

Geschäftsführung

RA Dr. Andreas Richter

P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
berliner.steuergespraech@pplaw.com

RA Berthold Welling

BDI e.V.
Breite Straße 29
10178 Berlin
Tel. (030) 2028 1507
Fax (030) 2028 2507
b.welling@bdi.eu

Berlin, den 11. Juni 2012

43. Berliner Steuergespräch

„Angleichung der Unternehmensbesteuerung zwischen Deutschland und Frankreich – neuer Anstoß für eine Harmonisierung in Europa?“

- Tagungsbericht -
von *Dr. Andreas Richter LL.M. und Berthold Welling*¹

Seit Ende 2010 haben Arbeitsgruppen der deutschen und französischen Regierung die Unternehmensbesteuerungssysteme der beiden Staaten analysiert und Möglichkeiten zu einer Angleichung gesucht. Die Ergebnisse dieser Bemühungen sind in einem Grünbuch beider Regierungen zusammengefasst worden, das im Februar 2012 der Öffentlichkeit vorgestellt worden ist. Nach einer nun breiteren öffentlichen Diskussion sollen im Jahr 2013 in beiden Staaten konkrete gesetzgeberische Schritte zur Zusammenführung der Unternehmensbesteuerung unternommen werden. Die deutsch-französische Initiative korrespondiert somit mit den schon seit längerem auf Betreiben der EU-Kommission bestehenden Planungen zu einer Harmonisierung direkter Steuern in Europa, beginnend mit der Schaffung einer einheitlichen ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage, der common consolidated corporate tax base (CCCTB) bzw. Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB).

Das 43. Berliner Steuergespräch – moderiert von Herrn *Michael Wendt*² – bot ein Forum zum Austausch zwischen Steuerwissenschaft, Steuerpraxis und -politik, an dem neben den beiden Referenten Herrn *MR Dr. Rolf Möhlenbrock*³ und Herrn *Prof. Dr. Holger Kahle*⁴ auch Frau *Laurence Simon-Michel*⁵, Herr *Prof. Dr. Norbert Herzig*⁶ sowie Herr *Heinz Zourek*⁷ mitwirkten.

A. Referate

I. Grünbuch als Schwungrad für europäische Steuerreformbemühungen

Dr. Möhlenbrock erläuterte in seinem Vortrag die im Rahmen des Grünbuchs entwickelten Konvergenzmaßnahmen zur Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland und Frankreich und untersuchte anschließend deren Signalwirkungen für die zukünftige europäische Steuerpolitik.

Ausgangspunkt der deutsch-französischen Initiative zur Angleichung der Unternehmensbesteuerung sei eine offizielle Erklärung von Bundeskanzlerin Merkel und dem ehemaligen französischen Staatspräsidenten Sarkozy vom 16. August 2011 gewesen, wonach sich beide Staaten darauf verständigt hätten, einen Vorschlag für eine gemeinsame Unternehmensteuer beider Länder zu erarbeiten, einschließlich einer Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen und Steuersätze. In erster Linie komme der Absichtserklärung Signalwirkung für die Zukunft der Steuerpolitik innerhalb der Europäischen Union zu. Zukünftig solle nicht nur die Finanzpolitik europäisiert werden, sondern auch eine enge Zusammenarbeit in steuerpolitischen Fragen auf europäischer Ebene durch alle Mitgliedsstaaten erfolgen. Deutschland und Frankreich verstünden sich hierbei als Impulsgeber, als Schwungrad für die zukünftige Entwicklung und Ausrichtung einer gemeinsamen europäischen Steuerpolitik aller Mitgliedsstaaten. Das Projekt solle auch die Bemühungen um das europäische Projekt einer „Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (GKKB) befördern.

1. Vorschläge des Grünbuchs als Ausgangspunkt

Die zu diesem Zweck gegründete deutsch-französische Arbeitsgruppe habe erste Vorschläge zu möglichen Konvergenzmaßnahmen in einem „Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit über Konvergenzpunkte bei der Unternehmensbesteuerung“ vom 6. Februar 2012 vorgelegt. Die Studie stelle konkrete Vorschläge für eine Konvergenz der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen und -sätze zur Diskussion. Aus deutscher Sicht seien insbesondere Änderungen und Modernisierungen bei der steuerlichen Organschaft vorgesehen. Der Modernisierungsvorschlag zu den deutschen Regelungen zur Organschaft führe jedoch nicht automatisch auch zu deren Abschaffung oder der Abschaffung des Instituts des Gewinnabführungsvertrages; dies obliege ausschließlich dem politischen Gestaltungswillen.

Weitere Maßnahmen seien im Hinblick auf den Verlustabzug vorgesehen. In Frankreich seien bereits Angleichungen beim Verlustvortrag und -rücktrag nach deutschem Vorbild gesetzlich vollzogen worden. So sehe das französische Steuerrechtssystem nunmehr neben einer Mindestbesteuerung auch einen beschränkten Verlustrücktrag in Höhe von 1 Mio. EUR vor. Im Hinblick auf diese Verlustrücktragshöhe sei auch aus deutscher Perspektive eine Angleichung denkbar; das Grünbuch sehe daher eine Anhebung der

¹ *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

² *Michael Wendt* ist Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München.

³ *MR Dr. Rolf Möhlenbrock* ist Referatsleiter im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

⁴ *Prof. Dr. Holger Kahle* ist Professor für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Prüfungswesen an der Universität Hohenheim.

⁵ *Laurence Simon-Michel* ist Steuerattaché an der Französischen Botschaft, Berlin.

⁶ *Prof. Dr. Norbert Herzig* ist Direktor des Steuerseminars der Universität zu Köln.

⁷ *Heinz Zourek* ist Generaldirektor der Generaldirektion Steuern und Zollunion der Europäischen Kommission, Brüssel.

deutschen Höchstgrenze vor.

