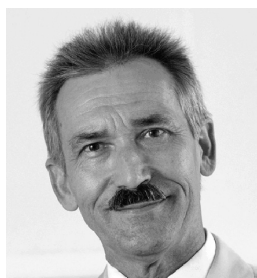


# Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU

Stand der Arbeiten, anstehende Probleme, Realisierungschancen

Dr. ès sc. pol. Peter Baumgartner



*Peter Baumgartner, Dr. ès sc. pol. IUHEI, Vorsitzender der Geschäftsleitung der Vereinigung Schweiz. Industrie-Holdinggesellschaften, Bern\**

## Inhalt

1	<b>Einführung</b>	5	<b>Beurteilung der bisherigen Ergebnisse</b>
2	<b>Ausgangslage zur Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung in der EU</b>	5.1	<b>Diskussion der Ergebnisse mit den interessierten Kreisen</b>
3	<b>Vorschläge der Kommission für eine Vereinheitlichung der Körperschaftsteuer</b>	5.2	<b>Haltung der Vertreter der europäischen Wirtschaft</b>
3.1	<b>Sitzlandbesteuerung (Home State Taxation)</b>	5.3	<b>Politische Unterstützung seitens des Europäischen Parlaments</b>
3.2	<b>Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Bemessungsgrundlage (CCCTB)</b>	5.4	<b>Arbeitsprogramm für 2006 und die folgenden Jahre</b>
3.2.1	Arbeitsprogramm	5.5	<b>Überlegungen zu den sich stellenden Problemen</b>
3.2.2	Arbeitsweise	5.5.1	Internationale Aspekte der CCCTB
3.2.3	Allgemeine Besteuerungsprinzipien	5.5.2	Lösungsansätze für die Konsolidierung
4	<b>Ausgewählte Fragen im Zusammenhang mit einzelnen Besteuerungsregeln</b>	5.5.3	Verteilung der Gewinne anhand eines sachgerechten Schlüssels
4.1	<b>Arbeitsmethodik</b>	6	<b>Beurteilung der Realisierungschancen</b>
4.2	<b>Abschreibungen auf Aktiven</b>		<b>Literatur</b>
4.2.1	Abschreibungen auf physischen Wirtschaftsgütern		<b>Materialien</b>
4.2.2	Abschreibungen auf immateriellen Wirtschaftsgütern		
4.3	<b>Kapitalgewinne und -verluste</b>		
4.4	<b>Reserven, Rückstellungen und Verpflichtungen</b>		
4.5	<b>Steuerbarer Gewinn</b>		
4.6	<b>Behandlung von Finanzanlagen</b>		

\* Der Autor ist Mitglied der Fiscal Affairs Group des Europäischen Unternehmerverbands UNICE und arbeitet in der Untergruppe zur Begleitung des EU-Projektes mit.

## 1 Einführung

Unter der Leitung der Europäischen Kommission befasst sich seit Herbst 2004 eine aus Vertretern aller 25 EU-Mitgliedstaaten bestehende Arbeitsgruppe intensiv mit dem Projekt einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB, «Common Consolidated Corporate Tax Base» – CCCTB). Die Arbeiten gehen unerwartet zügig voran. In einer ersten Phase werden vor allem die steuertechnischen Grundlagen einer einheitlichen Bemessungsgrundlage diskutiert, ohne dass bereits bindende Entscheide gefällt werden. Ziel dieses höchst anspruchsvollen Projekts ist die Schaffung einer konsolidierten Besteuerung für Unternehmen in allen EU-Staaten. Im Sinne einer Option soll ein in mehreren Mitgliedstaaten tätiger Konzern künftig die Möglichkeit haben, die in den einzelnen Staaten erzielten Gewinne gestützt auf die gemeinsamen Bemessungsregeln zu ermitteln. Die Gewinne sollen sodann für alle Gruppenmitglieder konsolidiert und in einem nächsten Schritt nach einem vorgegebenen Aufteilungsschlüssel auf die beteiligten Mitgliedstaaten aufgeteilt werden. Jeder Staat würde in der Folge auf seinem Gewinnanteil den eigenen Körperschaftsteuersatz anwenden. Bis Ende 2008 sollen gemäss Auftrag des Ministerrates die Grundlagen für eine entsprechende EU-Verordnung vorliegen.

In den nachstehenden Ausführungen werden die bisherigen Arbeiten analysiert und hinsichtlich ihrer Realisierbarkeit beurteilt. Da die Arbeiten zur Zeit noch laufen und wichtige Probleme noch weitgehend ungelöst sind, kann es nur um eine Momentaufnahme gehen. In den beiden ersten Abschn. werden die Ausgangslage und die aktuellen EU-Bestrebungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung aufgezeigt. Dann folgt eine Analyse der bisherigen Arbeiten zur CCCTB. Sodann wird auf die sich stellenden grundsätzlichen Fragen eingegangen. Im letzten Abschn. findet sich eine Würdigung der Bestrebungen zur Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU, und zwar sowohl hinsichtlich der technischen Machbarkeit als auch der politischen Erfolgchancen dieses ehrgeizigen Projekts.

## 2 Ausgangslage zur Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung in der EU

Bekanntlich enthält der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften keine Bestimmungen zur Ver-

einheitlichung der direkten Steuern<sup>1</sup>. Diese verbleiben vielmehr ausdrücklich im Kompetenzbereich der Mitgliedstaaten, es sei denn, eine Annäherung der nationalen Rechtsvorschriften sei für das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig. Die Schaffung eines echten europäischen Binnenmarktes ist in den letzten Jahren immer stärker in den Vordergrund gerückt. Die Kommission und der Rat hatten sich im Jahr 2000 in der sog. Lissabonner-Erklärung das Ziel gesetzt, die EU bis zum Jahr 2010 zum weltweit wettbewerbsfähigsten Wirtschaftsraum zu machen. Eine der Massnahmen zur Erreichung dieses ehrgeizigen Zieles war die Beseitigung von steuerlichen Hindernissen im Binnenmarkt. Die Lissabonner-Strategie ist im Oktober 2005 erneut bestätigt worden, wobei die Kommission in ihrer Mitteilung die für den Steuer- und Zollbereich anzustrebenden Ziele und die Massnahmen zu deren Erreichung näher aufgezeigt hat<sup>2</sup>. In jenem Papier findet sich die Schaffung einer einheitlichen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage zusammen mit dem Projekt der Sitzlandbesteuerung für kleinere und mittlere Unternehmen (Home State Taxation – HST) an prominenter Stelle<sup>3</sup>.

Die Idee der Schaffung einer gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage war schon im sog. Ruding-Bericht<sup>4</sup> diskutiert worden, und 1992 hatte die Kommission einen Richtlinien-Entwurf für die Vereinheitlichung der Körperschaftsteuer vorgelegt. Dieser Entwurf war von den Mitgliedstaaten allerdings als nicht realisierbar beurteilt und von der Kommission formell zurückgezogen worden. Im Jahr 2001 legte die Kommission einen Bericht für einen Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse vor, in welchem die Idee der Schaffung einer einheitlichen Steuerbemessung wieder aufgenommen wurde<sup>5</sup>. Die Kommission tat dies aus der Erkenntnis heraus, dass die Reform der Unternehmensbesteuerung in der EU für die Schaffung eines echten Binnenmarktes von wesentlicher Bedeutung war, um den im Binnenmarkt tätigen Unternehmen gleiche Wettbewerbsbedingungen anbieten zu können.

Im Einzelnen erhoffte sich die Kommission von ihrer Initiative zur Schaffung einer konsolidierungsfähigen Bemessungsgrundlage u. a.:

- die Beseitigung von Hindernissen, die sich aus den 25 unterschiedlichen nationalen Steuerregelungen ergeben;

1 Vgl. Art. 93 EGV.

2 Vgl. KOM(2005).

3 Vgl. KOM(2005), S. 5 ff.

4 Vgl. RUDING-BERICHT.

5 Vgl. KOM(2001).

- die Vereinfachung der Verwaltungsverfahren und der administrativen Aufwendungen für Staaten und Unternehmen;
- die Gleichbehandlung von Unternehmen mit Niederlassungen in verschiedenen Mitgliedstaaten;
- die Beseitigung der sich aus Doppelbesteuerung und Steuerflucht ergebenden Probleme, namentlich auch im Bereich der Verrechnungspreise; sowie
- die Schaffung einer international kompetitiven Unternehmensbesteuerung in der EU<sup>6</sup>.

Wichtige Signale waren diesbezüglich auch vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) ausgegangen, der sich seit den neunziger Jahren immer wieder für die Verwirklichung der Grundfreiheiten des EU-Vertrages auch im Bereich der direkten Steuern ausgesprochen hatte<sup>7</sup>. Die kompromisslose Argumentation des EuGH in dieser Sache dürfte massgeblich dazu beigetragen haben, dass die Mitgliedstaaten ihre grundsätzlichen Bedenken gegenüber einer Harmonisierung im Bereich der Körperschaftsteuern in den letzten Jahren relativiert haben<sup>8</sup>. Hinzu kam die Tatsache, dass dieser in seinen Urteilen keine Rücksicht auf finanzpolitische Bedenken der Mitgliedstaaten nahm und zudem auch nationale Einwände – bspw. hinsichtlich der Kohärenz des nationalen Steuersystems, der Verhinderung von Steuervermeidung oder Vermeidung unzumutbarer administrativer Umtriebe – nicht gelten liess.

