



Angleichung der Unternehmensbesteuerung zwischen Deutschland und Frankreich - neuer Anstoß für eine Harmonisierung in Europa?

43. Berliner Steuergespräche

11. Juni 2012





Überblick

- 1. Einleitung**
- 2. Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung**
- 3. Organschaft / Gruppenbesteuerung**
- 4. Fazit**



Einleitung: Ausgangslage

- Das Grünbuch fußt auf der Auffassung, dass Deutschland und Frankreich „als Herz und Motor der Eurozone und der Europäischen Union“ in der Eurokrise enger zusammenarbeiten müssen, wobei der **Koordination der Steuerpolitik** eine wichtige Rolle zukommt (Grünbuch, S. 3 f.).
- In der Angleichung der deutsch-französischen Unternehmenssteuern wird „ein wichtiges Signal gegen einen ökonomisch schädlichen Wettbewerb der Steuersysteme in Europa“ gesehen (Grünbuch, S. 4).
- **Steuerwettbewerb** vs. Steuerharmonisierung.
- Das Grünbuch enthält keine Aussagen darüber, welchen **Primärzielsetzungen** ein deutsch-französisches Regelwerk verpflichtet werden sollte. Es fehlt ihm an einem anfänglich definierten **Referenzmaßstab**. Stattdessen steht ein "best-practice-Ansatz" im Vordergrund.



Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung

- Angleichung der Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlagen beider Länder.
- CCCTB-Projekt: Zunächst Konzentration auf die Erarbeitung gemeinsamer Gewinnermittlungsregeln (Common Corporate Tax Base, **CCTB**).
- Dieser „two-step approach“ dürfte bessere Erfolgsaussichten innerhalb des politischen Entscheidungsprozesses der EU haben als eine simultane Umsetzung der CCCTB.
- In diesem Zusammenhang könnte die angestrebte Harmonisierung der Besteuerung zwischen Deutschland und Frankreich einen bedeutenden Einfluss auf andere Mitgliedstaaten ausüben.
- Wird sich hieraus eine **Förderung des GKKB-Projektes** ergeben?



Synopse zu zentralen Gewinnermittlungsvorschriften (I)

	RL-E	F
Verbindungen zum Handelsrecht	<ul style="list-style-type: none">Keine systematische Anknüpfung an das nationale Handelsrecht oder an IAS/IFRS; "autonomes" Gewinnermittlungsregelwerk; faktische Inbezugnahmen bei Regelungslücken etc. aber nicht auszuschließen.	<ul style="list-style-type: none">Systematische Anknüpfung an PCG durch Art. 38 quater de l'annexe III CGI.Abweichungen aufgrund von steuerlichen Sondervorschriften.Systematische Rückwirkungen des Steuerrechts auf die Handelsbilanz möglich.

■ Synopse zu zentralen Gewinnermittlungsvorschriften (II)

	RL-E	F
Ertragsrealisierung	<ul style="list-style-type: none">• Im Grundsatz gilt ein Realisationsprinzip, aber kein Barrealisationsprinzip (Artt. 9, 18 RL-E).• Bei Kaufverträgen offenbar Abstellen auf den Zeitpunkt der Lieferung und Leistung.	<ul style="list-style-type: none">• Im Grundsatz gilt ein Realisationsprinzip, aber kein Barrealisationsprinzip.• Bei Kaufverträgen Abstellen auf den Zeitpunkt der Lieferung oder Leistung (<i>délivrance</i>); damit zivilrechtliche Vertragsstruktur entscheidend.



Synopse zu zentralen Gewinnermittlungsvorschriften (III)

	RL-E	F
Ertragsrealisierung	<ul style="list-style-type: none"> • Durchbrechung bei langfristigen Verträgen durch Anwendung der <i>Percentage-of-completion-Methode</i> (Teilgewinnrealisierung). • Vereinnahmung von bloßen Zeitwertgewinnen bei Finanzinstrumenten, die mit Handelsabsicht gehalten werden. 	<ul style="list-style-type: none"> • Durchbrechung bei langfristigen Verträgen durch Anwendung der <i>Percentage-of-completion-Methode</i> (Teilgewinnrealisierung). • Ertragswirksame Vereinnahmung von Zeitwertgewinnen (ohne Marktrealisation) insb. im Rahmen einer Neubewertung.