Ein besonderes Anliegen des Grünbuchs sei es, eine vergleichbare Steuerbelastung in beiden Staaten zu erreichen. Maßgebende Bedeutung komme in diesem Zusammenhang dem Körperschaftsteuersatz zu. Dieser sei in Frankreich mit derzeit ca. 34% weit aus höher als der deutsche Körperschaftsteuersatz von 15%, was selbst dann gelte, wenn die deutsche Gewerbesteuer in den Vergleich einbezogen werde. Frankreich werde durch das Grünbuch angehalten, die Steuerbelastung an die deutschen Verhältnisse anzupassen. Das französische Recht kenne darüber hinaus den Territorialitätsgrundsatz, weshalb sich das Problem der Behandlung der ausländischen (finalen) Betriebsstättenverluste für französische Besteuerungszwecke nicht stelle. Das deutsche Steuerrecht habe in dieser Frage noch Nachholbedarf.

Ferner sei das Thema der sog. hybriden Finanzierungsformen vom Grünbuch aufgegriffen worden. Hierbei handle es sich um Finanzierungsinstrumente, bei denen es wegen der konkreten vertraglichen Ausgestaltung dazu kommen könne, dass für eine Kapitalüberlassung gezahlte Vergütungen in der einen Rechtsordnung als Eigenkapital, in der anderen dagegen als Fremdkapital qualifiziert würden. Die unterschiedlichen Kriterien zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital in Frankreich und Deutschland müssten angeglichen werden, um eine Gleichbehandlung solcher Finanzierungsinstrumente durch beide Steuerrechtsordnungen zu gewährleisten.

In der deutsch-französischen Arbeitsgruppe sei das Thema der Personengesellschaften von deutscher Seite in erster Linie unter dem Aspekt der DBA-Problematik der Behandlung von Sondervergütungen diskutiert worden. Es werde angestrebt, die derzeitige Regelung des § 50d Abs. 10 EStG, nach der Sondervergütungen in grenzüberschreitenden Steuersachverhalten als Unternehmensgewinne zu qualifizieren seien, beizubehalten und nur aufgrund der entgegenstehenden Rechtsprechung des BFH gesetzlich klarzustellen, um den Anwendungsbereich der maßgeblichen Vorschrift in Zukunft vollumfänglich zu gewährleisten.

Im Rahmen der Beratungen zur Erstellung des Grünbuchs habe die französische Seite erhöhten Handlungsbedarf bei der Frage über die Deckelung der Abziehbarkeit von Darlehenszinsen gesehen. In diesem Zusammenhang sei insbesondere die in Deutschland praktizierte Zinsschranke bei den französischen Kollegen auf großes Interesse gestoßen. Hierbei sei insbesondere der Aspekt der Abziehbarkeit von Fremdkapitalkosten im Zusammenhang mit einem fremdfinanzierten Beteiligungserwerb (Leveraged buyout) diskutiert worden. Auch dieses Thema bedürfe einer vertieften Auseinandersetzung. Einig seien sich die französischen Mitglieder der Arbeitsgruppe darin gewesen, dass die Verlustnutzung insgesamt und damit einhergehend auch Fragen der Abschreibung überarbeitet werden müssten. So sei die Abschaffung der degressiven AfA, wie sie in Deutschland weitestgehend der Fall sei, ein besonderes Anliegen der französischen Seite.

2. 12-Punkte-Plan zur Unternehmenssteuerreform als Resultat

Auf Basis dieses Grünbuchs sei schließlich der 12-Punkte-Plan der Koalitionsfraktionen der CDU und CSU sowie der FDP zur weiteren Modernisierung und Vereinfachung des Unternehmensteuerrechts entstanden. Die hierin ausgewiesenen Ziele, ein bürokratieärmeres, modernes, einfacheres und international wettbewerbsfähigeres Unternehmensteuerrecht zu implementieren, beschrieben „die Zeichen der Zeit“, und stünde im Übrigen auch im Zeichen des Koalitionsvertrages.

In diesem Zusammenhang sei zu betonen, dass das Grünbuch bzw. der 12-Punkte-Plan nicht als Konkurrenzprojekt zur GKKB gesehen werden sollten. Vielmehr sollten die Arbeitsergebnisse als Schwungrad für weitere europäische Entwicklungen dienen. Dass die Entwicklungen hierbei auch voranschreiten würden, zeige sich angesichts der Tatsache, dass sich im Sommer dieses Jahres bereits vier Ratsarbeitsgruppensitzungen mit dem Thema der einheitlichen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage intensiv beschäftigt hätten.

Das Thema der einheitlichen europäischen Steuerbemessungsgrundlage werde vor diesem Hintergrund auch in Zukunft auf europäischer Ebene ernsthaft fortentwickelt. Bereits deswegen sei das Grünbuch der deutsch-französischen Zusammenarbeit bei der Erarbeitung von Konvergenzpunkten im Rahmen der Unternehmensbesteuerung seinem Anspruch, als Schwungrad für weitere europäische Entwicklungen auf diesem Gebiet zu fungieren, umfassend gerecht geworden, unabhängig davon, welcher der erarbeiteten Punkte schließlich tatsächlich in nationales (deutsches bzw. französisches) Recht umgesetzt werde.

II. Grünbuch zur Angleichung der Unternehmensbesteuerung zwischen Deutschland und Frankreich – neuer Anstoß für die (C)CCTB?

1. Ausgangsüberlegungen

Eingangs stellte *Prof. Kahle* fest, dass das Grünbuch zur Angleichung der Unternehmensbesteuerung auf der grundsätzlichen Auffassung basiere, dass Deutschland und Frankreich als Herz und Motor der Eurozone und der Europäischen Union in der Eurokrise enger zusammenarbeiten müssten, wobei der Koordination der Steuerpolitik eine wichtige Rolle zukomme. In der Angleichung der deutsch-französischen Unternehmensteuern werde ein wichtiges Signal gegen einen ökonomisch schädlichen Wettbewerb der Steuersysteme in Europa gesehen.

