

**European Harmonization of National Tax Accounting Rules – a conceptual and
empirical analysis with a focus on the German setting**

Von der Fakultät Wirtschaftswissenschaften
der Leuphana Universität Lüneburg

zur Erlangung des Grades
Doktor der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
(Dr. rer. pol.)

genehmigte Dissertation von
Oliver Mock

aus
Hamburg

Eingereicht am: 18.06.2019

Mündliche Verteidigung (Disputation): 09.10.2019

Erstbetreuer und Erstgutachter: Prof. Dr. Patrick Velte

Zweitgutachter: Prof. Dr. Siegfried Grotherr

Drittgutachter: Prof. Dr. Franz Jürgen Marx

Die einzelnen Beiträge des kumulativen Dissertationsvorhabens sind wie folgt veröffentlicht:

Velte, P. Mock, O., 2017. EU-Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) vom 25.10.2016. Eine rechtsvergleichende und kritische Analyse zur steuerlichen Gewinnermittlung. *StuW* 94, 126–144.

Velte, P., Mock, O., 2018. Experteninterviews zur europäischen Reform der steuerlichen Gewinnermittlung, Teil I. *FR* 100, 1081–1091.
DOI: <https://doi.org/10.9785/fr-2018-1002305>

Velte, P., Mock, O., 2018. Experteninterviews zur europäischen Reform der steuerlichen Gewinnermittlung, Teil II. *FR* 100, 1125–1135.
DOI: <https://doi.org/10.9785/fr-2018-1002403>

Mock, O., 2019. Proposal for a Common Corporate Tax Base (CCTB). The Case for Foundational Principles. *European Taxation* 59, 209–218.
URL: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/European-Taxation/collections/et/html/et_2019_05_e2_4.html

Veröffentlichungsjahr: 2019

Veröffentlicht im Onlineangebot der Universitätsbibliothek unter der URL:
<http://www.leuphana.de/ub>

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	III
Tabellenverzeichnis.....	VI
Abbildungsverzeichnis	VII
1. Einführung	1
1.1. Forschungsrelevanz	1
1.2. Forschungslücken	9
1.3. Zusammenfassung der Fachartikel	12
1.4. Gang der Untersuchung	21
2. Theoretische Fundierung	22
2.1. Ökonomische Maxime für die Ausgestaltung von Unternehmenssteuersystemen	22
2.2. Abwägungen zwischen dem Rules Based- und dem Principles Based Approach	32
2.3. Notwendigkeit einer Regulierung auf europäischer Ebene und europarechtliche Voraussetzungen	34
3. Entwicklung einer harmonisierten steuerlichen Gewinnermittlung vor dem Hintergrund europäischer und deutscher Rahmenbedingungen	44
3.1. Entwicklung des GKB-Projekts im Kontext der EU-Regulierung	44
3.2. Deutsche Rahmenbedingungen für die Umsetzung einer GKB	52
4. Literaturüberblick zum Stand der empirischen und modelltheoretischen Forschung.....	55
5. Zusammenfassende Implikationen	58
5.1. Forschung	58
5.2. Regulatorik	62
5.3. Unternehmenspraxis	65
6. Fazit und Ausblick	67
Anhang	71
Literaturverzeichnis.....	120

EU-Richtlinienvorschlag für eine Gemeinsame Körperschaftsteuer- Bemessungsgrundlage (GKB) vom 25.10.2016: Eine rechtsvergleichende und kritische Analyse zur steuerlichen Gewinnermittlung.....	140
Experteninterviews zur europäischen Reform der steuerlichen Gewinnermitt- lung.....	184
Proposal for a Common Corporate Tax Base (CCTB): The Case for Foundational Principles.....	233

Abkürzungsverzeichnis

ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG GKKB	Arbeitsgruppe „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“
Arqus	Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre
Art.	Artikel
ATAD	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. L 193/1
ATAD-2	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
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBK	Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung (Zeitschrift)
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
d. h.	das heißt
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Zeitschrift für das deutsche Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DSWR	Datenverarbeitung-Steuer-Wirtschaft-Recht (Zeitschrift)
ET	European Taxation (Zeitschrift)
et al.	et alii (lat.: und andere)
EU	Europäische Union

EuGH	Gerichtshof der Europäische Union
EU-Rechnungs- legungsrichtlinie	Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates v. 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABl. L 182/19
EURIBOR	Euro Interbank Offered Rate
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
f.	folgende (Seite)
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
G20	Gruppe der Zwanzig
GATAP	Generally Accepted Tax Accounting Principles
ggf.	gegebenenfalls
grds.	grundsätzlich
GKKB	Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GKB	Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GUB	Gemeinsame Unternehmenssteuer-Bemessungsgrundlage
h. M.	herrschende(-r) Meinung
Hg.	Herausgeber
IAS	International Accounting Standards
i. d. F.	in der Form
ifo (Institut)	Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München e.V.
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFSt	Institut Finanzen und Steuern
Intertax	International Tax Review (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
Jg.	Jahrgang
KEN	Kapitalexportneutralität
KIN	Kapitalimportneutralität
KMU	Kleine und Mittelständische Unternehmen

KoR	Zeitschrift für kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit.	littera (lat.: Buchstabe)
MAJ	Managerial Auditing Journal (Zeitschrift)
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Nr.	Nummer
NTJ	National Tax Journal (Zeitschrift)
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
o. Jg.	ohne Jahrgang
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
RLV ^{GKKB 2011}	Richtlinienvorschlag der Kommission über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage vom 16.03.2011, KOM(2011), 121/4
RLV ^{GKB 2016}	Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, COM(2016) 685 final v. 25.10.2016
RLV ^{GKKB 2016}	Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2016) 683 final v. 25.10.2016
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
S.	Seite(-n)
sog.	So genannte(-r/-s)
ST	Der Schweizer Treuhänder (Zeitschrift)
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
Vgl.	Vergleiche
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WTJ	World Tax Journal (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel
Zfbf	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (Zeitschrift)

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Zusammenfassung der Forschungsartikel.....	8
Tabelle 2: Vorteile einer GK(K)B.....	41
Tabelle 3: Entwicklung des EU-Harmonisierungsprojekts für eine GKB.....	47
Tabelle 4: Neuere Entwicklung der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung mit Blick auf das Maßgeblichkeitsprinzip im Zeitablauf	54
Tabelle 5: Ausgewählte Studienergebnisse zur G(K)KB.....	58
Tabelle 6: Übersicht Ko-Autorenschaft Fachartikel I.....	72
Tabelle 7: Übersicht Ko-Autorenschaft Fachartikel II.....	73
Tabelle 8: Übersicht der Gesprächspartner und Termine der durchgeführten Experteninterviews	74

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Zusammenhang der Forschungsartikel	20
Abbildung 2: Zusammenhang zwischen übergeordneten Zielen der EU-Kommission und spezifischen Vorteilen einer G(K)KB	35
Abbildung 3: Kernbereiche der europäischen Steuerpolitik nach dem Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU	48

1. Einführung

1.1. Forschungsrelevanz

Bereits im Jahr 1957 wurde mit den Römischen Verträgen¹ der Prozess der europäischen Integration zur Förderung des Handels durch die Ausweitung der Wirtschaft von den europäischen Gründerstaaten angestoßen. Doch auch nach mehr als sechzig Jahren ist die steuerliche Gewinnermittlung in den EU-Mitgliedstaaten noch immer nicht harmonisiert.² Eine partielle Rechtsangleichung ist bislang lediglich im Bereich der handelsrechtlichen Rechnungslegung, vorrangig in Form der EU-Rechnungslegungsrichtlinie³ und der IAS-Verordnung⁴, sowie der Abschlussprüfungs-Richtlinie⁵ und der EU-Verordnung über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse⁶ gelungen.⁷ Dem Idealtypus eines gemeinsamen Binnenmarktes, in dem der freie Verkehr von Waren, Dienstleistungen, Kapital und Personen über nationale Grenzen hinweg gewährleistet ist, kann mithin nicht entsprochen werden. Vielmehr wird diese Zielsetzung durch bestehende steuerliche Wachstumshemmnisse, welche insbesondere auf das Nebeneinander der nationalen Besteuerungsregime zurückzuführen sind, konterkariert. Die hierdurch verursachten erhöhten Befolgings- und Verwaltungskosten sind in ihren Wechselwirkungen mit steuerlichen Mehrbelastungen verbunden.⁸ Weitere Hemmnisse sind im Fehlen eines EU-weiten grenzüberschreitenden Verlustausgleichs, drohender Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung aufgrund divergenter Sachverhaltsqualifikationen, Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen so-

¹ Gesetz zu den Verträgen vom 25.3.1957 zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Europäischen Atomgemeinschaft, BGBl. II 1957, 753.

² Sekundärrechtlich konnte bislang lediglich eine punktuelle Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung erreicht werden. Vgl. hierzu ausführlich Kapitel 3.1.

³ Vgl. Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates v. 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABl. Nr. L 182/19 (zitiert als EU-Rechnungslegungsrichtlinie).

⁴ Vgl. Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.7.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, Abl. L 243/1.

⁵ Vgl. Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 17.5.2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, ABl. Nr. L 157/87.

⁶ Vgl. Verordnung (EU) Nr. 537/2014 v. 16.4.2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, ABl.EU Nr. L 158.

⁷ Vgl. bereits. Schreiber 1993, S. 140 sowie Schulz 2012, S. 1; im Unterschied zu direkten Besteuerung konnte zudem auch der Bereich der indirekten Steuern bereits umfangreich harmonisiert werden. Vgl. hierzu. Englisch 2018, Rn. 66–67.

⁸ Vgl. Oestreicher et al. 2014, S. 326.

wie der Einschränkung grenzüberschreitender Umstrukturierungen zu sehen.⁹ Zudem versuchen insbesondere international tätige Konzerne die Fragmentierung der Unternehmensbesteuerung in unterschiedliche nationale Steuersysteme durch die Verlagerung von Buchgewinnen im Zuge steuerplanerischer Gestaltungen zur Minimierung ihrer Konzernsteuerquote zu nutzen.¹⁰ Um das europäische Binnenmarktziel zu erreichen, fehlt es folglich insbesondere an einem harmonisierten steuerlichen Gewinnermittlungssystem.

Der Grundstein des neuen Vorstoßes der EU-Kommission, die thematisierten ökonomischen Problemkreise durch eine Harmonisierung der europäischen Unternehmensbesteuerung zu beseitigen, ist am 16.03.2011 mit der Veröffentlichung eines Richtlinienvorschlags für eine *Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage* (kurz GKKB),¹¹ im Folgenden RLV^{GKKB 2011}, gelegt worden. Dieser beinhaltet ein umfassendes Konzept für die europaweit einheitliche Besteuerung von Unternehmensgruppen, die sich aus in den einzelnen Mitgliedstaaten mit unbeschränkter Steuersubjektfähigkeit ausgestatteten Unternehmen zusammensetzen,¹² und verfolgte einen dreistufigen Ansatz.¹³ Im ersten Schritt müssen die Unternehmen, die sich innerhalb der EU befinden, nach einheitlichen Gewinnermittlungsvorschriften ihr steuerliches Ergebnis ermitteln. Sofern mehrere Unternehmen Teil eines Konzerns sind, werden die separat ermittelten Ergebnisse anschließend im zweiten Schritt zu einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage konsolidiert. Im dritten und letzten Schritt folgt die Aufteilung der gemeinsamen Bemessungsgrundlage unter Anwendung einer mehrdimensionalen Schlüsselung auf die beteiligten EU-Mitgliedstaaten.¹⁴ Im Anschluss hat jeder Mitgliedstaat das Recht, seinen individuellen Steuersatz auf den auf ihn entfallenden Anteil der Gesamtbemessungsgrundlage anzuwenden. Eine Harmonisierung des Körperschaftsteuersatzes innerhalb der EU durch den RLV^{GKKB 2011} war ausdrücklich nicht vorgesehen.¹⁵

⁹ Vgl. bereits Europäische Kommission 2001a sowie Rödder 2010, S. 359; Spengel 2010, S. 890.

¹⁰ Vgl. Europäische Kommission 2001a, S. 5 f.

¹¹ Vgl. Europäische Kommission 2011b.

¹² In Deutschland den Kapitalgesellschaften nach § 1 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG).

¹³ Vgl. Europäische Kommission 2011b, S. 4–7.

¹⁴ Damit erfolgt ein Paradigmenwechsel, denn die formelhafte Aufteilung der Konzernsteuerbemessungsgrundlage zwischen den Mitgliedstaaten stellt eine indirekte Gewinnaufteilungsmethode dar und bedeutet eine Abkehr von der derzeit vorherrschenden direkten Methode der zwischenstaatlichen Erfolgszuordnung (*separate entity accounting*) auf Basis des *arm's length principle*. Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (BMF) 2007, S. 25; Dahlke und Kahle 2009, S. 241.

¹⁵ Vgl. Europäische Kommission 2011b, S. 5.

Die Gespräche im Europäischen Rat nach Vorlage des RLV^{GKKB 2011} haben allerdings ergeben, dass eine vollumfängliche Zustimmung aller Mitgliedstaaten nicht zu realisieren ist, da insbesondere die Konsolidierung und die damit sachlogisch verknüpfte formelhafte Gewinnaufteilung aufgrund der drohenden Verschiebung von Steuersubstrat unter den Mitgliedstaaten kontrovers diskutiert wurde. Aus diesem Grund hatte sich die Kommission in ihrem Aktionsplan vom Juni 2015¹⁶ für eine stufenweise Umsetzung des GKKB-Projekts entschieden. Im ersten Schritt sollte ausschließlich die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften vereinheitlicht und Einigkeit zwischen den EU-Mitgliedstaaten über eine *Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage* (kurz GKB) erzielt werden. Zu diesem Zweck hatte die Europäische Kommission am 25.10.2016 einen neuen Richtlinienvorschlag, im Folgenden RLV^{GKB 2016}, veröffentlicht.¹⁷ Tatsächlich lassen sich bereits mit der Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften zahlreiche Vorteile¹⁸ verwirklichen. Die Konsolidierung auf der Grundlage dieser harmonisierten Bemessungsgrundlage sollte erst in einem zweiten Schritt erfolgen und war Gegenstand eines weiteren ebenfalls am 25.10.2016 vorgelegten Richtlinienvorschlags, im Folgenden RLV^{GKKB 2016}.¹⁹

Der ehrgeizige Zeitplan der EU-Kommission sah die Umsetzung der GKB ab dem 1.1.2019 (Art. 70 Abs. 1 RLV^{GKB 2016}) und der GKKB zwei Jahre später ab dem 1.1.2021 (Art. 80 Abs. 1 RLV^{GKKB 2016}) vor, was zumindest im Hinblick auf die GKB nicht eingehalten werden konnte. Dennoch bleibt das GKKB-Projekt ein Schwerpunkt der politischen Aktivitäten der EU-Kommission. So fokussiert die EU-Kommission in einer Pressemitteilung vom 15.1.2019 zur Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik die vollumfängliche Umsetzung der GKKB (unter Aufgabe des derzeit geltenden Einstimmigkeitsprinzips zugunsten einer Beschlussfassung mit qualifizierter Mehrheit) bis Ende 2025.²⁰ Das Europäische Parlament drängt in seiner Entschließung zu Finanzkriminalität, Steuerhinterziehung und Steuervermeidung vom 26.3.2019 ebenfalls auf eine rasche Umsetzung der beiden Richtlinienvorschläge.²¹ Sofern im Europäischen Rat kein einstimmiger Beschluss über den Vorschlag zur Schaffung einer GKKB realisierbar ist, fordert das Europäische Parlament von

¹⁶ Vgl. Europäische Kommission 2015a.

¹⁷ Vgl. Europäische Kommission 2016d.

¹⁸ Zu den Vorteilen siehe ausführlich Kapitel 2.3.

¹⁹ Vgl. Europäische Kommission 2016c.

²⁰ Vgl. Europäische Kommission 2019.

²¹ Vgl. Europäisches Parlament 2019, Rn. 61–66.

der EU-Kommission ferner die Vorlage eines neuen Vorschlags auf der Grundlage von Art. 116 des Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), demzufolge das Europäische Parlament und der Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren tätig werden (d. h. das Europäische Parlament entscheidet mit einfacher Mehrheit und der Europäische Rat mit qualifizierter Mehrheit), um die erforderlichen Rechtsvorschriften zu verabschieden.²²

Das ursprünglich primäre Ziel des RLV^{GKKB 2011}, die Beseitigung wesentlicher steuerlicher Wachstumshemmnisse im europäischen Binnenmarkt durch Vereinfachung und Steigerung der Effizienz des Körperschaftsteuersystems, stellt auch weiterhin eine zentrale Zielsetzung des RLV^{GKB 2016} dar.²³ Mit der *Trump'schen* Steuerreform vom 22. Dezember 2017,²⁴ welche zu einer deutlichen Steuersenkung für Unternehmen in den USA führt,²⁵ und der daraus resultierenden Erhöhung des Wettbewerbsdrucks für die europäischen Hochsteuerländer hat sich der Reformbedarf seit 2011 weiter erhöht. Das Erfordernis einer Vereinfachung und Harmonisierung der europäischen Körperschaftsteuersysteme ist daher aktueller denn je. Neben der Beseitigung steuerlicher Wachstumshemmnisse ist im Rahmen der Entwicklung der letzten Jahre allerdings auch die Stärkung der Körperschaftsteuersysteme gegenüber aggressiver Steuerplanung²⁶ multinationaler Unternehmen als zweites Ziel getreten.²⁷ Der RLV^{GKB 2016} ist daher eng mit der von der Gruppe der Zwanzig (G20) und der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) mit hohem Aufwand betriebenen BEPS-Initiative²⁸ verknüpft, die sich gegen „Base Erosion and Profit Shifting“ richtet. Da Abweichungen zwischen den nationalen Steuersystemen im Binnenmarkt, welche die aggressive Steuerplanung wesentlich beeinflussen, entfallen und die Möglichkeiten einer Gewinnverlagerung in steuerlich günstigere Mit-

²² In der Regel erlässt der Rat Rechtsakte der Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern auf der Rechtsgrundlage des Art. 115 AEUV einstimmig auf Vorschlag der Kommission, während das EU-Parlament und der Wirtschafts- und Sozialausschuss lediglich angehört werden (besonderes Gesetzgebungsverfahren). Von der Rechtsgrundlage des Art. 116 Abs. 2 AEUV wurde im Steuerrecht dagegen bislang kein Gebrauch gemacht. Vgl. Englisch 2018, Rn. 5.

²³ Vgl. Europäische Kommission 2011b, S. 4 sowie Europäische Kommission 2016d, S. 2.

²⁴ Für einen Überblick über die U.S. Steuerreform vgl. Narotzki und McCoskey 2017.

²⁵ Vgl. z. B. Spengel et al. 2018.

²⁶ Nach Ansicht der EU-Kommission liegt aggressive Steuerplanung immer dann vor, wenn Steuerpflichtige versuchen, ihre Steuerschuld durch Regelungen zu verringern, die zwar legal sind, aber im Widerspruch zur Absicht des Gesetzes stehen. Dies ist z. B. bei Ausnutzung von „Schlupflöchern“ in einem Steuersystem und von Diskrepanzen zwischen Steuersystemen der Fall und kann mit doppelter Nichtbesteuerung oder Doppelabzügen verbunden sein. Vgl. Europäische Kommission 2017 sowie ausführlich zum Begriff der aggressiven Steuerplanung Egner 2016, S. 322–328.

²⁷ Vgl. Europäische Kommission 2016a, S. 23.

²⁸ Vgl. OECD 2015 sowie hierzu Hey 2018c, Rn. 74 m. w. N.

gliedstaaten unterbunden werden, sieht die Kommission im GKKB-Projekt ein „höchst wirksam[es]“²⁹ Mittel gegen Gewinnverlagerung und missbräuchliche Steuergestaltung in der EU.

In Deutschland ist die Entwicklung und Umsetzung einer harmonisierten steuerlichen Gewinnermittlung insbesondere unter Berücksichtigung des tradierten Maßgeblichkeitsprinzips und der über Jahrzehnte gewachsenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu beurteilen. Da die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz inzwischen nur noch in Teilbereichen besteht, kommen die Vorteile der Maßgeblichkeit nicht (mehr) zum Tragen und ein eigenständiges Steuerbilanzrecht im Sinne eines Two-Book-Systems wird immer wahrscheinlicher.³⁰ Vor dem Hintergrund dieser Rahmenbedingungen scheint der Zeitpunkt für eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung aus deutscher Sicht günstig. Die Entwicklung eigenständiger steuerlicher Gewinnermittlungsvorschriften sollte direkt mit einer Harmonisierung derselben innerhalb der EU verbunden werden.³¹ Der RLV^{GKB 2016} ist darauf ausgerichtet und beinhaltet ein autonomes Gewinnermittlungskonzept, das keine Anknüpfung an andere Rechnungslegungsvorschriften im Sinne einer Maßgeblichkeit vorsieht. Die Umsetzungschancen des Vorschlags sind aufgrund des politischen und ökonomischen Gewichts Deutschlands innerhalb der EU in erheblichem Ausmaß von einer deutschen Positionierung und der weiteren Entwicklung der deutsch-französischen Initiative zur Annäherung der Unternehmenssteuersysteme abhängig.³² Obwohl Deutschland nur einen von derzeit 28 Mitgliedstaaten der EU darstellt, ist es von erhöhter Relevanz, die spezifischen deutschen Rahmenbedingungen in die Betrachtung des RLV^{GKB 2016} einzubeziehen und Besonderheiten der deutschen Perspektive in den weiteren EU-Harmonisierungsprozess zu berücksichtigen.

Vor diesem aktuellen Hintergrund ergibt sich die Zielsetzung der vorliegenden Arbeit, einen Beitrag zur Umsetzung der GKB zu leisten, indem Unklarheiten und kon-

²⁹ Vgl. Europäische Kommission 2015a, S. 8.

³⁰ Vgl. Scheffler 2017 sowie ausführlich zur Abkopplungsentwicklung Velte 2015.

³¹ Vgl. Velte und Mock 2019, S. 22–23.

³² Als vorläufiges Ergebnis der deutsch-französischen Initiative zur Harmonisierung der Unternehmenssteuersysteme wurde am 19. Juni 2018 ein gemeinsames Positionspapier veröffentlicht (vgl. BMF 2018). Hiernach unterstützen Deutschland und Frankreich sowohl den RLV^{GKB 2016} als auch den RLV^{GKKB 2016} ausdrücklich und „sind fest entschlossen, die GKB-Richtlinie rasch zu verabschieden“. (BMF 2018, S. 1). Darüber werden im Positionspapier einige Änderungswünsche geäußert, die sich zum Teil mit im Rahmen dieser Arbeit entwickelten Anpassungsvorschlägen decken (wie z. B. einer Ausweitung des Anwendungsbereichs auf KMU, der Implementierung von Rechnungslegungsgrundsätzen und einer Voraussetzung der Steuerbilanz). Für eine Zusammenfassung der Anpassungsvorschläge siehe Kapitel 5.2.

zeptionelle Schwachstellen in der Ausgestaltung des Gewinnermittlungssystems des RLV^{GKB 2016} identifiziert und konkrete Handlungsempfehlungen für Anpassungen im Zuge des weiteren Gesetzgebungsverfahrens erarbeitet werden. Hierzu werden im ersten Beitrag zunächst ausgewählte³³ Gewinnermittlungsregeln des RLV^{GKB 2016} im Detail analysiert und den Vorschriften zur Gewinnermittlung nach deutschem Handels- und Steuerrecht sowie den mitgliedstaatenübergreifend anerkannten *International Financial Reporting Standards* (IFRS) gegenübergestellt. Basierend auf dem Rechtsvergleich werden Auslegungsfragen und Unzulänglichkeiten des Gewinnermittlungssystems betrachtet und Anpassungsvorschläge zu verschiedenen Regelungsbereichen, wie dem Berechnungsschema (Steuerbilanz oder reine Gewinn- und Verlustrechnung), den Gewinnermittlungsprinzipien, den außergewöhnlichen Wertminderungen und den Rückstellungen unterbreitet. Ferner werden im zweiten Beitrag im Rahmen einer ganzheitlichen Untersuchung durch Experteninterviews als empirisch-qualitatives Forschungsdesign gesicherte Einschätzungen aufseiten der verschiedenen Stakeholder-Gruppen, die von der Umsetzung der künftigen Richtlinie betroffen oder an ihrer Ausarbeitung beteiligt sind (d. h. Unternehmen, Steuerberater, Finanzverwaltung, Gesetzgeber und Wissenschaft), generiert. Experteninterviews erscheinen vor dem Hintergrund des Untersuchungsziels und unter Beachtung gegebener Rahmenbedingungen besonders geeignet, weil sie zum einen bereits ex ante, also vor Umsetzung des RLV^{GKB 2016}, eine Analyse ermöglichen und zum anderen aufgrund eines geringeren Standardisierungsgrades der Fragen und der Möglichkeit, auf die Aussagen der Experten einzugehen und gezielte Nachfragen zu stellen, tiefgehende Einblicke in die Forschungsproblematik erlauben. Im Ergebnis wird aufgezeigt, inwiefern sich die Gewinnermittlungsregeln des RLV^{GKB 2016} in ihrer derzeitigen Ausgestaltung für eine nationale und EU-weite Implementierung eignen und in welchen Bereichen die unterschiedlichen Expertengruppen noch konkreten Anpassungsbedarf sehen. Auf der Grundlage dieser Experteneinschätzungen wird schließlich im dritten Beitrag ein Vorschlag zur Reduktion der von den Experten bemängelten drohenden Rechtsunsicherheit bei Auslegungsfragen entwickelt. Hierzu wird basierend auf von der Europäischen Kommission herausgebildeten ökonomischen Maximen³⁴ und in Anlehnung an bestehende Rechnungslegungsgrundsätze des aktu-

³³ Der Rechtsvergleich fokussiert die besonders kontrovers diskutierten Regelungsbereiche, wie die Vorschriften zum Berechnungsschema, den Gewinnermittlungsprinzipien, Abschreibungen und Rückstellungen.

³⁴ Vgl. Europäische Kommission 2001a.

ellen RLV^{GKB 2016}, der EU-Rechnungslegungsrichtlinie und den IFRS ein System spezifischer europäischer Steuergrundsätze erarbeitet, welches im Rahmen des RLV^{GKB 2016} implementiert werden könnte.

Im Ergebnis besteht die vorliegende kumulative Dissertation aus drei in sich geschlossenen Artikeln und einem zusammenfassenden Rahmenpapier. Die drei Artikel lassen sich durch die dargestellte Forschungsrelevanz motivieren und basieren auf unterschiedlichen methodischen Ansätzen. Für einen systematischen Überblick fasst die nachfolgende *Tabelle 1* die Autorensituation, den methodischen Ansatz, sowie den Publikationsstatus samt Zeitschriftenrating für jeden Artikel zusammen. Die Gesamtsumme der nach Anteilen gewichteten Artikel beträgt 2 Punkte und setzt sich aus einem Artikel in alleiniger (1 Punkt) und zwei Artikeln in anteiliger Autorenschaft, die jeweils mit 0,5 Punkten berücksichtigt wurden, zusammen.

	Artikel 1	Artikel 2	Artikel 3
Titel	EU-Richtlinienvorschlag für eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) vom 25.10.2016: Eine rechtsvergleichende und kritische Analyse zur steuerlichen Gewinnermittlung	Experteninterviews zur europäischen Reform der steuerlichen Gewinnermittlung (Teil I und II)	Proposal for a Common Corporate Tax Base (CCTB): The Case for Foundational Principles
Autor(en) & Jahr	Velte, Patrick; Mock, Oliver (2017)	Velte, Patrick; Mock, Oliver (2018)	Mock, Oliver (2019)
Autorenleistung	Anteilige Autorenschaft (0,5 Punkte) ³⁵	Anteilige Autorenschaft (0,5 Punkte) ³⁶	Alleinige Autorenschaft (1 Punkt)
Methodischer Ansatz & Datengrundlage	Rechtsvergleichende, konzeptionelle Analyse	Empirisch-qualitatives Modell 12 Experteninterviews	Theoretisch-konzeptionelles Modell
Publikationsstatus	Angenommen und veröffentlicht: Steuer und Wirtschaft (2017) Jg. 94 (Heft 2), S. 126-144	Angenommen und veröffentlicht: FinanzRundschau (2018) Jg. 100 (Heft 23), S. 1081-1091 und Jg. 100 (Heft 24), S. 1125-1135	Angenommen und veröffentlicht: European Taxation (2019) Jg. 59 (Heft 5), S. 209-218
Zeitschriftenrating	VHB-Jourqual 3.0 Rating: B	VHB-Jourqual 3.0 Rating: C	VHB-Jourqual 3.0 Rating: C

Tabelle 1: Zusammenfassung der Forschungsartikel

³⁵ Eine Übersicht zur Ko-Autorenschaft des ersten Artikels ist im Anhang 1 beigefügt.

³⁶ Eine Übersicht zur Ko-Autorenschaft des zweiten Artikels ist im Anhang 2 beigefügt.

1.2. Forschungslücken

Derzeit beschränkt sich die Forschungsdichte empirischer Studien zum GKKB-Projekt aus betriebswirtschaftlicher Perspektive auf Simulationsmodelle, welche die Steuerbelastungswirkungen im Falle der Umsetzung einer GKB bzw. GKKB quantifizieren.³⁷ Neben verschiedenen Simulationsmodellen wurden zudem einige fragebogenbasierte Umfragen im Auftrag der EU-Kommission durchgeführt, welche die zu erwartenden Auswirkungen auf die Befolgungskosten fokussieren.³⁸ Ferner wurde von der Kommission im Zuge der Überarbeitung des ursprünglichen RLV^{GKKB 2011} eine öffentliche Konsultation mit Blick auf verschiedene Änderungsmöglichkeiten durchgeführt.³⁹ Dennoch bestehen mit Blick auf das Gewinnermittlungssystem einer GKB noch erhebliche Unsicherheiten und Forschungslücken, welche einer Umsetzung im Wege stehen.

Die Forschungslücke, die im ersten Artikel⁴⁰ aufgenommen wird, besteht hinsichtlich einer rechtsvergleichenden Analyse, welche die Unterschiede der Gewinnermittlungsvorschriften des RLV^{GKB 2016} gegenüber einschlägigen bestehenden Gewinnermittlungssystemen aufzeigt, und einer darauf basierenden kritischen Würdigung des Gewinnermittlungssystems. Zwar wurden die Gewinnermittlungsvorschriften des vorangegangenen RLV^{GKKB 2011}, an welchen die Regelungen des neuen RLV^{GKB 2016} inhaltlich anknüpfen, bereits in einigen Beiträgen analysiert und diskutiert.⁴¹ Allerdings haben sich zahlreiche Änderungen in den Regelungen zur Gewinnermittlung mit teilweise erheblichen Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage ergeben. Zudem ist die Anwendung des RLV^{GKB 2016} im Unterschied zum vorangegangenen Vorschlag aus 2011, der ein fakultatives System für alle Unternehmen vorsah, für multinationale Unternehmen verbindlich vorgeschrieben, um gegen aggressive Steuergestaltungen wirkungsvoll vorgehen zu können. Für das Gewinnermittlungssystem des neuen RLV^{GKB 2016} und seine Implementierung in den nationalen Steuergesetzgebun-

³⁷ Siehe hierzu ausführlich Kapitel 4.

³⁸ So untersuchte PricewaterhouseCoopers im Jahr 2008 im Rahmen einer Umfrage in sechs EU-Mitgliedstaaten (Frankreich, Spanien, Ungarn, Deutschland, Griechenland, Polen) die zu erwartenden Auswirkungen einer GKB bzw. GKKB auf die seitens der Unternehmen für die jährlichen steuerlichen Befolgungstätigkeiten aufzubringende Zeit (vgl. PricewaterhouseCoopers 2008). Deloitte führte ferner im Jahr 2009 eine Umfrage in allen EU-Mitgliedstaaten außer Bulgarien, Zypern und Estland durch, um den Einfluss der GKB bzw. GKKB auf die Befolgungskosten bei großen und mittelgroßen EU-Muttergesellschaften, die eine grenzüberschreitende Investition in eine mittelständische Tochtergesellschaft tätigen, zu prognostizieren (vgl. Deloitte 2009).

³⁹ Vgl. Europäische Kommission 2016b.

⁴⁰ Vgl. Velte und Mock 2017.

⁴¹ Vgl. statt vieler nur Eggert 2015 m.w.N.

gen fehlte es daher zum Erstellungszeitpunkt des ersten Artikels an einer rechtsvergleichenden und kritischen Analyse.

Eine weitere Forschungslücke, welche der zweite Artikel⁴² aufgreift, besteht hinsichtlich gesicherter Erkenntnisse über die Einschätzungen zum Gewinnermittlungssystem des RLV^{GKB 2016} auf Ebene der Unternehmenspraxis. Von der EU-Kommission wurde zwar im Zuge der Überarbeitung des ursprünglichen RLV^{GKKB 2011} eine öffentliche Konsultation durchgeführt, im Rahmen derer allen Betroffenen im Zeitraum von Oktober 2015 bis Januar 2016 die Möglichkeit eingeräumt wurde, Kommentierungen und Änderungsvorschläge einzureichen.⁴³ Allerdings standen einzelne Maßnahmen gegen aggressive Steuerplanung multinationaler Konzerne sowie spezielle Regelungen gegen Verschuldungsanreize (sog. „Freibetrag für Wachstum und Investitionen“) und zur Förderung von Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten im Fokus der Konsultation. Grundsätzliche Fragen zur künftigen Ausgestaltung des Gewinnermittlungssystems der GKB spielten hingegen nur eine untergeordnete Rolle, sodass eine hierauf gerichtete ganzheitliche und detaillierte empirische Analyse noch nicht erfolgt ist. Aus diesem Grund fehlen gesicherte Erkenntnisse über die Einschätzungen aufseiten der betroffenen Unternehmen, der Steuerberater und der Finanzverwaltung, die sich gemeinsam mit Standpunkten aus Politik und Wissenschaft zu einem aufschlussreichen Gesamtbild zusammenfügen lassen und eine hilfreiche Grundlage für die Bewertung der Praktikabilität des RLV^{GKB 2016} bilden. Insbesondere für die Beurteilung aus deutscher Sicht stellt sich vor dem Hintergrund des tradierten Maßgeblichkeitsprinzips die Frage, ob sich die Gewinnermittlungsregeln des RLV^{GKB 2016} in ihrer derzeitigen Ausgestaltung für eine nationale und EU-weite Implementierung eignen und in welchen Bereichen noch konkreter Anpassungsbedarf vonseiten der unterschiedlichen Stakeholder-Gruppen besteht.

⁴² Vgl. Velte und Mock 2018a sowie Velte und Mock 2018b.

⁴³ Insgesamt beteiligten sich 175 Teilnehmer am Konsultationsprozess, wobei der größte Anteil der Antworten auf eingetragene Vereine (37 %) und Unternehmen (32 %) entfiel. Den Ergebnissen der Konsultation nach wird der RLV^{GKKB 2011} insgesamt positiv gesehen. Nichtregierungsorganisationen und öffentliche Stellen betonen die Auswirkungen auf Steuerplanungsaktivitäten und sehen die GKKB insbesondere als Instrument für die Bekämpfung von Gewinnverlagerungen. Unternehmen dagegen fokussieren die Senkung der Befolgungskosten und die Schaffung eines unternehmensfreundlichen Umfelds für Investitionen. Die Ergebnisse der Konsultation sind öffentlich abrufbar unter https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/relaunch-common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_de (zuletzt abgerufen am 30.05.2019). Vgl. Europäische Kommission 2016b.

Die dritte Forschungslücke, die sich aus der Analyse der bestehenden Literatur und den Ergebnissen des zweiten Artikels ableitet, ergibt sich aus der Frage, wie ein geeignetes Prinzipiensystem im Rahmen der GKB implementiert werden könnte und liegt dem letzten Artikel⁴⁴ zugrunde. Da die bestehenden nationalen Vorschriften zur Berechnung der Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage der Mitgliedstaaten in der Regel auf langjährige Systeme zurückgehen, stellt die Entwicklung einer unabhängigen und harmonisierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage ein ambitioniertes Reformprojekt dar.⁴⁵ Die Auslegung der Gewinnermittlungsvorschriften in Zweifelsfragen und die sich hieraus abzeichnende Rechtsunsicherheit werden sowohl in der Literatur als auch von Experten aus der Unternehmenspraxis als entscheidende Fragen bei der Umsetzung des RLV^{GKB 2016} wahrgenommen.⁴⁶ Da der Vorschlag nicht jedem denkbaren Szenario durch die Anwendung eines regelbasierten Ansatzes gerecht werden kann,⁴⁷ führt das Fehlen eines umfassenden Prinzipiensystems zwangsläufig zu Rechtsunsicherheit. Diese Problematik könnte insbesondere durch die Implementierung eines in sich geschlossenen Systems spezifischer europäischer Grundsätze ordnungsmäßiger steuerlicher Buchführung (den *Generally Accepted Tax Accounting Principles*, kurz *GATAP*), gelöst werden. Im Art. 6 RLV^{GKB 2016} wird jedoch nur eine sehr begrenzte Anzahl von Prinzipien aufgestellt (nämlich das Realisations-, Einzelerfassungs-, Stetigkeits- und Stichtagesprinzip). Eine unzureichende Prinzipienfundierung ist daher einer der Hauptkritikpunkte des Vorschlags.⁴⁸ Zwar bestehen bereits einige Vorschläge für mögliche Prinzipiensysteme zur steuerlichen Gewinnermittlung,⁴⁹ allerdings ohne direkten Bezug zum RLV^{GKB 2016}, sodass es an konkreten Änderungsvorschlägen für die Implementierung eines geeigneten Systems im Rahmen des RLV^{GKB 2016} zur Umsetzung einer GKB mangelt.

Insgesamt lässt sich festhalten, dass die Forschungsfragen der im Rahmen dieser Arbeit verfassten Artikel zentrale Lücken innerhalb der bestehenden Literatur auf-

⁴⁴ Vgl. Mock 2019.

⁴⁵ Vgl. Kahle und Schulz 2013, S. 51; Marx 2011, S. 548.

⁴⁶ Vgl. für entsprechende Stellungnahmen von Experten aus der Unternehmenspraxis Velte und Mock 2018a; Velte und Mock 2018b sowie analog zum vorangegangenen RLV^{GKKB 2011} Herzig und Kuhr 2011, S. 308–309; Herzig 2012, S. 761; Marx 2011, S. 549.

⁴⁷ Zu Abwägungen zwischen dem *Rules Based*- und dem *Principles Based Approach* vgl. Kapitel 2.2.

⁴⁸ Sowohl in der wissenschaftlichen Literatur als auch in der Unternehmenspraxis wird daher vielerorts der Ruf nach einem solchen Prinzipienfundament laut. Vgl. z.B. Velte und Mock 2017, S. 139 f.; Velte und Mock 2019, 22–26 sowie bereits analog zum vorangegangenen RLV^{GKKB 2011} Spengel und Zöllkau 2012, S. 22 f.; Marx 2011, S. 549; Herzig 2012, S. 761.

⁴⁹ Vgl. für Überlegungen im deutschen Kontext z.B. Meyering und Gröne 2018 sowie ausführlich Becker 2018 und Tipke 2000. Für Überlegungen im europäischen Kontext siehe insbesondere Freedman und Macdonald 2008; Kuhr 2013.

greifen und damit einen wesentlichen Beitrag zur Weiterentwicklung des Gewinnermittlungssystems der GKB leisten. Die gewählten Problemstellungen sind dabei, z.B. durch ihre bisherige Vernachlässigung oder Aktualität, nicht nur aus theoretischer Sicht, sondern insbesondere auch aus der Perspektive der Unternehmenspraxis und der Regulierung interessant.

1.3. Zusammenfassung der Fachartikel

Mit der Vorlage der Richtlinienvorschläge für eine GKB und eine GKKB im Oktober 2016, welche den Kern der aktuellen europäischen Steuerpolitik für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt bilden,⁵⁰ hat die EU-Kommission die bereits Jahrzehnte andauernde und intensiv geführte Diskussion über mögliche Reformen der Unternehmensbesteuerung in der EU von neuem belebt. Da es zum Erstellungszeitpunkt des ersten Artikels⁵¹ an einer rechtsvergleichenden und kritischen Analyse für das Gewinnermittlungssystem des neuen RLV^{GKB 2016} fehlte, ist die Zielsetzung des ersten Beitrags, ausgewählte Gewinnermittlungsregeln der GKB im Detail zu beleuchten und den Vorschriften zur Gewinnermittlung nach deutschem Handels- und Steuerrecht sowie den IFRS gegenüberzustellen. Im Rahmen des Rechtsvergleichs, der nach bilanztheoretischen Aspekten erfolgt und sich im Einzelnen in die Analyse der Grundsätze der GKB sowie die besonders kontrovers diskutierten Abschreibungsnormen und die Ansatz- und Bewertungsvorschriften von Rückstellungen untergliedert, werden die zentralen Übereinstimmungen und Abweichungen zwischen den Gewinnermittlungssystemen identifiziert. Es wird aufgezeigt, dass bei der Gewinnermittlungskonzeption des Vorschlags einzelne Strukturelemente aus den IFRS⁵² und den bilanzsteuerrechtlichen Regelungen der Mitgliedstaaten nach dem Best Practice-Prinzip übernommen wurden. Dennoch verbleiben wesentliche Unterschiede aus Sicht des bisherigen nationalen Bilanzsteuerrechts. In diesem Zusammenhang sind insbesondere der Verzicht auf eine Steuerbilanz, das Fehlen eines geschlossenen Prinzipiensystems, die unterschiedliche Gewichtung systemtragender Gewinnermittlungsprinzipien (z.B. des Realisationsprinzips) sowie damit einhergehende divergierende Ansatz- und Bewertungsvorschriften (z.B. Percentage of Completion-Methode) zu nennen.

⁵⁰ Vgl. Europäische Kommission 2015a.

⁵¹ Vgl. Velte und Mock 2017.

⁵² So erfolgt z. B. im Rahmen der langfristigen Fertigung nach Art. 22 RLV^{GKB 2016} die Gewinnrealisierung entsprechend dem Fertigstellungsgrad (Percentage of Completion-Methode).

Aufbauend auf der rechtsvergleichenden Analyse wird zudem eine kritische Würdigung zentraler Inhalte des RLV^{GKB 2016} vorgenommen und entscheidungsorientierte Lösungsvorschläge für eine zielgerichtete Anpassung der Normen im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsverfahrens erarbeitet. Die Ergebnisse dieser Analyse lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:

- Die Führung einer eigenständigen Steuerbilanz wäre aufgrund der zahlreichen Unterschiede zwischen den Vorschriften des RLV^{GKB 2016} und den Handelsbilanzen der Unternehmen, den Unklarheiten bezüglich der Aufzeichnungspflichten sowie der Kontrollfunktion der doppelten Buchführung zu befürworten.
- Da der RLV^{GKB 2016} nicht alle möglichen Einzelfälle durch Detailregelungen aufnehmen kann, ist für die einheitliche Auslegung der Gewinnermittlungsregeln in den verschiedenen Mitgliedstaaten ein umfassendes Prinzipiengerüst erforderlich, welches sich zur Auslegung und Lückenschließung eignet.
- Ein Rückgriff auf die EU-Rechnungslegungsrichtlinie im Sinne einer Residualmaßgeblichkeit hätte den Vorteil, dass sich die steuerliche Gewinnermittlung und die auf Kapitalgesellschaften gerichtete EU-Rechnungslegungsrichtlinie nicht in verschiedene Richtungen entwickeln.
- Die moderate Auslegung des Realisationsprinzips nach dem RLV^{GKB 2016}, welcher in Anlehnung an die IFRS bei bestimmten Konstellationen eine vorzeitige Gewinnerfassung vorsieht, ist kritikwürdig, da eine Zurückdrängung der strengen Auslegung des Realisationsprinzips aus Sicht der steuerlichen Gewinnermittlung nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar ist.
- Gleiches gilt für die Beschränkung der außergewöhnlichen Wertminderungen auf nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und eine Verursachung des Wertverlusts durch höhere Gewalt oder kriminelle Aktivitäten von Dritten, sofern kein sofortiger Verlustausgleich gewährt wird. Ohne eine solche Verlustausgleichsregelung ist der Ausschluss langlebiger, planmäßig abschreibbarer Wirtschaftsgüter von der außergewöhnlichen Wertminderung nicht mit dem Ziel einer möglichst realitätsgerechten Besteuerung und mithin dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar, weil die Gefahr einer endgültigen Nichtberücksichtigung von Verlusten und erheblichen Liquiditätsnachteilen für die Unternehmen besteht. Bei der Ausgestaltung der außergewöhnlichen Wertminderung wäre eine Orientierung am indikatorgestützten Wertminderungstest der IFRS einer Anlehnung an deut-

ches Bilanzrecht vorzuziehen, da die Objektivität bei der Teilwertfindung durch subjektive Einflüsse verfälscht wird.

