der Steuerpflichtige darf auf die Verrechnung von planmäßigen Abschreibungen nicht verzichten, d.h. die Abschreibungen sind zwingend während der einzelnen Nutzungsjahre zu verrechnen (Art. 32 Abs. 5 GKB-RLE).

Die Abschreibungen sind ab dem Jahr des Erwerbs, frühestens mit der Inbetriebnahme des Wirtschaftsguts verrechenbar (Art. 34 Abs. 1 S. 1 GKB-RLE). Nach dem deutschen Steuerrecht ist die Abschreibung generell ab dem Jahr des Erwerbs zulässig. Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Inbetriebnahme kommt es nicht an (R 7.4 Abs. 1 EStR).

Im Jahr des Zugangs darf der volle Abschreibungsbetrag verrechnet werden (Art. 34 Abs. 1 S. 1 GKB-RLE). Insoweit besteht gegenüber den in Deutschland geltenden Gewinnermittlungsregeln ein geringfügiger positiver Zeiteffekt.

---

<sup>110</sup> Der Abzug von der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage unterbleibt, wenn der Zinsanteil beim Leasingnehmer nicht in die Steuerbemessungsgrundlage eingeht.

<sup>111</sup> Für Verbesserungskosten gelten grundsätzlich die gleichen Aussagen wie für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasinggegenstands (Art. 36 Abs. 1 S. 2 GKB-RLE).

<sup>112</sup> Zur Kritik, dass damit die Rechte der Mitgliedstaaten eingeschränkt werden, siehe BR-Drs. 641/16 (Beschluss) v. 16.12.2016, Tz. 12.

<sup>113</sup> Zu den materiellen Auswirkungen in Abhängigkeit davon, wem der Leasinggegenstand (persönlich) zugerechnet wird, siehe *Scheffler/Rapp*, DK 2017, 12–21.

fekt, da nach § 7 Abs. 1 S. 4 EStG bzw. R 7.4 Abs. 1, 2 EStR im Jahr des Zugangs die Abschreibungen nur zeitanteilig angesetzt werden dürfen.

In dem Jahr, in dem das Wirtschaftsgut ausscheidet, unterbleibt eine Abschreibung (Art. 34 Abs. 1 S. 2 GKB-RLE). Durch die im Abgangsjahr fehlende zeitanteilige Abschreibung verringert sich der Veräußerungsgewinn, sodass hieraus für den Steuerpflichtigen grundsätzlich kein Nachteil entsteht.<sup>114</sup>

#### ee. Keine außerplanmäßige Abschreibung

Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einzeln abgeschrieben werden, ist keine außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren Stichtagswert zulässig. Für diese Wirtschaftsgüter ist also im GKB-RLE die Anwendung des Imparitätsprinzips nicht vorgesehen. Im Vergleich mit dem deutschen Steuerrecht kommt es bei den abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einzeln abgeschrieben werden, bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen zu einem negativen Zeiteffekt, wenn das in § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG enthaltene Wahlrecht zur Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert in Anspruch genommen wird. Bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen besteht Übereinstimmung, weil bei diesen auch im deutschen Steuerrecht ein Abwertungsverbot besteht.

Bei einem Wirtschaftsgut, das entsorgt wird oder das in einem Ausmaß beschädigt ist, dass es nicht mehr für betriebliche Zwecke genutzt werden kann, ist dessen steuerlicher Wert gewinnmindernd verrechenbar (Art. 34 Abs. 2 GKB-RLE). Diese Aufwandsverrechnung ist mit den im deutschen Steuerrecht nach § 7 Abs. 1 S. 7 EStG zulässigen Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) vergleichbar. Nach Art. 34 Abs. 2 GKB-RLE kommt es allerdings nur dann zu einer „Restwertausbuchung“, wenn das Wirtschaftsgut insgesamt nicht mehr eingesetzt wird, während nach § 7 Abs. 1 S. 7 EStG auch der teilweise Verlust des Nutzungspotentials als AfaA berücksichtigt werden kann. Die Aufwandsverrechnung bei entsorgten oder beschädigten Wirtschaftsgütern beruht auf den Periodisierungsgrundsätzen (Abgrenzung von Aufwendungen der Zeit nach). Sie ist nicht dem Imparitätsprinzip zuzuordnen.<sup>115</sup>

---

<sup>114</sup> Negative Rückwirkungen ergeben sich allerdings, wenn der Veräußerungsgewinn auf ein Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden kann (Art. 35 GKB-RLE).

<sup>115</sup> Für uneinbringliche Forderungen gilt eine vergleichbare Vorgehensweise, siehe hierzu Abschnitt IV.5.d.

## b. Poolabschreibung bei kurzlebigen Wirtschaftsgütern

Für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer Nutzungsdauer von weniger als acht Jahren (kurzlebige Wirtschaftsgüter, Art. 4 Nr. 19 GKB-RLE, Umkehrschluss aus Art. 4 Nr. 22, 23 GKB-RLE) wird ein Sammelposten gebildet, der jährlich mit jeweils 25 % abzuschreiben ist (Art. 37 Abs. 1 GKB-RLE).<sup>116</sup> Durch diese Poolabschreibung wird der in Art. 6 Abs. 2 und Art. 33 Abs. 1 S. 1 sowie Art. 38 GKB-RLE vorgesehene Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung eingeschränkt.

Die Berechnungsgrundlage für die planmäßigen Abschreibungen setzt sich bei einer Poolabschreibung aus folgenden Komponenten zusammen (Art. 37 Abs. 2 GKB-RLE):

	Wert des Sammelpostens zu Beginn des Jahres (im Jahr der Gründung Null)
+	Anschaffungs- und Herstellungskosten von im Laufe des Jahres erworbenen Wirtschaftsgütern
+	Verbesserungskosten im Laufe des Jahres für vorhandene Wirtschaftsgüter
-	Erlöse aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern und Entschädigungszahlungen für den Verlust oder die Zerstörung eines Wirtschaftsguts
=	Wert des Sammelpostens zum Ende des Jahres

Wird die Abschreibungsbasis negativ (beispielsweise durch die Verrechnung von Veräußerungserlösen), wird sie auf null gesetzt. Der übersteigende Betrag stellt eine steuerpflichtige Einnahme dar, die in diesem Jahr die steuerpflichtige Bemessungsgrundlage erhöht (Art. 37 Abs. 3 GKB-RLE).

Die Art und Weise der Berechnung des Werts des Sammelpostens führt zu folgenden Effekten: (1) Im Jahr des Zugangs wird die Abschreibung für ein ganzes Jahr verrechnet. (2) Im Jahr des Abgangs mindert sich der für dieses Jahr herangezogene Wert des Sammelpostens um den Veräußerungserlös. (3) Veräußerungsgewinne unterliegen grundsätzlich nicht sofort der Besteuerung, sondern zeitverzögert über einen Rückgang der planmäßigen Abschreibungen. (4) Bei der Minderung des Werts eines Wirtschaftsguts können keine außerplanmäßigen Abschreibungen verrechnet werden.

<sup>116</sup> Im GKB-RLE findet sich der Begriff der kurzlebigen Wirtschaftsgüter nicht. Die Verwendung dieses Begriffs dient der sprachlichen Vereinfachung.

Die 25%ige Abschreibung des Sammelpostens ist als unendlich-geometrisch degressive Abschreibung zu interpretieren. Sie führt zu einer durchschnittlichen Kapitalbindungsdauer von vier Jahren.<sup>117</sup> Im Vergleich zum deutschen Steuerrecht, nach dem die Wirtschaftsgüter linear über ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden, führt die Poolabschreibung bei einer Nutzungsdauer von weniger als sieben Jahren zu einem negativen Zeiteffekt. Lediglich bei einer Nutzungsdauer von sieben Jahren ist die Poolabschreibung aus Sicht des Steuerpflichtigen mit einer Einzelabschreibung vergleichbar.<sup>118</sup> Diese Nutzungsdauer liegt aber an der oberen Grenze, nach der die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens über eine Poolabschreibung verrechnet werden.

Werden in die Poolabschreibung nur Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von weniger als acht Jahren einbezogen (so nach Art. 37 Abs. 1 GKB-RLE), sollte ein deutlich höherer Abschreibungssatz als 25 % gewählt werden.<sup>119</sup> Der Prozentsatz von 25 % wurde aus Art. 39 GKKB-RLE<sup>2011</sup> übernommen. Nach dem GKKB-RLE<sup>2011</sup> war der Anwendungsbereich der Poolabschreibung allerdings weiter abgegrenzt, weil diese pauschalierte Abschreibung für Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von weniger als 15 Jahren vorgesehen war. Nimmt man die hinter Art. 39 GKKB-RLE<sup>2011</sup> stehende Vorstellung als Vergleichsmaßstab, ist ein Abschreibungssatz zu wählen, bei dem sich die Vorteilhaftigkeit in der Mitte des Nutzungsdauerintervalls umkehrt.<sup>120</sup> Nach der in Art. 37 GKB-RLE nunmehr vorgesehenen Obergrenze bei einer Nutzungsdauer von sieben Jahren liegt die Mitte des Nutzungsdauerintervalls bei dreieinhalb Jahren. Da Wirtschaftsgüter über volle Jahre abgeschrieben werden, sollte der Abschreibungssatz so gewählt werden, dass sich die Vorteilhaftigkeit bei einer Nutzungsdauer von vier Jahren umkehrt. Dies wäre bei einem Abschreibungssatz von 40 % der Fall. Die durchschnittliche Kapitalbindungsdauer bei der Poolabschreibung mit einem

---

<sup>117</sup> Bei der Poolabschreibung wird die durchschnittliche Kapitalbindungsdauer wie folgt ermittelt:  $D_{Pool} = \frac{1}{\frac{1}{4}} = 0,25 = 4$ , vgl. *Oestreicher/Spengel*, Steuerliche Abschreibung und Standortattraktivität, 2003, 81–82; *Spengel*, Europäische Steuerbelastungsvergleiche: Deutschland – Frankreich – Großbritannien, 1995, 89; *Voß*, RIW 2006, 616.

<sup>118</sup> Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von sieben Jahren weisen bei einer linearen Abschreibung eine durchschnittliche Kapitalbindungsdauer von vier Jahren auf:  $D_{linear} = \frac{n+1}{2} = \frac{7+1}{2} = 4$ .

<sup>119</sup> Vgl. *Scheffler/Köstler*, DStR 2013, 2193.

<sup>120</sup> Die sieben Jahre sind auf das im GKB-RLE<sup>2011</sup> noch vorgesehene Intervall zwischen null und 14 Jahren bezogen.

Abschreibungssatz von 40 % beträgt zweieinhalb Jahre.<sup>121</sup> Folgt man diesem Vorschlag, wäre aus Sicht der Unternehmen die Bildung eines Sammelpostens dann vorteilhaft, wenn die im Sammelposten eingesetzten Sachanlagen eine durchschnittliche Nutzungsdauer von mehr als vier Jahren aufweisen.<sup>122</sup> Zu einer späteren Aufwandsverrechnung würde es dementsprechend bei einer durchschnittlichen Nutzungsdauer der Sachanlagen von weniger als vier Jahren kommen.

Die indirekte und damit zeitverzögerte Besteuerung von Veräußerungsgewinnen über eine Minderung des Werts des Sammelpostens ist für den Steuerpflichtigen mit einem positiven Zeiteffekt verbunden. Von Nachteil ist die fehlende Möglichkeit zur Verrechnung einer außerplanmäßigen Abschreibung auf den niedrigeren Stichtagswert. Dieser negative Zeiteffekt tritt allerdings nur auf, wenn der Teilwert voraussichtlich dauernd unter den steuerlichen Wert gesunken ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG). Bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen ist auch im deutschen Steuerbilanzrecht keine Teilwertabschreibung zulässig.

Unabhängig von den mit der Bildung eines Sammelpostens verbundenen finanziellen Effekten führt die Poolabschreibung zu einer Senkung der Befolgungskosten, da nur noch bestimmt werden muss, ob die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer unter acht Jahren liegt. Eine weitere Konkretisierung der Nutzungsdauer ist nicht mehr notwendig.

## 5. Folgebewertung bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern

Zu den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern gehören Wirtschaftsgüter, die keinem Wertverlust durch Verschleiß oder Alterung unterliegen. Dazu gehören beispielsweise Grundstücke (Grund und Boden), Kunstgegenstände, Antiquitäten und Juwelen sowie das Finanzanlagevermögen (Art. 38 GKB-

---

<sup>121</sup>  $D_{Pool} = \frac{1}{q} = \frac{1}{0,40} = 2,5$ .

<sup>122</sup> Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von vier Jahren, die der linearen Abschreibung unterliegen, weisen eine Kapitalbindungsdauer von zweieinhalb Jahren auf:  $D_{linear} = \frac{n+1}{2} = \frac{4+1}{2} = 2,5$ .

RLE).<sup>123</sup> Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens werden gleichfalls keine planmäßigen Abschreibungen verrechnet (Art. 19, Art. 27 GKB-RLE).

#### **a. Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**

Die Kosten für den Erwerb oder die Herstellung von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sowie die Kosten für die Verbesserung dieser Sachanlagen sind erst in dem Steuerjahr abzuziehen, in dem diese Wirtschaftsgüter veräußert werden (Art. 18 GKB-RLE). Insoweit besteht kein Unterschied zu dem in Deutschland geltenden Steuerbilanzrecht, bei dem der Erwerb von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern gleichfalls erfolgsneutral ist.<sup>124</sup>

Bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist eine außerplanmäßige Abschreibung zulässig.<sup>125</sup> Aufgrund der Verwendung des Worts „kann“ besteht möglicherweise ein Abwertungswahlrecht. Bei den Wirtschaftsgütern, bei denen Veräußerungsgewinne nicht steuerpflichtig sind, reduziert sich allerdings die Steuerbemessungsgrundlage nicht (Art. 39 Abs. 1 GKB-RLE).

Um eine außerplanmäßige Abschreibung verrechnen zu können, muss der Steuerpflichtige den Nachweis erbringen, dass das Wirtschaftsgut am Ende des Steuerjahres aufgrund von höherer Gewalt oder krimineller Aktivitäten durch Dritte eine Wertminderung erlitten hat (Art. 39 Abs. 1 S. 1 GKB-RLE). Nach dem Wortlaut wird zwar keine Differenzierung zwischen voraussichtlich dauernden und voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen vorgenommen. Bei den Tatbeständen, bei denen eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden darf, ist allerdings davon auszugehen,

---

<sup>123</sup> Der Kommission soll die Befugnis übertragen werden, die Abgrenzung zwischen den Kategorien von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens näher zu erläutern (Art. 40 GKB-RLE). Zur Kritik, dass damit die Rechte der Mitgliedstaaten eingeschränkt werden, siehe BR-Drs. 641/16 (Beschluss) v. 16.12.2016, Tz. 12.

<sup>124</sup> Dies gilt nach § 4 Abs. 3 S. 4 EStG auch bei einer Einnahmen-Ausgabenrechnung.

<sup>125</sup> Bei einer späteren Veräußerung des Wirtschaftsguts wird der Abzug nach Art. 18 GKB-RLE (= Verrechnung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten) entsprechend gemindert, um eine doppelte Berücksichtigung der außerplanmäßigen Abschreibungen auszuschließen (Art. 34 Abs. 3 GKB-RLE).

dass es sich regelmäßig um voraussichtlich dauernde Wertminderungen handelt.

Im GKB-RLE ist nicht definiert, nach welchen Kriterien sich der Wertverlust (d.h. der Wert des Wirtschaftsguts) bestimmt. Aus den in Art. 20 Abs. 1 GKB-RLE enthaltenen Bewertungsregeln könnte abgeleitet werden, dass als Vergleichswert der Marktwert (Art. 4 Nr. 18 GKB-RLE) heranzuziehen ist. Dies würde bedeuten, dass bei außerplanmäßigen Abschreibungen auf den (allgemein gültigen) gemeinen Wert abzustellen ist und nicht auf den (betriebsindividuellen) Teilwert.

Der Anwendungsbereich für die außerplanmäßige Abschreibung ist im deutschen Steuerrecht weiter. In Art. 39 Abs. 1 GKB-RLE ist eine außerplanmäßige Abschreibung auf Wertminderungen aufgrund höherer Gewalt oder krimineller Aktivitäten durch Dritte eingeschränkt. Demgegenüber ist bei einer Teilwertabschreibung in der Steuerbilanz die Ursache für die Wertminderung ohne Bedeutung.

Zwischen den beiden Formen der Gewinnermittlung besteht insoweit Übereinstimmung, als der Steuerpflichtige den niedrigeren Stichtagswert nachweisen muss und der Steuerpflichtige ein Abwertungswahlrecht besitzt.<sup>126</sup>

Steigt nach einer außerplanmäßigen Abschreibung der Wert des Wirtschaftsguts wieder, ist analog zum deutschen Steuerrecht (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG) eine Wertaufholung verpflichtend vorzunehmen. Aufgrund der Beschränkung der außerplanmäßigen Abschreibung auf Wertminderungen aufgrund höherer Gewalt oder krimineller Aktivitäten durch Dritte wird es allerdings nur ausnahmsweise zu einer Wertaufholung kommen. Tritt dieser Fall ein, ist die Zuschreibung gleichfalls auf die Höhe der vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibung begrenzt, d.h. Obergrenze für die Zuschreibung bilden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des nicht abnutzbaren Wirtschaftsguts (Art. 39 Abs. 2 GKB-RLE).

Aufgrund der GuV-orientierten Gewinnermittlung werden außerplanmäßige Abschreibungen und Zuschreibungen durch einen Abzug bzw. eine Erhöhung der steuerlichen Bemessungsgrundlage verrechnet.

---

<sup>126</sup> Liegt ausnahmsweise eine voraussichtlich vorübergehende Wertminderung vor, kommt es für den Steuerpflichtigen bei der GKB zu einem positiven Zeiteffekt, da in dieser Situation im deutschen Steuerrecht ein Abwertungsverbot besteht.

## **b. Vorräte und unfertige Erzeugnisse einschließlich langfristige Fertigung**

Zu den Vorräten und unfertigen Erzeugnissen gehören zum Verkauf vorgehaltene Wirtschaftsgüter oder in der Herstellung zum Zwecke eines Verkaufs befindliche Wirtschaftsgüter sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die dazu bestimmt sind, bei der Herstellung oder der Erbringung von Dienstleistungen verbraucht zu werden (Art. 4 Nr. 27 GKB-RLE). Der Begriff der Vorräte umfasst also auch Fertigerzeugnisse.

Der Gesamtbetrag der abziehbaren Aufwendungen für ein Steuerjahr erhöht sich um den Wert der Vorräte und unfertigen Erzeugnisse am Anfang des Steuerjahres und vermindert sich um den Wert der Vorräte und unfertigen Erzeugnisse am Ende desselben Steuerjahres. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten und unfertigen Erzeugnisse sind – wie nach dem deutschen Steuerbilanzrecht – in dem Jahr zu verrechnen, in dem diese Wirtschaftsgüter verbraucht oder veräußert werden (Art. 19 Abs. 1 GKB-RLE).

Zu den Herstellungskosten gehören grundsätzlich nur die Kosten, die direkt mit der Herstellung eines Wirtschaftsguts zusammenhängen (Art. 27 Abs. 1 S. 2 GKB-RLE). Damit können im Gegensatz zum deutschen Steuerrecht die Gemeinkosten sofort aufwandswirksam verrechnet werden. Da nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 255 Abs. 2 HGB und R 6.3 EStR auch Gemeinkosten zu den Herstellungskosten gehören, haben deutsche Unternehmen das Wahlrecht, diese auch im Anwendungsbereich des GKB-RLE in die Herstellungskosten einzubeziehen (Art. 27 Abs. 1 S. 4 GKB-RLE). Nehmen sie dieses Wahlrecht in Anspruch, ergeben sich bei Umsetzung des GKB-RLE insoweit grundsätzlich keine Änderungen.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten (einschließlich fertigen Erzeugnissen) und unfertigen Erzeugnissen können vereinfachend durch ein Verbrauchs- und Veräußerungsfolgeverfahren ermittelt werden. Zusätzlich zu den auch im deutschen Steuerrecht zulässigen Verfahren (gewichtete Durchschnittsmethode, LIFO-Verfahren) kann sich der Steuerpflichtige für das FIFO-Verfahren entscheiden. Die Möglichkeiten der Steuerbilanzpolitik werden dadurch eingeschränkt, dass das gewählte Verbrauchs- und Veräußerungsfolgeverfahren stetig anzuwenden ist (Konkretisierung des Stetigkeitsgrundsatzes nach Art. 6 Abs. 3 GKB-RLE durch Art. 19 Abs. 2, Art. 27 Abs. 1 S. 2 GKB-RLE).

Bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen wird eine außerplanmäßige Abschreibung verrechnet, wenn der Nettoveräußerungserlös unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt (Art. 27 Abs. 2 GKB-RLE). Die Vermögensminderung ist unabhängig davon steuerlich zu berücksichtigen, ob es sich um eine voraussichtlich dauernde oder um eine voraussichtlich vorübergehende Wertminderung handelt. Demgegenüber besteht nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG bei voraussichtlich dauernden Wertminderungen ein Abwertungswahlrecht und bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen ein Abwertungsverbot. Durch diese weitere Anwendung des Imparitätsprinzips kann die Wertminderung nach dem GKB-RLE tendenziell früher verrechnet werden.

Bei Ermittlung des Nettoveräußerungserlöses sind von dem bei normalem Geschäftsverlauf erwarteten Verkaufspreis die noch zu erwartenden Kosten für die Fertigstellung und den Verkauf abzuziehen. Diese Regelung entspricht dem Grundsatz der verlustfreien Bewertung. Gegenüber dem geltenden Steuerbilanzrecht besteht für den Steuerpflichtigen zwar der Vorteil, dass auch vorübergehende Wertminderungen aufwandswirksam verrechnet werden dürfen. Von Nachteil ist aber, dass im Gegensatz zur Ermittlung des Teilwerts nach R 6.8 Abs. 2 EStR der durchschnittliche Unternehmensgewinn nicht abgezogen werden darf. Deshalb fällt die außerplanmäßige Abschreibung nach dem GKB-RLE betragsmäßig niedriger aus als die Teilwertabschreibung nach dem deutschen Steuerrecht.<sup>127</sup>

Da am Ende des Steuerjahres jeweils die Anschaffungs- und Herstellungskosten mit dem Nettoveräußerungswert zu vergleichen sind und der niedrigere Wert von diesen beiden Größen anzusetzen ist, besteht bei einer Werteholung nach vorangegangener außerplanmäßiger Abschreibung eine Zuschreibungspflicht (Art. 27 Abs. 2 GKB-RLE). Das Realisationsprinzip bleibt gewahrt, da die Anschaffungs- und Herstellungskosten wie im deutschen Steuerrecht die Obergrenze bilden.

Besonderheiten gelten für Verträge mit langer Laufzeit (langfristige Fertigung). Ein Vertrag mit langer Laufzeit liegt vor, wenn der Vertrag über die Fertigung, die Installation, den Bau oder die Erbringung von Dienstleistungen abgeschlossen wird und die Laufzeit mehr als 12 Monate beträgt oder voraussichtlich mehr als 12 Monate betragen wird (Art. 22 Abs. 1 GKB-RLE). Bei langfristiger Fertigung erfolgt die Gewinnrealisierung entsprechend dem Fertigstellungsgrad. Der Fertigstellungsgrad bestimmt sich nach

---

<sup>127</sup> Vgl. *Scheffler/Krebs*, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, 20\*.

dem Verhältnis der angefallenen Kosten zu den voraussichtlichen Gesamtkosten (cost-to-cost-method, Art. 22 Abs. 2 GKB-RLE). Davon abweichend erfolgt die Gewinnrealisierung im deutschen Steuerrecht erst nach Abschluss des Projekts (completed-contract-method). Das Realisationsprinzip wird also im GKB-RLE weiter interpretiert als im deutschen Steuerrecht. Die weitere Interpretation des Realisationsprinzips führt dazu, dass bei langfristiger Fertigung nach dem GKB-RLE die Gewinne früher ausgewiesen werden.