Synopse zu zentralen Gewinnermittlungsvorschriften (IV)

	RL-E	F
Allgemeiner Wirtschaftsgutbegriff	<ul style="list-style-type: none">• Unklare Wirtschaftsgutkonzeption; keine erkennbare Anlehnung an den Asset-Begriff der IFRS; offenbar Hervorhebung der selbständigen Bewertbarkeit (Art. 4 Nr. 14 RL-E).	<ul style="list-style-type: none">• Keine steuerrechtliche Legaldefinition.• Anlehnung an <i>Asset</i>-Begriff der IFRS durch CRC 2004-06; Übernahme in steuerliche Gewinnermittlung.



Synopse zu zentralen Gewinnermittlungsvorschriften (V)

	RL-E	F
F&E-Ausgaben	<ul style="list-style-type: none"> • Aktivierung von F&E-Ausgaben ist untersagt (Art. 12 RL-E). 	<ul style="list-style-type: none"> • Aktivierung von F&E-Ausgaben ist möglich (Art. 236-I CGI); Bindung an handelsrechtliche Vorgehensweise.
Leasingbilanzierung	<ul style="list-style-type: none"> • Zurechnung von Leasingobjekten nach Maßgabe eines "wirtschaftlichen Eigentums" in Anlehnung an IAS 17. 	<ul style="list-style-type: none"> • Zurechnung nach Maßgabe des zivilrechtlichen Eigentums (<i>patrimonialité</i>); daher leasinggeberseitige Zurechnung.



Synopse zu zentralen Gewinnermittlungsvorschriften (VI)

	RL-E	F
AHK	<ul style="list-style-type: none"> • Anschaffungs-/Herstellungskostenbegriff unklar; offenbar produktionsbezogener Vollkostenansatz (Art. 33 RL-E). 	<ul style="list-style-type: none"> • AK: Orientierung am Handelsrecht; • HK: produktionsbezogener Vollkostenansatz in Anlehnung an IFRS.
Planmäßige Folgebewertung	<ul style="list-style-type: none"> • Duales System aus Individualabschreibung (Art. 36 RL-E) und Poolabschreibung (Art. 39 RL-E). • Kein Komponentenansatz. 	<ul style="list-style-type: none"> • Individualabschreibung; keine Poolabschreibung. • Komponentenansatz (Art. 237 septies, Art. 15 bis de l'annexe II CGI).

Synopse zu zentralen Gewinnermittlungsvorschriften (VII)

	RL-E	F
Planmäßige Folgebewertung	<ul style="list-style-type: none"> • Lineare Abschreibung bei Individualabschreibung; geometrisch-degressive Abschreibung bei Poolabschreibung. • Typisierung der Abschreibungsdauern. • Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes über 15 Jahre. 	<ul style="list-style-type: none"> • Grundsätzlich lineare AfA; degressive AfA nur bei bestimmten Wirtschaftsgütern zulässig (Art. 39-A CGI). • Typisierung der Abschreibungsdauern, insb. durch Bindung an branchenübliche Gepflogenheiten. • Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes ist unzulässig.

■ Synopse zu zentralen Gewinnermittlungsvorschriften (VIII)

	RL-E	F
Außerplanmäßige Folgebewertung	<ul style="list-style-type: none">• Teilwertabschreibungen ("Sonderabschreibungen") nur in Bezug auf nicht planmäßig abzuschreibende Wirtschaftsgüter zulässig (Art. 40 RL-E); erhebliche Einschränkung des Imparitätsprinzips.	<ul style="list-style-type: none">• Im Grundsatz Anerkennung von sog. "Wertminderungsrückstellungen" (<i>provisions pour dépréciations</i>) und damit des Imparitätsprinzips.• Anknüpfung an Handelsrecht; Annäherungen an IAS 36, aber keine Vollübernahme.