Ein gewisser Druck zur Schaffung einheitlicher Besteuerungsregeln ging auch von der Europäischen Gesellschaft aus (Societas Europaea), deren Statut nach fast vierzigjährigen Diskussionen im Jahr 2001 endlich verabschiedet werden konnte. Es war offensichtlich, und die interessierten europäischen Wirtschaftskreise riefen dies den politischen Entscheidungsträgern auch immer wieder in Erinnerung, dass sich diese zukunftsweisende Gesellschaftsform in der Praxis nur durchsetzen kann, wenn auch die sich aus den unterschiedlichen nationalen Steuerrechtsregelungen ergebenden Hindernisse beseitigt werden können.

Im November 2003 legte die Kommission eine Mitteilung vor, in der die Ausgangslage hinsichtlich der Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage sowie die Fortschritte bei den Bestrebungen zur Lancierung eines Pilotprojekts für die Sitzlandbesteuerung für KMU (HST) analysiert wur-

den<sup>9</sup>. Im Juli 2004 präsentierte die Kommission im Hinblick auf die informelle ECOFIN-Tagung vom September 2004 zwei non-papers zur CCCTB<sup>10</sup> und zur HST<sup>11</sup>. Die Wirtschafts- und Finanzminister beschlossen gestützt auf diese beiden non-papers die Einsetzung einer CCCTB-Arbeitsgruppe mit dem Ziel, technische Grundlagen für eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage auszuarbeiten und die Arbeiten unter Leitung der Kommission zu unterstützen<sup>12</sup>.

### 3 Vorschläge der Kommission für eine Vereinheitlichung der Körperschaftsteuer

Die Gutheissung der in den beiden non-papers enthaltenen Vorschläge war für viele Beobachter überraschend gekommen<sup>13</sup>. Die wenigsten glaubten im Herbst 2004 daran, dass diese Vorschläge ernsthaft umgesetzt würden. Die Kommission machte aber umgehend deutlich, dass die Arbeiten in raschem Rhythmus vorangetrieben werden sollten.

#### 3.1 Sitzlandbesteuerung (Home State Taxation)

Bevor das Projekt der CCCTB näher analysiert wird, soll kurz auf die Sitzlandbesteuerung eingegangen werden, da dieses Projekt anfänglich als Hauptstossrichtung für die Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung angesehen wurde und wichtige Elemente der CCCTB enthält. Die Kommission vermerkte dazu in ihrer Mitteilung von 2003 über bisherige Ergebnisse sowie Initiativen und Herausforderungen für einen Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse<sup>14</sup>: «Trotz grossen Interesses und einer intensiven Erörterung gehen die Ansichten darüber, wie eine einheitliche Steuerbemessungsgrundlage in der EU erreicht werden kann, nach wie vor auseinander. In Bezug auf bestimmte Aspekte oder Vorhaben (z. B. die Pilotregelung zur Sitzlandbesteuerung) nähern sich die Auffassungen zwar an, aber selbst unter Vertretern von Unternehmen und innerhalb der Wirtschaftsverbände herrscht in wichtigen Fragen noch Uneinigkeit.»

6 Vgl. BERSANI-BERICHT, S. 7.

7 Vgl. BAUMGARTNER, Irritationen in der Europäischen Union, sowie JACOBS, S. 134.

8 Vgl. bspw. die Urteile Bosal Holding BV (Rs. C-168/01), Lankhorst-Hohorst GmbH (Rs. C-324/00), Marks & Spencer plc (Rs. C-446/03).

9 Vgl. KOM(2003).

10 Vgl. NON-PAPER CCCTB.

11 Vgl. NON-PAPER HST.

12 Vgl. RESULTS OF INFORMAL ECOFIN MEETING.

13 Das Projekt wurde anlässlich einer politischen Diskussion beim Mittagessen von der grossen Mehrheit der anwesenden Minister gutgeheissen (vgl. RESULTS OF INFORMAL ECOFIN MEETING, S. 2).

14 KOM(2003), S. 13.

Das von einer Gruppe von Wissenschaftlern, der sog. Stockholm Group, im Mai 1999 vorgestellte Projekt der Home State Taxation<sup>15</sup> wendet das Binnenmarktprinzip der gegenseitigen Anerkennung auf die Unternehmensbesteuerung an. Einfach ausgedrückt bedeutet dies, dass der Gewinn einer Unternehmensgruppe, die in mehr als einem Mitgliedstaat tätig ist, nach den Vorschriften nur eines Körperschaftsteuersystems ermittelt wird, nämlich desjenigen Staates, in dem die Muttergesellschaft ihren Sitz hat. Jeder teilnehmende Mitgliedstaat würde aber auf dem nach einem einheitlichen Verteilungsschlüssel berechneten Gewinnanteil weiterhin seinen eigenen Körperschaftsteuersatz anwenden.

Die Kommission erachtete die home state taxation vor allem für grenzüberschreitend tätige KMU als eine einfache und angesichts der begrenzten Höhe der Gewinne politisch aussichtsreiche Lösung, welche die KMU von administrativen Belastungen befreien würde (vor allem der Anwendung ausländischer Steuerregelungen). Sie lancierte deshalb die Idee eines Pilotversuchs, die von den interessierten Kreisen geradezu enthusiastisch begrüßt wurde<sup>16</sup>. Die Voraussetzungen für einen solchen Versuch wurden in der Folge ausgearbeitet<sup>17</sup>. Im Rahmen einer Mitteilung der Kommission an den Rat wurde das Konzept verfeinert und hinsichtlich der Bedingungen für den Pilotversuch konkretisiert<sup>18</sup>. Ob und wann das Vorhaben stattfinden kann, ist noch nicht festgelegt.

### 3.2 Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Bemessungsgrundlage (CCCTB)

Die Kommission hatte in ihrem non-paper vom Sommer 2004<sup>19</sup> verschiedene Ausgestaltungsmöglichkeiten für eine einheitliche Bemessungsgrundlage dargestellt. Die Frage, ob das neue System für alle Staaten obligatorisch sein sollte, wurde verneint. Nach dem vom Ministerrat gutgeheissenen Konzept sollten die Unternehmen frei sein zu entscheiden, ob sie ihre Gewinne nach den herkömmlichen nationalen Regeln besteuern lassen wollen oder aufgrund der neuen CCCTB-Regeln. Zudem wurde festgelegt, dass die neuen Regeln grundsätzlich von allen Unternehmen, die Teil eines Konzerns und die in zwei oder mehr Mitgliedstaaten tätig sind, verwendet werden können, wobei in der Praxis vor allem grosse Unternehmen davon Gebrauch machen dürften.

Ein weiterer, ganz wichtiger Entscheid wurde bezüglich der Frage gefällt, ob zuerst nur eine einheitliche Bemessungsgrundlage geschaffen werden sollte oder bereits

eine einheitliche, konsolidierungsfähige Regelung. Nach den Ausführungen der Kommission im non-paper<sup>20</sup> ist die grenzüberschreitende steuerliche Konsolidierung für die Unternehmen der entscheidende Vorteil des neuen Systems. Automatisch gelöst würde dabei die Frage der Gewinn- und Verlustverrechnung über die Grenze; es gäbe keine Verrechnungspreisprobleme mehr für die in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen, und steuerliche Probleme, die bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen auftreten können, würden beseitigt. Die Kommission wies aber auch auf die technischen Schwierigkeiten einer solchen Lösung hin (Regeln zur Konsolidierung und Aufteilungsschlüssel).

Ein weiterer, politisch höchst sensibler Punkt betraf die Frage der anwendbaren Gewinnsteuersätze. Die Kommission bekannte sich in ihrem non-paper zwar zum Prinzip des Steuerwettbewerbs, machte aber auch deutlich, dass sie weiterhin gegen sog. schädlichen Steuerwettbewerb oder Wettbewerbsverzerrungen aufgrund von unzulässigen staatlichen Beihilfen einschreiten werde. Vor dem Hintergrund, dass sich einzelne Staaten offenbar nur zum Mitmachen bei der Schaffung einer CCCTB bereit erklärt hatten, wenn gleichzeitig die Frage der Einführung eines Mindest-Körperschaftsteuersatzes geprüft würde, sprach sich die Kommission klar gegen ein solches Junktim aus. Die zuständigen Finanzminister sind ihr diesbezüglich schliesslich gefolgt, und in allen seitherigen Äusserungen der Kommission wird die Frage der anwendbaren Gewinnsteuersätze in den ausschliesslichen Zuständigkeitsbereich der Mitgliedstaaten verwiesen.

Offen gelassen wurde vorerst auch die Frage, ob die Einführung der CCCTB von allen Mitgliedstaaten gutgeheissen werden müsste (Einstimmigkeitsregel) oder ob in dieser Frage schliesslich die im EG-Vertrag vorgesehene Möglichkeit der verstärkten Zusammenarbeit zur Anwendung kommen sollte<sup>21</sup>. Die Kommission legte allen Mitgliedstaaten aber dringend nahe, sich in Anbetracht der unterschiedlichen nationalen Regeln und Erfahrungen wenigstens an den technischen Arbeiten zur Schaffung der CCCTB zu beteiligen. Dieser Empfehlung sind schliesslich alle 25 Mitgliedstaaten nachgekommen, und zwar auch Staaten wie Irland oder die Slowakei, die dem Vorhaben äusserst skeptisch bis ablehnend gegenüberstehen.

