Deloitte.

URL: http://www.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/eu-kommission-veroeffentlichung-der-aktualisierten-richtlinienvorschlaege-zur-gemeinsamen-konsolidierten-koerperschaftsteuer-bemessungsgrundlage.html

12.12.2016

Transfer Pricing

EU Kommission: Veröffentlichung der aktualisierten Richtlinienvorschläge zur gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage

Mit der Veröffentlichung zweier Richtlinienvorschläge im Oktober 2016 zur gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) wagt die Europäische Kommission einen erneuten Anlauf um steuerliche Hindernisse innerhalb der EU abzubauen.

Hintergrund
Nach langjähriger intensiver Arbeit hat die Europäische Kommission am 25.10.2016 zwei Richtlinienvorschläge veröffentlicht, die „Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage" („GKB") und die „Richtlinie über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage" („GKKB"). Beide Richtlinienentwürfe basieren auf dem am 16.03.2011 im Rahmen der EU-Wachstumsstrategie „Europa 2020 – Eine Strategie für intelligentes, nachhaltiges und integratives Wachstum" veröffentlichten Richtlinienvorschlag einer „Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage" (siehe Deloitte Tax-News).

Die GKKB wurde als eines der wichtigsten Elemente zur Förderung von Investitionen innerhalb der EU gesehen, die zum einen Hindernisse wie Doppelbesteuerungen und (steuerliche) Verwaltungsaufwände reduziert bzw. beseitigen sollte und zum anderen die grenzüberschreitende Investitionsbereitschaft von Unternehmen durch die Möglichkeit der EU als Binnenmarkt fördern sollte.

Allerdings wurde an der 2011er Richtlinie von einzelnen Mitgliedstaaten der EU scharfe Kritik geäußert. Dies legt die Vermutung nahe, dass der Vorschlag in dieser Form nicht die Zustimmung aller Mitgliedstaaten erhalten wird. Daher griff die Europäische Kommission in ihrem Unternehmensbesteuerungs-Aktionsplan im Juni 2015 die Thematik der GKKB erneut auf und veröffentlichte – trotz der Anhängigkeit des Richtlinienvorschlages aus 2011 – schließlich ein gutes Jahr später zwei neue Richtlinienvorschläge. Die Entwurfsfassungen des Jahres 2016 konzentrieren sich allerdings zunächst auf Vorschriften für eine GKB, d.h. einer gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, einschließlich bestimmter Bestimmungen gegen Steuervermeidungspraktiken (Schritt 1). Erst wenn „Einigung" hierüber erzielt worden ist, erfolgt ein weiterer Vorschlag für die GKKB (Schritt 2).

Kernpunkte der 2016er Richtlinienentwürfe
Im Gegensatz zum 2011er Vorstoß teilt die Europäische Kommission die Implementierung der GKKB in den 2016er Richtlinien in folgende zwei Phasen auf:

1. Phase – GKB Richtlinie
Im Zuge der Konsolidierung der Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage ist zunächst eine harmonisierte Gewinnermittlung für Unternehmen vorgesehen. Diese ist für Unternehmen verpflichtend, welche Teil einer Konzerngruppe sind, die einen konsolidierten Gesamtumsatz von mindestens 750 Millionen Euro (im Vorjahr) realisiert. Ziel ist es Doppelbesteuerungen und doppelte Nicht-Besteuerungen, hervorgerufen durch Diskrepanzen bei der Ermittlung und Qualifikation von Betriebseinnahmen und -ausgaben bei grenzüberschreitenden Transaktionen innerhalb der EU zu verhindern. Unternehmen müssen bei der Gewinnermittlung demnach nicht mehr die individuellen nationalen Vorschriften von 28 EU-Mitgliedstaaten beachten, sondern orientieren sich nun an einer einheitlichen harmonisierten Gewinnermittlungsvorschrift.