Synopse zu zentralen Gewinnermittlungsvorschriften (IX)

	RL-E	F
Außerplanmäßige Folgebewertung	<ul style="list-style-type: none">Keine Neubewertung im Sachanlagevermögen unter Durchbrechung des AHK-Prinzips zulässig.	<ul style="list-style-type: none">Neubewertung im Sachanlagevermögen unter Durchbrechung des AHK-Prinzips (sog. <i>réévaluation libre</i>; Art. 123-18 al. 4 Code de Commerce; Art. 38-2 CGI); allerdings geringe praktische Bedeutung.

Synopse zu zentralen Gewinnermittlungsvorschriften (X)

	RL-E	F
Rückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> • Passivierungskriterien unklar; Rückstellungsansatz offenbar auf rechtliche Verpflichtungen beschränkt. 	<ul style="list-style-type: none"> • Im Grundsatz Anknüpfung an handelsrechtlichen Rückstellungsbegriff, der an IAS 37 angenähert wurde (CRC 2000-06); damit wohl keine Einschränkung mehr auf rechtliche Verpflichtungen i.S. der <i>patrimonia-lité</i>. • Einschränkungen des Rückstellungsansatzes durch steuerliche Spezialvorschriften (insbes. Pensionsrückstellungen).

Synopse zu zentralen Gewinnermittlungsvorschriften (XI)

	RL-E	F
Rückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> • Bildung von Drohverlustrückstellungen offenbar zulässig; insofern Anerkennung des Imparitätsprinzips. • Rückstellungsbewertung an IAS 37 angelehnt (Preis- und Kostensteigerungen, Diskontierung etc.). 	<ul style="list-style-type: none"> • Bildung von Drohverlustrückstellungen grds. zulässig; insofern Anerkennung des Imparitätsprinzips. • Rückstellungsbewertung an IAS 37 angelehnt (CRC 2000-06); aber keine Diskontierung; Bewertung von Drohverlustrückstellungen zudem eingeschränkt.



■ Grünbuch: Konvergenzmaßnahmen im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung (I)

- Im Grünbuch wird von Konvergenzmaßnahmen im Hinblick auf die Behandlung von **F&E-Ausgaben** abgesehen, weil "die Vorschriften über die Abzugsfähigkeit dieser Ausgaben ... gar nicht so unterschiedlich" seien (Grünbuch, S. 9).
- Um eine stärkere Anpassung im Bereich der **planmäßigen Abschreibung** zu erreichen, wird im Grünbuch vor allem eine Beseitigung, mindestens aber eine Verschärfung der **degressiven Abschreibungsmethode** im französischen Bilanzsteuerrecht angeregt.
- Zu den weiteren wichtigsten Unterschieden zählt das Grünbuch die "**Poolabschreibung**" für geringwertige Wirtschaftsgüter sowie die planmäßige Abschreibung des (derivativen) **Geschäfts- oder Firmenwerts**, da diese jeweils nur nach deutschem Steuerrecht vorzunehmen sind (§ 6 Abs. 2a EStG bzw. § 7 Abs. 1 S. 3 EStG).



■ Grünbuch: Konvergenzmaßnahmen im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung (II)

- Während die (planmäßige) Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts aus französischer Sicht zumindest diskutiert werden soll, stößt die Übernahme einer Poolabschreibung offenbar auf Ablehnung.
- Die **persönliche Zurechnung von Vermögenswerten** wird im Grünbuch nicht angesprochen.
- Die Bilanzierung von **Rückstellungen** zählt das Grünbuch zu jenen Bereichen, „in denen eine Konvergenz nicht sinnvoll bzw. vorrangig erscheint“ (Grünbuch, S. 9).



Grünbuch und GKKB

- Deduktion von steuerlichen Gewinnermittlungsregelungen.
- Sowohl das Grünbuch als auch der EU-Richtlinienentwurf zur CCCTB lassen **Leitlinien einer steuerlichen Gewinnermittlung** (systemtragende Prinzipien, ökonomische Anforderungen) vermissen.
- Der RL-E enthält lediglich vier **Prinzipien**; sie werden aber oftmals durchbrochen und reichen als systematische Grundlage für eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung nicht aus.
- **Problematik der Auslegung**; kein Rückgriff auf HGB, IAS/IFRS etc.
- Der RL-E zielt nicht nur auf eine gemeinsame Gewinnermittlung, sondern auf eine gemeinsame Bemessungsgrundlage ab. Dies erfordert auch eine Harmonisierung der „**außerbilanziellen Korrekturen**“.