#### 3.2.1 Arbeitsprogramm

Die erste Sitzung der von der Kommission geleiteten Arbeitsgruppe fand bereits am 23.11.2004 statt. Die

15 Vgl. STOCKHOLM GROUP sowie LODIN/GAMMIE.

16 Vgl. KOM(2003), S. 14.

17 Vgl. HST(2004).

18 Vgl. COM(2005).

19 Vgl. NON-PAPER CCCTB.

20 Vgl. NON-PAPER CCCTB, S. 3.

21 Vgl. Art. 11 EGV.

Kommission legte ein Papier mit den allgemeinen Besteuerungsprinzipien<sup>22</sup> sowie Papiere mit den Arbeitsleitlinien und der Geschäftsordnung<sup>23</sup> sowie den Entwurf eines Arbeitsprogramms<sup>24</sup> vor.

Im Arbeitsprogramm wurden das beabsichtigte Vorgehen beschrieben und die Hauptbereiche festgelegt, zu denen vertiefte Abklärungen gemacht werden sollten. Das gemäss Mandat der Kommission auf drei Jahre angelegte Programm sah jährlich vier Sitzungen der von der Kommission geleiteten Gesamtarbeitsgruppe vor (mit je zwei Vertretern der 25 Mitgliedstaaten), wobei die Arbeiten je nach Bedarf in Untergruppen aufgeteilt werden sollten. Im Laufe der Beratungen nahmen auch Beobachter aus möglichen künftigen Mitgliedstaaten wie Bulgarien und Rumänien teil<sup>25</sup>.

Grundsätzlich wurden vier grosse Themenblöcke vorgesehen:

1. allgemeine Besteuerungsprinzipien (wobei die Rechnungslegungsnormen wo immer möglich als Ausgangspunkt genommen werden sollten);
2. einzelne Elemente der Bemessungsgrundlage, wie etwa Abschreibungen, Rückstellungen, Kapitalgewinne, Vorräte, Gewinne und Kosten;
3. zusätzliche Elemente einer CCCTB: Konsolidierungsmethode, Missbrauchsregeln, Behandlung von Einkünften aus Drittstaaten, Doppelbesteuerungsabkommen, Methoden zur Aufteilung des Gesamtgewinns;
4. Anwendungsfragen im Zusammenhang mit der CCCTB, wie teilweise Einführung durch den Mechanismus der verstärkten Zusammenarbeit, die Frage der optionalen oder obligatorischen Verwendung der CCCTB, Einschränkung auf gewisse Gesellschaften oder Sektoren<sup>26</sup>.

### 3.2.2 Arbeitsweise

Grundsätzlich sollte die Arbeitsgruppe die technischen Fragen klären und damit die Arbeiten der Kommissionsdienste ausdrücklich unterstützen. Kein Mitgliedstaat sollte zu politischen Entscheidungen gezwungen werden. Die Arbeiten sollten vielmehr im Konsensverfahren vorangetrieben werden, und Punkte, in denen keine Einigkeit erzielt werden konnte, sollten offen bleiben. Ein wichtiger Grundsatz lautete: «Nothing is agreed, until everything is agreed». Beschlossen wurde ferner, dass die Arbeitspapiere soweit als möglich öffentlich zugänglich gemacht werden sollten. Auf den Einbezug von Ver-

tretern der Wirtschaft oder der Wissenschaft wurde ausdrücklich verzichtet, damit die Mitgliedstaaten die Lösungen in eigener Verantwortung erarbeiten konnten. Vorgesehen war aber die Möglichkeit von Konsultationen mit Vertretern aus diesen beiden Kategorien<sup>27</sup>.

### 3.2.3 Allgemeine Besteuerungsprinzipien

Dieses bereits anlässlich der ersten Sitzung der Arbeitsgruppe diskutierte Papier<sup>28</sup> enthielt wichtige Prinzipien zu den Steuersystemen und den Besteuerungsregeln. Auf diese sollte sich die Arbeitsgruppe einigen, um die Arbeiten in den technischen Punkten auf einem möglichst weitgehenden Konsens hinsichtlich der anwendbaren Grundsätze führen zu können. Wenig kontrovers waren die allgemeinen Prinzipien wie horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit, Neutralität des Steuersystems, Kapitalimport- und Kapitalexportneutralität, Effektivität der Besteuerung, Einfachheit, Transparenz und Rechtssicherheit, Konsistenz und Kohärenz sowie Flexibilität und Durchsetzbarkeit.

Einen wichtigeren Raum nahm im Papier die Diskussion über die Rolle der Rechnungslegungsregeln bei der Ausgestaltung der Besteuerungsregeln ein. Vorausgegangen waren intensive Diskussionen in der Kommission und namentlich auch der Wissenschaft, ob es nicht möglich wäre, die per 1.1.2005 für die in der EU kotierten Unternehmen obligatorischen Internationalen Rechnungslegungsstandards<sup>29</sup> für die Bestimmung des konsolidierten Konzerngewinns heranzuziehen, da ab jenem Zeitpunkt ein in allen Mitgliedstaaten einheitlich angewendetes Regelwerk zur Verfügung stehen würde. Es brauchte einiges an Überzeugungskraft von verschiedenster Seite, um die Kommission von dieser vordergründig einfachen Lösung abzubringen<sup>30</sup>. Schliesslich setzte sich aber die Einsicht durch, dass zwischen den für das Financial Accounting geltenden Regeln zur Ermittlung des konsolidierten Ergebnisses einer Unternehmensgruppe und den für die Besteuerung des Einzelunternehmens anwendbaren Besteuerungsregeln wichtige Unterschiede bestehen, welche die Verwendung des konsolidierten Konzernabschlusses nach IAS/IFRS für die CCCTB als wenig aussichtsreiches Unterfangen erscheinen liessen.

22 Vgl. CCCTB-001.

23 Vgl. CCCTB-002.

24 Vgl. CCCTB-003.

25 Vgl. CCCTB-018, S. 1.

26 Vgl. CCCTB-003.

27 Vgl. CCCTB-002. Die Kommissionsdienste erklärten sich in der Folge insbesondere auch zu einem technischen Meinungsaustausch mit Vertretern der Wirtschaft bereit, die sich im Rahmen einer Untergruppe des Steuerausschusses der UNICE bei Bedarf mit den Kommissionsdiensten beraten.

28 Vgl. CCCTB-001.

29 Es handelt sich dabei um die vom (privaten) International Accounting Standards Board in London erlassenen International Accounting Standards (IAS) sowie die neuen International Financial Reporting Standards (IFRS).

30 Vgl. KONSULTATION IAS-CCCTB.

Die Rechnungslegungs- und Besteuerungsregeln unterscheiden sich namentlich hinsichtlich der Zielsetzungen (Informationen für Investoren bzw. Besteuerung des erzielten Gewinns), des Anwendungsbereichs (Gruppenergebnis bzw. Einzelabschluss) und in zahlreichen Anwendungsfragen<sup>31</sup>. Die Kommission hatte ihre Vorstellungen sowie Fragen zur Vereinbarkeit von internationalen Rechnungslegungs- und Steuernormen im Frühling 2003 in eine öffentliche Vernehmlassung gegeben und in einem Workshop vertieft. Die dabei geäußerten, zum Teil sehr kontroversen Ansichten wurden in einem Dokument zusammengefasst<sup>32</sup>. Bei diesen Diskussionen ist auch die Frage des Verhältnisses zwischen Handels- und Steuerbilanz und damit das Massgeblichkeitsprinzip zu einem wichtigen Thema geworden.

Die Kommission kam im Laufe der Arbeiten zu folgenden Schlüssen: «Obwohl manche Mitgliedstaaten es wohl vorzögen, sich möglichst eng an der Handelsbilanz zu orientieren, wäre dies bei der einheitlichen konsolidierten KSt-Bemessungsgrundlage nur schwer zu bewerkstelligen. Wie bereits dargelegt, bringt die einheitliche konsolidierte KSt-Bemessungsgrundlage keineswegs eine EU-weite Harmonisierung der Bilanzierungspraxis mit sich. Durch eine einheitliche Behandlung für Steuerzwecke würde demnach die Verbindung zwischen Steuer- und Handelsbilanz aufgebrochen, da die einheitliche steuerliche Behandlung zumindest in einigen Fällen von der nationalen Handelsbilanzpraxis abweichen würde<sup>33</sup>.»

In ihrem Arbeitspapier zu den Besteuerungsprinzipien zeigte die Kommission die Übereinstimmungen und Unterschiede zwischen den Rechnungslegungs- und Besteuerungsgrundsätzen auf<sup>34</sup>. Sie kam zum vorläufigen Schluss, dass die Rechnungslegungsgrundsätze bei der Prüfung der anwendbaren Besteuerungsregeln in zahlreichen Fällen als gemeinsamer Ausgangspunkt für die anzustrebenden Besteuerungsregeln genommen werden sollten<sup>35</sup>.

