

GEMEINSAMES POSITIONSPAPIER DEUTSCHLANDS UND FRANKREICHS ZUM GKB-VORSCHLAG

Im Oktober 2016 legte die Europäische Kommission einen Vorschlag zur Neuauflage der Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) in einem aus zwei Richtlinienvorschlägen bestehenden zweistufigen Verfahren vor:

- Vorschlag für eine Richtlinie zur Festlegung einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (die **GKB-Richtlinie**)¹
- Vorschlag für eine Richtlinie zur Festlegung einer Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (die **GKKB-Richtlinie**)²

Deutschland und Frankreich unterstützen diese beiden Vorschläge ausdrücklich, um die Steuerharmonisierung in Europa voranzutreiben. Sie sind fest entschlossen, die GKB-Richtlinie rasch zu verabschieden.

Deutschland und Frankreich unterstützen vollumfänglich das allgemeine Ziel und den Inhalt der von der Europäischen Kommission vorgeschlagenen GKB-Richtlinie. Daher haben sie im vorliegenden Papier eine gemeinsame Position hierzu festgelegt. Im Mittelpunkt stehen dabei Modifikationen, die auf die Fertigstellung oder Änderung einiger konkreter Punkte der GKB-Richtlinie abzielen. Deutschland und Frankreich unterstützen alle anderen Aspekte der von der Europäischen Kommission vorgeschlagenen GKB-Richtlinie vollumfänglich.

Mit dieser gemeinsamen Stellungnahme sollen die aktuellen Erörterungen über die GKB-Richtlinie auf EU-Ebene vorangebracht und die anderen Mitgliedstaaten für das Ziel einer möglichst raschen Verabschiedung der GKB-Richtlinie gewonnen werden, bevor eine mögliche Verabschiedung der GKKB-Richtlinie in Betracht gezogen wird.

I. ANWENDUNGSBEREICH UND GRUNDSÄTZE

1. Hauptergebnis der Harmonisierung der Bemessungsgrundlage sollten die Verbesserung der Transparenz und die Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit der EU insgesamt sein. Dies lässt sich nur erreichen, wenn die Harmonisierung für alle steuerpflichtigen Unternehmen gilt. Deutschland und Frankreich halten es daher für angemessen, den **Anwendungsbereich der GKB-Richtlinie** auszuweiten, sodass sie für alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen ungeachtet ihrer Rechtsform oder Größe verbindlich ist.
2. Deutschland und Frankreich stimmen mit den im Rahmen der GKB-Richtlinie vorgeschlagenen Grundsätzen für die **Erfassung von Gewinnen und Verlusten** überein. Nichtsdestotrotz sind beide Länder der Ansicht, dass diese Grundsätze durch eine allgemeine Vorschrift ergänzt werden sollten, nach der die Bemessungsgrundlage anhand von **Grundsätzen der Rechnungslegung** ermittelt und anhand des Betriebsvermögensvergleichs berechnet wird, damit ein einfaches und vergleichbares Verfahren Anwendung findet und der bürokratische Aufwand so gering wie möglich bleibt.
3. Beide Länder vertreten die Auffassung, dass eine harmonisierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage keine **Steueranreize** beinhalten sollte, da mit der GKB-Richtlinie die Harmonisierung der Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage bezweckt wird. Bestimmungen über Steueranreize für Forschung und Entwicklung (Artikel 9 der GKB-Richtlinie) und über Eigenkapitalfinanzierungen (Artikel 11) befürworten Deutschland und Frankreich daher nicht. Um eine wirkungsvolle Harmonisierung der Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage zu erreichen, werden weitere Erörterungen über die Möglichkeit von Mitgliedstaaten, steuerpolitische Maßnahmen „außerhalb“ des Anwendungsbereichs der GKB-Richtlinie einzuführen (z. B. Steuergutschriften), und über die Angleichung der Körperschaftsteuersätze erforderlich sein.
4. Beide Länder unterstützen nicht die Einführung von Bestimmungen über den **grenzübergreifenden**

¹ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (COM/2016/0685 final)

² Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (COM/2016/0683 final).

Verlustausgleich (Artikel 42 der GKB-Richtlinie), da diese in einer zweiten Stufe als Teil der Verhandlungen über die GKKB-Richtlinie erörtert werden sollten.

5. In der GKB-Richtlinie wird vorausgesetzt, dass die **nationalen Gruppenbesteuerungssysteme** bis zur Umsetzung der GKKB-Richtlinie in Kraft bleiben sollen. Aus Gründen der Klarheit sollte dies jedoch in der GKB-Richtlinie ausdrücklich festgestellt werden.
6. Deutschland und Frankreich befürworten nicht die Verabschiedung **delegierter Rechtsakte**, da der Rat sämtliche wesentlichen Rechtsvorschriften unmittelbar in der Richtlinie festlegen sollte.
7. Angesichts des mit der GKB-Richtlinie verbundenen technischen Anpassungsbedarfs befürworten beide Länder eine **angemessene Übergangszeit** von mindestens 4 Jahren. Übergangsregeln sind in der Richtlinie darzulegen.