Ob Steuerharmonisierung aber besser als Steuerwettbewerb sei, müsse kritisch hinterfragt werden. Mit Blick auf die Währungspolitik bestünden hier Zweifel. Darüber hinaus sei auffällig, dass das Grünbuch keine Aussagen darüber enthalte, welche Primärzielsetzungen in Form von ökonomischen Anforderungen oder systemtragenden Prinzipien ein deutsch-französisches Regelwerk erfüllen solle. Stattdessen wähle das Grünbuch einen best-practice-Ansatz mit der Konsequenz, dass nur eine punktuelle Anpassung einzelner Regelungen im Vordergrund stehe.

Zur Frage, ob und in welcher Form sich die angestrebte Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung zwischen Deutschland und Frankreich für das langfristige europäische Projekt der Einführung einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage auswirken könnte, betonte *Prof. Kahle*, dass es schon als großer Erfolg zu werten sei, wenn innerhalb der Europäischen Union eine Harmonisierung der Regelungen zur Gewinnermittlung erreicht werden könnte. Würde die Konsolidierung zunächst zurückgestellt, würde sich das Projekt der CCCTB auf ein CCTB-Projekt (Common Corporate Tax Base) reduzieren. Bereits der Vergleich zwischen den Gewinnermittlungsvorschriften Deutschlands, Frankreichs und der Richtlinie zeige, dass es schwierig sei, sich innerhalb der 27 EU-Mitgliedsstaaten auf eine gemeinsame Gewinnermittlung bzw. ein einheitliches Bilanz(steuern-)recht zu verständigen.

2. Unterschiede der Gewinnermittlungsvorschriften

Unterschiede in den Vorgaben zur Gewinnermittlung zeigten sich zunächst im Rahmen der Verknüpfung des Handels- und Steuerrechts. Grundsätzlich seien die Gewinnermittlungsvorschriften in Frankreich ebenfalls durch ein Maßgeblichkeitsprinzip geprägt. Ob dieses deckungsgleich mit dem Maßgeblichkeitsprinzip in Deutschland verstanden werden könne, sei fraglich. Klar sei allerdings, dass Handelsbilanz und Steuerbilanz relativ stark verknüpft seien. Im Richtlinienentwurf sei jedoch ein Rückgriff auf ein nationales Handelsrecht oder auf die IAS bzw. IFRS nicht vorgesehen. Vielmehr handle es sich um ein autonomes Regelwerk, ein europäisches Bilanzsteuerrecht, welches aus sich heraus ausgelegt werden müsse. Erforderlich dafür sei eine autonome Prinzipienorientierung innerhalb dieses Rechts. Insoweit bestehe eine völlig andere Ausgangslage als im deutschen oder französischen Bilanzsteuerrecht.

Auch bei der Ertragsrealisierung seien Unterschiede erkennbar. Im Grundsatz sei zwar in allen drei Rechtsordnungen ein Realisationsprinzip vorgesehen. Als Realisationszeitpunkt sei der Zeitpunkt der Lieferung oder Leistung entscheidend. Bei langfristigen Verträgen/Fertigungen sähen der Richtlinienentwurf und das französische Bilanzrecht allerdings eine Durchbrechung des Realisationsprinzips zugunsten der percentage-of-completion-Methode (Teilgewinnrealisierung) vor, während die deutsche Bilanzierung nach der completed-contract-Methode erfolge. Insoweit bestehe ein großer Unterschied. Gleiches gelte für das fair-value-accounting, das in Deutschland im Wesentlichen nur bei Kreditinstituten praktiziert werde. In Frankreich könne hingegen eine Bewertung mit dem Zeitwert für Anlagevermögen und Finanzanlagevermögen erfolgen, während die Richtlinie ein fair-value-accounting nur bei Finanzinstrumenten vorsehe.

Mangels eigenständiger Definition sei das Verständnis des in der Richtlinie verwendeten Wirtschaftsgutsbegriffs völlig unklar. Ein Rückgriff auf nationales Recht verbiete sich. Eine Anlehnung an den Asset-Begriff der IFRS sei darüber hinaus nicht erkennbar. Vielmehr müsse die Richtlinie selbst erst festlegen, was unter einem Wirtschaftsgut zu verstehen sei. Das französische Bilanzrecht enthalte ebenfalls keine Legaldefinition, greife jedoch auf den Asset-Begriff der IFRS zurück. Dieser sei insofern in der französischen Handelsbilanz adaptiert worden und wirke sich damit – dem Maßgeblichkeitsprinzip entsprechend – auch als Rechtsfolge auf die steuerliche Gewinnermittlung aus.

Große Unterschiede zwischen dem deutschen und französischen Gewinnermittlungsvorschriften offenbarten sich im Rahmen der Aktivierungsmöglichkeiten von Forschungs- und Entwicklungskosten. Während in Frankreich eine Aktivierung in der Handelsbilanz möglich sei, die aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich sei, könnten in Deutschland Ausgaben solcher Art bereits aufgrund der Regelung des § 5 Abs. 2 EStG nicht aktiviert werden. Auch im Rahmen der Richtlinie werde – entsprechend der deutschen Rechtslage – eine Aktivierung von Forschungs- und Entwicklungskosten untersagt.

Während die Anschaffungs- und Herstellungskosten grundsätzlich deckungsgleich behandelt würden, gebe es Unterschiede im Rahmen der Folgebewertung. Im Gegensatz zum Richtlinienentwurf seien Poolabschreibungen im französischen Bilanzrecht nicht vorgesehen. Erfreulicherweise habe der BFH in seiner Rechtsprechung dem Komponentenansatz eine klare Absage erteilt, während Frankreich diesen auch weiterhin praktiziere. Insofern werde im Rahmen der französischen Gewinnermittlung die Komponentenabschreibung auch von der Handels- in die Steuerbilanz übertragen; eine Praxis, die

die Richtlinie wiederum nicht vorsehe. Grundsätzlich werde in Frankreich im Rahmen der Folgebewertung eine lineare AfA ermöglicht. Eine degressive AfA sei für bestimmte Wirtschaftsgüter – anders als in Deutschland – noch zulässig. Der Geschäfts- oder Firmenwert werde in der Richtlinie über 15 Jahre abgeschrieben. Entsprechendes gelte in Deutschland gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG. In Frankreich sei eine Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes dagegen schon dem Grunde nach unzulässig.