## 4 Ausgewählte Fragen im Zusammenhang mit einzelnen Besteuerungsregeln

### 4.1 Arbeitsmethodik

Die seit November 2004 laufenden Arbeiten der CCCTB-Arbeitsgruppe und der zur Behandlung der einzelnen Themenkomplexe gebildeten Untergruppen sollen nachstehend summarisch wiedergegeben werden. Es kann selbstverständlich nicht auf die vielfältigen Unterschiede in den einzelnen Staaten eingegangen werden. Entscheidend ist, dass die Kommissionsdienste zusammen mit den Mitgliedstaaten ein vollständig neues Steuersystem schaffen wollen, das zudem die internationale Wettbewerbsfähigkeit der europäischen Unternehmen verbessern soll. Im Folgenden werden einzelne Bausteine einer Bemessungsgrundlage analysiert und auf ihre Eignung für die zu schaffende gemeinsame europäische Bemessungsgrundlage geprüft. Es handelt sich um «work in progress», so dass derzeit noch keine definitiven Aussagen über die schliessliche Ausgestaltung der einzelnen Elemente möglich sind. Interessant ist auch die Arbeitsweise von Kommission und Mitgliedstaaten.

Den Ausgangspunkt bildet in der Regel eine systematische Zusammenstellung der in den einzelnen Staaten anzutreffenden Regelungen und Praktiken. Wo immer möglich knüpft die Kommission an die für das Financial Reporting geltenden Regeln an und modifiziert diese wo nötig, um den Besteuerungsprinzipien gerecht zu werden. Die Kommissionsdienste fassen in den einzelnen Sitzungsdokumenten die relevanten Punkte zusammen und ersuchen die Mitgliedstaaten mit gezielten Fragen um Stellungnahmen. Die sich in den einzelnen Bereichen stellenden Probleme wurden bisher jeweils einer Untergruppe unter der Leitung eines Mitgliedstaates zur vertieften Abklärung zugewiesen. Diese beschrieb in der Folge mögliche Lösungen, wobei bei unterschiedlichen Auffassungen alle Möglichkeiten dargestellt wurden. Ziel der Arbeiten war es, wenn immer möglich auf konsensuellem Weg zu einem Vorschlag der Kommission für eine Regelung zu gelangen. Dieses Vorgehen soll im Folgenden an verschiedenen Beispielen dargestellt werden.

### 4.2 Abschreibungen auf Aktiven

#### 4.2.1 Abschreibungen auf physischen Wirtschaftsgütern

Den Anfang machte der an sich wenig kontroverse Fragenkomplex der Abschreibungen auf physischen Wirtschaftsgütern<sup>36</sup>. Es zeigte sich aber rasch, dass in den

31 Vgl. dazu BAUMGARTNER, Ein schwieriger Brückenschlag, sowie ICC.

32 Vgl. KONSULTATION IAS-CCCTB.

33 CCCTB-017, S. 9. Vgl. dazu auch das separate Papier CCCTB-016.

34 Vgl. CCCTB-001, Ziff. 22 ff.

35 Vgl. CCCTB-001, Ziff. 35 f.

36 Vgl. CCCTB-004.

Mitgliedstaaten nicht nur hinsichtlich der Ausgestaltung der Abschreibungsregeln grosse Unterschiede bestehen, sondern auch bei den zur Anwendung gelangenden Systemen. Angestrebt wurden Lösungen für die Fragen, welche Aktiven überhaupt abschreibungsfähig sein sollten, wie diese bewertet werden sollten, wer das Abschreibungssubstrat geltend machen dürfe, nach welcher Methode abgeschrieben werden sollte, welche Sätze zur Anwendung gelangen und wie die Abschreibungen verbucht werden sollten. Aus dem Bericht der von Deutschland geleiteten Untergruppe geht hervor, dass namentlich die Frage, ob und in welcher Form Aktiven gepoolt werden können, offen blieb<sup>37</sup>. Die Kommission lässt in dem von ihr verfassten Ergebnisbericht durchblicken, dass die Frage, ob einzelne Aktiven oder Aktivengruppen abgeschrieben werden sollten, nicht überbewertet werden dürfe. Eine sachgerechte Zusammenfassung einzelner Gruppen von Aktiven könne zu einer wesentlichen administrativen Vereinfachung führen. Sie warnte auch davor, die Einzelabschreibung wegen ihrer angeblich grösseren Präzision als die bessere Methode anzusehen, beruhe doch jede Abschreibung auf einer Annahme über die Nutzungsdauer, womit es im Prinzip nur um eine zeitliche Verschiebung des Wertverlustes gehe<sup>38</sup>. Die in der Untergruppe vertretenen Mitgliedstaaten tendierten ihrerseits mehrheitlich zur Einzelabschreibung, zeigten aber Bereitschaft, die in einzelnen Staaten bestehenden ausführlichen Abschreibungstabellen zu harmonisieren. Die Frage, ob das System der Einzel- oder der Gruppenabschreibung vorzuziehen sei, blieb in der Folge offen<sup>39</sup>. Die vorläufigen Schlussfolgerungen wurden von den Kommissionsdiensten zusammengefasst<sup>40</sup>.

#### 4.2.2 Abschreibungen auf immateriellen Wirtschaftsgütern

Das Arbeitspapier der Kommission, welches die Probleme der immateriellen Wirtschaftsgüter aufzeigt<sup>41</sup>, verweist auf deren speziellen Charakter und die Behandlung im Financial Reporting<sup>42</sup>. Ausgangspunkt für die Diskussion der steuerlichen Behandlung bildeten auch bei immateriellen Wirtschaftsgütern die IAS-Regeln bezüglich Definition, Bewertung, Eigentümerschaft, Nutzungsdauer sowie Abschreibungshöhe und Methode. Das Kommissionspapier weist aber speziell auf die Unterschiede zwischen den Rechnungslegungs- und Steuerrechtsregeln hin. Das Bild zeigte sich bei den immateri-

ellen Wirtschaftsgütern wesentlich heterogener als bei den physischen Wirtschaftsgütern, namentlich hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von erworbenem Goodwill sowie der Behandlung von selbst erarbeiteten immateriellen Wirtschaftsgütern als Resultat von Forschung oder Entwicklung. Noch komplexer wurde das Bild, wenn die unterschiedlichen steuerlichen Anreize für Forschung und Entwicklung einbezogen wurden, wobei aus Sicht der Kommission bei der CCCTB vorteilhafte Regelungen zur Förderung von Innovation sowie Forschung und Entwicklung ausdrücklich vorgesehen werden sollten<sup>43</sup>. Wie weit die Arbeiten inzwischen gediehen sind, ist von aussen schwierig abzuschätzen. Die Untergruppe 1 hat ihre Arbeiten vorläufig eingestellt, und es ist davon auszugehen, dass die Kommissionsdienste gestützt auf die Diskussionen und Einschätzungen seitens der Mitgliedstaaten versuchen werden, einen konsensfähigen Vorschlag für die in diesem Bereich anwendbaren gemeinsamen Regeln auszuarbeiten.

#### 4.3 Kapitalgewinne und -verluste

Im Zusammenhang mit den Diskussionen um die Abschreibung von physischen und immateriellen Wirtschaftsgütern kam immer wieder die steuerliche Behandlung von Kapitalgewinnen und -verlusten auf derartigen Aktiven zur Sprache. Die Kommissionsdienste verfassten dazu ein Arbeitspapier<sup>44</sup>, das ebenfalls von der Untergruppe 1 behandelt wurde. Kapitalgewinne auf dem Anlagevermögen wurden ausdrücklich ausgeklammert. Im Unterschied zur bisherigen Methodik konzentriert sich das Papier auf die steuerlichen Aspekte, da die Rechnungslegungsnormen für diesen Bereich als weniger geeignet erachtet wurden<sup>45</sup>.

Materiell ging es um die Besteuerung als ordentliche Geschäftseinkünfte oder als Spezialeinkünfte, die privilegierte Behandlung von einzelnen Arten von Kapitalgewinnen, um ausserordentliche Abschreibungen, die Wiederaufwertung von Aktiven, die Behandlung von nicht realisierten Gewinnen und von Kapitalverlusten sowie um Spezialfragen wie etwa die Ersatzbeschaffung. Ausdrücklich ausgeklammert wurden die Frage der Veräusserung an Dritte, die nicht zur CCCTB-Gruppe gehören, sowie Umstrukturierungen.

Aufgrund der Diskussionen zeichnete sich ein Konsens ab, dass Kapitalgewinne und -verluste zusammen mit dem übrigen Gewinn besteuert werden sollten. Bezüglich nicht realisierter Kapitalverluste bestanden noch unterschied-

37 Vgl. CCCTB-012.

38 Vgl. CCCTB-012, S. 3 ff.

39 Vgl. CCCTB-018, S. 2 f.

40 Vgl. CCCTB-012, S. 10.

41 Vgl. CCCTB-005 in Ergänzung zu CCCTB-012.

42 Vgl. IAS 16 (Sachanlagen) bzw. IAS 38 (immaterielle Vermögensgegenstände).

43 Vgl. CCCTB-005, S. 7 f.

44 Vgl. CCCTB-010.

45 Vgl. CCCTB-010, S. 2.

liche Auffassungen<sup>46</sup>, und bei der Ersatzbeschaffung stellten sich Probleme beim pooling von Aktiven<sup>47</sup>.