II. DEFINITION DER STEUERBEMESSUNGSGRUNDLAGE

8. In Bezug auf **Erträge und Aufwendungen** schlagen Deutschland und Frankreich folgende vier Änderungen vor:
 - Sie befürworten die **Abzugsfähigkeit aller Steuern und Abgaben** bis auf die Körperschaftsteuer und ähnliche Steuern auf Gewinne (Artikel 12 der GKB-Richtlinie), sind jedoch der Auffassung, dass Sonderabgaben (z. B. Bankenabgaben) nicht abzugsfähig sein sollten.
 - Die Steuerfreiheit von Ausschüttungen (Mutter-Tochter-Regelung) und Veräußerungsgewinnen (Veräußerung von Kapitalbeteiligungen) nach der **Regelung zur Befreiung für Beteiligungsgewinne** (Artikel 8 der GKB-Richtlinie) sollte einen Pauschalabzug für nicht abzugsfähige betriebliche Aufwendungen in Höhe von 5 % der steuerfreien Einkünfte umfassen. Es könnte außerdem sinnvoll sein, die Auswirkungen auf das Venture Capital und Start-ups zu prüfen.
 - **Bewirtungs- und Repräsentationskosten** (Artikel 12 der GKB-Richtlinie) sollten abzugsfähig sein, wenn sie als Betriebsaufwendungen entstehen und soweit sie angemessen sind, wobei 25 % der Aufwendungen für Speisen und Getränke nicht abzugsfähig sein sollten; Deutschland und Frankreich sprechen sich für die Erstellung einer Liste nicht abzugsfähiger Kosten aus.
 - In der GKB-Richtlinie sollten auch **verdeckte Gewinnausschüttungen** definiert werden, um Fälle zu erfassen, in denen ein Steuerpflichtiger auf eine angemessene Zahlung für Waren oder Dienstleistungen verzichtet hat; diese verdeckten Gewinnausschüttungen sollten in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden.
9. Beide Länder befürworten die optionale **Abzugsfähigkeit von Zuwendungen und Spenden** an gemeinnützige Einrichtungen (Artikel 9 der GKB-Richtlinie), es sollte den Mitgliedstaaten jedoch freistehen, zu demselben Zweck andere steuerpolitische Maßnahmen (z. B. Steuergutschriften) einzusetzen.
10. Hinsichtlich der **Abschreibung von Wirtschaftsgütern** befürworten beide Länder den Grundsatz
 - des Sofortabzugs geringwertiger Wirtschaftsgüter sowie des Gruppenverfahrens zur Bestimmung der Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern. Sie sprechen sich jedoch gegen eine **Poolabschreibung** aus, da diese der Verwaltungsvereinfachung entgegensteht.
 - der steuerlichen Abschreibung eines **erworbenen Firmenwerts** (Artikel 32 der GKB-Richtlinie). Sie sind jedoch der Auffassung, dass es den Mitgliedstaaten gestattet sein sollte, diese Maßnahme schrittweise über die Abschreibung des nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der GKB-Richtlinie erfassten Firmenwerts einzuführen.
 - des **Anspruchs auf Abschreibung** seitens des wirtschaftlichen Eigentümers des Wirtschaftsguts (Artikel 32 der GKB-Richtlinie), wobei gewährleistet sein muss, dass bei Leasingverträgen der Leasinggeber als wirtschaftlicher Eigentümer gilt.
11. In Bezug auf **Rückstellungen** (Artikel 23 der GKB-Richtlinie) sind Deutschland und Frankreich der Auffassung,

dass

- die ausschließliche Konzentration der GKB-Richtlinie auf rechtliche Verpflichtungen stärker der **wirtschaftlichen Realität** entsprechen sollte;
- bei der **Bewertung von Rückstellungen** in Einklang mit dem Grundsatz der Vorhersagbarkeit ein fester Abzinsungssatz angewendet werden sollte.

Die Möglichkeit begrenzter Beschränkungen bei der Erfassung bestimmter Rückstellungen sollte noch näher erörtert werden.

12. Hinsichtlich **steuerlicher Verluste** (Artikel 41 der GKB-Richtlinie) sind Deutschland und Frankreich der Auffassung, dass die GKB-Richtlinie

- eine **Mindestgewinnbesteuerung** beinhalten sollte, indem die Verrechnung von Verlustvorträgen nach Abzug eines Sockelbetrags von 1 Mio. EUR auf einen bestimmten Prozentsatz (zwischen 50 und 60 %) begrenzt wird;
- die Möglichkeit eines einjährigen **Verlustrücktrags** in Höhe von bis zu 1 Mio. EUR vorsehen sollte.