Unterschiede zeigten sich auch im Rahmen der bilanziellen Behandlung von Rückstellungen. Erkennbar sei der starke Einfluss von IAS 37 auf die Rückstellungsbildung in der französischen Handelsbilanz. In Frankreich werde insofern an den handelsrechtlichen Rückstellungsbegriff angeknüpft, der wiederum an IAS 37 angenähert worden sei, und aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips auch für die Steuerbilanz Geltung beanspruche. Pensionsrückstellungen seien aufgrund steuerlicher Spezialvorschriften in der französischen Steuerbilanz verboten. Im Richtlinienentwurf werde das Problem, dass die Systeme der betrieblichen Altersversorgung und die gesamten Sozialversicherungssysteme innerhalb der Europäischen Union nicht harmonisiert seien, gar nicht angesprochen, möglicherweise, um die daraus resultierenden Folgeprobleme umgehen zu können. Allein hieran sei zu erkennen, wie schwierig es sein werde, tatsächlich eine Harmonisierung zu erreichen.

3. Fazit und Ausblick

Angesichts der Unterschiede zwischen den Gewinnermittlungsvorschriften der deutschen und der französischen Rechtsordnung hinterfragte *Prof. Dr. Kahle* anschließend, welchen Beitrag das Grünbuch leisten könne, um eine Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften zwischen Deutschland und Frankreich zu erreichen und gleichzeitig den Grundstein für eine Umsetzung der GKKB zu legen.

Er stellte fest, dass das Grünbuch Leitlinien einer steuerlichen Gewinnermittlung vermissen lasse. Wenn man sich zur Harmonisierung entschlossen habe, dann erfordere dies die Entwicklung von Prinzipien, ökonomischen Anforderungen, systemtragenden Grundsätzen des Steuerrechts, auf deren Grundlage Gewinnermittlungsfähigkeiten abgeleitet würden. Dagegen seien die im Grünbuch vorgeschlagenen Maßnahmen nur punktuell. Wichtige Problemfelder würden nicht behandelt.

Im Grünbuch werde beispielsweise von Konvergenzmaßnahmen im Hinblick auf die Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben abgesehen, weil die Vorschriften über die Abzugsfähigkeit dieser Ausgaben als nicht so unterschiedlich angesehen würden. Dies könne nicht überzeugen, da hier tatsächlich unterschiedliche Systeme verfolgt würden. Das Grünbuch zähle die Poolabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter sowie die planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts zu den wichtigsten Unterschieden, da diese jeweils nur nach deutschem Steuerrecht vorzunehmen seien. Während die planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts von französischer Seite zur Diskussion stehe, stoße die Übernahme von Poolabschreibungen offenbar auf Ablehnung. Dies sei insofern schwer verständlich, als diese zu einer erheblichen Vereinfachung führen würden.

Nach dem Grünbuch solle die Bilanzierung von Rückstellungen zu jenen Bereichen gehören, in denen eine Konvergenz ebenfalls nicht sinnvoll bzw. vorrangig erscheine. Das Beispiel der Pensionsrückstellungen illustriere jedoch, wie groß die Unterschiede zwischen den einzelnen Rechtsordnungen seien. Die Problematik der Zurechnung von Wirtschaftsgütern werde im Grünbuch überhaupt nicht angesprochen, obgleich auch

hier zwischen Deutschland und Frankreich erhebliche Unterschiede bestünden. Während in Deutschland das Prinzip der wirtschaftlichen Vermögenszugehörigkeit existiere, folge Frankreich dem Prinzip der rechtlichen Vermögenszugehörigkeit.

Keinen Beitrag könne das Grünbuch für die Auslegung der Richtlinie zur GKKB leisten. Eine Auslegung erfordere grundsätzlich die Existenz eines inneren Systems einer Rechtsordnung. Ein solches System sei innerhalb der Richtlinie nicht vorhanden und ein Rückgriff auf andere Rechtsordnungen (HGB/IAS/IFRS etc.) komme nicht in Betracht. Vor diesem Hintergrund sei es in Zukunft dringend notwendig, ein eigenes System europäischer Bilanzierungsregelungen zu entwickeln.

Auch die vorgesehenen Konvergenzmaßnahmen zur Modernisierung der deutschen Organschaft brächten keine neuen Erkenntnisse. Insbesondere führe der Vergleich zum französischen Steuerrechtssystem, das im Gegensatz zu Deutschland das Territorialitätsprinzip vorsehe, zu keiner Lösung der wichtigen Frage, unter welchen Voraussetzungen Verluste als final anerkannt würden und dementsprechend für deutsche Besteuerungszwecke zu berücksichtigen seien. Das Grünbuch sehe eine Abschaffung des Ergebnisabführungsvertrages und eine Erhöhung der Mindestbeteiligungsquote des Organträgers an der Organgesellschaft als mögliche Konvergenzmaßnahmen vor. Da diese Maßnahmen aber in Deutschland bereits zur Diskussion stünden, könnten sie nicht zur Rechtsfortbildung beitragen. Darüber hinaus lasse das Grünbuch keine Präferenz zugunsten der Umsetzung eines bestimmten Gruppenbesteuerungsmodells erkennen.

Prof. Kahle kann sich nicht vorstellen, dass das Grünbuch einen neuen Anstoß für die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung auf europäischer Ebene geben könne. Dafür seien die im Grünbuch vorgesehenen Maßnahmen zu punktuell. Im Wesentlichen würden Maßnahmen vorgestellt, die bereits aufgrund der Rechtsprechung des EuGH oder des Koalitionsvertrages im Visier des Gesetzgebers gestanden hätten. Insgesamt müsse für die Zukunft eine Prinzipien Diskussion in den Vordergrund gerückt werden.