#### 4.4 Reserven, Rückstellungen und Verpflichtungen

Auch bei dieser Thematik greift das Basispapier der Kommissionsdienste<sup>48</sup> auf die Regeln der Internationalen Rechnungslegungsstandards zurück<sup>49</sup>, analysiert die Besteuerungsregelungen und -praktiken in den einzelnen Mitgliedstaaten und versucht sodann, allgemein akzeptierte Regeln für die CCCTB zu erarbeiten. Die zu diesem Zweck gebildete Unterarbeitsgruppe stand unter der Leitung von Italien. Während die Definitionen und Regelungen im Bereich der Rechnungslegung recht klar und strikt waren<sup>50</sup>, waren die steuerlichen Regeln zu meist wenig präzise. Die Staaten liessen die Bildung von Reserven oder Rückstellungen für ganz verschiedene Zwecke zu (z. B. für Forschung und Entwicklung, für Ersatzbeschaffungen, für künftige Steuerforderungen usw.). Es zeigte sich, dass die Mehrheit der Staaten Rückstellungen grundsätzlich als steuerabzugsfähig erklären wollte, zusammen mit einer Liste von nicht abzugsfähigen Rückstellungen (Negativliste). Einzelne Staaten befürworteten demgegenüber eher eine Positivliste, d. h., Rückstellungen sollten generell nicht abzugsfähig sein, mit der Ausnahme von solchen, die ausdrücklich als abzugsfähig bezeichnet wurden. In beiden Fällen stellte sich die Frage nach einer Definition der einzelnen Rückstellungen, wobei z. B. auf die in IAS 37 enthaltenen Begriffsumschreibungen zurückgegriffen werden könnte. Um die Probleme zu verdeutlichen, wurde ein Papier mit den in einzelnen Ländern geltenden Praktiken für bestimmte Rückstellungen diskutiert<sup>51</sup>. Zu Diskussionen Anlass gaben dabei vor allem Rückstellungen für Umweltrisiken, für Garantieleistungen sowie für Pensionsverpflichtungen, wobei sich als mögliche Lösung die gegenseitige Anerkennung von Rückstellungen, die aufgrund nationaler Rechtsvorschriften gebildet werden mussten, herauskristallisierte<sup>52</sup>. Allenfalls müsste dabei für die CCCTB ein Höchstbetrag fixiert werden.

Zu Diskussionen Anlass gaben erwartungsgemäss auch Rückstellungen für Delkredererisiken. Im Vordergrund stand dabei eine Lösung mit einer Rückstellung in der

Höhe eines prozentualen Betrags der Debitoren, verbunden mit der Möglichkeit, höhere Beträge nachzuweisen. Für Banken und Versicherungen sollten spezielle Regeln anwendbar sein<sup>53</sup>.

Generell zeigte sich gerade bei diesen Diskussionen, dass der Rückgriff auf die Rechnungslegungsregeln aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen nur beschränkt weiterführte: Bei der Rechnungslegung geht es darum, dass die Gewinne nicht zu hoch dargestellt werden, während die Steuerregeln verhindern sollen, dass die Gewinne zu tief ausgewiesen werden. Es zeigte sich aber auch, dass es selbst bei schwierigen Fragen mit ganz unterschiedlichen Länderpraktiken möglich war, im Rahmen einer vertieften Debatte einen gewissen Grundkonsens hinsichtlich der anwendbaren Regeln zu finden. Dies ist nicht zuletzt auf die ausgezeichneten Arbeitspapiere der Kommission zurückzuführen.

#### 4.5 Steuerbarer Gewinn

Im November 2005 begannen die Beratungen über ein von der Kommission ausgearbeitetes Papier zum steuerbaren Gewinn («Einkommen»)<sup>54</sup>. Die dafür gebildete Unterarbeitsgruppe wurde von Vertretern der französischen Steuerbehörden geleitet. Beim steuerbaren Gewinn und den abzugsfähigen Aufwendungen ging es um zentrale Fragen der Bemessung, und es erstaunt deshalb nicht, dass zur Erzielung einer Einigung über ein für alle 25 Mitgliedstaaten akzeptables, einheitliches System vielfältige Fragen aufgeworfen und diskutiert werden mussten. Ausgangspunkt bildeten auch für diese Diskussionen die Rechnungslegungsstandards<sup>55</sup>, die aktuellen Besteuerungsregeln in den Mitgliedstaaten sowie das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz<sup>56</sup>. Im Einzelnen behandelt wurden die Frage der Ermittlung des steuerbaren Gesamtgewinns<sup>57</sup>, der Gewinnbegriff, die Abgrenzung zwischen betrieblichen und nichtbetrieblichen Einkünften sowie die Behandlung von Kapitaleinkünften. Breiten Raum nahmen auch die Abzüge ein, d. h. die bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinns abziehbaren Kosten, wobei das Konzept einer (nicht weiterverfolgten) Positivliste sowie einer Negativliste zur Diskussion stand und die verschiedenen Arten von allen-

46 Die Mehrheit der Staaten schien der Auffassung zuzuneigen, dass auch Kapitalverluste nur zum Abzug zugelassen werden sollten, wenn sie tatsächlich eingetreten sind (Symmetrie mit den Gewinnen), was mit dem Vorsichtsprinzip unvereinbar wäre, vgl. CCCTB-018, S. 2.

47 Vgl. CCCTB-013, S. 2 f.

48 Vgl. CCCTB-006.

49 Hauptsächlich IAS 37.

50 Vgl. IAS 37.

51 Vgl. CCCTB-RD-002.

52 Vgl. CCCTB-015, S. 5 ff.

53 Vgl. CCCTB-015, S. 7 f.

54 Vgl. CCCTB-017.

55 Insbesondere IAS 2, IAS 11, IAS 18 und IAS 20.

56 Vgl. CCCTB-017, S. 2.

57 In diesem Zusammenhang gab es einen Konflikt zwischen Staaten, welche die Bemessungsgrundlage aus dem Vergleich der Bilanzwerte (Eröffnungs- und Abschlussbilanz) ermitteln, und denjenigen, die auf die Erfolgsrechnung abstellen (Gewinn- und Verlustrechnung). Vertreter Deutschlands erstellten dazu ein spezielles Arbeitspapier (vgl. CCCTB-016), in dem die sich stellenden Probleme insbesondere im Zusammenhang mit dem Massgeblichkeitsgrundsatz aufgezeigt wurden.



falls nicht abzugsfähigen Kosten ausgiebig erörtert wurden. Auch hinsichtlich der zeitlichen Abgrenzung stellten sich zahlreiche Fragen (Kassaprinzip oder periodengerechte Abrechnung, Behandlung von erwarteten zukünftigen Gewinnen und Verlusten, Rückerstattungen, Verträge mit mehrjähriger Laufzeit und Ratenzahlungen, Währungsgewinne und -verluste, Behandlung von Subventionen und Zuschüssen, die Frage der Bewertung der Vorräte sowie der Behandlung von Rückstellungen für künftige Verbindlichkeiten). Im Weiteren wurde beschlossen, auf die wichtige Frage der Behandlung der Verluste in einem späteren Zeitpunkt vertieft einzugehen. Da es im konsolidierten Bemessungssystem für alle diese Fragen einheitliche Lösungen braucht und die nationalen Regelungen (Handels- und Steuerrecht) unterschiedlich sind, erwies sich das Abstellen auf die Rechnungslegungsstandards zumindest als hilfreich für eine systematische Diskussion. Selbstverständlich konnten bisher noch nicht in allen Fragen allgemein akzeptierte Lösungen gefunden werden.

#### 4.6 Behandlung von Finanzanlagen

Die Behandlung von Finanzanlagen war in den bisherigen Beratungen über die Abschreibungen<sup>58</sup> sowie die Kapitalgewinne und -verluste<sup>59</sup> bewusst ausgeklammert worden und wurde in einem speziellen Arbeitspapier behandelt<sup>60</sup>. Einer der Gründe dafür war die Befürchtung, derartige Einkünfte könnten für steuerplanerische Zwecke eingesetzt werden<sup>61</sup>. Eine Analyse der in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden Regelungen machte die grossen Unterschiede und die Komplexität der diesbezüglichen Regelungen deutlich<sup>62</sup>. Neben der Definition der Finanzanlagen ging es in der Diskussion vor allem um die Frage, ob und in welchem Umfang Änderungen im Wert der Finanzanlagen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage haben sollten. Eine Berücksichtigung von nicht realisierten Gewinnen könnte gegen das Realisations- bzw. das Vorsichtsprinzip verstossen. Bei Veräusserungsgewinnen auf Beteiligungsrechten stellte sich die Frage der Anforderungen an eine Befreiung (z. B. Beteiligungsschwelle) sowie das Problem, wie Gewinne behandelt werden sollten, die nicht unter die CCCTB fallen (z. B. Beteiligung in einem Drittstaat) oder bei denen der Schwellenwert für die Befreiung niedriger ist als die Schwelle für die Konsolidierung.

58 Vgl. CCCTB-004.

59 Vgl. CCCTB-010.

60 Vgl. CCCTB-023.

61 Vgl. CCCTB-023, S. 2. Es dürfte dabei im Wesentlichen um die Befreiung von Beteiligungsgewinnen aus Niedrigsteuerrändern gehen sowie um die Abgrenzung zwischen Fremd- und Eigenkapital.

