



Ausarbeitung

**Die Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage und die
Gewerbesteuer**

Rechtliche Schwierigkeiten und Lösungsmöglichkeiten

Die Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage und die Gewerbesteuer
Rechtliche Schwierigkeiten und Lösungsmöglichkeiten

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 080/18
Abschluss der Arbeit: 24. Mai 2018
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Die GKB und die GKKB	4
3.	Querverbindungen zur Gewerbesteuer	5
3.1.	Zwei Arten der Gewinnermittlung vermeiden	5
3.2.	Verlustverrechnung des Art. 42 GKB-RLE für EU-Betriebsstätten als Risiko für die Gewerbesteuer?	7
3.2.1.	BFH-Urteil vom 9.6.2010	7
3.2.2.	Argumente für die Übertragbarkeit der BFH-Entscheidung	8
3.2.3.	Konsequenzen und Lösungsmöglichkeiten	8

1. Fragestellung

Die Auftraggeber erkundigen sich nach der Vereinbarkeit der EU-Kommissionsvorschläge zur Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage / Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB/GKKB) mit der deutschen Gewerbesteuer. Es sollen mögliche Probleme dargestellt und Lösungsoptionen skizziert werden.

2. Die GKB und die GKKB

Der Richtlinienvorschlag zur Einführung einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB-RLE)¹ knüpft an den Richtlinienvorschlag der EU-Kommission aus dem Jahr 2011 zur Einführung einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)² an, für den bislang nicht die erforderliche politische Mehrheit im Rat gefunden werden konnte. Die EU-Kommission hatte bereits in ihrem Aktionsplan aus dem Juni 2015 die Wiederbelebung der GKKB in Aussicht gestellt. In Kenntnis der politischen Unsicherheit über eine Zustimmung zu einer GKKB schlägt die EU-Kommission nunmehr ein zweistufiges Vorgehen vor: Zunächst soll in einem ersten Schritt die GKB eingeführt werden, anschließend soll in einem zweiten Schritt der Übergang zur GKKB erfolgen.³

Die Bestimmungen des GKB-RLE sollen für Unternehmen Anwendung finden,

- die nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründet sind und eine bestimmte Rechtsform, die in Anhang I zur Richtlinie genannt sind (in Deutschland: AG, KGaA, GmbH, VVaG, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und andere nach deutschem Recht gegründete Gesellschaften, die der deutschen Körperschaftsteuer unterliegen) haben,
- die einer der in Anhang II zur Richtlinie genannten Unternehmensteuer unterliegen,
- deren Gruppe, der es angehört, einen konsolidierten Umsatz von mehr als 750 Mio. € hat, und
- bei denen es sich um eine Konzernmuttergesellschaft oder eine sog. qualifizierte Tochtergesellschaft handelt oder das Unternehmen über Betriebsstätten in anderen Mitgliedstaaten verfügt.

1 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame KSt-Bemessungsgrundlage, COM (2016) S. 685 final.

2 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM (2011) S. 121/4

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

3. Querverbindungen zur Gewerbesteuer

3.1. Zwei Arten der Gewinnermittlung vermeiden

Ein Hauptproblem wird in der Parallelität der bisherigen Gewinnermittlung nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) und Körperschaftsteuergesetz (KStG) sowie der neuen Gewinnermittlung nach dem GKB-RLE gesehen. Die Gewerbesteuer müsse auf die neue Gewinnermittlung hin angepasst werden, um die Einführung weiterer Gewinnermittlungsvorschriften ausschließlich für die Gewerbesteuer zu vermeiden. Zudem bringe eine Parallelität von zwei unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten, wobei die GKB laut Richtlinienentwurf nur für einen Teilbereich der Körperschaften Anwendung finden soll, Probleme bei Rechtsformwechseln mit sich. Derartige Wechsel wären bei einem so eingeschränkten Anwendungsbereich der GKB-RLE häufig auch mit einem Wechsel der Gewinnermittlungsart verbunden. Hierfür wären jedoch zahlreiche Überleitungsvorschriften erforderlich.⁴