- Vor dem Hintergrund des nur eingeschränkt möglichen Verlustausgleichs ist das analog zum deutschen Steuerrecht fiskalpolitisch motivierte Passivierungsverbot für Drohverlustrückstellungen und die Beschränkung auf rechtliche Verpflichtungen diskussionswürdig. Bezüglich der Rückstellungsbewertung ist der aktuellen Regelung des RLV^{GKB 2016}, welche eine Abzinsung von Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr mit dem kurzfristigen *Euro Interbank Offered Rate* (EURIBOR)-Zinssatz⁵³ vorsieht, eine Diskontierung mit dem der jeweiligen Restlaufzeit der Rückstellung adäquaten durchschnittlichen Zinssatz auf der Grundlage eines fest definierten Zeitraums in Anlehnung an das deutsche Handelsrecht vorzuziehen. Ein solcher Durchschnittssatz hätte den Vorteil, Zufallselemente in der Zinsentwicklung zu limitieren und einen Glättungseffekt bei nicht durch die Geschäftstätigkeit des Unternehmens verursachten Ertragschwankungen zu erzielen.

Ferner zeigt die rechtsvergleichende Analyse, dass es grds. nicht ausgeschlossen wäre, die Regelungen in die nationale Steuergesetzgebung zu übernehmen, sofern die im derzeitigen RLV^{GKB 2016} noch unbefriedigend geregelten Sachverhalte durch die aufgezeigten Ergänzungs- und Änderungsvorschläge im Zuge der endgültigen Richtlinie angepasst werden. Allerdings wird im Rahmen der Literaturanalyse auch deutlich, dass es in der aktuellen Diskussion an entsprechenden Einblicken aus der Unternehmenspraxis mangelt, weshalb die Regelungen nicht umfassend unter Berücksichtigung verschiedener Stakeholder-Gruppen gewürdigt werden können. Die Integration von Einschätzungen und Erfahrungen aus der Unternehmenspraxis in die Diskussion um die Ausgestaltung des Gewinnermittlungssystems einer GKB ist von entscheidender Bedeutung, um im Ergebnis eine praktikable und politisch durchsetzbare Lösung zu erhalten.

Diese Feststellung bildet zugleich den Ausgangspunkt für den zweiten Artikel,⁵⁴ der durch Experteninterviews als empirisch-qualitatives Forschungsdesign einen Beitrag zu Gestaltungsfragen des Gewinnermittlungssystems der GKB leisten und Einschätzungen von Unternehmensvertretern, Steuerberatern und der Finanzverwaltung in die

⁵³ Die EURIBOR bezeichnet ein im Rahmen der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion in Kraft getretenes System von Referenzzinssätzen im Euromarkt, welche von der Europäischen Zentralbank bekannt gegebenen werden.

⁵⁴ Vgl. Velte und Mock 2018a und Velte und Mock 2018b.

Diskussion einfließen lassen soll. Erst die Erhebung und Einbeziehung von unterschiedlichen Experteneinschätzungen ermöglicht einen ganzheitlichen Blick auf die komplexen Regelungsbereiche der GKB und basierend darauf die Identifikation teils neuer Problemfelder sowie die Entwicklung von Lösungsansätzen.

Ist ein Forschungsgebiet noch weitgehend unerforscht und über den Forschungsgegenstand, wie im Falle des Gewinnermittlungssystems der GKB, wenig bekannt, besteht die Notwendigkeit explorativer Forschung. Diese verfolgt das Ziel, Erkenntnisse zur Beantwortung der Forschungsfrage zu generieren und aus diesen Erkenntnissen neue theoretische Konzepte zu entwickeln (Induktion).⁵⁵ Grundsätzlich kommen für die explorative Forschung sowohl qualitative als auch quantitative Forschungsansätze in Frage. Da die Untersuchung bisher noch wenig erforschter praktischer Zusammenhänge allerdings insbesondere eine Stärke qualitativer Ansätze ist, kommen diese in der Mehrzahl der explorativen Forschungsvorhaben zur Anwendung.⁵⁶ Vor dem Hintergrund der im vorstehenden Abschnitt herausgestellten Forschungslücke und dem explorativen Charakter des Vorhabens, ist daher für die vorliegende Untersuchung der qualitative Forschungsansatz am besten geeignet.

Hierfür stehen in der Wirtschafts- und Sozialforschung unterschiedliche Erhebungs- und Auswertungstechniken zur Auswahl, wobei insbesondere den Beobachtungs-, Befragungs- und Analyseverfahren große Bedeutung zukommt.⁵⁷ Im Rahmen der Analyseverfahren von erhobenen Daten wurde die Inhaltsanalyse als Erhebungsinstrument in Erwägung gezogen, um die verschiedenen Ausgestaltungsvarianten des Gewinnermittlungssystems einer GKB zu beleuchten. Hierzu könnten die Jahresabschlüsse bzw. die Steuerbilanzen ausgewählter Unternehmen als auswertbare Dokumente herangezogen werden.⁵⁸ Problematisch ist allerdings, dass es sich bei der GKB bis dato lediglich um einen Reformvorschlag der EU-Kommission handelt, weshalb keine Abschlussdaten, welche nach diesen Gewinnermittlungsvorschriften

⁵⁵ Im Gegensatz zur konfirmativen Forschung, welche einen theorie- bzw. hypothesenüberprüfenden Charakter hat, ist die explorative Forschung hypothesenerkundend. Folglich steht die Theorie bzw. Hypothese nicht am Beginn des Forschungsprozesses, sondern bildet vielmehr das Ergebnis der Untersuchung. Vgl. Churchill und Brown 2007, S. 81.

⁵⁶ Zudem vermeiden qualitative Forschungsansätze Standardisierungen im Rahmen der Datenerhebung, weshalb komplexe Beobachtungen und Sachverhalte zumeist umfassender erfasst werden können, als bei quantitativen Ansätzen. Vgl. Fredebeul-Krein 2012, S. 65 f. m.w.N.

⁵⁷ Zu den unterschiedlichen Erhebungsinstrumenten ausführlich Bortz und Döring 2006, S. 307 f.

⁵⁸ Einen solchen Ansatz verfolgen beispielsweise Evers et al. 2015, die basierend auf einem Durchschnitts-Unternehmen im Rahmen einer Modellrechnung die Auswirkungen der GKB beleuchten.

aufgestellt wurden, verfügbar sind.⁵⁹ Ferner würden diese Abschlussdaten, selbst bei ihrem Vorliegen, nur einen Ausschnitt des Ergebnisses darstellen, weil sie Probleme und wertvolle Hinweise, welche in den Unternehmen sowie auf Seiten von Steuerberatern und Finanzämtern im Rahmen des Erstellungs- und Prüfungsprozesses generiert werden, nicht hinreichend erfassen. Gleiches gilt aufgrund des Bezugsrahmens der Forschungsfragen für die Beobachtungsverfahren. Auch hier ist eine gründliche Beobachtung des Prozesses der Erstellung und Prüfung des steuerlichen Abschlusses nach den Gewinnermittlungsvorschriften der GKB in den Unternehmen nicht möglich, da diese erst nach einer Umsetzung des Reformvorschlages auf das neue Gewinnermittlungssystem umstellen werden. Insofern kann die Datenerhebungsmethode der Beobachtung erst ex-post, nach Umstellung auf das neue Gewinnermittlungssystem, herangezogen werden. Ex-ante, also vor Umstellung des Gewinnermittlungssystems, könnte lediglich der Prozess der Gewinnermittlung nach geltendem Recht beobachtet werden. Die Erhebungsmethode der Befragung ermöglicht es dagegen, bereits ex ante die Ausgestaltung des Gewinnermittlungssystems der GKB zu analysieren und potenzielle Schwierigkeiten sowie den Umgang der Beteiligten mit den Gewinnermittlungsvorschriften in der Unternehmenspraxis abzuschätzen.⁶⁰ Als Befragungsformen wird ferner die Methode des teilstandardisierten Interviews mit einer eng begrenzten Anzahl an Experten (sog. Experteninterviews)⁶¹ gewählt, da diese dem Ziel der Untersuchung, möglichst aussagekräftige und umfangreiche Informationen zum Gewinnermittlungssystem der GKB zu generieren, am besten entspricht.⁶² Folglich wurden Experteninterviews mit verschiedenen Stakeholder-Gruppen, die von der Umsetzung der künftigen Richtlinie betroffen oder an der Ausarbeitung be-

⁵⁹ Mit der Umsetzung des RLV^{GKB 2016} in der EU und dem Vorliegen von nach diesen Gewinnermittlungsvorschriften erstellten Steuerbilanzen wären auch die Voraussetzung für die Anwendung quantitativer Forschungsansätze im Rahmen von Archivforschung erfüllt.

⁶⁰ Die Befragungsmethode stellt eine der am weitesten verbreiteten Instrumente der Datenerhebung dar. Vgl. Yin 2014, S. 110; folglich findet sich in der Literatur eine Vielzahl von Publikationen, die sich mit der Durchführung von Befragungen und den verschiedenen Befragungsformen befasst. Vgl. hierzu z.B. Maindok 2003; Möhring und Schlütz 2003.

⁶¹ Vgl. zu den verschiedenen Ausgestaltungsmöglichkeiten von Experteninterviews ausführlich Bogner 2017 sowie Kaiser 2014.

⁶² Die schriftliche Befragungsform über einen Fragebogen, die insbesondere den Vorteil einer größeren Standardisierung der qualitativ-empirischen Untersuchung bietet und in der Regel einen größeren Stichprobenumfang erlaubt, erscheint hier weniger geeignet, da bei der Erhebung weniger die numerischen Daten als die Erfassung von persönlichen Einschätzungen, Ansichten und Erfahrungen in Form von verbalen Daten im Vordergrund steht. Aufgrund eines geringeren Standardisierungsgrades der Fragen und der Möglichkeit, auf die Aussagen der Befragten einzugehen und gezielte Nachfragen zu stellen, erlaubt die Befragungsform des Interviews hier tiefere Einblicke in die zu untersuchende Forschungsproblematik. Vgl. z.B. Bortz und Döring 2006, S. 237–251.

teiligt sind (d. h. Unternehmen, Steuerberater, Finanzverwaltung, Gesetzgeber und Forscher), durchgeführt.⁶³

Die Ergebnisse der Interviews zeigen, dass die befragten Experten insbesondere im Zusammenhang mit der allgemeinen Auslegung der Vorschriften (Rechtsunsicherheit), dem Anwendungsbereich und Verpflichtungsgrad des Steuersystems, dem Verzicht auf eine Steuerbilanz, den zugrunde liegenden Gewinnermittlungsprinzipien sowie der Herstellungs- und Verbesserungskostendefinition noch erhebliche Schwierigkeiten und offene Fragen für den Fall einer Umsetzung des RLV^{GKB 2016} in seiner derzeitigen Form sehen. Die Regelungen des RLV^{GKB 2016} zur Definition der Anschaffungskosten sowie zu planmäßigen Abschreibungen wurden von den Experten dagegen insgesamt unterstützt. Für die im Rahmen der Experteninterviews von den Stakeholdern kritisierten Regelungsbereiche wurden basierend auf den Experteneinschätzungen Lösungsvorschläge für eine zielgerichtete Anpassung der Normen im Rahmen des weiteren EU-Regulierungsprozesses erarbeitet:

- Eines der zentralen Probleme hinsichtlich der grundlegenden Ausrichtung des Gewinnermittlungssystems der GKB, die drohende Rechtsunsicherheit bei Auslegungsfragen, lässt sich mit einem Bündel geeigneter Lösungsansätze verringern. Zentraler Bestandteil dieser Lösungsansätze und entscheidend für die Verringerung der Rechtsunsicherheit bei gleichzeitig einheitlicher Auslegung in den verschiedenen Mitgliedstaaten ist die Implementierung eines umfassenden Prinzipienfundaments. In Verbindung mit einer Komplexitätsreduktion im Rahmen von Richtlinie, nationalem Umsetzungsgesetz und Durchführungsverordnung führt die stärkere Prinzipienorientierung zu einem kohärenten System mit geringerer Reglungsdichte, welches sich zur Auslegung und Lückenschließung eignet. Neben den vier in Art. 6 RLV^{GKB 2016} explizit genannten allgemeinen Prinzipien (Realisations-, Einzelerfassungs-, Stetigkeits- und Jährlichkeitsprinzip) sollten hierfür weitere fundamentale Grundsätze zur Gewinnermittlung⁶⁴ normiert werden.

⁶³ Eine Übersicht der Gesprächspartner und Termine der durchgeführten Experteninterviews ist im Anhang 3 aufgeführt; der jeweils verwendete Interviewleitfaden für Steuerberater (Anhang 4), Unternehmen (Anhang 5), Finanzverwaltung (Anhang 6), Gesetzgeber (Anhang 7) und Forscher (Anhang 8) ist ebenfalls beigefügt.

⁶⁴ Welche weiteren Grundsätze im Einzelnen implementiert werden sollten ist Gegenstand des dritten Artikels.

- Der Anwendungsbereich der GKB sollte sich aus Gleichheits- und Praktikabilitätsaspekten nicht nur auf große Kapitalgesellschaften,⁶⁵ sondern auch auf die kleinen und mittelständischen Unternehmen (KMU) sowie Personenunternehmen erstrecken.
- Die Führung einer eigenständigen Steuerbilanz sollte insbesondere aufgrund der Kontrollfunktion der doppelten Buchführung, welche sowohl aufseiten der Ersteller (Unternehmen und Steuerberater) als auch aufseiten der Finanzverwaltung benötigt wird, fest in der Richtlinie verankert werden.
- Im Bereich der Herstellungskosten wäre vor dem Hintergrund des Harmonisierungsziels und der Gestaltungsresistenz der Gewinnermittlung eine Streichung des Wahlrechts zur Einbeziehung von indirekten Kosten bei der Bewertung von Vorräten und unfertigen Erzeugnissen zu befürworten.
- Bezüglich der Definition der Verbesserungskosten wäre eine Abgrenzung in pauschalisierter Form durch eine rein quantitative Grenze in Verbindung mit einer zeitlichen Komponente der aktuellen Regelung des RLV^{GKB 2016} vorzuziehen.
- Im Rahmen der Vorschriften zur planmäßigen Abschreibungen des Anlagevermögens wäre eine stärkere Verzahnung mit handelsrechtlichen Regelungen erforderlich, um das Ziel einer Verringerung des steuerlichen Befolgungsaufwands für die Unternehmen zu erreichen.

Die von den Experten bemängelte drohende Rechtsunsicherheit bei Auslegungsfragen und die Forderung nach der Implementierung eines umfassenden Prinzipienfundaments bilden gleichsam den Ausgangspunkt des dritten Artikels. So ergibt sich das Ziel der Untersuchung, einen Vorschlag zur Reduktion dieser Problematik durch die Einführung eines Systems spezifischer europäischer Steuergrundsätze im Rahmen der GKB zu formulieren, sowohl aus der Deduktion des ersten Artikels, welcher bereits basierend auf dem Rechtsvergleich und einer kritischen Würdigung des RLV^{GKB 2016} die Notwendigkeit eines Prinzipienfundaments herausstellte, als auch aus der Induktion des zweiten Artikels, da die Experten die Rechtsunsicherheit als zentrales Problem sehen und die Prinzipienfundierung als Lösungsansatz favorisieren.

⁶⁵ Nach Art. 2 Nr. 1 lit. c RLV^{GKB 2016} erstreckt sich der Pflichtenwendungsbereich auf Unternehmen, die Teil einer zu Rechnungslegungszwecken konsolidierten Gruppe mit einem Gesamtumsatz von mehr als 750 000 000 EUR sind.

Vor diesem Hintergrund wird im dritten Artikel⁶⁶ ein dreistufiger Ansatz verfolgt. Im ersten Schritt werden die von der Europäischen Kommission entwickelten ökonomischen Maxime,⁶⁷ welche als Deduktionsgrundlage eines geeigneten GATAP-Systems dienen könnten, untersucht und gezeigt, dass insbesondere die Maxime der Gerechtigkeit, Einfachheit, Transparenz, Sicherheit, Konsistenz und Kohärenz eine praxisrelevante Grundlage bilden.⁶⁸ Basierend auf dieser Grundlage werden im zweiten Schritt die Rechnungslegungsgrundsätze des aktuellen RLV^{GKB 2016}, der EU-Rechnungslegungsrichtlinie und den IFRS verglichen, um aus dieser Gesamtheit möglicher Grundsätze ein geeignetes europäisches GATAP-System abzuleiten. Im Ergebnis sollte das bereits im RLV^{GKB 2016} verankerte Realisierungsprinzip als zentrales Periodisierungsprinzip beibehalten werden. Darüber hinaus sollten das Matching Principle, das Verrechnungsverbot und der Vollständigkeitsgrundsatz, welche in den Ansatz- und Bewertungsvorschriften lediglich implizit als Unterkategorien berücksichtigt werden, in der endgültigen Richtlinie ausdrücklich normiert werden, um Klarheit bei der Anwendung der Prinzipien für die Unternehmen zu schaffen. Das Imparitätsprinzip, das seine Berechtigung insbesondere aus dem handelsrechtlich bedeutsamen Ziel des Gläubigerschutzes ableitet, spielt bei der steuerlichen Gewinnermittlung hingegen keine Rolle und sollte nicht in die Richtlinie aufgenommen werden (weder ausdrücklich noch, wie im aktuellen RLV^{GKB 2016}, implizit). Neben den bereits explizit bzw. implizit im RLV^{GKB 2016} enthaltenen Prinzipien sollten zur Schaffung eines umfassenden und kohärenten Prinzipienfundaments ferner die Prinzipien der Wesentlichkeit, der Unternehmensfortführung, der Klarheit und Übersichtlichkeit, der Anschaffungs- und Herstellungskosten und der Bilanzidentität fest in der Richtlinie verankert werden. Schließlich sind im dritten Schritt Anpassungen des Vorschlags auf der Ebene der einzelnen Ansatz- und Bewertungsvorschriften erforderlich, um eine einheitliche Umsetzung entsprechend des formulierten GATAP-Systems zu gewährleisten. Dies gilt insbesondere für die Fragen der Umsatzrealisierung, der außerplanmäßigen Abschreibungen, der Bildung von Rückstellungen, des Verlustausgleichs und der Definition von Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten. *Abbildung 1* fasst die Zusammenhänge zwischen den Forschungsartikeln zusammen.

⁶⁶ Vgl. Mock 2019.

⁶⁷ Vgl. Europäische Kommission 2001a.

⁶⁸ Vgl. hierzu auch ausführlich Kapitel 2.1.

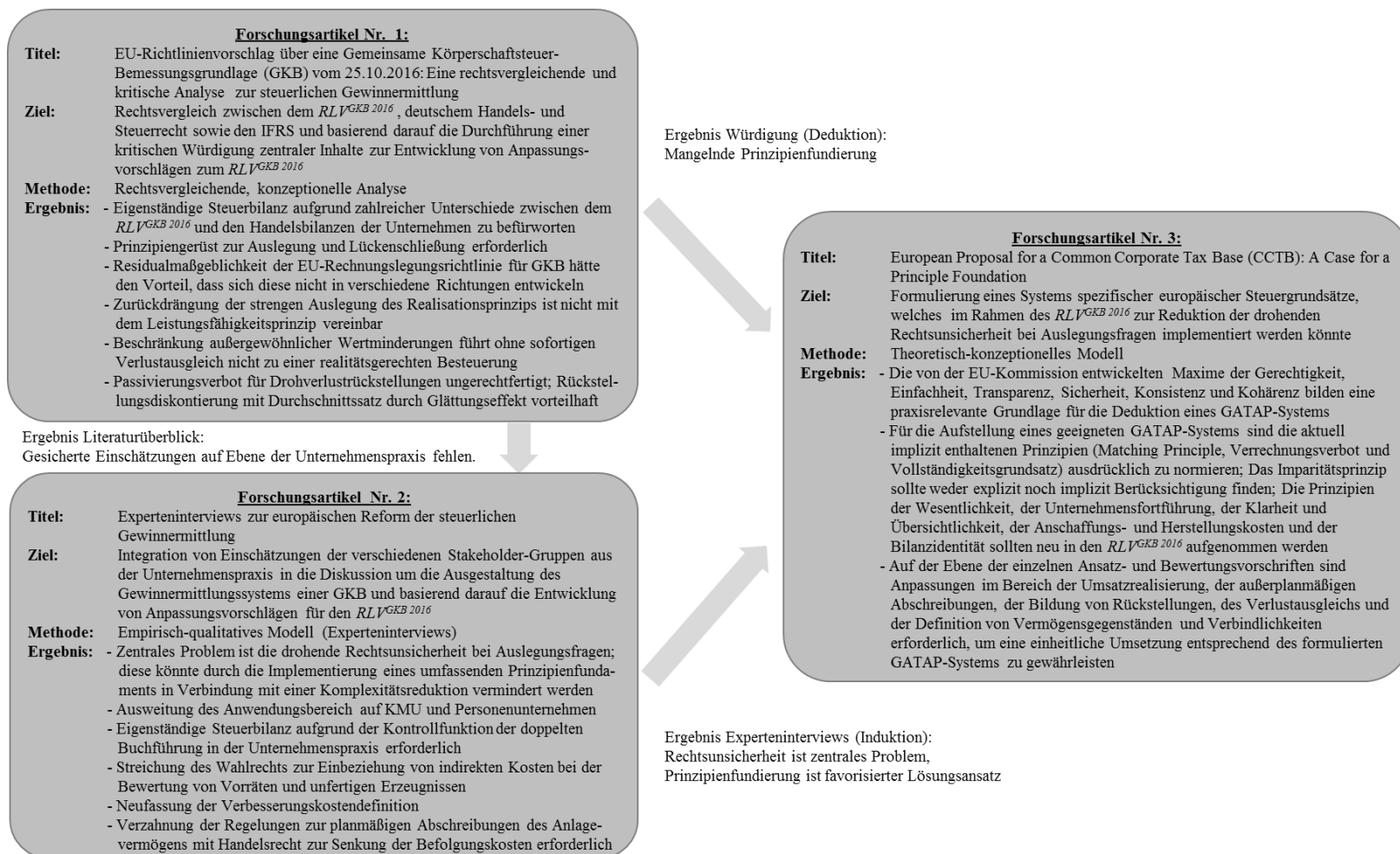


Abbildung 1: Zusammenhang der Forschungsartikel⁶⁹

⁶⁹ Eigene Darstellung.

1.4. Gang der Untersuchung

Aus der Zielsetzung der Arbeit, einen Beitrag zur kontroversen Diskussion um die konkrete Ausgestaltung des Gewinnermittlungssystems einer GKB zu leisten und entscheidungsorientierte Lösungsvorschläge für eine zielgerichtete Anpassung der Normen im Zuge des weiteren Gesetzgebungsverfahrens zu erarbeiten, ergibt sich der nachfolgende Gang der Untersuchung. Um die Ausgestaltung des Gewinnermittlungssystems der GKB kritisch würdigen zu können, erscheint es in Kapitel 2 zunächst erforderlich, die allgemein anerkannten ökonomischen Maxime für Steuersysteme zu beleuchten und herauszustellen, inwiefern diese Maxime eine praktisch relevante Deduktionsgrundlage für die Ableitung der Gewinnermittlungsvorschriften nach dem RLV^{GKB 2016} bilden könnten. Nur vor dem Hintergrund dieser Maxime lässt sich in den einzelnen Forschungsartikeln ermitteln, ob spezifische Gewinnermittlungsprinzipien und Einzelregelungen des RLV^{GKB 2016} zweckmäßig ausgestaltet sind. Darüber hinaus werden allgemeine Abwägungen zwischen dem *Rules Based*- und dem *Principles Based Approach* vorgenommen und dargelegt, warum im RLV^{GKB 2016} eine Mischung dieser Ansätze angestrebt werden sollte. Zudem werden die Notwendigkeit einer Regulierung auf europäischer Ebene herausgestellt und die rechtlichen Grundlagen, auf welchen die Initiative der EU-Kommission fußt, erläutert. Primäres Ziel der Kommission ist es zum einen, ein Steuersystem, das robust und widerstandsfähig gegenüber aggressiver Steuerplanung multinationaler Unternehmen ist, zu schaffen und zum anderen wesentliche steuerliche Wachstumshemmnisse im europäischen Binnenmarkt durch Vereinfachung und Steigerung der Effizienz des Körperschaftsteuersystems zu beseitigen. Es wird aufgezeigt, inwiefern die langfristig geplante GKKB, aber auch bereits die GKB im ersten Schritt, durch eine Verringerung der steuerlichen Befolgungskosten, dem Ersatz bzw. der Vereinfachung des komplexen Verrechnungspreissystems, der Vermeidung von Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung, der Ermöglichung eines grenzüberschreitenden Verlustausgleichs und der Vereinfachung grenzüberschreitender Umstrukturierungen zur Erreichung dieser Ziele beitragen.

Anschließend werden in Kapitel 3 zunächst die wichtigsten Meilensteine der europäischen Bestrebungen einer Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung nachvollzogen, welche die wechselvolle Entwicklung des GKB-Projekts verdeutlichen. Zudem wird das GKB-Projekt in den Kontext der EU-Regulierung und der von G20 und OECD betriebenen BEPS-Initiative eingeordnet sowie das Zusammenspiel mit

anderen Maßnahmen der EU-Kommission näher betrachtet. Neben dem europäischen Kontext werden ferner auch die deutschen Rahmenbedingungen für die Umsetzung einer GKB betrachtet und aufgezeigt, dass der Zeitpunkt für eine europäische Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung vor dem Hintergrund des Zustands des in Deutschland tradierten Maßgeblichkeitsprinzips günstig erscheint. Im Anschluss daran erfolgt in Kapitel vier die Darstellung der bisherigen empirischen und modelltheoretischen Forschung zum GKB-Projekt.

Im fünften Kapitel werden basierend auf einer Gesamtbetrachtung der Forschungsartikel die verschiedenen Implikationen, die sich aus den Beiträgen ableiten, zusammenfassend dargestellt. Hierbei wird zwischen den Implikationen für die Forschung, die Regulatorik und die Unternehmenspraxis unterschieden. Während bei den Forschungsimplicationen insbesondere der weitere Forschungsbedarf und bei den regulatorischen Implikationen die erarbeiteten Lösungsvorschläge für eine Anpassung der Normen im Rahmen des weiteren EU-Regulierungsprozesses im Vordergrund stehen, fokussieren die Implikationen der Unternehmenspraxis insbesondere die Abwägung potentieller Chancen und Risiken des RLV^{GKB 2016}.

Ein abschließendes Fazit fasst die zentralen Ergebnisse der Arbeit zusammen und stellt den übergeordneten Forschungsbeitrag der Studien heraus. Den Schlusspunkt der Arbeit bildet ein Ausblick auf zukünftige Perspektiven der Harmonisierung der europäischen Unternehmensbesteuerung.

2. Theoretische Fundierung

2.1. Ökonomische Maxime für die Ausgestaltung von Unternehmenssteuersystemen

Die Orientierung an allgemeinen Grundsätzen und Prinzipien ist nach h. M. eine Voraussetzung für die Gestaltung eines „idealen“ Steuersystems,⁷⁰ weil die Besteuerung von Unternehmen ohne tragende Prinzipien willkürlich sein kann.⁷¹ Neben der Realisierung zahlreicher Vorteile⁷² bietet die Einführung einer GKB insbesondere die Möglichkeit, das System für die Unternehmensbesteuerung von Grund auf neu und auf Basis allgemeiner ökonomischer Maxime sowie spezifischer Grundsätze ord-

⁷⁰ Vgl. Europäische Kommission 2001a, S. 27.

⁷¹ Vgl. Tipke 2000, S. 257.

⁷² Vgl. Kapitel 2.3.

nungsmäßiger steuerlicher Buchführung (den *GATAP*) zu entwickeln und so eine konsistente Lösung und ein geschlossenes Regelwerk zu schaffen.⁷³ Dabei können sich die Prinzipien widersprechen und müssen, sofern ein Widerspruch vorliegt, gegeneinander abgewogen werden.⁷⁴ Prinzipienorientierung bedeutet in diesem Fall, dass die Durchbrechung eines Prinzips durch ein anderes Prinzip legitimiert sein muss.⁷⁵ Im Rahmen der Aufstellung eines Systems für die Unternehmensbesteuerung ist der Gewinn letztlich eine Abstraktion, die bestimmte Ziele und Restriktionen widerspiegelt.⁷⁶ Für diese Abstraktion ist es daher entscheidend, Klarheit über die Maxime des Gewinnermittlungssystems zu schaffen. Grundsätzlich sind in Abhängigkeit der zugrunde gelegten Ziele unterschiedlich ausgestaltete Gewinnermittlungssysteme denkbar, von denen keines per se richtig oder falsch ist.⁷⁷ Im Sinne der Forderung nach „Bilanzwahrheit“ ist allerdings Voraussetzung eines jeden Systems, dass eine realitätsgerechte Bemessung der Vermögensentwicklung eines Unternehmens angestrebt wird.⁷⁸

Nach Ansicht der EU-Kommission besteht das grundlegende Ziel der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage darin ein Maß für die Gewinne der Unternehmen zu liefern, auf welches die Staaten ihren individuellen Steuersatz anwenden können.⁷⁹ Primärzweck ist folglich die Generierung von Steuereinnahmen für das öffentlich-rechtliche Gemeinwesen.⁸⁰ Es ist jedoch unmittelbar ersichtlich, dass die Bemessungsgrundlage einer Reihe weiterer Kriterien genügen muss, die sich aus allgemeinen wirtschaftlichen Maximen ableiten lassen und den primären Fiskalzweck begrenzen.⁸¹ Diese Anforderungen an die Besteuerung geben somit den Rahmen vor, innerhalb dessen der Fiskalzweck verwirklicht werden kann. Aus diesem Grund hat die Europäische Kommission in ihrem Arbeitsdokument „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“⁸² aus dem Jahr 2001 mehrere systemtragende ökonomische Maxime für die Gestaltung eines Unternehmenssteuersystems identifiziert und diese beim ersten Treffen der Arbeitsgruppe „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-

⁷³ Vgl. Freedman und Macdonald 2008, S. 221.

⁷⁴ Vgl. Marx 2011, S. 550.

⁷⁵ Vgl. Tipke 2000, S. 259.

⁷⁶ Vgl. Schreiber 2002, S. 109; Moxter 2000, S. 2144.

⁷⁷ Vgl. Eggert 2015, S. 41.

⁷⁸ Vgl. bereits Lion 1929, S. 21–22 sowie Schön 2005, S. 59.

⁷⁹ Vgl. AG GKKB 2004, S. 3.

⁸⁰ Zum Fiskalzweck der Besteuerung ausführlich Tipke 2000, S. 74; Weber-Grellet 2001, S. 10.

⁸¹ So auch die AG GKKB 2004, S. 3.

⁸² Europäische Kommission 2001a.

Bemessungsgrundlage“ (AG-GKKB)⁸³ im Jahr 2004 mit Blick auf die konkrete Anwendung im Rahmen der Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage analysiert. Dementsprechend sollen im Folgenden zunächst die verschiedenen ökonomischen Maxime dargestellt werden. Ferner wird erörtert, welche dieser Maxime eine praktisch relevante Deduktionsgrundlage für die Ableitung konkreter GATAP bilden und inwieweit diese Maxime für die Entwicklung einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage wichtig sind.

Vertikale Steuergerechtigkeit (Leistungsfähigkeitsprinzip): Die Maxime der Gerechtigkeit zählt zu den ältesten und meist diskutierten Grundsätzen einer sachgerechten Besteuerung.⁸⁴ In Deutschland stellt die Gerechtigkeitsmaxime sowohl ein aus dem Gleichheitsgrundsatz folgendes verfassungsrechtliches Prinzip als auch eine steuerpolitische Leitlinie dar.⁸⁵ Da die Wahrnehmung der Gerechtigkeit eines Steuersystems eng mit gesellschaftlichen Werten wie Solidarität und Anständigkeit verbunden ist,⁸⁶ wird seine politische Akzeptanz in hohem Maße von den beiden Dimensionen des Gerechtigkeitserfordernisses, der vertikalen und der horizontalen Steuergerechtigkeit, geprägt. Die vertikale Steuergerechtigkeit, auch Leistungsfähigkeitsprinzip genannt, bezieht sich auf den Umverteilungseffekt eines Steuersystems und verlangt, dass die Steuerlast entsprechend der Leistungsfähigkeit auf die einzelnen Steuerpflichtigen verteilt wird.⁸⁷ Dieser primär im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer zur Anwendung kommende Grundsatz lässt sich nur eingeschränkt auf die Unternehmensbesteuerung übertragen. Das Konzept eines progressiven Steuerersatzes, nach dem höhere Gewinne auch höher besteuert werden, findet im Kontext der Besteuerung von Unternehmen in den Mitgliedstaaten nur selten Anwendung⁸⁸ und spielt für die Ausgestaltung der GKB ohnehin eine untergeordnete Rolle, weil im Rahmen des Projekts die Gewinnermittlung, nicht aber die Steuersätze, harmonisiert werden sollen.⁸⁹

Allerdings spielt das Leistungsfähigkeitsprinzip für die Frage, inwieweit nicht realisierte Gewinne nach dem RLV^{GKB 2016} steuerpflichtig sein sollen, und mithin für die

⁸³ AG GKKB 2004.

⁸⁴ Zur Diskussion des Gerechtigkeitsgrundsatzes vgl. beispielsweise Neumark 1970, S. 67; Bodenhöfer 2009, S. 797 sowie Stiglitz und Schönfelder 1996, S. 417.

⁸⁵ Vgl. Schön 2009, S. 72; Bardini 2010, S. 2.

⁸⁶ Vgl. Europäische Kommission 2001a, S. 27.

⁸⁷ Zur Entwicklung des Leistungsfähigkeitsprinzip vgl. ausführlich Birk 1983, S. 6–18 sowie Hahn 2004.

⁸⁸ So werden lediglich in einigen Mitgliedstaaten Erleichterungen für Kleinunternehmen gewährt. Vgl. AG GKKB 2004, S. 4.

⁸⁹ Vgl. Europäische Kommission 2011b, S. 5.

Ausgestaltung des Realisationsprinzips eine wichtige Rolle.⁹⁰ Dabei geht es im Kern nicht um die Höhe der Gesamtsteuerbelastung, sondern um die Verteilung der Belastung auf die einzelnen Veranlagungszeiträume (Periodenabgrenzung). Die „richtige“ Periodenabgrenzung, beispielsweise in Form von Abschreibungen oder der Bildung von Rückstellungen, steht traditionell im Mittelpunkt des Steuerbilanzrechts.⁹¹ Sie kann erhebliche Zinseffekte⁹² verursachen und bei zeitlichem Auseinanderfallen von Zahlungszufluss und Steuerzahlungspflicht zu erheblichen Liquiditätsproblemen führen.

Horizontale Steuergerechtigkeit: Das Prinzip der horizontalen Steuergerechtigkeit als zweite Dimensionen des Gerechtigkeitserfordernisses verlangt darüber hinaus, dass Steuerpflichtige in den gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen auch die gleiche steuerliche Behandlung erfahren.⁹³ Im Kontext der internationalen Unternehmensbesteuerung bezieht sich diese Maxime primär auf die gerechte Zuordnung von Besteuerungsgrundlagen zwischen den Staaten, in denen internationale Unternehmen tätig sind, und kann üblicherweise im Rahmen von zwei Grundsätzen in ein Steuersystem integriert werden: dem Besteuerungsrecht des Quellenstaates sowie der Nichtdiskriminierung.⁹⁴ Nach dem Grundsatz des Besteuerungsrechts des Quellenstaates (Territorialitätsprinzip) steht diesem das vorrangige Recht zu, in seinem Gebiet erzielte Gewinne zu besteuern.⁹⁵ Der Grundsatz der Nichtdiskriminierung besagt darüber hinaus, dass die Staaten verpflichtet sind, ausländische Unternehmen und Anteilseigner steuerlich nicht schlechter zu stellen als inländische Unternehmen und Anteilseigner, also diese nicht zu diskriminieren.⁹⁶ Unternehmen in den gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen sollten folglich unabhängig von Nationalitätserwägungen auch die gleiche steuerliche Behandlung erfahren. Durch die Implementierung dieser beiden Grundsätze kann im Ergebnis die Gleichbehandlung von Unternehmen, die in ein und demselben Mitgliedstaat tätig sind, gewährleistet werden.⁹⁷

⁹⁰ So auch die AG GKKB 2004, S. 4.

⁹¹ Vgl. statt vieler nur Weber-Grellet 1994, S. 289.

⁹² Die Auswirkungen des Zinseffekts sind zwar aufgrund des derzeit herrschenden Niedrigzinsumfelds moderat, sollte das Zinsniveau allerdings wieder steigen, würden auch die Zinseffekte erneut stärker ins Gewicht fallen. Zum aktuellen Zinsniveau vgl. Deutsche Bundesbank 2019, Statistischer Teil S. 43.

⁹³ Vgl. zur horizontalen Steuergerechtigkeit im europäischen Kontext: Europäische Kommission 2001a, S. 27 f.; Vgl. ferner zur Bedeutung des allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 GG im deutschen Steuerrecht: Hey 2018b, Rn. 110.

⁹⁴ Vgl. AG GKKB 2004, S. 4.

⁹⁵ Vgl. Seer 2018a, Rn. 88.

⁹⁶ Vgl. Europäische Kommission 2001a, S. 27 f.

⁹⁷ Vgl. AG GKKB 2004, S. 4.

Effizienz (Neutralität): Als eine der wesentlichen Anforderungen gilt darüber hinaus die ökonomische Maxime der Effizienz, nach welcher Steuersysteme entscheidungsneutral wirken sollten, um wirtschaftliche Entscheidungen – wie etwa bei der Wahl eines Investitionsstandorts – nicht zu beeinflussen.⁹⁸ Andernfalls entstehen steuerliche Anreize, die dazu führen, dass Investitionsentscheidungen nicht nach wirtschaftlichen Kriterien für den besten Standort getroffen und die wirtschaftlichen Leistungen nicht am kostengünstigsten Standort vom kostengünstigsten Erzeuger übernommen werden. Ressourcen werden hierdurch ökonomisch sinnwidrig und in der Folge ineffizient eingesetzt (Allokationsineffizienz).⁹⁹ In der EU führen Allokationsineffizienzen zu einer niedrigeren Kapitalproduktivität, einem geringeren Wachstum sowie einer insgesamt verminderten internationalen Wettbewerbsfähigkeit der Mitgliedstaaten.¹⁰⁰ Daher ist die Neutralität in Bezug auf wirtschaftliche Entscheidungsprozesse eine wichtige Voraussetzung für ein effizientes Steuersystem in der EU.

Eine Ausnahme im Hinblick auf die Durchbrechung des Neutralitätsprinzips durch steuerpolitische Eingriffe stellt neben allgemeinen Lenkungs- und Umverteilungszwecken insbesondere der Ausgleich von Marktversagen dar.¹⁰¹ Externe Effekte durch steuerfremde Verzerrungen oder Unzulänglichkeiten innerhalb einer Marktwirtschaft können durch gezielte steuerpolitische Anreize kompensiert und damit die Leistungsfähigkeit der Volkswirtschaft erhöht werden.¹⁰² Ein klassisches Beispiel für derartige externe Effekte sind von einzelnen Unternehmen nicht berücksichtigte umweltbelastende Folgen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit, die durch Erhebung einer gesonderten Steuer wieder internalisiert werden können und so zu einer Reduzierung der umweltbelastenden Aktivität führen.¹⁰³ Ein weiteres Feld, in dem typischerweise Marktversagen auftritt, ist Forschung und Entwicklung. Hier fallen die Kosten üblicherweise bei einem einzigen Unternehmen an, während der Nutzen aus den gewonnenen Erkenntnissen regelmäßig auch anderen Unternehmen und der Allgemeinheit zu Gute kommt.¹⁰⁴ Folglich sollen insbesondere die Forschung und Entwicklung im

⁹⁸ Vgl. grds. Wagner 1992; Wagner 2001, S. 356; Wagner 2005, S. 96 f.; Europäische Kommission 2001a, S. 28 f.

⁹⁹ Vgl. Schön 2008, S. 54 Spengel und Malke 2008, S. 69 Freedman und Macdonald 2008, S. 227; AG GKKB 2004, S. 4 f.

¹⁰⁰ Vgl. Europäische Kommission 2001a, S. 28.

¹⁰¹ Vgl. AG GKKB 2004, S. 4.

¹⁰² Vgl. Europäische Kommission 2001a, S. 28.

¹⁰³ Vgl. für externe Effekte ausführlich: Fritsch 2011, S. 83.

¹⁰⁴ Vgl. Spengel et al. 2009, S. 4–11.

Rahmen der Gewinnermittlung des RLV^{GKB 2016} durch gezielte steuerpolitische Anreize gefördert werden.¹⁰⁵ Ob steuerpolitische Anreize tatsächlich Marktversagen korrigieren oder aber selbst zu Ineffizienzen führen, lässt sich im Einzelnen oftmals nur schwer nachweisen.¹⁰⁶

Die beiden spezifisch auf grenzüberschreitende Sachverhalte zugeschnittenen Kernkonzepte, die auf die Erhaltung der Neutralität eines Steuersystems im internationalen Kontext abzielen, sind die Kapitalexportneutralität (KEN) und die Kapitalimportneutralität (KIN).¹⁰⁷ Das Konzept der KEN auf der einen Seite impliziert, dass Auslandsinvestitionen eines Unternehmens genauso behandelt werden wie seine Inlandsinvestitionen.¹⁰⁸ Dieses Ergebnis wird dadurch erreicht, dass das Einkommen des Unternehmens unabhängig davon, ob es aus einer in- oder ausländischen Quelle stammt, ausschließlich im Ansässigkeitsstaat besteuert wird.¹⁰⁹ Voraussetzung für die KEN ist folglich die Anwendung der Welteinkommensbesteuerung unter Beachtung des Ansässigkeitsprinzips durch die beteiligten Staaten.¹¹⁰ Da das Einkommen gebietsansässiger Unternehmen unabhängig davon besteuert wird, in welchem Staat es erzielt wurde, ist die Einkommensquelle nach diesem Prinzip irrelevant. Das Konzept der KIN auf der anderen Seite sieht vor, dass alle Unternehmen unabhängig vom Ansässigkeitsstaat steuerlich gleich behandelt werden, d. h. die Anwendung eines territorialen und quellenorientierten Besteuerungsprinzips in den beteiligten Staaten.¹¹¹

Weil die KEN einen ansässigkeitsorientierten und die KIN einen quellenorientierten Ansatz voraussetzen, ist es problematisch, dass innerhalb des europäischen Binnenmarktes infolge unterschiedlicher einzelstaatlicher Besteuerungspraktiken beide Konzepte gleichzeitig verfolgt werden.¹¹² Es lassen sich nur dann gleichzeitig sowohl die KEN als auch die KIN im europäischen Binnenmarkt erreichen, wenn die effektiven Steuersätze der Mitgliedstaaten, d. h. sowohl die Bemessungsgrundlage

¹⁰⁵ Vgl. Art. 9 Abs. 2, 3 RLV^{GKB 2016}.