### **c. Finanzanlagevermögen und finanzielle Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden (Wertpapierhandel)**

Nach Art. 21 Abs. 1 GKB-RLE gelten Finanzanlagevermögen und finanzielle Verbindlichkeiten als zu Handelszwecken gehalten, wenn sie entweder hauptsächlich mit der Absicht erworben oder eingegangen wurden, kurzfristig verkauft oder zurückgekauft zu werden, oder wenn sie Teil eines Portfolios eindeutig identifizierter und gemeinsam verwalteter Finanzinstrumente einschließlich Derivate sind, bei dem es in jüngerer Vergangenheit nachweislich kurzfristige Gewinnmitnahmen gab.

Die Wirtschaftsgüter, die dem Wertpapierhandel dienen, sind am Ende des Steuerjahres mit dem Marktwert zu bewerten (Art. 21 Abs. 2 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 Buchst. d, Art. 4 Nr. 18, 20 GKB-RLE). Entgegen der allgemeinen Regelung (Art. 8 Buchst. c, d GKB-RLE) sind beim Wertpapierhandel Dividenden steuerpflichtig und erhöhen Wertsteigerungen und mindern Wertminderungen bei diesen Wirtschaftsgütern die steuerpflichtigen Einkünfte (Art. 21 Abs. 3, 4 GKB-RLE). Die Bewertung mit dem Marktwert und die Zuordnung zum steuerpflichtigen Bereich bedeutet, dass beim Wertpapierhandel Wertsteigerungen bereits vor dem Verkauf dieser Wirtschaftsgüter gewinnerhöhend erfasst werden und Wertminderungen sich unabhängig davon, ob diese voraussichtlich dauernd oder voraussichtlich vorübergehend sind, gewinnmindernd auswirken. In Deutschland werden diese weite Interpretation des Realisationsprinzips und die allgemeine Anwendung des Imparitätsprinzips nur bei Finanzinstrumenten vorgenommen, die von Kreditinstituten zu Handelszwecken gehalten werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG i.V.m. § 340, § 340e Abs. 3 HGB). Durch Art. 21 GKB-RLE wird diese Vorgehensweise auf alle Unternehmen ausgedehnt.

Eine weitere Abweichung besteht darin, dass nach Art. 20 Abs. 1 Buchst. d GKB-RLE die Bewertung zum Marktwert erfolgt, während das deutsche Steuerrecht eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert vermindert um einen Risikozuschlag vorsieht.

#### **d. Forderungen**

Forderungsausfälle können unter bestimmten Voraussetzungen gewinnmindernd verrechnet werden.<sup>128</sup> Für die steuerliche Berücksichtigung der Vermögensminderung müssen mehrere Voraussetzungen erfüllt sein (Art. 25 Abs. 1 GKB-RLE):

- Der Steuerpflichtige hat bis zum Ende des Steuerjahres alle vernünftigen Schritte zur Eintreibung der Forderung unternommen und es ist wahrscheinlich, dass die Forderung ganz oder teilweise uneinbringlich ist.
- Der Schuldner gehört nicht derselben Gruppe (Art. 3 GKB-RLE) an wie der Steuerpflichtige. Schuldner und Steuerpflichtiger sind keine verbundenen Unternehmen (Art. 56 GKB-RLE).
- Bei der uneinbringlichen Forderung wurde keine außerplanmäßige Abschreibung nach Art. 39 GKB-RLE geltend gemacht.
- Bei uneinbringlichen Forderungen für Lieferungen und Leistungen wurde ein der Forderung entsprechender Betrag als Einnahme in die Steuerbemessungsgrundlage aufgenommen.

Bei der Feststellung, ob zur Eintreibung der Forderung alle vernünftigen Schritte unternommen wurden, sind mehrere Aspekte zu berücksichtigen, sofern diese objektiv nachweisbar sind. Die zu berücksichtigenden Tatbestände werden in Art. 25 Abs. 2 GKB-RLE als Fragen formuliert:

- Sind die Kosten der Eintreibung im Verhältnis zur Höhe der Forderung unverhältnismäßig?
- Besteht Aussicht auf eine erfolgreiche Forderungseintreibung?
- Ist es unter den gegebenen Voraussetzungen für das Unternehmen vernünftig, die Eintreibung weiter zu betreiben?
- Wie viel Zeit ist seit der Fälligkeit der Forderung verstrichen?
- Wurde der Schuldner für zahlungsunfähig erklärt oder wurden rechtliche Schritte eingeleitet oder wurde ein Inkassobeauftragter eingeschaltet?

Die zahlreichen Voraussetzungen für eine Berücksichtigung der Vermögensminderung aufgrund von uneinbringlichen Forderungen verdeutlichen, dass bei der GKB dem Objektivierungsgedanken eine hohe Bedeutung zukommen soll.

---

<sup>128</sup> Die Formulierung „ist ... zulässig“ (Art. 25 Abs. 1 S. 1 GKB-RLE) kann als Wahlrecht interpretiert werden.

Forderungen sind grundsätzlich einzeln zu bewerten. Eine Abweichung vom Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung (Art. 6 Abs. 2 GKB-RLE) besteht, wenn der Steuerpflichtige eine große Zahl gleichartiger Forderungen hat, die alle auf denselben Geschäftstätigkeitsbereich zurückgehen, bei denen die Höhe der uneinbringlichen Forderungen verlässlich prozentual geschätzt werden kann und bei denen der Wert der einzelnen gleichartigen Forderungen unter 0,1 % des Wertes aller gleichartigen Forderungen liegt. Unter diesen Voraussetzungen kann der voraussichtliche Forderungsausfall auf der Grundlage einer zuverlässigen Schätzung gewinnmindernd verrechnet werden. Der Steuerpflichtige hat bei seiner Schätzung alle relevanten Faktoren einschließlich der vorhandenen Erfahrungswerte zu berücksichtigen (Art. 25 Abs. 1 Buchst. a GKB-RLE).<sup>129</sup> Damit besteht wie im deutschen Steuerrecht die Möglichkeit zur Verrechnung einer Pauschalwertberichtigung als eine Form zur Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungen.

Nach dem GKB-RLE ist bei zweifelhaften Forderungen keine außerplanmäßige Abschreibung zulässig. Berücksichtigt werden können nur die Forderungsausfälle, die feststehen. Insoweit besteht gegenüber § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG ein Unterscheid, da eine Teilwertabschreibung bereits dann zulässig ist, wenn hinreichend plausibel gemacht werden kann, dass die Gefahr besteht, dass eine Forderung ganz oder teilweise ausfällt.<sup>130</sup> Die unterschiedliche Vorgehensweise ist darauf zurückzuführen, dass die Aufwandsverrechnung bei uneinbringlichen Forderungen nach Art. 25 GKB-RLE auf den Periodisierungsgrundsätzen beruht (Abgrenzung von Aufwendungen der Zeit nach), während die Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG üblicherweise dem Imparitätsprinzip zugeordnet wird.<sup>131</sup> Bei der Bewertung

---

<sup>129</sup> Siehe hierzu auch *Arbeitsgruppe „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“* (AG GKKB), CCCTB/WP057\doc\de v. 26.7.2007 sowie [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_de.htm), 14-15 (zuletzt abgerufen am 19.3.2017).

<sup>130</sup> Bei der Bewertung von Forderungen nach Art. 25 GKB-RLE besteht im Ergebnis Übereinstimmung mit der Erfassung von Forderungsverlusten, die nicht Lieferungen und Leistungen betreffen, bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.

<sup>131</sup> Die gleichen Überlegungen gelten bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern, die entsorgt werden oder die in einem Ausmaß beschädigt sind, dass sie für die Zwecke der Geschäftstätigkeit nicht mehr verwendet werden können (Art. 34 Abs. 2 GKB-RLE), und bei denen die planmäßigen Abschreibungen nach dem Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung vorgenommen werden, siehe hierzu Abschnitt IV.4.a.ee.

von Forderungen nach Art. 25 GKB-RLE besteht damit im Ergebnis Übereinstimmung mit der Erfassung von Darlehensverlusten bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.<sup>132</sup>

## 6. Übertragung von Veräußerungsgewinnen

Die Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens sind grundsätzlich steuerpflichtig. Unter bestimmten Voraussetzungen ist es jedoch möglich, eine sofortige Besteuerung des realisierten Veräußerungsgewinns zu vermeiden.<sup>133</sup>

Bei Wirtschaftsgütern, bei denen die planmäßige Abschreibung durch die Einstellung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in einen Sammelposten nach Art. 37 GKB-RLE verrechnet werden, bleibt der beim Verkauf erzielte Erlös formal steuerfrei (Art. 8 Buchst. b GKB-RLE). Da der Veräußerungserlös vom Wert des Sammelpostens abgezogen wird (Art. 37 Abs. 2 GKB-RLE), kommt es allerdings mittelbar zu einer zeitverzögerten Besteuerung. Der Veräußerungserlös wird nur dann sofort besteuert, wenn durch den Abzug des Veräußerungserlöses der Sammelposten negativ wird. In diesem Fall wird der Sammelposten auf null gesetzt und der übersteigende Betrag in dem Jahr, in dem das Wirtschaftsgut veräußert wird, in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen (Art. 37 Abs. 3 GKB-RLE). Da es bei einer Poolabschreibung für das einzelne Wirtschaftsgut keinen steuerlichen Wert (Buchwert) gibt, kann der positive Zeiteffekt, der durch den Abzug des Veräußerungserlöses vom Sammelposten an Stelle einer sofortigen Besteuerung des nach dem Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung berechneten Veräußerungsgewinns ausgelöst wird, nicht in allgemein gültiger Form quantifiziert werden.

Bei Wirtschaftsgütern, die einzeln abgeschrieben werden (Gebäude, bewegliche Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens mit einer Nutzungsdauer von mindestens acht Jahren, entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter), sowie nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern i.S.d. Art. 38 Buchst. a

---

<sup>132</sup> Verluste aus Forderungen aus Lieferungen und Leistungen müssen bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht aufwandswirksam verrechnet werden, da bei dieser Gewinnermittlungsart Umsatzerlöse nach dem Zuflussprinzip erfasst werden. Insoweit besteht zwischen dem GKB-RLE und der Einnahmen-Ausgabenrechnung konzeptionell ein Unterschied.

<sup>133</sup> Zum Folgenden siehe *Scheffler/Krebs*, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, 20\*-21\*.

GKB-RLE (insbesondere Grund und Boden) hat der Steuerpflichtige unter bestimmten Voraussetzungen ein Wahlrecht, eine sofortige Besteuerung der durch Veräußerung oder Entschädigungszahlungen für erlittene Schäden aufgelösten stillen Reserven zu vermeiden (Art. 35 GKB-RLE):<sup>134</sup>

- Es wird ein Ersatzwirtschaftsgut beschafft, das demselben oder einem ähnlichen geschäftlichen Zweck wie das veräußerte Wirtschaftsgut dient.
- Der Veräußerungserlös wird spätestens zwei Jahre nach dem Verkauf reinvestiert.
- Das veräußerte Wirtschaftsgut muss mindestens drei Jahre zum Betriebsvermögen gehört haben. Erfolgt der Verkauf nicht freiwillig, muss keine Behaltensfrist beachtet werden.
- Wird innerhalb der zweijährigen Reinvestitionsfrist kein Ersatzwirtschaftsgut beschafft, ist der Veräußerungsgewinn zu versteuern. Der im zweiten Jahr nach der Veräußerung zu versteuernde Betrag entspricht dem Veräußerungsgewinn zuzüglich eines Zuschlags von 10 %.

Im Vergleich zu der im deutschen Steuerbilanzrecht nach § 6b EStG möglichen Übertragung von Veräußerungsgewinnen auf ein Ersatzwirtschaftsgut weist die in dem Richtlinienvorschlag vorgesehene mittelbare Übertragung (Sammelposten nach Art. 37 GKB-RLE) bzw. direkte Übertragung (Art. 35 GKB-RLE) des Veräußerungsgewinns vier Vorteile auf:<sup>135</sup> (1) Bei den in den Sammelposten eingestellten Wirtschaftsgütern ist nach § 6b EStG keine Übertragung des Veräußerungsgewinns möglich. (2) Nach dem GKB-RLE sind auch die Veräußerung von langlebigen beweglichen Wirtschaftsgütern und die Veräußerung von immateriellen Wirtschaftsgütern begünstigt. (3) Die Behaltensfrist beträgt nur drei Jahre, während nach § 6b EStG eine Zuordnung zum Anlagevermögen von mindestens sechs Jahren vorausgesetzt wird. Bei zwangsweisem Verkauf ist im Richtlinienvorschlag keine Mindestbehaltensfrist zu beachten. (4) Bei einer fehlenden Reinvestition beläuft sich der Zuschlag auf 10 %, während es bei § 6b EStG nach zwei Jahren zwei Prozentpunkte mehr sind (= 12 % = 2\*6 %).

---

<sup>134</sup> Technisch erfolgt die Übertragung des Veräußerungsgewinns dadurch, dass der Veräußerungsgewinn sowohl von der Steuerbemessungsgrundlage als auch von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts abgezogen wird. Die Bildung und Auflösung einer steuerfreien Rücklage unterbleibt aufgrund der GuV-orientierten Ermittlung der Einkünfte (Art. 35 Abs. 1 GKB-RLE).

<sup>135</sup> Zum Vergleich mit der Übertragung des Veräußerungsgewinns nach R 6.6 EStR siehe die Tabelle 1.

Der GKB-RLE ist in drei Bereichen für den Steuerpflichtigen ungünstiger als die in § 6b EStG enthaltenen Vorgaben: (1) Das Ersatzwirtschaftsgut muss demselben oder einem ähnlichen geschäftlichen Zweck wie das veräußerte Wirtschaftsgut dienen. Nach § 6b EStG ist zwar der Kreis der begünstigten Wirtschaftsgüter gleichfalls eingegrenzt. Innerhalb der begünstigten Wirtschaftsgüter besteht allerdings mehr Flexibilität. Lediglich bei Binnenschiffen enthält § 6b Abs. 1 S. 2 Nr. 4 EStG eine dem Richtlinienvorschlag ähnliche Anforderung an eine Vergleichbarkeit von veräußertem Wirtschaftsgut und erworbenem Ersatzwirtschaftsgut. (2) Nach dem GKB-RLE ist eine zweijährige Reinvestitionsfrist vorgesehen, während nach § 6b EStG die Reinvestitionsfrist grundsätzlich vier Jahre beträgt und sich bei Gebäuden unter bestimmten Voraussetzungen auf sechs Jahre verlängert. (3) Nach dem GKB-RLE muss bei einem Erwerb des Ersatzwirtschaftsguts vor der Veräußerung der Erwerb im gleichen Steuerjahr erfolgen,<sup>136</sup> während nach § 6b Abs. 2a S. 1 EStG auch eine Ersatzbeschaffung im Wirtschaftsjahr vor der Veräußerung eines Wirtschaftsguts begünstigt ist.

Die Gegenüberstellung in Tabelle 1 verdeutlicht,<sup>137</sup> dass in einer Gesamtbeurteilung die in Art. 35 und Art. 37 GKB-RLE vorgesehenen Möglichkeiten zur zeitverzögerten Besteuerung von Veräußerungsgewinnen tendenziell weiter gehen als die nach § 6b EStG.<sup>138</sup>

---

<sup>136</sup> Diese Aussage ergibt sich bei einer Interpretation des Art. 35 Abs. 2 GKB-RLE entsprechend folgender Lesart: „im Steuerjahr“ „vor der Veräußerung“.

<sup>137</sup> Übereinstimmungen sind grau markiert.

<sup>138</sup> Der Nichteinbezug von Gewinnen aus dem Verkauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft durch eine natürliche Person beruht darauf, dass der Anwendungsbereich des GKB-RLE auf Körperschaftsteuerpflichtige Rechtssubjekte begrenzt ist und der beim Verkauf von diesen Beteiligungen erzielte Gewinn grundsätzlich als steuerfreier Ertrag gilt (Art. 8 Buchst. c GKB-RLE). Bei einer allgemeinen Anwendung einer GKB wäre zu diskutieren, ob eine § 6b Abs. 10 EStG vergleichbare Regelung aufzunehmen ist.

Tabelle 1 Übertragung von Veräußerungsgewinnen nach deutschem Steuerrecht und nach dem GKB-RLE im Vergleich.

	<b>§ 6b EStG</b>	<b>R 6.6 EStR</b>	<b>Art. 35 GKB-RLE</b>	<b>Art. 37 GKB-RLE</b>
Wahlrecht	ja	ja	ja	nein
begünstigte Wirtschaftsgüter	bestimmte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	aktive Wirtschaftsgüter (Anlage- und Umlaufvermögen)	einzelne abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens i.S.d. Art. 38 Buchst. a GKB-RLE	Wirtschaftsgüter, die in den Sammelposten eingestellt werden (kurzlebige abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens)
Ursache des Ausscheidens	Veräußerung (freiwillig oder zwangsweise)	zwangsweises Ausscheiden	Veräußerung (freiwillig oder zwangsweise)	Veräußerung (freiwillig oder zwangsweise)
Anforderungen an das Ersatzwirtschaftsgut	in Abhängigkeit vom veräußerten Wirtschaftsgut im Einzelnen konkretisiert	funktionsgleiches Wirtschaftsgut	ähnliches Wirtschaftsgut, das demselben oder einem ähnlichen geschäftlichen Zweck dient	Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die in den Sammelposten eingestellt werden
Mindestbesitzdauer	sechs Jahre	keine Mindestbesitzdauer	Grundsatz: drei Jahre (bei zwangsweisem Ausscheiden keine Mindestbesitzdauer)	keine Mindestbesitzdauer
Reinvestitionsfrist, wenn Ersatzbeschaffung nach Abgang des begünstigten Wirtschaftsguts	Grundsatz: vier Jahre Besonderheit: neu hergestellte Gebäude sechs Jahre, sofern mit der Herstellung innerhalb von vier Jahren begonnen wird	bewegliche Wirtschaftsgüter: ein Jahr Grund und Boden, Gebäude: vier Jahre bei neu hergestellten Gebäuden: sechs Jahre ggf. angemessene Verlängerung möglich	zwei Jahre	keine

	<b>§ 6b EStG</b>	<b>R 6.6 EStR</b>	<b>Art. 35 GKB-RLE</b>	<b>Art. 37 GKB-RLE</b>
Ersatzbeschaffung vor Abgang des begünstigten Wirtschaftsguts	wenn Erwerb im Vorjahr oder im laufenden Jahr	wenn ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Veräußerung und Ersatzbeschaffung	wenn Erwerb im laufenden Jahr	wenn der Wert des Sammelpostens nicht negativ wird
Folgen bei fehlender Ersatzbeschaffung	Zuschlag von 6 %/Jahr	kein Zuschlag	Zuschlag von 10 %	kein Zuschlag
technische Umsetzung	in der Buchhaltung nachvollziehbar (ggf. Aufzeichnungspflicht nach § 5 Abs. 1 S. 2, 3 EStG): Bewertungsabschluss beim Ersatzwirtschaftsgut, ggf. Bildung einer steuerfreien Rücklage	in der Buchhaltung nachvollziehbar (ggf. Aufzeichnungspflicht nach § 5 Abs. 1 S. 2, 3 EStG): Bewertungsabschluss beim Ersatzwirtschaftsgut, ggf. Bildung einer steuerfreien Rücklage	Abzug des Veräußerungsgewinns von der steuerlichen Bemessungsgrundlage und von der Abschreibungsbasis des Ersatzwirtschaftsguts aufgrund der GuV-orientierten Ermittlung der Einkünfte unterbleibt die Bildung einer steuerfreien Rücklage	indirekte Übertragung des Veräußerungsgewinns auf andere Wirtschaftsgüter durch Abzug des Veräußerungserlöses vom Wert des Sammelpostens

## 7. Passive Wirtschaftsgüter (Verbindlichkeiten, Rückstellungen)

### a. Ansatz dem Grunde nach

Die Aufnahme und die Rückzahlung eines Darlehens wirken sich nach dem GKB-RLE nicht auf den steuerpflichtigen Gewinn aus. Für die Rückzahlung eines Darlehens wird in Art. 12 Buchst. a GKB-RLE ausdrücklich geregelt, dass dies nicht zu abziehbaren Ausgaben führt. Mittelbar ergibt sich die Nichtabziehbarkeit auch aus Art. 4 Nr. 6 GKB-RLE, da die Tilgung eines Darlehens nicht zu einer Minderung des Nettoeigenkapitals führt. Es ist davon auszugehen, dass die Aufnahme eines Darlehens nicht als (steuerpflichtiger) Ertrag gilt, da der Zufluss des Darlehensbetrags den in Art. 4 Nr. 5 GKB-RLE definierten Erträgen nicht zugeordnet werden kann. Die Nichterfassung von Aufnahme und Tilgung eines Darlehens beruht darauf, dass nach dem GKB-RLE eine GuV-orientierte Gewinnermittlung vorge-

nommen wird. Hinsichtlich der technischen Vorgehensweise ist die Behandlung eines Darlehens nach dem GKB-RLE mit der Behandlung dieses Sachverhalts bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG vergleichbar. Bei dieser Gewinnermittlungsart führen Darlehen gleichfalls weder zu Betriebs-einnahmen noch zu Betriebsausgaben.

Die Kriterien zur Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem abziehbare Aufwendungen entstehen, sowie die Definition des Begriffs von Rückstellungen hängen eng miteinander zusammen. Diese Aussage gilt nicht nur für eine Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich, sondern auch für eine GuV-orientierte Gewinnermittlung. Nach Art. 17 Buchst. a, b GKB-RLE sind Aufwendungen zu dem Zeitpunkt abzuziehen, zu dem eine Zahlungsverpflichtung entstanden ist, sofern die Höhe der Verpflichtung mit angemessener Genauigkeit bestimmt werden kann. Beim Handel mit Waren entstehen die Aufwendungen zu dem Zeitpunkt, zu dem die wesentlichen Risiken und Vorteile aufgrund des Eigentums an den Waren auf den Steuerpflichtigen übergehen. Bei Dienstleistungen ist auf den Zeitpunkt abzustellen, zu dem der Steuerpflichtige die Leistung erhalten hat (Art. 17 Buchst. c GKB-RLE). Unter der Überschrift „Rückstellungen“ wird in Art. 23 Abs. 1 S. 1 GKB-RLE geregelt, dass abziehbare Aufwendungen dann vorliegen, wenn am Ende eines Steuerjahres feststeht, dass der Steuerpflichtige aufgrund von Tätigkeiten oder Transaktionen im laufenden oder in früheren Steuerjahren eine rechtliche Verpflichtung hat oder voraussichtlich haben wird und der sich daraus ergebende Betrag zuverlässig geschätzt werden kann. Weitere Voraussetzung ist, dass die der Verpflichtung zugrunde liegende Zahlung bei Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage abziehbar ist. Diese Voraussetzung ergibt sich daraus, dass Zahlungen, die den steuerpflichtigen Gewinn nicht mindern, bei einer GuV-orientierten Gewinnermittlung unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung nicht erfasst werden müssen.