Sie befürworten die **Mantelkaufregelung** auf der Grundlage eines qualifizierten Anteilseignerwechsels sowie einer Änderung bei einem quantitativen Kriterium (Artikel 41 der GKB-Richtlinie), wenngleich diese Kriterien noch konkretisiert werden müssen.

13. Deutschland und Frankreich sprechen sich für die vorgeschlagenen Bestimmungen zu **Sicherungsinstrumenten** (Artikel 26 der GKB-Richtlinie) aus und sind der Auffassung, dass ungerechtfertigte Neueinstufungen verhindert werden müssen. Die Bestimmungen zu Finanzinstrumenten, die zu Handelszwecken gehalten werden, (Artikel 21 der GKB-Richtlinie) sollten auf Finanzunternehmen beschränkt werden und nur in bestimmten Fällen (bei OGAW und Finanzterminkontrakten) auch für andere Unternehmen gelten.

14. Beide Länder teilen die Ansicht, dass die **besonderen Bestimmungen zu Versicherungsunternehmen** (Artikel 28 Buchstaben a, b und c der GKB-Richtlinie) klarer gefasst werden müssen, da in der Richtlinie nur auf Lebensversicherungsunternehmen eingegangen wird. Ferner sind Deutschland und Frankreich der Auffassung, dass alle versicherungstechnischen Rückstellungen gemäß der Richtlinie 91/674/EWG des Rates abzugsfähig sein sollten. Die Vorschriften zur Berechnung dieser abzugsfähigen versicherungstechnischen Rückstellungen sollten im innerstaatlichen Recht festgelegt werden.

III. MASSNAHMEN ZUR BEKÄMPFUNG DER GEWINNVERKÜRZUNG UND GEWINNVERLAGERUNG (BEPS)

15. Deutschland und Frankreich befürworten die Aufnahme von **Maßnahmen zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS)** vorbehaltlich gewisser Änderungen:

- In einigen Punkten (**allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch, hybride Gestaltungen, Wegzugsbesteuerung**) sollte die Richtlinie besser auf die Richtlinie zur Bekämpfung der Steuervermeidung (ATAD-Richtlinie)³ abgestimmt werden, die vergleichbare Bestimmungen enthält.
- In Bezug auf die **Zinsschranke** (Artikel 13 der GKB-Richtlinie) sprechen sich Deutschland und Frankreich für die Aufnahme der Konzerneigenkapitalquote und des Vortrags nicht ausgeschöpfter Zinsabzugsvolumen (EBITDA-Vortrag) sowie für die Streichung von Ausnahmen für langfristige öffentliche Infrastrukturprojekte und Finanzunternehmen aus.
- Deutschland und Frankreich befürworten die **Switch-over-Regelung** (Artikel 53 der GKB-Richtlinie) unter der Voraussetzung, dass der Referenzsatz für alle Mitgliedstaaten gleich ist und die Einkünfte von in der EU ansässigen Rechtsträgern ebenfalls in ihren Anwendungsbereich fallen.

³ Richtlinie (EU) 2016/1164 in der durch die Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates geänderten Fassung.

16. Im Hinblick auf die Verrechnungspreise (Artikel 56 der GKB-Richtlinie) sind beide Länder der Auffassung, dass solche konkreten Bestimmungen bis zur Umsetzung der Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB-Richtlinie) weiterhin in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen sollten.
17. In Bezug auf **beherrschte ausländische Unternehmen** (Artikel 59 der GKB-Richtlinie) befürworten Deutschland und Frankreich zu diesem Zeitpunkt die Anwendung eines in der ATAD-Richtlinie vorgesehenen Mindeststandards für die Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen. Gleichwohl sind Deutschland und Frankreich der Auffassung, dass die im Entwurf der GKB-Richtlinie vorgeschlagene Bestimmung nicht weit genug geht. Deutschland und Frankreich unterstützen das Konzept einer wirksamen Mindestbesteuerung. Folglich sollte ein wirksames Instrument entwickelt werden, mit dem die unberechtigte Ausnutzung unterschiedlicher Steuersätze verhindert wird. Die Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen in diesem Zusammenhang können als Ausgangspunkt für weitere Überlegungen zur Verwirklichung dieses Ziels dienen.
18. Zur Sicherung der Steuerbasis und zur Schaffung eines gerechten Steuerwettbewerbs sprechen sich Deutschland und Frankreich dafür aus, eine Beschränkung des Abzugs von Zinsen, Lizenzgebühren und sonstigen Entgelten, die in einem Land mit einem **günstigeren Steuersystem** (d. h. ein Steuersystem, das einen Steuersatz unter einem bestimmten Prozentsatz zur Folge hat) gezahlt werden, in die GKB-Richtlinie aufzunehmen.