¹⁰⁶ Vgl. AG GKKB 2004, S. 4 f.

¹⁰⁷ Zur Entwicklung dieser Konzepte vgl. Richman 1963; Zudem wird in jüngerer Zeit auch das Konzept der „Kapitalinhaberneutralität“ diskutiert. Vgl. hierzu Desai und Hines 2003, S. 487–502; vgl. Schön 2012, S. 215 f.

¹⁰⁸ Vgl. Schön 2012, S. 215; Jacobs et al. 2011, S. 19.

¹⁰⁹ Vgl. AG GKKB 2004, S. 5.

¹¹⁰ Vgl. Schön 2012, S. 215.

¹¹¹ Vgl. Schön 2012, S. 215; AG GKKB 2004, S. 5.

¹¹² Vgl. AG GKKB 2004, S. 5.

als auch die nominalen Steuersätze umfassend harmonisiert sind.¹¹³ Eine so umfangreiche Harmonisierung, welche auch die Steuersätze der Mitgliedstaaten beinhaltet, ist aber weder Bestandteil der GKB noch wird sie langfristig im Rahmen einer GKKB angestrebt.¹¹⁴ Folglich muss eines der beiden sich gegenseitig ausschließenden Neutralitätskonzepte ausgewählt werden.¹¹⁵ Für die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage im Rahmen des ersten Schritts einer GKB dürften aber weder das KEN- noch das KIN-Konzept besonders hilfreich sein.¹¹⁶ Voraussetzung für eine möglichst neutrale Besteuerung im Rahmen der GKB ist vielmehr die Folgerichtigkeit der Regelungen.¹¹⁷ Ein konsistentes und in sich geschlossenes Steuersystem bietet weniger Anreiz dafür, unternehmerische Entscheidungen allein vor dem Hintergrund steuerlicher Erwägungen zu treffen als ein inkonsistentes System voller innerer Widersprüche.¹¹⁸ Die Aufstellung eines GATAP-Systems und die konsistente Auslegung dieser Grundsätze in den Einzelregelungen des RLV^{GKB 2016} bilden daher eine wichtige Voraussetzung für die Neutralität der GKB.

Ergiebigkeit: Wie jedes andere Steuersystem hat auch die GKB zuvorderst die Aufgabe, Einnahmen für die Mitgliedstaaten als Steuergläubiger zu generieren (Fiskalzweck).¹¹⁹ Die ökonomische Maxime der Ergiebigkeit trägt diesem Ziel Rechnung. So ist die Ergiebigkeit der GKB Ausdruck ihrer Fähigkeit, in Verbindung mit dem jeweiligen nationalen Steuersatz Einnahmen zu erzielen und gewünschte wirtschaftliche Anreize zu vermitteln.¹²⁰ Aus politökonomischer Perspektive könnte aus der Maxime der Ergiebigkeit daher folgen, dass bei möglichen Ausgestaltungsvarianten der GKB tendenziell jene Variante zu bevorzugen ist, die den Mitgliedstaaten höhere bzw. frühere Staatseinnahmen verspricht, um eine größere politische Unterstützung seitens der Mitgliedsstaaten für das GKB-Projekt zu gewinnen.¹²¹ Demgegenüber

¹¹³ In diesem Fall führen Anrechnungs- und Freistellungsmethode zum selben Ergebnis, weil im Zuge der Anwendung der Anrechnungsmethode die ausländische Steuer genau in Höhe der inländischen Steuer angerechnet wird, was im Ergebnis einer Freistellung der ausländischen Einkünfte entspricht.. Vgl. Schulz 2012, S. 110; Jacobs et al. 2011, S. 33; Kuhr 2013, S. 41.

¹¹⁴ Vgl. Europäische Kommission 2011b, S. 5.

¹¹⁵ Vgl. Jacobs et al. 2011, S. 19 f.; Im Schrifttum wird sich diesbezüglich für das Konzept der KEN ausgesprochen, weil diese besser geeignet ist, um im internationalen Kontext die Allokationseffizienz zu wahren. Vgl. Jacobs et al. 2011, S. 34; Kuhr 2013, S. 41; Dahlke 2011, S. 33–36; Schulz 2012, S. 111.

¹¹⁶ Vgl. AG GKKB 2004, S. 5.

¹¹⁷ Vgl. Eggert 2015, S. 61.

¹¹⁸ Vgl. hierzu bereits Vogel 1980.

¹¹⁹ Vgl. Schön 2005, S. 9.

¹²⁰ Vgl. AG GKKB 2004, S. 5.

¹²¹ Vgl. Kuhr 2013, S. 45 Sowie zu den politökonomischen Aspekten des GK(K)B-Projekts ausführlich Dahlke 2011, S. 386–402.

steht allerdings die Vermittlung wirtschaftlicher Anreize, z. B. für Investitionen, die unmittelbar zu geringeren Steuereinnahmen führen.¹²²

Einfachheit, Transparenz und Bestimmtheit: Den Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten stehen die Verwaltungskosten der europäischen Steuerbehörden für die Durchführung der Rechtsvorschriften sowie auf Seiten der Unternehmen oftmals erhebliche Befolgungskosten im Zusammenhang mit der Dokumentation der Gewinnermittlung (*compliance costs*) und Steuerplanungskosten gegenüber. Diese Kosten sind mit Blick auf wohlfahrtsökonomische Überlegungen so gering wie möglich zu halten, wobei eine gänzliche Vermeidung der Natur der Sache nach ausscheidet.¹²³ Ziel ist vielmehr eine administrations- und befolgungseffiziente Besteuerung durch die Minimierung der Verwaltungs- und Befolgungskosten auf ein notwendiges Maß.¹²⁴ Da die Höhe der Verwaltungs- und Befolgungskosten positiv mit dem Grad der Komplexität eines Steuersystems in Zusammenhang steht,¹²⁵ zielt die ökonomische Maxime der Einfachheit und Praktikabilität auf eine administrations- und befolgungseffiziente Besteuerung ab.¹²⁶ Die Forderung nach einer möglichst einfachen Besteuerung hängt zudem mit der Maxime der Einheitlichkeit und Kohärenz zusammen, da einfache Steuersysteme in der Regel weder erwünschte Steuervergünstigungen vermitteln noch Möglichkeiten zur unerwünschten Steuerarbitrage oder zur Steuerumgehung eröffnen.¹²⁷ Allerdings kann ein sehr einfaches Steuersystem im Kontrast zu den Gerechtigkeitsmaximen stehen,¹²⁸ was eine sorgfältige Abwägung der Maxime erforderlich macht.

Mit der Maxime der Einfachheit und der Transparenz eines Steuersystems hängt auch das Erfordernis der Bestimmtheit und Klarheit der steuerlichen Normen zu-

¹²² Die indirekten Auswirkungen des Einnahmenverzichts durch wirtschaftliche Anreize in Form höherer Investitionen oder gesteigerter internationaler Mobilität der Besteuerungsgrundlagen können die entgangenen Steuereinnahmen allerdings teilweise oder sogar vollständig kompensieren. Vgl. Europäische Kommission 2001a, S. 29. Im internationalen Kontext ist für die Wirkung dieser Anreize allerdings insbesondere die Wechselwirkung mit anderen Steuersystemen ausschlaggebend. So entfaltet z. B. der Investitionsanreiz in Form eines ermäßigten effektiven Steuersatzes in einem Quellenstaat keine Wirkung, wenn die Konzernmutter eines Unternehmens nach dem Sitzlandprinzip besteuert wird und der Steuersatz im Sitzstaat höher ist als im Quellenstaat, da in diesem Fall lediglich eine Verlagerung der Steuereinnahmen zwischen Quellenstaat und Sitzstaat bewirkt wird. Vgl. AG GKKB 2004, S. 5.

¹²³ Vgl. diesbezüglich Treisch 2004, S. 101; Dahlke 2011, S. 55 f.

¹²⁴ Vgl. Kuhr 2013, S. 44.

¹²⁵ Vgl. Musgrave et al. 1993, S. 91.

¹²⁶ So sprechen sich Spengel und Malke 2008, S. 68 sowie Oestreicher und Spengel 2007, S. 438 f. und Herzig 2004, S. 23 für ein einfaches und praktikables Steuersystem aus. Vgl. Kuhr 2013, S. 44.

¹²⁷ Vgl. Europäische Kommission 2001a, S. 29 f.

¹²⁸ Vgl. Europäische Kommission 2001a, S. 30.

sammen. Sind die Vorschriften bestimmt und klar, ist das Steuersystem sowie seine Handhabung in einem Land insgesamt stabil, was den Unternehmen mehr Planungssicherheit und der Verwaltung größere Einnahmensicherheit verschafft.¹²⁹ Dagegen wirkt sich ein unbestimmtes Steuersystem aufgrund ständiger Änderungen der Normen und ihrer Auslegung negativ und verzögernd auf die Investitionsentscheidungen der Unternehmen aus.

Einheitlichkeit und Kohärenz: Nach der ökonomischen Maxime der Einheitlichkeit und Kohärenz sollten Geschäftsvorgänge, welche ein identisches wirtschaftliche Ergebnis zur Folge haben, auch steuerlich mit den gleichen Rechtsfolgen für die Unternehmen verknüpft sein, sodass wirtschaftliche Entscheidungen über die Strukturierung von Geschäftsvorgängen nicht durch steuerliche Überlegungen verzerrt werden.¹³⁰ In engem Zusammenhang mit der Einheitlichkeit und Kohärenz des Steuersystems steht das Erfordernis der Objektivität der Besteuerung, welches voraussetzt, dass Steuerhinterziehung sowie künstliche Steuergestaltungen mit dem Ziel der Steuervermeidung unterbunden werden.¹³¹ Unternehmen sollten ihre Steuerlast nicht durch die Ausübung von explizit im Gesetz verankerten Wahlrechten oder faktischen Beurteilungsspielräumen beeinflussen können, da dies die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefährden würde.¹³²

Flexibilität und Durchsetzbarkeit: Da Märkte einem ständigen Wandel unterliegen, setzt die Maxime der Flexibilität die Fähigkeit eines Steuersystems voraus, sich diesem Wandel anpassen und auf Änderungen der Geschäftspraktiken entsprechend reagieren zu können.¹³³ Für die GKB ist die Berücksichtigung dieser Maxime besonders entscheidend, da sich die einmal vereinbarten Regelungen aufgrund des Einstimmigkeitserfordernisses im Europäischen Rat wohl nur erheblich schwerer wieder

¹²⁹ Vgl. AG GKKB 2004, S. 6.

¹³⁰ Als Beispiel kann hier das Finanzierungsleasing von Anlagen herangezogen werden, das nach der Maxime der Einheitlichkeit und Kohärenz denselben Gewinn nach Steuern erwirtschaften sollte, wie der Kauf von Anlagen. Vgl. AG GKKB 2004, S. 6.

¹³¹ Vielmehr sollten die Gewinnermittlungsregeln so gestaltet sein, dass die Steuerbelastung für die Unternehmen unausweichlich ist. Vgl. Vogel 1980, S. 208; Kirchhof 1998, S. 26 f.; Eggert 2015, S. 62.

¹³² Steuerliche Wahlrechte stehen zwar zunächst einmal allen Unternehmen zu, die den Tatbestand einer bestimmten Regelung erfüllen, und führen daher in der Theorie nicht zu mehr Ungleichheit als zwingende Normen. In der Praxis entstehen allerdings unbeabsichtigte Vorteile für große Unternehmen gegenüber den KMU, weil sich die Beratungskosten im Verhältnis zu den steuerlichen Auswirkungen einer Gestaltung relativieren und sich große Unternehmen in der Regel deutlich geschickter in der praktischen Steuergestaltung zeigen. Vgl. Isensee 1994, S. 8; Schön 2005, S. 19; Eggert 2015, S. 62 sowie zu Größeneffekten bei den Befolgungskosten allgemein: Europäische Kommission 2004, S. 22.

¹³³ Vgl. AG GKKB 2004, S. 6.

ändern lassen werden als die bestehenden nationalen Steuerbemessungsgrundlagen.¹³⁴ In engem Zusammenhang mit der Flexibilität des Steuersystems steht die Maxime der Durchsetzbarkeit der Gewinnermittlungsvorschriften, da ein flexibles, aber unbestimmtes und nicht durchsetzbares System weder das Gerechtigkeitserfordernis noch das Neutralitätserfordernis erfüllt.¹³⁵ Auch die Maxime der Durchsetzbarkeit ist für das GKB-Projekt aufgrund des Fehlens einschlägiger Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen von besonders großer Bedeutung.¹³⁶ Sowohl die erforderliche Flexibilität als auch die Durchsetzbarkeit der Gewinnermittlungsvorschriften ließe sich insbesondere durch die Implementierung eines GATAP-Systems sowie der kohärenten Auslegung dieser Prinzipien im Rahmen der Einzelregelungen erreichen.¹³⁷

Zwischenfazit: Bei der Anwendung der ökonomischen Maximen als Grundlage für die Deduktion konkreter GATAP und der Einzelregelungen des GKB-Vorschlags ist zu beachten, dass die Maxime für die Beurteilung eines Steuersystems, d. h. der Bemessungsgrundlage und des Steuersatzes sowie des Zusammenspiels von Unternehmens- und Personenbesteuerung, konzipiert sind.¹³⁸ Da sich das Ziel der GKB auf die Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen der Unternehmen beschränkt, sind einige Maxime, die nur in Verbindung mit dem Steuersatz oder dem Zusammenspiel mit der persönlichen Besteuerung ihre volle Wirkung entfalten, als Deduktionsgrundlage nur eingeschränkt anwendbar. Insbesondere die Maxime der Effizienz und der Ergiebigkeit sind daher bei Ausgestaltungsfragen der verschiedenen Strukturelemente der Bemessungsgrundlage nur bedingt hilfreich.¹³⁹ Die Maxime der Flexibilität

¹³⁴ Zwar plädiert die Europäische Kommission dafür in bestimmten Bereichen der gemeinschaftlichen Steuerpolitik schrittweise zur Beschlussfassung mit qualifizierter Mehrheit im Rahmen des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens überzugehen (Europäische Kommission 2019), allerdings wäre die Flexibilität ebenso bei qualifizierter Mehrheit eine wichtige Maxime, da sich die Regelungen auch im Beschlussverfahren mit qualifizierter Mehrheit nicht einfacher ändern lassen, als im nationalen Rahmen.

¹³⁵ Vgl. AG GKKB 2004, S. 6.

¹³⁶ Vgl. Velte und Mock 2018a, S. 1087–1090.

¹³⁷ Während ein rein prinzipienbasiertes System aufgrund eines zu hohen Maßes an Flexibilität die Bestimmtheit der Gewinnermittlungsvorschriften untergraben würde (vgl. AG GKKB), schafft die Kombination von Prinzipien und konkretisierenden Einzelregelungen ein flexibles und bestimmtes Steuersystem. Zu den Abwägungen zwischen dem Rules Based-, dem Principles Based- und dem Objective Oriented Approach siehe Kapitel 2.2.

¹³⁸ AG GKKB 2004, S. 3.

¹³⁹ Auch die AG GKKB kommt zu dem Schluss, dass einige der ökonomischen Maxime für die Konzeption von Steuersystem in der Diskussion über die Strukturelemente einer Steuerbemessungsgrundlage weniger relevant wären, während andere durchaus hilfreich sein könnten. Als nur bedingt hilfreich schätzt die AG GKKB ebenfalls die Maxime der Effizienz, allerdings auch die beiden Gerechtigkeitsmaxime ein, während die Einfachheit, Flexibilität, Durchsetzbarkeit als Beispiel für praktisch relevante Maxime herangezogen werden. Vgl. AG GKKB S. 6.

und Durchsetzbarkeit sprechen grds. für die Implementierung eines kohärenten Prinzipiensystems, sind bei konkreten Überlegungen zu einzelnen Gewinnermittlungsvorschriften aber ebenfalls weniger relevant. Die ökonomischen Maxime der vertikalen und horizontalen Gerechtigkeit, der Einfachheit, Transparenz und Bestimmtheit, der Einheitlichkeit und Kohärenz hingegen ermöglichen die Ableitung konkreter GATAP und Einzelregelungen und bilden somit eine praktisch relevante Deduktionsgrundlage für die Ausgestaltung der GKB.

2.2. Abwägungen zwischen dem Rules Based- und dem Principles Based Approach

Gemeinsam mit den ökonomischen Maximen bildet eine grundsätzliche Abwägung zwischen dem *Rules Based*- und dem *Principles Based Approach* das theoretische Fundament der Arbeit. Die Bilanzskandale in den USA, wie u.a. von *Enron* (2001), *Lehman Brothers* (2008) und *Madoff* (2008), haben das Vertrauen der Kapitalmarktteilnehmer in die Qualität von rein regelbasierten Standards nachhaltig beschädigt.¹⁴⁰ Für das internationale Bilanzrecht wurde in Folge dieser Skandale verstärkt eine Diskussion darüber geführt, ob Missbräuche eher durch möglichst detaillierte regelbasierte Vorschriften (dem sog. *Rules Based Accounting*) oder eine stärkere Prinzipienorientierung (sog. *Principles Based Accounting*) verhindert werden könnten.¹⁴¹ Im Zentrum der Kritik an rein regelbasierten Vorschriften steht insbesondere die diesem Ansatz zugrunde liegende Kasuistik, da die angesprochenen Bilanzskandale auch durch die bestrebte lückenlose Erfassung von Einzelfallregelungen nach US-GAAP nicht verhindert werden konnten.¹⁴² Vielmehr lädt eine unüberschaubare Kasuistik zur sachverhaltsgestaltenden Rechnungslegungspolitik ein,¹⁴³ mit welcher die Bilanzierungsstandards und die zugrunde liegenden Prinzipien bewusst umgangen werden, weshalb in diesem Zusammenhang auch vom „*cook book accounting*“ gesprochen wird.¹⁴⁴ Insbesondere mit Blick auf die Detailfülle und Intransparenz sind ausschließlich regelbasierte Systeme daher mit zahlreichen Risiken verbunden.¹⁴⁵

¹⁴⁰ Zu Bilanzskandalen in den USA vgl. z. B. Gunz und Thorne 2017; vgl. ferner bereits Velte 2008, S. 61 m.w.N. sowie zum *Enron*-Bilanzskandal Lenz 2002, I; Hartgraves 2004, S. 753–771; Tackett et al. 2004, S. 340–350; Justenhoven und Krawietz 2006, S. 62 f.

¹⁴¹ Vgl. kritisch zum *Rules Based Accounting* Sunder 2003, S. 141 sowie Kuhner 2004, S. 261; Leibfried und Meixner 2006, S. 210; Velte 2008, S. 61–67.

¹⁴² Vgl. z.B. Preißler 2002, S. 2389; Preißler 2005; Benston et al. 2006, S. 166; Luttermann 2006, S. 782; Watrin und Strohm 2006, S. 123.

¹⁴³ Vgl. Kuhner 2004, S. 262.

¹⁴⁴ Vgl. Heintges 2005, S. 15 f.; Velte 2008, S. 62.

¹⁴⁵ Vgl. Nobes 2005, S. 32.

Auf der anderen Seite stellt allerdings auch das reine *Principles Based Accounting* für die Entwicklung eines steuerlichen Gewinnermittlungssystems keine geeignete Alternative dar. Während das *Rules Based Accounting* Anreize zu sachverhaltsgestaltender Rechnungslegungspolitik liefert, ist ein ausschließlich prinzipienbasierter Ansatz mit ungewollten Anreizen zu sachverhaltsabbildenden Maßnahmen der Rechnungslegungspolitik verbunden.¹⁴⁶ Prinzipien allein führen häufig nicht zu einem eindeutigen Ergebnis, weshalb Unschärfen und mangelnde Objektivierbarkeit aus diesem Ansatz folgen.¹⁴⁷ Da für das Steuerrecht als Eingriffsrecht besondere rechtsstaatliche Anforderungen an die Steuergesetzgebung und -verwaltung gelten, ist im Sinne der Rechtssicherheit für die steuerliche Gewinnermittlung aber Voraussetzung, dass für die Steuerpflichtigen die Rechtsfolgen ihres Handelns möglichst genau abschätzbar sind.¹⁴⁸ Zudem haben die Steuerpflichtigen das Recht, ihre Verhältnisse innerhalb eines rechtlich zulässigen Rahmens steuerlich möglichst günstig zu gestalten.¹⁴⁹

Folglich ist auch ein ausschließlich prinzipienbasierter Ansatz für die betriebliche Praxis nicht zweckdienlich. Nach h. M. wäre stattdessen die Mischung dieser beiden Ansätze zu bevorzugen, sodass das bestehende prinzipienbasierte Normengerüst durch einen höheren Detaillierungsgrad an Einzelfallregeln erweitert wird, wobei Letztere im Idealfall nichts anderes als die Konkretisierung des Prinzips für den Einzelfall darstellen.¹⁵⁰ Die Prinzipien erfüllen ferner bei Sachverhalten, welche nicht durch die Einzelfallregelungen abgedeckt werden, eine Auffangfunktion. Tatsächlich stellen das *Rules Based*- und das *Principles Based Accounting* für das Steuerrecht keine sich ausschließenden Gegensätze dar, weil - wie *Schildbach* bereits mit Blick auf das Bilanzrecht konstatiert - „Detailregeln übergeordnete Prinzipien nicht ausschließen, sondern bei sinnvoller Festlegung die Regeln so ergänzen, daß die Befolgung der Detailvorschriften im Regelfall zur *fair presentation* führt“¹⁵¹.¹⁵² Rechtssicherheit und Objektivierung lassen sich insbesondere dann erreichen, wenn aus bestimmten allgemeinen Prinzipien möglichst eindeutige Regeln abgeleitet werden,

¹⁴⁶ Vgl. bezugsnehmend auf das deutsche Handelsrecht, welches aufgrund der weitreichenden Bedeutung der GoB dem reinen *Principles Based Accounting* entspricht: Lauth 2000, S. 1370; Langenbeck 2001, 585; Schildbach 2001, S. 857; Böcking und Dutzi 2002, S. 358.

¹⁴⁷ Vgl. Lüdenbach et al. 2014, Rn. 46.

¹⁴⁸ Vgl. zu den rechtsstaatliche Anforderungen im Einzelnen Seer 2018a, Rn. 27.

¹⁴⁹ So der BFH in ständiger Rechtsprechung seit dem Beschluss v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, S. 272, 277; Vgl. bereits Eggert 2015, S. 87.

¹⁵⁰ Vgl. Velte 2008, S. 66 f.; Kronner und Herold 2007, S. 164.

¹⁵¹ Schildbach 2003, S. 263.

¹⁵² Vgl. Velte 2008, S. 64.

sodass sowohl die sachverhaltsgestaltende als auch die sachverhaltsabbildende Rechnungslegungspolitik auf ein Minimum reduziert werden.¹⁵³ Diese Mischung des *Rules Based-* und *Principles Based Approach* sollte folglich auch im RLV^{GKB 2016} angestrebt werden.¹⁵⁴

2.3. Notwendigkeit einer Regulierung auf europäischer Ebene und europarechtliche Voraussetzungen

Mit dem GKB-Projekt verfolgt die EU-Kommission zwei übergeordnete Ziele. Zum einen soll eine gerechtere und effizientere Besteuerung von Unternehmensgewinnen durch ein Steuersystem, das robust und widerstandsfähig gegenüber aggressiver Steuerplanung multinationaler Unternehmen ist, erreicht werden. Als spezifische Teilziele, welche die Erreichung dieses übergeordneten Ziels unterstützen, identifiziert die EU-Kommission¹⁵⁵

- die Einschränkung der Möglichkeiten zur grenzüberschreitenden Steuerplanung;
- die Schaffung gleicherer Wettbewerbsbedingungen zwischen nationalen und multinationalen Unternehmen;
- die Gewährleistung, dass Unternehmen eine angemessene Steuerlast tragen; und
- die Verbesserung der allgemeinen Moral der Steuerzahler, welche derzeit durch die Wahrnehmung, dass internationale Akteure weitgehend der Besteuerung entgehen, konterkariert wird.

Zum anderen sollen wesentliche steuerliche Wachstumshemmnisse im europäischen Binnenmarkt durch Vereinfachung und Steigerung der Effizienz des Körperschaftsteuersystems beseitigt werden. Die Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen im Binnenmarkt war das zentrale Ziel des RLV^{GKKB 2011} und spielt auch in der Neuauflage im Rahmen des RLV^{GKB 2016} und des RLV^{GKKB 2016} eine wichtige

¹⁵³ Vgl. Velte 2008, S. 67.

¹⁵⁴ Dieser Erkenntnis folgend wird im dritten Artikel nicht nur ein geeignetes Prinzipienfundament entwickelt sondern auch geprüft, ob und ggf. welche Anpassungen des RLV^{GKB 2016} auf der Ebene der einzelnen Ansatz- und Bewertungsvorschriften, d. h. der *rules*, erforderlich sind, um eine einheitliche Umsetzung entsprechend des formulierten GATAP-Systems zu gewährleisten.

¹⁵⁵ Vgl. Europäische Kommission 2016a, S. 23.

Rolle.¹⁵⁶ Die spezifischen Teilziele zur Unterstützung dieses übergeordneten Ziels sind¹⁵⁷

- die Vereinfachung des derzeit sehr komplexen internationalen Systems der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU zur Senkung der Befolgungskosten für die Einhaltung der Vorschriften sowie des Verwaltungsaufwands; und
- die Beseitigung der Doppelbesteuerungsrisiken sowie der noch bestehenden Diskriminierungen und Beschränkungen innerhalb der EU.

Es ist zu erwarten, dass die langfristig geplante GKKB, aber auch bereits die GKB im ersten Schritt, aufgrund verschiedener Vorteile zur Erreichung dieser Ziele beitragen. Diese Vorteile sollen im Folgenden kurz umrissen werden. *Abbildung 3* verschafft einen Überblick, welche spezifischen Vorteile des G(K)KB-Projekts auf die Erreichung der übergeordneten Ziele der EU-Kommission einzahlen.

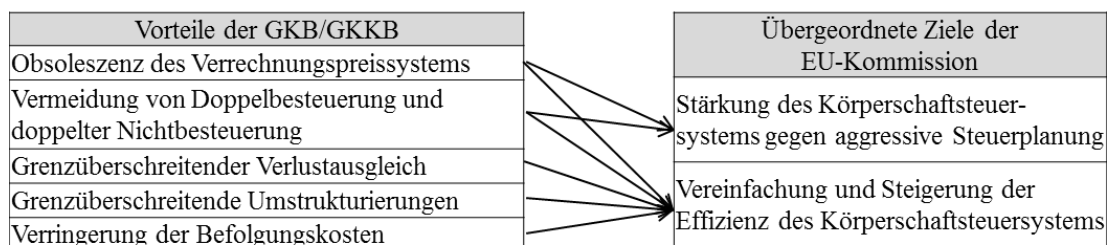


Abbildung 2: Zusammenhang zwischen übergeordneten Zielen der EU-Kommission und spezifischen Vorteilen einer G(K)KB¹⁵⁸

Verringerung der Befolgungskosten: Ein wesentlicher Vorteil der Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung liegt darin, dass Unternehmen im Rahmen der GKB einem einheitlichen Regelwerk für die Körperschaftsteuer unterliegen, das für den gesamten Binnenmarkt gilt und den grenzüberschreitenden Handel und Investitionen innerhalb der EU erleichtert. Folglich rechnet die EU-Kommission damit, dass sich zumindest die steuerliche Belastung grenzüberschreitend tätiger Unternehmen erheblich verringert.¹⁵⁹ Generell setzt sich die steuerliche Belastung der Unternehmen aus der tatsächlichen Steuerschuld und den Befolgungskosten, die im Zusammenhang mit der Berechnung, der Zahlung und der Erhebung der Steuern anfallen, zusam-

¹⁵⁶ Vgl. bereits Europäische Kommission 2011b, S. 4 sowie Europäische Kommission 2016d, S. 2

¹⁵⁷ Vgl. Europäische Kommission 2016a, S. 23, Die darüber hinaus zwei weitere spezifische Ziele mit Blick auf die Vorschriften gegen Verschuldungsanreize und einen erhöhten Abzug für Forschung und Entwicklung (F&E) benennt.

¹⁵⁸ Eigene Darstellung basierend auf Europäische Kommission 2016a.

¹⁵⁹ Vgl. Europäische Kommission 2016d, S. 2.

men.¹⁶⁰ Die Befolgungskosten, die auch als „*hidden costs of taxation*“¹⁶¹ bezeichnet werden, sind aus ökonomischer Sicht als Effizienzverlust und Verschwendung wirtschaftlicher Ressourcen anzusehen, da sie private Gewinne reduzieren, aber nicht zu höheren Steuereinnahmen führen (sog. *deadweight loss*).¹⁶² In ihrem *Impact Assessment* für den vorangegangenen RLV^{GKKB 2011} geht die EU-Kommission davon aus, dass die Befolgungskosten bei Großunternehmen etwa 2 % und bei KMU rund 30 % der gezahlten Steuern entsprechen.¹⁶³ Der EU-Kommission zufolge steigen diese Befolgungskosten mit grenzüberschreitender Tätigkeit und höherer Anzahl von Tochtergesellschaften der Unternehmen weiter. Tatsächlich scheinen sich das Kostenniveau und die Struktur der steuerlichen Befolgungskosten seitdem nicht wesentlich verändert zu haben.¹⁶⁴ Vielmehr ist aufgrund verschiedener Körperschaftsteuerreformen der Mitgliedstaaten, die im Kern auf die Stärkung des internationalen Rahmens zur Verhinderung von Missbrauch abzielten, davon auszugehen, dass die Befolgungskosten für die Unternehmen seitdem weiter gestiegen sind.¹⁶⁵ Eine Reduktion der Befolgungskosten bei der Gründung von Tochtergesellschaften stellt vor diesem Hintergrund einen wesentlichen Vorteil dar. Nach Schätzungen der EU-Kommission könnte der Zeitaufwand für die Gründung einer neuen Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat um 62-67 % sinken,¹⁶⁶ was den Unternehmen (und insbesondere den KMU) den Gang ins europäische Ausland erheblich erleichtern würde. Mit Blick auf die wiederkehrenden Befolgungskosten, d. h. ohne Berücksichtigung der einmaligen Umstellungskosten, geht die EU-Kommission von einem Rückgang der für Befolgungstätigkeiten aufgebrauchten Zeit um 8 % nach Einführung der GKKB aus.¹⁶⁷ Im Rahmen der GKB, ohne Konsolidierung und formelhafte Gewinnaufteilung, ist laut EU-Kommission zunächst eine Zunahme der für

¹⁶⁰ Vgl. zu den Bestandteilen der Steuerbefolgungskosten z.B. Sandford et al. 1989, S. 10–12; Allers 1994, S. 30–32 Rose et al., S. 6–8.

¹⁶¹ Europäische Kommission 2011a, S. 10.

¹⁶² Vgl. Europäische Kommission 2016a, S. 130.

¹⁶³ Europäische Kommission 2011a, S. 10.

¹⁶⁴ Dies legt zumindest eine aktuelle Studie nahe, die zeigt, dass die Steuerbefolgungskosten für den Zeitraum 1984 bis 2014 weitgehend stabil geblieben sind (vgl. Eichfelder und Vaillancourt 2014). Bestehende Unterschiede zwischen verschiedenen Schätzungen sind nach Ansicht der EU-Kommission vielmehr auf unterschiedliche Methoden zur Messung der Kosten zurückzuführen (Europäische Kommission 2016a, S. 39). Zu den unterschiedlichen Messmethoden der Befolgungskosten ausführlich: Ramboll Management Consulting, The Evaluation Partnership and Europe Economic Research 2013.

¹⁶⁵ So haben nach dem Steuerreformbericht 2015 mehrere Mitgliedstaaten allgemeine oder spezifische Missbrauchsbekämpfungsvorschriften in den Jahren 2014 und 2015 eingeführt oder verschärft. Vgl. hierzu im Einzelnen Europäische Kommission 2015b, in Abschnitt 1.5.2.; Vgl. auch Europäische Kommission 2016a, S. 39.

¹⁶⁶ Vgl. Europäische Kommission 2016a, S. 39; Europäische Kommission 2016d, S. 9.

¹⁶⁷ Vgl. Europäische Kommission 2016a, S. 130–138.

Befolgungstätigkeiten aufzubringenden Zeit von etwa 4 % zu erwarten.¹⁶⁸ Durch eine Vereinfachung der Gewinnermittlungsvorschriften der GKB im Sinne einer Komplexitätsreduktion könnte der Zeitaufwand und damit die Befolgungskosten allerdings noch erheblich gesenkt werden.¹⁶⁹

Verrechnungspreise: Ein weiterer Vorteil ist die Vereinheitlichung der Verrechnungspreise. Durch die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften innerhalb der EU könnte zwar nicht auf die Ermittlung von Verrechnungspreisen verzichtet werden, sie ließe sich jedoch verbessern und vereinfachen, wovon sowohl Unternehmen als auch die Steuerbehörden profitieren würden. Da die Verrechnungspreise für die Anwendung kostenbasierter Methoden (z.B. die Kostenaufschlagsmethode) in der Regel nach (steuerlichen) Bilanzierungsgrundsätzen berechnet werden, wären die Schwierigkeiten bei der Ermittlung einer einheitlichen Kostenbasis für grenzüberschreitende Transaktionen wesentlich geringer.¹⁷⁰ Mit der Einführung einer GKKB würden viele Formen der Gewinnverlagerung durch Verrechnungspreise (unter den an der GKKB beteiligten Unternehmen) sogar gänzlich verschwinden.¹⁷¹ Da im Rahmen der GKKB nur realisierte Gewinne aus Transaktionen mit Dritten durch die formelhafte Gewinnverteilung auf die Konzerngesellschaften verteilt werden, können konzerninterne Lieferungen und Leistungen grds. zum jeweiligen Steuerbuchwert erfolgen. Gewinne aus konzerninternen Transaktionen sind dagegen unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Einheit nicht zu erfassen.¹⁷² Ferner werden Refinanzierungskosten einer Konzerngesellschaft nicht vom individuellen Einkommen sondern vom konsolidierten Konzernergebnis abgezogen und auf alle Mitgliedstaaten, in denen die Konzerngesellschaften ansässig sind, umgelegt. Die Steuerbelastung des Konzerns ist folglich nicht durch eine Änderung der konzerninternen Finanzierungskomponenten beeinflussbar, sodass die entsprechenden Abwehrmaßnahmen zur Begrenzung der Fremdfinanzierung durch Anteilseigner (Zinsschranke) sowie die Vorschriften über beherrschte ausländische Unternehmen zumindest innerhalb des europäischen Binnenmarktes obsolet werden.¹⁷³

¹⁶⁸ Spengel&Zöllkau gehen hingegen auch bei der GKB von einer Senkung der Befolgungskosten aus. Vgl. Spengel und Zöllkau 2012, S. 9.

¹⁶⁹ Vgl. zur Möglichkeit einer Komplexitätsreduktion Velte und Mock 2018a, 1088 f.

¹⁷⁰ Vgl. Schön 2002, S. 283; Schön 2009, S. 73; Spengel und Zöllkau 2012, S. 10.

¹⁷¹ Vgl. Europäische Kommission 2016d, S. 2.

¹⁷² Vgl. Spengel und Zöllkau 2012, S. 10.

¹⁷³ Die im Richtlinienentwurf zugrunde gelegten Regelungen zur Zinsschranke (Art. 13 RLV^{GKB 2016}) sowie zu beherrschten ausländischen Unternehmen (Art. 59 und 60 RLV^{GKB 2016}) gelten insoweit zunächst bis zur Einführung der Konsolidierung und formelhaften Gewinnaufteilung

Doppelbesteuerung und doppelte Nichtbesteuerung: Ein weiterer Vorteil der GKKB liegt in der Vermeidung von Diskrepanzen, die bei der Interaktion zwischen den unterschiedlichen nationalen Körperschaftsteuerregelungen entstehen können, wenn die entsprechenden nationalen Vorschriften ohne Berücksichtigung der grenzüberschreitenden Dimension von Geschäftstätigkeiten der Unternehmen aufgesetzt werden. Mit derartigen Diskrepanzen sind Risiken der Doppelbesteuerung und doppelten Nichtbesteuerung verbunden, welche das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes gefährden.¹⁷⁴ Bereits mit der Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften durch die GKB könnten einige Fälle der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung vermieden werden.¹⁷⁵ Die Allokation von Steuergeldern zwischen den Mitgliedstaaten auf Grundlage des Fremdvergleichs (*arm's length principle*), die den Kern der Bestimmung von Verrechnungspreisen bildet, ist eine der häufigsten Ursachen für die Doppelbesteuerung von gruppeninternen Transaktionen.¹⁷⁶ Im Rahmen von Verrechnungspreisen tritt Doppelbesteuerung immer dann auf, wenn die Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats den Preis, der vom Unternehmen bei der grenzüberschreitenden gruppeninternen Transaktion festgelegt wurde, unilateral erhöht, ohne dass diese Anpassung durch eine entsprechende Gegenanpassung im anderen betroffenen Mitgliedstaat ausgeglichen wird.¹⁷⁷ Mit Einführung der GKB könnte zumindest ein Konsens der EU-Mitgliedstaaten über den ermittelten Gewinn, auf den sich die Verrechnungspreise beziehen, geschaffen werden.¹⁷⁸ Nicht durch die einheitliche Gewinnermittlung verhindert werden kann allerdings, dass es zu unterschiedlichen Auffassungen der Steuerverwaltungen über den Fremdvergleich und den damit verbundenen einseitigen Preisanpassungen kommt.¹⁷⁹ Eine daraus resultierende Doppelbesteuerung könnte erst mit Einführung der GKKB vollständig vermieden werden.¹⁸⁰

(GKKB) und sind hiernach in der Regel nur noch für verbundene Unternehmen mit Sitz in einem Drittland relevant. Vgl. analog zum vorangegangenen RLV^{GKKB 2011} Spengel und Zöllkau 2012, S. 10.

¹⁷⁴ Die Kommission bemerkt in diesem Zusammenhang, dass es den Mitgliedstaaten zunehmend schwerfalle, sich angesichts solcher Diskrepanzen im Alleingang gegen aggressive Steuerplanungspraktiken multinationaler Unternehmen zur Wehr zu setzen und diese wirksam zu unterbinden, um ihre nationalen Steuerbemessungsgrundlagen vor Erosion und Gewinnverlagerung zu schützen. Vgl. Europäische Kommission 2016d, S. 2.

¹⁷⁵ Vgl. hierzu ausführlich Röder 2012, 138-141.

¹⁷⁶ Vgl. Europäische Kommission 2011a, S. 12.

¹⁷⁷ Vgl. Europäische Kommission 2011a, S. 12.

¹⁷⁸ Vgl. Eggert 2015, S. 89 f.

¹⁷⁹ Vgl. Röder 2012, S. 141.

¹⁸⁰ Der derzeitige Lösungsansatz mittels den Verständigungsverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 25 OECD-Musterabkommen) und dem Schiedsverfahren der EU (90/436/EWG:

Die ökonomische Doppelbesteuerung im Konzern wird im Rahmen der GKB durch das Schachtelprivileg nach Art. 8 lit. c) und d) RLV^{GKB 2016} verhindert.¹⁸¹ Mit einer Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften könnten zudem europaweit einheitliche Vorschriften zur Abgrenzung von abziehbaren Zinszahlungen (Art. 9 Abs. 1 und 2 RLV^{GKB 2016}) und nicht abziehbaren Gewinnausschüttungen (Art. 12 Abs. 1 lit. a) RLV^{GKB 2016}) eingeführt werden, welche Qualifikationskonflikte im Rahmen der Einordnung von hybriden Finanzinstrumenten als Fremd- oder Eigenkapital und die daraus folgende Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung verhindern.¹⁸² Gleiches gilt für grenzüberschreitende Leasingverträge, bei denen sich regelmäßig die Frage stellt, wer zum Abzug der Abschreibungen berechtigt ist.¹⁸³ Voraussetzung für die einheitliche Qualifikation in den verschiedenen Mitgliedstaaten ist allerdings, dass im Rahmen der GKB klare Zuordnungskriterien gebildet werden, da es sonst zu unterschiedlichen Auslegungen der gemeinsamen Vorschriften und somit letztlich doch zu Qualifikationskonflikten kommen könnte.¹⁸⁴

Grenzüberschreitenden Verlustausgleich: Ein weiterer Vorteil liegt in der Ermöglichung eines grenzüberschreitenden Verlustausgleichs. Um die wirtschaftliche Einheit von Unternehmensgruppen steuerlich zu berücksichtigen, haben viele Mitgliedstaaten auf nationaler Ebene ein Gruppenbesteuerungssystem etabliert. Obwohl die Ausgestaltung dieser Systeme innerhalb der EU stark variiert, ist die Möglichkeit eines Verlustausgleichs in der Unternehmensgruppe innerhalb der nationalen Steuersysteme weit verbreitet.¹⁸⁵ Der grenzüberschreitende Verlustausgleich in der EU hingegen ist trotz des europäischen Binnenmarktes - insbesondere für die Verluste verschiedener Gesellschaften einer Gruppe - noch immer die Ausnahme.¹⁸⁶ Dies stellt

Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen vom 23.07.1990, in: ABl. Nr. L 225 vom 20.08.1990 S. 10-24) ist aufgrund der langen Verfahrensdauer und der hohen Kosten unvorteilhaft, weshalb viele Unternehmen auf die Einleitung eines solchen Verfahrens verzichten. Vgl. Europäische Kommission 2011a, S. 12.

¹⁸¹ Zudem stellen auch Einkünfte einer Betriebsstätte, die der Steuerpflichtige in dem Mitgliedstaat erhält, in dem er steuerlich ansässig ist, steuerfreie Erträge dar (Art. 8 lit. e) RLV^{GKB 2016}). Vgl. analog zum vorangegangene RLV^{GKKB 2011} Eggert 2015, S. 90.

¹⁸² Vgl. analog zum vorangegangene RLV^{GKKB 2011} Europäische Kommission 2011a, S. 11; Röder 2012, S. 141; Eggert 2015, S. 90.

¹⁸³ Vgl. hierzu Russo 2008, S. 368 f.

¹⁸⁴ Vgl. analog zum vorangegangene RLV^{GKKB 2011} Eggert 2015, S. 90. *Spengel/Zöllkau* sehen das Problem der Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung durch Qualifikationskonflikte insofern nicht im Rahmen der GKB gelöst, sondern erst mit Einführung der GKKB, da hier die Veranlagung der einzelnen Gruppenmitglieder durch eine einzige Hauptsteuerbehörde erfolgt. Vgl. Spengel und Zöllkau 2012, S. 9.

¹⁸⁵ Vgl. Princen und Gerard 2008, S. 178–185; Oestreicher et al. 2011, S. 10.