Eine rechtliche Verpflichtung kann sich aus einem Vertrag, aus einer Rechtsvorschrift, aus einem allgemeinen Verwaltungsakt oder einem an einen bestimmten Steuerpflichtigen gerichteten Verwaltungsakt oder anderweitig von Rechts wegen ergeben (Art. 23 Abs. 1 S. 2 GKB-RLE). Der Rückstellungsbegriff des GKB-RLE umfasst also lediglich Außenverpflichtungen. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um bürgerlich-rechtliche oder öffentlich-rechtliche Verpflichtungen handelt.

Bei Verpflichtungen, die mit einem mehrjährigen Geschäftsvorgang zusammenhängen, sind die Aufwendungen auf den geschätzten Zeitraum zu verteilen (Verteilungsrückstellungen, Art. 23 Abs. 1 S. 3 GKB-RLE sowie Art. 17

Buchst. a GKB-RLE).<sup>139</sup> Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Rückstellung sind am Ende eines jeden Steuerjahres zu prüfen. Soweit es erforderlich ist, ist die Höhe der gewinnmindernd abziehbaren Aufwendungen an die aktuellen Verhältnisse anzupassen (Art. 23 Abs. 1 S. 4, 5 GKB-RLE). Diese regelmäßige Überprüfung bedeutet beispielsweise, dass Ansammlungsrückstellungen entsprechend dem Anstieg der Verpflichtung sukzessive zu erhöhen sind.<sup>140</sup> Die Behandlung von mehrjährigen Verpflichtungen verdeutlicht nochmals, dass für die Gewinnermittlung nach dem GKB-RLE dem Grundsatz der Periodisierung eine hohe Bedeutung zukommt (z.B. Art. 6 Abs. 1 i.V.m. Art. 15 GKB-RLE).

Die in dem GKB-RLE enthaltene Abgrenzung der Rückstellungen entspricht in weiten Teilen der abstrakten Bilanzierungsfähigkeit von bilanziellen Schulden im geltenden Steuerbilanzrecht.<sup>141</sup> Die für die Passivierung einer Rückstellung erforderlichen Merkmale „Verpflichtung“, „hinreichende Konkretisierung“ sowie „Verursachung vor dem Abschlussstichtag“ sind auch in Art. 23 Abs. 1 GKB-RLE enthalten. Übereinstimmung besteht insbesondere bei den Darlehen (Art. 12 Buchst. a GKB-RLE), den Verbindlichkeiten (Art. 17 Buchst. a, b, Art. 23 Abs. 1 S. 1 GKB-RLE), den meisten Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (Art. 17 Buchst. a, b, Art. 23 Abs. 1 S. 1 GKB-RLE), der zeitanteiligen Ansammlung von Rückstellungen für mehrjährige Verpflichtungen (Art. 23 Abs. 1 S. 3 GKB-RLE) sowie bei der persönlichen Zurechnung zu dem Steuerpflichtigen, der die (zu erwartende) Zahlungsverpflichtung zu erfüllen hat (Art. 23 Abs. 1 S. 1 GKB-RLE).

Zu einer konzeptionellen Abweichung zwischen den beiden Rechnungslegungskreisen kommt es bei Kulanzrückstellungen. Diese müssen in der Steuerbilanz als Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten passiviert werden (Maßgeblichkeitsprinzip nach § 5 Abs.1 S. 1 EStG i.V.m. § 249

---

<sup>139</sup> Zu den Verteilungsrückstellungen gehören Verpflichtungen, die mit dem laufenden Betrieb eines Unternehmens zusammenhängen, wie z.B. Verpflichtungen zum vollständigen Abbau eines Kernkraftwerks oder sonstige Abbruchverpflichtungen.

<sup>140</sup> Ansammlungsrückstellungen betreffen Verpflichtungen, bei denen die Belastung nicht nur wirtschaftlich, sondern auch tatsächlich von Jahr zu Jahr zunimmt, z.B. Verpflichtungen zum Auffüllen von Kiesgruben entsprechend dem Umfang des Abbaus oder Verpflichtungen zur Rekultivierung einer Deponie entsprechend dem Verlauf der Schädigung.

<sup>141</sup> Zur abstrakten Bilanzierungsfähigkeit von passiven Wirtschaftsgütern nach deutschem Steuerbilanzrecht siehe z.B. *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen, Band II: Steuerbilanz, 8. Aufl., 2014, 259–268.

Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB, R 5.7 Abs. 12 EStR). Aufgrund der stärkeren Betonung von rechtlichen Aspekten besteht nach dem GKB-RLE für derartige Verpflichtungen ein Ansatzverbot.<sup>142</sup> Die damit verbundenen Aufwendungen können nach einer Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung erst dann steuerlich geltend gemacht werden, wenn die Kulanzleistungen erbracht werden.

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften können als Unterform der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten angesehen werden, wenn der Verpflichtungsüberschuss (= der Wert der Leistungsverpflichtung übersteigt den Wert des Anspruchs auf die Gegenleistung) bei schwebenden Geschäften aus einem in der Vergangenheit abgeschlossenen Vertrag resultiert. Entgegen dieser Argumentation wird sowohl in Art. 23 Abs. 3 Buchst. a GKB-RLE als auch in § 5 Abs. 4a S. 1 EStG für Drohverlustrückstellungen ein Ansatzverbot kodifiziert. In beiden Rechnungslegungskreisen wird insoweit das Imparitätsprinzip eingeschränkt.

Im deutschen Steuerrecht gelten für einige Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten Sonderregelungen (§ 5 Abs. 2a bis 4b, § 6a EStG), die entweder zu einem generellen Ansatzverbot führen oder eine Passivierung ausschließen, wenn im Einzelnen konkretisierte Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Im GKB-RLE fehlen derartige spezielle Regelungen. Bei den Vorschriften, bei denen davon ausgegangen werden kann, dass sie grundsätzlich den GoB entsprechen, wird es vermutlich zu keinen Änderungen kommen.<sup>143</sup>

- Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit zukünftig Einnahmen oder Gewinne anfallen (§ 5 Abs. 2a EStG: fehlende wirtschaftliche Verursachung vor dem Abschlussstichtag, noch keine Minderung des Nettoeigenkapitals, Art. 4 Nr. 6 GKB-RLE).
- Verpflichtungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte (§ 5 Abs. 3 EStG: sachgerechte Interpretation der hinreichenden Konkretisierung, Art. 17 Buchst. a, b, Art. 23 Abs. 1 S. 1 GKB-RLE).

---

<sup>142</sup> Vgl. *Arbeitsgruppe „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“* (AG GKKB), CCCTB/WP057\doc\de v. 26.7.2007, 12, FN 19.

<sup>143</sup> Zu einer Beurteilung der in § 5 Abs. 2a bis 4b, § 6a EStG enthaltenen Sonderregelungen für Rückstellungen anhand der Kriterien für die abstrakte Bilanzierungsfähigkeit siehe im Einzelnen *Scheffler*; *Besteuerung von Unternehmen*, Band II: Steuerbilanz (Fn. 141), 270–280.

- Aufwendungen, die in zukünftigen Wirtschaftsjahren zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen (§ 5 Abs. 4b S. 1 EStG: fehlende wirtschaftliche Verursachung vor dem Abschlussstichtag, noch keine Minderung des Nettoeigenkapitals, Art. 4 Nr. 6 GKB-RLE).

Bei den Vorschriften, die grundsätzlich den für die abstrakte Bilanzierungsfähigkeit herangezogenen Kriterien widersprechen, könnte die Einführung des GKB-RLE dazu führen, dass die im Steuerbilanzrecht derzeit bestehenden Einschränkungen aufgehoben werden:

- Verpflichtungen aus Jubiläumszusagen (Dienstverhältnis besteht seit mindestens zehn Jahren, Jubiläumzahlung setzt das Bestehen eines Dienstverhältnisses von mindestens 15 Jahren voraus, Schriftform, Erwerb der Anwartschaft nach dem 31.12.1992, § 5 Abs. 4 EStG).
- Verpflichtungen zur schadlosen Verwertung von radioaktiven Reststoffen, soweit sie im Zusammenhang mit der Wiederaufarbeitung von Kernbrennstoffen stehen (§ 5 Abs. 4b S. 2 EStG).

Nach Art. 24 GKB-RLE können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass Zuführungen zu Pensionsrückstellungen abziehbar sind. Da Pensionsrückstellungen grundsätzlich die in Art. 23 Abs. 1 GKB-RLE für Rückstellungen genannten Ansatzkriterien erfüllen, kann diese Vorschrift so interpretiert werden, dass nach dem GKB-RLE für Pensionsrückstellungen grundsätzlich von einem Ansatzverbot auszugehen ist. Von diesem Grundsatz kann allerdings im nationalen Recht abgewichen werden. Sofern Deutschland dieses Mitgliedstaatenrecht ausübt, kann es nach Umsetzung des GKB-RLE beim Passivierungsgebot für Pensionsrückstellungen bleiben (§ 6a EStG). In diesem Fall besteht hinsichtlich des Ansatzes dem Grunde nach bei Pensionsrückstellungen gegenüber dem geltenden Steuerbilanzrecht keine Abweichung. Dies könnte dazu führen, dass die in § 6a EStG vorgesehenen Einschränkungen der konkreten Bilanzierungsfähigkeit (Rechtsanspruch, kein steuer-schädlicher Vorbehalt, Schriftform) weiterhin gelten. Zu den im deutschen Recht bestehenden Sonderregelungen für „Altzusagen“ (Zusage der Versorgungsleistungen vor dem 1.1.1987) sowie für mittelbare Verpflichtungen aus Pensionszusagen (z.B. Unterdeckung einer Unterstützungskasse, Art. 28 EGHGB) sowie zur Behandlung von Vermögenswerten, die zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen (Bruttoansatz, § 5 Abs. 1a S. 1 EStG), enthält Art. 24 GKB-RLE keine Aussagen.

Aufgrund des Abstellens auf eine rechtliche Verpflichtung gegenüber einem Dritten können Aufwandsrückstellungen nach Art. 23 Abs. 1 GKB-RLE nicht passiviert werden. Aufwendungen im Zusammenhang mit unterlassenen Instandhaltungen und unterlassenen Abraumbeseitigungen, die innerhalb der folgenden drei Monate bzw. im nächsten Geschäftsjahr nachgeholt werden, sind deshalb erst in dem Jahr verrechenbar, in dem die entsprechenden Maßnahmen durchgeführt werden. Das im geltenden Steuerbilanzrecht bestehende Ansatzgebot für diese Aufwandsrückstellungen (Maßgeblichkeitsprinzip nach § 5 Abs.1 S. 1 EStG i.V.m. § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB) muss bei einer Harmonisierung der Gewinnermittlung aufgehoben und durch ein Ansatzverbot ersetzt werden.

## **b. Ansatz der Höhe nach**

Für die Bewertung von Rückstellungen enthält der GKB-RLE keinen bestimmten Wertmaßstab. Vielmehr beschränkt sich der GKB-RLE darauf, einzelne Berechnungselemente vorzugeben.

Zur Berücksichtigung der Ungewissheit sieht Art. 23 Abs. 1 S. 1 GKB-RLE vor, dass der Wert der Rückstellung und damit die Höhe der verrechenbaren Aufwendungen sich aus einer zuverlässigen Schätzung ergeben müssen. Die Unbestimmtheit dieses Werts wird dadurch deutlich, dass jeder sich daraus ergebende Betrag angesetzt werden kann. Damit wird berücksichtigt, dass bei ungewissen Verbindlichkeiten definitionsgemäß immer Ermessensspielräume bestehen. Mit den Regelungen zum Zeitpunkt der Aufwandsverrechnung besteht insoweit eine Verknüpfung, als Aufwendungen nur dann verrechenbar sind, wenn die Höhe der Verpflichtung mit angemessener Genauigkeit bestimmt werden kann (Art. 17 Buchst. b GKB-RLE).

Diese allgemeinen Regelungen zur Berücksichtigung der Ungewissheit werden dadurch konkretisiert, dass bei der Schätzung alle relevanten Faktoren einschließlich Erfahrungswerte der Gesellschaft, Gruppe oder Branche einzubeziehen sind (Art. 23 Abs. 2 S. 1 GKB-RLE). Der Grundsatz der Willkürfreiheit wird dadurch weiter betont, dass zwar allen Risiken und Unwägbarkeiten Rechnung zu tragen ist, dass aber die Ungewissheit über die Höhe der Zahlungsverpflichtung nicht dazu führen darf, dass überhöhte Rückstellungen gebildet werden (Art. 23 Abs. 2 S. 2 Buchst. a GKB-RLE). Diese Grundsätze zur Objektivierung der Höhe der verrechenbaren Aufwendungen stimmen grundsätzlich mit den im deutschen Bilanzrecht geltenden Prinzipien überein. Die Vorgaben des Art. 23 Abs. 2 S. 1, S. 2 Buchst. a GKB-RLE

finden sich in vergleichbarer Form im deutschen Steuerbilanzrecht, nach dem bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen Vergangenheitserfahrungen sowie die Wahrscheinlichkeit, dass nur ein Teil der Verpflichtungen erfüllt werden muss, zu berücksichtigen sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a EStG, § 20 Abs. 2 KStG). Die Anwendung von Bewertungsvereinfachungen (z.B. bei Garantierückstellungen) müsste nach den im GKB-RLE verwendeten Formulierungen gleichfalls zulässig sein.

Bei der Bewertung von Rückstellungen ist auf den Betrag abzustellen, der voraussichtlich erforderlich ist, um die Verpflichtung am Ende des Steuerjahres zu erfüllen (Art. 23 Abs. 2 S. 1 GKB-RLE). Bei der Schätzung des Rückstellungsbetrags sind alle zukünftigen Ereignisse zu berücksichtigen, deren Eintreten vernünftigerweise erwartet werden kann (Art. 23 Abs. 2 S. 2 Buchst. c GKB-RLE). Zu den künftigen Ereignissen gehören prinzipiell auch zukünftige Preis- und Kostensteigerungen. Allerdings wird in Art. 23 Abs. 3 Buchst. b GKB-RLE explizit formuliert, dass zukünftige Kostensteigerungen nicht berücksichtigungsfähig sind. Damit dürfen bei der Bewertung von Rückstellungen auch zukünftige Preissteigerungen nicht einbezogen werden. Diese Regelung entspricht den in Deutschland geltenden Vorgaben, wonach bei der Bewertung von Rückstellungen in der Steuerbilanz ein Verbot zum Einbezug von zukünftigen Preis- und Kostensteigerungen besteht (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG).

Bei der Bewertung von Rückstellungen sind künftige Vorteile, die unmittelbar mit der Verpflichtung zusammenhängen, die zum Ansatz einer Rückstellung geführt haben, zu berücksichtigen (Art. 23 Abs. 2 S. 2 Buchst. d GKB-RLE). Im deutschen Steuerbilanzrecht findet sich in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c EStG eine zumindest im Ansatz vergleichbare Regelung, wonach zukünftige Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung verbunden sind, wertmindernd zu erfassen sind. Es ist allerdings nicht ausgeschlossen, dass aufgrund der stärkeren Betonung von rechtlichen Überlegungen die Voraussetzungen für eine Gegenrechnung nach dem GKB-RLE enger gefasst werden.

Die Behandlung von Ansammlungsrückstellungen ist in dem GKB-RLE zwar nicht ausdrücklich geregelt. Da aber der Rückstellungswert am Ende eines jeden Steuerjahres zu prüfen und erforderlichenfalls anzupassen ist (Art. 23 Abs. 1 S. 4, 5 GKB-RLE), kann davon ausgegangen werden, dass sich wie im geltenden Steuerbilanzrecht (Maßgeblichkeitsprinzip nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, R 6.11 Abs. 2 S. 3-6 EStR) der Wert von Ansammlungsrückstellungen entsprechend der Zunahme der Belastung erhöht. Bei Vertei-

lungsrückstellungen ergibt sich die zeitanteilige Bildung aus Art. 23 Abs. 1 S. 3 GKB-RLE i.V.m. Art. 17 Buchst. a GKB-RLE. Für die Steuerbilanz gelten nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG die gleichen Grundsätze.

Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind nach deutschem Steuerbilanzrecht mit den Einzelkosten und angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG). Diese Vorgehensweise entspricht einer Übertragung des Herstellungskostenbegriffs nach § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG auf die Passivseite. In Art. 23 GKB-RLE ist für Sachleistungsverpflichtungen keine gesonderte Regelung vorgesehen. Bei einer konsequenten Übertragung der für Aktiva vorgenommenen Bestimmung der Herstellungskosten (Art. 27 Abs. 1 S. 2, Art. 31 Abs. 1 S. 1 GKB-RLE) dürfen bei der GKB Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen nur mit den Einzelkosten bewertet werden. Folgt man dieser Überlegung, kommt es aufgrund des fehlenden Einbezugs der angemessenen Teile der notwendigen Gemeinkosten nach einer Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung (entgegengesetzt zur Bewertung von selbst erstellten aktiven Wirtschaftsgütern) zu einem früheren Gewinnausweis.

Bei Verpflichtungen mit einer Laufzeit von mindestens zwölf Monaten besteht sowohl nach Art. 23 Abs. 2 S. 2 Buchst. b GKB-RLE als auch im deutschen Steuerbilanzrecht (§ 6 Abs. 1 Nr. 3, Nr. 3a Buchst. e) die Verpflichtung, unverzinsliche Verpflichtungen abzuzinsen (Abzinsungsgebot). Bei der Bestimmung des Abzinsungssatzes ergeben sich allerdings bei dem derzeit geltenden Zinsniveau erhebliche Unterschiede. Nach dem GKB-RLE bestimmt sich der Abzinsungssatz aus dem von der Europäischen Zentralbank bekannt gegebenen durchschnittlichen jährlichen EURIBOR-Zinssatz für Schuldtitel mit einer Restlaufzeit von zwölf Monaten. Es ist vom Durchschnitt des Kalenderjahres auszugehen, in dem das Steuerjahr endet. Die Abzinsung mit diesem kurzfristigen Zinssatz ist unabhängig von der Laufzeit der Verpflichtung. Demgegenüber ist in § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG der Diskontierungsfaktor auf 5,5 % normiert. Bei dem derzeit geltenden

Zinsniveau kommt es damit nach dem GKB-RLE zu einer wesentlich früheren Aufwandsverrechnung als im geltenden Recht.<sup>144</sup>

Die jährlich vorgenommene Überprüfung der Bewertung von Rückstellungen (Art. 23 Abs. 1 S. 4, 5 GKB-RLE) führt dazu, dass insoweit das Imparitätsprinzip gilt. Erhöht sich der Wert einer Rückstellung, ist die dadurch eingetretene Vermögensminderung nach dem GKB-RLE aufwandswirksam zu erfassen. Die Anwendung des strengen Höchstwertprinzips führt dazu, dass sowohl voraussichtlich dauernde Erhöhungen des Stichtagswerts (Steuerbilanz Aufwertungswahlrecht) als auch voraussichtlich vorübergehende Erhöhungen des Stichtagswerts (Steuerbilanz Aufwertungsverbot) zu erfassen sind. Diese Abweichung führt im Vergleich zum deutschen Gewinnermittlungsrecht tendenziell zu einem späteren Gewinnausweis.

Mindert sich in zukünftigen Jahren der Wert der Belastung, ist nach beiden Rechnungslegungskonzepten eine ertragswirksame Abwertung vorzunehmen. Diese teilweise Auflösung der Rückstellung stellt keinen Verstoß gegen das Realisationsprinzip dar. Vielmehr wird lediglich der Abzug von Aufwendungen insoweit korrigiert, als sie aufgrund der Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse nunmehr als überhöht zu beurteilen sind.

Für den Ansatz von Pensionsrückstellungen sieht der GKB-RLE ein Mitgliedstaatenwahlrecht vor (Art. 24 GKB-RLE). Diese Norm kann unterschiedlich ausgelegt werden. Eine Alternative ist, dass sich das Mitgliedstaatenwahlrecht nicht nur auf den Ansatz dem Grunde nach bezieht, sondern auch auf den Ansatz der Höhe nach. In diesem Fall würden sich bei einer Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in Deutschland auch für die Bewertung von Pensionsrückstellungen keine Veränderungen ergeben. Die andere Interpretationsmöglichkeit ist, dass sich das Mitgliedstaatenwahlrecht nur auf die Bilanzierung bezieht, während für die Bewertung die in Art. 23 GKB-RLE kodifizierten Regelungen anzuwenden sind. Diese Diskussion ist insbesondere hinsichtlich des Abzinsungsfaktors von erheblicher

---

<sup>144</sup> Zur Kritik siehe BR-Drs. 641/16 (Beschluss) v. 16.12.2016, Tz. 8. Ein Sonderproblem resultiert daraus, dass der nach Art. 23 Abs. 2 S. 2 Buchst. b GKB-RLE vorgeschriebene Zinssatz zurzeit negativ ist, vgl. *Euribor-rates*, <http://de.euribor-rates.eu/euribor-zinssatz-12-monate.asp> (zuletzt abgerufen am 19.3.2017). Bei einem Abstellen auf den Wortlaut des GKB-RLE müsste es zu einer Aufzinsung kommen. Noch ist unklar, welche Konsequenzen sich aus negativen Zinssätzen auf das Steuerrecht ergeben. Zum Einfluss des Zinsniveaus auf die Bewertung von Rückstellungen siehe allgemein z.B. *Scheffler*, BB 2014, 299–303.

Bedeutung. Nach Art. 23 Abs. 2 S. 2 Buchst. d GKB-RLE ist von dem von der Europäischen Zentralbank bekannt gegebenen durchschnittlichen jährlichen EURIBOR-Zinssatz für Schuldtitel mit einer Restlaufzeit von zwölf Monaten auszugehen. Demgegenüber ist nach § 6a Abs. 3 S. 3 EStG mit 6 % ein wesentlich höherer Zinssatz zu verwenden. Die Diskussion um die Interpretation des Art. 24 GKB-RLE wirkt sich darüber hinaus auf die Frage aus, ob das in Deutschland verbindlich anzuwendende Teilwertverfahren (als eine Unterform der Gleichverteilungsverfahren) weiterhin gilt oder ob es zu einem Übergang zu einem international eher üblichen Ansammlungsverfahren (z.B. projected-unit-credit-method) kommt. Im Hinblick auf die unterschiedlichen Auffassungen der Mitgliedstaaten zur Behandlung von Direktzusagen kann vermutet werden, dass das Mitgliedstaatenwahlrecht nach Art. 24 GKB-RLE auch die Vorschriften zur Bewertung von Pensionsrückstellungen umfasst (erste Auslegungsalternative).

## **8. Übergreifende Regelungen**

### **a. Währungsumrechnung**

Auf fremde Währung lautende Werte sind entweder bereits während des Jahres in Euro anzusetzen oder am letzten Tag des Steuerjahres („Abschlussstichtag“) mit dem Durchschnittskurs des abgelaufenen Steuerjahres nach den Angaben der Europäischen Zentralbank umzurechnen (Art. 22 Abs. 2 GKB-RLE).<sup>145</sup> Diese Vorgabe unterscheidet sich vom deutschen Steuerbilanzrecht, nach dem auf den Devisenkassamittelkurs am Stichtag abzustellen ist (Maßgeblichkeitsprinzip nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 256a HGB).

### **b. Sicherungsgeschäfte**

Sicherungsgeschäfte sind mit dem Grundgeschäft zusammenzufassen, wenn die Sicherungsbeziehung förmlich bestimmt und vorab dokumentiert ist und wenn von einer hohen Wirksamkeit der Sicherung ausgegangen werden kann und die Wirksamkeit verlässlich bestimmbar ist (Art. 26 Abs. 1 GKB-RLE). Bei einer Unterbrechung der Sicherungsbeziehung oder wenn bereits ein gehaltenes Finanzinstrument wie ein Sicherungsinstrument behandelt wird und dies bei demselben Instrument einen Übergang zu einer anderen Steuerregelung bewirkt, wird die Differenz zwischen dem Marktwert des Siche-

---

<sup>145</sup> Diese Regelung gilt nicht für Unternehmen, die in einem Mitgliedstaat steuerpflichtig sind, der den Euro nicht eingeführt hat (Art. 20 Abs. 3 GKB-RLE).

rungsinstruments am Ende des Steuerjahres und dem Marktwert zu Beginn desselben Steuerjahres erfolgswirksam erfasst (Art. 26 Abs. 2 GKB-RLE).