B. Podiumsdiskussion

Im Anschluss an die einführenden Referate von *Dr. Möhlenbrock* und *Prof. Kahle* eröffnete *Herr Wendt* die Podiumsdiskussion und gab den Podiumsgästen zunächst die Möglichkeit zur Stellungnahme.

I. Die französische Perspektive

Frau *Simon-Michel* erläuterte, dass sich die Regierungen Frankreichs und Deutschlands darauf geeinigt hätten, die Umsetzung der im Grünbuch enthaltenen Vorschläge ab 2013 schrittweise anzugehen. Allerdings sei zu bedenken, dass das wichtige Ziel der Haushaltskonsolidierung keine übermäßigen Steuersenkungen erlaube. Auch seien in Frankreich gerade erst die Wahlen des Präsidenten und zur Nationalversammlung erfolgt; die Fragen zur Regierungsbildung und möglicher Koalitionen seien bislang noch nicht geklärt. Die noch unsichere politische Lage mache es schwer, Aussagen über die tatsächlichen Perspektiven für eine Annäherung zu treffen. Der gegenwärtige Haushaltsminister habe zwar schon einige Vorschläge gemacht, die mit denen im Grünbuch übereinstimmten, und auf die Gefahr eines Einbruchs von Investitionen und Innovationen als Folge eines ineffizienten Steuersystems hingewiesen. Ansonsten gebe es zurzeit jedoch keine offiziellen Äußerungen der Regierung zu steuerlichen Fragen. Das Thema Unternehmensbesteuerung sei auch im Wahlkampf nicht thematisiert worden.

II. Die deutsch-französische Initiative aus Sicht der EU-Kommission

Herr *Zourek* wies darauf hin, dass bei der von der EU-Kommission ausgehenden Initiative für eine gemeinsame Bemessungsgrundlage GKKB im Wesentlichen drei Aspekte im Vordergrund stünden. Erstens gehe es darum, für die auf dem europäischen Binnenmarkt tätigen Unternehmen möglichst attraktive Bedingungen zu schaffen. Zweitens reagiere man auf die Kritik insbesondere kleiner und mittelständischer Unternehmen, welche sich über die Komplexität und die Kosten der Rechnungslegung in den verschiedenen Mitgliedsstaaten beklagten. Drittens handle es sich um eine Antwort auf die Herausforderungen der gegenwärtigen Wirtschaftskrise. Mit ihrer Initiative versuche die Kommission, die selbst keine Kompetenzen für die direkte Steuerpflicht habe, Prozesse innerhalb der Mitgliedsstaaten anzustoßen. In diesem Sinne sei die deutsch-französische Initiative zu begrüßen, die zeige, dass auch Fragen von hoher technischer Komplexität erfolgreich angegangen werden könnten, wenn der politische Wille vorhanden sei.

Eine andere Frage sei, wie realistisch die Ziele der Kommission seien. Hierüber könne man durchaus geteilter Auffassung sein, müsse jedoch eingestehen, dass es schon aus taktischen Gründen legitim sei, ein größeres Vorhaben anzuvizieren, allein um so eine breitere Diskussion anregen zu können.

Was die Unterschiede zwischen dem deutsch-französischen Projekt und dem Vorschlag der Kommission betreffe, sei auffällig, dass sämtliche Elemente, welche die Kommission implementiert habe, um eine Konsolidierung zu ermöglichen, in dem deutsch-französischen Projekt nicht enthalten seien, da sie im Rahmen der angestrebten Harmonisierung nicht benötigt würden.

Nach Ansicht von Herrn *Zourek* sei es eine interessante Beobachtung, dass es von Unternehmensseite kaum Kritik an der Höhe der Steuersätze gebe, sondern vielmehr an der Komplexität und dem Aufwand, der zur Berechnung der Steuern oder zur Dokumentation erforderlich sei.

In Europa seien die Diskussionen über Steuerthemen mit dem Beginn ganz konkreter Vorhaben in eine neue Phase übergegangen. Er sei zuversichtlich, dass sich die zwei größten Volkswirtschaften in Europa in Steuersachen nicht bekämpfen, sondern gemeinsam an einem besseren Steuersystem arbeiten würden. Dies habe Signalwirkung. Es bleibe zu hoffen, dass sich die bilaterale Zusammenarbeit weiterhin bewähre und deren Dynamik erhalten bleibe.

III. Systematische Orientierung der GKKB; Ein- oder Zweistufigkeit?

Prof. Herzig stellte klar, dass das deutsch-französische Projekt kein Konkurrenzprojekt zur GKKB sei, sondern vielmehr ein Schwungrad für diese. Andererseits sei es auch ein großer Vorteil, dass die bilaterale Zusammenarbeit in einen europäischen Kontext eingebettet und damit möglicherweise weniger störanfällig sei.

Die GKKB habe unter der dänischen Ratspräsidentschaft aufgrund der Vielzahl guter Änderungsvorschläge eine bemerkenswerte Fortentwicklung erfahren. Es sei allerdings problematisch, dass ein Großteil des Richtlinien-Entwurfs auf der Grundlage von best-practice-Lösungen einzelner Staaten geschaffen worden sei. Zwar sei es grundsätzlich eine legitime und vernünftige Vorgehensweise, nach Vorbildern in nationalen Regelungen

gen zu suchen. Doch berge ein solcher Entwurf auch Gefahren. Würden nur additiv die best-practice-Lösungen zusammengefügt, so fehle es an einem gemeinsamen Fundament. Es bestehe die Gefahr eines übermäßigen Wachstums in der Horizontalen anstatt einer nötigen Tiefenorientierung. Systematisch gebe es hier noch Nachbesserungsbedarf. Es könne aber auch erwartet werden, dass die deutsch-französische Zusammenarbeit hier wertvolle Hinweise geben und diesen Prozess beschleunigen werde.