Der Bundesrat hat in seinem Beschluss zum ursprünglichen Richtlinien-Entwurf der Kommission⁵ bereits Schwierigkeiten bei der Einführung einer GKB für das Gewerbesteuersystem erkannt:

„Nach deutschem Recht sind Unternehmen neben der Körperschaftsteuer auch mit der Gewerbesteuer belastet. Da die Gewerbesteuer nicht Gegenstand des Richtlinienvorschlags ist, käme es im Fall der Verabschiedung der Richtlinie zu einem Auseinanderfallen von (neuer) europäischer GKKB und (bisheriger) deutscher Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns für die Gewerbesteuer. Ferner ist zu berücksichtigen, dass die Mehrzahl der deutschen Unternehmen als Personenunternehmen organisiert ist. Diese Unternehmen werden vom Richtlinienvorschlag der Kommission nicht erfasst. Eine Verabschiedung der vorgeschlagenen Richtlinie hätte damit zur Folge, dass sich die deutsche Steuerverwaltung und die Justiz für eine Minderheit der Unternehmen auf zwei steuerliche Regelungen über die Bemessungsgrundlage einstellen müssten. Der hierdurch verursachte erhebliche Aufwand lässt sich aber nur dann rechtfertigen, wenn damit ein deutlich reduzierter Verwaltungsaufwand bei den betroffenen Unternehmen mit grenzüberschreitender Tätigkeit verbunden ist.“⁶

Die Schnittstelle zwischen neuer Gewinnermittlung nach GKKB und deutscher Gewerbesteuer wird auch in der Literatur kritisch diskutiert:

4 ifst, Scheffler, Wolfram und Köstler, Melanie: Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung; <https://www.ifst.de/wp-content/uploads/2017/06/518.pdf> [zuletzt abgerufen am 19.05.2018], Seite 27

5 BR-Drs. 155/11, Beschluss (2)

6 Siehe Fn. 5, Tz. 12

Scheffler und Köstler haben 2017 in einer Studie⁷ für das Institut Finanzen und Steuern (ifst) die Auswirkungen des Kommissionsvorschlags zur Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage untersucht.

Dabei sprechen sie sich für eine Verbreiterung des Anwendungsbereichs der Gewinnermittlung nach GKB-RLE auf die Gewerbesteuer aus, um separate Gewinnermittlungsvorschriften für die Gewerbesteuer zu vermeiden.

„Um die praktische Anwendung zu erleichtern, empfiehlt es sich, die verpflichtende Anwendung auf alle körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen auszudehnen und auch die Gewerbesteuer einzubeziehen. Bei einer Integration der Gewerbesteuer entfällt die Notwendigkeit, für diese Steuerart eigenständige Gewinnermittlungsvorschriften anzuwenden. Die nach dem GKB-RLE ermittelten Einkünfte aus Gewerbebetrieb können als Ausgangsgröße zur Ermittlung des Gewerbeertrags übernommen werden (§ 7 S. 1 GewStG). Da bei einer GKB hinsichtlich der Ermittlung des Gewerbeertrags keine Abstimmung mit den anderen EU-Staaten erforderlich ist und bei einer GKB keine grenzüberschreitende Konsolidierung vorgenommen wird, können die in § 8 und § 9 GewStG vorgesehenen gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen grundsätzlich beibehalten werden.“⁸

Aus Praktikabilitätsgründen sollten zudem auch Einzelunternehmen und Personengesellschaften in den Anwendungsbereich der GKB-RLE einbezogen werden. „Es wäre wenig verständlich und mit einer deutlichen Erhöhung der steuerlichen Befolgungskosten verbunden, wenn für die Körperschaftsteuer andere Gewinnermittlungsregeln gelten würden als für die Einkommensteuer. So wäre beispielsweise auch der Wechsel der Rechtsform mit einer Änderung der Art der Gewinnermittlung verbunden.“⁹