Unternehmen bzw. Konzerngesellschaften mit Gesellschaften/Betriebsstätten in der EU, bei denen der konsolidierte Gesamtumsatz weniger als 750 Millionen Euro beträgt, sind nicht von der Verpflichtung zur GKB und GKKB betroffen. Bei diesen Unternehmen kann die Bemessungsgrundlage weiterhin nach aktuell geltendem nationalem Recht ermittelt werden. Unternehmen, die die Umsatzschwelle unterschreiten, haben somit ein Wahlrecht mit einer Bindung von fünf Jahren, bei dem sie für die gemeinsame Körperschaftsteuer-

Bemessungsgrundlage für sich und ihre Betriebsstätten optieren können (sog. „opt-in“ Möglichkeit).

2. Phase – GKKB Richtlinie
Sobald politische Einigung über die 1. Phase hergestellt worden ist, mithin die Bemessungsgrundlagen für die Unternehmensbesteuerung vereinheitlicht worden sind, soll in einem zweiten Schritt über die Konsolidierung der Bemessungsgrundlagen verhandelt werden. Diese Vorschriften zur Konsolidierung, einschließlich der hierfür erforderlichen Nichtberücksichtigung konzerninterner Transaktionen, sind in der GKKB enthalten. Darüber hinaus enthält dieser Richtlinienvorschlag Vorschriften zu den beteiligten Gruppenmitgliedern, zu den Bedingungen für den Ein- und Austritt aus der Gruppe und zur Aufteilung der konsolidierten Bemessungsgrundlage mittels einer Formel auf die einzelnen Konzernmitglieder. Im Gegensatz zum Vorschlag aus 2011, der den in den Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften und ihren Betriebsstätten ein Wahlrecht zur Teilnahme an der konsolidierten Bemessungsgrundlage bot, sind nach den 2016er Richtlinienvorschlägen Gesellschaften, an denen die Muttergesellschaft mehr als 50 % der Stimmrechte und mehr als 75 % des Eigenkapitals hält oder mehr als 75 % am Gewinn der Gesellschaft beteiligt ist, verpflichtendes Mitglied der Gruppe (sofern der konsolidierte Gesamtumsatz der Konzerngruppe mehr als 750 Millionen Euro im Vorjahr betrug).

In Anlehnung an den Richtlinienvorschlag von 2011 sollen auch weiterhin die einzelnen Gruppenmitglieder (rechtlich selbständige Konzerngesellschaften und Betriebsstätten in den Mitgliedstaaten) die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer nach einer einheitlichen Vorgabe ermitteln. Diese wird im Anschluss konsolidiert und mittels einer Formel auf die einzelnen Gruppenmitglieder aufgeteilt:

$$\text{Bemessungsgrundlage Gruppenmitglied } A = \text{Konsolidierte Bemessungsgrundlage} \cdot \left(\frac{1}{3}\,\frac{\text{Umsatz } A}{\text{Umsatz Gruppe}} + \frac{1}{3}\left(\frac{1}{2}\,\frac{\text{Lohnsumme } A}{\text{Lohnsumme Gruppe}} + \frac{1}{2}\,\frac{\text{Beschäftigte } A}{\text{Beschäftigte Gruppe}}\right) + \frac{1}{3} \cdot \frac{\text{Vermögenswerte } A}{\text{Vermögenswerte Gruppe}}\right)$$

Die formelhaft aufgeteilte Bemessungsgrundlage für die einzelnen Gruppenmitglieder wird dann dem nationalen (nicht harmonisierten) Steuersatz unterworfen. Wie bereits im 2011er Vorschlag deutlich erwähnt wurde, ist die Harmonisierung der Körperschaftsteuersätze nicht in der GKKB vorgesehen. Die Bestimmung der Sätze obliegt weiterhin den Nationalstaaten. Ziel sei es vielmehr den Verwaltungsaufwand und die Befolgungskosten der grenzüberschreitend tätigen Unternehmen innerhalb der EU zu reduzieren und die EU für Körperschaftsteuerzwecke als einheitlichen Binnenmarkt darzustellen.