62 Vgl. CCCTB-023, Annex 2.

## 5 Beurteilung der bisherigen Ergebnisse

### 5.1 Diskussion der Ergebnisse mit den interessierten Kreisen

Die bis dahin erzielten Ergebnisse wurden an einer Tagung am 7.12.2005 den interessierten Kreisen vorgestellt und mit Vertretern der Wissenschaft und der Wirtschaft diskutiert<sup>63</sup>. Es war dies das erste Mal, dass eine derartige Konsultation erfolgte, hatten die Kommission und die Mitgliedstaaten vorher doch sehr darauf geachtet, dass der schwierige Prozess der Konsensfindung zwischen den Vertretern der Mitgliedstaaten ablaufen konnte. Weil die einschlägigen Arbeitspapiere aber regelmässig veröffentlicht worden waren, konnten sich Aussenstehende ein recht gutes Bild von den Problemen und Fortschritten machen.

Ausgangspunkt für die Diskussionen war eine von der Kommission ausgearbeitete Zusammenfassung der bisherigen Arbeiten und des beabsichtigten weiteren Verlaufs<sup>64</sup>. Zu engagierten Debatten Anlass gab erwartungsgemäss die Rolle der Rechnungslegungsstandards für die CCCTB, wobei sich aber auch die Experten einig waren, dass die Rechnungslegungsvorschriften nur der gemeinsame Ausgangspunkt für die Entwicklung angemessener steuerlicher Regeln sein konnten und dass es weder möglich noch erwünscht war, die einzelstaatlichen Buchführungsnormen zu harmonisieren. Hinsichtlich der Prinzipien der Besteuerung gingen die Meinungen stark auseinander, doch schien der Ansatz der Kommission, diese Frage pragmatisch anzugehen, der einzig mögliche Weg zu sein.

### 5.2 Haltung der Vertreter der europäischen Wirtschaft

Die UNICE, der Dachverband der nationalen Wirtschaftsverbände, hatte sich sehr früh intensiv mit den Fragen der Vereinheitlichung der Gewinnbesteuerung in Europa und mit der Wünschbarkeit einer konsolidierten Besteuerung der im europäischen Binnenmarkt tätigen Unternehmensgruppen auseinandergesetzt. So verfasste die Steuergruppe der UNICE bereits Ende der 90er-Jahre eine bisher unveröffentlichte Studie, in der die sich bei der Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Bemessungsgrundlage stellenden Probleme eingehend analysiert wurden. Bezüglich der Frage, ob eine solche Lösung überhaupt wünschbar wäre, gingen die Meinungen stark auseinander. Bis zum Jahr 2003 glaubte die Wirtschaft nicht daran, dass eine Regelung politisch über-

63 Vgl. CCCTB-024.

64 Vgl. CCCTB-020.

haupt eine Chance haben könnte. Nachdem aber der ECOFIN-Rat im Herbst 2004 der Kommission ein offizielles Mandat erteilt hatte, musste sich auch die UNICE entscheiden, ob sie diese – vorerst rein technischen – Arbeiten gutheissen wollte oder nicht. Sie kam zum Schluss, dass das Projekt in dieser technischen Phase unterstützt werden sollte, würden damit doch eine ganze Reihe von Problemen für die im Binnenmarkt tätigen Unternehmensgruppen entschärft: Das Problem der steuerlichen Verrechnungspreise wäre gelöst; die Gewinn- und Verlustverrechnung ergäbe sich aus der angestrebten Konsolidierung; Steuerprobleme im Zusammenhang mit Umstrukturierungen, aber auch mit Quellensteuern auf gruppeninternen Zahlungen würden entfallen. Die Unternehmen erhofften sich zudem massgebliche administrative Vereinfachungen. Auf der anderen Seite bestand der klare Wunsch, dass ein solches System für die Unternehmen nur eine Option darstellen sollte. Abgelehnt wurde auch eine blossere Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage ohne den weitergehenden Schritt der Konsolidierung.

Die Vertreter der Wirtschaft waren sich auch der Risiken und Gefahren einer derart anspruchsvollen Lösung voll bewusst. An erster Stelle stand die Befürchtung, dass sich die Harmonisierung nicht auf die Bemessungsgrundlage beschränken, sondern früher oder später auch die Steuersätze umfassen würde. Damit würde der bisherige steuerliche Standortwettbewerb zum Verschwinden gebracht, und die Befürworter einheitlicher steuerlicher Rahmenbedingungen (idR Hochsteuerländer) hätten sich durchgesetzt. Angesichts der Komplexität der Aufgabe machte sich die Wirtschaft auch keine Illusionen hinsichtlich der technischen und der politischen Realisierungschancen. Es gab auf dem Weg zu diesem anspruchsvollen Ziel so viele Stolpersteine und politische Fallen, dass realistischerweise mit einem langen Zeitraum für die Umsetzung gerechnet werden musste.

Trotz all dieser Bedenken waren die Vertreter der Wirtschaft aber bereit, das Projekt in Zusammenarbeit mit den Kommissionsdiensten zu begleiten und, wo immer möglich, aus Sicht der Wirtschaft Vorschläge zur Lösung der sich stellenden Probleme zu machen.

### 5.3 Politische Unterstützung seitens des Europäischen Parlaments

Ein vor allem politisch wichtiges Dokument bildete in diesem Zusammenhang der vom Wirtschafts- und Währungsausschuss des Europäischen Parlaments erarbeitete sog. Bersani-Bericht<sup>65</sup> von 2005 über die Besteuerung von Unternehmen in der EU. Dieser unterstützte die bis-

herige Stossrichtung sowie die laufenden Arbeiten von Kommission und Mitgliedstaaten über weite Strecken und gab dem politisch doch höchst sensiblen Projekt auch seitens der in der Wirtschafts- und Währungskommission vertretenen gewählten Europa-Parlamentarier eine fast uneingeschränkte Unterstützung.

### 5.4 Arbeitsprogramm für 2006 und die folgenden Jahre

Der Auftrag, den der Ministerrat der Kommission im Herbst 2004 erteilt hatte, bestand darin, bis Ende 2008 die Grundlagen für die Einführung der CCCTB zu schaffen. Das Arbeitsprogramm ist weiterhin auf die rechtzeitige Erfüllung des Auftrags ausgerichtet<sup>66</sup>. Die bisherigen Fortschritte sollten dem Ministerrat und dem Parlament im Frühling 2006 in einer Mitteilung der Kommission zur Kenntnis gebracht werden<sup>67</sup>. Gemäss den Vorstellungen der Kommission wären die Arbeiten in den drei Untergruppen (Abschreibungen, Rückstellungen, steuerbarer Gewinn) bis zum Sommer 2006 abzuschliessen<sup>68</sup>. Die Arbeiten betreffend die Gewinne und Verluste aus Finanzanlagen sowie die sich bei der Besteuerung von Finanzinstituten stellenden Probleme<sup>69</sup> sollten bis Ende 2006 abgeschlossen sein<sup>70</sup>.

Als neue Bereiche sollten für 2006 die internationalen Aspekte der CCCTB bearbeitet werden<sup>71</sup>, und es sollte der strukturelle und rechtliche Rahmen für die einheitliche Bemessungsgrundlage erarbeitet werden<sup>72</sup>. Letzterer umfasste nach den Vorstellungen der Kommission die administrativen Rahmenbedingungen, Prüfvereinbarungen, Fragen der Auslegung und der Gerichtsverfahren<sup>73</sup>. Die Kommission sah für 2006 ferner die Aufnahme von Arbeiten für zwei weitere wichtige Elemente der CCCTB vor, nämlich zum einen der Konsolidierung und zum andern des Mechanismus für die Aufteilung der gemeinsamen konsolidierten Bemessungsgrundlage. Obwohl die beiden Themen miteinander verknüpft sind, möchte die Kommission diese Arbeiten gleichzeitig ausführen<sup>74</sup>.

Für Anfang 2007 ist ein weiterer Bericht der Kommission über die erzielten Fortschritte geplant. Zudem sollen

66 Vgl. CCCTB-024, S. 10 f.

67 Vgl. CCCTB-025, S. 6 (Veröffentlicht am 5.4.2006, IP/06/448 – nach Abschluss der Redaktion des Artikels).

68 Vgl. CCCTB-020, S. 12.

69 Vgl. CCCTB-027.

70 Vgl. CCCTB-020, S. 12.

71 Vgl. CCCTB-026.

72 Vgl. CCCTB-030.

73 Vgl. CCCTB-020, S. 12, sowie CCCTB-030.

74 Vgl. CCCTB-020, S. 12. Es ist davon auszugehen, dass auch für diese beiden Themen wieder eine Unterarbeitsgruppe eingesetzt werden wird, die gestützt auf Grundlagenpapiere der Kommission ihre Beratungen durchführen wird.

65 Vgl. BERSANI-BERICHT.

Arbeiten zu den Steuervergünstigungen und zur Bekämpfung der Steuerumgehung aufgenommen werden, die bis Ende 2007 abgeschlossen sein sollen. Im Jahr 2008 wären die bereits beschlossenen Elemente im Licht der übrigen Elemente des Gesamtprojekts einer erneuten Prüfung zu unterziehen, so dass es der Kommission möglich sein sollte, Ende 2008 die Arbeiten abzuschliessen und einen umfassenden Vorschlag für einen Gemeinschaftsrechtsakt (voraussichtlich eine EG-Verordnung) auszuarbeiten. «Die <politischen Fragen>, wie z. B. ob die Bemessungsgrundlage fakultativ oder obligatorisch sein soll oder ihre Anwendung auf bestimmte Unternehmenssektoren oder Gesellschaftsformen usw., sind im geeigneten Forum zu erörtern<sup>75</sup>.»