Mit Beschluss vom 16.12.2016 hat der Bundesrat seine Forderung nach Ausweitung des Anwendungsbereichs der GKB-RLE auf alle Körperschaften sowie die Personengesellschaften bekräftigt:

„Die Ausgestaltung des Richtlinienvorschlags als semi-obligatorisches System, welches eine einheitliche Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage nur für solche körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmensgruppen verpflichtend vorsieht, die bestimmte Größenmerkmale erfüllen, und für andere körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen, die diese Größenmerkmale nicht erfüllen, ein Wahlrecht zur Inanspruchnahme der vorgeschlagenen Richtlinie einräumt, ist zu überdenken. Die Konsequenz der Optionalität ist, dass die Finanzverwaltung parallel zwei Gewinnermittlungsregime administrieren müsste, was zu einem erheblichen Verwaltungsmehraufwand führt. Zudem ist der Wechsel in und aus dem Gemeinsame-Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage-(GKB)-System von ganz erheblicher Komplexität. Der Bundesrat ist daher der Auffassung, dass die einheitliche Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen gelten sollte. Ferner ist zu berücksichtigen, dass die Mehrzahl der deutschen Un-

7 ifst, Scheffler, Wolfram und Köstler, Melanie: siehe Fn. 4

8 ifst, siehe Fn. 4, Seite 27

9 ifst, Seite 28

ternehmen als Personenunternehmen organisiert ist, die von der Anwendung der vorgeschlagenen Richtlinie ausgeschlossen sind. Um auch hier das Nebeneinander verschiedener Gewinnermittlungssysteme zu vermeiden, sollte den Mitgliedstaaten ermöglicht werden, den Anwendungsbereich der vorgeschlagenen Richtlinie auch auf Personengesellschaften auszuweiten.“¹⁰

Die Anwendung des GKB-RLE auch auf Einzelunternehmen wurde im Bundesrat-Beschluss nicht thematisiert, wird aber von Scheffler und Köstler für sinnvoll erachtet.

3.2. Verlustverrechnung des Art. 42 GKB-RLE für EU-Betriebsstätten als Risiko für die Gewerbesteuer?

„Nach Art. 42 Abs. 1 GKB-RLE ist eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung sowohl für Verluste von EU-Betriebsstätten als auch für Verluste von EU-Tochterkapitalgesellschaften vorgesehen. Bei Betriebsstätten, die in einem anderen Mitgliedstaat belegen sind, wird damit die ansonsten nach Art. 8 Buchst. e GKB-RLE geltende Freistellungsmethode eingeschränkt. Für Verluste einer in einem Drittland gelegenen Betriebsstätte ist eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung weiterhin nicht möglich (Art. 12 Buchst. j GKB-RLE). Bei Tochterkapitalgesellschaften erfolgt die grenzüberschreitende Verlustverrechnung dann, wenn sie in den Anwendungsbereich der GKB einbezogen werden (Art. 3 Abs. 1 GKB-RLE). Bei Tochterkapitalgesellschaften erfolgt die grenzüberschreitende Verlustverrechnung quotal, d.h. in dem Umfang, in dem das Mutterunternehmen an der Tochterkapitalgesellschaft beteiligt ist (Art. 42 Abs. 2 GKB-RLE).“¹¹

Diese Verlustverrechnung ist im Richtlinienentwurf nur für die Körperschaftsteuer und nicht für die Gewerbesteuer vorgesehen, da die Gewerbesteuer von ihrer Grundausrichtung her eine reine Inlandsteuer ist, bei der ausländische Gewinne und Verluste außer Betracht bleiben, § 2 Abs. 1 GewStG. Scheffler und Köstler äußern in ihrer Studie aber die Befürchtung, dass vor dem Hintergrund der jüngsten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Übertragung von finalen Verlusten auf die Gewerbesteuer, auch die Verlustverrechnung des Art. 42 GKB-RLE auf die Gewerbesteuer angewendet werden könnte.