Unterschiede der 2011er vs. 2016er Richtlinienvorschläge
Während die 2011er Richtlinie vorwiegend von der Idee der Wachstumsförderung des EU-Binnenmarktes geprägt war, wird die 2016er Richtlinie durch die öffentliche Diskussion über die aggressive Steuerplanungspolitik von einzelnen Unternehmen im Lichte von BEPS nun stärker mit der Bekämpfung von Steuervermeidung begründet. Der Richtlinienvorschlag von 2016 basiert dennoch größtenteils auf dem Richtlinienvorschlag von 2011. Die Hauptunterschiede zwischen den beiden Vorstößen sind die Aufteilung der Implementierung der GKKB in zwei Schritten und die verpflichtende Anwendung in den Mitgliedstaaten für alle großen Unternehmen sowie die verpflichtende Gruppenmitgliedschaft. Darüber hinaus ist der neue Vorschlag um einen erhöhten Abzug für Kosten der Forschung & Entwicklung, einer Art Eigenkapital-Zinsabzug („Freibetrag für Wachstum und Investitionen“, „FWI“), einer aktualisierten Betriebsstättendefinition und einer Zinsschranke (im Zuge der BEPS-Initiative) erweitert worden.

Erhöhter Abzug für Kosten der Forschung & Entwicklung
Mit Ausnahme von unbeweglichen Vermögenswerten sind Kosten der Forschung & Entwicklung in dem Jahr uneingeschränkt abzugsfähig, in dem sie entstanden sind. Zusätzlich erhalten Unternehmen mit Aufwendungen von bis zu 20 Millionen Euro für Forschung & Entwicklung einen zusätzlichen erhöhten Anspruch in Höhe von 50%. Bei mehr als 20 Millionen Euro sind 25% der darüber hinausgehenden Aufwendungen abzugsfähig.

Freibetrag für Wachstum und Investitionen („FWI“)
Durch die Abzugsfähigkeit von Zinsen für Darlehen und der nicht-Abzugsfähigkeit von Gewinnausschüttungen schafft die GKB zunächst ein Ungleichgewicht der Finanzierungsformen zugunsten der Fremdkapitalfinanzierung. Um diesen Nachteil mit dem damit verbundenen Risiko einer Unternehmensverschuldung auszugleichen, ist von der Bemessungsgrundlage ein Freibetrag abzugsfähig, der Anreize für die Eigenkapitalfinanzierung setzen soll. Dieser Freibetrag bemisst sich aus der Differenz des Eigenkapitals am Ende und zu Anfang des Wirtschaftsjahres, multipliziert mit der Benchmark-Rendite für zehnjährige Staatsanleihen der Europäischen Zentralbank - sofern diese negativ ist, beträgt sie 2 %. Bei Verringerung des Eigenkapitals wird aus dem „Freibetrag“ wiederum steuerpflichtiges Substrat, welches der Bemessungsgrundlage

hinzuzufügen ist.

Betriebsstätten
Während der 2011er Richtlinienvorschlag eine Betriebsstättendefinition für EU-Mitglieds- und Drittstaaten enthielt, orientieren sich die zwei Richtlinienvorschläge aus 2016 an dem OECD-Musterabkommen (gemäß der BEPS Empfehlung der OECD) und sind auf die Mitgliedstaaten begrenzt. Außerhalb der Mitgliedstaaten gelegene Betriebsstätten sollen in bilateralen Abkommen und nationalem Recht definiert werden und nicht Teil des GKKB Projektes sein.

Zinsschranke
Zins- und andere finanzielle Aufwendungen sind nur in der Höhe als Betriebsausgaben abzugsfähig, wie ihnen Zinserträge oder Erträge aus Finanzanlagevermögen gegenüberstehen und darüber hinaus nur bis zu 30% des EBITDA.