Bei Sicherungsgeschäften wird auch im geltenden Steuerbilanzrecht vom Grundsatz der Einzelerfassung und Einzelbewertung abgewichen (§ 5 Abs. 1a S. 2 EStG i.V.m. § 254 HGB). Inwieweit es bei Einführung einer GKB gegenüber dem deutschen Bilanzrecht zu einer Änderung kommt, hängt davon ab, wie der Art. 26 GKB-RLE in der praktischen Anwendung interpretiert wird.

### **c. Beteiligung von Kapitalgesellschaften an einer Kapitalgesellschaft**

#### **aa. Beteiligung von mindestens 10 %**

Beteiligt sich eine Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft,<sup>146</sup> sind die Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an dieser Kapitalgesellschaft steuerfrei (Art. 8 Buchst. c, d GKB-RLE). Voraussetzung für die steuerfreie Vereinnahmung dieser Beteiligungserträge ist, dass der Steuerpflichtige mindestens 10 % des Kapitals oder mindestens 10 % der Stimmrechte des Tochterunternehmens hält.

Die Mindestbeteiligungsquote muss bei der Veräußerung von Anteilen mindestens in den zwölf Monaten vor der Veräußerung und bei Dividenden mindestens zwölf Monate ununterbrochen bestehen. Die Beteiligung am Kapital oder an den Stimmrechten muss direkt gehalten werden, mittelbare Beteiligungen werden nicht begünstigt.

Aufwendungen des Gesellschafters, die im Zusammenhang mit steuerfreien Dividenden und steuerfreien Veräußerungsgewinnen entstehen, sind nicht abziehbar (Art. 12 Buchst. g GKB-RLE). Veräußerungsverluste und Minderungen des Werts der Anteile reduzieren die steuerpflichtige Bemessungsgrundlage nicht. Diese Aussage kann bereits aus Art. 12 Buchst. g GKB-RLE abgeleitet werden. Sie ergibt sich auch daraus, dass bei den Regelungen für

---

<sup>146</sup> Da sich der persönliche Anwendungsbereich des GKB-RLE auf Kapitalgesellschaften beschränkt (Art. 2 i.V.m. Anhang I GKB-RLE), wird zu den Beteiligungserträgen, die bei Personenunternehmen entstehen, keine Aussage getroffen. Sofern bei dem Körperschaftsteuersystem keine Veränderungen vorgenommen werden, können die derzeit für natürliche Personen geltenden Regelungen (bei Anteilen im Betriebsvermögen Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG) auch dann fortgeführt werden, wenn die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung auf Personenunternehmen ausgedehnt wird.

eine außerplanmäßige Abschreibung in Art. 39 GKB-RLE die Wirtschaftsgüter ausgenommen werden, bei denen Veräußerungsgewinne nicht besteuert werden.

Wird die Mindestbeteiligungsquote von 10 % erreicht, besteht sowohl bei der Steuerbefreiung von Dividenden (§ 8b Abs. 1, 4 KStG) als auch bei der Steuerbefreiung von Veräußerungsgewinnen (§ 8b Abs. 2 KStG) Übereinstimmung mit dem deutschen Steuerrecht. Dem generellen Abzugsverbot von eigenen Aufwendungen des Gesellschafters nach Art. 12 Buchst. g GKB-RLE steht im deutschen Steuerrecht das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot von 5 % der Beteiligungserträge gegenüber (§ 8b Abs. 3 S. 1, 2, Abs. 5 KStG). Belaufen sich die eigenen Aufwendungen auf mehr als 5 % der Beteiligungserträge, ergibt sich aus der Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung für den Steuerpflichtigen ein negativer Bemessungsgrundlageneffekt. Bei geringeren Aufwendungen führt der GKB-RLE zu einer Entlastung in Höhe der Differenz zwischen 5 % der Beteiligungserträge und den tatsächlich entstandenen Aufwendungen.

Verluste im Zusammenhang mit Forderungen aus Darlehen gegenüber verbundenen Unternehmen mindern die steuerpflichtige Bemessungsgrundlage nicht (Art. 25 Abs. 1 Buchst. b i.V.m. Art. 56 GKB-RLE). Diese Regelung ist im Ansatz mit dem Abzugsverbot für Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen nach § 8b Abs. 3 S. 3-8 KStG vergleichbar. Im Detail bestehen jedoch einige Unterschiede.

#### bb. Beteiligung von weniger als 10 %

Liegt die Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft unter 10 %, sind sowohl Dividenden als auch Veräußerungsgewinne steuerpflichtige Erträge (Umkehrschluss aus Art. 8 Buchst. c, d GKB-RLE). Da die Beteiligungserträge steuerpflichtig sind, mindern die mit der Beteiligung zusammenhängenden Aufwendungen des Gesellschafters und Veräußerungsverluste die steuerliche Bemessungsgrundlage (Art. 9 Abs. 1, Umkehrschluss aus Art. 12 Buchst. g GKB-RLE).

Wird die Mindestbeteiligungsquote von 10 % nicht erreicht, besteht verglichen mit dem geltenden deutschen Steuerrecht hinsichtlich der Steuerpflicht von Dividenden Übereinstimmung (§ 8b Abs. 4 KStG). Bei Veräußerungsgewinnen weist der GKB-RLE den Nachteil auf, dass diese nur bei einer Beteiligung von mindestens 10 % steuerfrei sind, während nach § 8b Abs. 2 KStG derzeit keine Mindestbeteiligungsquote gefordert wird. Aufwendungen des

Gesellschafter, die im Zusammenhang mit Dividenden stehen, sind sowohl nach dem GKB-RLE als auch nach dem deutschen Steuerrecht nach den allgemein geltenden Grundsätzen abziehbar.

#### **d. Beteiligung an einer Personengesellschaft**

Ob eine Personengesellschaft nach dem Transparenzprinzip besteuert wird, bestimmt sich nach den Regeln, die in den Staaten gelten, in dem die Personengesellschaft ansässig ist. Für die Beteiligung an einer deutschen Personengesellschaft ergeben sich deshalb hinsichtlich der Besteuerung der von der Personengesellschaft erzielten Gewinne keine Veränderungen. Sie werden den Gesellschaftern entsprechend den im Gesellschaftsvertrag getroffenen Vereinbarungen anteilig zugerechnet (Art. 62 Abs. 1 GKB-RLE).

Art. 62 GKB-RLE gilt lediglich für Unternehmen, die in den Anwendungsbereich des GKB-RLE einbezogen werden. Sind an einer Personengesellschaft auch andere Gesellschafter beteiligt (z.B. Kapitalgesellschaften, die vom persönlichen Anwendungsbereich nach Art. 2 GKB-RLE nicht erfasst werden, oder natürliche Personen), müsste eine Personengesellschaft ihren Gewinn nach zwei Gewinnermittlungsmethoden ermitteln („Zebragesellschaft“).<sup>147</sup> Die damit verbundene Erhöhung der Befolgungskosten lässt sich vermeiden, wenn bei einer Umsetzung des GKB-RLE in nationales Recht die Harmonisierung der Gewinnermittlung auf alle Unternehmen übertragen wird. Eine Beschränkung der GKB auf die Körperschaftsteuer ist nicht nur für Personengesellschaften mit Gesellschaftern, die einen unterschiedlichen steuerlichen Status besitzen, unbefriedigend, sondern generell mit einer Erhöhung der Komplexität der steuerlichen Gewinnermittlung verbunden.<sup>148</sup>

Transaktionen zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern bleiben in dem Umfang unberücksichtigt, in dem der Gesellschafter an der Personengesellschaft beteiligt ist. In dem Verhältnis, in dem der Gesellschafter an der Personengesellschaft nicht beteiligt ist, führen Gesellschaft-Gesellschafter-Verträge beim Gesellschafter bzw. bei der Personengesellschaft zu Erträgen oder Aufwendungen. Aufgrund der anteiligen Erfolgswirksamkeit sind die schuldrechtlichen Leistungsbeziehungen zwischen

---

<sup>147</sup> Zu dieser Problematik siehe auch *Benz/Böhmer*, DB 2016, 2801; *Eggert*, ISR 2013, 305.

<sup>148</sup> Zum Vorschlag, die Einkommensteuer und die Gewerbesteuer in die Harmonisierung der Gewinnermittlung einzubeziehen, siehe Abschnitt III.

einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern nach dem Fremdvergleichsgrundsatz abzurechnen (Art. 62 Abs. 2 GKB-RLE).

Diese konzeptionelle Einordnung von Gesellschaft-Gesellschafter-Verträgen bedeutet beispielsweise, dass bei einem Kaufvertrag die stillen Reserven nur in dem Verhältnis aufzulösen sind, in dem der veräußernde bzw. erwerbende Gesellschafter nicht an der Personengesellschaft beteiligt ist.<sup>149</sup> Demgegenüber sind nach geltendem Recht bei einer entgeltlichen Übertragung (Kaufvertrag) die stillen Reserven vollständig aufzulösen (Gleichbehandlung mit Transaktionen zwischen fremden Dritten) bzw. bei unentgeltlichen Übertragungen oder Übertragungen gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten die Buchwerte zwingend fortzuführen (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1, 2 EStG). Bei Einführung einer GKB ist deshalb zusätzlich zu entscheiden, ob die in Art. 62 Abs. 2 GKB-RLE enthaltenen Vorgaben nur für Beteiligungen von in den persönlichen Anwendungsbereich des Art. 2 GKB-RLE einbezogenen Gesellschaftern einer Personengesellschaft gelten sollen bzw. welche Schlussfolgerungen generell für die Besteuerung von Gesellschaft-Gesellschafter-Verträgen bei einer Personengesellschaft zu ziehen sind.

Der GKB-RLE enthält lediglich Aussagen zur Gewinnverteilung und zu den Gewinnwirkungen von Gesellschaft-Gesellschafter-Verträgen. Ob die im Zusammenhang mit Gesellschaft-Gesellschafter-Verträgen erfolgswirksam zu erfassenden Entgelte (Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Halbs. 2 EStG) dem gewerblichen Bereich zuzuordnen sind, wird nicht angesprochen. Aufgrund des Fehlens von weiteren Regelungen zur Besteuerung von Personengesellschaften können auch zum Umfang des Betriebsvermögens bzw. Sonderbetriebsvermögens keine Aussagen getroffen werden.

#### **e. Abzug von Fremdkapitalaufwendungen (Zinsschranke)**

Fremdkapitalaufwendungen sind grundsätzlich gewinnmindernd verrechenbar, da sie betrieblich veranlasst sind (Art. 9 Abs. 1, 2 GKB-RLE). Diese allgemeine Regelung zur Definition von abziehbaren Aufwendungen wird allerdings hinsichtlich des Abzugs von Fremdkapitalaufwendungen eingeschränkt (Zinsschranke, Art. 13 GKB-RLE). Diese Abzugsbeschränkung ist im Ansatz mit der Zinsschranke nach § 4h EStG vergleichbar. Für die

---

<sup>149</sup> Zu den Auswirkungen der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen einer Personengesellschaft und einem Gesellschafter siehe ausführlich *Köstler*, TaxFACTs Schriftenreihe Nr. 2015-1 (Fn. 52).

Gesellschafter-Fremdfinanzierung werden allerdings keine mit § 8a KStG vergleichbaren Sonderregelungen vorgeschlagen.

Fremdkapitalaufwendungen sind bis zur Höhe der vereinnahmten Zinsen oder anderen steuerbaren Erträgen aus Finanzanlagevermögen uneingeschränkt abziehbar (Art. 13 Abs. 1 GKB-RLE). Die Fremdkapitalaufwendungen, die die steuerpflichtigen Finanzierungserträge übersteigen (überschüssige Fremdkapitalkosten, Art. 4 Nr. 13 GKB-RLE) sind nur bis zu 30 % des EBITDA (relative Begrenzung) oder bis zu einem Höchstbetrag von 3 Mio. € (absolute Begrenzung) abziehbar (Art. 13 Abs. 2 S. 1 GKB-RLE). Hinsichtlich dieses Ausgangspunkts besteht mit dem deutschen Steuerrecht Übereinstimmung. Eine Abweichung besteht darin, dass nach Art. 13 Abs. 2 S. 1 GKB-RLE der jeweils höhere Betrag verrechenbar ist. Deshalb handelt es sich bei der absoluten Begrenzung auf 3 Mio. € um einen Freibetrag und nicht wie im deutschen Recht um eine Freigrenze (§ 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. a EStG).

Zu den Fremdkapitalaufwendungen gehören beispielsweise Zinsaufwendungen für alle Arten von Forderungen, kalkulatorische Zinsen auf Wandelanleihen und Nullkuponanleihen, Beträge im Rahmen von alternativen Finanzierungsmodalitäten, Finanzierungskosten im Rahmen des Finanzierungsleasings, der fiktive Ertrag aus Nettoeigenkapitalerhöhungen nach Art. 11 GKB-RLE,<sup>150</sup> Garantiegebühren für Finanzierungsvereinbarungen, Vermittlungsgebühren und ähnliche Kosten im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital (Art. 4 Nr. 12 GKB-RLE). Insgesamt kann davon ausgegangen werden, dass der Begriff der Fremdkapitalaufwendungen in Art. 4 Nr. 12 GKB-RLE nicht nur detaillierter definiert ist, sondern auch umfassender abgegrenzt wird als nach dem deutschen Steuerrecht (§ 4h Abs. 3 S. 2 EStG).

Das EBITDA entspricht dem steuerpflichtigen Gewinn vor Abzug der Zinsen, der Steuern und der Abschreibungen. Bei einer GuV-orientierten Gewinnermittlung berechnet es sich aus der Differenz zwischen den steuerbaren Erträgen und den abziehbaren Aufwendungen erhöht um die überschüssigen Fremdkapitalkosten (negativer Zinssaldo) und die Abschreibungen (Art. 13 Abs. 3 GKB-RLE):

---

<sup>150</sup> Zu dem Freibetrag für Wachstum und Investition siehe Abschnitt V.1.

	steuerpflichtige Erträge (d.h. ohne steuerfreie Erträge)
-	abziehbare Aufwendungen
<hr/>	
=	Gewinn vor Berücksichtigung der Zinsschranke
+	überschüssige Fremdkapitalkosten (negativer Zinssaldo) = Fremdkapitalaufwendungen - Finanzierungserträge > 0
+	Abschreibungen auf Sachanlagen und immaterielle Wirtschaftsgüter
<hr/>	
=	<b>EBITDA</b> (earnings before interest, tax, depreciation and amortisation)

Liegen die Voraussetzungen für eine Gruppenbesteuerung vor (in Deutschland ertragsteuerliche Organschaft), wird die gesamte Gruppe (der Organkreis) als ein Steuerpflichtiger behandelt. Dies bedeutet, dass die überschüssigen Fremdkapitalaufwendungen und das EBITDA für die gesamte Gruppe zu berechnen sind und dass der Freibetrag von 3 Mio. € einmal für die gesamte Gruppe gewährt wird (Art. 13 Abs. 2 S. 2 GKB-RLE). Eine Zusammenfassung von Gruppen wird in Deutschland im Rahmen der ertragsteuerlichen Organschaft gleichfalls vorgenommen (§ 15 S. 1 Nr. 3 KStG).

Die Fremdkapitalaufwendungen, die im laufenden Jahr nicht abgezogen werden dürfen, können ohne zeitliche Begrenzung vorgetragen werden (Zinsvortrag, Art. 13 Abs. 6 GKB-RLE). Diese Regelung stimmt mit dem deutschen Steuerrecht überein. Entgegen der Zinsschrankenregelung in Deutschland ist im GKB-RLE allerdings kein EBIDTA-Vortrag vorgesehen.

Für Steuerpflichtige, die nicht Teil einer zu Rechnungslegungszwecken konsolidierten Gruppe sind und die weder über verbundene Unternehmen noch über Betriebsstätten verfügen (eigenständige Unternehmen), kommt die Zinsschrankenregelung nicht zur Anwendung (Art. 13 Abs. 5 GKB-RLE). Für diese Unternehmen gelten damit für den Abzug von Fremdkapitalaufwendungen keine Begrenzungen. Im deutschen Steuerrecht findet sich gleichfalls eine Stand-alone-Klausel (Konzernklausel, § 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. b EStG).

Nach § 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. c EStG kommen bei Unternehmen, die zu einem Konzern gehören, die Einschränkungen der Zinsschranke nicht zur Anwendung, wenn nachgewiesen werden kann, dass die Eigenkapitalquote des betrachteten Unternehmens mindestens so hoch ist wie die Eigenkapitalquote des Konzerns im Konzernabschluss (Eigenkapitalvergleich, Escal-

peklausel). Da nach Art. 13 Abs. 2 S. 2 GKB-RLE für die Berechnung der Abziehbarkeit von Fremdkapitalaufwendungen die Mitglieder einer Gruppe als ein Steuerpflichtiger behandelt werden, ist nach dem GKB-RLE ein Eigenkapitalvergleich grundsätzlich nicht notwendig. Dies gilt allerdings nur dann, wenn sich der Anwendungsbereich der Gruppenbesteuerung ausnahmsweise auch auf im Ausland belegene Grundeinheiten bezieht oder sich alle Gruppenmitglieder innerhalb eines Mitgliedstaats befinden.

Ergänzend sind im GKB-RLE sachliche Ausnahmen vorgesehen, nach denen überschüssige Fremdkapitalaufwendungen aus bestimmten Finanzierungsvorgängen uneingeschränkt abziehbar sind (Art. 13 Abs. 5 GKB-RLE). Für diese Ausnahmen gibt es im deutschen Steuerrecht keine vergleichbaren Sonderregelungen:

- Überschüssige Fremdkapitalaufwendungen aus Darlehen, die vor einem bestimmten Datum abgeschlossen wurden. Das Datum für diese zeitliche Übergangsregelung ist der Tag, an dem die politische Einigung über den GKB-RLE getroffen wird. Dieser Stichtag ist also noch festzulegen. Bei einer späteren Änderung dieser Darlehen gilt wie bei der Aufnahme von Darlehen nach diesem Stichtag die Begrenzung des Art. 13 GKB-RLE.
- Überschüssige Fremdkapitalaufwendungen aus Darlehen zur Finanzierung langfristiger öffentlicher Infrastrukturprojekte, wenn der Projektbetreiber, die Fremdkapitalaufwendungen, die Vermögenswerte und die Einkünfte alle in der EU belegen sind.

Ein langfristiges öffentliches Infrastrukturprojekt ist definiert als ein Projekt zur Bereitstellung, zum Ausbau, zum Betrieb und/oder zur Erhaltung eines umfangreichen Vermögenswerts, der von einem Mitgliedstaat als im allgemeinen öffentlichen Interesse stehend betrachtet wird. Kommt die sachliche Ausnahmeregelung für langfristige öffentliche Infrastrukturprojekte zur Anwendung, werden auch alle Einkünfte aus einem langfristigen öffentlichen Infrastrukturprojekt aus dem EBITDA des Steuerpflichtigen ausgenommen.

Die Zinsschrankenregelung gilt nicht für Finanzunternehmen (Art. 13 Abs. 7 i.V.m. Art. 4 Nr. 29 GKB-RLE). Dies gilt auch dann, wenn ein Finanzunternehmen Teil einer zu Rechnungslegungszwecken konsolidierten Gruppe ist.

Für Finanzunternehmen wird möglicherweise eine eigenständige Regelung eingeführt.<sup>151</sup>

Die Einführung des GKB-RLE wirkt sich auf die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen nicht aus. Damit können die Einschränkungen des Abzugs von Fremdkapitalaufwendungen im Rahmen der Gewerbesteuer (25%ige Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG) fortgeführt werden.

Die Zinsschrankenregelung nach dem GKB-RLE entspricht grundsätzlich der Zinsschrankenregelung der ATAD. Die Zinsschrankenregelung der ATAD gewährt jedoch weiterreichendere Escape-Klauseln (Art. 4 Abs. 5 ATAD):

- Der vollständige Abzug der überschüssigen Fremdkapitalkosten soll nach der ATAD auch dann gewährt werden, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis erbringen kann, dass das Verhältnis zwischen Eigenkapital und Gesamtvermögen gleich hoch oder höher ist als das entsprechende Verhältnis auf Ebene der Gruppe (Art. 4 Abs. 4 Buchst. a ATAD).
- Ein Abzug eines höheren Betrags an überschüssigen Fremdkapitalkosten soll nach der ATAD zulässig sein. Dazu soll das Verhältnis der Gruppe ermittelt werden, indem die überschüssigen Fremdkapitalkosten der Gruppe gegenüber Dritten durch das EBITDA der Gruppe geteilt werden. Anschließend soll das Verhältnis der Gruppe mit dem berechneten EBIDTA des Steuerpflichtigen multipliziert werden (Art. 4 Abs. 4 Buchst. b ATAD).

## **f. Steuerfreie Erträge und nicht abziehbare Aufwendungen**

Art. 8 und Art. 12 GKB-RLE enthalten eine Liste von Erträgen, die die steuerpflichtige Bemessungsgrundlage nicht erhöhen, und von Aufwendungen, die bei Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage nicht abziehbar sind. Soweit die steuerfreien Erträge bzw. nicht abziehbaren Aufwendungen sachlich zu Aspekten gehören, die in dieser Schrift gesondert erläutert werden, werden sie in den entsprechenden Abschnitten dargelegt. In diesem Abschnitt werden nur die steuerfreien Erträge und nicht abziehbaren Aufwendungen ange-

---

<sup>151</sup> Siehe hierzu die Überlegungen zur Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. Nr. L 193/1.

sprochen, die keinen Bezug zu einer der anderen Regelungen haben, sondern eigenständig zu beurteilen sind.

Für die Körperschaftsteuer besteht sowohl im geltenden Recht (§ 10 Nr. 2 KStG) als auch nach Art. 12 Buchst. d GKB-RLE ein Abzugsverbot. Die Behandlung der Gewerbesteuer wird in dem GKB-RLE nicht geregelt. Aus Art. 12 Buchst. d GKB-RLE kann allerdings ein Abzugsverbot abgeleitet werden, wenn die Gewerbesteuer als der Körperschaftsteuer ähnliche Steuer auf Gewinne interpretiert wird. Es kann davon ausgegangen werden, dass es auch bei Umsetzung des GKB-RLE beim Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5b EStG bleiben wird. Dies gilt unabhängig davon, ob bei einer Transformation des GKB-RLE in nationales Recht die Gewerbesteuer in den Anwendungsbereich einbezogen wird oder nicht.

Sofern der Anwendungsbereich des GKB-RLE auf Personengesellschaften und Einzelunternehmen erweitert werden sollte, kann das für die Körperschaftsteuer bestehende Abzugsverbot (Art. 12 Buchst. d GKB-RLE) auf die Einkommensteuer (§ 12 Nr. 3 EStG) übertragen werden.

Für Bewirtungs- und Repräsentationsaufwendungen gilt nach Art. 12 Buchst. b GKB-RLE ein 50%iges Abzugsverbot. Zusätzlich ist der abziehbare Betrag auf einen bestimmten Prozentsatz der Erträge des laufenden Steuerjahres begrenzt. Über die konkrete Höhe dieses Prozentsatzes wurde noch keine Einigung erzielt.<sup>152</sup> Demgegenüber gilt im deutschen Steuerrecht ein 30%iges Abzugsverbot für die angemessenen und betrieblich veranlassenen Bewirtungskosten und ein vollständiges Abzugsverbot für unangemessene Bewirtungskosten sowie nicht betrieblich veranlasste Bewirtungskosten (§ 4 Abs. 5 Nr. 2, 7 EStG).