Organschaft / Gruppenbesteuerung (I)

- Die französische Gruppenbesteuerung (*intégration fiscale*, Art. 223 A bis 223 U CGI) ist in ihrem Anwendungsbereich rein **innerstaatlich** ausgerichtet, was dem im französischen Steuerrecht fest verankerten **Territorialitätsprinzip** (Art. 209-I CGI) geschuldet ist.
- Transparent besteuerte Personengesellschaften können nicht Gruppenträger sein.
- **Mindestbeteiligung von 95%** am Kapital der Tochtergesellschaft (Art. 223 A CGI).
- Der Abschluss eines **Ergebnisabführungsvertrags** wird nicht verlangt.
- Der Gruppenträger darf **nicht zu mehr als 95%** (unmittelbar oder mittelbar) im Beteiligungsbesitz einer juristischen Person stehen, die der frz. Körperschaftsteuer nach den allgemeinen Regeln unterliegt (Art. 223 A Abs. 1 S. 3 CGI).



Organschaft / Gruppenbesteuerung (II)

- Der **Gruppenkreis** kann vom Gruppenträger **nach eigenem Ermessen abgegrenzt** werden, sofern die Tochtergesellschaften die Voraussetzungen für die Gruppenbesteuerung erfüllen.
- Die **Mindestlaufzeit** der *intégration fiscale* beträgt **fünf Jahre**.
- **Zurechnungskonzept**.
- Keine Berücksichtigung **ausländischer Verluste**.
- Während der Gruppenzugehörigkeit besteht die Möglichkeit der Verrechnung von **Vorgruppenverlusten** der Gruppengesellschaft.
- **Steuerliche Zwischenergebniseliminierung** gem. Art. 223 F CGI.

Organschaft / Gruppenbesteuerung (III)

- Bereits der **Koalitionsvertrag** enthält die Forderung nach einer Reform der Organschaft.
- Der **Zwölf-Punkte-Plan** greift diese Forderung wieder auf. Die Umsetzungspläne bleiben aber im Wesentlichen unkonkret.
- Laut **Grünbuch** erscheint beiden Ländern eine vollständige Konvergenz „[a]ufgrund der komplexen und historisch gewachsenen Strukturen der Gruppenbesteuerungssysteme, die teilweise beachtliche Unterschiede aufweisen, ... kurzfristig nicht umsetzbar“ (Grünbuch, S. 20).
- Konvergenzmaßnahmen: Abschaffung des **Gewinnabführungsvertrages** / Anhebung der **Mindestbeteiligungsquote**.
- Hieraus lässt sich keine Präferenz zugunsten der Umsetzung eines bestimmten Modells (IFSt-Modell, Gruppenbeitragsmodell, Einkommenszurechnungsmodell) ableiten.



Fazit

- Die im Grünbuch vorgeschlagenen Maßnahmen sind **punktuell**; es werden im Wesentlichen Maßnahmen vorgeschlagen, die bereits z. B. aufgrund der EuGH-Rechtsprechung (z.B. **Dividendenbesteuerung**, EuGH v. 20.10.2011, C-284/09; womöglich Einführung einer Mindestbeteiligungsquote in § 8b KStG) oder des Koalitionsvertrages im Visier des Gesetzgebers standen.
- Insbesondere bei den **Sondervergütungen** an ausländische Mitunternehmer ist eine Brücke zu der angestrebten „Konvergenz“ nicht zwingend erkennbar (womöglich Verschärfung des § 50d Abs. 10 EStG).
- Mit dem Grünbuch dürfte kaum ein „neuer Anstoß für eine Harmonisierung in Europa“ gelingen.
- Insbesondere im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung und der Organshaft sind aber **indirekte Harmonisierungserfolge** denkbar.