Kritikpunkte
Die Zielsetzung der Richtlinienvorschläge ist die Förderung von Investitionen und nachhaltigem Wachstum in einem fairen und stärker integrierten Binnenmarkt. Dafür wird der EU Kommission zufolge ein neuer Rahmen für eine gerechte und effiziente Besteuerung von Unternehmensgewinnen benötigt, wonach die GKKB ein wirksames Instrument sein soll, um Einnahmen wertschöpfungsgerecht zu versteuern. Die einzelnen Formeln sind laut EU Kommission tatsächlich an den Ort gebunden, an dem ein Unternehmen seine Gewinne erwirtschaftet und somit widerstandsfähiger gegen aggressive Steuerplanungspraktiken als die Verrechnungspreismethoden. In der Praxis und Literatur wird die „starre" Formelmethode jedoch kritisiert (die Faktoren Beschäftigte, Lohnsumme sowie Vermögenswerte und ihre Gewichtung sind festgelegt). Diese starre Betrachtung ist unabhängig vom Geschäftsmodell und berücksichtigt nicht alle Umstände der individuellen Wertschöpfung. Insbesondere vor dem Hintergrund digitaler Geschäftsmodelle bleibt die Kritik, dass immaterielle Wirtschaftsgüter grundsätzlich bei dem Faktor „Vermögenswerte" ausgenommen sind. Wünschenswert wäre eine Positiv- oder Negativabgrenzung (vergleichbar mit § 248 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 2 EStG) um beispielsweise auch Unternehmen mit relevanten immateriellen Wirtschaftsgütern adäquat zu berücksichtigen.

Diese Kritik kann jedoch nur insofern Anwendung finden, als sie aus der Fremdvergleichsperspektive nicht in Übereinstimmung mit den oben genannten Zielen der EU Kommission ist. Fremde Dritte würden nämlich gerade immaterielle Wirtschaftsgüter in der Preisbestimmung der Liefer- und Leistungsbeziehungen berücksichtigen. Insbesondere bei werthaltigen immateriellen Wirtschaftsgütern spielt dies eine signifikante Rolle. Sofern hingegen durch die EU Kommission ein „pragmatischer" und einfach zu handhabender Ansatz bezweckt wird, so ist die Berücksichtigung einer Formel unter Ausschluss der immateriellen Wirtschaftsgüter wohl zielführend.

Der Grundgedanke der GKKB zielte ursprünglich darauf ab, steuerliche Hemmnisse im Binnenmarkt zu beseitigen. Da der aktuelle Ansatz der EU-Kommission jedoch keine freiwillige Anwendung mehr vorsieht, hätten Unternehmen nicht mehr die Möglichkeit zwischen der Anwendung der Vorschriften der GKKB und der nationalen Unternehmensbesteuerung zu wählen. Für einzelne Unternehmen wird die GKKB daher zu einer Erhöhung der Steuerlasten führen, wenn sich durch die formelhafte Aufteilung der Bemessungsgrundlage Verschiebungen zu Hochsteuerländern ergeben. Fraglich ist darüber hinaus, ob bzw. wie lange die Mitgliedstaaten parallel zu den Regeln der GK(K)B noch ein paralleles System der Unternehmensbesteuerung für kleine Unternehmen aufrechterhalten wollen. Einerseits erscheint es aufgrund des Mehraufwands, der zumindest auf Verwaltungsseite ausgelöst wird, als erstrebenswert, sich zumindest langfristig auf ein System zu konzentrieren. Andererseits ist aber zu befürchten, dass es bei der GKKB zu einer Erstarrung des Steuerrechts kommen wird, da Änderungen an der Richtlinie aufgrund der notwendigen Abstimmungsprozesse auf EU-Ebene und aufgrund des Einstimmigkeitserfordernisses nur sehr langwierig (wenn überhaupt) umgesetzt werden können.

Implikationen für Verrechnungspreise
Neben den betriebswirtschaftlichen Implikationen für Unternehmen - wie vermeintlich reduzierte Verwaltungsaufwände, verminderte Bürokratie und ein investitionsattraktiverer EU Binnenmarkt – sind die steuerlichen Auswirkungen signifikant:

Verrechnung von Verlusten und Gewinnen

- Durch die harmonisierte Bemessungsgrundlage wird Doppelbesteuerung vermieden und Verluste können mit Gewinnen anderer Konzernmitglieder innerhalb der EU verrechnet werden. Im Rahmen dessen ist jedoch nur ein Verlustvortrag (und kein –

rücktrag) möglich.