¹⁸⁶ Vgl. IFSt-Arbeitsgruppe 2011, S. 112; Röder 2012, S. 142–149.

ein zentrales Hindernis für die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt dar, weil hierdurch ein Anreiz für die Unternehmen entsteht, ihre wirtschaftliche Tätigkeit auf das Inland zu beschränken und auf Investitionen in andere Staaten der EU zu verzichten.¹⁸⁷ Bei Umsetzung der GKKB würde der grenzüberschreitende Verlustausgleich durch die Konsolidierung der Ergebnisse der Konzernteile zu einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage auf der Ebene des steuerpflichtigen Unternehmens automatisch erreicht werden. Allerdings ist die Konsolidierung keine zwingende Voraussetzung für den grenzüberschreitenden Verlustausgleich. So schlägt die Kommission im RLV^{GKB} 2016¹⁸⁸ vor, mit der GKB auch einen Mechanismus für den grenzüberschreitenden Verlustausgleich mit späterer Nachbesteuerung zu implementieren, der bis zur Einführung der konsolidierten Bemessungsgrundlage (GKKB) in Kraft bleibt.¹⁸⁸

Grenzüberschreitende Umstrukturierungen: Schließlich erleichtert eine harmonisierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage grenzüberschreitende Umstrukturierungen von Unternehmen sowie die diesbezüglich erforderliche internationale Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten. Steuerliche Probleme werden in diesem Zusammenhang auf Ebene der EU derzeit durch die Fusionsrichtlinie¹⁸⁹ aufgegriffen. Obwohl sich die Situation mit Einführung dieser Richtlinie bereits verbessert hat, bestehen für den EU-Binnenmarkt noch immer erhebliche steuerliche Hindernisse.¹⁹⁰ Problematisch ist insbesondere, dass durch grenzüberschreitende Umstrukturierungen regelmäßig eine Aufdeckung der stillen Reserven ausgelöst wird. Die Fusionsrichtlinie kann dies nur verhindern, wenn die übertragenen Wirtschaftsgüter auch nach der Umstrukturierung einer Betriebsstätte im ursprünglichen Belegenheitsstaat zugerechnet werden können und dort zur Erzielung des steuerlichen Ergebnisses beitragen.¹⁹¹ Mit Einführung der GKB wäre die Aufdeckung der stillen Reserven zwar nicht direkt ausgeschlossen, jedoch könnte die Harmonisierung der Gewinnermittlung grenzüberschreitende Umstrukturierungen insofern erleichtern, als dass Vermögenswerte und Schulden in allen Mitgliedstaaten nach den gleichen Vorschriften erfasst und bewertet würden. Die Folgekosten der Umstrukturierungen, Unsicherheiten

¹⁸⁷ Vgl. Europäische Kommission 2001a, S. 271.

¹⁸⁸ Vgl. Europäische Kommission 2016d, S. 3 f.

¹⁸⁹ Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23.07.1990, ABl. Nr. L 225 vom 20.08.1990, S. 1-5, in der Fassung der Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19.10.2009, ABl. Nr. L 310/34 vom 25.11.2009, S. 34.

¹⁹⁰ Vgl. Europäische Kommission 2011a, S. 11.

¹⁹¹ Gemäß der Fusionsrichtlinie Art. 4 Abs. 2 lit. b).

ten und Risiken drohender Doppelbesteuerung wären für die Unternehmen folglich leichter kalkulierbar und die Befolgungskosten dementsprechend geringer.¹⁹² Darüber hinaus könnte für den grenzüberschreitenden Transfer von Wirtschaftsgütern innerhalb des EU-Binnenmarktes im Zuge der GKB auch ein Aufschub der Besteuerung der stillen Reserven bis zur tatsächlichen Realisation im neuen Belegenheitsstaat eingeführt werden.¹⁹³ Im Fall der GKKB könnte eine Aufdeckung der stillen Reserven bei Umstrukturierungen innerhalb einer Gruppe durch die Konsolidierung und Aufteilung der Bemessungsgrundlage sogar gänzlich vermieden werden.¹⁹⁴

Insgesamt könnten mit der Umsetzung der GKKB, aber auch bereits der GKB im ersten Schritt, erhebliche Fortschritte hinsichtlich der von der EU-Kommission gesteckten Ziele erreicht werden. *Tabelle 2* fasst zusammen, inwieweit die verschiedenen Vorteile durch die beiden Richtlinienvorschläge realisiert werden könnten.

Vorteile	Ansätze mit unterschiedlicher Reichweite der internationalen Kooperation	
	Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB)	Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)
Verringerung der Befolgungskosten	Teilweise erreicht	Vollständig erreicht
Obsoleszenz des Verrechnungspreissystems	Nicht erreicht, aber vereinfacht	Vollständig erreicht
Vermeidung von Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung	Teilweise erreicht	Vollständig erreicht
Grenzüberschreitender Verlustausgleich	Vollständig erreicht	Vollständig erreicht
Grenzüberschreitende Umstrukturierungen	Nicht erreicht, aber vereinfacht	Vollständig erreicht

Tabelle 2: Vorteile einer GK(K)B¹⁹⁵

Wie *Tabelle 2* veranschaulicht, können erst im Rahmen der GKKB mit Konsolidierung und formelhafter Gewinnaufteilung alle Vorteile mit Blick auf die Vereinfachung des Körperschaftsteuersystems und seine Stärkung gegen aggressive Steuerplanung vollständig realisiert werden. Allerdings zeigt sich bei Betrachtung der spe-

¹⁹² Vgl. Spengel und Zöllkau 2012, S. 10.

¹⁹³ Für einen Vorschlag, wie eine solche Regelung im Einzelnen aussehen könnte vgl. Röder 2012, S. 147–149.

¹⁹⁴ Vgl. Europäische Kommission 2016d, S. 6.

¹⁹⁵ Eigene Darstellung in Anlehnung an Spengel und Zöllkau 2012, S. 9.

zifischen Vorteile des GKKB-Projekts auch, dass bereits große Fortschritte durch die Harmonisierung der Bemessungsgrundlage in Form einer GKB erreicht werden könnten. Zudem sollten die Vorteile der GKB nicht isoliert, sondern mit Blick auf das langfristige Ziel, der Umsetzung der GKKB, betrachtet werden. Es wird deutlich, dass die Harmonisierung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der GKB einen größeren Schritt für die Unternehmensbesteuerung in der EU darstellt, als es auf den ersten Blick den Anschein hat.¹⁹⁶ Vor diesem Hintergrund ist das Vorgehen der EU-Kommission, zunächst nur die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften anzugleichen, um die Durchsetzbarkeit des Projekts zu erhöhen, und erst in einem zweiten Schritt eine Konsolidierung und Aufteilung vorzunehmen, zu begrüßen.

Für die Kompetenz der EU zum Vorschlag einer Richtlinie ist Voraussetzung, dass eine bestimmte Ermächtigungsgrundlage vorliegt (Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung nach Art. 5 Abs. 2 des Vertrags über die Europäische Union (EUV)) und die Grundsätze der Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit eingehalten werden.¹⁹⁷ Die Kommission stützt den RLV^{GKB} 2016 auf ihre Ermächtigungsgrundlage nach Art. 115 AEUV, der die Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten erlaubt, sofern sich die Maßnahmen unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken.¹⁹⁸ Hiervon ist im Falle der GKB auszugehen, da diese darauf abzielt, Geschäftstätigkeiten innerhalb der EU durch die Schaffung einer einheitlichen steuerlichen Gewinnermittlung für Kapitalgesellschaften zu erleichtern. Zudem soll die Unternehmensbesteuerung in der EU robuster und widerstandsfähiger gegenüber aggressiver Steuerplanung werden. Beide Ziele sind auf die Beseitigung von Marktverzerrungen gerichtet und wirken sich daher maßgebliche und direkt auf die Funktionsweise des Binnenmarkts aus.¹⁹⁹

Weiterhin kann die Europäische Union nach dem Subsidiaritätsgrundsatz in den Bereichen, die nicht in ihre ausschließliche Zuständigkeit fallen, nur unter bestimmten Bedingungen eingreifen (Art. 5 Abs. 3 EUV). Voraussetzung ist, dass sich die angestrebte Zielsetzung weder auf nationalstaatlicher noch auf regionaler oder lokaler Ebene erreichen lässt (Negativkriterium) und diese Ziele stattdessen auf europäischer

¹⁹⁶ Vgl. bereits Evers et al. 2015, S. 361 f.

¹⁹⁷ Vgl. Calliess 2016, Rn. 5.

¹⁹⁸ Vgl. Europäische Kommission 2016d, S. 5; Die Ermächtigungsgrundlage des Art. 114 AEUV kommt dagegen aufgrund der Bereichsausnahme für die Bestimmungen über die Steuern in Abs. 2 ebenso wenig in Betracht, wie die Ermächtigungsgrundlage nach Art. 113 AEUV, welche sich auf die Harmonisierung der indirekten Steuern beschränkt. Vgl. Eggert 2015, S. 7.

¹⁹⁹ Vgl. Europäische Kommission 2016d, S. 5.

Ebene besser verwirklicht werden können (Positivkriterium), sodass ein Bedarf für ein Unionshandeln besteht.²⁰⁰ Nach Ansicht der EU-Kommission sind positives und negatives Kriterium des Subsidiaritätsgrundsatzes gewahrt.²⁰¹ Mit der Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme sollen gerechtere und kohärente steuerliche Rahmenbedingungen für die Geschäftstätigkeiten von Unternehmen entstehen und bestehende Verzerrungen auf dem Binnenmarkt abgeschwächt werden. Diese Ziele lassen sich nicht durch unkoordinierte Einzelmaßnahmen der Mitgliedstaaten erreichen, da sich Steuerpflichtige nach wie vor mit unterschiedlichen und teilweise widersprüchlichen Steuersystemen auseinandersetzen müssten. Stattdessen sollen Probleme beseitigt werden, die über die einzelnen Mitgliedstaaten hinaus bestehen und zu deren Lösung ein gemeinsamer Ansatz erforderlich ist. Deshalb haben die Maßnahmen nur dann Aussicht auf Erfolg, wenn sie einheitlich im gesamten Binnenmarkt Anwendung finden. Andernfalls würde eine Fragmentierung der Unternehmensbesteuerung dazu führen, dass steuerliche Hindernisse und unlauterer Steuerwettbewerb weiterhin gedeihen könnten. Eine bloße Koordinierung nationaler Steuerpraktiken für eine punktuelle Harmonisierung im Rahmen weiterer Maßnahmen durch die Mitgliedstaaten reicht in diesem Fall nicht aus, um steuerlich bedingte Verzerrungen im Binnenmarkt zu beseitigen.²⁰² Mit der Steuerkoordinierung werden in der Regel nur spezifische Problemstellungen durch gezielte Maßnahmen aufgegriffen und nicht die ganze Bandbreite der Probleme fokussiert, denen sich Unternehmen im Binnenmarkt ausgesetzt sehen. Diese erfordern eine ganzheitliche Lösung, weshalb sich die gesteckten Ziele besser auf Unionsebene verwirklichen lassen.²⁰³

Wie der Subsidiaritätsgrundsatz dient auch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dem Schutz der Mitgliedstaaten und legt fest, dass die Maßnahmen der Union nicht über das zur Erreichung der vertraglichen Ziele notwendige Maß hinausgehen dür-

²⁰⁰ Vgl. hierzu Calliess 2016, Rn. 23–25; Da sowohl der RLV^{GKB 2016} als auch der RLV^{GKKB 2016} das Funktionieren des Binnenmarktes und damit eine geteilte Zuständigkeit nach Art. 4 Abs. 2 lit. 11) AEUV betreffen, besteht die Notwendigkeit einer einzelaktsbezogenen Subsidiaritätsprüfung nach Art. 5 Abs. 3 EUV (vgl. Calliess 2016, Rn. 5). Grundlegendes Ziel ist nach Art. 3 Abs. 3 S. 2 EUV „eine in hohem Maße wettbewerbsfähige soziale Marktwirtschaft“, weshalb ökonomischen Effizienzüberlegungen für die Regelungen zur Errichtung des Binnenmarkts im Vergleich zum deutschen Recht ein größeres Gewicht eingeräumt wird. Vgl. Eggert 2015, S. 9.

²⁰¹ Vgl. zur Begründung dieser Ansicht ausführlich Europäische Kommission 2016d, S. 5 f.

²⁰² Vgl. Europäische Kommission 2016d, S. 6.

²⁰³ Vgl. Europäische Kommission 2016d, S. 6; Die Frage, ob die gesteckten Ziele nur auf Ebene der Union wirksam erreicht werden können, fällt in den Einschätzungsspielraum des Unionsgesetzgebers. Auch bei Zweifeln an der Begründung der Kommission ist daher nicht davon auszugehen, dass der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) den RLV^{GKB 2016} aufgrund eines Verstoßes gegen das Subsidiaritätsprinzip für nichtig erklären würde. Vgl. analog zum vorangegangenen RLV^{GKKB 2011}; Eggert 2015, S. 14.

fen.²⁰⁴ Der RLV^{GKB 2016} geht nicht über die Harmonisierung der Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage im Binnenmarkt hinaus. Diese Harmonisierung stellt die grundlegende Voraussetzung für den Abbau der festgestellten, den Binnenmarkt verzerrenden Hindernisse dar. Da die Mitgliedstaaten weiterhin frei über die Festlegung ihrer Körperschaftsteuersätze entscheiden, wird ihre Souveränität bei der Erzielung der Steuereinnahmen nicht weiter eingeschränkt.²⁰⁵ Die im RLV^{GKB 2016} geplanten Vorschriften gehen daher nicht über das hinaus, was erforderlich ist, um die Ziele des Vertrags für ein besseres Funktionieren des Binnenmarktes zu erreichen und entsprechen daher dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.²⁰⁶ In der Gesamtschau ist der RLV^{GKB 2016} folglich mit Blick auf die Vereinfachung des Körperschaftsteuersystems und seine Stärkung gegen aggressive Steuerplanung ökonomisch sinnvoll und unter Berücksichtigung der rechtlichen Voraussetzungen zulässig.

3. Entwicklung einer harmonisierten steuerlichen Gewinnermittlung vor dem Hintergrund europäischer und deutscher Rahmenbedingungen

3.1. Entwicklung des GKB-Projekts im Kontext der EU-Regulierung

Das aktuelle GKB-Projekt ist nicht der erste Versuch, die direkte Besteuerung der Unternehmen in Europa zu harmonisieren. Bereits am 1.8.1975 legte die Kommission ihren ersten Vorschlag für eine Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden vor, der allerdings noch keine Regelungen zur steuerlichen Gewinnermittlung enthielt.²⁰⁷ Diese folgten erst im Jahr 1988 im Vorentwurf für eine EG-Richtlinie über die Harmonisierung der steuerli-

²⁰⁴ Als allgemeiner Rechtsgrundsatz ist das Verhältnismäßigkeitsprinzip in der ständigen Rechtsprechung des EuGH auch als ungeschriebenes Element des Unionsrechts anerkannt. Die von der EU-Kommission gewählten Mittel zur Erreichung des angestrebten Zwecks müssen folglich geeignet sein und dürfen nicht über das Maß des hierzu Erforderlichen hinausgehen. Vgl. Calliess 2016, Rn. 44 m.w.N.

²⁰⁵ Europäische Kommission 2016d, S. 6.

²⁰⁶ Europäische Kommission 2016d, S. 6 Beim Vorliegen eines wirtschaftlich komplexen Sachverhalts, wie im Fall der GKB, wird der EU-Kommission vom EuGH ein weitreichendes politisches Ermessen eingeräumt. Vgl. z.B. EuGH v. 13.5.1997, Rs. C-233/94 (Deutschland/Parlament und Rat), Slg. 1997, I-2441, Rn. 55 f.; EuGH v. 12.11.1996, Rs. C-84/94 (Vereinigtes Königreich/Rat), Slg. 1996, I-5755, Rn. 58 sowie hierzu mit kritischen Anmerkungen Calliess 1996; vgl. zum Verhältnismäßigkeitsgrundsatz der GKKB bereits ausführlich Eggert 2015, S. 14–16.

²⁰⁷ Vgl. EG-Kommission 1975.

chen Gewinnermittlungsvorschriften.²⁰⁸ Dieser ähnelte in seinem Grundgedanken einer vollständig harmonisierten Bemessungsgrundlage bereits dem aktuellen RLV^{GKB 2016} und sah sogar einen weiteren Anwendungsbereich vor, wurde allerdings schon bald nicht weiter von der Kommission verfolgt.²⁰⁹ Mit der Mitteilung über Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung im Jahr 1990 änderte die Kommission ihren Standpunkt und stellte fest, dass die Koordination und Annäherung der Steuerpolitik der Mitgliedstaaten besser mit dem Grundsatz der Subsidiarität vereinbar sei als eine umfassende Vereinheitlichung.²¹⁰ Dieser Standpunkt änderte sich erneut mit dem Arbeitsdokument zur Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt vom 23.10.2001, mit dem die Kommission den Grundstein des erneuten Vorstoßes für eine Harmonisierung der europäischen Unternehmensbesteuerung legte.²¹¹ Die aus den Ergebnissen des Dokuments abgeleiteten steuerpolitischen Schlussfolgerungen wurden noch am gleichen Tag in der Mitteilung „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse“²¹² veröffentlicht. Demnach strebte die Kommission eine Doppelstrategie an, die einerseits auf kurzfristigen punktuellen Maßnahmen²¹³ sowie andererseits auf einem langfristigen und umfassenden Lösungsansatz fußte.²¹⁴ Im Sinne des langfristigen Lösungsansatzes wurden in der Mitteilung der Kommission verschiedene Modelle in Erwägung gezogen,²¹⁵ von denen sich in einer anschließenden europaweiten Diskussion das Modell der GKKB durchsetzte und schließlich am 16.03.2011 in der Veröffentlichung des RLV^{GKKB 2011} mündete. Da die an den RLV^{GKKB 2011} anschließenden Gespräche im Europäischen Rat zeigten, dass eine vollumfängliche Zustimmung aller Mitgliedstaaten nicht zu realisieren ist, entschied sich die Kommission in ihrem Aktionsplan vom Juni 2015²¹⁶ für eine stufenweise Umsetzung des GKKB-Projekts und veröffentlichte im Oktober 2016 den RLV^{GKB 2016} für eine Harmonisierung der Gewinnermittlung sowie den RLV^{GKKB 2016} für eine daran anschließende Konsolidierung und formelhafte Gewinnaufteilung. In *Tabelle 3* lassen sich wichtige Meilen-

²⁰⁸ Vgl. EG-Kommission 1988.

²⁰⁹ Vgl. Knobbe-Keuk 1993, S. 17.

²¹⁰ Vgl. EG-Kommission 1990 sowie zu früheren Richtlinienentwürfen bereits Eggert 2015, S. 4.

²¹¹ Vgl. Europäische Kommission 2001a.

²¹² Vgl. Europäische Kommission 2001b.

²¹³ Hierzu zählen insbesondere die Fusionsrichtlinie, die Mutter-Tochter-Richtlinie sowie die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie; vgl. zu diesen Spengel 2004, S. 126–133.

²¹⁴ Vgl. Mors und Rautenstrauch 2008, S. 97; Kußmaul et al. 2010, S. 178.

²¹⁵ Neben dem Modell der GKKB wurden die Besteuerung im Sitzland, die europäische Körperschaftsteuer und die harmonisierte einheitliche Besteuerungsgrundlage zur Diskussion gestellt; vgl. Europäische Kommission 2001b, S. 19–20.

²¹⁶ Vgl. Europäische Kommission 2015a.

steine nachvollziehen, welche die heterogene Entwicklung der EU-Bestrebungen verdeutlicht.

Datum	Ereignis
01.08.1975	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden, ABl. C 253 v. 5.11.1975, 2</i> • Ziel: Abbau von Unterschieden bei der Steuerbelastung von Unternehmensgewinnen, um die Wettbewerbsneutralität innerhalb des Binnenmarktes zu erhöhen • Verzicht auf eine Harmonisierung der Regelungen zur Gewinnermittlung und Beschränkung auf Vorschriften zur Vereinheitlichung der Körperschaftsteuersätze (zwischen 45% und 55%) (vgl. Art. 3 des Vorschlags).
11.11.1988	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Kommission, Vorentwurf für eine EG-Richtlinie über die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften (abgedruckt in Beilage 18 zu DB Heft 45/1988)</i> • Ziel: Vereinheitlichung der Gewinnermittlungsnormen der EU-Mitgliedstaaten, keine Harmonisierung der Steuersätze • Verringerung der Befolgungskosten auf Seiten der Unternehmen sowie Förderung von Transparenz im Steuerwettbewerb auf Seiten der Mitgliedstaaten (vgl. Vorentwurf A.II.2). • Keine Anreizmaßnahmen der Staaten auf der Ebene der Bemessungsgrundlage (vgl. Vorentwurf A.II 4). • Ausweitung des persönlichen Anwendungsbereichs von Körperschaften auf alle Unternehmen, die ihren steuerlichen Gewinn durch einen Vermögensvergleich mit Gewinn- und Verlustrechnung zu ermitteln haben (vgl. Vorentwurf B.I 2).
20.04.1990	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Kommission, Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an das Parlament und den Rat über Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung (SEK (90) 601 endg.; Ratsdok. 6128/90 vom 20. 4. 1990)</i> • Ziel: Die Koordination und Annäherung der Steuerpolitik der Mitgliedstaaten ist besser mit dem Grundsatz der Subsidiarität vereinbar als eine umfassende Vereinheitlichung • systematische Harmonisierung der Vorschriften zur Unternehmensbesteuerung wird nicht mehr angestrebt; Zurückziehung des Richtlinienvorschlags von 1975
23.10.2001	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Kommission, Arbeitsdokument der Dienststellen der Kommission vom 23.10.2001. Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt (COM(2001) 582 endgültig; SEK(2001) 1681)</i> • Ziel: systematische Harmonisierung der europäischen Unternehmensbesteuerung
23.10.2001	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Kommission, Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss. Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse - Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU (KOM(2001) 582 endgültig)</i>

	<ul style="list-style-type: none"> • Ziel: Doppelstrategie, die einerseits auf kurzfristigen punktuellen Maßnahmen (insbesondere Fusionsrichtlinie, Mutter-Tochter-Richtlinie sowie Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie) sowie andererseits auf einem langfristigen und umfassenden Lösungsansatz beruht. • Alternativen: GKKB, Besteuerung im Sitzland, europäische Körperschaftsteuer und harmonisierte einheitliche Besteuerungsgrundlage
2004-2008	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Arbeitsgruppe GKKB, Arbeitsunterlage 01 bis 67, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb/preparation-2011-ccctb-proposal_de (zuletzt abgerufen am 30.04.2019)</i> • Ziel: Arbeitsgruppe bestehend aus Experten und Interessenvertretern der Mitgliedsstaaten zur technischen Unterstützung bei der Erarbeitung des GKKB-Vorschlags
16.03.2011	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (KOM(2011) 121/4)</i> • Ziel: Präferenz für GKKB-Modell
2012-2014	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Rat der Europäischen Union, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschläge (unter der Ratspräsidentschaft Dänemarks am 04.04.2012 Dok. Nr. 8387/12, Irlands am 02.05.2013 Dok. Nr. 9180/13, Litauens am 14.10.2013 Dok. Nr. 14768/13, Griechenlands am 26.05.2014 Dok. Nr. 10177/14, Italiens am 19.11.2014 Dok. Nr.15756/14)</i> • keine Einigung zwischen den Mitgliedstaaten
17.06.2015	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat. Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union - Fünf-Aktionsschwerpunkte (COM(2015) 302 final)</i> • keine Zustimmung der Mitgliedstaaten für den GKKB-Richtlinienvorschlag 2011 im Europäischen Rat • Ziel: Aufspaltung des GKKB-Projektes in mehrere Schritte
25.10.2016	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (COM(2016) 685 final)</i> • Ziel: Angleichung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften
25.10.2016	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (COM(2016) 683 final)</i> • Ziel: Konsolidierung und Aufteilung der Bemessungsgrundlage sind Gegenstand des zweiten Richtlinienvorschlags für eine GKKB und werden solange vertagt, bis eine Einigung zur Einführung der GKB erzielt werden kann.

Tabelle 3: Entwicklung des EU-Harmonisierungsprojekts für eine GKB

In der Mitteilung COM (2015) 302 der Kommission²¹⁷ zu einem Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU, die am 17. Juni 2015 veröffentlicht wurde, ordnet die EU-Kommission das GKB-Projekt in den Kontext der europäischen Regulierung ein und nennt fünf Schlüsselbereiche für konkrete Maßnahmen, welche im Fokus ihrer Regulierung stehen. Übergeordnetes Ziel des Aktionsplans ist es, einen Rahmen für eine faire und effiziente Besteuerung von Unternehmensgewinnen zu schaffen, um Investitionen und nachhaltiges Wachstum in Europa zu fördern, die Steuerlast gerecht zu verteilen und die Wettbewerbsfähigkeit der europäischen Wirtschaft zu stärken.²¹⁸ *Abbildung 3* vermittelt zunächst einen Überblick über die Kernbereiche des Aktionsplans, bevor die einzelnen Schwerpunkte der europäischen Steuerpolitik näher erläutert werden.

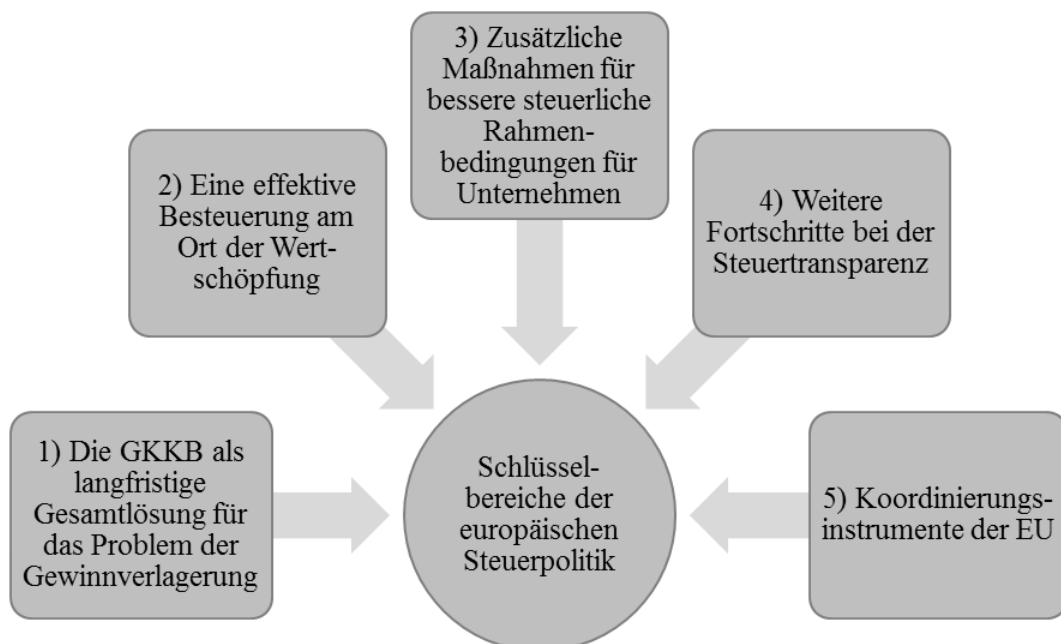


Abbildung 3: Kernbereiche der europäischen Steuerpolitik nach dem Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU²¹⁹

Erster Kernbereich und „Herzstück“²²⁰ des Aktionsplans ist die Wiederaufnahme des GKKB-Vorschlags aus dem Jahr 2011, welche 2016 in der Vorlage der beiden Richtlinienvorschlägen für eine GKB und eine GKKB mündete. Da insbesondere die steuerliche Konsolidierung kontroverse Diskussionen im Rat ausgelöst hatte und diese die Fortschritte in anderen wesentlichen Bereichen in Frage stellen könnte, hatte sich die EU-Kommission für ein schrittweises Vorgehen entschieden. Die Arbeiten an der

²¹⁷ Europäische Kommission 2015a.

²¹⁸ Vgl. Europäische Kommission 2015a, S. 2.

²¹⁹ Eigene Darstellung.

²²⁰ Europäische Kommission 2016d, S. 4.

Konsolidierung (d. h. der GKKB) sollen solange vertagt werden, bis eine Einigung über verbindliche Gewinnermittlungsvorschriften für die GKB erzielt wurde. Im Ganzen stellt die GKKB im Aktionsplan eine übergreifende Initiative dar, die für die Erreichung der Ziele einer gerechteren und effizienteren Besteuerung ein äußerst wirksames Instrument darstellt.²²¹

Der Ausgangspunkt der Kommission, der zum Anstoß des GKKB-Projekts führte, ist die Vereinfachung und Steigerung der Effizienz des Körperschaftsteuersystems im europäischen Binnenmarkt. Im Zuge der Entwicklungen seit dem RLV^{GKKB 2011} hat jedoch auch der Kampf gegen die aggressive Steuerplanung multinationaler Unternehmen zunehmend an Bedeutung gewonnen. So haben die Staats- und Regierungschefs der G20 im Jahr 2013 den ehrgeizigen BEPS-Aktionsplan gebilligt. Dieses aus 15 Aktionspunkten bestehende Maßnahmenpaket wurde 2015 vorgelegt und beinhaltet neue oder verstärkte internationale Standards sowie konkrete Maßnahmen, die den Staaten helfen sollen, den Möglichkeiten zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung entgegenzuwirken.²²² Die Umsetzung der BEPS-Empfehlungen und die Einhaltung von Verpflichtungen, insbesondere von Mindeststandards, ist daher ein Kernbereich der europäischen Steuerpolitik geworden.²²³ Tatsächlich nimmt die EU-Kommission inzwischen eine Vorreiterrolle im Rahmen der BEPS-Initiative ein.²²⁴ Insofern steht der RLV^{GKB 2016} in einem engen Zusammenhang mit der Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD, BEPS-1-Richtlinie)²²⁵ und ihrer Erweiterung um Maßnahmen zu hybriden Gestaltungen mit Bezug zu Drittländern (ATAD-2, BEPS-2-Richtlinie)²²⁶ im Rahmen derer diese Elemente in Form von Mindeststandards eingeführt wurden.²²⁷ Aufgrund der engen Verknüpfung der GKB mit dem BEPS-Projekt sind im RLV^{GKB 2016} zahlreiche Regelungen zu grenzüberschreitenden Sachverhalten enthalten.²²⁸ Im Unterschied zur ATAD und ATAD-2 enthalten die Rege-

²²¹ Vgl. Europäische Kommission 2016d, S. 4.

²²² Vgl. OECD 2016.

²²³ Vgl. Europäische Kommission 2015a, S. 10–12.

²²⁴ Vgl. Hey 2018c, Rn. 74.

²²⁵ 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).

²²⁶ Vgl. EU-Kommission 2016e (zitiert als ATAD-2).

²²⁷ Während in bisher umgesetzten Richtlinien im Bereich der Ertragsteuern vor allem die Beseitigung steuerlicher Hemmnisse für im Binnenmarkt grenzüberschreitend tätige Unternehmen im Mittelpunkt stand, sind diese beiden Richtlinien nicht auf die Entlastungen der Steuerpflichtigen ausgerichtet. Vgl. Scheffler und Köstler (2017), S. 12 sowie zur ATAD und ATAD-2 ausführlich: Eilers und Oppel 2016, S. 319; Benz und Böhmer 2016, S. 2800; Ginevra 2017; Lang et al. 2017; Grotherr 2017b; Grotherr 2017g.

²²⁸ Vgl. z. B. Artikel 59 bis 61a RLV^{GKB 2016}.

lungen des RLV^{GKB 2016} allerdings absolute Regeln anstatt von Mindeststandards. Der RLV^{GKB 2016} setzt zudem auf den Änderungen der Richtlinie über Mutter- und Tochtergesellschaften (2014 und 2015)²²⁹ und dem Vorschlag für eine Neufassung der Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren (2011)²³⁰ auf, die ebenfalls die Stärkung des EU-Steuerrechts gegenüber aggressiver Steuerplanung fokussieren.²³¹

Im März 2018 hat die EU-Kommission außerdem zwei unterschiedliche Legislativvorschläge zur effektiven Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle in der EU vorgelegt, mit der sie eine zweigleisige Strategie verfolgt.²³² Der erste Vorschlag zielt darauf ab, die Körperschaftsteuer-Vorschriften so zu überarbeiten, dass Mitgliedstaaten Gewinne auch ohne eine physische Präsenz eines Unternehmens in ihrem Gebiet besteuern können.²³³ Anknüpfungspunkt für die Wahrnehmung von Besteuerungsrechten soll die digitale Präsenz (sog. virtuelle Betriebsstätte)²³⁴ von Unternehmen sein. Im Ergebnis sollen Gewinne dort registriert und besteuert werden, wo über digitale Kanäle signifikante Interaktionen zwischen Unternehmen und Nutzern stattfinden. Auch die formelhafte Gewinnaufteilung im Rahmen der GKKB soll hierfür entsprechend angepasst werden.²³⁵ Als Zwischenlösung bis zur Umsetzung der umfassenden Reform beinhaltet der zweite Vorschlag eine Übergangsteuer auf bestimmte Erträge aus digitalen Tätigkeiten und soll dazu führen, dass Tätigkeiten, die derzeit nicht wirksam besteuert werden, direkte Einnahmen für die Mitgliedstaaten schaffen.²³⁶

²²⁹ Richtlinie des Rates v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), ABl. L 225 v. 20.8.1990, 6; neugefasst durch RL 2011/96/EU v. 30.11.2011, ABl. EU L 345/08, zuletzt geändert durch RL 2014/86/EU des Rates v. 8.7.2014, ABl. L 219/40 und RL 2015/121/EU v. 27.1.2015, ABl. L 21/1. Siehe hierzu Kofler 2011; Boulogne 2016.

²³⁰ RL 2003/49/EWG v. 3.6.2003, ABl. L 157/49. Der Vorschlag für eine Neufassung, KOM(2011) 714 endgültig, wurde bislang noch nicht umgesetzt. Vgl. hierzu Hey 2018a, Rn. 146.

²³¹ Vgl. Europäische Kommission 2016d, S. 4.

²³² Vgl. Europäische Kommission 2018a.

²³³ Vgl. Europäische Kommission 2018c.

²³⁴ Von einer virtuellen Betriebsstätte wird ausgegangen, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist: jährliche Erträge von mehr als 7 Mio. EUR in einem Mitgliedstaat, mehr als 100.000 Nutzer in einem Steuerjahr in einem Mitgliedstaat oder Abschluss von mehr als 3.000 Geschäftsverträgen über digitale Dienstleistungen zwischen dem Unternehmen und gewerblichen Nutzern in einem Steuerjahr. Vgl. Europäische Kommission 2018c, Art. 5.

²³⁵ Vgl. Europäische Kommission 2018a.

²³⁶ Vgl. Europäische Kommission 2018b. Diese Lösung wurde allerdings von den Mitgliedstaaten Dänemark, Finnland, Irland und Schweden auf der Tagung des Rates (Wirtschaft und Finanzen) vom 12. März 2019 grds. abgelehnt. Das EU-Parlament fordert die Mitgliedstaaten daher auf, die Einführung der Digitalsteuer, sofern nicht anders möglich, wenigstens auf dem Wege der verstärkten Zusammenarbeit einzuführen. Vgl. Europäisches Parlament 2019, Rn. 74. Dagegen kritisch zu einem Alleingang der EU im Rahmen der Digitalsteuer: Englisch 2018, Rn. 71; Fuest 2018.

Den dritten Schlüsselbereich des Aktionsplans stellen Maßnahmen mit dem Ziel besserer steuerlicher Rahmenbedingungen für Unternehmen dar.²³⁷ Auch diesbezüglich könnte mit der G(K)KB ein wichtiger Schritt zur Förderung der Unternehmen, des Wirtschaftswachstums und der Beschäftigung im Binnenmarkt gelingen. Sofern die Konsolidierung erst in einer späteren Phase erfolgt, soll die erste Umsetzungsstufe des Projekts, d. h. die Einführung einer GKB, von zusätzlichen Maßnahmen flankiert werden, die das steuerliche Umfeld für Unternehmen und Investoren in der EU verbessern. Zum einen wird im Rahmen des RLV^{GKB 2016} ein zeitlich begrenzter Verlustausgleich mit Nachbesteuerung implementiert (Art. 42 RLV^{GKB 2016}), der es unter strengen Bedingungen ermöglicht, vorübergehend Verluste in unmittelbaren Tochtergesellschaften und Betriebsstätten in anderen EU-Mitgliedstaaten zu berücksichtigen, um das Ausbleiben der Vorteile der grenzüberschreitenden Konsolidierung auszugleichen.²³⁸ Zum anderen sind effizientere Streitbeilegungsmechanismen in Doppelbesteuerungsangelegenheiten erforderlich, bis die Umsetzung der GKKB das Risiko einer Doppelbesteuerung in der EU vollständig beseitigt.²³⁹ Hierzu hat die EU-Kommission zeitgleich mit den beiden Richtlinienvorschlägen zur GKB und GKKB einen Richtlinienvorschlag für ein verbessertes System zur Streitbeilegung in Doppelbesteuerungsangelegenheiten vorgelegt.²⁴⁰

Die Erhöhung der Steuertransparenz bildet den vierten Schlüsselbereich des Aktionsplans.²⁴¹ Die Stärkung des EU-Steuerrechts gegenüber aggressiver Steuerplanung durch multinationale Unternehmensgruppen zählt zu den politischen Prioritäten der EU-Kommission. Die Erhöhung der steuerlichen Transparenz wird dabei als eine wichtige Voraussetzung für eine gerechtere Besteuerung sowohl in der EU als auch auf internationaler Ebene angesehen. Die Transparenz soll dabei helfen, sicherzustellen, dass der Ort, an dem die wirtschaftliche Aktivität stattfindet, auch der Ort der Besteuerung ist.²⁴² Vor diesem Hintergrund soll die EU-Amtshilferichtlinie i. d. F. der RL (EU) 2016/881 vom 25.5.2016²⁴³ zu mehr Transparenz durch einen automati-

²³⁷ Vgl. Europäische Kommission 2015a, S. 12 f.

²³⁸ Für verschiedene Möglichkeiten des europäischen Verlustausgleichs vgl. bereits Röder 2012, S. 142–147.

²³⁹ Vgl. hierzu ausführlich Kapitel 2.3.

²⁴⁰ Vgl. Europäische Kommission 2016f; Siehe hierzu Grotherr 2017f; Grotherr 2017e.

²⁴¹ Vgl. Europäische Kommission 2015a, S. 14 f.

²⁴² Vgl. Europäische Kommission 2015a, S. 14.

²⁴³ Richtlinie (EU) 2016/881 vom 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung (ABl EU Nr. L 146 vom 3. 6. 2016 S. 8). Siehe hierzu ausführlich Grotherr 2016a; Grotherr 2017a; Grotherr 2017c; Grotherr 2017d; Grotherr und Wittenstein 2018.

schen Informationsaustausch unter den Steuerverwaltungen über steuerliche länderbezogene Berichte (sog. *Country-by-Country Reports*) führen. Ziel dieser Berichte ist es, die Transparenz unter den Steuerverwaltungen der verschiedenen Staaten zu erhöhen, weshalb eine darüber hinaus gehende Veröffentlichung der Berichte nicht vorgesehen ist.²⁴⁴ Da die EU-Kommission das steuerliche Country-by-Country Reporting noch nicht als ausreichend erachtet, um die aggressive internationale Steuerplanung von einzelnen multinationalen Unternehmensgruppen zu unterbinden, soll darüber hinaus eine Erhöhung der Steuertransparenz gegenüber der breiten Öffentlichkeit durch die Einführung eines öffentlichen Ertragsteuerinformationsberichts folgen. Hierfür hat die EU-Kommission am 12.4.2016 einen Richtlinienvorschlag zur Änderung der EU-Rechnungslegungsrichtlinie im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen vorgelegt.²⁴⁵

Den fünften Schlüsselbereich des Aktionsplans bildet schließlich eine Verbesserung der Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten, welche Voraussetzung für ein wirksames Vorgehen gegen Steuervermeidung und aggressive Steuergestaltung ist, durch verschiedene Koordinierungsinstrumente der EU.²⁴⁶ Diesbezüglich verfolgt die EU-Kommission insbesondere die Ziele einer besseren Koordinierung von Steuerprüfungen auf Ebene der Mitgliedstaaten und der Reform des Verhaltenskodexes für die Unternehmensbesteuerung sowie der Plattform für verantwortungsvolles Handeln im Steuerwesen.²⁴⁷

3.2. Deutsche Rahmenbedingungen für die Umsetzung einer GKB

Da die Gewinnermittlungsvorschriften des RLV^{GKB 2016} autonom sind und es sich insofern um ein völlig eigenständiges Gewinnermittlungskonzept handelt, ist die Entwicklung einer harmonisierten steuerlichen Gewinnermittlung aus deutscher Sicht insbesondere vor dem Hintergrund des tradierten Maßgeblichkeitsprinzips zu beurteilen. Tatsächlich scheint die Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips trotz der

²⁴⁴ Die im steuerlichen Country-by-Country Report vom Unternehmen preisgegebenen Daten unterliegen dem Steuergeheimnis und sind im automatischen Informationsaustausch zwischen den Steuerverwaltungen durch detaillierte Datenschutzbestimmungen geschützt. Vgl. Grotherr 2016b, S. 855.

²⁴⁵ Vgl. EU-Kommission 2016g; hierzu ausführlich Grotherr 2016b; Grotherr 2016c; Grotherr und Wittenstein 2018.

²⁴⁶ Vgl. Europäische Kommission 2015a, S. 15 f.

²⁴⁷ Siehe ausführlich zu mitgliedstaatenübergreifenden gemeinsamen Betriebsprüfungen (sog. *Joint Audits*): Bundesministerium für Finanzen (BMF) Merkblatt v. 9.1.2017 - IV B 6 - S 1315/16/10016, BStBl. I 2017, S. 89; Seer 2018b, Rn. 277; Peters et al. 2016; Beckmann 2016.

langen Tradition in Deutschland bereits mit Blick auf die jüngeren deutschen Reformgesetze ungewiss.²⁴⁸ Mit der in den letzten Jahren im Rahmen der deutschen Gesetzgebung vollzogenen Abkopplungsentwicklung werden weit reichende Trennungstendenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz sichtbar. Nach einer Phase der temporären Annäherung von handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung haben sich Handels- und Steuerbilanz im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes,²⁴⁹ des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002,²⁵⁰ des Transparenz- und Publizitätsgesetzes²⁵¹ und des Bilanzrechtsreformgesetzes²⁵² immer stärker voneinander entfernt. Den vorläufigen Höhepunkt dieser Abkopplungsentwicklung stellt das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz²⁵³ dar. Die nachfolgende Übersicht in *Tabelle 4* verdeutlicht die Abkopplung der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung im Zeitablauf.

Datum	Ereignis
29.10.1997	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Unternehmensteuerreformgesetz</i> • Einführung § 5 Absatz 4a EStG: Einschränkung der steuerrechtlichen Passivierung von Rückstellungen.
24.03.1999	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002</i> • Einführung § 6 Absatz 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG: Teilwertabschreibung nur noch bei voraussichtlich dauerhaften Wertminderungen. • Einführung § 6 Absatz 1 Nr. 3a EStG: Abzinsungspflicht für langfristige Verbindlichkeiten und Rückstellungen. Die steuerrechtlichen Bewertungskonkretisierungen sind dabei nicht abschließender Natur („insbesondere“), sondern dienen der Begrenzung der Rückstellungsbewertung „nach oben“ („höchstens“). Somit weitere Zurückdrängung des Maßgeblichkeitsprinzip.
19.07.2002	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Transparenz- und Publizitätsgesetz</i> • Abschaffung der Umkehrmaßgeblichkeit im Konzernabschluss (allerdings nicht auf Einzelabschlusssebene).

²⁴⁸ Vgl. hierzu Prinz 2019.

²⁴⁹ Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform vom 29.10.1997, in: BStBl I, 1997, 928.

²⁵⁰ Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999, in: BGBl I 1999, 402.

²⁵¹ Gesetz zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität (Transparenz- und Publizitätsgesetz - TransPuG) vom 19.7.2002, in: BGBl I, 2002, 2681-2687.

²⁵² Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität in der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz - BilReG) vom 4.12.2004, in: BGBl I, 2004, 3166-3182.

²⁵³ Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG) vom 28.05.2009, in: BGBl I 2009, 1102.