Nach Ansicht von *Prof. Herzig* sei es zwar reizvoll, mit der Umsetzung des GKKB-Projekts sämtliche Probleme, über die im Bereich der direkten Steuern in Europa in den letzten Jahren diskutiert worden sei, auf einen Schlag zu lösen. Dennoch dürfe nicht übersehen werden, dass die Umsetzung des Projekts auch mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden sei. Aus deutscher Sicht schließe insbesondere die Existenz der deutschen Gewerbesteuer eine einheitliche Vorgehensweise aus. Die deutsche Gewerbesteuer sei mit der auf Konsolidierung basierenden GKKB-Konzeption nicht vereinbar. Daher sei die GKKB in Deutschland nur dann durchsetzbar, wenn man sich auf eine neue Gewerbesteuerdiskussion einlasse, und dies sei nicht ganz einfach. Es sei daher ratsam, zunächst die gemeinsame Gewinnermittlung als ersten Schritt in den Mittelpunkt der Überlegungen zu stellen und sich darauf zu konzentrieren.

Bei der Umsetzung eines Vorschlags durch den nationalen Gesetzgeber müsse man sich auf Nicht-Optionalität verständigen. Ein optionales Angebot mit zwei verschiedenen, nebeneinander existierenden Gewinnermittlungssystemen, sei aus Sicht der Finanzverwaltung undenkbar. Er frage sich darüber hinaus, warum die Regelung nur für Kapitalgesellschaften gelten soll. Sie müsse vielmehr für alle Unternehmen gelten, nur dann sei sie tatsächlich umfassend. Dies würde eine grundlegende Veränderung des deutschen Bilanz-Steuerrechts mit sich bringen. Man würde sich auch endgültig von der Maßgeblichkeit lösen. Im Ergebnis hätte man eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung. Es bleibe zu hoffen, dass die Zusammenarbeit im deutsch-französischen Projekt die europäischen Überlegungen befördere, und die Initiative so möglicherweise zu einem Erfolg werde.

IV. Residualmaßgeblichkeit oder einheitliche Behandlung bei fehlenden GKKB-Regelungen?

Prof. Kahle sprach sich dagegen aus, bei fehlenden Regelungen in der GKKB für einzelne Sachverhalte auf das nationale Bilanzrecht zurückzugreifen, da dies den Gedanken der Harmonisierung konterkarieren würde. Er wolle kein Bilanzsteuerrecht nach dem Muster der IAS / IFRS, geprägt durch induktives Vorgehen, sondern ein systemtragendes Bilanzsteuerrecht. Erforderlich dafür sei das Herausarbeiten europäischer Prinzipien. Auch die sogenannten außerbilanziellen Korrekturen seien zu harmonisieren. Es müsse ein europäisches Verständnis darüber geschaffen werden, was eine verdeckte Gewinnausschüttung oder eine verdeckte Einlage sei. Notwendig sei ein einheitliches europäisches System der Hinzurechnungsbesteuerung und der Umstrukturierungsbesteuerung.

Nach *Dr. Möhlenbrock* sollten die deutschen Regelungen zu verdeckten Gewinnausschüttungen und außerbilanziellen Korrekturen in das europäische Richtlinienrecht einfließen. Es sei aber noch die Frage zu beantworten, wie die Gewinnermittlung für die in Deutschland so wichtigen Personengesellschaften erfolge. Er wünsche sich, über das Richtlinienrecht eine Harmonisierung zu erreichen, die sich tatsächlich in den Gewinnermittlungsvorschriften des EStG bemerkbar mache. Das Ergebnis der Bemühungen dürfe nicht sein, dass Richtlinienrecht neben EStG und KStG bestehe, denn dann führte

ein Projekt, das der Vereinfachung von Gewinnermittlung und Ergebnisermittlung grenzüberschreitend in Europa dienen sollte, dazu, dass die Rechtsanwendung noch komplizierter würde.

In allen Fachdiskussionen, die mit den Kollegen anderer Mitgliedstaaten, insbesondere auch Frankreichs, geführt würden, zeigten sich Anwendungslücken, die das Richtlinienrecht lasse. Hier werde von den ausländischen Kollegen häufig vorgeschlagen, den Grundsatz der Maßgeblichkeit anzuwenden, da es die Richtlinie nicht leisten könne, für die Steuerrechte von 27 Staaten sämtliche Problemfragen aufzugreifen. Dies zeige, dass hier noch enorm viel Arbeit zu leisten sei, um zu europaweit einheitlichen Regelungen zu gelangen.

Vorgegangen werde nach dem best-practice-Prinzip, ohne jedoch ein homogenes, in sich stimmiges Prinzip als „Ersatz-Gewinnermittlungsrecht“ für die nationalen Rechte zu entwickeln. Es müsse sich erst zeigen, welche systematischen Vor- oder Nachteile dies mit sich bringe, neben dem praktischen Gewinn, dass man grenzüberschreitend Gewinne einheitlich ermitteln könne.

Wolle man in absehbarer Zeit einheitliche Regeln schaffen, so sei eine gewisse Offenheit, die Platz für den politischen Gestaltungsspielraum der Mitgliedsstaaten lasse, angesichts der vielen noch ungeklärten brisanten Fragestellungen notwendig; Beispiele dafür seien die Themen Pensionsrückstellungen oder Spendenrecht.

Nach *Prof. Herzig* müsse die Angleichung als ein mehrstufiger Prozess angesehen werden, der sich allmählich dem sehr ambitionierten Ziel der vollständigen Harmonisierung annähere. Bedauerlich sei, dass neben Frankreich und Deutschland, zwei Ländern, deren Rechtssysteme auf dem kodierten Recht basierten, nicht auch ein common-law-Staat beteiligt sei, da letztendlich beide Rechtssysteme vereint werden müssten.