Verrechnungspreise – innerhalb EU und Drittstaaten

- Die Festsetzung von Verrechnungspreisen innerhalb der EU wird durch die GKKB obsolet verbunden mit der Rechtsfolge, dass für konzerninterne Liefer- und Leistungsbeziehungen die Verrechnungspreisthematik nicht mehr Gegenstand von Betriebsprüfungen wäre. Aufgrund der Tatsache, dass sich die Festsetzung von Verrechnungspreisen häufig anhand der Profitabilität der einzelnen Konzerngesellschaften bestimmt, muss sich jedoch in Bezug zu Transaktionen mit Drittländern weiterhin die Verrechnungspreisbestimmung innerhalb der EU am Fremdvergleichsgrundsatz orientieren. Ein deutscher Auftragsfertiger einer US Muttergesellschaft, der auf Basis einer Kostenaufschlagsmethodik (C + 5%) vergütet wird und beispielsweise Rohmaterialien von der französischen (Schwester-) Konzerngesellschaft einkauft, hat im Rahmen der Lieferbeziehungen innerhalb der EU weiterhin den Fremdvergleichsmaßstab anzuwenden. Die Kostenbasis des deutschen Auftragsfertigers wird nämlich für die Verrechnungspreisbestimmung von C + 5% der US-Muttergesellschaft zugrunde gelegt.

Formelmethode

- Die Formel zur Aufteilung der konsolidierten Bemessungsgrundlage kann aus Fremdvergleichsgesichtspunkten – wie bereits oben erläutert – zu kurz greifen: sie ist nicht „dynamisch“ und „holzschnittartig“ ausgestaltet und kann daher kontroverse Auswirkungen haben. Da sie bspw. die Faktoren Lohnsumme und Anzahl der Beschäftigten mit einem Drittel gewichtet, beeinflusst diese Ausgestaltung womöglich Konzernstrukturen dahingehend, dass Wertschöpfungsfunktionen, die personalintensiv sind und große Lohnsummen benötigen, in Ländern mit niedrigen Steuersätzen abgezogen werden. Aus dem Blickwinkel einer einheitlichen, pragmatischen und administrativ vereinfachten Handhabung erscheint die Anwendung der Formelmethode jedoch gangbar.

Wie stehen die Mitgliedstaaten zur Initiative „GKKB“?
Während die Europäische Kommission aktuell die Chancen einer Zustimmung aller EU-Mitgliedstaaten zum 2011er Richtlinienvorschlag als gering einschätzt, haben einige Mitgliedstaaten zu den 2016er Richtlinien Interesse bekundet und ihre Unterstützung zugesagt. Insbesondere sind jene Länder nun am neuen Vorstoß interessiert, die von der Pflicht zur Teilnahme an der GKKB profitieren. Nichtsdestotrotz haben sich weiterhin einige Mitgliedstaaten – so auch ggü. dem 2011er Entwurf – gegen die GKKB ausgesprochen. Die Europäische Kommission hebt hervor, dass das Projekt der GKKB mit ihren Maßnahmen nur dann Erfolg haben wird, wenn alle 28 EU-Mitgliedstaaten den Richtlinien zustimmen und sich an der Umsetzung beteiligen. Richtlinien, die direkte Steuern betreffen, bedürfen gemäß Art. 115 AEUV der Einstimmigkeit der Mitgliedstaaten. Falls keine Einstimmigkeit erreicht wird, ist alternativ jedoch zu erwarten, dass die Europäische Kommission das Verfahren der „Verstärkten Zusammenarbeit“ eingehen wird, um die GKKB in mindestens neun Mitgliedstaaten einzuführen. Die Folge der nicht-Teilnahme einzelner Mitgliedstaaten wäre die weiterhin existierende Fragmentation der Unternehmensbesteuerung und des wirtschaftlichen Binnenmarktes, d.h. der nationale Alleingang.

Fazit
Die Schaffung und Erhöhung der Transparenz von steuerrelevanten Sachverhalten sowie die Vermeidung von künstlichen Gewinnverlagerungen ist eines der wichtigsten Ziele sowohl der EU als auch der OECD im Rahmen der BEPS-Projekte. Es bleibt jedoch abzuwarten, welche Erfolgsaussichten der Richtlinienvorschlag haben wird.

Fundstellen
Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), 2016/0336 (CNS)

Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, 2016/0337 (CNS)

Pressemitteilung der EU-Kommission

Factsheet der EU-Kommission

Europäische Kommission: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), 2011/0058 (CNS), s. auch Deloitte Tax-News

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.