04.12.2004	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Bilanzrechtsreformgesetz</i> • Der handelsrechtliche Jahresabschluss bleibt als zwingendes Rechnungslegungsmedium zur Zahlungsbemessung (Ausschüttung und Besteuerung) erhalten. Keine befreiende Wirkung der IFRS auf Einzelabschlussebene. • Einführung § 285 HGB: Anhangangabe bei Finanzinstrumenten im Falle von positiven Differenzen zwischen (höherem) beizulegendem Zeitwert und Anschaffungskosten (kein bilanzieller Ausweis).
28.05.2009	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz</i> • Einführung § 340 HGB: Zeitwertbewertung bei Finanzinstrumenten des Handelsbestands für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute. • Einführung § 246 Absatz 2 HGB: Zwingende Bewertung des verrechneten Planvermögens mit beizulegendem Zeitwert. • Abschaffung des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips auf Einzelabschlussebene. • Begrenzung der direkten Maßgeblichkeit: Steuerliche Wahlrechte können autonom von der Handelsbilanz in Anspruch genommen werden.

Tabelle 4: Neuere Entwicklung der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung mit Blick auf das Maßgeblichkeitsprinzip im Zeitablauf²⁵⁴

Da das Maßgeblichkeitsprinzip in Deutschland nach der in *Tabelle 4* veranschaulichten Abkopplungsentwicklung ohnehin „durchlöchert“²⁵⁵ und nach den vergangenen Reformgesetzen keine Annäherung in Sicht ist, wird ein eigenständiges Steuerbilanzrecht zunehmend wahrscheinlich. Die Fülle der Abweichungen zwischen der Handels- und Steuerbilanz führt dazu, dass die Vorteile der Maßgeblichkeit nicht (mehr) zum Tragen kommen. Durch die fehlende Systemkonsistenz und fiskalorientierten Sonderregelungen entsteht ein Zustand „subsidiär, verwaschener Maßgeblichkeit“²⁵⁶. Vor diesem Hintergrund scheint ein separates Tax Accounting neben der handelsrechtlichen Rechnungslegung durch die Einführung eines Two-Book-Systems erforderlich.²⁵⁷ Da mit der Umsetzung des RLV^{GKB 2016} zahlreiche Vorteile, zum Teil auch außerhalb der Gewinnermittlung, erreicht werden können,²⁵⁸ ist die Einführung einer harmonisierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage der Kodifizierung einer deutschen und rein nationalen steuerlichen Gewinnermittlung vorzuziehen.²⁵⁹ Inso-

²⁵⁴ Vgl. für eine umfassende Betrachtung der Entwicklung des Maßgeblichkeitsprinzips ausführlich Velte 2015.

²⁵⁵ Für eine Übersicht der wichtigsten Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz sowie eine Gegenüberstellung zum RLV^{GKB 2016} vgl. Velte und Mock 2019, S. 24.

²⁵⁶ Prinz 2019, S. 7.

²⁵⁷ Vgl. Hierzu Scheffler 2017.

²⁵⁸ Zu den Vorteilen siehe im Einzelnen Kapitel 2.3.

²⁵⁹ Für die Entwicklung rein deutscher Grundsätze ordnungsmäßiger steuerlicher Gewinnermittlung vgl. dagegen Becker 2018.

fern scheint der Zeitpunkt für die Umsetzung des RLV^{GKB 2016} auch vor dem Hintergrund der deutschen Rahmenbedingungen günstig.

Dementsprechend hat die deutsche Bundesregierung in ihrer Stellungnahme vom 18.5.2018 die Unterstützung der GKB zugesichert²⁶⁰ und nach bilateralen Verhandlungen mit Frankreich eine gemeinsame Position zum RLV^{GKB 2016} ausgearbeitet, um die Umsetzung spezifischer Konvergenzmaßnahmen zu ermöglichen („*leading by example*“) und die Steuerharmonisierung in der EU zu beschleunigen.²⁶¹ In diesem gemeinsamen Positionspapier werden einige Modifikationsvorschläge für den RLV^{GKB 2016} erarbeitet, die auf die Fertigstellung oder Änderung konkreter Regelungsbereiche der GKB-Richtlinie abzielen und im Ergebnis festgestellt, dass Deutschland und Frankreich sowohl den RLV^{GKB 2016} als auch den RLV^{GKKB 2016} ausdrücklich unterstützen und „fest entschlossen [sind], die GKB-Richtlinie rasch zu verabschieden“²⁶².

4. Literaturüberblick zum Stand der empirischen und modelltheoretischen Forschung

Die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung und die Umsetzung des GKKB-Projekts haben weitreichende Auswirkungen sowohl auf die Verteilung des Steuersubstrats unter den Mitgliedstaaten, als auch auf die steuerlichen Rahmenbedingungen der Unternehmen in Europa. Insbesondere die Ausgestaltung der Gewinnermittlungsvorschriften und die Festlegung der Faktoren einer formelhaften Aufteilung der Steuerbemessungsgrundlagen zwischen den beteiligten Mitgliedstaaten sind Gegenstand intensiver wissenschaftlicher und politischer Diskussionen. Aus wissenschaftlicher Sicht wurden die Gewinnermittlungsvorschriften einer GKB bereits in zahlreichen konzeptionellen Beiträgen kontrovers diskutiert.²⁶³ Darüber hinaus besteht eine Vielzahl empirisch-quantitativer Studien zur GKKB, welche eine Makro-Perspektive einnehmen und die möglichen Auswirkungen einer Einführung

²⁶⁰ Vgl. BT-Drucks. 19/2218 v. 18.5.2018.

²⁶¹ Vgl. BMF 2018.

²⁶² BMF 2018, S. 1.

²⁶³ Für einen Überblick über die konzeptionelle Literatur vgl. z.B. Scheffler und Köstler (2017), S. 14–24; weitere und detailliertere Ausführungen über die bestehende konzeptionelle Literatur ergeben sich aus den einzelnen Artikeln der vorliegenden Arbeit.

der GKKB auf das Steuersubstrat einzelner Mitgliedstaaten beleuchten.²⁶⁴ Im Fokus der Forschung stehen hierbei insbesondere die formelhafte Gewinnaufteilung der Steuerbemessungsgrundlagen zwischen den Mitgliedstaaten und die Identifizierung potenzieller Gewinner und Verlierer einer entsprechenden Neuregelung. Einen weiteren Forschungsschwerpunkt, der eng mit der Zielsetzung des GKKB-Projekts verbunden ist, ein robustes und gegenüber aggressiver Steuerplanung multinationaler Unternehmen widerstandsfähiges Steuersystem zu schaffen, stellen empirische Untersuchungen zum Phänomen der Steuervermeidung dar.²⁶⁵ Empirische Analysen, welche die Ausgestaltung des Gewinnermittlungssystems der GKB im Speziellen und auch zum europäischen GKKB-Projekt im Ganzen aus betriebswirtschaftlicher Perspektive beleuchten, sind hingegen selten. Die nachstehende Darstellung und Strukturierung der existierenden Literatur in *Tabelle 4* beinhaltet ausgewählte empirische Beiträge, die sich aus betriebswirtschaftlicher Perspektive mit der Entwicklung und der Umsetzung des von der EU-Kommission verfolgten Projekts einer GKKB befassen und vermittelt einen Überblick über die Schwerpunkte der bestehenden Forschung.

Autor(en) & Jahr	Methode Ggf. Land, Zeitraum und Stichprobe	Zentrale Studienergebnisse
Ager 2017	<ul style="list-style-type: none"> • Simulationsmodell 	<ul style="list-style-type: none"> • Die grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Sinne der GKKB führt zu einer reduzierten Steuerbelastung und damit zu höheren erwarteten Renditen nach Steuern, wobei das Ausmaß dieser Wirkung von mehreren unternehmensspezifischen Faktoren abhängt. Zu den entscheidenden unternehmensspezifischen Faktoren zählen insbesondere die relative Anzahl der In- zu den Auslandsstochtergesellschaften eines Konzerns, der Profitabilitätsbereich (sofern konstant Gewinne oder konstant Verluste erwirtschaftet werden, laufen die zusätzlichen Verlustausgleichsmöglichkeiten der GKKB ins Leere) sowie der Ausprägungsgrad der Diversifikation und des Geschäftsrisikos des Konzerns.

²⁶⁴ Siehe z.B. Fuest et al. 2007; Devereux und Loretz 2008; Oestreicher und Koch 2011; Roggeman et al. 2012; Domonkos et al. 2013; Nerudová und Solilová 2015; Joint Research Center of the European Commission 2016; ZEW 2016a, 2016b, 2016c.

²⁶⁵ Vgl. zum Forschungsgebiet der Steuervermeidung allgemein Hanlon und Heitzman 2010 sowie Wilde und Wilson 2018; zur Steuervermeidung als tatsächlich existentes Phänomen in Europa vgl. z. B. Thomsen und Watrin 2018.

Rose 2017	<ul style="list-style-type: none"> • Simulationsmodell 	<ul style="list-style-type: none"> • Mit der GKB wird die angestrebte Finanzierungsneutralität nicht erreicht, allerdings werden Impulse für mehr Investition und Wachstum ausgelöst. Ferner besteht die Gefahr, dass mit der rechtlichen Regelung des Abzugs von Eigenkapital weitere unerwünschte Wirkungen, wie z.B. aus der Besteuerung von (negativen) Eigenkapitalzinsen, entstehen.
Evers et al. 2015	<ul style="list-style-type: none"> • Mikrosimulationsmodell (European Tax Analyzer) • EU-Mitgliedstaaten 2011 Modellunternehmen = Großunternehmen (Umsatz größer 50 Millionen EUR) 	<ul style="list-style-type: none"> • Durch eine Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage innerhalb der EU-Mitgliedstaaten im Rahmen der GKB oder alternativ einer modifizierten Einnahmenüberschussrechnung ist für Kapitalgesellschaften nur eine geringfügige Veränderung der effektiven Steuerbelastung zu erwarten.
Oestreicher et al. 2014	<ul style="list-style-type: none"> • Mikrosimulationsmodelle (ZEW TAXCoMM und AS-SERT) • Deutschland 2007-2009 32.847 Unternehmen 	<ul style="list-style-type: none"> • Die durch Einführung einer GKB verursachten Belastungswirkungen fallen sehr heterogen aus und führen bei der Mehrzahl der Unternehmen zu einer steuerlichen Entlastung durch zeitliche Vorverlagerung von Aufwendungen. • Mit Umsetzung der GKB ist ein Rückgang des Körperschaftsteueraufkommens zu erwarten. • Das zur Befolgung steuerlicher Gewinnermittlungsvorschriften notwendige Zeitbudget ändert sich nur marginal.
Keser et al. 2014	<ul style="list-style-type: none"> • Experiment • Deutschland 2014 83 Studenten 	<ul style="list-style-type: none"> • Es ist davon auszugehen, dass sich Unternehmensgruppen bei optionaler Ausgestaltung für eine Besteuerung auf konsolidierter Basis im Rahmen der GKKB entscheiden würden.
Spengel et al. 2012	<ul style="list-style-type: none"> • Mikrosimulationsmodell (European Tax Analyzer) • EU-Mitgliedstaaten 1994-2004 19.211 Unternehmen 	<ul style="list-style-type: none"> • Durch eine Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage innerhalb der EU-Mitgliedstaaten im Rahmen einer GKB ist für die Unternehmen nur eine geringfügige Veränderung der effektiven Steuerbelastung zu erwarten. • Die Abweichungen von den herrschenden Buchhaltungsgepflogenheiten sind größtenteils technischer Natur.
Spengel und Zöllkau 2012	<ul style="list-style-type: none"> • Umfrage (Fragebogen) • EU-Mitgliedstaaten, Schweiz und USA 2011 	<ul style="list-style-type: none"> • Die meisten Unterschiede zwischen den Gewinnermittlungsvorschriften nach dem RLV^{GKKB 2011} und der Steuerpraxis in den untersuchten Ländern sind von untergeordneter Bedeutung.

	Steuerberater in allen betrachteten Ländern	Tatsächlich sind viele Abweichungen lediglich formaler oder technischer Natur und dürften nur unwesentliche Auswirkungen auf die Höhe des zu versteuernden Einkommens haben. <ul style="list-style-type: none"> • Wesentliche Unterschiede ergeben sich allerdings in Bezug auf die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen, den Ansatz und die Bewertung von Rückstellungen, Abschreibungssätzen und -methoden sowie den Möglichkeiten der steuerlichen Verlustverrechnung.
Dahle und Bäumer 2009	<ul style="list-style-type: none"> • Investitionsplanungsmodell 	<ul style="list-style-type: none"> • Die Analysen im dynamischen Investitionsplanungsmodell zeigen, dass die Ablösung der nationalen Gewinnermittlungssysteme im Rahmen der GKKB durch den grenzüberschreitenden Verlustausgleich zu einer Steigerung der Unternehmensprofitabilität führt, da nationale Verlustausgleichsbegrenzungen und Mindestbesteuerungskonzepte sich weniger stark auswirken.

Tabelle 5: Ausgewählte Studienergebnisse zur G(K)KB

Wie *Tabelle 4* verdeutlicht, beschränkt sich die Forschungsdichte empirischer Studien zum GKKB-Projekt aus betriebswirtschaftlicher Perspektive zum gegenwärtigen Zeitpunkt vorrangig auf Simulationsmodelle, welche die Steuerbelastungswirkungen im Falle der Umsetzung einer GKB bzw. GKKB quantifizieren.

5. Zusammenfassende Implikationen

5.1. Forschung

Die im Rahmen dieses Promotionsprojekts verfassten Artikel greifen zentrale Lücken innerhalb der bestehenden Literatur auf und sollen einen fundierten Beitrag zur Weiterentwicklung des Gewinnermittlungssystems der GKB leisten. Zu diesem Zweck werden in den einzelnen Artikeln unter Anwendung verschiedener Methoden jeweils Vorschläge für eine zielgerichtete Anpassung der Regelungen des RLV^{GKB 2016} erarbeitet, welche im Zuge des weiteren Gesetzgebungsverfahrens bis zur finalen Richtlinie umgesetzt werden könnten. So ist die Zielsetzung des ersten Beitrags, zunächst ausgewählte Gewinnermittlungsregeln der GKB im Detail zu betrachten und den Vorschriften zur Gewinnermittlung nach deutschem Handels- und Steuerrecht sowie den IFRS gegenüberzustellen, um aufbauend auf der rechtsver-

gleichenden Analyse eine kritische Würdigung zentraler Inhalte des RLV^{GKB 2016} vorzunehmen. Im Ergebnis können basierend auf der rechtsvergleichenden, konzeptionellen Analyse bereits einige Schwachstellen des RLV^{GKB 2016} aufgedeckt und Anpassungsvorschläge abgeleitet werden. Zudem wird im Rahmen der Literaturanalyse deutlich, dass es in der herrschenden Diskussion um die Ausgestaltung einer GKB an entsprechenden Einblicken aus der Unternehmenspraxis mangelt. Da die Integration von Einschätzungen und Erfahrungen aus der Unternehmenspraxis von entscheidender Bedeutung ist, um letztlich eine praktikable und politisch durchsetzbare Lösung zu erhalten, bildet dies die Zielsetzung des zweiten Artikels. Im Rahmen von Experteninterviews als empirisch-qualitatives Forschungsdesign lässt der Beitrag Einschätzungen von verschiedenen Stakeholder-Gruppen, die von der Umsetzung der künftigen Richtlinie betroffen oder an der Ausarbeitung beteiligt sind (d. h. Unternehmen, Steuerberater, Finanzverwaltung, Gesetzgeber und Wissenschaft) in die laufende Diskussion einfließen. Die Erhebung und Einbeziehung von unterschiedlichen Experteneinschätzungen ermöglicht einen ganzheitlichen Blick auf die komplexen Regelungsbereiche der GKB und basierend darauf die Identifikation neuer Problemfelder sowie die Entwicklung von Lösungsansätzen zur Anpassung des RLV^{GKB 2016}. Die im dritten Beitrag verfolgte Forschungslücke, die sich sowohl aus der Analyse der bestehenden Literatur im ersten Beitrag als auch den Ergebnissen der Experteninterviews ableitet, ergibt sich aus der Frage, wie ein geeignetes Prinzipiensystem im Rahmen der GKB implementiert werden könnte. Zur Beantwortung dieser Frage wird ein dreistufiger Ansatz verfolgt. Im ersten Schritt werden die von der Europäischen Kommission entwickelten ökonomischen Maxime daraufhin untersucht, welche dieser Maxime als konkrete Deduktionsgrundlage eines geeigneten GATAP-Systems dienen könnten. Basierend auf dieser Grundlage werden im zweiten Schritt die Rechnungslegungsgrundsätze des aktuellen RLV^{GKB 2016}, der EU-Rechnungslegungsrichtlinie und den IFRS verglichen, um aus dieser Gesamtheit möglicher Grundsätze und unter Berücksichtigung der zuvor ermittelten Deduktionsgrundlage ein geeignetes europäisches GATAP-System abzuleiten. Schließlich werden im dritten Schritt Vorschläge zur Anpassungen des RLV^{GKB 2016} auf der Ebene der einzelnen Ansatz- und Bewertungsvorschriften unterbreitet, die erforderlich sind, um eine einheitliche Umsetzung entsprechend des formulierten GATAP-Systems zu gewährleisten. Die den einzelnen Artikeln zugrunde liegenden Problemstellungen und Ergebnisse sind damit nicht nur aus theoretischer Sicht, sondern insbesondere

auch aus der Perspektive der Regulierung und der Unternehmenspraxis interessant. Die Betrachtung der sich aus den Artikeln ableitenden Implikationen untergliedert sich daher im Folgenden in Forschung, Regulatorik und Unternehmenspraxis.

Aus Sicht der Forschung ergeben sich aus den vorliegenden Studien und deren Ergebnissen verschiedene Implikationen. Der erste Artikel zeigt im Rahmen der rechtsvergleichenden Analyse die wichtigsten Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen dem Gewinnermittlungssystem der GKB und deutschem Handels- und Steuerrecht sowie den IFRS auf. Eine allgemeine Einschränkung der Untersuchungen ist insofern, dass die Entwicklung der GKB einen derzeit noch laufenden Prozess darstellt, weshalb sich die vorliegenden Analysen lediglich auf den RLV^{GKB 2016} stützen können. Die endgültige Entscheidung über die Ausgestaltung der GKB liegt jedoch beim Europäischen Rat und könnte erheblich vom Vorschlag der EU-Kommission abweichen.²⁶⁶ Dennoch ist es das Ziel der vorliegenden Arbeit, mit den erarbeiteten Anpassungsvorschlägen zum RLV^{GKB 2016} einen Beitrag zur laufenden Diskussion um die Entwicklung des Gewinnermittlungssystems einer GKB zu leisten. In dieser Hinsicht können die Forschungsergebnisse sowohl für Wissenschaftler als auch für politische Entscheidungsträger und die Unternehmenspraxis eine wertvolle Unterstützung darstellen. Des Weiteren beschränkt sich die rechtsvergleichende Analyse des ersten Beitrags zum einen auf ausgewählte Gewinnermittlungsregeln und zum anderen auf den Vergleich des RLV^{GKB 2016} mit deutschem Handels- und Steuerrechts sowie den IFRS, weshalb die Forschungsergebnisse ggf. durch in der deutschen Literatur vorherrschende Sichtweisen und Besonderheiten geprägt sind und Eigenheiten der steuerlichen Gewinnermittlung anderer EU-Mitgliedstaaten außer Acht lassen. Weitere Forschungslücken ergeben sich folglich mit Blick auf eine vollständige Betrachtung sämtlicher Gewinnermittlungsregeln des neuen RLV^{GKB 2016}²⁶⁷ sowie hinsichtlich eines strukturierten Vergleichs mit den entspre-

²⁶⁶ Dies zeigen auch die verschiedenen Kompromissvorschläge, welche im Anschluss an den RLV^{GKKB 2011} im Europäischen Rat entwickelt wurden. Zur historischen Entwicklung siehe Kapitel 3.1.

²⁶⁷ Im Fokus der vorliegenden Untersuchung liegen ausschließlich die klassischen bilanziellen Gewinnermittlungsvorschriften (Gewinnermittlung im engeren Sinne). Auf außerbilanzielle Korrekturen, wie z.B. die Hinzurechnungsbesteuerung (Art. 59 RLV^{GKB 2016}) oder die Regelungen der Zinsschranke (Art. 13 RLV^{GKB 2016}) wird im Rahmen dieser Arbeit nicht eingegangen.

chenden Vorschriften der weiteren Mitgliedstaaten und der EU-Rechnungslegungsrichtlinie.²⁶⁸

Aus den Ergebnissen der zweiten Studie ergeben sich ebenfalls Implikationen für die Forschung. Durch das qualitative Forschungsdesign der Experteninterviews konnten explorative Erkenntnisse zur Ausgestaltung des Gewinnermittlungssystems der GKB bereits ex ante (d. h. vor Umsetzung des RLV^{GKB 2016}) generiert werden. Durch die Erhebung und Einbeziehung von unterschiedlichen Experteneinschätzungen leistet die Untersuchung einen Beitrag zu Gestaltungsfragen des Gewinnermittlungssystems der GKB und lässt gesicherte Einschätzungen von Unternehmen, Steuerberatern und der Finanzverwaltung in die Diskussion einfließen. Mit dem explorativen Forschungsansatz der Befragung sind allerdings auch einige Restriktionen verbunden. So ist das Forschungsdesign der Experteninterviews aufgrund der verhältnismäßig geringen Datenbasis nicht geeignet, um Ergebnisse zu quantifizieren oder repräsentative Aussagen zu treffen. Zudem ist die Interpretation der im Rahmen der Interviews erhobenen Daten stets im Kontext der jeweils subjektiven Sichtweisen von Forscher und Befragtem zu verstehen.²⁶⁹ Dem Charakter der explorativen Forschung entsprechend wird das Ziel verfolgt, Erkenntnisse zur Beantwortung der Forschungsfrage zu generieren und aus diesen Erkenntnissen neue theoretische Konzepte zu entwickeln (Induktion). Dementsprechend ergibt sich der Bedarf, die aufgestellten Hypothesen mittels konfirmativer Forschung empirisch zu überprüfen. So könnten die generierten Erkenntnisse der Untersuchung im Rahmen von fragebogenbasierten Umfragen, die aufgrund einer in der Regel wesentlich breiteren Datenbasis dazu geeignet sind, repräsentative Aussagen zu treffen, bestätigt bzw. widerlegt werden. Die Umsetzung des RLV^{GKB 2016} in der EU würde zudem weitere empirische Forschungsansätze ermöglichen. So könnten nach Umsetzung der GKB auch die Jahresabschlüsse bzw. die Steuerbilanzen von Unternehmen, die ihren steuerlichen Gewinn nach den Vorschriften der GKB ermitteln, als auswertbare Dokumente für die Durchführung von Archivforschung herangezogen werden; z. B. um die Auswirkungen eines Wechsels zum Gewinnermittlungssystem der GKB auf die Höhe des steuerlichen Gewinns von Unternehmen verschiedener Branchen und Größen zu prüfen.²⁷⁰ Bei kapitalmarktori-

²⁶⁸ Für einen internationalen Vergleich des Steuerbilanzrechts der Mitgliedstaaten mit den Vorschriften des vorangegangenen RLV^{GKKB 2011} (allerdings ohne direkte Bezugnahme zur EU-Rechnungslegungsrichtlinie) vgl. Spengel und Zöllkau 2012.

²⁶⁹ Vgl. Duwe 2016, S. 91.

²⁷⁰ Als problematisch könnte sich allerdings auch nach Umsetzung der GKB die Verfügbarkeit der Daten gestalten, da die Steuerbilanzen der Unternehmen dem Steuergeheimnis unterliegen und

entierten Unternehmen könnte ferner im Rahmen einer Eventstudie der Einfluss des Eintritts des Unternehmens in das Gewinnermittlungssystem der GKB auf den Unternehmenswert bzw. den Aktienkurs des Unternehmens untersucht werden. Im Zuge einer experimentellen Studie könnte ferner die Wahrscheinlichkeit untersucht werden, dass sich auch Einzelunternehmen und Personengesellschaften bei freier Wahl für eine Besteuerung auf Basis der GKB entscheiden (in diesem Fall wäre von einer Gemeinsamen Unternehmsteuer-Bemessungsgrundlage, kurz GUB, zu sprechen),²⁷¹ um die Entscheidungsgrundlage für eine entsprechende Ausweitung des Anwendungsbereichs zu verbessern. Schließlich ist die Expertenauswahl der im zweiten Artikel durchgeführten Studie auf Deutschland beschränkt, sodass eine Ausweitung der Untersuchung auf andere Mitgliedstaaten einen umfassenderen Einblick ermöglichen würde und für eine gesamteuropäische Einordnung des RLV^{GKB 2016} erforderlich wäre.

Weitere Implikationen lassen sich aus den Ergebnissen des dritten Artikels ableiten, welcher einen Vorschlag zur Reduktion der Rechtsunsicherheit durch die Einführung eines Systems spezifischer europäischer Steuergrundsätze im Rahmen der GKB beinhaltet. Da es sich hierbei um einen konzeptionellen Artikel handelt, ergibt sich ebenfalls der Bedarf, die Hypothesen bzw. das aufgestellte Prinzipiensystem empirisch zu überprüfen. Im Rahmen eines empirisch qualitativen Forschungsansatzes könnte untersucht werden, inwiefern das erarbeitete Prinzipienfundament in der Unternehmenspraxis tatsächlich zu einer Reduktion der Rechtsunsicherheit führt und welche Auswirkungen im Hinblick auf die steuerlichen Befolgungskosten zu erwarten sind.

5.2. Regulatorik

Aus Sicht der Regulatorik ergeben sich aus den vorliegenden Studien und deren Ergebnissen verschiedene Implikationen, welche den politischen Entscheidungsträgern sowohl auf europäischer Ebene als auch in Deutschland wertvolle Erkenntnisse zur Ausgestaltung und Umsetzung der GKB liefern könnten. So wurden im Rahmen der Beiträge entscheidungsorientierte Lösungsvorschläge für eine zielgerichtete Anpassung der Normen des RLV^{GKB 2016} im Rahmen des weiteren EU-

nicht frei zugänglich sind. Um die Daten für Archivforschung verfügbar zu machen, könnte z. B. die Kooperation mit Steuerberatungsgesellschaften hilfreich sein, welche diese Daten besitzen und nach Einverständnis ihrer Mandanten für Forschungszwecke zur Verfügung stellen könnten.

²⁷¹ Eine Ausweitung des Anwendungsbereichs der GKB zur GUB fordern z. B. Oestreicher et al. 2014.

Regulierungsprozesses erarbeitet, welche insbesondere für die Überarbeitung des RLV^{GKB 2016} durch die EU-Kommission relevant sind. Im Folgenden werden daher die wichtigsten Ergänzungs- und Änderungsvorschläge dieser Arbeit für den vorliegenden RLV^{GKB 2016} thesenartig zusammengefasst.

- 1) Anwendungsbereich (Art. 2 RLV^{GKB 2016}): Der Anwendungsbereich der GKB sollte sich aus Gleichheits- und Praktikabilitätsaspekten nicht nur auf große Kapitalgesellschaften, sondern auch auf KMU und Personenunternehmen erstrecken.
- 2) Definition von positivem Wirtschaftsgut und Verbindlichkeiten (Art. 4 RLV^{GKB 2016}): Mit Blick auf die abstrakte Aktivierungs- und Passivierungsfähigkeit sollten im RLV^{GKB 2016} die zentralen Begriffe des positiven Wirtschaftsguts und der Verbindlichkeiten explizit definiert werden, da das Fehlen entsprechender Definitionen die Rechtssicherheit untergräbt und negative bzw. verzögernde Auswirkungen auf Investitionsentscheidungen der Unternehmen haben könnte.
- 3) Verbesserungskosten (Art. 4 Nr. 26 RLV^{GKB 2016}): Im Rahmen der Definition der Verbesserungskosten könnte eine Abgrenzung in pauschalisierter Form durch eine rein quantitative Grenze in Verbindung mit einer zeitlichen Komponente die Regelung des RLV^{GKB 2016} stark vereinfachen.
- 4) Gewinnermittlungsprinzipien (Art. 6 RLV^{GKB 2016}): Für die einheitliche und rechtssichere Auslegung der Gewinnermittlungsregeln des RLV^{GKB 2016} in den verschiedenen Mitgliedstaaten ist ein umfassendes Prinzipiengerüst erforderlich, welches sich zur Auslegung und Lückenschließung eignet. Hierzu sollte das bereits im RLV^{GKB 2016} verankerte Realisierungsprinzip als zentrales Periodisierungsprinzip beibehalten werden. Darüber hinaus sollten das *Matching Principle*, das Verrechnungsverbot und der Vollständigkeitsgrundsatz, welche in den Ansatz- und Bewertungsvorschriften lediglich implizit als Unterkategorien berücksichtigt werden, in der endgültigen Richtlinie ausdrücklich normiert werden. Ferner sollten die Grundsätze der Wesentlichkeit, der Unternehmensfortführung, der Klarheit und Übersichtlichkeit, der Anschaffungs- und Herstellungskosten und der Bilanzidentität ebenfalls ausdrücklich im Art. 6 RLV^{GKB 2016} verankert werden.
- 5) Zeitpunkt der Gewinnrealisierung (Art. 16 RLV^{GKB 2016}): Die Einführung des Barrealisationsprinzips könnte eine Fragmentierung und inkonsistente Auslegung der GKB, welche auf unterschiedliche zivilrechtliche Strukturen der einzelnen EU-Mitgliedstaaten als Grundlage für die Gewinnrealisierung zurückgeht, vermeiden.

- 6) Ausgestaltung des Realisationsprinzip bei spezifischen Konstellationen (Art. 20 Nr. 1 lit. d) und Art. 22 RLV^{GKB 2016}): Die moderate Auslegung des Realisationsprinzips im aktuellen RLV^{GKB 2016}, welche in Anlehnung an die IFRS bei bestimmten Konstellationen eine vorzeitige Gewinnerfassung vorsieht, könnte durch eine strengere Auslegung ersetzt werden, um eine aus Sicht der steuerlichen Gewinnermittlung besser mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu vereinbarende Lösung zu erhalten.
- 7) Grundzüge der Gewinnermittlung (Art. 7 RLV^{GKB 2016}): Die Führung einer eigenständigen Steuerbilanz sollte insbesondere aufgrund der Kontrollfunktion der doppelten Buchführung und den Unklarheiten bezüglich der Aufzeichnungspflichten fest in der Richtlinie verankert werden.
- 8) Rückstellungen (Art. 23 RLV^{GKB 2016}), außerplanmäßige Wertminderungen (Art. 39 RLV^{GKB 2016}) und Verlustausgleich (Art. 41 RLV^{GKB 2016}): Die Einschränkung von Rückstellungen und außergewöhnlichen Wertminderungen könnte unter der Prämisse eines sofortigen Verlustausgleichs einen wesentlichen Beitrag zur Verbesserung der Objektivierung, der Besteuerungsneutralität und der Gleichmäßigkeit der steuerlichen Gewinnermittlung leisten. Sofern der verzinsliche Verlustrücktrag und der zeitlich uneingeschränkte Verlustvortrag als ökonomische Näherung des sofortigen Verlustausgleichs in den RLV^{GKB 2016} Eingang finden, könnten sowohl der Rückstellungsansatz als auch die Berücksichtigung außerplanmäßiger Wertminderungen gänzlich unterbleiben.
- 9) Bewertung von Vorräten (Art. 27 Abs. 1 Satz 4 RLV^{GKB 2016}): Im Bereich der Herstellungskosten sollte vor dem Hintergrund des Harmonisierungsziels und der Gestaltungsresistenz der Gewinnermittlung eine Streichung des Wahlrechts zur Einbeziehung von indirekten Kosten bei der Bewertung von Vorräten und unfertigen Erzeugnissen vorgenommen werden.
- 10) Planmäßige Abschreibungen (Art. 33 und 37 RLV^{GKB 2016}): Im Rahmen der Vorschriften zur planmäßigen Abschreibungen des Anlagevermögens sollte eine stärkere Verzahnung mit den handelsrechtlichen Regelungen erfolgen.

Auch mit Blick auf die Regulatorik auf deutscher Ebene ergeben sich aus den vorliegenden Studien verschiedene Implikationen. Der erste Beitrag zeigt basierend auf der rechtsvergleichenden, konzeptionellen Analyse, dass es nicht ausgeschlossen wäre, die Regelungen des RLV^{GKB 2016} in die deutsche Steuergesetzgebung zu übernehmen, sofern die im Vorschlag noch unbefriedigend geregelten Sachverhalte bis zur Verab-

scheidung der endgültigen Richtlinie angepasst werden. Mit Blick auf die deutsche Regulatorik bietet der von Grund auf neue Ansatz im Rahmen der GKB zudem die einmalige Gelegenheit einer Bereinigung und Komplexitätsreduktion des Steuersystems, wovon sowohl die Unternehmen als auch die Finanzverwaltungen profitieren würden. So könnte die Komplexitätsreduktion im Rahmen von Richtlinie, nationalem Umsetzungsgesetz und Durchführungsverordnung in Kombination mit einer stärkeren Prinzipienorientierung der GKB zu einem kohärenten Gewinnermittlungssystem mit geringerer Regelungsdichte führen. Schließlich scheinen die deutschen Rahmenbedingungen für die Umsetzung einer GKB aufgrund des aktuellen Zustands des Maßgeblichkeitsprinzips günstig, da die Vorteile der Maßgeblichkeit nach der vollzogenen Abkopplungsentwicklung nicht mehr zum Tragen kommen und eine europäische GKB der Kodifizierung einer deutschen und rein nationalen steuerlichen Gewinnermittlung vorzuziehen ist. Dementsprechend ist auch die Bundesregierung bestrebt die Steuerharmonisierung in der EU voranzutreiben und fordert zusammen mit Frankreich in einem gemeinsamen Positionspapier die GKB-Richtlinie rasch zu verabschieden.²⁷²

5.3. Unternehmenspraxis

Darüber hinaus ergeben sich aus den Fachbeiträgen der vorliegenden kumulativen Dissertation Implikationen für die Unternehmenspraxis und erlauben eine Abwägung potentieller Chancen und Risiken. Die Erkenntnisse beschränken sich dabei nicht nur auf die Unternehmen selbst, sondern sind auch für den Berufsstand der Steuerberater und die Finanzverwaltung von Relevanz. Für die Unternehmen könnten mit der GKB und der langfristig geplanten GKKB zahlreiche Vorteile verwirklicht werden, welche im Ergebnis den europäischen Binnenmarkt stärken und die wirtschaftliche Tätigkeit der Unternehmen vereinfachen. Durch die Harmonisierung der Gewinnermittlungssysteme in der Unternehmensbesteuerung und die Vereinfachung bzw. dem Ersatz des derzeit sehr komplexen internationalen Verrechnungspreissystems innerhalb der EU könnten die steuerlichen Befolgungskosten für die Einhaltung der Vorschriften erheblich gesenkt werden. Darüber hinaus könnten mit der Vermeidung von Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung, der Schaffung eines grenzüberschreitenden Verlustausgleichs und der Vereinfachung grenzüberschreitender Umstrukturierungen noch bestehende Diskriminierungen und Beschränkungen innerhalb der EU, welche die Unternehmen bei der Ausübung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten im

²⁷² Vgl. BMF 2018.

Binnenmarkt behindern, überwunden und die steuerlichen Rahmenbedingungen der Unternehmen verbessert werden. Sofern die Gelegenheit des von Grund auf neuen Ansatzes im Rahmen der GKB darüber hinaus für eine Bereinigung und Komplexitätsreduktion des Steuersystems genutzt wird, könnten Unternehmen, Steuerberater und Finanzverwaltungen ferner von einem Gewinnermittlungssystem mit geringerer Regelungsdichte profitieren, das im Ergebnis zu einer weiteren Verringerung des steuerlichen Befolgungsaufwands führt.

Der erste Beitrag zeigt ferner für Unternehmen, Steuerberater und Finanzverwaltung im Rahmen der rechtsvergleichenden Analyse die wichtigsten Unterschiede zwischen den Gewinnermittlungsvorschriften des RLV^{GKB 2016} und der Gewinnermittlung nach deutschem Handels- und Steuerrecht sowie den IFRS auf und legt dar, dass eine Umsetzung in die Praxis nach einigen gezielten Anpassungen möglich wäre. Diese Einschätzung wird im Rahmen des empirisch qualitativen Ansatzes des zweiten Beitrags grds. bestätigt, allerdings werden im Zuge der Experteninterviews auch einige erhebliche Risiken im Falle einer Umsetzung des RLV^{GKB 2016} in seiner derzeitigen Form deutlich. Das größte Problem für die Umsetzung in der Unternehmenspraxis liegt dabei in der drohenden Rechtsunsicherheit, weil der RLV^{GKB 2016} nicht alle möglichen Einzelfälle durch Detailregelungen aufnehmen kann. Da die Gewinnermittlungsvorschriften zur Berechnung der GKB autonom sind und es sich insofern um ein völlig eigenständiges Gewinnermittlungskonzept handelt, stellt sich die Frage, wie konkrete Regelungen aus den abstrakten Vorschriften des RLV^{GKB 2016} deduziert werden können. Wie im zweiten Beitrag dargelegt, lässt sich das Risiko der Rechtsunsicherheit bei Auslegungsfragen insbesondere durch die Implementierung eines umfassenden Prinzipienfundaments abfedern. Ein Vorschlag dafür, wie ein solches Prinzipienfundament konkret aussehen könnte, wird im dritten Beitrag präsentiert.

Ein weiteres Risiko für die Unternehmenspraxis liegt darin, dass sich die weitere Entwicklung der GKB von der angestrebten Komplexitätsreduktion entfernen könnte. So haben sich beispielsweise die Abschreibungsregelungen im Rahmen des politischen Prozesses genau in die entgegengesetzte Richtung entwickelt.²⁷³ Aus diesem

²⁷³ Der RLV^{GKKB 2011} sah im Hinblick auf einzeln abschreibungsfähige materielle Wirtschaftsgüter im Rahmen der Einordnung in zwei verschiedene Gruppen, (1) Gebäude und (2) andere langlebige Sachanlagen eine sehr starke Typisierung vor (Art. 36 Abs. 1 RLV^{GKKB 2011}). Im RLV^{GKB 2016} werden dagegen weitere Kategorien von Anlagevermögen unter gleichzeitiger Beibehaltung der Poolabschreibung eingeführt. Nach Art. 33 Abs. 1 RLV^{GKB 2016} ist zwischen (1) Geschäfts-, Büro- und

Grund ist eine wesentlich stärkere Einbringung der Unternehmenspraxis in die laufende Diskussion um die Ausgestaltung der GKB, welche unter anderem im Rahmen des zweiten Beitrags befördert werden soll, erforderlich. Auf diesem Weg könnten berechnete Interessen der Unternehmenspraxis stärker Eingang in die politischen Überlegungen bei der Normierung der Gewinnermittlungsvorschriften finden. Insbesondere vor dem Hintergrund der Überlegungen für eine Streichung der Optionalität und eine unternehmensgrößenunabhängige verpflichtende Anwendung der GKB sollten sich auch KMU, deren Einsatz bei Gesetzgebungsverfahren aufgrund beschränkter Ressourcen in der Regel begrenzt ist, stärker einbringen. Gleiches gilt für mittelständische Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, da sich andernfalls lediglich Vertreter der *Big Four* Gesellschaften in den Prozess einbringen,²⁷⁴ deren Interessen sich im Hinblick auf die Ausgestaltung des Gewinnermittlungssystems von denen der kleineren Beratungsgesellschaften mit einer anderen Mandantenstruktur unterscheiden können. Für die Finanzverwaltung besteht je nach Ausgestaltung des Gewinnermittlungssystems dagegen das Risiko, parallel zwei unterschiedliche Unternehmenssteuersysteme administrieren zu müssen. Vor diesem Hintergrund bieten sich, wie im zweiten Artikel herausgestellt, eine unternehmensgrößenunabhängige verpflichtende Anwendung der GKB und ggf. auch eine Ausdehnung auf Personenunternehmen an.

6. Fazit und Ausblick

Das vorliegende kumulative Dissertationsprojekt befasst sich mit der Ausgestaltung des Gewinnermittlungssystems einer europäischen GKB. Hierzu besteht die Arbeit aus drei eigenständigen Fachbeiträgen und einem übergeordneten Rahmenpapier. Die Artikel greifen dabei verschiedene Aspekte im Zusammenhang mit den Gewinnermittlungsvorschriften des RLV^{GKB 2016} auf. Die übergreifende Zielsetzung der Arbeit ist es, einen Beitrag zur kontroversen Diskussion um die konkrete Ausgestaltung des Gewinnermittlungssystems einer GKB zu leisten und entscheidungsorientierte Lösungsvorschläge für eine zielgerichtete Anpassung der Normen im Zuge des

anderen Gebäuden sowie anderen unbeweglichen Vermögenswerten, die gewerblich genutzt werden, (2) Industriegebäuden und -strukturen, (3) langlebigen Sachanlagen und (4) mittellebigen Sachanlagen zu unterscheiden. Die Einführung der weiteren Kategorien wirkt im Ergebnis komplexitätserhöhend.

²⁷⁴ Vgl. z.B. Deloitte 2009; PricewaterhouseCoopers 2008 und Spengel und Zöllkau 2012(basierend auf einer Umfrage von EY).

weiteren Gesetzgebungsverfahren zu erarbeiten. Die Forschungsdichte empirischer Studien zum GKKB-Projekt aus betriebswirtschaftlicher Perspektive bezieht sich zum gegenwärtigen Zeitpunkt vorrangig auf Simulationsmodelle und fragebogenbasierte Umfragen zu den Auswirkungen auf die Befolgungskosten. Die vorliegende Arbeit ergänzt die bestehende Literatur insoweit, als dass gesicherte Einschätzungen zum Gewinnermittlungssystem des RLV^{GKB 2016} auf Ebene der Unternehmenspraxis in die laufende Diskussion integriert und basierend darauf Problemfelder identifiziert und Anpassungsvorschläge entwickelt werden.

Zu diesem Zweck werden im ersten Beitrag zunächst ausgewählte Gewinnermittlungsregeln des RLV^{GKB 2016} im Detail analysiert und den Vorschriften zur Gewinnermittlung nach deutschem Handels- und Steuerrecht sowie den IFRS gegenübergestellt. Die rechtsvergleichende Analyse und die Aufdeckung konzeptioneller Schwachstellen des Gewinnermittlungssystems bilden die Grundlage für die Experteninterviews im Rahmen des zweiten Beitrags. Die Erhebung und Einbeziehung der Experteneinschätzungen verschiedener Stakeholder-Gruppen (Unternehmen, Steuerberater, Finanzverwaltung, Gesetzgeber und Forscher) ermöglicht einen ganzheitlichen Blick auf die komplexen Regelungsbereiche des RLV^{GKB 2016} und basierend darauf die Identifikation teils neuer Problemfelder sowie die Entwicklung von Lösungsansätzen. Als zentrales Problem im Hinblick auf die grundlegende Ausrichtung des Gewinnermittlungssystems der GKB wurde dabei die drohende Rechtsunsicherheit bei Auslegungsfragen identifiziert. Dieser Problematik könnte mit einem Bündel geeigneter Lösungsansätze begegnet werden, wobei insbesondere die Implementierung eines umfassenden Prinzipienfundaments in den RLV^{GKB 2016} für die Verringerung der Rechtsunsicherheit bei gleichzeitig einheitlicher Auslegung in den verschiedenen Mitgliedstaaten entscheidend ist. Ein Vorschlag für ein solches Fundament spezifischer europäischer Steuergrundsätze im Rahmen des RLV^{GKB 2016} ist Gegenstand des dritten Beitrags.