3.2.1. BFH-Urteil vom 9.6.2010

Der BFH hat in seinem Urteil vom 9.6.2010¹² entschieden, dass die gewerbesteuerliche Freistellung für „finale“ Auslandsbetriebsstättenverluste nicht eingreift, wenn die gemeinschaftlichen Grundfreiheiten die Einbeziehung erzwingen. Dies gelte auch dann, wenn die Freistellung im Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart wurde. Es sei kein Grund ersichtlich, die gemeinschaftlichen Erfordernisse (Niederlassungsfreiheit) und deren Anwendungsvorrang unter diesen Umständen nicht auch auf die Gewerbesteuer durchschlagen zu lassen.

10 BR-Drs. 641/16 Beschluss, Tz. 4

11 ifst, Seite 106

12 BFH, Urteil vom 9. Juni 2010, Az: I R 107/09

3.2.2. Argumente für die Übertragbarkeit der BFH-Entscheidung

Scheffler und Kötler¹³ weisen in ihrer Darstellung der BFH-Rechtsprechung zur Übertragung der EuGH-Rechtsprechung zu finalen Verlusten einer ausländischen Gesellschaft auf die Gewerbesteuer darauf hin, dass der Vorschlag zur Einführung einer GKB von der Kommission mit der Beseitigung von Hindernissen für grenzüberschreitend tätige Unternehmen innerhalb des Europäischen Binnenmarktes begründet werde. Ohne dass es explizit formuliert sei, werde an mehreren Stellen der Begründung zum GKB-RLE erkennbar, dass sich der Vorschlag zur Einführung einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung in Art. 42 GKB-RLE auf die Niederlassungsfreiheit stütze. Folge man dieser Überlegung, so Scheffler und Kötler, werde der Inlandscharakter der Gewerbesteuer verdrängt. Es sei davon auszugehen, dass der BFH in Folge dessen den Art. 42 GKB-RLE auch auf die Gewerbesteuer übertragen würde.

Dabei bildet der Wortlaut der Richtlinie nicht die entscheidende rechtliche Grenze für den Anwendungsbereich des Art. 42. Nimmt die Richtlinie Bezug auf die Niederlassungsfreiheit des Primärrechts, so ist diese vorrangig anwendbar gegenüber der sekundärrechtlichen Richtlinie.

3.2.3. Konsequenzen und Lösungsmöglichkeiten

Würde die GKB-RLE mit dem Art. 42 in der derzeit vorgeschlagenen Fassung beschlossen, könnte es zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung aus ausländischen Betriebsstätten im Bereich der Gewerbesteuer kommen. Damit würde das Inlandsprinzip der Gewerbesteuer grundsätzlich in Frage gestellt. Zudem käme es höchstwahrscheinlich zu einer massiven Verringerung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage, da Verluste nicht nur aus EU-Mitgliedsstaaten sondern auch aus dem EWR-Gebiet zur Verrechnung berechtigt wären.

Der Bundesrat lehnt die vorgeschlagene Möglichkeit zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung ab.¹⁴ Nach seiner Auffassung sollte diese erst mit der zweiten Stufe der GKKB eingeführt werden. Da die Niederlassungsfreiheit zur Rechtfertigung der gesamten GKB-Richtlinie verwendet wird, dürfte eine Vermeidung der Bezüge zu den Grundfreiheiten nur für Art. 42 GKB-RLE kaum möglich sein. Eine Verhinderung der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung im Bereich der Gewerbesteuer wäre somit nur mit einem (vorläufigen) Verzicht auf derartige Regelungen in der GKB-RLE erreichbar.

13 ifst, Seite 109

14 BR-Drs. 641/16, Beschluss, Tz. 10