Bestechungsgelder und andere illegale Zahlungen mindern nach Art. 12 Buchst. e GKB-RLE den steuerpflichtigen Gewinn nicht. Diese Vorgehensweise entspricht dem Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG.

Geldbußen oder Geldstrafen einschließlich Verzugszinsen, die wegen Nichteinhaltung einer gesetzlichen Vorschrift an eine Behörde zu zahlen sind, sind nach Art. 12 Buchst. f GKB-RLE keine abziehbaren Aufwendungen. Mit dem Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungsgelder, Verwarnungsgelder, in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen, sonstige Rechtsfolgen vermögensrechtlicher Art, bei denen der Strafcharakter überwiegt, und Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen, soweit die Auflagen oder

---

<sup>152</sup> In Art. 12 Buchst. b GKB-RLE ist lediglich der Wert „[x]“ angegeben.

Weisungen nicht lediglich der Wiedergutmachung des durch die Tat verursachten Schadens dienen, nach § 10 Nr. 3 KStG sowie § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG gilt im deutschen Steuerrecht eine vergleichbare Regelung.

Bei Geldgeschenken besteht zwar grundsätzlich in beiden Rechtskreisen ein Abzugsverbot. Allerdings gilt nach Art. 12 Buchst. h GKB-RLE ein „absolutes“ Abzugsverbot für Geldgeschenke, während sich im deutschen Steuerrecht das Abzugsverbot nur auf Geschenke an Nichtarbeitnehmer bezieht, deren Wert mehr als 35 € beträgt (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG).

Für Zuwendungen und Spenden an gemeinnützige Einrichtungen räumt der GKB-RLE den Mitgliedstaaten das Wahlrecht ein, diese zum Abzug von der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage zuzulassen. Die spezielle Regelung in Art. 9 Abs. 4 GKB-RLE hebt insoweit das nach Art. 12 Buchst. h GKB-RLE für Geldgeschenke und Spenden ansonsten bestehende Abzugsverbot auf. Damit können bei einer Umsetzung des GKB-RLE die im deutschen Steuerrecht nach § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG i.V.m. § 10b EStG gewährten Möglichkeiten zum Abzug von Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträgen) beibehalten werden. Dies gilt sowohl für den Abzug dem Grunde nach als auch für die Höhe der abziehbaren Aufwendungen (höchstens 20 % des Einkommens oder 0,4 % der Summe der Umsätze und der Löhne und Gehälter).

Übereinstimmend sehen sowohl Art. 9 Abs. 1 i.V.m. Art. 12 Buchst. h GKB-RLE als auch § 4 Abs. 6 EStG bei Aufwendungen zur Förderung von staatspolitischen Zwecken (z.B. Mitgliedsbeiträge sowie Spenden an politische Parteien und an unabhängige Wählervereinigungen) ein Abzugsverbot vor.

Für Aufsichtsratsvergütungen besteht nach § 10 Nr. 4 KStG ein 50%iges Abzugsverbot. Der GKB-RLE enthält für Aufsichtsratsvergütungen keine Regelung. Damit müssten die Aufsichtsratsvergütungen nach Einführung einer GKB grundsätzlich in vollem Umfang abziehbar sein.

Für einige Sachverhalte, die nach dem deutschen Steuerrecht zu nicht abziehbaren Aufwendungen führen, enthält der GKB-RLE keine speziellen Regelungen. Bei einigen Sachverhalten kann aber möglicherweise aus Art. 9 Abs. 1 GKB-RLE gleichfalls ein Abzugsverbot abgeleitet werden: Aufwendungen für Gasthäuser, Jagd, Fischerei, Segeljachten, Motorjachten oder ähnliche Zwecke, Mehraufwendungen für Verpflegung im Zusammenhang mit Dienstreisen, Fahrten zwischen dem Betrieb und der Wohnung des Steuerpflichtigen sowie für Familienheimfahrten, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, fehlende Angabe des Empfängers einer Ausgabe und

Aufwendungen zur Erfüllung von Satzungszwecken (§ 4 Abs. 5 EStG, § 10 Nr. 1 KStG).

Es verbleiben viele Sachverhalte, deren Behandlung sich weder aus der Vorgehensweise bei anderen Sachverhalten noch aus dem Sachzusammenhang ableiten lässt. Bei Einführung des GKB-RLE ist deshalb zu prüfen, ob bzw. inwieweit die geltende Rechtslage fortgeführt wird. Dazu gehören z.B. Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter einer Organgesellschaft (abhängig von der Ausgestaltung der ertragsteuerlichen Organschaft), Aufwendungen, die mit unmittelbaren oder mittelbaren Zuwendungen von nicht einlagefähigen Vorteilen an natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften zur Verwendung in Betrieben in tatsächlichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, deren Gewinn nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelt wird (abhängig davon, ob die „Tonnagebesteuerung“ fortgeführt wird), Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO bei Verletzung der im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten bestehenden Aufzeichnungspflichten, Jahresbeiträge, die von Kreditinstituten in den Restrukturierungsfonds einbezahlt werden, sowie fehlende gesonderte Aufzeichnung von Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 7 EStG.

#### **g. Verlustabzug**

In Art. 41 Abs. 1, 2, 4 GKB-RLE wird ein Verlustvortrag vorgeschlagen, der weder betragsmäßig noch zeitlich begrenzt ist. Aus Sicht der Steuerpflichtigen ist es positiv, dass die Beschränkung des Verlustvortrags auf 60 % des nach Abzug des Sockelbetrags von 1 Mio. € verbleibenden Betrags (Mindestbesteuerung, § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 EStG, § 10a GewStG) nicht enthalten ist. Diesem Vorteil steht gegenüber, dass in dem GKB-RLE für die Körperschaftsteuer kein Verlustrücktrag vorgesehen ist.

Der Verlustvortrag entfällt, wenn Anteile an einer Kapitalgesellschaft erworben werden, die dadurch zu einer qualifizierten Tochtergesellschaft i.S.d. Art. 3 GKB-RLE wird<sup>153</sup>, und sich die Tätigkeit der erworbenen Kapitalgesellschaft wesentlich ändert (Art. 41 Abs. 3 GKB-RLE). Eine wesentliche Änderung der Tätigkeit der Kapitalgesellschaft wird angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft eine Tätigkeit einstellt oder aufnimmt, die einen bestimmten Anteil am Umsatz ausmacht. Über das Merkmal der wesentlichen Veränderungen wurde noch keine Einigung erzielt. Der GBK-RLE ent-

---

<sup>153</sup> Zum persönlichen Anwendungsbereich des GKB-RLE siehe Abschnitt III.

hält als Diskussionsgrundlage, dass der Verlustvortrag bei einer Minderung oder Erhöhung um 60 % des Umsatzes entfällt. Gegenüber den Einschränkungen des Verlustabzugs nach § 8c KStG (nur Gesellschafterwechsel mit den Ausnahmen in Form einer Stille-Reserve-Klausel und einer Konzernklausel) wird in Art. 41 Abs. 3 GKB-RLE methodisch ein anderer Ansatz gewählt. Hinsichtlich des methodischen Ansatzes ist Art. 41 Abs. 3 GKB-RLE eher mit der Einschränkung des Verlustabzugs nach § 8d KStG und § 8 Abs. 4 KStG a.F. vergleichbar, bei denen der Verlustabzug gleichfalls davon abhängig gemacht wird bzw. wurde, inwieweit sich bei der erworbenen Kapitalgesellschaft wirtschaftlich Veränderungen ergeben haben. Bei der Prüfung der rechtlichen und wirtschaftlichen Identität werden allerdings andere Kriterien herangezogen.

Der in Art. 41 Abs. 3 GKB-RLE enthaltene Vorschlag zum Wegfall des Verlustvortrags nach einem Gesellschafterwechsel wird vom Bundesrat abgelehnt, weil er im Vergleich mit dem geltenden deutschen Steuerrecht restriktiver gefasst sei und weil er durch die Anknüpfung an bestimmte Umsatzgrenzen gestaltungsanfällige und schwer zu administrierende Voraussetzungen enthalte.<sup>154</sup>

## 9. Übergangsregelungen

### a. Einführung der GKB als Wechsel der Gewinnermittlungsart

Eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung auf der Grundlage des GKB-RLE stellt einen Wechsel der Gewinnermittlungsart dar. Das deutsche Recht sieht vor, beim Wechsel von einer Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG (Steuerbilanz) zu einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmen-Ausgabenrechnung) oder umgekehrt einen Übergangserfolg zu ermitteln (R 4.6 EStR). Aus systematischer Sicht wäre eine Übertragung dieses Ansatzes auf die Einführung einer GKB eine konsequente Lösung. Damit wäre gewährleistet, dass es weder zu Doppelerfassungen noch zu Nichterfassungen kommt (keine Veränderung des Gesamtgewinns). Ein weiterer Vorteil würde darin bestehen, dass für jeden Sachverhalt sowohl vor als auch nach Einführung der GKB feststehen würde, welche Gewinnermittlungsregeln anzuwenden sind. Eine derartige Vorgehensweise wäre allerdings im Umstellungszeitpunkt mit zusätzlichen Arbeitsbelastungen verbunden, da für jeden Posten der steuerliche Wert

---

<sup>154</sup> Vgl. BR-Drs. 641/16 (Beschluss) v. 16.12.2016, Tz. 9.

berechnet werden müsste, der gelten würde, wenn die GKB bereits in der Vergangenheit gegolten hätte.

Zusätzlich sind die bei Ermittlung eines Übergangserfolgs auftretenden Liquiditätseffekte zu beachten. Würde bei der Umsetzung des GKB-RLE in nationales Recht ein Übergangserfolg ermittelt, würden die Abweichungen zwischen dem bestehenden Steuerbilanzwert und dem sich für Zwecke einer GKB ergebenden steuerlichen Wert einen (ggf. bedeutsamen, einmaligen) Umstellungseffekt auslösen. Um die mit einer sofortigen Besteuerung des Übergangsgewinns verbundene Liquiditätsbelastung zu vermeiden, sind mehrere Ansätze denkbar: Ist der Übergangserfolg sofort oder zeitverzögert zu erfassen? Wenn es zu einer zeitlich verteilten Erfassung kommt: Wie lang ist der Verteilungszeitraum? Sind Übergangsgewinne in gleicher Weise zu behandeln wie Übergangsverluste? Hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht zwischen sofortiger oder zeitverzögerter Erfassung? Ist alternativ zur zeitverzögerten Erfassung eines Übergangsgewinns eine Stundung zu gewähren? Wenn eine Stundung zulässig ist: Über welchen Zeitraum erfolgt die Stundung und ist die Stundung zinslos zu gewähren?

Obwohl es sich beim Übergang von der Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG (Steuerbilanz) auf die GKB um einen Wechsel der Gewinnermittlungsart handelt, wird nach dem GKB-RLE kein Übergangserfolg ermittelt. Vielmehr werden die Ziele „im Umstellungszeitpunkt keine Liquiditätswirkungen“, „im Umstellungszeitpunkt keine zusätzliche Arbeitsbelastung“ und „keine Veränderung des Gesamtgewinns“ auf einem anderen Weg erreicht.

## **b. Merkmale der Übergangsregelungen des Richtlinienentwurfs**

In dem GKB-RLE sind die Regelungen zum Beitritt in die GKB (Übergang von der Steuerbilanz auf die GKB) bzw. Verlassen der GKB (Übergang von der GKB auf die Steuerbilanz, sofern die GKB nicht rechtsformübergreifend angewendet wird) weder vollständig noch ausreichend präzise formuliert.

Aus Art. 43 bis Art. 52 GKB-RLE lassen sich jedoch vier Leitlinien ableiten, die im Folgenden skizziert werden.<sup>155</sup>

Grundsätzlich sind die bisherigen (nationalen) steuerlichen Werte zu übernehmen (insbesondere Art. 43 GKB-RLE). Wird das Unternehmen nicht mehr in den Anwendungsbereich der GKB einbezogen, sind die steuerlichen Werte, die sich bei der GKB ergeben, für die nationale Gewinnermittlung als Ausgangswert zu übernehmen (Art. 48 GKB-RLE). Die für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens geltenden Besonderheiten werden in Art. 44 GKB-RLE (beim Beitritt zur GKB) und Art. 49 GKB-RLE (beim Verlassen der GKB) aufgeführt.

Im GKB-RLE wird vor allem auf den Bemessungsgrundlageneffekt abgestellt. Es wird weniger darauf geachtet, zu welchem Zeitpunkt die Erträge bzw. Aufwendungen verrechnet werden. In erster Linie ist sicherzustellen, dass sich die Erträge bzw. Aufwendungen einmal auswirken (insbesondere Art. 46 Abs. 2–4 GKB-RLE beim Beitritt zur GKB und Art. 51 Abs. 2–3 GKB-RLE beim Verlassen der GKB). Es ist sowohl eine zweifache Berücksichtigung (Verrechnung sowohl vor als auch nach Einführung der GKB) als auch eine Nichterfassung (Verrechnung weder vor noch nach Einführung der GKB) zu vermeiden.

Bei Tätigkeiten und Transaktionen, die sich über mehrere Perioden auswirken, wird danach differenziert, ob sie vor oder nach Einführung der GKB durchgeführt werden. Sachverhalte, die vor dem Übergang zur GKB verwirklicht wurden, werden nach den im jeweiligen nationalen Recht geltenden Grundsätzen behandelt. Für Tätigkeiten und Transaktionen, die nach Einführung der GKB auftreten, kommen die im GKB-RLE vorgesehenen Regelungen zur Anwendung. Diese Aufteilung wird insbesondere bei lang-

---

<sup>155</sup> Zur Vorgehensweise, wie durch die im GKB-RLE gewählte Vorgehensweise eine Einmalерfassung bzw. eine doppelte Nichterfassung sichergestellt werden kann (keine Veränderung des Gesamtgewinns), siehe ausführlich *Scheffler/Köstler*, ZEW Discussion Paper No. 14-045 (Fn. 47). Diese Quelle bezieht sich zwar auf die in den Art. 44 bis Art. 53 GKKB-RLE<sup>2011</sup> enthaltenen Regelungen zum Einstieg in die GKKB bzw. zum Ausstieg aus der GKKB. Die Aussagen können allerdings grundsätzlich auf den Einstieg in die GKB bzw. den Ausstieg aus der GKB übertragen werden, da im GKB-RLE sowie im GKKB-RLE<sup>2016</sup> weitgehend die gleichen Übergangsvorschriften enthalten sind wie im GKKB-RLE<sup>2011</sup>. Auf die Regelungen, bei denen es um die Berücksichtigung der Besonderheiten geht, die bei einer formelhaften Gewinnaufteilung beim Eintritt in oder beim Austritt aus einer Gruppe zu beachten sind, muss nicht eingegangen werden.

fristiger Fertigung sowie bei Rückstellungen vorgenommen (Art. 45, Art. 46 Abs. 1 GKB-RLE beim Beitritt sowie Art. 50, Art. 51 Abs. 1 GKB-RLE beim Verlassen der GKB).

Verlustvorträge werden übernommen und nach Art. 41 GKB-RLE (Art. 47 GKB-RLE beim Beitritt zur GKB) bzw. nach dem betreffenden nationalen Steuerrecht fortgeführt (Art. 52 GKB-RLE beim Verlassen der GKB).

## **10. Kurzvergleich mit dem deutschen Gewinnermittlungsrecht**

In diesem Abschnitt wird für die wichtigsten Regelungen zusammenfassend untersucht, welche Änderungen sich bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns nach dem GKB-RLE im Vergleich zum deutschen Steuerrecht ergeben würden. Im Rahmen dieser Auswertung wird herausgearbeitet, ob nach dem GKB-RLE die Gewinne früher oder später ausgewiesen werden bzw. ob sich die zu versteuernden Einkünfte erhöhen oder mindern. Es wird also angesprochen, ob die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung für deutsche Unternehmen einen (negativen oder positiven) Zeiteffekt oder einen (negativen oder positiven) Bemessungsgrundlageneffekt auslöst.

Der GKB-RLE beinhaltet eigenständige steuerliche Gewinnermittlungsregelungen. Es wird weder eine Maßgeblichkeit der IFRS noch der nationalen Bilanzierungsvorschriften der Mitgliedstaaten (in Deutschland HGB) vorgesehen. Der Übergang von einer Gewinnermittlung durch einen nach dem Betriebsvermögensvergleich zu der im GKB-RLE vorgesehenen GuV-orientierten Gewinnermittlung ist als solcher nicht mit materiellen Konsequenzen verbunden. Vielmehr handelt es sich lediglich um eine andere Technik zur Berechnung der steuerpflichtigen Gewinne. Kennzeichnend für den GKB-RLE ist, dass die Gewinnermittlungsregeln jeweils einzelfallbezogen vorgegeben sind. Es wird kein allgemeines Konzept wie z.B. die GoB im deutschen Bilanzrecht vorangestellt, aus dem für konkrete Bilanzierungs- und Bewertungsprobleme eine Lösung abgeleitet werden kann. Welche Auswirkungen sich hieraus auf die Gewinnermittlung ergeben, wird sich erst bei der Umsetzung des GKB-RLE zeigen.

In den folgenden Bereichen erfolgt nach dem GKB-RLE der Gewinnausweis tendenziell *früher* als nach dem deutschen Steuerbilanzrecht, weil entweder die Erträge früher oder die Aufwendungen später erfasst werden:

- Bei der langfristigen Fertigung richtet sich die Ertragsvereinnahmung nach dem GKB-RLE nach dem Fertigstellungsgrad (cost-to-cost-

method), während nach dem deutschen Steuerrecht die Gewinnrealisierung erst nach Abschluss des Projekts vorzunehmen ist (completed-contract-method).

- Die Bewertung des Finanzanlagevermögens und der finanziellen Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden (Wertpapierhandel), erfolgt bei allen Unternehmen zum Marktwert. In Deutschland wird diese weite Interpretation des Realisationsprinzips nur bei Finanzinstrumenten vorgenommen, die von Kreditinstituten zu Handelszwecken gehalten werden. Eine weitere Abweichung besteht darin, dass nach dem deutschen Gewinnermittlungsrecht der beizulegende Zeitwert um einen Risikoabschlag zu vermindern ist. Ein gegenläufiger Effekt ergibt sich bei voraussichtlich vorübergehenden Wertminderungen, da der GKB-RLE im Gegensatz zum deutschen Steuerrecht in dieser Situation eine Abwertungspflicht vorsieht.
- Bei Wirtschaftsgütern mit einer Nutzungsdauer von weniger als sieben Jahren führt die Poolabschreibung nach dem GKB-RLE im Vergleich zum deutschen Steuerrecht (Abschreibung linear über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer) zu einer späteren Aufwandsverrechnung. Lediglich bei Wirtschaftsgütern mit einer Nutzungsdauer von sieben Jahren (= Grenzwert für kurzlebige Wirtschaftsgüter) ist die Poolabschreibung aus Sicht des Steuerpflichtigen mit einer Einzelabschreibung vergleichbar.
- Bei den abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einzeln abgeschrieben werden, ist nach dem GKB-RLE im Gegensatz zum deutschen Steuerrecht bei voraussichtlich dauerhaften Wertminderungen keine außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren Stichtagswert zulässig. Dieser Nachteil tritt auch bei zweifelhaften Forderungen auf, d.h. in den Fällen, in denen noch nicht definitiv feststeht, dass die Forderung ganz oder teilweise ausfallen wird.

Die Einführung des GKB-RLE führt zu einem *späteren Gewinnausweis*, wenn im Vergleich zum geltenden Gewinnermittlungsrecht entweder die Erträge später zu versteuern sind oder die Aufwendungen früher verrechnet werden können. Aus Sicht der Steuerpflichtigen entsteht insbesondere bei folgenden Sachverhalten ein positiver Zeiteffekt:

- Nach dem GKB-RLE ist der Umfang der Herstellungskosten im Vergleich zum deutschen Steuerrecht geringer, da bei den Herstellungskosten grundsätzlich eine Beschränkung auf die Einzelkosten erfolgt, während nach deutschem Steuerrecht auch die Gemeinkosten in die Herstellungskosten einzubeziehen sind.

- Bei den Verbesserungskosten ist nach dem GKB-RLE das quantitative Abgrenzungskriterium „mehr als 10 % der ursprünglichen Abschreibungsbasis“ (i.d.R. Anschaffungs- oder Herstellungskosten) enger definiert als im deutschen Steuerbilanzrecht (15 % der Anschaffungskosten und die Ausgaben fallen in den ersten drei Jahren nach Erwerb des Wirtschaftsguts an). Eingeschränkt wird der positive Zeiteffekt dadurch, dass bei der Prüfung, ob anschaffungsnahe Herstellungskosten vorliegen, nur Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen relevant sind, während bei der 10-%-Grenze nach dem GKB-RLE jede Art von Aufwendungen einbezogen wird. Diesem Effekt steht wiederum entgegen, dass die Verbesserungskosten über die vorgesehene (Gesamt)Nutzungsdauer des verbesserten Wirtschaftsguts abzuschreiben sind, wenn der Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer nicht geführt werden kann.
- Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens darf nach dem GKB-RLE im Jahr des Zugangs der volle Abschreibungsbetrag verrechnet werden, während nach dem deutschen Steuerrecht nur eine zeitanteilige Abschreibung zulässig ist.
- Bei kurzlebigen Wirtschaftsgütern, die der Poolabschreibung unterliegen (Nutzungsdauer unter acht Jahren), können Veräußerungsgewinne (indirekt) auf Ersatzwirtschaftsgüter übertragen werden. Diesem Effekt steht allerdings die fehlende Möglichkeit zur Verrechnung einer außerplanmäßigen Abschreibung bei einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung auf den niedrigeren Stichtagswert entgegen.
- Nach dem GKB-RLE ist die Definition von (sofort abziehbaren) GWG erweitert. Danach ist bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens eine Sofortverrechnung dann möglich, wenn die Anschaffungs- und Herstellungskosten weniger als 1.000 € betragen.
- Bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen ist nach dem GKB-RLE auch bei einer voraussichtlich vorübergehenden Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen. Nachteilig ist jedoch, dass im Gegensatz zur Ermittlung des Teilwerts der durchschnittliche Unternehmensgewinn nicht abgezogen werden darf, weshalb die außerplanmäßige Abschreibung nach dem GKB-RLE betragsmäßig niedriger ausfällt als die Teilwertabschreibung nach deutschem Steuerrecht.
- Der GKB-RLE sieht für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten einen erweiterten Ansatz vor, sofern die im deutschen Steuerrecht enthaltenen Sonderregelungen für bestimmte Rückstellungen im Zusammenhang mit der Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung aufge-

hoben werden. Dieser Effekt wird durch das Verbot zur Passivierung von Kulanzrückstellungen und von Aufwandsrückstellungen abgeschwächt.

- Nach dem GKB-RLE kommt es aufgrund einer Abzinsung mit dem aktuellen (kurzfristigen) Marktzinssatzes zu einer deutlich höheren Bewertung von Rückstellungen. Dieser Effekt wird dadurch verstärkt, dass sowohl voraussichtlich dauernde Erhöhungen des Stichtagswerts (Steuerbilanz Aufwertungswahlrecht) als auch voraussichtlich vorübergehende Erhöhungen des Stichtagswerts (Steuerbilanz Aufwertungsverbot) bei der Rückstellungsbewertung zu erfassen sind.
- Bei der Verlustverrechnung ist im Gegensatz zum deutschen Steuerrecht keine betragsmäßige Einschränkung beim Verlustvortrag vorgesehen. Dieser Effekt wird jedoch durch den Wegfall des Verlustrücktrags eingeschränkt.