Abschließend bleibt festzuhalten, dass die Umsetzungschancen des RLV^{GKB 2016} aus politischen Gründen weiterhin ungewiss sind. Vor dem Hintergrund wirtschaftlicher und währungspolitischer Probleme ist die Bereitschaft vieler Mitgliedstaaten, nationalstaatliche Souveränität in Kernbereichen wie der Unternehmensbesteuerung zugunsten einer einheitlichen europäischen Lösung aufzugeben, derzeit nur einge-

schränkt vorhanden.²⁷⁵ Dennoch besteht weitgehend Einvernehmen darüber, dass vor dem Hintergrund der erklärten Zielsetzung eines vollständig integrierten europäischen Binnenmarktes der weitere Abbau von Handelshemmnissen ein zentrales Element der Weiterentwicklung der Staatengemeinschaft darstellt und dass die Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung einen essentiellen Bestandteil dieser Vervollständigung ausmacht.²⁷⁶ Um die politischen Widerstände auf dem Weg in Richtung des europäischen Binnenmarktes im Rahmen der GKB überwinden zu können, ist es daher insbesondere wichtig, die Regelungen des RLV^{GKB 2016} aus allen Blickwinkeln zu betrachten und auch die Einschätzungen und Erfahrungen aus der Unternehmenspraxis zu berücksichtigen, um im Ergebnis eine praktikable und politisch durchsetzbare Lösung zu erhalten. Mit dem qualitativ empirischen Ansatz und den konzeptionellen Analysen vermag die vorliegende Arbeit dazu ihren Beitrag zu leisten und zeigt entscheidungsorientierte Lösungsvorschläge für eine zielgerichtete Anpassung der Normen auf.

Mit der Aufteilung des seit vielen Jahren verfolgten GKKB-Projekts in zwei Schritte, zunächst die Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften (GKB) und dann die Konsolidierung und formelhafte Gewinnaufteilung (GKKB), konnte die EU-Kommission die Realisierungschancen der Vorschläge jedenfalls erhöhen. Allerdings wurden mit dem RLV^{GKB 2016} auch über den ursprünglichen RLV^{GKKB 2011} hinausgehende, neue Ansätze in den Vorschlag integriert, welche zwar im Grundsatz wünschenswert sind, aber selbst wiederum erhebliches Diskussionspotenzial bieten und den politischen Entscheidungsprozess für eine GKB erschweren. Dies betrifft insbesondere die implementierten Anreize zur Förderung von Forschung und Entwicklung (Art. 9 Nr. 2, 3 RLV^{GKB 2016}), zur Beseitigung der steuerlichen Benachteiligung der Eigenfinanzierung (Art. 11 RLV^{GKB 2016}) sowie zur Einführung eines grenzüberschreitenden Verlustausgleichs (Art. 42 RLV^{GKB 2016}). Da diese Ansätze entsprechend dem jeweils gewünschten Grad der Harmonisierung auch getrennt angegangen werden könnten, böte eine Erweiterung des derzeit zweistufigen Harmonisierungsprozesses zu einem mehrstufigen Reformpaket den Vorteil, die Realisierungschancen zu erhöhen, sodass die angestrebte umfassende Reform der Unternehmensbesteuerung in Europa zumindest sukzessive umgesetzt werden könnte.²⁷⁷ Ferner zeigen die

²⁷⁵ Zur Harmonisierungsbereitschaft der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern vgl. Fehling 2015, Rn. 20-26.

²⁷⁶ Vgl. Ager 2017, S. 216 f.

²⁷⁷ Vgl. für eine mehrstufigen Umsetzung bereits Scheffler und Köstler (2017), S. 117 f.

Erfahrungen auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, dass eine Vollharmonisierung in Kombination mit dem derzeit geltenden Einstimmigkeitsprinzip im Rat zu einer Versteinerung des Gewinnermittlungsrechts in der Unternehmensbesteuerung führen könnte.²⁷⁸ Vor diesem Hintergrund sind die Initiative zur Reform des Beschlussfassungsverfahrens in der EU-Steuerpolitik und die Einbettung der GKB in dieses übergeordnete Reformvorhaben zu begrüßen.²⁷⁹ In der Gesamtschau bildet die Harmonisierung der Gewinnermittlung einen wichtigen Baustein und wäre ein bedeutsamer Schritt in Richtung des europäischen Binnenmarktziels.

²⁷⁸ Vgl. Englisch 2018, Rn. 71.

²⁷⁹ Vgl. Europäische Kommission 2019.

Anhang

Anhang 1: Ko-Autorenschaft Fachartikel I

Anhang 2: Ko-Autorenschaft Fachartikel II

Anhang 3: Gesprächspartner und Termine der durchgeführten Experteninterviews

Anhang 4: Interviewleitfaden der durchgeführten teilstrukturierten Experteninterviews mit Steuerberatern

Anhang 5: Interviewleitfaden der durchgeführten teilstrukturierten Experteninterviews mit Unternehmen

Anhang 6: Interviewleitfaden der durchgeführten teilstrukturierten Experteninterviews mit der Finanzverwaltung

Anhang 7: Interviewleitfaden des durchgeführten teilstrukturierten Experteninterviews mit dem Gesetzgeber

Anhang 8: Interviewleitfaden des durchgeführten teilstrukturierten Experteninterviews mit dem Forscher

Ko-Autorenschaft Fachartikel I

In der Übersicht wird dargestellt, wie und in welchem Arbeitsumfang, die einzelnen Autoren (*P. Velte* und *O. Mock*) im Rahmen der Erstellung von Fachartikel I beteiligt waren.

	Gewichtung	P. Velte	O. Mock
Konzeption des Forschungsansatzes	20%	50%	50%
Recherchen & Durchführung der rechtsvergleichenden Analyse	30%	30%	70%
Qualitätssicherung der Analyseergebnisse	20%	80%	20%
Würdigung & Erarbeitung der Anpassungsvorschläge	30%	50%	50%
Summe	100%	50%	50%

Tabelle 6: Übersicht Ko-Autorenschaft Fachartikel I

Ko-Autorenschaft Fachartikel II

In der Übersicht wird dargestellt, wie und in welchem Arbeitsumfang, die einzelnen Autoren (*P. Velte* und *O. Mock*) im Rahmen der Erstellung von Fachartikel II beteiligt waren.

	Gewichtung	P. Velte	O. Mock
Konzeption des Forschungsansatzes	20%	50%	50%
Recherchen, Erhebung und technische Aufbereitung der Daten	30%	20%	80%
Analyse & Interpretation von Daten / Zwischenergebnisse	20%	35%	65%
Qualitätssicherung des Ablaufs und der Ergebnisse	10%	60%	40%
Erarbeitung & Formulierung der Ergebnisse	20%	30%	70%
Summe	100%	35%	65%

Tabelle 7: Übersicht Ko-Autorenschaft Fachartikel II

Gesprächspartner und Termine der durchgeführten Experteninterviews

Den Teilnehmern der Experteninterviews wurde vollständige Anonymität zugesichert, daher erfolgt nur eine Zuordnung in Bezug auf die Stakeholdergruppe, die Institution bzw. die Unternehmensart und die Position des Experten. Alle Gespräche fanden im Zeitraum zwischen Juni 2017 und Januar 2018 statt.

Expertengruppe	Experte	Position	Institution	Datum
Steuerberater	SB1	Senior Tax Manager	Mittelständische Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	06.06.2017
	SB2	Senior Tax Manager	Mittelständische Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	26.07.2017
	SB3	Tax Manager	Mittelständische Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	26.07.2017
	SB4	Tax Consultant	Mittelständische Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	15.08.2017
Unternehmen/ Unternehmens- vertreter	U1	Stellvertretender Leiter der Steuerabteilung	Unternehmen (DAX 30)	17.08.2017
	U2	Senior Manager Accounting	Unternehmen (TecDAX 30)	25.10.2017
	UV	Senior Manager Steuern und Finanzpolitik	Spitzenverband zur Vertretung verschiedener Industriezweige	08.09.2017
Finanzverwaltung	BP1	Betriebsprüfer	Finanzamt für Großbetriebsprüfung	10.08.2017
	BP2	Betriebsprüfer	Finanzamt für Großbetriebsprüfung	10.08.2017
	BP3	Konzernbetriebsprüfer	Finanzamt für Großbetriebsprüfung	24.08.2017
Gesetzgeber	GG	Bereichsleiter	Institution der EU	22.11.2017
Forscher	FO	Professor	Universität	11.01.2018

Tabelle 8: Übersicht der Gesprächspartner und Termine der durchgeführten Experteninterviews

Interviewleitfaden Steuerberater

Dissertationsprojekt an der Leuphana Universität Lüneburg

Empirische Untersuchung zur Ausgestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB)

Fragenblöcke:

Fragenblock I: Angaben zu Tätigkeit und Unternehmen

Fragenblock II: Ausgestaltung der Gewinnermittlungsvorschriften der GKB

Fragenblock III: Auswirkungen der GKB auf die steuerlichen Befolgungskosten

Fragenblock IV: Weitere Entwicklung einer GKB

Angaben zur befragten Person:

Name:

Funktion:

Unternehmen:

Datum:

Dauer des Gesprächs:

Fragenblock I:

Angaben zu Tätigkeit und Unternehmen

Angaben zur beruflichen Tätigkeit:

1. Auf welchem Weg haben Sie Ihre Fachkenntnisse erworben (Ausbildung/ Studium etc.)?
2. Seit wann sind Sie Mitarbeiter der Steuerberatungsgesellschaft? Seit wann sind Sie Berufsträger?
3. Haben Sie sich auf bestimmte Rechtsformen/ Branchen/ Unternehmensgrößen etc. spezialisiert?

Angaben zum beratenen Unternehmen (Mandant):

4. Name und Rechtsform des Unternehmens?
5. Welche Produkte und Dienstleistungen bietet das Unternehmen an?
6. Welche Art(en) von steuerlichen Einkünften wird (/werden) erzielt?
7. In welchen Ländern ist das Unternehmen wirtschaftlich aktiv?
8. Ist das Unternehmen rechtlich und wirtschaftlich selbstständig?
9. Seit wann ist das Unternehmen Mandant bei der Steuerberatungsgesellschaft? Seit wann sind Sie für die Beratung des Unternehmens verantwortlich?
10. Welche Leistungen werden neben der Steuerberatung von der Gesellschaft übernommen?
11. Wie werden der HGB-Abschluss und die Steuerbilanz Ihres Mandanten erstellt? Besteht ein ERP (Enterprise-Resource-Planning) System?
12. Wie viele Mitarbeiter waren im letzten Geschäftsjahr in dem Unternehmen beschäftigt?
13. Wie hoch waren die Umsatzerlöse und die Bilanzsumme im letzten Geschäftsjahr?

Fragenblock II:

Ausgestaltung der Gewinnermittlungsvorschriften der GKB

Bitte beziehen Sie sich bei der Beantwortung der folgenden Fragen auf alle Mandanten und ziehen Sie die Tabelle in *Anlage 1* hinzu.

1. Welche Unklarheiten, offenen Auslegungsfragen und Schwierigkeiten sehen Sie im Zusammenhang mit den einzelnen Gewinnermittlungsvorschriften der GKB?
2. Wie würden Sie die Attraktivität (Vorzüge / Nachteile) für das Unternehmen gegenüber den aktuellen Regelungen nach EStG/ KStG beurteilen?
3. Wie würden Sie die die Prinzipiengerechtigkeit der Gewinnermittlungsvorschriften der GKB hinsichtlich des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Gleichheitsgrundsatzes beurteilen?
4. Bei welchen Gewinnermittlungsvorschriften sehen Sie eine Veränderung hinsichtlich des Spielraumes für Steuerbilanzpolitik?
5. Müsste Ihr Mandant für die GKB einen neuen originären Buchungskreis erstellen?
6. Würden Sie im Rahmen der GKB aus Sicht des Steuerberaters bzw. des Mandanten die Erstellung einer Steuerbilanz oder eine reine GuV-Ermittlung präferieren und warum?
7. Welche Auswirkungen könnten sich im Rahmen der GKB, insbesondere im Hinblick auf das Fehlen eines geschlossenen Prinzipiensystems für eine objektive Erfolgsermittlung, auf den Prozess der Steuerplanung und ihren Stellenwert ergeben?

Fragenblock III:

Auswirkungen der GKB auf die steuerlichen Befolgungskosten

Quantitative Angaben zu den steuerlichen Befolgungskosten:

1. Bitte füllen Sie das beigefügte Datenmodell in *Anlage 2* mit den von Ihnen geschätzten steuerlichen Befolgungskosten für Szenario 1 (Ausgangsfall - nationale Steuersysteme) und Szenario 2 (GKB) aus. Ziehen Sie für das Ausfüllen des Datenmodells die Erläuterungsanlage zu den körperschaftsteuerlichen Compliance-Aktivitäten in *Anlage 3* hinzu.

Hinweis: Veränderungen der steuerlichen Befolgungskosten in Drittstaaten außerhalb der EU sollen bei dieser Ermittlung außer Betracht bleiben.

Qualitative Angaben zu den steuerlichen Befolgungskosten:

2. Inwiefern würden die Änderungen bei einem Übergang vom Status quo (nationale Steuersysteme) zur GKB zu einer Erhöhung oder Verminderung der Komplexität für Unternehmen führen?
3. Bestehen im Zusammenhang mit den steuerlichen Befolgungskosten weitere Vor- oder Nachteile bei einem Übergang zur GKB, die bisher noch nicht angesprochen wurden?

Fragenblock IV:

Weitere Entwicklung einer GKB

1. Sollte die Anwendung der GKB verpflichtend oder (für KMU) weiterhin fakultativ geregelt werden und würden Sie Ihren Mandanten empfehlen, das Gewinnermittlungssystem nach GKB zu wählen?
2. Sollte der Anwendungsbereich der GKB auch auf Personengesellschaften und Einzelunternehmen ausgedehnt werden (Ausgestaltung als GUB)?
3. Welche Konsequenzen würden sich aus einer Verpflichtung oder einem Wahlrecht für Kapitalgesellschaften / Personengesellschaften ergeben (Maßgeblichkeitsprinzip)? Haben Sie Lösungsvorschläge für aus den Konsequenzen entstehende Probleme?
4. Welche Vor- und /oder Nachteile sehen Sie langfristig bei Einführung einer GKKB?

Anlage 1: Wesentliche Unterschiede des Rechtsvergleichs zwischen aktuellem Bilanzsteuerrecht und den Regelungen der GKB

Sachverhalt	Steuerbilanz nach EStG	GKB
Grundzüge der Gewinnermittlung	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanz sowie GuV • formelle Anknüpfung an handelsrechtliche Rechnungslegung durch Maßgeblichkeitsprinzip 	<ul style="list-style-type: none"> • reine GuV ohne Bilanz • Periodisierung der Ein- und Auszahlungen • eigenständiges Gewinnermittlungskonzept (kein Maßgeblichkeitsprinzip)
Gewinnermittlungsprinzipien	<ul style="list-style-type: none"> • Übernahme der kodifizierten und nicht kodifizierten GoB aus dem Handelsrecht durch Maßgeblichkeitsprinzip 	<ul style="list-style-type: none"> • Realisations-, Einzelerfassungs-, Stetigkeits- und Stichtagsprinzip • kein richtiges Rahmenkonzept für eine objektive Erfolgsermittlung
Reichweite des Realisationsprinzips	<ul style="list-style-type: none"> • langfristige Fertigung: grds. Gewinnrealisierung bei Übergabe (Completed Contract-Methode), Ausnahme: qualifizierte Teilabnahmen • Wertpapierhandel: Bewertung der von Kreditinstituten gehaltenen Finanzinstrumente mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlages; Bewertung von Verbindlichkeiten zu ihren (abgezinsten) Abschaffungskosten 	<ul style="list-style-type: none"> • langfristige Fertigung: Percentage of Completion-Methode • Wertpapierhandel: Bewertung der zu Handelszwecken gehaltenen Finanzanlagen und von finanziellen Verbindlichkeiten zum Marktwert
Anschaffungs- und Herstellungskosten	<ul style="list-style-type: none"> • Anschaffungskosten: Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. • Herstellungskosten: Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung oder die Erweiterung eines Vermögensgegenstandes entstehen. Einbezugspflicht für Materialeinzel-, Fertigungseinzel- und Sondereinzelkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist. Einbezugswahlrecht für angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung, der sozialen Einrichtungen des Betriebs sowie der Fremdkapitalzinsen, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Einbezugsverbot für Forschungs- und Vertriebskosten. • Anschaffungsnahe Herstellungskosten: Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes entstehen. Von anschaffungsnahe Herstellungskosten ist (bei Gebäuden) nur auszugehen, wenn die Ausgaben für Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten (nicht: jährliche Erhaltungsarbeiten) mindestens 15 % der ursprünglichen Anschaffungskosten betragen und innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Wirtschaftsguts anfallen. 	<ul style="list-style-type: none"> • Anschaffungskosten: Alle zum Erwerb eines Wirtschaftsguts gezahlten Beträge oder Zahlungsmitteläquivalente, soweit sie direkt mit dem Erwerb zusammenhängen. Keine Aktivierung der Anschaffungsnebenkosten. • Herstellungskosten: Alle zur Herstellung eines Wirtschaftsguts gezahlten Beträge oder Zahlungsmitteläquivalente soweit sie direkt mit der Herstellung zusammenhängen. Indirekte Kosten sind bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nicht in die Herstellungskosten einzubeziehen, bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen ist eine Berücksichtigung ausnahmsweise möglich, wenn der Steuerpflichtige diese auch vor Anwendung des RLV einbezogen hat. • Verbesserungskosten: Aufwendungen, mit deren Hilfe die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in ihrer Substanz erweitert, die Nutzungsmöglichkeiten wesentlich verbessert werden oder die mehr als 10 % der ursprünglichen Abschreibungsbasis ausmachen.

Sachverhalt	Steuerbilanz nach EStG	GKB
Planmäßige Abschreibungen	<ul style="list-style-type: none"> • Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer mit Hilfe der AfA-Tabellen des BMF • Abschreibungsmethoden: lineare sowie leistungsabhängige AfA, sofern der Umfang der auf das einzelne Jahre entfallenden Leistung nachgewiesen werden kann • Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäude gelten i.d.R. 33 1/3 Jahre; Nachweis einer tatsächlich geringeren Nutzungsdauer generell möglich • Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des derivativen Goodwill gilt ein Zeitraum von 15 Jahren 	<ul style="list-style-type: none"> • Unterscheidung zwischen einzeln abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern und anderen abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern (Sammelposten) • Einzeln abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter: Lineare Abschreibung über eine Nutzungsdauer von 40 Jahren (Geschäfts-, Büro- und andere Gebäude sowie andere unbewegliche gewerblich genutzte Vermögenswerte), 25 Jahren (Industriegebäude und -strukturen), 15 Jahren (andere langlebige Sachanlagen), 8 Jahren (mittellebige Sachanlagen) oder den Zeitraum, für den das Wirtschaftsgut Rechtsschutz genießt oder das Recht gewährt wurde bzw. 15 Jahren, wenn dieser Zeitraum nicht bestimmt werden kann (immaterielle Sachanlagen). Bei gebrauchten Wirtschaftsgütern ist die tatsächlich kürzere verbleibende Nutzungsdauer zugrunde zu legen, sofern der Steuerpflichtige diese nachweist. • Sammelposten: Bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer Nutzungsdauer von weniger als 8 Jahren werden in einen Sammelposten eingestellt und mit jährlich 25 % abgeschrieben. Der Wert des Sammelpostens ist kontinuierlich fortzuschreiben. Hierzu sind dem Ausgangswert die Anschaffungs-, Herstellungs- und Verbesserungskosten neu in den Sammelposten aufgenommener Wirtschaftsgüter hinzuzufügen und die Erlöse aus der Veräußerung von dem Sammelposten zugehörigen Wirtschaftsgütern abzuziehen. Sinkt die Abschreibungsbasis aufgrund dieser Modifikationen auf einen Wert unter null, wird die Abschreibungsbasis auf null gesetzt und die negative Differenz erfolgswirksam ausgeglichen. Die durchschnittliche Kapitalbindungsdauer beträgt vier Jahre und entspricht einer durchschnittlichen Kapitalbindungsdauer durch eine lineare Abschreibung von Wirtschaftsgütern mit einer Nutzungsdauer von sieben Jahren.
Außerplanmäßige Wertminderungen	<ul style="list-style-type: none"> • Wahlrecht zur Teilwertabschreibung für alle Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung und Verbot bei voraussichtlich vorübergehender Wertminderung • beizulegender Zeitwert = Teilwert 	<ul style="list-style-type: none"> • Im Anlagevermögen nur bei nicht abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern und bei Verursachung durch höhere Gewalt oder kriminelle Aktivitäten durch Dritte • bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen unabhängig von der Wertminderungsursache • beizulegender Zeitwert im Anlagevermögen = Marktwert • beizulegender Zeitwert bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen = niedrigerer Wert aus Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und Nettoveräußerungswert
Ansatz von Rückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> • Ansatz von Aufwands- und Kulanzrückstellungen zwingend • Ansatzverbot für Drohverlustrückstellungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Ansatzverbot für Aufwands-, Kulanz- und Drohverlustrückstellungen
Bewertung von Rückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> • Pflicht zur Abzinsung von Rückstellungen mit Laufzeit > 1 Jahr mit Festzins von 5,5% (Ausnahme Pensionsrückstellungen mit 6%) • Verbot der Einbeziehung zukünftiger Kosten- und Preissteigerungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Abzinsung von Rückstellungen, sofern Laufzeit > 1 Jahr mit EURIBOR Zinssatz • Einbeziehung zukünftiger Kosten- und Preissteigerungen fraglich (nach Art. 23 Nr. 2 lit. c) RLV einzubeziehen, aber möglicherweise Verbot nach Art. 23 Nr. 3 lit. b) RLV)

Anlage 2: Datenmodell zur Quantifizierung der steuerlichen Befolgungskosten

Quantifizierung der periodischen steuerlichen Befolgungskosten²⁸⁰

Nr.	Period.	Einmalig	Aktivitäten	Eigenleistung der Unternehmen	Fremdleistung im Ausgangsfall (nationale Steuersysteme)	Fremdleistung bei GKB	Beschreibung der Kosten
				Veränderung gegenüber Ausgangsfall (+/-/=)	Anschaffungskosten (EUR)	Anschaffungskosten (EUR)	
1	P		Buchführung				
2	P		Erstellung der Steuerberechnungen				
3	P		Steuerzahlungen und -rückzahlungen				
4	P		Korrespondenz und Verhandlung mit den Finanzbehörden				
5	P		Klärungen und Entscheidungen				
6	P		Schulung von Mitarbeitern				
7	P		Weitere periodische Steuerbefolgungskosten (Bitte spezifizieren)				

Quantifizierung der einmaligen Umstellungskosten²⁸¹

Nr.	Period.	Einmalig	Aktivitäten	Fremdleistung (Anschaffungskosten in EUR)	Beschreibung der Kosten
8		E	Schulung von Mitarbeitern		
9		E	Berechnungen, ob für die Anwendung der GKB optiert werden soll (nur bei fakultativer Ausgestaltung der GKB)		
10		E	Berechnungen zur Erstellung des Sammelpostens für die Poolabschreibung nach GKB		
11		E	Entwicklung neuer Prozesse und Systeme		
12		E	Gebühren für Software-Lizenzen		
13		E	Auslagerung von Tax-Compliance-Verpflichtungen		
14		E	Weitere einmalige Steuerbefolgungskosten (Bitte spezifizieren)		

²⁸⁰ Bitte beziehen Sie sich bei den Angaben zur Eigenleistung der Unternehmen auf alle Mandanten und bei den Angaben zu Fremdleistungen auf den spezifischen Mandanten.

²⁸¹ Bitte beziehen Sie sich beim Ausfüllen dieser Angaben auf den spezifischen Mandanten.

Anlage 3: Erläuterungsanlage zu den periodischen körperschaftsteuerlichen Befolgungskosten

Nr.	Compliance Aktivitäten	Szenario 1: Ausgangsfall - nationale Steuersysteme	Szenario 2: GKB
1	Buchführung	<ul style="list-style-type: none"> • Anknüpfung an handelsrechtliche Rechnungslegung • Führung von ergänzenden Aufzeichnungen, die für steuerliche Zwecke erforderlich sind (beinhaltet nicht primär für Zwecke der Rechnungslegung geführte Aufzeichnungen) • Aufzeichnungen für steuerliche Abschreibungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Eigenständiges Gewinnermittlungskonzept (kein Maßgeblichkeitsprinzip) • Erstellung und Führung von Aufzeichnungen für steuerliche Abschreibungen im Rahmen eines Sammelpostens (mit Ausnahme der einzeln abschreibungsfähigen Wirtschaftsgüter)
2	Erstellung der Steuerberechnungen	Unterschiedliche Regelungen der 27 Mitgliedstaaten: <ul style="list-style-type: none"> • Zusammentragen der Daten aus bestehenden Aufzeichnungen für steuerliche Zwecke • Berechnung der steuerlichen Abschreibungen und des steuerpflichtigen Gewinns • Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Rules) • Anwendung der Regelungen zur Unterkapitalisierung • Anwendung der Verrechnungspreisvorschriften • Anwendung der Regelungen zur Besteuerung ausländischer Gewinne 	Einheitliche Regelungen der 27 Mitgliedstaaten: <ul style="list-style-type: none"> • Zusammentragen der Daten für das GKB-System • Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns und der steuerlichen Abschreibungen in jedem EU-Mitgliedstaat nach einheitlichem Gewinnermittlungssystem. • Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung innerhalb der EU • Einheitliche Regelungen zur Unterkapitalisierung innerhalb der EU • Länderspezifische Regelungen für Transaktionen mit verbundenen Unternehmen innerhalb der EU • Abschaffung der Regelungen zur Besteuerung ausländischer Gewinne innerhalb der EU.
3	Steuerzahlungen und -rückzahlungen	Verschiedene Fristen in den Mitgliedstaaten <ul style="list-style-type: none"> • Abzugssteuer an der Quelle der Zahlungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Keine Abzugssteuer an der Quelle der Zahlungen innerhalb der EU erforderlich.
4	Korrespondenz und Verhandlung mit den Finanzbehörden	Unterschiedliche Prozesse der 27 Mitgliedstaaten <ul style="list-style-type: none"> • Beantwortung von Fragen der Steuerverwaltung • Begleitung steuerlicher Außenprüfungen • Auflösung von Steuerstreitigkeiten 	<ul style="list-style-type: none"> • Zentrales gesetzgebendes EU-Organ entscheidet über die Anwendung der neuen Gewinnermittlungsvorschriften • Ansonsten keine Veränderungen zum Ausgangsfall
5	Klärungen und Entscheidungen	<ul style="list-style-type: none"> • Anträge auf verbindliche Auskünfte zur steuerlichen Behandlung spezifischer Gegenstände • Verrechnungspreiszusagen (Advance pricing agreements) 	<ul style="list-style-type: none"> • Anträge auf verbindliche Auskünfte nur einmal für alle Unternehmen eines Konzerns innerhalb der EU, die im Rahmen der GKB besteuert werden • Ansonsten keine Veränderungen zum Ausgangsfall
6	Schulung von Mitarbeitern	Bis zu 27 verschiedene Steuersysteme: <ul style="list-style-type: none"> • Schulung von Mitarbeitern zu steuerlichen Vorschriften • Bei Änderungen der Vorschriften auf dem Laufenden bleiben 	<ul style="list-style-type: none"> • EU-weit einheitliche Regelungen zur steuerlichen Gewinnermittlung mit weniger Änderungen als bei 27 nationalen Steuersystemen

Interviewleitfaden Unternehmen

Dissertationsprojekt an der Leuphana Universität Lüneburg

Empirische Untersuchung zur Ausgestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB)

Fragenblöcke:

Fragenblock I: Angaben zum Unternehmen

Fragenblock II: Ausgestaltung der Gewinnermittlungsvorschriften der GKB

Fragenblock III: Auswirkungen der GKB auf die steuerlichen Befolgungskosten

Fragenblock IV: Weitere Entwicklung einer GKB

Angaben zur befragten Person:

Name:

Funktion:

Unternehmen:

Datum:

Dauer des Gesprächs:

Fragenblock I:

Angaben zum Unternehmen

1. Welche Rechtsform hat das Unternehmen?
2. Welche Produkte und Dienstleistungen bietet das Unternehmen an?
3. Welche Art(en) von steuerlichen Einkünften wird (/werden) erzielt?
4. In welchen Ländern ist das Unternehmen wirtschaftlich aktiv?
5. Ist das Unternehmen rechtlich und wirtschaftlich selbstständig?
6. Wer übernimmt die Steuerberatung und Prüfung des Unternehmens?
7. Wie werden der HGB-Abschluss und die Steuerbilanz erstellt? Besteht ein ERP (Enterprise-Resource-Planning) System?
8. Wie viele Mitarbeiter waren im letzten Geschäftsjahr in Ihrem Unternehmen beschäftigt?
9. Wie hoch waren die Umsatzerlöse und die Bilanzsumme im letzten Geschäftsjahr?

Fragenblock II:

Ausgestaltung der Gewinnermittlungsvorschriften der GKB

Bitte ziehen Sie für die Beantwortung der folgenden Fragen die Tabelle in *Anlage 1* hinzu.

1. Welche Unklarheiten, offenen Auslegungsfragen und Schwierigkeiten sehen Sie im Zusammenhang mit den einzelnen Gewinnermittlungsvorschriften der GKB?
2. Wie würden Sie die Attraktivität (Vorzüge / Nachteile) für das Unternehmen gegenüber den aktuellen Regelungen nach EStG/ KStG beurteilen?
3. Wie würden Sie die die Prinzipiengerechtigkeit der Gewinnermittlungsvorschriften der GKB hinsichtlich des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Gleichheitsgrundsatzes beurteilen?
4. Bei welchen Gewinnermittlungsvorschriften sehen Sie eine Veränderung hinsichtlich des Spielraumes für Steuerbilanzpolitik?
5. Müsste das Unternehmen für die Anwendung der GKB einen neuen originären Buchungskreis erstellen?
6. Würden Sie im Rahmen der GKB die Erstellung einer Steuerbilanz oder eine reine GuV-Ermittlung präferieren und warum?
7. Welche Auswirkungen könnten sich im Rahmen der GKB, insbesondere im Hinblick auf das Fehlen eines geschlossenen Prinzipsystems für eine objektive Erfolgsermittlung, auf den Prozess der Steuerplanung und ihren Stellenwert ergeben?

Fragenblock III:

Auswirkungen der GKB auf die steuerlichen Befolgungskosten

Quantitative Angaben zu den steuerlichen Befolgungskosten:

1. Bitte füllen Sie das beigefügte Datenmodell in *Anlage 2* mit den von Ihnen geschätzten steuerlichen Befolgungskosten für Szenario 1 (Ausgangsfall - nationale Steuersysteme) und Szenario 2 (GKB) aus. Ziehen Sie für das Ausfüllen des Datenmodells die Erläuterungsanlage zu den körperschaftsteuerlichen Compliance-Aktivitäten in *Anlage 3* hinzu.

Hinweis: Veränderungen der steuerlichen Befolgungskosten in Drittstaaten außerhalb der EU sollen bei dieser Ermittlung außer Betracht bleiben.

Qualitative Angaben zu den steuerlichen Befolgungskosten:

2. Inwiefern würden die Änderungen bei einem Übergang vom Status quo (nationale Steuersysteme) zur GKB zu einer Erhöhung oder Verminderung der Komplexität für Unternehmen führen?
3. Bestehen im Zusammenhang mit den steuerlichen Befolgungskosten weitere Vor- oder Nachteile bei einem Übergang zur GKB, die bisher noch nicht angesprochen wurden?

Fragenblock IV:

Weitere Entwicklung einer GKB

1. Sollte die Anwendung der GKB verpflichtend oder (für KMU) weiterhin fakultativ geregelt werden und würden Sie das Gewinnermittlungssystem nach GKB wählen?
2. Sollte der Anwendungsbereich der GKB auch auf Personengesellschaften und Einzelunternehmen ausgedehnt werden (Ausgestaltung als GUB)?
3. Welche Konsequenzen würden sich aus einer Verpflichtung oder einem Wahlrecht für Kapitalgesellschaften / Personengesellschaften ergeben (Maßgeblichkeitsprinzip)? Haben Sie Lösungsvorschläge für aus den Konsequenzen entstehende Probleme?
4. Welche Vor- und /oder Nachteile sehen Sie langfristig bei Einführung einer GKKB?

Anlage 1: Wesentliche Unterschiede des Rechtsvergleichs zwischen aktuellem Bilanzsteuerrecht und den Regelungen der GKB

Sachverhalt	Steuerbilanz nach EStG	GKB
Grundzüge der Gewinnermittlung	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanz sowie GuV • formelle Anknüpfung an handelsrechtliche Rechnungslegung durch Maßgeblichkeitsprinzip 	<ul style="list-style-type: none"> • reine GuV ohne Bilanz • Periodisierung der Ein- und Auszahlungen • eigenständiges Gewinnermittlungskonzept (kein Maßgeblichkeitsprinzip)
Gewinnermittlungsprinzipien	<ul style="list-style-type: none"> • Übernahme der kodifizierten und nicht kodifizierten GoB aus dem Handelsrecht durch Maßgeblichkeitsprinzip 	<ul style="list-style-type: none"> • Realisations-, Einzelerfassungs-, Stetigkeits- und Stichtagsprinzip • kein richtiges Rahmenkonzept für eine objektive Erfolgsermittlung
Reichweite des Realisationsprinzips	<ul style="list-style-type: none"> • langfristige Fertigung: grds. Gewinnrealisierung bei Übergabe (Completed Contract-Methode), Ausnahme: qualifizierte Teilabnahmen • Wertpapierhandel: Bewertung der von Kreditinstituten gehaltenen Finanzinstrumente mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlages; Bewertung von Verbindlichkeiten zu ihren (abgezinsten) Abschaffungskosten 	<ul style="list-style-type: none"> • langfristige Fertigung: Percentage of Completion-Methode • Wertpapierhandel: Bewertung der zu Handelszwecken gehaltenen Finanzanlagen und von finanziellen Verbindlichkeiten zum Marktwert
Anschaffungs- und Herstellungskosten	<ul style="list-style-type: none"> • Anschaffungskosten: Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. • Herstellungskosten: Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung oder die Erweiterung eines Vermögensgegenstandes entstehen. Einbezugspflicht für Materialeinzel-, Fertigungseinzel- und Sondereinzelkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist. Einbezugswahlrecht für angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung, der sozialen Einrichtungen des Betriebs sowie der Fremdkapitalzinsen, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Einbezugsverbot für Forschungs- und Vertriebskosten. • Anschaffungsnahe Herstellungskosten: Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes entstehen. Von anschaffungsnahe Herstellungskosten ist (bei Gebäuden) nur auszugehen, wenn die Ausgaben für Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten (nicht: jährliche Erhaltungsarbeiten) mindestens 15 % der ursprünglichen Anschaffungskosten betragen und innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Wirtschaftsguts anfallen. 	<ul style="list-style-type: none"> • Anschaffungskosten: Alle zum Erwerb eines Wirtschaftsguts gezahlten Beträge oder Zahlungsmitteläquivalente, soweit sie direkt mit dem Erwerb zusammenhängen. Keine Aktivierung der Anschaffungsnebenkosten. • Herstellungskosten: Alle zur Herstellung eines Wirtschaftsguts gezahlten Beträge oder Zahlungsmitteläquivalente soweit sie direkt mit dem Erwerb zusammenhängen. Indirekte Kosten sind bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nicht in die Herstellungskosten einzubeziehen, bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen ist eine Berücksichtigung ausnahmsweise möglich, wenn der Steuerpflichtige diese auch vor Anwendung des RLV einbezogen hat. • Verbesserungskosten: Aufwendungen, mit deren Hilfe die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in ihrer Substanz erweitert, die Nutzungsmöglichkeiten wesentlich verbessert werden oder die mehr als 10 % der ursprünglichen Abschreibungsbasis ausmachen.

Sachverhalt	Steuerbilanz nach EStG	GKB
Planmäßige Abschreibungen	<ul style="list-style-type: none"> • Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer mit Hilfe der AfA-Tabellen des BMF • Abschreibungsmethoden: lineare sowie leistungsabhängige AfA, sofern der Umfang der auf das einzelne Jahre entfallenden Leistung nachgewiesen werden kann • Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäude gelten i.d.R. 33 1/3 Jahre; Nachweis einer tatsächlich geringeren Nutzungsdauer generell möglich • Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des derivativen Goodwill gilt ein Zeitraum von 15 Jahren 	<ul style="list-style-type: none"> • Unterscheidung zwischen einzeln abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern und anderen abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern (Sammelposten) • Einzeln abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter: Lineare Abschreibung über eine Nutzungsdauer von 40 Jahren (Geschäfts-, Büro- und andere Gebäude sowie andere unbewegliche gewerblich genutzte Vermögenswerte), 25 Jahren (Industriegebäude und -strukturen), 15 Jahren (andere langlebige Sachanlagen), 8 Jahren (mittellebige Sachanlagen) oder den Zeitraum, für den das Wirtschaftsgut Rechtsschutz genießt oder das Recht gewährt wurde bzw. 15 Jahren, wenn dieser Zeitraum nicht bestimmt werden kann (immaterielle Sachanlagen). Bei gebrauchten Wirtschaftsgütern ist die tatsächlich kürzere verbleibende Nutzungsdauer zugrunde zu legen, sofern der Steuerpflichtige diese nachweist. • Sammelposten: Bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer Nutzungsdauer von weniger als 8 Jahren werden in einen Sammelposten eingestellt und mit jährlich 25 % abgeschrieben. Der Wert des Sammelpostens ist kontinuierlich fortzuschreiben. Hierzu sind dem Ausgangswert die Anschaffungs-, Herstellungs- und Verbesserungskosten neu in den Sammelposten aufgenommener Wirtschaftsgüter hinzuzufügen und die Erlöse aus der Veräußerung von dem Sammelposten zugehörigen Wirtschaftsgütern abzuziehen. Sinkt die Abschreibungsbasis aufgrund dieser Modifikationen auf einen Wert unter null, wird die Abschreibungsbasis auf null gesetzt und die negative Differenz erfolgswirksam ausgeglichen. Die durchschnittliche Kapitalbindungsdauer beträgt vier Jahre und entspricht einer durchschnittlichen Kapitalbindungsdauer durch eine lineare Abschreibung von Wirtschaftsgütern mit einer Nutzungsdauer von sieben Jahren.
Außerplanmäßige Wertminderungen	<ul style="list-style-type: none"> • Wahlrecht zur Teilwertabschreibung für alle Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung und Verbot bei voraussichtlich vorübergehender Wertminderung • beizulegender Zeitwert = Teilwert 	<ul style="list-style-type: none"> • Im Anlagevermögen nur bei nicht abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern und bei Verursachung durch höhere Gewalt oder kriminelle Aktivitäten durch Dritte • bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen unabhängig von der Wertminderungsursache • beizulegender Zeitwert im Anlagevermögen = Marktwert • beizulegender Zeitwert bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen = niedrigerer Wert aus Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und Nettoveräußerungswert
Ansatz von Rückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> • Ansatz von Aufwands- und Kulanzrückstellungen zwingend • Ansatzverbot für Drohverlustrückstellungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Ansatzverbot für Aufwands-, Kulanz- und Drohverlustrückstellungen
Bewertung von Rückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> • Pflicht zur Abzinsung von Rückstellungen mit Laufzeit > 1 Jahr mit Festzins von 5,5% (Ausnahme Pensionsrückstellungen mit 6%) • Verbot der Einbeziehung zukünftiger Kosten- und Preissteigerungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Abzinsung von Rückstellungen, sofern Laufzeit > 1 Jahr mit EURIBOR Zinssatz • Einbeziehung zukünftiger Kosten- und Preissteigerungen fraglich (nach Art. 23 Nr. 2 lit. c) RLV einzubeziehen, aber möglicherweise Verbot nach Art. 23 Nr. 3 lit. b) RLV)

Anlage 2: Datenmodell zur Quantifizierung der steuerlichen Befolgungskosten

Szenario 1: Ausgangsfall - nationale Steuersysteme

Nr.	Period.	Einmalig	Aktivitäten	Eigenleistung (zeitbasierte Kosten)			Fremdleistung	Beschreibung der Kosten
				Art der Ressource (unternehmensspezifisch)	Art der Ressource (Leistungsgruppe 1-5)	Dauer (Stunden)	Anschaffungskosten (EUR)	
1	P		Buchführung					
2	P		Erstellung der Steuerberechnungen					
3	P		Steuerzahlungen und -rückzahlungen					
4	P		Korrespondenz und Verhandlung mit den Finanzbehörden					
5	P		Klärungen und Entscheidungen					
6	P		Schulung von Mitarbeitern					
7	P		Weitere Steuerbefolgungskosten (Bitte spezifizieren)					

Szenario 2: Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB)

Nr.	Period.	Einmalig	Aktivitäten	Eigenleistung (zeitbasierte Kosten)			Fremdleistung	Beschreibung der Kosten
				Art der Ressource (unternehmensspezifisch)	Art der Ressource (Leistungsgruppe 1-5)	Dauer (Stunden)	Veränderung gegenüber Ausgangsfall (+/-/=)	
1	P		Buchführung					
2	P		Erstellung der Steuerberechnungen					
3	P		Steuerzahlungen und -rückzahlungen					
4	P		Korrespondenz und Verhandlung mit den Finanzbehörden					
5	P		Klärungen und Entscheidungen					
6	P		Schulung von Mitarbeitern					
7	P		Weitere periodische Steuerbefolgungskosten (Bitte spezifizieren)					
8		E	Schulung von Mitarbeitern					
9		E	Berechnungen, ob für die Anwendung der GKB optiert werden soll (nur bei fakultativer Ausgestaltung der GKB)					
10		E	Berechnungen zur Erstellung des Sammelpostens für die Poolab-schreibung nach GKB					
11		E	Entwicklung neuer Prozesse und Systeme					
12		E	Beratungskosten					
13		E	Gebühren für Software-Lizenzen					
14		E	Andere Personalkosten bzw. Versetzung von Mitarbeitern					
15		E	Auslagerung von Tax-Compliance-Verpflichtungen					
16		E	Weitere einmalige Steuerbefolgungskosten (Bitte spezifizieren)					

Definition Leistungsgruppen:

Leistungsgruppe 1: Arbeitnehmer in leitender Stellung

Arbeitnehmer mit Aufsichts- und Dispositionsbefugnis. Hierzu zählen z. B. angestellte Geschäftsführer, sofern deren Verdienst zumindest teilweise erfolgsunabhängige Zahlungen enthält. Eingeschlossen sind auch alle Arbeitnehmer, die in größeren Führungsbereichen Dispositions- oder Führungsaufgaben wahrnehmen und Arbeitnehmer mit Tätigkeiten, die umfassende kaufmännische oder technische Fachkenntnisse erfordern. In der Regel werden die Fachkenntnisse durch ein Hochschulstudium erworben.

Leistungsgruppe 2: Herausgehobene Fachkräfte

Arbeitnehmer mit sehr schwierigen bis komplexen oder vielgestaltigen Tätigkeiten, für die i. d. R. nicht nur eine abgeschlossene Berufsausbildung, sondern darüber hinaus mehrjährige Berufserfahrung und spezielle Fachkenntnisse erforderlich sind. Die Tätigkeiten werden überwiegend selbstständig ausgeführt. Dazu gehören auch Arbeitnehmer, die in kleinen Verantwortungsbereichen gegenüber anderen Mitarbeiter(n) Dispositions- oder Führungsaufgaben wahrnehmen (z.B. Vorarbeiter, Meister).

Leistungsgruppe 3: Fachkräfte

Arbeitnehmer mit schwierigen Fachtätigkeiten, für deren Ausübung in der Regel eine abgeschlossene Berufsausbildung, zum Teil verbunden mit Berufserfahrung, erforderlich ist.