Nach *Herrn Zourek* erhebt das Grünbuch nicht den Anspruch, ein komplettes neues Steuersystem aufzubauen, sondern es sollten die sich durch die Unterschiede ergebenden Beschwerden reduziert werden. Dieser Ansatz möge strukturell nicht befriedigen, es müsse jedoch abgewogen werden zwischen großen Ambitionen und dem tatsächlich Erreichbaren. Er sehe es als Erfolg an, dass mittlerweile eine Debatte über Themen begonnen habe, die vorher so nicht diskutiert worden seien. Als Beispiel nannte er ein Papier der dänischen Ratspräsidentschaft zum Thema Mindeststeuersätze. Mit der Wahl eines stufenweisen Ansatzes sei *Herr Zourek* einverstanden, solange eine Verständigung nicht nur über die erste Stufe, sondern auch über das zu erreichende Ziel erreicht werde.

Eine große Motivation für das Voranbringen der Bemühungen sei auch die Hoffnung, dass mit dem Angebot einer gemeinsamen konsolidierten Bemessungsgrundlage für Kapitalgesellschaften Europa als Investitionsstandort attraktiver werde. Als gelungenes Beispiel für eine europäische Richtlinie führte er das Immaterialgüterrecht an. Hier sei es gelungen, sehr unterschiedliche Rechtssysteme zusammenzuführen, ohne dass die Mitgliedsländer sich gänzlich entweder für Copyright oder für das kontinentale Urheberrecht hätten entscheiden müssen.

C. Diskussionsbeiträge aus dem Auditorium

Nach Ansicht von *Prof. Mellinshoff*⁸ dienen die Harmonisierungsbemühungen in erster Linie den Interessen der Mitgliedsstaaten. Ihn interessiere, ob auch die Unternehmerinteressen berücksichtigt würden, wie zum Beispiel mit einer Vereinbarung zur grenzüberschreitenden Berücksichtigung von Verlusten. Die Klärung der Frage, wo was in welchem Umfang besteuert werde, sei seiner Meinung nach entscheidend für einen gut funktionierenden Binnenmarkt.

Nach *Dr. Möhlenbrock* sei davon auszugehen, dass bei einer europaweit einheitlichen Ergebnis-/Gewinnermittlung das Problem der grenzüberschreitenden Verluste gelöst sei. Die viel gewichtigeren Themen Zinsschranke, § 8c KStG und der Pensionsrückstellungen habe Deutschland in den Konsultationen bereits angesprochen.

Herr *Welling* richtete an Herrn *Zourek* die Frage, ob es nicht tatsächlich hilfreich wäre, Großbritannien um die Mitwirkung beim Harmonisierungsprozess zu bitten, um zumindest eine Grundlage für eine völlig neue steuerliche Gewinnermittlung auf EU-Ebene mit einer breiten Anwendungsmöglichkeit zu schaffen. Außerdem fragte er, ob die Möglichkeit bestehe, auch für die kleineren Abgaben, die mit der Körperschaftsteuer und an anderen Unternehmenssteuern verbunden seien, Regelungen zu implementieren, oder ob hier die anderen Staaten befürchteten, dass eine Harmonisierung aufkommensmäßig zu einem Wettbewerbsvorteil für Deutschland führen könne.

Herr Zourek gab zu bedenken, dass Großbritannien durchaus zur Mitarbeit eingeladen sei. Der Vorschlag sei an alle 27 Mitgliedsstaaten gerichtet und insbesondere Großbritannien nehme auch an der technischen Debatte teil. Eine Einbeziehung der mit den Unternehmenssteuern verbundenen kleineren Abgaben sei in dem Vorschlag nicht vorgesehen, da dies die ohnehin schon erhebliche Komplexität noch deutlich erweitern würde.

*Prof. Haarmann*⁹ fragte, ob es denkbar sei, die Projekte Bemessungsgrundlage und Konsolidierung voneinander zu trennen. Er halte es auch für sinnvoll, wenn Deutschland das Thema Konsolidierung in Angriff nähme. Hier gebe es große Widerstände aus Angst vor einem Verlust der Besitzstände und ein beachtliches Beharrungsvermögen, auch in der Verwaltung und der Industrie. Er halte die Schwierigkeiten bei einer Reform der Gewerbesteuer nicht für unlösbar, da auch bei der konsolidierten Bemessungsgrundlage eine Zerlegung erfolgen müsse. Eine weitere Zerlegung sei für die Gewerbesteuer möglich.

Herr Zourek gab zu bedenken, dass eine Aufspaltung der Projekte ohne Koordinierung und ohne einen festgelegten Zeitrahmen meist lediglich deren Verschiebung zur Folge habe. Notwendig sei eine grundsätzliche Übereinstimmung bei dem, was in welchem Zeitrahmen erreicht werden solle. Ob dies dann mit einem oder mehreren Instrumenten gelinge, sei von sekundärer Bedeutung. Diese Fragen solle sich die Kommission aber erst stellen, wenn erkannt werden müsse, dass es mit dem vorgeschlagenen Weg keine Fortschritte mehr gebe.

⁸ *Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinshoff* ist Präsident des Bundesfinanzhofs, München.

⁹ *Prof. Dr. Wilhelm Haarmann* ist Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Gründungspartner der HAARMANN Partnerschaftsgesellschaft, Frankfurt am Main.