Der Gesamteffekt bei den einzeln abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens hängt zwar von den individuellen Verhältnissen des jeweiligen Unternehmens ab. Dennoch kann als Tendenz formuliert werden, dass es vermutlich in vielen Fällen zu einer *Verbesserung der Abschreibungsbedingungen* kommen wird. Bei beweglichen langlebigen Sachanlagen entsteht nach dem GKB-RLE ein positiver Zeiteffekt, da im deutschen Steuerrecht über die tatsächliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben wird, während im GKB-RLE die Abschreibungsdauer auch dann auf 15 Jahre fixiert ist, wenn die tatsächliche Nutzungsdauer länger ist. Für bewegliche mittellebige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gilt eine vergleichbare Aussage. Nach dem deutschen Steuerrecht liegt der Zeitraum, über den die Abschreibungen zu verrechnen sind, zwischen acht und 14 Jahren. Demgegenüber sind nach dem GKB-RLE die Abschreibungen bei mittellebigen Wirtschaftsgütern generell über acht Jahre und damit bei Nutzungsdauern von mehr als acht Jahren über einen kürzeren Zeitraum zu verrechnen. Bei Industriegebäuden und -strukturen führt der Übergang zu einer GKB zu einer schnelleren Abschreibung, da bei diesen im GKB-RLE eine Nutzungsdauer von 25 Jahren und nicht wie im deutschen Steuerrecht von  $33 \frac{1}{3}$  Jahren vorgesehen ist. Bei Geschäfts- und Bürogebäuden wird die Abschreibungsdauer von  $33 \frac{1}{3}$  Jahren auf 40 Jahre verlängert. Für den Geschäfts- oder Firmenwert wird nach dem GKB-RLE grundsätzlich die gleiche Nutzungsdauer angesetzt wie im deutschen Steuerrecht. Zu einer Verkürzung der Abschreibungsdauer kommt es, wenn es dem Steuerpflichtigen ausnahmsweise gelingt, eine kürzere Nutzungsdauer als 15 Jahre nachzuweisen.

Die Regelungen zur Ausgestaltung des Gewinnermittlungsrechts wirken sich in erster Linie auf den Zeitpunkt aus, zu dem die Erträge bzw. Aufwendungen zu verrechnen sind. Über die Abgrenzung der steuerfreien Erträge sowie der nicht abzehbaren Aufwendungen können sich aber auch Auswirkungen auf die Höhe des steuerpflichtigen Gewinns ergeben. Zu einer *Erhöhung der steuerlichen Bemessungsgrundlage* und damit aus Sicht der Steuerpflichtigen zu einem negativen Bemessungsgrundlageneffekt kann es beispielsweise in folgenden Bereichen kommen:

- Nach dem GKB-RLE unterliegen Subventionen (zeitverzögert) der Besteuerung, weil bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens der Wert der Subventionen die Abschreibungsbasis reduziert.
- Bei Beteiligungserträgen (Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft bei einer Beteiligungsquote von mindestens 10 %) besteht nach dem GKB-RLE für die eigenen Aufwendungen des Gesellschafters ein generelles Abzugsverbot. Demgegenüber gilt im deutschen Steuerrecht ein pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot von 5 % der Beteiligungserträge. Deshalb können die tatsächlich angefallenen Aufwendungen grundsätzlich als Betriebsausgabe abgezogen werden. Dieser Vorteil entfällt allerdings dann, wenn sich die eigenen Aufwendungen des Gesellschafters auf weniger als 5 % der Beteiligungserträge belaufen. In dieser Situation führt der GKB-RLE im Vergleich zum geltenden deutschen Steuerrecht zu einer Entlastung in Höhe der Differenz zwischen 5 % der Beteiligungserträge und den tatsächlich entstandenen Aufwendungen.
- Bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch eine Kapitalgesellschaft ist bei einer Beteiligungsquote von weniger als 10 % der Veräußerungsgewinn nach dem GKB-RLE steuerpflichtig, während er nach dem deutschen Steuerrecht nicht besteuert wird.
- Für Bewirtungs- und Repräsentationsaufwendungen gilt ein 50%iges Abzugsverbot (GKB-RLE) und nicht nur ein Abzugsverbot von 30 % (deutsches Steuerrecht). Zusätzlich soll der abzehbare Betrag auf einen bestimmten Prozentsatz der Erträge des laufenden Steuerjahres begrenzt werden.

Zu einer *Minderung der zu versteuernden Einkünfte* und damit aus Sicht der Steuerpflichtigen zu einem positiven Bemessungsgrundlageneffekt kommt es dann, wenn nach dem GKB-RLE Aufsichtsratsvergütungen in vollem Umfang statt nur zu 50 % abzehbar sein sollten.

Aus dem verbalen Belastungsvergleich kann nicht eindeutig bestimmt werden, ob sich bei einem Übergang auf die im GKB-RLE vorgeschlagenen Gewinnermittlungsregeln im Vergleich zur (deutschen) Steuerbilanz für die Unternehmen Mehr- oder Minderbelastungen ergeben. Der Gesamteffekt hängt davon ab, welche Geschäftsvorfälle ein größeres Gewicht haben. Eine quantitative Analyse der wichtigsten Vorschriften verdeutlicht jedoch, dass die finanziellen Auswirkungen bei einer Harmonisierung der Gewinnermittlung verhältnismäßig gering sind.<sup>156</sup>

---

<sup>156</sup> Siehe hierzu *Evers/Köstler/Meier/u.a.*, *StuW* 2015, 359; *Oestreicher/Scheffler/Spengel/u.a.*, *StuW* 2014, 326; *Spengel/Ortmann-Babel/Zinn/u.a.*, *DB* 2013, Beilage 2.

## V. Ergänzende steuerpolitische Ziele

### 1. Schaffung von Anreizen zur Eigenfinanzierung

Durch den Freibetrag für Wachstum und Investitionen (Art. 11 GKB-RLE) sollen Anreize gesetzt werden, den Umfang der Fremdfinanzierung zu reduzieren.<sup>157</sup> Um diese Zielsetzung zu erreichen, dürfen nicht nur die tatsächlich gezahlten Fremdkapitalzinsen abgezogen werden, sondern auch fiktive Eigenkapitalzinsen. Nach einer Erhöhung des Eigenkapitals kann über einen Zeitraum von zehn Jahren für das zugeführte Eigenkapital ein Abschlag in Höhe der von der Europäischen Zentralbank bekanntgegebenen Benchmark-Rendite für zehnjährige Staatsanleihen des Euro-Währungsgebiets gewinnmindernd verrechnet werden. Der Prozentsatz setzt sich aus einem risikofreien Zinssatz und einer Risikoprämie zusammen. Er beträgt mindestens 2 %. Bezugszeitpunkt zur Berechnung des Zinssatzes ist der Dezember des dem relevanten Steuerjahr vorausgehenden Jahres. Unter den aktuellen Marktbedingungen würde sich ein Wert von 2,7 % ergeben.<sup>158</sup>

Art. 11 GKB-RLE enthält zahlreiche Regelungen zur Konkretisierung von Einzelheiten und zur Vermeidung von Kaskadeneffekten sowie eine umfangreiche Ermächtigung für die EU-Kommission, um eventuelle Gestaltungen einzuschränken. Die als Freibetrag für Wachstum und Investitionen abgezogenen Beträge gelten als Fremdkapitalkosten (Art. 4 Nr. 12 GKB-RLE). Damit gelten die gleichen Abzugsbeschränkungen wie für Fremdkapitalaufwendungen (Zinsschranke, Art. 13 GKB-RLE).

Eine Gleichstellung zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung wird durch den GKB-RLE nicht erreicht. Zum einen wird der Freibetrag für Wachstum und Investitionen nicht auf den Gesamtbestand des Eigenkapitals gewährt, sondern nur auf (zukünftige) Eigenkapitalerhöhungen. Es handelt sich also nicht um eine zinsbereinigte Einkommensteuer i.e.S., sondern eher um eine Maßnahme, um das Wirtschaftswachstum zu erhöhen und die dafür erforderlichen Investitionen durch Eigenkapital zu finanzieren. Zum anderen ist zu beachten, dass Fremdkapitalzinsen nur innerhalb des durch die Zinsschranke gesteckten Rahmens abziehbar sind. Die in Art. 13 GKB-RLE vorgesehenen

---

<sup>157</sup> Vgl. *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB-RLE) v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final, 8, 12. Siehe hierzu auch *Benz/Böhmer*, DB 2016, 2801.

<sup>158</sup> Vgl. *EU-Kommission*, Pressemitteilung v. 25.10.2016, abrufbar unter [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-3471\\_de.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-3471_de.htm) (zuletzt abgerufen am 19.3.2017).

Einschränkungen sowie die mit dem Freibetrag für Wachstum und Investitionen verbundene Minderung der steuerpflichtigen Einkünfte sind die Begründung dafür, dass diese Entlastung für die Eigenkapitalfinanzierung vom Bundesrat abgelehnt wird.<sup>159</sup>

## 2. Förderung von Forschung und Entwicklung

Eine wichtige Zielsetzung der Steuerpolitik der EU ist die Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE).<sup>160</sup> Innerhalb des GKB-RLE ist ein Instrument dafür die sofortige Abziehbarkeit der Ausgaben für die Grundlagenforschung, die angewandte und die experimentelle Forschung (Art. 9 Abs. 2 i.V.m. Art. 4 Nr. 11 GKB-RLE). Eine vergleichbare Regelung war bereits im GKKB-RLE<sup>2011</sup> vorgesehen. In Art. 12 Buchst. i GKB-RLE wird die im Zusammenhang mit dem GKKB-RLE<sup>2011</sup> strittige Frage konkretisiert, dass der Sofortabzug von Ausgaben für den Erwerb von unbeweglichen Vermögenswerten nicht gewährt wird.<sup>161</sup>

Kern der Förderung von FuE bildet der erhöhte Betriebsausgabenabzug.<sup>162</sup> Der Fördereffekt beruht darauf, dass mehr Betriebsausgaben gewinnmindernd abgezogen werden dürfen, als tatsächlich anfallen. Der Umfang des erhöhten Betriebsausgabenabzugs bestimmt sich nach der Größe des Unternehmens, die anhand der Ausgaben für FuE gemessen wird. Der zusätzlich als Betriebsausgabe abziehbare Betrag beträgt grundsätzlich 50 % der verrechneten Beträge, d.h. der Gewinn mindert sich um 150 % der tatsächlich angefallenen Ausgaben (Art. 9 Abs. 3 S. 1 GKB-RLE). Von dem erhöhten Betriebsausgabenabzug sind Ausgaben für den Erwerb von unbeweglichen

---

<sup>159</sup> Vgl. BR-Drs. 641/16 (Beschluss) v. 16.12.2016, Tz. 7.

<sup>160</sup> So z.B. *EU-Kommission*, Mitteilung „EUROPA 2020 – Eine Strategie für intelligentes, nachhaltiges und integratives Wachstum“, KOM(2010) 2020 v. 3.3.2010, 3, 5. Sie wird in den Begründungen zur GKB-RLE erneut bestätigt, vgl. *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB-RLE) v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final, 8, 11.

<sup>161</sup> Zur Auslegung des GKKB-RLE<sup>2011</sup> siehe *Herzig/Kuhr*, *StuW* 2011, 318; *Lenz/Rautenstrauch*, *DB* 2011, 728; *Scheffler/Krebs*, *DStR* 2011, Beihefter zu Heft 22, 23\*–24\*. Dass Ausgaben für unbewegliche Wirtschaftsgüter nicht sofort abziehbar sind, hat sich im Verlauf der Diskussion abgezeichnet, vgl. *Scheffler/Köstler*, *DStR* 2014, 668.

<sup>162</sup> Zum Umfang des Fördereffekts dieses erhöhten Betriebsausgabenabzugs siehe *Bardens/Scheffler*, *Ubg* 2017, 157.

Wirtschaftsgütern (da nicht sofort als Aufwendungen verrechenbar, Art. 12 Buchst. i GKB-RLE) sowie Ausgaben für den Erwerb von beweglichen materiellen Wirtschaftsgütern (Art. 9 Abs. 3 S. 1 am Ende GKB-RLE) ausgeschlossen. Der erhöhte Betriebsausgabenabzug wird damit im Wesentlichen nur für Personalaufwendungen, den Erwerb von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens sowie sonstige Sachaufwendungen gewährt.

Übersteigen die Ausgaben für FuE den Betrag von 20 Mio. €, wird für den übersteigenden Betrag der erhöhte Betriebsausgabenabzug um 25 Prozentpunkte auf 125 % der angefallenen Aufwendungen reduziert (Art. 9 Abs. 3 S. 2 GKB-RLE).

Die abziehbaren Aufwendungen erhöhen sich auf 200 % der verrechenbaren Aufwendungen, wenn das Unternehmen nicht an der Börse notiert ist, weniger als 50 Beschäftigte hat und der Umsatz und/oder die Bilanzsumme 10 Mio. € nicht übersteigen, die Eintragung in das Handelsregister bzw. die Aufnahme der steuerpflichtigen Tätigkeit vor weniger als fünf Jahren erfolgt ist, das Unternehmen nicht durch einen Zusammenschluss entstanden ist und es sich nicht um ein verbundenes Unternehmen handelt. Der Abzug von 200 % der angefallenen Betriebsausgaben wird nur für Aufwendungen von bis zu 20 Mio. € gewährt (Art. 9 Abs. 3 S. 3 GKB-RLE). Von dem 200%igen Betriebsausgabenabzug sollen kleine, besonders innovative Unternehmen profitieren, die vor kurzem gegründet wurden und die nicht Teil eines Konzerns sind. Nach den Vorstellungen der EU-Kommission gehören zu diesen Unternehmen insbesondere Start-up-Unternehmen.<sup>163</sup> Da für derartige Unternehmen keine verpflichtende Anwendung der GKB vorgesehen ist, können sie von der Förderung nur profitieren, wenn sie für die Anwendung der GKB optieren (Art. 2 Abs. 1, 3 GKB-RLE).<sup>164</sup>

Die Förderung von FuE steht nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Harmonisierung der Gewinnermittlung. Nach Ansicht des Bundesrats<sup>165</sup> soll deshalb der erhöhte Betriebsausgabenabzug nicht in den GKB-RLE aufgenommen werden. Die Mitgliedstaaten sollen auch in Zukunft allein entscheiden können, ob und auf welche Weise sie FuE fördern wollen. Der Bundesrat weist darüber hinaus darauf hin, dass dieser Vorschlag nicht mit dem

---

<sup>163</sup> Vgl. *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB-RLE) v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final, 11.

<sup>164</sup> Vgl. *Benz/Böhmer*, DB 2016, 2801.

<sup>165</sup> Vgl. BR-Drs. 641/16 (Beschluss) v. 16.12.2016, Tz. 6.

derzeit in Deutschland dominierenden Konzept einer direkten Projektförderung abgestimmt ist. Die Mitgliedstaaten sollten auch in Zukunft in alleiniger Zuständigkeit darüber entscheiden können, ob sie FuE durch eine direkte oder eine steuerliche Förderung unterstützen wollen.<sup>166</sup>

---

<sup>166</sup> Zur Förderung ist eine steuerliche Förderung von FuE in Form einer Forschungszulage (Steuergutschrift) einzuführen, siehe z.B. *Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI)*, Jahresgutachten zu Forschung, Innovation und technologischer Leistungsfähigkeit Deutschlands 2017, 108–124; *Spengel*, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, 2009. Zu einem quantitativen Vergleich verschiedener Formen der steuerlichen Förderung von FuE siehe auch *Bardens/Scheffler*, Ubg 2016, 483–491.

## VI. Vorschriften zu grenzüberschreitenden Sachverhalten

Der GKB-RLE beinhaltet an mehreren Stellen Regelungen, die in erster Linie für grenzüberschreitend tätige Unternehmen relevant sind. Die Vorschläge zur Konkretisierung des Betriebsstättenbegriffs, zur Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den beteiligten Staaten und zur Vermeidung von als unangemessen angesehenen Gestaltungen weisen einen engen Bezug zur Richtlinie mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (ATAD)<sup>167</sup> sowie deren Erweiterung bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ATAD-2)<sup>168</sup> auf. Während es in diesen Bereichen eher darum geht, die Spielräume für steuerplanerischen Gestaltungen einzugrenzen, wirken die Vorschläge für eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung sowie zur Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in erster Linie zugunsten der Steuerpflichtigen.

### 1. Betriebsstättenbegriff

Art. 5 GKB-RLE enthält eine Definition des Betriebsstättenbegriffs, die sich eng an Aktionspunkt 7 „Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte“<sup>169</sup> des BEPS-Projekts der OECD anlehnt.<sup>170</sup> Im Vergleich mit dem bisherigen Art. 5 OECD-MA ist nach den Vorstellungen der OECD eine Ausweitung des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs vorgesehen. Die Überlegungen sollen im (zeitlichen) Zusammenhang mit der Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung von den EU-Staaten übernommen werden.

---

<sup>167</sup> Vgl. Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. Nr. L 193/1.

<sup>168</sup> Vgl. *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern COM(2016) 687 final v. 25.10.2016.

<sup>169</sup> Vgl. *OECD/G20*, Base Erosion and Profit Shifting – Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7, Final Report, 2015.

<sup>170</sup> Vgl. *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB-RLE) v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final, 10. Die Zusammenfassung der ersten beiden Absätze aus Art. 5 Abs. 1, 2 OECD-MA in Art. 5 Abs. 1 GKB-RLE ist materiell nicht bedeutsam. Sie führt nur dazu, dass sich bei den weiteren Regelungen des Art. 5 GKB-RLE die Absatznummer jeweils um eins reduziert.

Der erste Ansatzpunkt besteht darin, dass der Negativkatalog des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA nur noch zur Anwendung kommen soll, wenn es sich um Hilfstätigkeiten oder Tätigkeiten vorbereitender Art handelt. Im Gegensatz zum geltenden Recht wird eine Betriebsstätte angenommen, wenn es sich bei den aufgeführten Tätigkeiten um eine Haupttätigkeit des Unternehmens handelt (Kürzung des Negativkatalogs nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA, Art. 5 Abs. 3 GKB-RLE).

Das zweite Element ist die Erweiterung der Definition der Vertreterbetriebsstätte. Von einem abhängigen Vertreter wird nicht nur dann ausgegangen, wenn er eine Abschlussvollmacht besitzt, sondern bereits dann, wenn der Vertreter gewöhnlich die wesentliche Rolle beim Abschluss von Verträgen einnimmt, d.h. wenn systematisch Verträge abgeschlossen werden, ohne dass der Vertretene wesentliche Änderungen vornimmt (Erweiterung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA, Art. 5 Abs. 4 GKB-RLE). Ein unabhängiger Vertreter (insbesondere Makler, Kommissionär) begründet grundsätzlich keine Vertreterbetriebsstätte des Vertretenen. Dies soll nur noch dann gelten, wenn der Vertreter ein unabhängiges Unternehmen ist. Handelt es sich um ein verbundenes Unternehmen, wird für das vertretene Unternehmen eine Vertreterbetriebsstätte begründet (Erweiterung des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA, Art. 5 Abs. 5 GKB-RLE).

Nach Art. 5 GKB-RLE kommt es entsprechend den im Aktionspunkt 7 festgehaltenen Vorstellungen der OECD zu einer Ausweitung der Besteuerungsrechte des Quellenstaats und damit zu einer entsprechenden Einschränkung der Besteuerungsrechte im Ansässigkeitsstaat. Die Ursache liegt aber nicht im GKB-RLE. Vielmehr dient die in Art. 5 GKB-RLE vorgenommene Begriffsabgrenzung lediglich dazu, die von der EU verfolgte steuerpolitische Strategie abzusichern. Durch die Integration in den GKB-RLE kann der erweiterte Betriebsstättenbegriff innerhalb der EU übernommen werden, ohne dass die Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten geändert werden müssen.

Für die Harmonisierung der Gewinnermittlung ist diese Definition zum einen deshalb von Bedeutung, weil in einem Drittland ansässige körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen sich dann für die Anwendung der GKB entscheiden können, wenn sie in einem Mitgliedstaat über eine Betriebsstätte verfügen (Art. 2 Abs. 2 GKB-RLE).<sup>171</sup> Die erweiterte Definition führt auch bei

---

<sup>171</sup> Zur Bedeutung für die grenzüberschreitende Verlustverrechnung innerhalb der EU siehe den nachfolgenden Abschnitt VI.2.

EU-Unternehmen dazu, dass sie in einem anderen Mitgliedstaat eher eine Betriebsstätte begründen und damit die Voraussetzungen einer grenzüberschreitenden Tätigkeit eher erfüllen (Art. 2 Abs. 1 Buchst. d GKB-RLE). Darüber hinaus ist diese Betriebsstättendefinition für die im Anschluss an die Harmonisierung der Gewinnermittlung vorgesehene Einführung einer GKKB relevant. Im GKKB-RLE<sup>2016</sup> ist keine eigenständige Begriffsdefinition enthalten. Vielmehr wird für die Abgrenzung des Begriffs der Betriebsstätte auf den GKB-RLE verwiesen (Art. 2 Abs. 1 Buchst d GKKB-RLE<sup>2016</sup>).

## 2. Grenzüberschreitende Verlustverrechnung

Ein wesentliches Element einer GKKB ist die grenzüberschreitende Verrechnung von Verlusten einer in einem anderen EU-Staat belegenen Betriebsstätte und einer in einem anderen EU-Staat ansässigen Tochter- oder Enkelkapitalgesellschaft. Bis es zur Einführung dieses umfassenden Konzepts einer Gruppenbesteuerung kommt, soll der grenzüberschreitende Verlustausgleich durch eine spezielle Form der Nachversteuerungsmethode ermöglicht werden.<sup>172</sup>

Nach Art. 42 Abs. 1 GKB-RLE ist eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung sowohl für Verluste von EU-Betriebsstätten als auch für Verluste von EU-Tochterkapitalgesellschaften vorgesehen. Bei Betriebsstätten, die in einem anderen Mitgliedstaat belegen sind, wird damit die ansonsten nach Art. 8 Buchst. e GKB-RLE geltende Freistellungsmethode eingeschränkt. Für Verluste einer in einem Drittland belegenen Betriebsstätte ist eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung weiterhin nicht möglich (Art. 12 Buchst. j GKB-RLE). Bei Tochterkapitalgesellschaften erfolgt die grenzüberschreitende Verlustverrechnung dann, wenn sie in den Anwendungsbereich der GKB einbezogen werden (Art. 3 Abs. 1 GKB-RLE).<sup>173</sup> Bei Tochterkapitalgesellschaften erfolgt die grenzüberschreitende Verlustverrechnung quotial, d.h. in dem Umfang, in dem das Mutterunternehmen an der Tochterkapitalgesellschaft beteiligt ist (Art. 42 Abs. 2 GKB-RLE).

---

<sup>172</sup> Vgl. *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB-RLE) v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final, 3–4, 12, 17. Da die Kommission von der Einführung einer GKKB ausgeht, sind im GKB-RLE keine Regelungen für (nationale) Gruppen enthalten.

<sup>173</sup> Zur Erläuterung dieser Kriterien siehe Abschnitt III.

EU-Enkelkapitalgesellschaften werden zwar grundsätzlich in den persönlichen Anwendungsbereich der GKB einbezogen (Art. 3 Abs. 2 GKB-RLE). Im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung werden sie aber in Art. 42 GKB-RLE nicht erwähnt. Damit ist bei EU-Enkelkapitalgesellschaften wie bei Tochter- und Enkelkapitalgesellschaften in Drittländern aufgrund des Trennungsprinzips und des Fehlens von Regelungen für eine Gruppenbesteuerung im GKB-RLE eine (grenzüberschreitende) Verlustverrechnung auf Ebene des Mutterunternehmens nicht möglich.