Leistungsgruppe 4: Angelernte Arbeitnehmer

Arbeitnehmer mit überwiegend einfachen Tätigkeiten, für deren Ausführung keine berufliche Ausbildung, aber insbesondere Kenntnisse und Fertigkeiten für spezielle, branchengebundene Aufgaben erforderlich sind. Die erforderlichen Kenntnisse und Fertigkeiten werden in der Regel durch eine Anlernzeit von bis zu zwei Jahren erworben.

Leistungsgruppe 5: Ungelernte Arbeitnehmer

Arbeitnehmer mit einfachen, schematischen Tätigkeiten oder isolierten Arbeitsvorgängen, für deren Ausübung keine berufliche Ausbildung erforderlich ist. Das erforderliche Wissen und die notwendigen Fertigkeiten können durch Anlernen von bis zu drei Monaten vermittelt werden.

Anlage 3: Erläuterungsanlage zu den körperschaftsteuerlichen Compliance Aktivitäten

Nr.	Compliance Aktivitäten	Szenario 1: Ausgangsfall - nationale Steuersysteme	Szenario 2: GKB
1	Buchführung	<ul style="list-style-type: none"> • Anknüpfung an handelsrechtliche Rechnungslegung • Führung von ergänzenden Aufzeichnungen, die für steuerliche Zwecke erforderlich sind (beinhaltet nicht primär für Zwecke der Rechnungslegung geführte Aufzeichnungen) • Aufzeichnungen für steuerliche Abschreibungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Eigenständiges Gewinnermittlungskonzept (kein Maßgeblichkeitsprinzip) • Erstellung und Führung von Aufzeichnungen für steuerliche Abschreibungen im Rahmen eines Sammelpostens (mit Ausnahme der einzeln abschreibungsfähigen Wirtschaftsgüter)
2	Erstellung der Steuerberechnungen	Unterschiedliche Regelungen der 27 Mitgliedstaaten: <ul style="list-style-type: none"> • Zusammentragen der Daten aus bestehenden Aufzeichnungen für steuerliche Zwecke • Berechnung der steuerlichen Abschreibungen und des steuerpflichtigen Gewinns • Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Rules) • Anwendung der Regelungen zur Unterkapitalisierung • Anwendung der Verrechnungspreisvorschriften • Anwendung der Regelungen zur Besteuerung ausländischer Gewinne 	Einheitliche Regelungen der 27 Mitgliedstaaten: <ul style="list-style-type: none"> • Zusammentragen der Daten für das GKB-System • Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns und der steuerlichen Abschreibungen in jedem EU-Mitgliedstaat nach einheitlichem Gewinnermittlungssystem. • Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung innerhalb der EU • Einheitliche Regelungen zur Unterkapitalisierung innerhalb der EU • Länderspezifische Regelungen für Transaktionen mit verbundenen Unternehmen innerhalb der EU • Abschaffung der Regelungen zur Besteuerung ausländischer Gewinne innerhalb der EU.
3	Steuerzahlungen und -rückzahlungen	Verschiedene Fristen in den Mitgliedstaaten <ul style="list-style-type: none"> • Abzugssteuer an der Quelle der Zahlungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Keine Abzugssteuer an der Quelle der Zahlungen innerhalb der EU erforderlich.
4	Korrespondenz und Verhandlung mit den Finanzbehörden	Unterschiedliche Prozesse der 27 Mitgliedstaaten <ul style="list-style-type: none"> • Beantwortung von Fragen der Steuerverwaltung • Begleitung steuerlicher Außenprüfungen • Auflösung von Steuerstreitigkeiten 	<ul style="list-style-type: none"> • Zentrales gesetzgebendes EU-Organ entscheidet über die Anwendung der neuen Gewinnermittlungsvorschriften • Ansonsten keine Veränderungen zum Ausgangsfall
5	Klärungen und Entscheidungen	<ul style="list-style-type: none"> • Anträge auf verbindliche Auskünfte zur steuerlichen Behandlung spezifischer Gegenstände • Verrechnungspreiszusagen (<i>Advance pricing agreements</i>) 	<ul style="list-style-type: none"> • Anträge auf verbindliche Auskünfte nur einmal für alle Unternehmen eines Konzerns innerhalb der EU, die im Rahmen der GKB besteuert werden • Ansonsten keine Veränderungen zum Ausgangsfall
6	Schulung von Mitarbeitern	Bis zu 27 verschiedene Steuersysteme: <ul style="list-style-type: none"> • Schulung von Mitarbeitern zu steuerlichen Vorschriften • Bei Änderungen der Vorschriften auf dem Laufenden bleiben 	<ul style="list-style-type: none"> • EU-weit einheitliche Regelungen zur steuerlichen Gewinnermittlung mit weniger Änderungen als bei 27 nationalen Steuersystemen

Interviewleitfaden Finanzverwaltung

Dissertationsprojekt an der Leuphana Universität Lüneburg

Empirische Untersuchung zur Ausgestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB)

Fragenblöcke:

Fragenblock I: Angaben zur beruflichen Tätigkeit

Fragenblock II: Ausgestaltung der Gewinnermittlungsvorschriften der GKB

Fragenblock III: Auswirkungen der GKB auf die steuerlichen Verwaltungskosten

Fragenblock IV: Weitere Entwicklung einer GKB

Angaben zur befragten Person:

Name:

Funktion:

Unternehmen/ Behörde:

Datum:

Dauer des Gesprächs:

Fragenblock I:

Angaben zu Tätigkeit und Unternehmen

Angaben zur beruflichen Tätigkeit:

1. Auf welchem Weg haben Sie Ihre Fachkenntnisse erworben (Ausbildung/ Studium etc.)?
2. Seit wann sind Sie beim Finanzamt tätig?
3. Haben Sie sich auf bestimmte Rechtsformen/ Branchen/ Unternehmensgrößen etc. spezialisiert?

Fragenblock II:

Ausgestaltung der Gewinnermittlungsvorschriften der GKB

1. Welche Unklarheiten, offenen Auslegungsfragen und Schwierigkeiten sehen Sie im Zusammenhang mit den einzelnen Gewinnermittlungsvorschriften der GKB?
2. Wie würden Sie die Attraktivität (Vorzüge / Nachteile) für das Unternehmen gegenüber den aktuellen Regelungen nach EStG/ KStG beurteilen?
3. Wie würden Sie die die Prinzipiengerechtigkeit der Gewinnermittlungsvorschriften der GKB hinsichtlich des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Gleichheitsgrundsatzes beurteilen?
4. Bei welchen Gewinnermittlungsvorschriften sehen Sie eine Veränderung hinsichtlich des Spielraumes für Steuerbilanzpolitik?
5. Müssten Unternehmen für die GKB einen neuen originären Buchungskreis erstellen?
6. Würden Sie im Rahmen der GKB die Erstellung einer Steuerbilanz oder eine reine GuV-Ermittlung präferieren und warum?
7. Welche Auswirkungen könnten sich im Rahmen der GKB, insbesondere im Hinblick auf das Fehlen eines geschlossenen Prinzipiensystems für eine objektive Erfolgsermittlung, auf den Prozess der Steuerplanung und ihren Stellenwert ergeben?

Fragenblock III:

Auswirkungen der GKB auf die steuerlichen Verwaltungskosten

Einmalige steuerliche Verwaltungskosten bei Übergang zu einer GKB:

(Bitte charakterisieren Sie die folgenden Punkte als: „erheblichen Aufwand“, „moderaten Aufwand“ oder „geringen Aufwand“)

1. Schulungen von Mitarbeitern und Unternehmen zum neuen Steuersystem
2. Konstruktion bzw. Anpassung der Informationssysteme
3. Andere signifikante einmalige steuerliche Verwaltungskosten (spezifizieren)

Auswirkungen des Übergangs zu einer GKB auf die wiederkehrenden steuerlichen Verwaltungskosten:

(Bitte charakterisieren Sie die folgenden Punkte als: „erhebliche Erhöhung“, „moderate Erhöhung“ oder „geringfügige Erhöhung“ bzw. „erhebliche Verringerung“, „moderate Verringerung“ oder „geringfügige Verringerung“ der wiederkehrenden steuerlichen Verwaltungskosten)

4. Generelles „Management“ des Steuersystems
5. Koordination mit anderen Steuerbehörden
6. Kosten, die in Verbindung mit Verrechnungspreisfragen innerhalb der EU anfallen (Überwachung, Auflösung von Streitigkeiten, etc.)
7. Andere signifikante Auswirkungen auf die steuerlichen Verwaltungskosten (spezifizieren)

Würdigung des Gewinnermittlungssystems der GKB bezüglich der steuerlichen Verwaltungskosten:

8. Würden Sie davon ausgehen, dass die wiederkehrenden steuerlichen Verwaltungskosten bei Einführung der GKB langfristig beispielsweise durch organisatorische oder technologische Anpassungen und Innovationen steigen/ sinken?
9. Würden Sie davon ausgehen, dass die Einführung der GKB langfristig insgesamt zu einer Verringerung der steuerlichen Verwaltungskosten führt?
10. Inwiefern wirkt sich die Ausgestaltung der GKB als obligatorisches bzw. fakultatives Steuersystem auf die steuerlichen Verwaltungskosten aus?

11. Inwiefern wirkt sich die Ausgestaltung des neuen Steuersystems als GKB bzw. GUB auf die steuerlichen Verwaltungskosten aus?
12. Sind die steuerlichen Verwaltungskosten bei einem Übergang zur (fakultativen) GKB abhängig von der Anzahl der Unternehmen, die für die Anwendung des neuen Steuersystems optiert?
13. Inwiefern würden die Änderungen bei einem Übergang vom Status quo (nationale Steuersysteme) zur GKB Ihrer Ansicht nach zu einer Erhöhung oder Verminderung der Komplexität für Unternehmen führen?

Fragenblock IV:

Weitere Entwicklung einer GKB

1. Würden Sie davon ausgehen, dass die Unternehmen zum Gewinnermittlungssystem nach GKB optieren?
2. Sollte die Anwendung der GKB verpflichtend oder (für KMU) weiterhin fakultativ geregelt werden?
3. Sollte der Anwendungsbereich der GKB auch auf Personengesellschaften und Einzelunternehmen ausgedehnt werden (Ausgestaltung als GUB)?
4. Welche Konsequenzen würden sich aus einer Verpflichtung oder einem Wahlrecht für Kapitalgesellschaften / Personengesellschaften ergeben (Maßgeblichkeitsprinzip)? Haben Sie Lösungsvorschläge für aus den Konsequenzen entstehende Probleme?
5. Welche Vor- und /oder Nachteile sehen Sie langfristig bei Einführung einer GKKB?

Anlage 1: Wesentliche Unterschiede des Rechtsvergleichs zwischen aktuellem Bilanzsteuerrecht und den Regelungen der GKB

Sachverhalt	Steuerbilanz nach EStG	GKB
Grundzüge der Gewinnermittlung	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanz sowie GuV • formelle Anknüpfung an handelsrechtliche Rechnungslegung durch Maßgeblichkeitsprinzip 	<ul style="list-style-type: none"> • reine GuV ohne Bilanz • Periodisierung der Ein- und Auszahlungen • eigenständiges Gewinnermittlungskonzept (kein Maßgeblichkeitsprinzip)
Gewinnermittlungsprinzipien	<ul style="list-style-type: none"> • Übernahme der kodifizierten und nicht kodifizierten GoB aus dem Handelsrecht durch Maßgeblichkeitsprinzip 	<ul style="list-style-type: none"> • Realisations-, Einzelerfassungs-, Stetigkeits- und Stichtagsprinzip • kein richtiges Rahmenkonzept für eine objektive Erfolgsermittlung
Reichweite des Realisationsprinzips	<ul style="list-style-type: none"> • langfristige Fertigung: grds. Gewinnrealisierung bei Übergabe (Completed Contract-Methode), Ausnahme: qualifizierte Teilabnahmen • Wertpapierhandel: Bewertung der von Kreditinstituten gehaltenen Finanzinstrumente mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlages; Bewertung von Verbindlichkeiten zu ihren (abgezinsten) Abschaffungskosten 	<ul style="list-style-type: none"> • langfristige Fertigung: Percentage of Completion-Methode • Wertpapierhandel: Bewertung der zu Handelszwecken gehaltenen Finanzanlagen und von finanziellen Verbindlichkeiten zum Marktwert
Anschaffungs- und Herstellungskosten	<ul style="list-style-type: none"> • Anschaffungskosten: Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. • Herstellungskosten: Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung oder die Erweiterung eines Vermögensgegenstandes entstehen. Einbezugspflicht für Materialeinzel-, Fertigungseinzel- und Sondereinzelkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist. Einbezugswahlrecht für angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung, der sozialen Einrichtungen des Betriebs sowie der Fremdkapitalzinsen, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Einbezugsverbot für Forschungs- und Vertriebskosten. • Anschaffungsnahe Herstellungskosten: Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes entstehen. Von anschaffungsnahe Herstellungskosten ist (bei Gebäuden) nur auszugehen, wenn die Ausgaben für Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten (nicht: jährliche Erhaltungsarbeiten) mindestens 15 % der ursprünglichen Anschaffungskosten betragen und innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Wirtschaftsguts anfallen. 	<ul style="list-style-type: none"> • Anschaffungskosten: Alle zum Erwerb eines Wirtschaftsguts gezahlten Beträge oder Zahlungsmitteläquivalente, soweit sie direkt mit dem Erwerb zusammenhängen. Keine Aktivierung der Anschaffungsnebenkosten. • Herstellungskosten: Alle zur Herstellung eines Wirtschaftsguts gezahlten Beträge oder Zahlungsmitteläquivalente soweit sie direkt mit dem Erwerb zusammenhängen. Indirekte Kosten sind bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nicht in die Herstellungskosten einzubeziehen, bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen ist eine Berücksichtigung ausnahmsweise möglich, wenn der Steuerpflichtige diese auch vor Anwendung des RLV einbezogen hat. • Verbesserungskosten: Aufwendungen, mit deren Hilfe die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in ihrer Substanz erweitert, die Nutzungsmöglichkeiten wesentlich verbessert werden oder die mehr als 10 % der ursprünglichen Abschreibungsbasis ausmachen.

Sachverhalt	Steuerbilanz nach EStG	GKB
Planmäßige Abschreibungen	<ul style="list-style-type: none"> • Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer mit Hilfe der AfA-Tabellen des BMF • Abschreibungsmethoden: lineare sowie leistungsabhängige AfA, sofern der Umfang der auf das einzelne Jahre entfallenden Leistung nachgewiesen werden kann • Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäude gelten i.d.R. 33 1/3 Jahre; Nachweis einer tatsächlich geringeren Nutzungsdauer generell möglich • Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des derivativen Goodwill gilt ein Zeitraum von 15 Jahren 	<ul style="list-style-type: none"> • Unterscheidung zwischen einzeln abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern und anderen abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern (Sammelposten) • Einzeln abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter: Lineare Abschreibung über eine Nutzungsdauer von 40 Jahren (Geschäfts-, Büro- und andere Gebäude sowie andere unbewegliche gewerblich genutzte Vermögenswerte), 25 Jahren (Industriegebäude und -strukturen), 15 Jahren (andere langlebige Sachanlagen), 8 Jahren (mittellebige Sachanlagen) oder den Zeitraum, für den das Wirtschaftsgut Rechtsschutz genießt oder das Recht gewährt wurde bzw. 15 Jahren, wenn dieser Zeitraum nicht bestimmt werden kann (immaterielle Sachanlagen). Bei gebrauchten Wirtschaftsgütern ist die tatsächlich kürzere verbleibende Nutzungsdauer zugrunde zu legen, sofern der Steuerpflichtige diese nachweist. • Sammelposten: Bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer Nutzungsdauer von weniger als 8 Jahren werden in einen Sammelposten eingestellt und mit jährlich 25 % abgeschrieben. Der Wert des Sammelpostens ist kontinuierlich fortzuschreiben. Hierzu sind dem Ausgangswert die Anschaffungs-, Herstellungs- und Verbesserungskosten neu in den Sammelposten aufgenommener Wirtschaftsgüter hinzuzufügen und die Erlöse aus der Veräußerung von dem Sammelposten zugehörigen Wirtschaftsgütern abzuziehen. Sinkt die Abschreibungsbasis aufgrund dieser Modifikationen auf einen Wert unter null, wird die Abschreibungsbasis auf null gesetzt und die negative Differenz erfolgswirksam ausgeglichen. Die durchschnittliche Kapitalbindungsdauer beträgt vier Jahre und entspricht einer durchschnittlichen Kapitalbindungsdauer durch eine lineare Abschreibung von Wirtschaftsgütern mit einer Nutzungsdauer von sieben Jahren.
Außerplanmäßige Wertminderungen	<ul style="list-style-type: none"> • Wahlrecht zur Teilwertabschreibung für alle Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung und Verbot bei voraussichtlich vorübergehender Wertminderung • beizulegender Zeitwert = Teilwert 	<ul style="list-style-type: none"> • Im Anlagevermögen nur bei nicht abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern und bei Verursachung durch höhere Gewalt oder kriminelle Aktivitäten durch Dritte • bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen unabhängig von der Wertminderungsursache • beizulegender Zeitwert im Anlagevermögen = Marktwert • beizulegender Zeitwert bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen = niedrigerer Wert aus Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und Nettoveräußerungswert
Ansatz von Rückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> • Ansatz von Aufwands- und Kulanzrückstellungen zwingend • Ansatzverbot für Drohverlustrückstellungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Ansatzverbot für Aufwands-, Kulanz- und Drohverlustrückstellungen
Bewertung von Rückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> • Pflicht zur Abzinsung von Rückstellungen mit Laufzeit > 1 Jahr mit Festzins von 5,5% (Ausnahme Pensionsrückstellungen mit 6%) • Verbot der Einbeziehung zukünftiger Kosten- und Preissteigerungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Abzinsung von Rückstellungen, sofern Laufzeit > 1 Jahr mit EURIBOR Zinssatz • Einbeziehung zukünftiger Kosten- und Preissteigerungen fraglich (nach Art. 23 Nr. 2 lit. c) RLV einzubeziehen, aber möglicherweise Verbot nach Art. 23 Nr. 3 lit. b) RLV)

Interviewleitfaden Gesetzgeber

Dissertationsprojekt an der Leuphana Universität Lüneburg

Empirische Untersuchung zur Ausgestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung einer Gemeinsamen (Konsolidierten) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage

Fragenblöcke:

Fragenblock I: Angaben zur beruflichen Tätigkeit

Fragenblock II: Ausgestaltung der Gewinnermittlungsvorschriften der GKB

Fragenblock III: Auswirkungen der GKB auf die steuerlichen Befolgungs- /Verwaltungskosten

Fragenblock IV: Weitere Entwicklung einer GKB

Angaben zur befragten Person:

Name:

Funktion:

Unternehmen/ Behörde:

Datum:

Dauer des Gesprächs:

Fragenblock I:

Angaben zu Tätigkeit und Unternehmen

Angaben zur beruflichen Tätigkeit:

1. Auf welchem Weg haben Sie Ihre Fachkenntnisse erworben (Ausbildung/ Studium etc.)?
2. Seit wann sind Sie bei der EU-Kommission tätig?
3. Bitte beschreiben Sie kurz Ihre Position und Ihren Aufgabenbereich.

Fragenblock II:

Ausgestaltung der Gewinnermittlungsvorschriften der GKB

1. Welche Unklarheiten, offenen Auslegungsfragen und Schwierigkeiten sehen Sie im Zusammenhang mit den einzelnen Gewinnermittlungsvorschriften der GKB?
2. Wie würden Sie die Attraktivität (Vorzüge / Nachteile) für das Unternehmen gegenüber den aktuellen Regelungen nach EStG/ KStG beurteilen?
3. Wie würden Sie die die Prinzipiengerechtigkeit der Gewinnermittlungsvorschriften der GKB hinsichtlich des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Gleichheitsgrundsatzes beurteilen?
4. Bei welchen Gewinnermittlungsvorschriften sehen Sie eine Veränderung hinsichtlich des Spielraumes für Steuerbilanzpolitik?
5. Müssten Unternehmen für die GKB einen neuen originären Buchungskreis erstellen?
6. Würden Sie im Rahmen der GKB die Erstellung einer Steuerbilanz oder eine reine GuV-Ermittlung präferieren und warum?
7. Welche Auswirkungen könnten sich im Rahmen der GKB, insbesondere im Hinblick auf das Fehlen eines geschlossenen Prinzipiensystems für eine objektive Erfolgsermittlung, auf den Prozess der Steuerplanung und ihren Stellenwert ergeben?

Fragenblock III:

Auswirkungen der GKB auf die steuerlichen Befolgungs- und Verwaltungskosten

Angaben zu den steuerlichen Befolgungskosten von Unternehmen:

1. Bitte füllen Sie das beigegefügte Datenmodell in *Anlage 2* mit den von Ihnen geschätzten Auswirkungen auf die steuerlichen Befolgungskosten aus. Ziehen Sie für das Ausfüllen des Datenmodells die Erläuterungsanlage zu den körperschaftsteuerlichen Compliance-Aktivitäten in *Anlage 3* hinzu.

Hinweis: Veränderungen der steuerlichen Befolgungskosten in Drittstaaten außerhalb der EU sollen bei dieser Ermittlung außer Betracht bleiben.

Angaben zu den steuerlichen Verwaltungskosten der Finanzämter:

2. Wie würden Sie die Auswirkungen bei einem Übergang vom Status quo (nationale Steuersysteme) zur GKB auf die periodischen steuerlichen Verwaltungskosten der Finanzämter in Deutschland und ihre einmaligen Umstellungskosten einschätzen?
3. Würden Sie davon ausgehen, dass die Einführung der GKB langfristig insgesamt zu einer Verringerung der steuerlichen Verwaltungskosten führt?
4. Inwiefern wirkt sich die Ausgestaltung der GKB als obligatorisches bzw. fakultatives Steuersystem auf die steuerlichen Verwaltungskosten aus?
5. Inwiefern wirkt sich die Ausgestaltung des neuen Steuersystems als GKB bzw. GUB auf die steuerlichen Verwaltungskosten aus?

Fragenblock IV:

Weitere Entwicklung einer GKB

1. Würden Sie davon ausgehen, dass die Unternehmen zum Gewinnermittlungssystem nach GKB optieren?
2. Sollte die Anwendung der GKB verpflichtend oder (für KMU) weiterhin fakultativ geregelt werden?
3. Sollte der Anwendungsbereich der GKB auch auf Personengesellschaften und Einzelunternehmen ausgedehnt werden (Ausgestaltung als GUB)?
4. Welche Konsequenzen würden sich aus einer Verpflichtung oder einem Wahlrecht für Kapitalgesellschaften / Personengesellschaften ergeben (Maßgeblichkeitsprinzip)? Haben Sie Lösungsvorschläge für aus den Konsequenzen entstehende Probleme?
5. Welche Vor- und /oder Nachteile sehen Sie langfristig bei Einführung einer GKKB?

Anlage 1: Wesentliche Unterschiede des Rechtsvergleichs zwischen aktuellem Bilanzsteuerrecht und den Regelungen der GKB

Sachverhalt	Steuerbilanz nach EStG/KStG	GKB
Grundzüge der Gewinnermittlung	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanz sowie GuV • formelle Anknüpfung an handelsrechtliche Rechnungslegung durch Maßgeblichkeitsprinzip 	<ul style="list-style-type: none"> • reine GuV ohne Bilanz • Periodisierung der Ein- und Auszahlungen • eigenständiges Gewinnermittlungskonzept (kein Maßgeblichkeitsprinzip)
Gewinnermittlungsprinzipien	<ul style="list-style-type: none"> • Übernahme der kodifizierten und nicht kodifizierten GoB aus dem Handelsrecht durch Maßgeblichkeitsprinzip 	<ul style="list-style-type: none"> • Realisations-, Einzelerfassungs-, Stetigkeits- und Stichtagsprinzip • kein richtiges Rahmenkonzept für eine objektive Erfolgsermittlung
Reichweite des Realisationsprinzips	<ul style="list-style-type: none"> • langfristige Fertigung: grds. Gewinnrealisierung bei Übergabe (Completed Contract-Methode), Ausnahme: qualifizierte Teilabnahmen • Wertpapierhandel: Bewertung der von Kreditinstituten gehaltenen Finanzinstrumente mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlages; Bewertung von Verbindlichkeiten zu ihren (abgezinsten) Abschaffungskosten 	<ul style="list-style-type: none"> • langfristige Fertigung: Percentage of Completion-Methode • Wertpapierhandel: Bewertung der zu Handelszwecken gehaltenen Finanzanlagen und von finanziellen Verbindlichkeiten zum Marktwert
Anschaffungs- und Herstellungskosten	<ul style="list-style-type: none"> • Anschaffungskosten: Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. • Herstellungskosten: Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung oder die Erweiterung eines Vermögensgegenstandes entstehen. Einbezugspflicht für Materialeinzel-, Fertigungseinzel- und Sondereinzelkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist. Einbezugswahlrecht für angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung, der sozialen Einrichtungen des Betriebs sowie der Fremdkapitalzinsen, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Einbezugsverbot für Forschungs- und Vertriebskosten. • Anschaffungsnahe Herstellungskosten: Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes entstehen. Von anschaffungsnahe Herstellungskosten ist (bei Gebäuden) nur auszugehen, wenn die Ausgaben für Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten (nicht: jährliche Erhaltungsarbeiten) mindestens 15 % der ursprünglichen Anschaffungskosten betragen und innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Wirtschaftsguts anfallen. 	<ul style="list-style-type: none"> • Anschaffungskosten: Alle zum Erwerb eines Wirtschaftsguts gezahlten Beträge oder Zahlungsmitteläquivalente, soweit sie direkt mit dem Erwerb zusammenhängen. Keine Aktivierung der Anschaffungsnebenkosten. • Herstellungskosten: Alle zur Herstellung eines Wirtschaftsguts gezahlten Beträge oder Zahlungsmitteläquivalente soweit sie direkt mit dem Erwerb zusammenhängen. Indirekte Kosten sind bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nicht in die Herstellungskosten einzubeziehen, bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen ist eine Berücksichtigung ausnahmsweise möglich, wenn der Steuerpflichtige diese auch vor Anwendung des RLV einbezogen hat. • Verbesserungskosten: Aufwendungen, mit deren Hilfe die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in ihrer Substanz erweitert, die Nutzungsmöglichkeiten wesentlich verbessert werden oder die mehr als 10 % der ursprünglichen Abschreibungsbasis ausmachen.

Sachverhalt	Steuerbilanz nach EStG/KStG	GKB
Planmäßige Abschreibungen	<ul style="list-style-type: none"> • Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer mit Hilfe der AfA-Tabellen des BMF • Abschreibungsmethoden: lineare sowie leistungsabhängige AfA, sofern der Umfang der auf das einzelne Jahre entfallenden Leistung nachgewiesen werden kann • Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäude gelten i.d.R. 33 1/3 Jahre; Nachweis einer tatsächlich geringeren Nutzungsdauer generell möglich • Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des derivativen Goodwill gilt ein Zeitraum von 15 Jahren 	<ul style="list-style-type: none"> • Unterscheidung zwischen einzeln abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern und anderen abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern (Sammelposten) • Einzeln abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter: Lineare Abschreibung über eine Nutzungsdauer von 40 Jahren (Geschäfts-, Büro- und andere Gebäude sowie andere unbewegliche gewerblich genutzte Vermögenswerte), 25 Jahren (Industriegebäude und -strukturen), 15 Jahren (andere langlebige Sachanlagen), 8 Jahren (mittellebige Sachanlagen) oder den Zeitraum, für den das Wirtschaftsgut Rechtsschutz genießt oder das Recht gewährt wurde bzw. 15 Jahren, wenn dieser Zeitraum nicht bestimmt werden kann (immaterielle Sachanlagen). Bei gebrauchten Wirtschaftsgütern ist die tatsächlich kürzere verbleibende Nutzungsdauer zugrunde zu legen, sofern der Steuerpflichtige diese nachweist. • Sammelposten: Bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer Nutzungsdauer von weniger als 8 Jahren werden in einen Sammelposten eingestellt und mit jährlich 25 % abgeschrieben. Der Wert des Sammelpostens ist kontinuierlich fortzuschreiben. Hierzu sind dem Ausgangswert die Anschaffungs-, Herstellungs- und Verbesserungskosten neu in den Sammelposten aufgenommener Wirtschaftsgüter hinzuzufügen und die Erlöse aus der Veräußerung von dem Sammelposten zugehörigen Wirtschaftsgütern abzuziehen. Sinkt die Abschreibungsbasis aufgrund dieser Modifikationen auf einen Wert unter null, wird die Abschreibungsbasis auf null gesetzt und die negative Differenz erfolgswirksam ausgeglichen. Die durchschnittliche Kapitalbindungsdauer beträgt vier Jahre und entspricht einer durchschnittlichen Kapitalbindungsdauer durch eine lineare Abschreibung von Wirtschaftsgütern mit einer Nutzungsdauer von sieben Jahren.
Außerplanmäßige Wertminderungen	<ul style="list-style-type: none"> • Wahlrecht zur Teilwertabschreibung für alle Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung und Verbot bei voraussichtlich vorübergehender Wertminderung • beizulegender Zeitwert = Teilwert 	<ul style="list-style-type: none"> • Im Anlagevermögen nur bei nicht abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern und bei Verursachung durch höhere Gewalt oder kriminelle Aktivitäten durch Dritte • bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen unabhängig von der Wertminderungsursache • beizulegender Zeitwert im Anlagevermögen = Marktwert • beizulegender Zeitwert bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen = niedrigerer Wert aus Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und Nettoveräußerungswert
Ansatz von Rückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> • Ansatz von Aufwands- und Kulanzrückstellungen zwingend • Ansatzverbot für Drohverlustrückstellungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Ansatzverbot für Aufwands-, Kulanz- und Drohverlustrückstellungen
Bewertung von Rückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> • Pflicht zur Abzinsung von Rückstellungen mit Laufzeit > 1 Jahr mit Festzins von 5,5% (Ausnahme Pensionsrückstellungen mit 6%) • Verbot der Einbeziehung zukünftiger Kosten- und Preissteigerungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Abzinsung von Rückstellungen, sofern Laufzeit > 1 Jahr mit EURIBOR Zinssatz • Einbeziehung zukünftiger Kosten- und Preissteigerungen fraglich (nach Art. 23 Nr. 2 lit. c) RLV einzubeziehen, aber möglicherweise Verbot nach Art. 23 Nr. 3 lit. b) RLV)

Anlage 2: Datenmodell zu Auswirkungen der GKB auf die steuerlichen Befolgungskosten von Unternehmen

Auswirkungen auf die periodischen steuerlichen Befolgungskosten

Nr.	Period.	Einmalig	Aktivitäten	Veränderung gegenüber Ausgangsfall (+/-/=) für ein durchschnittliches in DE unbeschränkt steuerpflichtiges Unternehmen	Beschreibung der Kosten
1	P		Buchführung		
2	P		Erstellung der Steuerberechnungen		
3	P		Steuerzahlungen und -rückzahlungen		
4	P		Korrespondenz und Verhandlung mit den Finanzbehörden		
5	P		Klärungen und Entscheidungen		
6	P		Schulung von Mitarbeitern		
7	P		Weitere periodische Steuerbefolgungskosten (Bitte spezifizieren)		

Einmalige Umstellungskosten bei Umstellung auf die GKB

Nr.	Period.	Einmalig	Aktivitäten	Charakterisierung des einmaligen Umstellungsaufwands für ein durchschnittliches in DE unbeschränkt steuerpflichtiges Unternehmen		
				erheblicher Aufwand	moderater Aufwand	geringer Aufwand
8		E	Schulung von Mitarbeitern			
9		E	Berechnungen, ob für die Anwendung der GKB optiert werden soll (nur bei fakultativer Ausgestaltung der GKB)			
10		E	Berechnungen zur Erstellung des Sammelpostens für die Poolabschreibung nach GKB			
11		E	Entwicklung neuer Prozesse und Systeme			
12		E	Beratungskosten			
13		E	Gebühren für Software-Lizenzen			
14		E	Andere Personalkosten bzw. Versetzung von Mitarbeitern			
15		E	Auslagerung von Tax-Compliance-Verpflichtungen			
16		E	Weitere einmalige Steuerbefolgungskosten (Bitte spezifizieren)			

Anlage 3: Erläuterungsanlage zu den periodischen körperschaftsteuerlichen Befolgungskosten

Nr.	Compliance Aktivitäten	Szenario 1: Ausgangsfall - nationale Steuersysteme	Szenario 2: GKB
1	Buchführung	<ul style="list-style-type: none"> • Anknüpfung an handelsrechtliche Rechnungslegung • Führung von ergänzenden Aufzeichnungen, die für steuerliche Zwecke erforderlich sind (beinhaltet nicht primär für Zwecke der Rechnungslegung geführte Aufzeichnungen) • Aufzeichnungen für steuerliche Abschreibungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Eigenständiges Gewinnermittlungskonzept (kein Maßgeblichkeitsprinzip) • Erstellung und Führung von Aufzeichnungen für steuerliche Abschreibungen im Rahmen eines Sammelpostens (mit Ausnahme der einzeln abschreibungsfähigen Wirtschaftsgüter)
2	Erstellung der Steuerberechnungen	<p>Unterschiedliche Regelungen der 27 Mitgliedstaaten:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zusammentragen der Daten aus bestehenden Aufzeichnungen für steuerliche Zwecke • Berechnung der steuerlichen Abschreibungen und des steuerpflichtigen Gewinns • Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Rules) • Anwendung der Regelungen zur Unterkapitalisierung • Anwendung der Verrechnungspreisvorschriften • Anwendung der Regelungen zur Besteuerung ausländischer Gewinne 	<p>Einheitliche Regelungen der 27 Mitgliedstaaten:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zusammentragen der Daten für das GKB-System • Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns und der steuerlichen Abschreibungen in jedem EU-Mitgliedstaat nach einheitlichem Gewinnermittlungssystem. • Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung innerhalb der EU • Einheitliche Regelungen zur Unterkapitalisierung innerhalb der EU • Länderspezifische Regelungen für Transaktionen mit verbundenen Unternehmen innerhalb der EU • Abschaffung der Regelungen zur Besteuerung ausländischer Gewinne innerhalb der EU.
3	Steuerzahlungen und -rückzahlungen	<p>Verschiedene Fristen in den Mitgliedstaaten</p> <ul style="list-style-type: none"> • Abzugssteuer an der Quelle der Zahlungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Keine Abzugssteuer an der Quelle der Zahlungen innerhalb der EU erforderlich.
4	Korrespondenz und Verhandlung mit den Finanzbehörden	<p>Unterschiedliche Prozesse der 27 Mitgliedstaaten</p> <ul style="list-style-type: none"> • Beantwortung von Fragen der Steuerverwaltung • Begleitung steuerlicher Außenprüfungen • Auflösung von Steuerstreitigkeiten 	<ul style="list-style-type: none"> • Zentrales gesetzgebendes EU-Organ entscheidet über die Anwendung der neuen Gewinnermittlungsvorschriften • Ansonsten keine Veränderungen zum Ausgangsfall
5	Klärungen und Entscheidungen	<ul style="list-style-type: none"> • Anträge auf verbindliche Auskünfte zur steuerlichen Behandlung spezifischer Gegenstände • Verrechnungspreiszusagen (Advance pricing agreements) 	<ul style="list-style-type: none"> • Anträge auf verbindliche Auskünfte nur einmal für alle Unternehmen eines Konzerns innerhalb der EU, die im Rahmen der GKB besteuert werden • Ansonsten keine Veränderungen zum Ausgangsfall
6	Schulung von Mitarbeitern	<p>Bis zu 27 verschiedene Steuersysteme:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Schulung von Mitarbeitern zu steuerlichen Vorschriften • Bei Änderungen der Vorschriften auf dem Laufenden bleiben 	<ul style="list-style-type: none"> • EU-weit einheitliche Regelungen zur steuerlichen Gewinnermittlung mit weniger Änderungen als bei 27 nationalen Steuersystemen

Interviewleitfaden Forscher

Dissertationsprojekt an der Leuphana Universität Lüneburg

Empirische Untersuchung zur Ausgestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung einer Gemeinsamen (Konsolidierten) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage

Fragenblöcke:

Fragenblock I: Angaben zur beruflichen Tätigkeit

Fragenblock II: Ausgestaltung der Gewinnermittlungsvorschriften der GKB

Fragenblock III: Auswirkungen der GKB auf die steuerlichen Befolgungs- /Verwaltungskosten

Fragenblock IV: Weitere Entwicklung einer GKB

Angaben zur befragten Person:

Name:

Funktion:

Unternehmen/ Behörde:

Datum:

Dauer des Gesprächs:

Fragenblock I:

Angaben zu Tätigkeit und Unternehmen

Angaben zur beruflichen Tätigkeit:

1. Auf welchem Weg haben Sie Ihre Fachkenntnisse erworben (Ausbildung/ Studium etc.)?
2. Seit wann sind Sie Universitätsprofessor?
3. Bitte beschreiben Sie kurz Ihre Position und Ihren Aufgabenbereich.

Fragenblock II:

Ausgestaltung der Gewinnermittlungsvorschriften der GKB

1. Welche Unklarheiten, offenen Auslegungsfragen und Schwierigkeiten sehen Sie im Zusammenhang mit den einzelnen Gewinnermittlungsvorschriften der GKB?
2. Wie würden Sie die Attraktivität (Vorzüge / Nachteile) für das Unternehmen gegenüber den aktuellen Regelungen nach EStG/ KStG beurteilen?
3. Wie würden Sie die die Prinzipiengerechtigkeit der Gewinnermittlungsvorschriften der GKB hinsichtlich des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Gleichheitsgrundsatzes beurteilen?
4. Bei welchen Gewinnermittlungsvorschriften sehen Sie eine Veränderung hinsichtlich des Spielraumes für Steuerbilanzpolitik?
5. Müssten Unternehmen für die GKB einen neuen originären Buchungskreis erstellen?
6. Würden Sie im Rahmen der GKB die Erstellung einer Steuerbilanz oder eine reine GuV-Ermittlung präferieren und warum?
7. Welche Auswirkungen könnten sich im Rahmen der GKB, insbesondere im Hinblick auf das Fehlen eines geschlossenen Prinzipiensystems für eine objektive Erfolgsermittlung, auf den Prozess der Steuerplanung und ihren Stellenwert ergeben?

Fragenblock III:

Auswirkungen der GKB auf die steuerlichen Befolgungs- und Verwaltungskosten

Angaben zu den steuerlichen Befolgungskosten von Unternehmen:

1. Bitte füllen Sie das beigegefügte Datenmodell in *Anlage 2* mit den von Ihnen geschätzten Auswirkungen auf die steuerlichen Befolgungskosten aus. Ziehen Sie für das Ausfüllen des Datenmodells die Erläuterungsanlage zu den körperschaftsteuerlichen Compliance-Aktivitäten in *Anlage 3* hinzu.

Hinweis: Veränderungen der steuerlichen Befolgungskosten in Drittstaaten außerhalb der EU sollen bei dieser Ermittlung außer Betracht bleiben.

Angaben zu den steuerlichen Verwaltungskosten der Finanzämter:

2. Wie würden Sie die Auswirkungen bei einem Übergang vom Status quo (nationale Steuersysteme) zur GKB auf die periodischen steuerlichen Verwaltungskosten der Finanzämter in Deutschland und ihre einmaligen Umstellungskosten einschätzen?
3. Würden Sie davon ausgehen, dass die Einführung der GKB langfristig insgesamt zu einer Verringerung der steuerlichen Verwaltungskosten führt?
4. Inwiefern wirkt sich die Ausgestaltung der GKB als obligatorisches bzw. fakultatives Steuersystem auf die steuerlichen Verwaltungskosten aus?
5. Inwiefern wirkt sich die Ausgestaltung des neuen Steuersystems als GKB bzw. GUB auf die steuerlichen Verwaltungskosten aus?

Fragenblock IV:

Weitere Entwicklung einer GKB

1. Würden Sie davon ausgehen, dass die Unternehmen zum Gewinnermittlungssystem nach GKB optieren?
2. Sollte die Anwendung der GKB verpflichtend oder (für KMU) weiterhin fakultativ geregelt werden?
3. Sollte der Anwendungsbereich der GKB auch auf Personengesellschaften und Einzelunternehmen ausgedehnt werden (Ausgestaltung als GUB)?
4. Welche Konsequenzen würden sich aus einer Verpflichtung oder einem Wahlrecht für Kapitalgesellschaften / Personengesellschaften ergeben (Maßgeblichkeitsprinzip)? Haben Sie Lösungsvorschläge für aus den Konsequenzen entstehende Probleme?
5. Welche Vor- und /oder Nachteile sehen Sie langfristig bei Einführung einer GKKB?

Anlage 1: Wesentliche Unterschiede des Rechtsvergleichs zwischen aktuellem Bilanzsteuerrecht und den Regelungen der GKB

Sachverhalt	Steuerbilanz nach EStG/KStG	GKB
Grundzüge der Gewinnermittlung	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanz sowie GuV • formelle Anknüpfung an handelsrechtliche Rechnungslegung durch Maßgeblichkeitsprinzip 	<ul style="list-style-type: none"> • reine GuV ohne Bilanz • Periodisierung der Ein- und Auszahlungen • eigenständiges Gewinnermittlungskonzept (kein Maßgeblichkeitsprinzip)
Gewinnermittlungsprinzipien	<ul style="list-style-type: none"> • Übernahme der kodifizierten und nicht kodifizierten GoB aus dem Handelsrecht durch Maßgeblichkeitsprinzip 	<ul style="list-style-type: none"> • Realisations-, Einzelerfassungs-, Stetigkeits- und Stichtagsprinzip • kein richtiges Rahmenkonzept für eine objektive Erfolgsermittlung
Reichweite des Realisationsprinzips	<ul style="list-style-type: none"> • langfristige Fertigung: grds. Gewinnrealisierung bei Übergabe (Completed Contract-Methode), Ausnahme: qualifizierte Teilabnahmen • Wertpapierhandel: Bewertung der von Kreditinstituten gehaltenen Finanzinstrumente mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlages; Bewertung von Verbindlichkeiten zu ihren (abgezinsten) Abschaffungskosten 	<ul style="list-style-type: none"> • langfristige Fertigung: Percentage of Completion-Methode • Wertpapierhandel: Bewertung der zu Handelszwecken gehaltenen Finanzanlagen und von finanziellen Verbindlichkeiten zum Marktwert
Anschaffungs- und Herstellungskosten	<ul style="list-style-type: none"> • Anschaffungskosten: Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. • Herstellungskosten: Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung oder die Erweiterung eines Vermögensgegenstandes entstehen. Einbezugspflicht für Materialeinzel-, Fertigungseinzel- und Sondereinzelkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist. Einbezugswahlrecht für angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung, der sozialen Einrichtungen des Betriebs sowie der Fremdkapitalzinsen, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Einbezugsverbot für Forschungs- und Vertriebskosten. • Anschaffungsnahe Herstellungskosten: Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes entstehen. Von anschaffungsnahe Herstellungskosten ist (bei Gebäuden) nur auszugehen, wenn die Ausgaben für Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten (nicht: jährliche Erhaltungsarbeiten) mindestens 15 % der ursprünglichen Anschaffungskosten betragen und innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Wirtschaftsguts anfallen. 	<ul style="list-style-type: none"> • Anschaffungskosten: Alle zum Erwerb eines Wirtschaftsguts gezahlten Beträge oder Zahlungsmitteläquivalente, soweit sie direkt mit dem Erwerb zusammenhängen. Keine Aktivierung der Anschaffungsnebenkosten. • Herstellungskosten: Alle zur Herstellung eines Wirtschaftsguts gezahlten Beträge oder Zahlungsmitteläquivalente soweit sie direkt mit dem Erwerb zusammenhängen. Indirekte Kosten sind bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nicht in die Herstellungskosten einzubeziehen, bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen ist eine Berücksichtigung ausnahmsweise möglich, wenn der Steuerpflichtige diese auch vor Anwendung des RLV einbezogen hat. • Verbesserungskosten: Aufwendungen, mit deren Hilfe die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in ihrer Substanz erweitert, die Nutzungsmöglichkeiten wesentlich verbessert werden oder die mehr als 10 % der ursprünglichen Abschreibungsbasis ausmachen.