*Prof. Seer*¹⁰ fragte, wie viel System für eine funktionierende Richtlinie erforderlich sei. Seiner Meinung nach benötige zwar ein nationales Gesetz ein System. Daran, dass dies für eine europäische Richtlinie gelte, habe er Zweifel. Es gehe darum, einen gewissen Mindestharmonisierungsstandard zu erreichen. Die Richtlinie lasse Raum für nationale Standards, was zu unterschiedlichen Auslegungen führen werde. Schließlich werde der Europäische Gerichtshof eine Vorstellung von einem System entwickeln müssen. Dies sei Ausdruck eines evolutionären Rechts. Es werde sich mit der Zeit aus unterschiedlichen Regelungen ein Gesamtverständnis entwickeln. Er halte es für vertretbar, etwas im Sinne einer best-practice-Sammlung ohne System zu einer Richtlinie werden zu lassen, weil die Funktion der Richtlinie nicht darin bestehe, eine perfekte Kodifikation bereit zu stellen. Auch das Schuldrechtsmodernisierungsgesetz wäre 2002 in Deutschland niemals als nationales Gesetz verabschiedet worden, wenn es nicht vorher bereits eine europäische Verbraucherschutzrichtlinie gegeben hätte. Auch hier dürfte am Anfang das Verständnis zwischen den damaligen Mitgliedstaaten über den notwendigen Umfang von Verbraucherschutz völlig unterschiedlich gewesen sein. Wenn man zu sehr auf ein erforderliches System abstelle, müsse man konstatieren, dass auch die GKKB nicht möglich sei, weil das nationale Grundverständnis des Bilanzrechts noch nicht hinreichend aufeinander zugegangen sei. Er glaube aber, dass sich mit der Zeit ein übergreifendes Grundverständnis entwickle.

Prof. Kahle gab zu bedenken, dass ohne eine Systemgrundlage, wie sie zum Beispiel auch das deutsche Steuerrecht aufweise, sichere steuerliche Planungen kaum noch möglich sein würden.

Nach *Prof. Herzig* bestehe hier nicht unbedingt ein Widerspruch. Ein Mindestmaß an System werde auch in der Richtlinie vertreten sein müssen. Der Preis für eine geringe Systematisierung sei eine lange andauernde Rechtsunsicherheit. Es sei also hilfreich, die Richtlinie schon von Anfang an so systematisch wie möglich aufzubauen.

Herr *Weisshaar*¹¹ fragte *Herrn Zourek*, ob er die von der Dänischen Ratspräsidentschaft vorgelegten Kompromissvorschläge zur GKKB für hilfreich halte. Er sehe die Gefahr, dass jede der kommenden Ratspräsidentschaften nun weitere Kompromissvorschläge unterbreiten könnte.

Nach *Herrn Zourek* sei es die normale Arbeitsweise der Ratspräsidentschaften, eigene Vorschläge für Vorhaben einzubringen, dies bringe die jeweiligen Vorhaben häufig auch erfolgreich voran.

Nach *Prof. Herzig* sei die GKKB-Diskussion schon deshalb sehr wertvoll, weil sie dazu geführt habe, dass eine stille Harmonisierung der einzelnen nationalen Steuergesetze stattgefunden habe – im Bilanzsteuerrecht. So wäre zum Beispiel eine Pool-Abschreibung ohne GKKB möglicherweise nicht denkbar gewesen.

Auf die Bedeutung für die Gewerbesteuer eingehend, gab er zu bedenken, dass ein Weltkonzern ein Europaergebnis ermitteln und nach Schlüsseln anschließend auf Deutschland aufteilen würde. Das, was in Deutschland danach für die Gewerbesteuer zur Verfügung stünde, wäre deutlich anders als es derzeit sei. Es dürfe nicht außer Acht gelassen werden, dass dies zu erheblichen Verwerfungen für die einzelnen Kommunen

¹⁰ Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum und Vorstandsvorsitzender des Berliner Steuergespräche e.V.

¹¹ Malte Weisshaar ist Referatsleiter beim Deutschen Industrie- und Handelskammertag, Berlin.

führen könne. Wenn Konsolidierung gewollt sei, dann müsse auch die Gewerbesteuer neu geregelt werden.

Nach Herrn *Zourek* werde hier außerordentlich komplexes Neuland betreten, weil die Körperschaftsteuer zwar in allen Steuergesetzgebungen vorhanden sei, aber überall anders behandelt werde. Es werde eine aufrichtige und engagierte Debatte geführt. Insofern sei er optimistisch, dass dieser Prozess zu einem Ergebnis führen könne, wage aber keine Prognose über dessen Dauer. Es sei ein großer Fortschritt, dass sich Mitgliedstaaten über Themen unterhielten, die sie vorher nur im Rahmen der OECD, nicht aber im Rahmen der Europäischen Union geführt hätten.

Nach Frau *Simon-Michel* sei es französische Tradition, im Rahmen anstehender Reformen über die Landesgrenzen hinaus nach gut funktionierenden Systemen zu schauen. Ein Teil ihrer Arbeit bestehe darin, in Frankreich die Funktionsweisen der deutschen Steuerregelungen und deren Umsetzung durch die Steuerverwaltung zu erläutern. Sie zeigte sich optimistisch, dass eine Harmonisierung erreicht werden könne.

Nach *Prof. Kahle* werde eine spannende Prinzipien Diskussion fortgeführt. Wenn aber nicht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit absehbar sei, dass der Nutzen dieses Projektes größer sei als dessen Aufwand, sei er dafür, das kreative Element des Wettbewerbs gegenüber der Harmonisierung zu betonen.

Dr. Möhlenbrock betonte, dass das BMF trotz der kurzen zur Verfügung stehenden Zeit gut vorbereitet und mit fundierten Statements in alle Diskussionen mit Frankreich und in Brüssel eingetreten sei, da es zu vielen Themen intern schon eine längere wissenschaftliche Diskussion gegeben habe, so zum Beispiel bei den Themen Organschaft oder Verluste. Auch die Finanzverwaltung habe sich im Vorfeld mit diesen Fragen auseinandergesetzt. Er sei überzeugt davon, dass die Vorteile, die der Binnenmarkt auch volkswirtschaftlich durch eine Harmonisierung und Angleichung bei der Gewinnermittlung erlangen könne, insgesamt größer seien als die Nachteile, die ein Steuerwettbewerb der Mitgliedstaaten mit sich bringe. Ein harmonisiertes Recht habe außerordentliche Attraktivität für auswärtige Investoren.

D. 44. Berliner Steuergespräch

Herr Wendt dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 44. Berliner Steuergespräch zum Thema "Steuerfindungsrecht – neue Steuern und Grenzen für ihre Einführung", das am 24. September 2012 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfinden wird (www.berlinersteuergespraech.de).