Bei Verlusten von Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat kommt es trotz Verrechnung auf Ebene der Spitzeneinheit nicht zu einer Gleichbehandlung mit im Inland entstandenen Verlusten:

- Der grenzüberschreitende Verlustausgleich ist betragsmäßig auf im Inland steuerpflichtige Gewinne begrenzt. Ein Einbezug der Auslandsverluste in den Verlustvortrag der inländischen Spitzeneinheit scheidet aus.
- Der grenzüberschreitende Verlustausgleich wird nur vorübergehend gewährt. Entsprechend dem Konzept der Nachversteuerungsmethode wird der abgezogene Verlust durch eine gegenläufige Korrektur wieder ausgeglichen, wenn in den nachfolgenden Jahren auf Ebene der EU-Betriebsstätte oder EU-Tochterkapitalgesellschaft Gewinne entstehen (Art. 42 Abs. 3 GKB-RLE).
- Die Nachversteuerungsmethode wird dadurch modifiziert, dass es nach fünf Jahren auch insoweit zu einer Nachversteuerung kommt, als zwischenzeitlich bei der ausländischen Grundeinheit keine Gewinne entstanden sind (Art. 42 Abs. 3 Buchst. a GKB-RLE).<sup>174</sup> Zusätzlich gibt es mehrere Tatbestände, die auch innerhalb der Fünf-Jahres-Frist zu einer Nachversteuerung führen, wie z.B. Veräußerung, Auflösung oder Umwandlung der ausländischen Grundeinheit oder der Wegfall der Voraussetzungen für den Einbezug in die GKB (Art. 42 Abs. 3 Buchst. b-d GKB-RLE).

---

<sup>174</sup> Dieser Ansatz ist mit dem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften, KOM (1990) 595 endg., ABl. EG 1991 Nr. C 53, v. 28.2.1991, vergleichbar. Zu diesem nicht umgesetzten Vorschlag einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung siehe z.B. *Scheffler*, DBW 1996, 589.

Der Vorteil des Art. 42 GKB-RLE beschränkt sich damit darauf, dass er für Verluste einer EU-Betriebsstätte oder einer EU-Tochterkapitalgesellschaft vorübergehend zu einer Liquiditätsentlastung führt. Aufgrund der spätestens nach fünf Jahren vorzunehmenden Nachversteuerung wird – entgegen der Konzeption der Nachversteuerungsmethode – bei dauerhaften (finalen) Verlusten keine endgültige Verrechnung von Auslandsverlusten gewährt.<sup>175</sup> Dennoch ist der Vorschlag positiv zu werten. Da der EuGH seine langjährige Rechtsprechung zu finalen Verlusten<sup>176</sup> inzwischen aufgegeben hat, scheidet eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung innerhalb der EU weitgehend aus.<sup>177</sup>

Bei Verlusten einer EU-Betriebsstätte oder einer EU-Tochterkapitalgesellschaft kommt es durch Art. 42 GKB-RLE zu einem Zielkonflikt zwischen der Körperschaftsteuer (Welteinkommensprinzip) und der Gewerbesteuer (Inlandscharakter). Bei einem Einbezug von Personenunternehmen in die GKB gilt das Gleiche für das Verhältnis zwischen Einkommen- und Gewerbesteuer. Im Hinblick auf die mit der Nachversteuerungsmethode verfolgte Zielsetzung wäre bei einer Beschränkung auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer nur eine Teillösung erreicht. Aufgrund der Begrenzung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG auf einkommensteuerpflichtige Personen und der Unterschiede zwischen dem Steuertarif der Einkommensteuer (bis zu 45 %, § 32a EStG) und dem Körperschaftsteuersatz (15 %, § 23 Abs. 1 KStG) wären von der Beschränkung der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer insbesondere Kapitalgesellschaften betroffen.

Der Steuergegenstand der Gewerbesteuer ist auf den Teil des Gewerbebetriebs beschränkt, der im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 GewStG). Nach dem Inlandscharakter sind die über eine ausländische Betriebsstätte oder ausländische Tochterkapitalgesellschaft erzielten Einkünfte bei der Gewerbesteuer dem Grunde nach nicht steuerbar. Die Ausklammerung von ausländischen Grundeinheiten aus dem Steuergegenstand „im Inland betriebener Gewerbebetriebs“ gilt unabhängig davon, ob bei diesen Gewinne oder Verluste entstehen. Eine Beschränkung des Anwendungsbereichs der in Art. 42

---

<sup>175</sup> Im Erwägungsgrund 13 wird von Anlaufverlusten gesprochen. Der Wortlaut des Art. 42 GKB-RLE sieht aber keine derartige Einschränkung vor.

<sup>176</sup> Vgl. grundlegend EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (Marks & Spencer), ECLI:EU:C:2005:763; EuGH v. 15.5.2008 – Rs. 414/06 (Lidl Belgium), EuGHE 2008, Slg. I-3601.

<sup>177</sup> Vgl. EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-388/14 (Timac Agro), ECLI:EU:C:2015:829.

GKB-RLE vorgeschlagenen Form der Nachversteuerungsmethode auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer lässt sich also mit dem Inlandscharakter der Gewerbesteuer begründen. Gestützt wird diese Überlegung dadurch, dass sich auch die bis zum Jahre 1998 für Verluste einer ausländischen Betriebsstätte in Deutschland geltende Form der Nachversteuerungsmethode (§ 2a Abs. 3, 4 EStG a.F.) auf die Gewerbesteuer nicht ausgewirkt hat.

Entgegen diesen Überlegungen hat der BFH die ursprüngliche Rechtsprechung des EuGHs zu finalen Verlusten einer ausländischen Grundeinheit auf die Gewerbesteuer übertragen.<sup>178</sup> Den Einbezug der Gewerbesteuer in die grenzüberschreitende Verlustverrechnung begründet der BFH damit, dass die Grundfreiheiten (speziell die Niederlassungsfreiheit) als supranationales Recht dem innerstaatlichen Recht und damit dem Inlandscharakter der Gewerbesteuer vorgehen. Obwohl der EuGH inzwischen die Notwendigkeit einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung einschränkt, besteht weiterhin ein Konflikt zwischen der Einkommen- und Körperschaftsteuer (Welteinkommensprinzip) sowie der Gewerbesteuer (Inlandscharakter). Der Vorschlag zur Einführung einer GKB wird von der Kommission dadurch begründet, dass innerhalb des Europäischen Binnenmarkts für grenzüberschreitend tätige Unternehmen keine Hindernisse bestehen sollen.<sup>179</sup> Ohne dass es explizit formuliert wird, wird an mehreren Stellen der Begründung zum GKB-RLE erkennbar, dass sich der Vorschlag zur Einführung einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung in Art. 42 GKB-RLE auf die Niederlassungsfreiheit stützt. Folgt man dieser Überlegung, wird der Inlandscharakter der Gewerbesteuer (wie nach der Rechtsprechung des BFH zu finalen Verlusten) verdrängt.

Wird die grenzüberschreitende Verlustverrechnung nach Art. 42 GKB-RLE mit der Niederlassungsfreiheit begründet, darf sie nicht auf EU-Sachverhalte begrenzt werden. Vielmehr muss sie auch bei Grundeinheiten in einem EWR-Staat möglich sein. Die Ausklammerung von Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften in einem EWR-Staat kann nicht damit gerechtfertigt werden, dass die grenzüberschreitende Verlustverrechnung in einer Richtlinie geregelt ist. Die Niederlassungsfreiheit als Teil des primären EU-Rechts geht nämlich einer Richtlinie (sekundäres EU-Recht) vor.

---

<sup>178</sup> Vgl. BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744.

<sup>179</sup> Vgl. z.B. *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB-RLE) v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final, 5 (als Begründung dafür, dass die Kommission überhaupt berechtigt ist, den GKB-RLE vorzulegen).

Die in Art. 42 GKB-RLE vorgeschlagene Möglichkeit zur vorübergehenden Verrechnung von Verlusten einer EU-Betriebsstätte oder einer EU-Tochterkapitalgesellschaft wird vom Bundesrat abgelehnt.<sup>180</sup> Nach seiner Auffassung sollte die grenzüberschreitende Verlustverrechnung erst im Zusammenhang mit einer GKKB eingeführt werden. Nach dieser Auffassung soll bis zu diesem noch als ungewiss anzusehenden Zeitpunkt eines der großen Hemmnisse für grenzüberschreitend tätige Unternehmen nicht einmal ansatzweise beseitigt werden.

### **3. Aufteilung der Besteuerungsrechte bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorgängen**

#### **a. Zwischenstaatliche Erfolgsabgrenzung auf der Grundlage des Drittvergleichs**

Da der GKB-RLE im Gegensatz zum GKKB-RLE<sup>2016</sup> keine Konsolidierung vorsieht, sind Geschäftsbeziehungen zwischen einem Mutterunternehmen und seinen Tochterkapitalgesellschaften sowie zwischen dem Unternehmen und seinen in einem anderen Staat belegenen Betriebsstätten steuerlich zu erfassen. Art. 57 Abs. 1 GKB-RLE sieht vor, dass Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen auf der Grundlage des Drittvergleichs abzurechnen sind. Der Drittvergleich gilt auch für die Erfolgsabgrenzung gegenüber einer im Ausland belegenen Betriebsstätte (Art. 57 Abs. 2 GKB-RLE). Für die zwischenstaatliche Erfolgszuordnung gelten also die international üblichen Kriterien für die Festsetzung von Verrechnungspreisen. Für die Erfolgsabgrenzung gegenüber ausländischen Betriebsstätten wird der Functionally Separate Entity Approach (Authorized OECD Approach, AOA) übernommen.

Ein verbundenes Unternehmen liegt bei einem Anteil von mehr als 20 % der Stimmrechte oder des Gesellschaftskapitals oder bei einem maßgeblichen Einfluss auf die Leitung eines Unternehmens vor. Ehegatten und Verwandte in auf- oder absteigender gerader Linie gelten als eine Person (Art. 56 GKB-RLE).<sup>181</sup> Abgesehen von der Definition von verbundenen Unternehmen führt der GKB-RLE zu keinen Veränderungen der Besteuerungspraxis.

---

<sup>180</sup> Vgl. BR-Drs. 641/16 (Beschluss) v. 16.12.2016, Tz. 10.

<sup>181</sup> Bei mittelbaren Beteiligungen werden die Beteiligungsquoten multiplikativ berechnet. Bei den Stimmrechten wird ab einer Beteiligung von mehr als 50 % von einer 100%igen Beteiligung an den Stimmrechten ausgegangen.

Die zwischenstaatliche Erfolgszuordnung auf der Grundlage des Drittvergleichs nach Art. 56, Art. 57 GKB-RLE ergänzt die Nichtabziehbarkeit von gesellschaftsrechtlich verursachten Ausgaben nach Art. 14 GKB-RLE. Nach Art. 14 GKB-RLE mindern sowohl bei innerstaatlichen als auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten Leistungen an den Gesellschafter, die natürliche Personen sind, an deren Ehepartner, Verwandte in aufsteigender oder absteigender gerader Linie oder an verbundene Unternehmen nur dann den steuerpflichtigen Gewinn, wenn sie auch einem unabhängigen Dritten gewährt würden.

## **b. Ent- und Verstrickung (Wegzugsbesteuerung)**

Nach dem Realisationsprinzip sind Wertsteigerungen dann zu besteuern, wenn ein Wirtschaftsgut an einen anderen Rechtsträger veräußert wird (insbesondere Art. 6 Abs. 1, Art. 16 Abs. 1 GKB-RLE). Die Übertragung eines Wirtschaftsguts auf eine Tochterkapitalgesellschaft führt gleichfalls zur Auflösung der in dem übertragenen Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven. Für Lieferungen an bzw. von einer Tochterkapitalgesellschaft ist im GKB-RLE keine Zwischenerfolgseliminierung vorgesehen. Damit kommt es im Zeitpunkt des Verkaufs bzw. der Übertragung beim abgebenden Unternehmen zu einer Besteuerung. Diese Rechtsfolge ergibt sich aus dem Trennungsprinzip. Sie tritt deshalb unabhängig davon ein, ob es sich um einen innerstaatlichen oder einen grenzüberschreitenden Sachverhalt handelt.<sup>182</sup>

Besonderheiten gelten für die Überführung eines Wirtschaftsguts innerhalb eines internationalen Einheitsunternehmens. Obwohl der GKB-RLE von Übertragung spricht, wird in diesem Beitrag die in Deutschland übliche Bezeichnung Überführung verwendet. Eine Überführung stellt einen Vorgang dar, bei dem ein Mitgliedstaat das Besteuerungsrecht für die übertragenen Vermögenswerte verliert, wobei die Vermögenswerte im rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum desselben Steuerpflichtigen verbleiben (Art. 4 Nr. 14 GKB-RLE). Nach Art. 29 Abs. 1 GKB-RLE wird innerhalb eines internationalen Einheitsunternehmens die Differenz zwischen dem Marktwert eines Wirtschaftsguts und seinem steuerlichen Wert unter bestimmten Voraussetzungen auch ohne Veräußerung in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen: (1) Ein Wirtschaftsgut wird vom Stammhaus zu einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland über-

---

<sup>182</sup> Insoweit besteht ein grundlegender Unterschied gegenüber dem GKKB-RLE<sup>2016</sup>.

führt. (2) Ein Wirtschaftsgut wird von einer EU-Betriebsstätte zum Stammhaus, einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland überführt. (3) Ein Steuerpflichtiger verlegt seine Ansässigkeit in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland, soweit dieser Vorgang gleichzeitig mit der Überführung von Wirtschaftsgütern verbunden ist. (4) Ein Steuerpflichtiger überführt im Zusammenhang mit der Verlagerung der über eine Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland Vermögenswerte.<sup>183</sup>

Die Bedeutung dieser im GKB-RLE als Wegzugsbesteuerung bezeichneten Vorgehensweise liegt zum einen darin, dass die mit den überführten Wirtschaftsgütern verbundenen stillen Reserven in dem Mitgliedstaat besteuert werden, in dem diese entstanden sind. Insoweit dient sie der Sicherung der Besteuerungsrechte des abgebenden Mitgliedstaats (Entstrickung). Die weiteren Konsequenzen sind, dass in Art. 29 Abs. 1 GKB-RLE der Marktwert des Vermögensgegenstands im Zeitpunkt der Überführung als Vergleichsmaßstab herangezogen wird, um die entstandenen, aber noch nicht realisierten Wertsteigerungen bestimmen zu können, und dass nach Art. 29 Abs. 2 GKB-RLE bei EU-Sachverhalten der aufnehmende Mitgliedstaat diesen Marktwert als Ausgangswert für die weitere Besteuerung zu übernehmen hat (Verstrickung).<sup>184</sup> Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern innerhalb der EU werden durch die übereinstimmende Bewertung mit dem Marktwert im Zusammenhang mit der zwischenstaatlichen Erfolgsabgrenzung Doppel- oder Minderbesteuerungen vermieden.

---

<sup>183</sup> Zu den Begriffen Verlegung des Steuersitzes und Verlegung der von einer Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeit siehe Art. 4 Nr. 15, 16 GKB-RLE.

<sup>184</sup> Der Marktwert wird als der Betrag bezeichnet, für den zwischen vertragswilligen unabhängigen Parteien in einer direkten Transaktion Vermögenswerte ausgetauscht oder gegenseitige Verpflichtungen abgerechnet werden können (Art. 4 Nr. 18 GKB-RLE). Im Rat der Finanzminister wurde diskutiert, ob bei der Bewertung des überführten Wirtschaftsguts auf den Fremdvergleichsgrundsatz abzustellen ist, vgl. *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB-RLE<sup>2016</sup>) v. 25.10.2016, COM(2016) 683 final, 9.

Nach den Grundfreiheiten des Europäischen Binnenmarkts und der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH<sup>185</sup> darf allerdings bei Vorgängen innerhalb der EU und mit EWR-Staaten im Zeitpunkt der Überführung keine Besteuerung vorgenommen werden. Zu einer sofortigen Besteuerung kann es nur bei Vorgängen mit Drittländern, die nicht Mitglied des EWR sind, kommen. Wie bei Vorgängen mit EU- und EWR-Bezug die zeitverzögerte Besteuerung erfolgt, wird im GKB-RLE nicht konkretisiert, da hinsichtlich des Besteuerungszeitpunkts der unbestimmte Rechtsbegriff „als antizipativer Ertrag besteuern“ verwendet wird. Art. 29 GKB-RLE ist noch mit Art. 5 ATAD abzustimmen. Art. 5 ATAD, der eine vergleichbare Regelung zur Wegzugsbesteuerung enthält, sieht folgende Regelungen vor:<sup>186</sup> Die Stundung wird über einen Zeitraum von fünf Jahren gewährt (Art. 5 Abs. 2 ATAD). Die Steuerstundung kann verzinslich erfolgen, wobei sich die Regelungen zur Verzinsung (insbesondere die Höhe des Zinssatzes) nach den Vorschriften des Mitgliedstaats richten, von dem aus das Wirtschaftsgut überführt wird (Art. 5 Abs. 3 S. 1 ATAD). Besteht ein Ausfallrisiko, können von dem Steuerpflichtigen für die Stundung Sicherheitsleistungen verlangt werden (Art. 5 Abs. 3 S. 2, 3 ATAD). Unter bestimmten Voraussetzungen wird die zeitverzögerte Besteuerung aufgehoben. Dazu gehören insbesondere der Verkauf des Wirtschaftsguts, die Weiterüberführung in ein Drittland, die Verlegung der Ansässigkeit oder der Betriebsstätte in ein Drittland oder die Insolvenz des Steuerpflichtigen (Art. 5 Abs. 4 ATAD).

Die Grundsätze für die Ent- bzw. Verstrickung gelten für alle Wirtschaftsgüter, d.h. unabhängig davon, ob es sich um Wirtschaftsgüter des Anlage- oder Umlaufvermögens handelt. Nach Art. 29 Abs. 3 GKB-RLE werden allerdings wie nach Art. 5 Abs. 7 ATAD vorübergehende Überführungen davon

---

<sup>185</sup> Vgl. Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. Nr. L 193/1, 8-9; EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10 (National Grid Indus), EuGHE 2011, Slg. I-12273; EuGH v. 23.1.2014 – Rs. C-164/12 (DMC), ECLI:EU:C:2014:20; EuGH v. 21.5.2015 – Rs. C-657/13 (Verder LabTec), ECLI:EU:C:2015:331.

<sup>186</sup> Zu einem alternativen Vorschlag siehe *Scheffler/Köstler*, ZEW Discussion Paper No. 14-046 (Fn. 54).

ausgenommen. Eine vorübergehende Überführung liegt dann vor, wenn die Rücküberführung innerhalb von zwölf Monaten erfolgt.<sup>187</sup>

#### **4. Vermeidung von als unangemessen angesehenen Gestaltungen**

Die EU ist bestrebt, die im Rahmen des OECD-Projekts vereinbarten Regelungen umzusetzen. Im Mittelpunkt stehen die Richtlinie mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (ATAD)<sup>188</sup> sowie deren Erweiterung bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ATAD-2).<sup>189</sup> Die in diesen beiden Richtlinien vorgesehenen Maßnahmen werden im GKB-RLE aufgegriffen. Die allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch nach Art. 6 ATAD wird in Art. 58 GKB-RLE übernommen. Die Hinzurechnungsbesteuerung nach Art. 7, Art. 8 ATAD wird in Art. 59, Art. 60 GKB-RLE geregelt. Die umfangreichen Maßnahmen zu hybriden Gestaltungen nach Art. 9 ATAD, ergänzt durch Art. 9, Art. 9a ATAD-2, finden sich in Art. 61, Art. 61a GKB-RLE. Die Vorschriften in der ATAD bzw. ATAD-2 und im GKB-RLE stimmen zwar im Ansatz überein. Im Detail bestehen jedoch einige Abweichungen. Zum Teil beruhen diese darauf, dass nach dem GKB-RLE nicht mehr auf das nationale Gewinnermittlungsrecht verwiesen werden muss, sondern auf die entsprechenden Vorschriften des GKB-RLE abgestellt werden kann. Bei den weiteren Abweichungen bleibt abzuwarten, in welcher Form die bereits verabschiedeten Richtlinien zur Vermeidung von als unangemessen angesehenen Maßnahmen mit den entsprechenden Normen im GKB-RLE abgestimmt werden.

Der politische Meinungsbildungsprozess ist in diesem Bereich noch nicht abgeschlossen: (1) Art. 3 ATAD enthält das Mitgliedstaatenwahlrecht zur Anwendung von Bestimmungen, die über die ATAD hinausgehen. Eine

---

<sup>187</sup> Ausnahmen gelten auch für die Überführung von Vermögenswerten im Zusammenhang mit der Wertpapierfinanzierung, für als Sicherheiten gestellte Vermögenswerte und in dem Fall, in dem die Übertragung von Vermögenswerten zur Erfüllung von aufsichtsrechtlichen Eigenkapitalanforderungen oder für Zwecke des Liquiditätsmanagements erfolgt.

<sup>188</sup> Vgl. Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. Nr. L 193/1.

<sup>189</sup> Vgl. *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern COM(2016) 687 final v. 25.10.2016.

vergleichbare Klausel zur Sicherung eines Mindestschutzniveaus ist im GKB-RLE nicht enthalten. Es ist unklar, ob die im GKB-RLE vorgesehenen Maßnahmen damit verbindlich werden oder ob auch nach Annahme des GKB-RLE in den Mitgliedstaaten unterschiedlich strenge Regelungen gelten können. Verbindliche Vorgaben würden zu einer stärkeren Harmonisierung führen. Allerdings wird die für die Verabschiedung erforderliche Einstimmigkeit schwer zu erreichen sein. (2) Bei Dividenden, Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an einer Tochterkapitalgesellschaft sowie Gewinnen einer Betriebsstätte wird unter bestimmten Voraussetzungen (Belegenheit in einem Drittland, Besteuerung in dem Drittland beträgt weniger als die Hälfte des Regelsteuersatzes im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen<sup>190</sup>) die internationale Doppelbesteuerung nicht durch die Freistellungsmethode, sondern durch die Anrechnungsmethode vermieden (Art. 53, Art. 54 GKB-RLE). Eine vergleichbare Switch-over-Klausel war zwar im Vorschlag der Kommission für die ATAD enthalten,<sup>191</sup> sie wurde jedoch vom Rat nicht übernommen. Eine mögliche Ursache könnte darin liegen, dass in dem BEPS-Aktionsplan der OECD keine Switch-over-Klausel vorgesehen ist. Durch Art. 53, Art. 54 GKB-RLE unternimmt die Kommission einen zweiten Versuch, auf europarechtlicher Grundlage eine Switch-over-Klausel einzuführen.

## 5. Anrechnungsmethode

Bei Zinsen, Lizenzgebühren und anderen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht besteuerten Einkünften kann die im Ausland erhobene Kapitalertragsteuer im Ansässigkeitsstaat im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht angerechnet werden (Art. 55 Abs. 1 GKB-RLE). Die Anrechnung ist ausgeschlossen, wenn die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat nicht besteuert werden (so bei Dividenden, Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, Gewinne einer ausländischen Betriebsstätte). Bei Einkünften aus einem Drittland ist die Anrechnung auf die anteilig im Inland auf diese Einkünfte erhobene Steuer zu begrenzen (Art. 55 Abs. 3 GKB-RLE). Bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags ist nicht von den

---

<sup>190</sup> Aus deutscher Sicht ist zu klären, ob für die Bestimmung des Regelsteuersatzes auch der Solidaritätszuschlag und die Gewerbesteuer einzubeziehen sind.