## 5.5 Überlegungen zu den sich stellenden Problemen

Neben den Strukturelementen, die bereits besprochen worden sind, stellen sich beim CCCTB-Projekt einige neue, höchst interessante, aber auch anspruchsvolle Probleme. Wie diese gelöst werden sollen, ist in den bisherigen Arbeiten der Kommission noch nicht aufgezeigt worden<sup>76</sup>. Nachstehend soll auf drei Fragenkomplexe eingegangen werden, ohne dass diese aber im Rahmen dieser Arbeit abschliessend behandelt werden können.

### 5.5.1 Internationale Aspekte der CCCTB<sup>77</sup>

Die CCCTB soll im Sinne einer Option zur bisherigen Besteuerung von denjenigen Konzernen oder Konzernteilen gewählt werden können, die in mehr als einem Mitgliedstaat der Besteuerung unterliegen. Damit stellt sich zunächst das Problem, dass eine nur in einem Staat tätige Unternehmensgruppe nicht davon Gebrauch machen kann. Auf die damit verknüpften, vielfältigen Fragen, die auch unter dem Aspekt der Gleichbehandlung geprüft werden müssen, soll hier nicht eingegangen werden<sup>78</sup>.

Von zentraler Bedeutung ist des Weiteren, dass Unternehmensgruppen, die von der CCCTB Gebrauch machen, neben den Einkünften aus Transaktionen mit in CCCTB-Staaten angesiedelten Parteien (eigene Betriebsstätten, Gruppengesellschaften, unabhängige Dritte) auch Einkünfte aus Drittstaaten erhalten können. Als

Drittstaaten gelten dabei sowohl EU-Mitgliedstaaten, die nicht beim System der CCCTB mitmachen<sup>79</sup>, als auch Staaten, die der EU nicht angehören. Die Frage, wie derartige Einkünfte behandelt werden sollen, stellt eine echte Knacknuss dar.

Grundsätzlich könnten solche Einkünfte ins System der CCCTB einbezogen werden, so dass am Schluss alle Einkünfte der jeweiligen Unternehmensgruppe zwischen den teilnehmenden Staaten aufgeteilt würden. Eine andere Möglichkeit würde darin bestehen, die CCCTB nur auf solche Einkünfte anzuwenden, die aus Transaktionen mit anderen CCCTB-Staaten stammen. Auf die Besteuerung der Einkünfte aus Drittstaaten würde allenfalls verzichtet (reines Territorialprinzip), oder diese müssten gesondert erfasst und nach den Regeln des betreffenden Staates separat besteuert werden. Nach Ansicht der Kommission wäre es äusserst ehrgeizig, alle in ein Unternehmen fließenden Einkünfte unter der CCCTB zu erfassen und aufzuteilen (Prinzip des weltweiten Gewinns). Eine derartige Lösung könnte zudem zu einer erheblichen und für die Mitgliedstaaten kaum akzeptablen Umverteilung von Steuersubstrat führen, die grundsätzlich nur durch einen voraussichtlich äusserst komplexen Verteilschlüssen korrigiert werden könnte. Die Kommission geht deshalb davon aus, dass in irgendeiner Form eine räumliche Abgrenzung für die in die CCCTB fließenden Einkünfte gefunden werden muss. Sie verwendet dafür – in Anlehnung an die in einzelnen US-Gliedstaaten geltenden Regeln – den Begriff «EU water's edge»<sup>80</sup>.

Ein wesentliches Ziel der CCCTB besteht – neben der angestrebten Schaffung eines international wettbewerbsfähigen Besteuerungssystems – in der Beseitigung von Hindernissen bei der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit. In den nationalen Steuersystemen wird dies durch die Festlegung der Besteuerungsrechte und durch Vorkehren zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung gelöst (Befreiung gewisser Einkünfte oder Anrechnung der ausländischen Steuern, Abschluss von idR bilateralen Abkommen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung).

In einem funktionierenden CCCTB-System sollte deshalb eine Einigung über folgende grundlegenden Ele-

75 CCCTB-020, S. 13.

76 Die Kommissionsdienste haben aber selbstverständlich gewisse Vorstellungen und haben entsprechende interne Abklärungen gemacht.

77 Vgl. CCCTB-019 sowie CCCTB-026.

78 Es wird dies Sache des EuGH sein, da die CCCTB den Staaten vermutlich in einer EG-Verordnung vorgeschrieben wird. Wie der EuGH die Möglichkeit des Wahlrechts werten und wie stark er das Element der Tätigkeit in mehreren Mitgliedstaaten würdigen wird, ist offen.

79 Diese Möglichkeit ist nicht auszuschliessen. Wenn es politisch nicht gelingen sollte, alle Staaten zur Übernahme des neuen Systems zu gewinnen, müsste allenfalls von der Möglichkeit der verstärkten Zusammenarbeit gemäss Art. 11 EGV Gebrauch gemacht werden.

80 Vgl. CCCTB-019, S. 4, sowie HELLERSTEIN/MCLURE. Der Begriff «water's edge» wurde als Abgrenzungskriterium für die Berechnung der in einzelnen US-Gliedstaaten verwendeten unitary taxation eingeführt. Dabei werden nur Einkünfte aus Transaktionen mit in den USA ansässigen Unternehmen einbezogen.

mente gefunden werden: Zentral ist die Frage des Umfangs der Steuerpflicht der CCCTB-Unternehmen (territorial oder weltweit). Falls grundsätzlich alle weltweiten Einkünfte einbezogen werden sollen, müssen die entsprechenden Besteuerungsrechte einheitlich definiert werden. Sodann gilt es zu entscheiden, ob und in welcher Weise die drittstaatlichen Einkünfte separat behandelt werden können (Ausscheidung). Werden nur Einkünfte aus Transaktionen in CCCTB-Staaten einbezogen, so ist jede Gruppengesellschaft grundsätzlich zwei Bemessungssystemen unterworfen: Zum einen demjenigen der CCCTB und zum andern dem normalen Körperschaftsteuersystem des betreffenden Staates. Die sich daraus ergebenden Probleme und administrativen Anforderungen müssen sorgfältig geprüft werden<sup>81</sup>.

Schliesslich muss festgelegt werden, was mit den zwischen den CCCTB-Staaten abgeschlossenen DBA geschehen soll. Da alle entsprechenden Einkünfte konsolidiert werden sollen, dürften die Verrechnungspreisprobleme wegfallen, und auch die Betriebsstätten- und Quellensteuerfragen dürften sich nicht mehr stellen. Die DBA dürften deshalb nicht mehr notwendig sein<sup>82</sup>. Im Gegensatz dazu müssten aber DBA mit den Drittstaaten weiterhin anwendbar bleiben.

Wird der Ansatz einer Ausscheidung der drittstaatlichen Einkünfte gewählt, so stellt sich beispielsweise die Frage, wie die Ausscheidung der Einkünfte und Aufwendungen erfolgen soll. Gerade die Aufgliederung der Kosten kann in international tätigen Unternehmensgruppen ein erhebliches Problem darstellen. Eine unsachgemässe Zuordnung von Erträgen und Kosten zwischen den CCCTB- und den Drittstaaten könnte im CCCTB-System zu erheblichen Verzerrungen führen<sup>83</sup>.

Angesichts des angestrebten Ziels der Schaffung eines zukunftsgerichteten, gegenüber Drittstaaten wettbewerbsfähigen, gemeinsamen europäischen Unternehmenssteuerrechtssystems sollten aber auch komplexere Lösungen geprüft werden. So könnte es z. B. erwünscht sein, in Bezug auf drittstaatliche Gewinne die sog. Kapitalimportneutralität zu verwirklichen und derartige Einkünfte konsequent zu befreien. Noch weiter ginge die Idee, die DBA mit den Drittstaaten zu vereinheitlichen. Aufgrund der zwischen den CCCTB-Staaten teils unterschiedlichen Regelungen stellt sich eine ganze Reihe von Fragen, für die eine Lösung gefunden werden muss. So

erscheint es wichtig, z. B. bezüglich der Ansässigkeit oder der Betriebstatedefinition einheitliche Regelungen zu haben. Auch die Anknüpfungspunkte für die unbeschränkte Steuerpflicht sollten vereinheitlicht werden. Geregelt werden müsste zudem die steuerliche Behandlung von Zu- und Wegzügen in die resp. aus der CCCTB-Gruppe (z. B. im Fall eines Verkaufs an eine Person, die nicht zur Gruppe gehört, oder einer Übertragung auf ein ausserhalb der CCCTB-Staaten liegendes Gruppenunternehmen). Ferner stellt sich die Frage, wie verhindert werden kann, dass Einkünfte aus dem System der CCCTB ungerechtfertigterweise abgezogen oder Verluste und Aufwendungen aus steuerplanerischen Motiven ins System eingebracht werden. Es wird deshalb unabdingbar sein, zum Schutz des CCCTB-Substrats Regelungen zur Bekämpfung von Missbräuchen zu definieren und entsprechende Massnahmen zu treffen.