Sachverhalt	Steuerbilanz nach EStG/KStG	GKB
Planmäßige Abschreibungen	<ul style="list-style-type: none"> • Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer mit Hilfe der AfA-Tabellen des BMF • Abschreibungsmethoden: lineare sowie leistungsabhängige AfA, sofern der Umfang der auf das einzelne Jahre entfallenden Leistung nachgewiesen werden kann • Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäude gelten i.d.R. 33 1/3 Jahre; Nachweis einer tatsächlich geringeren Nutzungsdauer generell möglich • Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des derivativen Goodwill gilt ein Zeitraum von 15 Jahren 	<ul style="list-style-type: none"> • Unterscheidung zwischen einzeln abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern und anderen abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern (Sammelposten) • Einzeln abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter: Lineare Abschreibung über eine Nutzungsdauer von 40 Jahren (Geschäfts-, Büro- und andere Gebäude sowie andere unbewegliche gewerblich genutzte Vermögenswerte), 25 Jahren (Industriegebäude und -strukturen), 15 Jahren (andere langlebige Sachanlagen), 8 Jahren (mittellebige Sachanlagen) oder den Zeitraum, für den das Wirtschaftsgut Rechtsschutz genießt oder das Recht gewährt wurde bzw. 15 Jahren, wenn dieser Zeitraum nicht bestimmt werden kann (immaterielle Sachanlagen). Bei gebrauchten Wirtschaftsgütern ist die tatsächlich kürzere verbleibende Nutzungsdauer zugrunde zu legen, sofern der Steuerpflichtige diese nachweist. • Sammelposten: Bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer Nutzungsdauer von weniger als 8 Jahren werden in einen Sammelposten eingestellt und mit jährlich 25 % abgeschrieben. Der Wert des Sammelpostens ist kontinuierlich fortzuschreiben. Hierzu sind dem Ausgangswert die Anschaffungs-, Herstellungs- und Verbesserungskosten neu in den Sammelposten aufgenommener Wirtschaftsgüter hinzuzufügen und die Erlöse aus der Veräußerung von dem Sammelposten zugehörigen Wirtschaftsgütern abzuziehen. Sinkt die Abschreibungsbasis aufgrund dieser Modifikationen auf einen Wert unter null, wird die Abschreibungsbasis auf null gesetzt und die negative Differenz erfolgswirksam ausgeglichen. Die durchschnittliche Kapitalbindungsdauer beträgt vier Jahre und entspricht einer durchschnittlichen Kapitalbindungsdauer durch eine lineare Abschreibung von Wirtschaftsgütern mit einer Nutzungsdauer von sieben Jahren.
Außerplanmäßige Wertminderungen	<ul style="list-style-type: none"> • Wahlrecht zur Teilwertabschreibung für alle Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung und Verbot bei voraussichtlich vorübergehender Wertminderung • beizulegender Zeitwert = Teilwert 	<ul style="list-style-type: none"> • Im Anlagevermögen nur bei nicht abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern und bei Verursachung durch höhere Gewalt oder kriminelle Aktivitäten durch Dritte • bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen unabhängig von der Wertminderungsursache • beizulegender Zeitwert im Anlagevermögen = Marktwert • beizulegender Zeitwert bei Vorräten und unfertigen Erzeugnissen = niedrigerer Wert aus Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und Nettoveräußerungswert
Ansatz von Rückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> • Ansatz von Aufwands- und Kulanzrückstellungen zwingend • Ansatzverbot für Drohverlustrückstellungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Ansatzverbot für Aufwands-, Kulanz- und Drohverlustrückstellungen
Bewertung von Rückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> • Pflicht zur Abzinsung von Rückstellungen mit Laufzeit > 1 Jahr mit Festzins von 5,5% (Ausnahme Pensionsrückstellungen mit 6%) • Verbot der Einbeziehung zukünftiger Kosten- und Preissteigerungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Abzinsung von Rückstellungen, sofern Laufzeit > 1 Jahr mit EURIBOR Zinssatz • Einbeziehung zukünftiger Kosten- und Preissteigerungen fraglich (nach Art. 23 Nr. 2 lit. c) RLV einzubeziehen, aber möglicherweise Verbot nach Art. 23 Nr. 3 lit. b) RLV)

Anlage 2: Datenmodell zu Auswirkungen der GKB auf die steuerlichen Befolgungskosten von Unternehmen

Auswirkungen auf die periodischen steuerlichen Befolgungskosten

Nr.	Period.	Einmalig	Aktivitäten	Veränderung gegenüber Ausgangsfall (+/-/=) für ein durchschnittliches in DE unbeschränkt steuerpflichtiges Unternehmen	Beschreibung der Kosten
1	P		Buchführung		
2	P		Erstellung der Steuerberechnungen		
3	P		Steuerzahlungen und -rückzahlungen		
4	P		Korrespondenz und Verhandlung mit den Finanzbehörden		
5	P		Klärungen und Entscheidungen		
6	P		Schulung von Mitarbeitern		
7	P		Weitere periodische Steuerbefolgungskosten (Bitte spezifizieren)		

Einmalige Umstellungskosten bei Umstellung auf die GKB

Nr.	Period.	Einmalig	Aktivitäten	Charakterisierung des einmaligen Umstellungsaufwands für ein durchschnittliches in DE unbeschränkt steuerpflichtiges Unternehmen		
				erheblicher Aufwand	moderater Aufwand	geringer Aufwand
8		E	Schulung von Mitarbeitern			
9		E	Berechnungen, ob für die Anwendung der GKB optiert werden soll (nur bei fakultativer Ausgestaltung der GKB)			
10		E	Berechnungen zur Erstellung des Sammelpostens für die Poolabschreibung nach GKB			
11		E	Entwicklung neuer Prozesse und Systeme			
12		E	Beratungskosten			
13		E	Gebühren für Software-Lizenzen			
14		E	Andere Personalkosten bzw. Versetzung von Mitarbeitern			
15		E	Auslagerung von Tax-Compliance-Verpflichtungen			
16		E	Weitere einmalige Steuerbefolgungskosten (Bitte spezifizieren)			

Anlage 3: Erläuterungsanlage zu den periodischen körperschaftsteuerlichen Befolgungskosten

Nr.	Compliance Aktivitäten	Szenario 1: Ausgangsfall - nationale Steuersysteme	Szenario 2: GKB
1	Buchführung	<ul style="list-style-type: none"> • Anknüpfung an handelsrechtliche Rechnungslegung • Führung von ergänzenden Aufzeichnungen, die für steuerliche Zwecke erforderlich sind (beinhaltet nicht primär für Zwecke der Rechnungslegung geführte Aufzeichnungen) • Aufzeichnungen für steuerliche Abschreibungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Eigenständiges Gewinnermittlungskonzept (kein Maßgeblichkeitsprinzip) • Erstellung und Führung von Aufzeichnungen für steuerliche Abschreibungen im Rahmen eines Sammelpostens (mit Ausnahme der einzeln abschreibungsfähigen Wirtschaftsgüter)
2	Erstellung der Steuerberechnungen	<p>Unterschiedliche Regelungen der 27 Mitgliedstaaten:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zusammentragen der Daten aus bestehenden Aufzeichnungen für steuerliche Zwecke • Berechnung der steuerlichen Abschreibungen und des steuerpflichtigen Gewinns • Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Rules) • Anwendung der Regelungen zur Unterkapitalisierung • Anwendung der Verrechnungspreisvorschriften • Anwendung der Regelungen zur Besteuerung ausländischer Gewinne 	<p>Einheitliche Regelungen der 27 Mitgliedstaaten:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zusammentragen der Daten für das GKB-System • Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns und der steuerlichen Abschreibungen in jedem EU-Mitgliedstaat nach einheitlichem Gewinnermittlungssystem. • Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung innerhalb der EU • Einheitliche Regelungen zur Unterkapitalisierung innerhalb der EU • Länderspezifische Regelungen für Transaktionen mit verbundenen Unternehmen innerhalb der EU • Abschaffung der Regelungen zur Besteuerung ausländischer Gewinne innerhalb der EU.
3	Steuerzahlungen und -rückzahlungen	<p>Verschiedene Fristen in den Mitgliedstaaten</p> <ul style="list-style-type: none"> • Abzugssteuer an der Quelle der Zahlungen 	<ul style="list-style-type: none"> • Keine Abzugssteuer an der Quelle der Zahlungen innerhalb der EU erforderlich.
4	Korrespondenz und Verhandlung mit den Finanzbehörden	<p>Unterschiedliche Prozesse der 27 Mitgliedstaaten</p> <ul style="list-style-type: none"> • Beantwortung von Fragen der Steuerverwaltung • Begleitung steuerlicher Außenprüfungen • Auflösung von Steuerstreitigkeiten 	<ul style="list-style-type: none"> • Zentrales gesetzgebendes EU-Organ entscheidet über die Anwendung der neuen Gewinnermittlungsvorschriften • Ansonsten keine Veränderungen zum Ausgangsfall
5	Klärungen und Entscheidungen	<ul style="list-style-type: none"> • Anträge auf verbindliche Auskünfte zur steuerlichen Behandlung spezifischer Gegenstände • Verrechnungspreiszusagen (Advance pricing agreements) 	<ul style="list-style-type: none"> • Anträge auf verbindliche Auskünfte nur einmal für alle Unternehmen eines Konzerns innerhalb der EU, die im Rahmen der GKB besteuert werden • Ansonsten keine Veränderungen zum Ausgangsfall
6	Schulung von Mitarbeitern	<p>Bis zu 27 verschiedene Steuersysteme:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Schulung von Mitarbeitern zu steuerlichen Vorschriften • Bei Änderungen der Vorschriften auf dem Laufenden bleiben 	<ul style="list-style-type: none"> • EU-weit einheitliche Regelungen zur steuerlichen Gewinnermittlung mit weniger Änderungen als bei 27 nationalen Steuersystemen

Literaturverzeichnis

Fachbeiträge in Sammelwerken, Kommentare, Zeitungsartikel, Zeitschriftenaufsätze, Monografien, Studien, Arbeitspapiere

- AG GKKB, 2004. Allgemeine Besteuerungsgrundsätze, Sitzung am Dienstag, den 23.11.2004, Arbeitsunterlage, CCCTB/WP\001\Rev1\doc\de.
- Ager, M., 2017. Verlustausgleich in der Common Consolidated Corporate Tax Base. Wirkung des Richtlinienvorschlags zur CCCTB auf Investitionsentscheidungen unter Unsicherheit, Wiesbaden.
- Allers, M. A., 1994. Administrative and Compliance Costs of Taxation and Public Transfers in the Netherlands, Groningen.
- Bardini, C., 2010. The Ability to pay in the European Market. An impossible Sudoku for the ECJ. *Intertax* 38, 2–20.
- Becker, J., 2018. Grundsätze ordnungsmäßiger steuerlicher Gewinnermittlung, Hamburg.
- Beckmann, C., 2016. Joint Audits – Aktuelle Problemfelder zwischenstaatlicher Gemeinschaftsprüfungen. *IStR* 25, 627–631.
- Benston, G. J., Bromwich, M., Wagenhofer, A., 2006. Principles- versus rules-based accounting standards. The FASB's standard setting strategy. *Abacus* 42, 165–188.
- Benz, S., Böhmer, J., 2016. Die Richtlinienvorschläge der EU- Kommission vom 25.10.2016 zur weiteren Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung. *DB* 69, 2800–2805.
- Birk, D., 1983. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln.
- Böcking, H., Dutzi, A., 2002. Internationale Rechnungslegung mit Blick auf 2005. *DSWR* 31, 358–361.
- Bodenhöfer, H., 2009. Rationales Steuersystem, internationaler Steuerwettbewerb und das Modell der „flat tax“. In: Fritz-Schmied, G., Kanduth-Kristen, S., Ur-

- nik, S. (Hg.). *Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen. Festschrift für Herbert Kofler zum 60. Geburtstag*. Wien, 785–803.
- Bogner, A., 2017. *Experteninterviews. Theorien, Methoden, Anwendungsfelder*, 4. Aufl., Wiesbaden.
- Bortz, J., Döring, N., 2006. *Forschungsmethoden und Evaluation für Human- und Sozialwissenschaftler*, 4. Aufl., Heidelberg.
- Boulogne, F., 2016. *Shortcomings in the EU merger directive*, Alphen a/d Rijn.
- Calliess, C., 1996. Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 12.11.1996 - Rs. C-84/94. *Rechtmäßigkeit der Arbeitszeit-Richtlinie*. *EuZW* 7, 757–759.
- Calliess, C., 2016. EUV Art. 5. In: Calliess, C., Ruffert, M., (Hg.). *EUV/AEUV. Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta*, 5. Aufl., München.
- Churchill, G. A., Brown, T. J., 2007. *Basic marketing research*, 6. Aufl., Mason.
- Dahle, C.; Bäumer, M., 2009. *Cross-Border Group-Taxation and Loss-Offset in the EU. An Analysis for CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base) and ETAS (European Tax Allocation System)*. *arqus Diskussionsbeitrag Nr. 66*.
- Dahlke, A., 2011. *Harmonisierung der Konzernbesteuerung in der Europäischen Union*, Köln.
- Dahlke, A.; Kahle, H., 2009. *CCCTB - die EU auf dem Weg zu einer gemeinsamen körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage*. In: Knoll, B., Pitlik, H. (Hg.): *Entwicklung und Perspektiven der Europäischen Union*, Festschrift für Professor Dr. Rolf Caesar, Baden-Baden, S. 229–254.
- Deloitte, 2009. *Expert study on the corporate tax compliance costs for businesses going EU cross border – comparison under the current regime, the CCTB and the CCCTB regime*. *EU Project on corporate tax compliance costs*. From 13.11.2009.
- Desai, M. A., Hines, J. R., 2003. *Evaluating International Tax Reform*. *National Tax Journal* 56, 487–502.
- Deutsche Bundesbank, 2019. *Monatsbericht April 2019, Jahrgang 71, Nr. 4*.

- Devereux, M.; Loretz, S., 2008. The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues. *Fiscal Studies* 29, 1–33.
- Domonkos, T., Domonkos, S., Dolinajcova, M., Grisakova, N., 2013. The Effect of the Formula Apportionment of the Common Consolidated Corporate Tax Base on Tax Revenue in the Slovak Republic. *Ekonomický časopis* 61, 453–467.
- Duwe, J., 2016. *Ambidextrie. Führung und Kommunikation*, Wiesbaden.
- Eggert, A., 2015. Die Gewinnermittlung nach dem Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage. Vergleich mit der Gewinnermittlung nach dem HGB, EStG und den IFRS, Köln.
- Egner, T., 2016. (Aggressive) Steuerplanung – Ein Kind der Globalisierung?. In: Eckert, S., Trautnitz, G. (Hg.). *Internationales Management und die Grundlagen des globalisierten Kapitalismus*, Wiesbaden, 322–339.
- Eichfelder, S., Vaillancourt, F., 2014. Tax Compliance Costs. A Review of Cost Burdens and Cost Structures, Arqus Working Paper Nr. 178.
- Eilers, S., Oppel, F., 2016. BEPS erreicht die EU. Das Anti Tax Avoidance Package der EU-Kommission. *IStR* 25, 312–319.
- Englisch, J., 2018. § 4 Europäisches Steuerrecht. In: Seer, R., Hey, J., Montag, H., Englisch, J., Hennrichs, J. (Hg.). *Steuerrecht*, 23. Aufl., Köln.
- Evers, M. T., Köstler, M., Meier, I., Nicolay, K., Scheffler, W., Spengel, C., 2015. Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU. Konkretisierung der Gewinnermittlungsprinzipien und Weiterentwicklungen. *StuW* 92, 359–373.
- Fehling, D., 2015. Kapitel 10. Entwicklung und Stand der Harmonisierung. In: Schaumburg, H., Englisch, J. (Hg.). *Europäisches Steuerrecht*, 1. Aufl., Köln.
- Fredebeul-Krein, T., 2012. Koordinierter Einsatz von Direktmarketing und Verkaufsaußendienst im B2B-Kontext, Wiesbaden.
- Freedman, J., Macdonald, G., 2008. The Tax Base for the CCCTB. The Role of Principles. In: Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C. (Hg.). *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Wien, 219–270.
- Fritsch, M., 2011. *Marktversagen und Wirtschaftspolitik - Mikroökonomische Grundlagen staatlichen Handelns*, 8. Aufl., München.

- Fuest, C., 2018. Digitalisierung und Steuerpolitik. ifo Schnelldienst 71, 21–25.
- Fuest, C., Hemmelgarn, T., Ramb, F., 2007. How would the introduction of an EU-wide formula apportionment affect the distribution and size of the corporate tax base? An analysis based on German multinationals. *International Tax and Public Finance* 14, 605–626.
- Ginevra, G., 2017. The EU Anti-Tax Avoidance Directive and the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan. Necessity and Adequacy of the Measures at EU level. *Intertax* 45, 120–137.
- Grotherr, S., 2016a. Anwendungsfragen bei der länderbezogenen Berichterstattung – Country-by-Country Reporting. *IStR* 25, 991–1008.
- Grotherr, S., 2016b. Der geplante öffentliche Ertragsteuerinformationsbericht – Konzeption und Unterschiede zur steuerlichen länderbezogenen Berichterstattung (Teil I). *IWB* 20, 854–867.
- Grotherr, S., 2016c. Der geplante öffentliche Ertragsteuerinformationsbericht – Konzeption und Unterschiede zur steuerlichen länderbezogenen Berichterstattung (Teil II). *IWB* 20, 892–903.
- Grotherr, S., 2017a. Automatischer Informationsaustausch im Steuerrecht über länderbezogene Berichte von Konzernunternehmen. *RIW* 63, 1–16.
- Grotherr, S., 2017b. Erweiterungen der Anti-BEPS-Richtlinie – ATAD 2 - Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken durch hybride Gestaltungen. *IWB* 21, 289–300.
- Grotherr, S., 2017c. Überlegungen zur Implementierung der länderbezogenen Berichterstattung in die Berichtssysteme und –prozesse einer multinationalen Unternehmensgruppe (Teil 1). *DB* 70, 263–275.
- Grotherr, S., 2017d. Überlegungen zur Implementierung der länderbezogenen Berichterstattung in die Berichtssysteme und –prozesse einer multinationalen Unternehmensgruppe (Teil 2). *DB* 70, 330–337.
- Grotherr, S., 2017e. Verbesserte Wirksamkeit von Streitbeilegungsverfahren zur Lösung von Doppelbesteuerungskonflikten - Das neue Multilaterale Instrument und die geplante EU-Streitbeilegungsrichtlinie. *RIW* 63, 331–347.

- Grotherr, S., 2017f. Verbesserungen zur Streitbeilegung bei Doppelbesteuerungskonflikten. BB 72, Die erste Seite (BB-Editorial).
- Grotherr, S., 2017g. Welche Steuergestaltungsmodelle sollen durch die neue Anti-Hybrid-Richtlinie bekämpft werden?. BB 72, 1367–1378.
- Grotherr, S., Wittenstein, P., 2018. Steuerliches und öffentliches Country by Country Reporting – Anspruch und Wirklichkeit. In: Velte, P., Müller, S., Weber, S. C., Sassen, R., Mammen, A. (Hg.). Rechnungslegung, Steuern, Corporate Governance, Wirtschaftsprüfung und Controlling. Beiträge aus Wissenschaft und Praxis, Wiesbaden, 167–183.
- Gunz, S., Thorne, L., 2017. Introduction to Thematic Symposium on Accounting Professionalism. *Journal of Business Ethics* 142, 199–201.
- Hahn, H., 2004. Der Einfluss des Thomas von Aquin auf die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. *StuW* 81, 167–177.
- Hanlon, M., Heitzman, S., 2010. A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics* 50, 127–178.
- Hartgraves, A., 2004. Anderson's Role in Enron's Failure. *DBW* 64, 753–771.
- Heintges, S., 2005. Bilanzkultur und Bilanzpolitik in den USA und in Deutschland. Einflüsse auf die Bilanzpolitik börsennotierter Unternehmen, 3. Aufl., Sternenfels.
- Herzig, N., 2004. IAS, IFRS und steuerliche Gewinnermittlung. Eigenständige Steuerbilanz und modifizierte Überschussrechnung. Gutachten für das Bundesfinanzministerium, Düsseldorf.
- Herzig, N., 2012. Prinzipienorientierung und schrittweise Umsetzung des GKKB-Projektes. *FR* 94, 761–762.
- Herzig, N., Kuhr, J., 2011. Realisations- und Imparitätsprinzip im Richtlinienentwurf der GKKB. *StuW* 88, 305–322.
- Hey, J., 2018a. § 13 Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung. In: Seer, R., Hey, J., Montag, H., Englisch, J., Hennrichs, J. (Hg.). *Steuerrecht*, 23. Aufl., Köln.
- Hey, J., 2018b. § 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht. In: Seer, R., Hey, J., Montag, H., Englisch, J., Hennrichs, J. (Hg.). *Steuerrecht*, 23. Aufl., Köln.

- Hey, J., 2018c. § 7 Einführung in das besondere Steuerschuldrecht. In: Seer, R., Hey, J., Montag, H., Englisch, J., Hennrichs, J. (Hg.). Steuerrecht, 23. Aufl., Köln.
- IFSt-Arbeitsgruppe, 2011. Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung - Ein Reformvorschlag. IFSt-Schrift Nr. 471.
- Isensee, J., 1994. Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung. *StuW* 71, 3–14.
- Jacobs, O. H., Endres, D., Spengel, C., 2011. Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, 7. Aufl., München.
- Justenhoven, P., Krawietz, M., 2006. Prüfungsansatz nach Enron. *BFuP* 58, 62–76.
- Kahle, H., Schulz, S., 2013. Sachstand und Lösungsansätze zur Entwicklung einer G(K)KB. *FR* 95, 49–57.
- Kaiser, R., 2014. Qualitative Experteninterviews, Wiesbaden.
- Keser, C., Kimpel, G., Oestreicher, A., 2014. The CCCTB Option. An Experimental Study. CIRANO - Scientific Publications 2014s-24.
- Kirchhof, P., 1998. Steuergleichheit durch Steuervereinfachung. In: Fischer, P. (Hg.). *DStJG Band 21. Steuervereinfachung*, Köln, 9–28.
- Knobbe-Keuk, B., 1993. Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln.
- Kofler, G. W., 2011. Mutter-Tochter-Richtlinie. Kommentar, Wien.
- Kronner, M., Herold, C., 2007. Gestaltung der Rechnungslegungsnormen zur Vermeidung manipulativer Umsatzrealisierung, *BFuP* 59, 148–167.
- Kuhner, C., 2004. Auf dem Weg zur Prinzipienbasierung der kapitalmarktorientierten Rechnungslegung? Einige Anmerkungen zum aktuellen Diskussionsstand. *Wpg* 57, 261–271.
- Kuhr, J., 2013. Grundsätze europäischer Unternehmensbesteuerung, Wiesbaden.
- Kußmaul, H., Niehren, C., Pfeifer, G., 2010. CCCTB - Illusion oder Wirklichkeit? Ein internationales Modell ruft (inter)nationale Reaktionen hervor. *StuW* 87, 177–184.
- Lang, M., Rust, A., Schuch, J., Staringer, C., 2017. Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie. Wiener Symposium zum Unternehmenssteuerrecht.

- Langenbeck, J., 2001. Grundzüge der IAS und US-GAAP und Vergleich mit der Rechnungslegung nach HGB. BBK o. Jg, 581-586.
- Lauth, B., 2000. Endgültiger Abschied von der Einheitsbilanz?. DStR 38, 1365–1372.
- Leibfried, P., Meixner, P., 2006. Konvergenz der Rechnungslegung. Bestandesaufnahme und Versuch einer Prognose. ST 80, 210–215.
- Lenz, H., 2002. Der Fall Enron. Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung im Kreuzfeuer der Kritik. BB 57, Die erste Seite zu Heft 10/02.
- Lion, M., 1929. Bilanzsteuerrecht, Berlin.
- Lüdenbach, N., Hoffmann, W., Freiberg, J., 2014. § 1. In: Lüdenbach, N., Hoffmann, W., Freiberg, J. (Hg.). Haufe IFRS-Kommentar, 12. Aufl., Freiburg.
- Luttermann, C., 2006. Unternehmenskontrolle und Bilanzmanipulation nach anglo-amerikanischen Mustern (IAS/IFRS und US „GAAP“). Wpg 59, 778–786.
- Maindok, H., 2003. Professionelle Interviewführung in der Sozialforschung. Interviewtraining, Bedarf, Stand und Perspektiven, 2. Aufl., Pfaffenweiler.
- Marx, F. J., 2011. Die Gewinnermittlungskonzeption der GKKB nach dem Richtlinienentwurf der EU-Kommission. DStZ 99, 547–555.
- Meyering, S., Gröne, M., 2018. Die GoB als verkanntes Problem bei einer Aufgabe der Maßgeblichkeit. StuW 95, 28–41.
- Mock, O., 2019. Proposal for a Common Corporate Tax Base (CCTB). The Case for Foundational Principles. European Taxation 59, 209–218.
- Möhring, W., Schlütz, D., 2003. Die Befragung in der Medien- und Kommunikationswissenschaft. eine praxisorientierte Einführung, Wiesbaden.
- Mors, M., Rautenstrauch, G., 2008. Die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) als harmonisiertes europäisches Körperschaftsteuerrecht der Zukunft?. Ubg 1, 97–104.
- Moxter, A., 2000. Rechnungslegungsmythen. BB 55, 2143.
- Musgrave, R. A., Musgrave, P. B., Kullmer, L., 1993. Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, 5. Aufl., Tübingen.

- Narotzki, D., McCoskey, M., 2017. United Framework for Fixing Our Broken Tax Code. An Analysis. *Tax Notes* 157, 1263–1279.
- Nerudová, D., Solilová, V., 2015. The impact of the CCCTB introduction on the distribution of the group tax bases across the EU. The study for the Czech Republic. *Prague Economic Papers* 2015, 621–637.
- Neumark, F., 1970. Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen.
- Nobes, C. W., 2005. Rules-Based Standards and the Lack of Principles in Accounting. *Accounting Horizons* 19, 25–34.
- OECD, 2015. Erläuterung. OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.
- OECD, 2016. BEPS-Projekt Erläuterung. Abschlussberichte 2015, Paris. Online verfügbar unter <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263703-de>, zuletzt geprüft am 07.04.2019.
- Oestreicher, A., Koch, R., 2011. The Revenue Consequences of Using a Common Consolidated Corporate Tax Base to Determine Taxable Income in the EU Member States. *Finanzarchiv* 2011, 64–102.
- Oestreicher, A., Scheffler, W., Spengel, C., Finke, K., Heckemeyer, J. H., Kimpel, G., 2014. Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) bzw. Gemeinsame Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB). Eine steuerliche Folgenabschätzung für Deutschland. *StuW* 91, 326–343.
- Oestreicher, A., Spengel, C., 2007. Tax Harmonization in Europe. The Determination of Corporate Taxable Income in the Member States. *European Taxation* 47, 437–451.
- Oestreicher, A., Spengel, C., Koch, R., 2011. How to Reform Taxation of Corporate Groups in Europe. *WTJ* 3, 5–38.
- Peters, H., Kircher, M., Moll, D., 2016. Grenzüberschreitende gemeinsame Betriebsprüfung – ein effizienter Weg zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und zu mehr Rechts- und Planungssicherheit?. *IStR* 25, 2–9.
- Preißler, G., 2002. „Prinzipienbasierung“ der IAS?. *DB* 55, 2389–2395.

- Preißler, G., 2005. *Prinzipienbasierung der Rechnungslegung nach IAS/IFRS?*, Frankfurt am Main.
- PricewaterhouseCoopers, 2008. *Impact of corporate income tax reforms at the EU level on European business taxpayers. Report on the impact on corporate income tax compliance costs.*
- Princen, S., Gerard, M., 2008. *International tax consolidation in the European Union. Evidence of heterogeneity. European Taxation* 48, 174–185.
- Prinz, U., 2019. *Entwicklungen und aktuelle Tendenzen bei der Maßgeblichkeit. StuB* 21, 1–8.
- Richman, P. B., 1963. *Taxation of Foreign Investment Income. An Economic Analysis*, Baltimore.
- Rödter, T., 2010. *Wo steht und wohin entwickelt sich das Europäische Unternehmenssteuerrecht?* In: Kessler, W., Förster, G., Watrin, C. (Hg.): *Unternehmensbesteuerung. Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag*, München.
- Röder, E., 2012. *Proposal for an Enhanced CCTB as Alternative to a CCCTB with Formulary Apportionment. WTJ* 4, 125–150.
- Roggeman, A., Verleyen, I., van Cauwenberge, P., Coppens, C., 2012 *An empirical investigation into the design of an EU apportionment formula related to profit generating factors. Transformations in Business & Economics* 11, 36–56.
- Rose, M., 2017. *Zinsbereinigte EU-Körperschaftsteuer. Kritische Würdigung eines innovativen Vorschlags der EU-Kommission zur Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage. StuW* 94, 217–233.
- Rose, M., Rimmler, M. R; Scholz, M. T., Zöllner, D., 2007. *Kosten der Erhebung von Unternehmenssteuern in Deutschland. Discussion Paper Series, University of Heidelberg, Department of Economics, Nr. 459.*
- Russo, R., 2008. *The precious relationship between IAS/IFRS and CCCTB with respect to different categories of assets and accrual. In: Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C. (Hg.): Common consolidated corporate tax base, Wien, 361–384.*

- Sandford, C. T., Godwin, M., Hardwick, P., 1989. Administrative and compliance costs of taxation, Bath.
- Scheffler, W., 2017. Steuerliche Gewinnermittlung als Two-Book-System. In: Kahle, H., Overesch, M., Ruf, M., Spengel, C. (Hg.): Kernfragen der Unternehmensbesteuerung. Symposium für Ulrich Schreiber zum 65. Geburtstag, Wiesbaden, 117–134.
- Scheffler, W., Köstler, M., 2017. Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung. *ifst-Schrift 518*.
- Schildbach, T., 2001. Die Zukunft der deutschen Rechnungslegung. *StuB 3*, 857–862.
- Schildbach, T., 2003. Prinzipienorientierung. Wirksamer Schutz gegen Enronitis? *BFuP 55*, 247–266.
- Schön, W., 2002. The European Commission's Report on Company Taxation. A Magic Formula for European Taxation? *European Taxation 42*, 276–286.
- Schön, W., 2005. Eine Zukunft für das Maßgeblichkeitsprinzip. In: Schön, W. (Hg.): Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln, 1–146.
- Schön, W., 2008. Perspektiven der Konzernbesteuerung. In: Schön, W., Schreiber, U., Spengel, C. (Hg.): A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe - Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, Berlin, 49–84.
- Schön, W., 2009. International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I). *WTJ 1*, 67–114.
- Schön, W., 2012. Zur Zukunft des internationalen Steuerrechts. *StuW 89*, 213–224.
- Schreiber, U., 1993. Die Angleichung der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Gemeinschaft. In: Wagner, F. W. (Hg.): Ökonomische Analyse des Bilanzrechts, Entwicklungslinien und Perspektiven. Tagung des Ausschusses Unternehmensrechnung im Verein für Socialpolitik am 12. und 13. März 1993 in München, *ZfbF Sonderheft 32*, 139–173.
- Schreiber, U., 2002. Gewinnermittlung und Besteuerung der Einkommen. *StuW 79*, 105–115.

- Schulz, S., 2012. Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union, Köln.
- Seer, R., 2018a. § 1 Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung. In: Seer, R., Hey, J., Montag, H., Englisch, J., Hennrichs, J. (Hg.). Steuerrecht, 23. Aufl., Köln.
- Seer, R., 2018b. § 21 Durchführung der Besteuerung. In: Seer, R., Hey, J., Montag, H., Englisch, J., Hennrichs, J. (Hg.). Steuerrecht, 23. Aufl., Köln.
- Spengel, C., 2004. Unternehmensbesteuerung in der EU - quo vadis? In: Lüdicke, J. (Hg.): Deutsches Steuerrecht im europäischen Rahmen, Köln, 109–155.
- Spengel, C., 2010. Norbert Herzig und die europäische Steuerharmonisierung. In: Kessler, W., Förster, G., Watrin, C. (Hg.): Unternehmensbesteuerung. Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag, München, 879–895.
- Spengel, C., Drexl, J., Hilty, R. M., Schön, W., Straus, J., 2009. Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland - Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, Heidelberg.
- Spengel, C., Malke, C., 2008. Comprehensive Tax Base or Residual Reference to GAAP or Domestic Tax Law? In: Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C. (Hg.): Common consolidated corporate tax base, Wien, 63–92.
- Spengel, C., Olbert, M., Stutzenberger, K., 2018. US-Steuerreform 2018 – Implikationen und Konsequenzen für Europa. *ifo Schnelldienst* 71, S. 3–5.
- Spengel, C., Ortmann-Babel, M., Zinn, B., Matenaer, S., 2012. A Common Corporate Tax Base for Europe. An Impact Assessment of the Draft Council Directive on a CCCTB. *WTJ* 4, 185–218.
- Spengel, C., Zöllkau, Y., 2012. Common Corporate Tax Base (CCCTB) and Determination of Taxable Income. An International Comparison, Heidelberg.
- Stiglitz, J., Schönfelder, B., 1996. Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Oldenburg.
- Sunder, S., 2003. Politisch-ökonomische Betrachtungen zum Zusammenbruch der Rechnungslegung in den USA. *Wpg* 56, 141–150.
- Tackett, J., Wolf, F., Claypool, G., 2004. Sarbanes Oxley and audit failure. A critical examination. *Managerial Auditing Journal* 19, 340–350.

- Thomsen, M., Watrin, C., 2018. Tax avoidance over time. A comparison of European and U.S. firms. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 33, 40–63.
- Tipke, K., 2000. Die Steuerrechtsordnung, Band I. Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. Aufl., Köln.
- Treisch, C., 2004. Europataugliche Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung. Anforderungen, Probleme und Lösungsmöglichkeiten, Wiesbaden.
- Velte, P., 2008. Intangible Assets und Goodwill im Spannungsfeld zwischen Entscheidungsrelevanz und Verlässlichkeit, Wiesbaden.
- Velte, P., 2015. Entwicklung und Perspektiven des Maßgeblichkeitsprinzips - Das Ende eines deutschen Sonderwegs?. *Ubg* 8, 265–281.
- Velte, P. Mock, O., 2017. EU-Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) vom 25.10.2016. Eine rechtsvergleichende und kritische Analyse zur steuerlichen Gewinnermittlung. *StuW* 94, 126–144.
- Velte, P., Mock, O., 2018a. Experteninterviews zur europäischen Reform der steuerlichen Gewinnermittlung, Teil I. *FR* 100, 1081–1091.
- Velte, P., Mock, O., 2018b. Experteninterviews zur europäischen Reform der steuerlichen Gewinnermittlung, Teil II. *FR* 100, 1125–1135.
- Velte, P., Mock, O., 2019. Implikationen des europäischen GKB-Richtlinienentwurfs für die steuerliche Gewinnermittlung. Ein Plädoyer für ein Prinzipienfundament. *StuB* 21, 22–26.
- Vogel, K., 1980. Perfektionismus im Steuerrecht. *StuW* 57, 206–212.
- Wagner, F. W., 1992. Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik. *StuW* 69, 2–13.
- Wagner, F. W., 2001. „Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes“ – Anmerkungen aus der Perspektive der ökonomischen Vernunft. *StuW* 78, 354–362.
- Wagner, F. W., 2005. Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität – konkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen?. *StuW* 82, 93–108.

- Watrin, C., Strohm, C., 2006. Principles-Based Accounting Standards. Paradigmenwechsel der US-Rechnungslegung? KoR 6, 123–127.
- Weber-Grellet, H., 1994. Maßgeblichkeitsschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz. DB 47, 288–291.
- Weber-Grellet, H., 2001. Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Köln.
- Wilde, J. H., Wilson, R. J., 2018. Perspectives on Corporate Tax Planning: Observations from the Past Decade. The Journal of the American Taxation Association 40, 63–81.
- Yin, R. K., 2014. Case study research. Design and Methods, 5. Aufl., Los Angeles.

**Gesetze, Gesetzesentwürfe und -begründungen, Pressemitteilungen und sonstige
Verlautbarungen nationaler und internationaler Standardsetter**

BT-Drucks. 19/2218 vom 18.5.2018.

Gesetz zu den Verträgen vom 25.3.1957 zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Europäischen Atomgemeinschaft, BGBl. II 1957, 753-1224.

Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität in der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz - BilReG) vom 4.12.2004, in: BGBl I, 2004, 3166–3182.

Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform vom 29.10.1997, in: BStBl I, 1997, 2590-2600.

Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG) vom 28.05.2009, in: BGBl I 2009, 1102-1137.

Gesetz zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität (Transparenz- und Publizitätsgesetz - TransPuG) vom 19.7.2002, in: BGBl I, 2002, 2681-2687.

Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999, in: BGBl I 1999, 402-496.

EU-Verordnungen, -Richtlinien sowie -Empfehlungen, -Mitteilungen, Vorschläge, Pressemitteilungen und Studien der Europäischen Kommission

EG-Kommission, 1975. Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden. ABl. C 253, vom 05.11.1975, S. 2 ff.

EG-Kommission, 1988. Vorentwurf für eine EG-Richtlinie über die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften, März 1988, abgedruckt in Beilage 18 zu DB Heft 45/1988 mit Anmerkungen von Kreile.

EG-Kommission, 1990. Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an das Parlament und den Rat über Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung, SEK (90) 601 endg.; Ratsdok. 6128/90 vom 20. 4. 1990, abgedruckt in BR-Drs. 360/90 vom 18. 5. 1990.

Europäische Kommission, 2001a. Arbeitsdokument der Dienststellen der Kommission vom 23.10.2001. Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt, COM(2001) 582 endgültig; SEK(2001) 1681.

Europäische Kommission, 2001b. Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss vom 23.10.2001. Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse - Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, KOM(2001) 582 endgültig.

Europäische Kommission, 2004. Commission Staff Working Paper, European Tax Survey, vom 10.09.2004, SEC(2004)1128/2.

Europäische Kommission, 2011a. Commission Staff Working Document, Impact Assessment, vom 16.03.2011, COM(2011) 121 final, SEC(2011) 316 final.

Europäische Kommission, 2011b. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, KOM(2011) 121/4.

Europäische Kommission, 2015a. Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 17.6.2015. Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union - Fünf-Aktionsschwerpunkte, COM(2015) 302 final.

- Europäische Kommission, 2015b. Tax Reforms Tax Reforms in EU Member States 2015. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability. European Economy Institutional Papers Nr. 8.
- Europäische Kommission, 2016a. Commission Staff Working Document. Impact Assessment. Accompanying the document: Proposals for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base and a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), SWD(2016) 341 final, Strasbourg, 25.10.2016.
- Europäische Kommission, 2016b. Konsultation über die Neuauflage der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB). Online verfügbar unter https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/relaunch-common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_de, zuletzt geprüft am 10.06.2019.
- Europäische Kommission, 2016c. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2016) 683 final.
- Europäische Kommission, 2016d. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, COM(2016) 685 final.
- Europäische Kommission, 2016e. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern COM(2016) 687 final vom 25.10.2016.
- Europäische Kommission, 2016f. Vorschlag einer Richtlinie des Rates über Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, COM(2016) 686 final.
- Europäische Kommission, 2016g. Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen - COM(2016) 198 final.
- Europäische Kommission, 2017. Bekämpfung aggressiver Steuerplanung, Themenblatt Europäisches Semester vom 20.11.2017. Online verfügbar unter https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-

semester_thematic-factsheet_curbing-agressive-tax-planning_de.pdf, zuletzt geprüft am 10.06.2019.

Europäische Kommission, 2018a. Pressemitteilung vom 31.03.2018, Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Kommission schlägt neue Maßnahmen vor, damit alle Unternehmen in der EU faire Steuern zahlen.

Europäische Kommission, 2018b. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM(2018) 148 final.

Europäische Kommission, 2018c. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final.

Europäische Kommission, 2019. Pressemitteilung vom 15.01.2019: Kommission plädiert für schrittweise Abkehr von einstimmiger EU-Steuerpolitik. Online verfügbar unter https://ec.europa.eu/germany/news/20190115-steuerpolitik_de, zuletzt geprüft am 07.04.2019.

Europäisches Parlament, 2019. Bericht über Finanzkriminalität, Steuerhinterziehung und Steuervermeidung (P8_TA-PROV(2019)0240). Entschließung des Europäischen Parlaments vom 26. März 2019 zu Finanzkriminalität, Steuerhinterziehung und Steuervermeidung (2018/2121(INI)). Online verfügbar unter http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240_DE.pdf, zuletzt geprüft am 10.06.2019.

Joint Research Center of the European Commission, 2016. Modelling corporate tax reform in the EU: New calibration and simulations with the CORTAX model. Report by the Joint Research Center. Taxation Papers, DG Taxation and Customs Union Nr. 66, European Commission.

Ramboll Management Consulting, 2013. A review and Evaluation of Methodologies to calculate tax compliance costs. Taxation Papers, Nr. 40, DG Taxation and Customs Union. European Commission.

Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten

betreffen, ABl. L 225/1 vom 20.08.1990, in der Fassung der Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19.10.2009, ABl. L 310/34 vom 25.11.2009.

Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 225/6 vom 20.8.1990; neugefasst durch RL 2011/96/EU vom 30.11.2011, ABl. L 345/08, zuletzt geändert durch RL 2014/86/EU des Rates vom 8.7.2014, ABl. L 219/40 und RL 2015/121/EU vom 27.1.2015, ABl. L 21/1.

Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 157/49 vom 26.6.2003.

Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.5.2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, ABl. L 157/87 vom 9.6.2006.

Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABl. L 182/19 vom 29.6.2013.

Richtlinie (EU) 2016/881 vom 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. L 146/8 vom 3. 6. 2016.

Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193/1 vom 19.7.2016.

Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen vom 23.07.1990, ABl. L 225/10 vom 20.8.1990.

Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.7.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, Abl. L 243/1 vom 11.9.2002.

Verordnung (EU) Nr. 537/2014 vom 16.4.2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, ABl. L 158/77 vom 27.5.2014.

ZEW, 2016a. The Effect of Inflation and Interest Rates on Forward-looking Effective Tax Rates. Taxation Papers, DG Taxation and Customs Union, European Commission, Nr. 63.

ZEW, 2016b. The Effects of Tax Reforms to Address the Debt-equity Bias on the Cost of Capital and on Effective Tax Rates. Taxation Papers, DG Taxation and Customs Union, European Commission, Nr. 65.

ZEW, 2016c. The Impact of Tax-planning on Forward-looking Effective Tax Rates. Taxation Papers, DG Taxation and Customs Union, European Commission, Nr. 64.

Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen und sonstige Verlautbarungen der Finanzverwaltung

BMF, 2017. Merkblatt vom 9.1.2017 - IV B 6 - S 1315/16/10016, BStBl. I 2017, S. 89.

BMF, 2018. Gemeinsames Positionspapier Deutschlands und Frankreichs zum GKB-Vorschlag, vom 19.06.2018. Online verfügbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Europa/2018-06-20-Meseberg-Anl2.pdf?__blob=publicationFile&v=1, zuletzt geprüft am 11.06.2019.

EuGH vom 13.5.1997, Rs. C-233/94 (Deutschland/Parlament und Rat), Slg. 1997, I-2441.

EuGH vom 12.11.1996, Rs. C-84/94 (Vereinigtes Königreich/Rat), Slg. 1996, I-5755.

Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, 2007. Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union. Online verfügbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/0703231a3003.pdf?__blob=publicationFile&v=3, zuletzt geprüft am 11.06.2019.