<sup>191</sup> Vgl. *EU-Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts v. 28.1.2016, COM(2016) 26 final.

Einnahmen auszugehen, sondern von den Einkünften, d.h. die im Zusammenhang mit den ausländischen Einnahmen stehenden Aufwendungen mindern den Betrag, bis zu dem die ausländischen Steuern angerechnet werden können (Nettobetrachtung, Art. 55 Abs. 2 GKB-RLE).

Da in Art. 55 Abs. 3 GKB-RLE nur Einkünfte aus einem Drittland genannt werden, könnte gefolgert werden, dass bei Einkünften aus einem anderen Mitgliedstaat die Anrechnung uneingeschränkt zu gewähren ist. Es bleibt abzuwarten, ob sich die Mitgliedstaaten auf eine derartige, ansonsten unübliche Vorgehensweise einigen können. Aus Sicht der Steuerpflichtigen wäre eine unbegrenzte Anrechnung zu begrüßen. Für die Mitgliedstaaten wäre sie spiegelbildlich mit einer stärkeren Eingrenzung der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen verbunden.

## VII. Realisierungschancen des GKB-RLE

Die Einführung einer GKKB wird seit vielen Jahren diskutiert. Der erste Anlauf der Kommission im Jahr 2011 hat politisch keine Zustimmung gefunden. Die Aufteilung dieses umfassenden Konzepts zur Besteuerung von EU-Konzernen in zwei Schritte – zunächst GKB und dann GKKB – erhöht die Realisierungschancen. Bereits die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung wäre ein großer Vorteil, da er für grenzüberschreitend tätige Unternehmen zu einer Senkung der Befolgungskosten führen würde und die Lösung von vielen im internationalen Bereich diskutierten Probleme erleichtern würde.<sup>192</sup> Die Integration von Maßnahmen zur Umsetzung des BEPS-Projekts in den GKB-RLE entspricht der steuerpolitischen Zielsetzung der EU. Abstimmungsbedarf besteht noch mit der ATAD und der ATAD-2. Diese beiden Richtlinien enthalten Maßnahmen, die auch im GKB-RLE aufgegriffen werden. In diesem Bereich stimmen der GKB-RLE und die ATAD sowie ATAD-2 hinsichtlich ihrer Zielsetzung und ihres Ansatzes überein. Die im Detail noch bestehenden Unterschiede lassen sich beseitigen, ohne dass die Mitgliedstaaten größere Kompromisse eingehen müssten.

Die Vorschriften zur Gewinnermittlung im engeren Sinn enthalten keine Regelung, die mit dem deutschen Gewinnermittlungsrecht grundlegend unvereinbar ist. Auch die materiellen Konsequenzen sind verhältnismäßig gering.<sup>193</sup> Die positive Einschätzung der Umsetzungschancen ist allerdings zu relativieren, weil trotz der grundsätzlichen Unterstützung des Projekts von deutscher Seite der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum GKB-RLE zahlreiche Vorbehalte angemeldet hat.<sup>194</sup> Diese Vorbehalte betreffen nicht nur einzelne Punkte, sondern auch grundlegende Fragestellungen. Es geht beispielsweise um die Verknüpfung der Harmonisierung der Bemessungsgrundlage mit der Angleichung der Steuersätze. Zumindest sollte ein Steuersatzkorridor mit einer substantziellen Begrenzung nach unten eingeführt werden. Darüber hinaus sollte ein Einbezug der Gewerbesteuer und von Personengesellschaften in den Anwendungsbereich des GKB-RLE ermöglicht

---

<sup>192</sup> Zu den Vorteilen einer GKB außerhalb der Gewinnermittlung siehe ausführlich *Petutschnig*, WTJ 2015 241; *Röder*, WTJ 2012, 125; *Scheffler/Köstler*, ZEW Discussion Paper No. 14-046 (Fn. 54).

<sup>193</sup> Siehe hierzu *Oestreicher/Scheffler/Spengel/u.a.*, StuW 2014, 326. Diese Untersuchungen waren zwar zum GKKB-RLE<sup>2011</sup>. Die inzwischen bei der Gewinnermittlung vorgenommenen Änderungen haben aber tendenziell zu einer Annäherung an das in Deutschland geltende Steuerbilanzrecht geführt.

<sup>194</sup> Siehe hierzu BR-Drs. 641/16 (Beschluss) v. 16.12.2016.

werden und für alle Körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen die Anwendung der harmonisierten Gewinnermittlungsregeln verbindlich sein.

Die Integration von Ansätzen zur Beseitigung der steuerlichen Benachteiligung der Eigenfinanzierung, von Anreizen zur Förderung von Forschung und Entwicklung sowie zur Einführung eines grenzüberschreitenden Verlustausgleichs ist zwar im Ansatz wünschenswert. Sie erleichtert aber die Verabschiedung des GKB-RLE nicht. Möglicherweise erhöht die Erweiterung des zweistufigen Harmonisierungsansatzes zu einem mehrstufigen Reformpaket die Wahrscheinlichkeit, dass die von der EU-Kommission angestrebte umfassende Reform der Unternehmensbesteuerung zumindest sukzessive umgesetzt wird. Mit den Gewinnermittlungsvorschriften, den Maßnahmen mit Bezug auf die ATAD und ATAD-2, dem grenzüberschreitenden Verlustausgleich, der Annäherung der Besteuerung der Eigenfinanzierung an die der Fremdfinanzierung sowie die Förderung von Forschung und Entwicklung durch steuerliche Maßnahmen gibt es ausreichend sinnvolle Bereiche, die entsprechend dem jeweils gewünschten Grad der Harmonisierung auch getrennt angegangen werden können. Die Konsolidierung und Schlüsselung könnte den Abschluss eines mehrstufigen Prozesses bilden. Die Harmonisierung der Gewinnermittlung könnte dafür einen wichtigen Baustein bilden.

## Literaturhinweise

*Arbeitsgruppe „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“* (AG GKKB), CCCTB/WP057\doc\de v. 26.7.2007.

*Bardens, Saskia/Scheffler, Wolfram* (2016), Patentboxen nicht das beste Instrument zur Förderung von Forschung und Entwicklung, in *Die Unternehmensbesteuerung* 2016, 483–491.

*Bardens, Saskia/Scheffler, Wolfram* (2017), Auswirkungen einer GKB auf die Vorteilhaftigkeit von FuE-Projekten, in *Die Unternehmensbesteuerung* 2017, 155–163.

*Benz, Sebastian/Böhmer, Julian* (2016), Die Richtlinienvorschläge der EU-Kommission vom 25.10.2016 zur weiteren Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung, in *Der Betrieb* 2016, 2800–2805.

*Bericht des Rates* (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen, 11507/13 FISC 138, v. 25.6.2013.

*Bericht des Rates* (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen, 16753/13 FISC 230, v. 11.12.2014.

Bericht im Auftrag der Kommission und Mitteilung der Kommission v. 23.10.2001, Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmens-tätigkeit in der Europäischen Union, KOM(2001)582 endg zurück.

Bericht über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2011)0121 – C7-009 2/2011 –2011/0058(CNS) v. 28.3.2012.

BFH v. 9.6.2010, I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744.

BMF-Schreiben v. 16.9.1992, BStBl. 1992 I, 570.

BMF-Schreiben v. 15.12.2000, BStBl. 2000 I, 1532.

*BMWi und FinMin NRW* (2016), Mitteilung v. 15.9.2016 zum 11-Punkte-Plan gegen Steuerflucht von Konzernen, abrufbar unter <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/de/gabriel-und-walter-borjans-legen-11->

punkte-plan-gegen-steuerflucht-von-konzernen-vor (zuletzt abgerufen am 19.3.2017).

Bundesrat-Drucksache 641/16 (Beschluss) v. 16.12.2016.

*Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V.* (Hrsg.) (2015), Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2015/2016, 15. Aufl., München 2015.

*Eggert, Andreas* (2013), Behandlung von Anteilen an transparenten Unternehmen im Rahmen der GKKB, in *Internationale Steuer-Rundschau* 2013, 304–310.

*Eggert, Andreas* (2015), Die Gewinnermittlung nach dem Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – Vergleich mit der Gewinnermittlung nach dem HGB, EStG und den IFRS, Köln 2015.

*Eilers, Stephan/Oppel, Florian* (2016), BEPS erreicht die EU: Das Anti Tax Avoidance Package der EU-Kommission, in *Internationales Steuerrecht* 2016, 312–319.

*Eiling, Astrid* (2017), Das GK(K)B-Projekt bekommt neuen Wind – Neue Richtlinienentwürfe zur Umsetzung des GKKB-Projekts, in *IWB – Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht* 2017, 49–54.

EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (Marks & Spencer), ECLI:EU:C:2005:763.

EuGH v. 15.5.2008 – Rs. 414/06 (Lidl Belgium), EuGHE 2008, Slg. I-3601.

EuGH v. 29.11.2011 – Rs. C-371/10 (National Grid Indus), EuGHE 2011, Slg. I-12273.

EuGH v. 23.1.2014 – Rs. C-164/12 (DMC), ECLI:EU:C:2014:20.

EuGH v. 21.5.2015 – Rs. C-657/13 (Verder LabTec), ECLI:EU:C:2015:331.

EuGH v. 17.12.2015 – Rs. C-388/14 (Timac Agro), ECLI:EU:C:2015:829.

*EU-Kommission* (2010), Mitteilung „EUROPA 2020 – Eine Strategie für intelligentes, nachhaltiges und integratives Wachstum“, KOM(2010) 2020 v. 3.3.2010.

*EU-Kommission* (2011), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, v. 16.3.2011, KOM(2011) 121 endgültig/2 (zitiert als GKKB-RLE<sup>2011</sup>).

*EU-Kommission* (2015), Mitteilung der Kommission an das EU-Parlament und den Rat v. 17.6.2015, COM(2015) 302 final.

*EU-Kommission* (2016a), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts v. 28.1.2016, COM(2016) 26 final.

*EU-Kommission* (2016b), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final (zitiert als GKB-RLE).

*EU-Kommission* (2016c), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage v. 25.10.2016, COM(2016) 683 final (zitiert als GKKB-RLE<sup>2016</sup>).

*EU-Kommission* (2016d), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern COM(2016) 687 final v. 25.10.2016 (zitiert als ATAD-2).

*EU-Kommission* (2016e), Pressemitteilung v. 25.10.2016, abrufbar unter [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-3471\\_de.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-3471_de.htm) (zuletzt abgerufen am 19.3.2017).

*Euribor-rates*, abrufbar unter <http://de.euribor-rates.eu/euribor-zinssatz-12-monate.asp> (zuletzt abgerufen am 19.3.2017).

*Evers, Maria Theresia/Köstler, Melanie/Meier, Ines/u.a.* (2015), Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU: Konkretisierung der Gewinnermittlungsprinzipien und Weiterentwicklungen, in *Steuer und Wirtschaft* 2015, 359–373.

*Expertenkommission Forschung und Innovation (EFI) (2017), Jahresgutachten zu Forschung, Innovation und technologischer Leistungsfähigkeit Deutschlands 2017, Berlin 2017.*

*Florstedt, Tim (2016), Die allgemeine Missbrauchsregel in der Richtlinie über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, in Finanz-Rundschau 2016, 1–10.*

*Förster, Guido/Krauß, Sebastian (2011), Der Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission zur Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vom 16.3.2011, in Internationales Steuerrecht 2011, 607–615.*

*Grangl, Ines/Petutschnig, Matthias (2011), Das Abschreibungskonzept des GKKB-Richtlinienentwurfs: The two-tiered system of amortization and depreciation in the proposal for a directive on CCCTB, in Steuer und Wirtschaft International – Tax and Business Review 2011, 483–502.*

*Herzig, Norbert (2012), Prinzipienorientierung und schrittweise Umsetzung des GKKB-Projekts, in Finanz-Rundschau 2012, 761–762.*

*Herzig, Norbert/Kuhr, Johannes (2011a), Realisations- und Imparitätsprinzip im Richtlinienentwurf der GKKB, in Steuer und Wirtschaft 2011, 305–322.*

*Herzig, Norbert/Kuhr, Johannes (2011b), Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung nach dem GKKB-Richtlinienentwurf, in Der Betrieb 2011, 2053–2058.*

*High Level Group on Own Resources (2016), Future Financing of the EU, Final report and recommendations 2016, abrufbar unter [http://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/index\\_de.cfm](http://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/index_de.cfm) (zuletzt abgerufen am 19.3.2017).*

*Kahle, Holger/Dahlke, Andreas (2011a), Richtlinienentwurf für eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union, in NWB Unternehmensteuern und Bilanzen (StuB) 2011, 453–460.*

*Kahle, Holger/Dahlke, Andreas/Schulz, Sebastian (2011b), Der EU-Richtlinienentwurf zur CCCTB – Anmerkungen aus Theorie und Praxis, in Die Unternehmensbesteuerung 2011, 491–503.*

*Kahle, Holger/Schulz, Sebastian* (2011a), Sachstand und Lösungsansätze zur Entwicklung einer G(K)KB, in *Finanz-Rundschau* 2011, 49–57.

*Kahle, Holger/Schulz, Sebastian* (2011b), Richtlinienentwurf für eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union: Regelungen zur Gewinnermittlung, in *NWB Unternehmensteuern und Bilanzen (StuB)* 2011, 296–303.

*Kahle, Holger/Schulz, Sebastian* (2011c), Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union, in *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 2011, 455–475.

*Koalitionsvertrag* zwischen CDU, CSU und SPD für die 18. Legislaturperiode, Deutschlands Zukunft gestalten, 2013, abrufbar unter [https://www.bundesregierung.de/Content/DE/\\_Anlagen/2013/2013-12-17-koalitionsvertrag.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesregierung.de/Content/DE/_Anlagen/2013/2013-12-17-koalitionsvertrag.pdf?__blob=publicationFile&v=2) (zuletzt abgerufen am 19.3.2017).

*Köstler, Melanie* (2015), Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer (transparenten) Personengesellschaft auf einen ihrer Gesellschafter und umgekehrt nach Maßgabe der Vorschriften für eine GKB / GUB, *TaxFACTs* Schriftenreihe Nr. 2015-1, Nürnberg 2015.

*Köstler, Melanie/Dietrich, Franziska* (2015), Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung und latente Steuern – Auswirkungen der GKB / GUB auf den HGB-Einzelabschluss, in *Die Wirtschaftsprüfung* 2015, 81–91.

*Krauß, Sebastian* (2015), Besprechung des Kompromisstexts vom 19.11.2014 zum Vorschlag für eine Richtlinie zur GKKB, in *Internationales Steuerrecht* 2015, 727–734.

*Lenz, Martin/Rautenstrauch, Gabriele* (2011), Der Richtlinienentwurf zur Gemeinsamen konsolidierten KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB), in *Der Betrieb* 2011, 726–731.

*Marx, Franz-Jürgen* (2011), Die Gewinnermittlungskonzeption der GKKB nach dem Richtlinienentwurf der EU-Kommission, in *Deutsche Steuer-Zeitung* 2011, 547–555.

*OECD/G20 (2015), Base Erosion and Profit Shifting – Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7, Final Report, Paris 2015.*

*Oestreicher, Andreas/Scheffler, Wolfram/Spengel, Christoph/u.a. (2014), Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) bzw. Gemeinsame Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB): Eine steuerliche Folgeabschätzung für Deutschland, in Steuer und Wirtschaft 2014, 326–343.*

*Oestreicher, Andreas/Spengel, Christoph (2003), Steuerliche Abschreibung und Standortattraktivität, Baden-Baden 2003.*

*Petutschnig, Matthias (2012), Common Consolidated Corporate Tax Base – Analyse der vorgeschlagenen Aufteilungsfaktoren, in Steuer und Wirtschaft 2012, 192–206.*

*Petutschnig, Matthias (2015), Sharing the Benefits of the EU’s Common Consolidated Corporate Tax Base within Corporate Groups, in World Tax Journal 2015, 241–263.*

*Prinz, Ulrich (2011), Das europäische GKKB-Projekt – eine Einschätzung aus Beratersicht, in NWB Unternehmensteuern und Bilanzen (StuB) 2011, 461–463.*

*Rat der Europäischen Gemeinschaft (1990a), Richtlinie (EWG) 90/435/EWG des Rates v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 225/6.*

*Rat der Europäischen Gemeinschaft (1990b), Richtlinie (EWG) 90/434/EWG des Rates v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl. Nr. L 225/1.*

*Rat der Europäischen Union (2003), Richtlinie 2003/49/EG des Rates v. 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 157/49.*

*Rat der Europäischen Union* (2012), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 8387/12 FISC 49, 2011/0058 (CNS), v. 4.4.2012.

*Rat der Europäischen Union* (2013a), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 9180/13 FISC 80, 2011/0058 (CNS), v. 2.5.2013.

*Rat der Europäischen Union* (2013b), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 14768/13 FISC 181, 2011/0058 (CNS), v. 14.10.2013.

*Rat der Europäischen Union* (2013c), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Anmerkungen zum Kompromissvorschlag, 14769/13 FISC 182, 2011/0058 (CNS), v. 14.10.2013.

*Rat der Europäischen Union* (2014a), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 10177/14 FISC 84, 2011/0058 (CNS), v. 26.5.2014.

*Rat der Europäischen Union* (2014b), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), 15756 FISC 197, 2011/0058 (CNS), v. 19.11.2014.

*Rat der Europäischen Union* (2016), Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. Nr. L 193/1 (zitiert als ATAD).

*Rautenstrauch, Gabriele* (2011), Gruppenbesteuerung nach dem Richtlinienentwurf einer Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) in Europäisches Steuer- und Wirtschaftsrecht 2011, 161–167.

*Röder, Erik* (2012), Proposal for an Enhanced CCTB as Alternative to a CCCTB with Formulary Apportionment, in *World Tax Journal* 2012, 125–150.

*Scheffler, Wolfram* (1996), Verluste aus grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit – Konzeption der EU zur Verrechnung von Auslandsverlusten, in *Die Betriebswirtschaft* 1996, 589–605.

*Scheffler, Wolfram* (2014a), Besteuerung von Unternehmen, Band II: Steuerbilanz, 8. Aufl., Heidelberg 2014.

*Scheffler, Wolfram* (2014b), Wirtschaftliche Auswirkungen der Regeln für die Bewertung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, in *Betriebs-Berater* 2014, 299–303.

*Scheffler, Wolfram/Köstler, Melanie* (2013), Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Kompromissvorschlag zur G(K)KB führt zur Annäherung an das deutsche Steuerrecht, in *Deutsches Steuerrecht* 2013, 2190–2194, 2235–2240.

*Scheffler, Wolfram/Köstler, Melanie* (2014a), Kompromissvorschlag zur GK(K)B – Die Arbeiten am Richtlinienentwurf zur GK(K)B gehen weiter, in *Deutsches Steuerrecht* 2014, 664–669.

*Scheffler, Wolfram/Köstler, Melanie* (2014b), 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 No. 14-044, Mannheim 2014.

*Scheffler, Wolfram/Köstler, Melanie* (2014c), Analyse der Übergangsregelungen bei Einführung einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage/Gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GKB/GUB), ZEW Discussion Paper No. 14-045, Mannheim 2014.

*Scheffler, Wolfram/Köstler, Melanie* (2014d), Vorteile einer GKB / GUB außerhalb der Gewinnermittlung – Eine Analyse aus Sicht des deutschen Steuerrechts, ZEW Discussion Paper No. 14-046, Mannheim 2014.

*Scheffler, Wolfram/Krebs, Claudia* (2011), Richtlinienvorschlag zur CCCTB: Bestimmung der Bemessungsgrundlage im Vergleich mit der Steuerbilanz nach EStG, in Deutsches Steuerrecht 2011, Beihefter zu Heft 22, 13\*–28\*.

*Scheffler, Wolfram/Rapp, Lucas* (2017), Lohnt sich die Diskussion um die steuerliche Behandlung des Leasings, in Der Konzern 2017, 12–21.

*Spengel, Christoph* (1995), Europäische Steuerbelastungsvergleiche: Deutschland – Frankreich – Großbritannien, Düsseldorf 1995.

*Spengel, Christoph* (2009), Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland – Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, Bericht der Arbeitsgruppe „Steuerliche FuE-Förderung“, Berlin/Heidelberg 2009.

*Spengel, Christoph/Ortmann-Babel, Martina/Zinn, Benedikt/u.a.* (2013), Gemeinsame Konsolidierte KSt-Bemessungsgrundlage (GK(K)B) und steuerliche Gewinnermittlung in den EU-Mitgliedstaaten, der Schweiz und der USA – Eine vergleichende und quantitative Analyse –, in Der Betrieb 2013, Beilage 2.

*Spengel, Christoph/Zöllkau, York* (2012), Common Consolidated Corporate Tax Base (CC(C)TB) and the Determination of Taxable Income – An International Comparison, Berlin/Heidelberg 2012.

*Vermeulen, Hein/Blaauw, Marlien F.A.* (2011), The Tax Treatment of Directly Held Real Estate under the Proposed CCCTB Directive, in European Taxation 2011, 533–544.

*v. Wolfersdorff, Janine* (2014), Steuerbilanzielle Gewinnermittlung: Stand und Entwicklungsperspektiven aus deutscher und europäischer Sicht, Lohmar/Köln 2014.

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften, KOM(1990) 595 endg., ABl. EG 1991 Nr. C 53, v. 28.2.1991.

*Voß, Oliver* (2006), Absetzung für Abnutzung: Machen es sich die anderen einfacher? – Die Abschreibung an wichtigen Standorten – ein Vergleich, in Recht der internationalen Wirtschaft 2006, 611–618.



## **ifst-Schriften 2017 / 2016 / 2015**

### **2017**

- Nr. 514 *Czakert*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe
- Nr. 515 *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine
- Nr. 516 *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung
- Nr. 517 *Houben/Chirvi*, Reformnotwendigkeit und Reformalternativen für den Einkommensteuertarif
- Nr. 518 *Scheffler/Köstler*, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung

### **2016**

- Nr. 508 *Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae*, Update Gewerbesteuer und Grundsteuer: Steuerentwicklung, Steuerwettbewerb und Reformblockaden
- Nr. 509 *Claus/Nehls/Scheffler*, Grundsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 510 *Englisch/Becker*, Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting
- Nr. 511 *Hey/Steffen*, Steuergesetzliche Zinstypisierungen und Niedrigzinsumfeld – insbesondere zur Gleichheitssatzwidrigkeit der Abzinsung von Pensionsrückstellungen gemäß § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG –
- Nr. 512 *Greil*, Advance Pricing Agreements – Ein Instrument zur Steigerung der Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen?
- Nr. 513 *Schwedhelm/Talaska*, Was kann ein Tax Compliance Management System leisten? – Zur Änderung des AEO zu § 153 AO durch das BMF vom 23.5.2016 –

## 2015

- Nr. 502 *Büttner/Erbe/Hannig/v. Schweinitz*, Steuern und Abgaben im Finanzsektor II
- Nr. 503 *Nehls/Scheffler*, Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells
- Nr. 504 *Andrae*, Grundsteuer und Gewerbesteuer: Update 2014 – Entwicklung der Hebesätze der Gemeinden mit 20.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2014 gegenüber 2013 –
- Nr. 505 *Wilmanns/Menninger/Lagarden*, Marken in multinationalen Unternehmen – Verrechnungspreisaspekte aus dem Blickwinkel des nationalen und internationalen Steuerrechts
- Nr. 506 *Hey/Birk/Prinz/v. Wolfersdorff/Piltz*, Zukunft der Erbschaftsteuer, Wege aus dem Reformdilemma aus verfassungsrechtlicher, ökonomischer und rechtspraktischer Sicht
- Nr. 507 Die Vorschläge zum steuerpolitischen Ideenwettbewerb