Die oben aufgeworfenen Fragen beziehen sich grundsätzlich auf den «einfachen» Fall, dass die steuerbaren Einkünfte auf die EU-water's edge beschränkt werden. Wird der Einbezug der weltweiten Einkünfte der CCCTB-Gruppe anvisiert, so potenzieren sich nicht nur die Problemfelder, sondern auch das Ausmass der nötigen Harmonisierung<sup>84</sup>. Neben den politischen Widerständen gegen eine derart weit gehende Harmonisierung dürften dabei auch unterschiedliche Wirtschaftsinteressen der Mitgliedstaaten eine grosse Rolle spielen<sup>85</sup>. Es dürfte interessant sein zu sehen, für welche Lösungen sich die Kommission und die Mitgliedstaaten entscheiden werden.

### 5.5.2 Lösungsansätze für die Konsolidierung

Die Kommission hat sich seit dem Entscheid vom Herbst 2004<sup>86</sup> in all ihren Verlautbarungen klar zum Grundsatz der Konsolidierung bekannt. Dies aus der Erkenntnis heraus, dass die blosser Harmonisierung der einzelstaatlichen Bemessungsregeln für die Wirtschaft kein genügender Anreiz zur Unterstützung dieses ehrgeizigen Vorhabens bilden dürfte. Zwar würden damit gewisse administrative Erschwernisse wegfallen, die sich heute aus den unterschiedlichen nationalen Steuersystemen ergeben. Die eigentlichen Vorteile, wie der EU-weite Gewinn- und Verlustausgleich sowie der Wegfall von Verrechnungspreisproblemen und Hindernissen bei Umstrukturierungen und anderen Transaktionen, kämen

81 Vgl. WEINER, S. 384.

82 Die Fragen der Ansässigkeit, der Auslegung, der Gleichbehandlung, des Informationsaustausches und der Streit-schlichtung dürften ohnehin unter der CCCTB geregelt werden.

83 Das Problem der Zuordnung der Kosten stellt sich jedoch auch heute unter dem arm's-length-Prinzip der DBA.

84 Bspw. Bemessungsgrundlage, DBA-Regelungen, Vermeidung der Doppelbesteuerung, Missbrauchsdispositiv, Verteilschlüssel.

85 So werden bspw. stark exportorientierte Staaten nicht bereit sein, ihre Handlungsspielräume bei der Gestaltung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Transaktionen mit Drittstaaten aufzugeben.

86 Vgl. Abschn. 3.2.

dabei jedoch nicht zum Tragen. Die Vertreter der europäischen Wirtschaft stellen sich auch ganz klar gegen ein etappenweises Vorgehen, bei dem die gemeinsame Bemessungsgrundlage der erste Schritt und die Konsolidierung ein späterer, weiterer Schritt wäre<sup>87</sup>.

Wie die Konsolidierung erfolgen soll, ist noch weitgehend ungeklärt. Aufgrund der einheitlichen Bemessungsgrundsätze können die steuerbaren Gewinne der einzelnen Gruppengesellschaften und Betriebstätten zusammengefasst werden, wobei sich die Frage stellt, ob diese um die konzerninternen Transaktionen bereinigt werden sollen.

### 5.5.3 Verteilung der Gewinne anhand eines sachgerechten Schlüssels

Auch zur Verteilung der Gewinne anhand eines sachgerechten Verteilschlüssels ist noch nicht bekannt, was die Kommission vorschlagen wird. Die bisherigen Äusserungen zur sog. Formelzerlegung waren relativ unverbindlich: «Ein Schlüsselement bei der Schaffung einer konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage ist der Mechanismus zur Aufteilung der Bemessungsgrundlage unter den Mitgliedstaaten. Dieser Mechanismus muss gerecht, transparent und verwaltungstechnisch möglichst unkompliziert sein. Er muss wirtschaftlichen Erfordernissen genügen und die politische Zustimmung der Mitgliedstaaten finden<sup>88</sup>.» Aufgrund von Äusserungen der Kommission ist davon auszugehen, dass namentlich die in Kanada, den USA und der Schweiz verwendeten Systeme zur Aufteilung der Gewinne näher geprüft werden sollen.

Voraussetzung für jede spätere Aufteilung des Gesamtgewinns einer Unternehmensgruppe ist zum einen, die Gruppenmitglieder zu bestimmen<sup>89</sup>, und zum andern, den der Gruppe zuzurechnenden Gewinn zu umschreiben.

Die Notwendigkeit der Aufteilung des Gewinns auf verschiedene Steuerhoheiten stellt sich sowohl im internationalen als auch im nationalen Steuerrecht. Unter den DBA gilt es, die von den einzelnen Unternehmen erzielten Gewinne zu ermitteln und dem jeweiligen Staat zur Besteuerung zu überlassen. Bei verbundenen Unternehmen erfolgt die Gewinnermittlung nach dem arm's-length-Prinzip. Für Betriebstätten finden die Regeln von Art. 7 des OECD-Musterabkommens Anwendung, wobei

gemäss dessen Abs. 4 auch die Verwendung eines angemessenen Aufteilungsschlüssels zulässig ist. Das Problem der Gewinnaufteilung stellt sich auch in föderalistischen Staaten, in denen der vom Zentralstaat erhobene Gesamtgewinn eines Unternehmens auf diejenigen Gliedstaaten verteilt werden muss, in denen das betreffende Unternehmen tätig ist. Eine Gewinnaufteilung ist auch nötig, wenn – wie im Fall der Schweizer Kantone oder der US-Gliedstaaten – die Einkünfte eines Unternehmens mit steuerlichen Anknüpfungspunkten in verschiedenen Steuerhoheiten verteilt werden müssen.

Namentlich aus Gründen der Praktikabilität kommen dabei zum Voraus festgelegte, mehr oder weniger komplizierte Verteilschlüssel zur Anwendung. Im Falle der USA ist es ein aus den drei Komponenten Aktiven, Saläre und Verkäufe bestehender Schlüssel, der mit unterschiedlicher Gewichtung zur Aufteilung benutzt wird<sup>90</sup>. Die kanadischen Provinzen stützen sich für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns im Wesentlichen auf die Bemessung für die Bundessteuern und verwenden einen aus den Faktoren Aktiven und Verkäufe bestehenden Schlüssel für die Aufteilung des Substrats zwischen den Provinzen<sup>91</sup>. Im Falle der Schweiz sind es die vom Bundesgericht zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung vorgegebenen Verteilschlüssel, die auf sektorspezifische Besonderheiten abstellen.

Von zentraler Bedeutung in Bezug auf die Gewinnaufteilung in der EU ist aber auch die Bestimmung der CCCTB-Gruppe (alle Gruppengesellschaften in den CCCTB-Staaten, nur einzelne Gesellschaften gemäss den Vorstellungen der jeweiligen Gruppenleitung), ferner die Frage, welche Einkünfte überhaupt in die CCCTB einbezogen werden sollen: alle Einkünfte oder nur solche, die aus Transaktionen mit CCCTB-Staaten stammen<sup>92</sup>. Im letzteren Fall darf sich die Formel auch nur auf die jeweils relevanten Faktoren abstützen. Werden die weltweiten Einkünfte der beteiligten Unternehmen einbezogen, so stellen sich auch bei der anwendbaren Formel die verschiedensten Probleme<sup>93</sup>.

87 Die Gründe sind offensichtlich: Wenn Experimente gewagt werden, dann müssen sich daraus auch erhebliche Vorteile ergeben. Andernfalls besteht die Gefahr, dass es bei der Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage bleibt und die spätere Konsolidierung mit weiteren Nachteilen (z. B. Festsetzung eines Mindeststeuersatzes) erkauft werden müsste.

88 KOM(2003), S. 24.

89 Vgl. dazu HELLERSTEIN/MCLURE.

90 Im Falle der USA finden die unterschiedlichsten, historisch gewachsenen Formelkombinationen Anwendung, vgl. WEINER, S. 381 f., sowie HELLERSTEIN/MCLURE.

91 Vgl. WEINER, S. 382. Im Gegensatz zu den US-Gliedstaaten verwenden die kanadischen Provinzen eine weitgehend einheitliche 2-Faktoren-Formel.

92 Vgl. Abschn. 5.5.1.

93 Vgl. WEINER, S. 380 ff.

## 6 Beurteilung der Realisierungschancen

Noch vor wenigen Jahren hätte kaum jemand gedacht, dass die EU-Mitgliedstaaten bereit sein könnten, sich ernsthaft mit der Schaffung einer gemeinsamen Steuerbasis auseinanderzusetzen. Noch weniger Chancen hätte man der Einführung einer EU-weiten Gruppenbesteuerung eingeräumt. Aus den genannten Gründen<sup>94</sup> haben sich die Mitgliedstaaten im Herbst 2004 zu diesem Schritt entschlossen, und die Kommission hat die Chance, die sich ihr damit eröffnet hat, aktiv aufgegriffen.

Bisher wurde – je nach Standpunkt – sehr viel oder noch kaum etwas erreicht. Die Arbeiten wurden zügig und mit grossem Elan vorangetrieben; es bestehen ein straffes Arbeitsprogramm und breit abgestützte Arbeitsabläufe. Materiell wurden wichtige Fragen, die sich bei der Schaffung eines Körperschaftsteuersystems stellen, diskutiert, und in vielen Bereichen gibt es bereits recht konkrete Vorstellungen, wie ein CCCTB-System aussehen sollte. Zu den schwierigen neuen Problemen wie der Abgrenzung der CCCTB-Gruppe und der in diese Gruppe fließenden Einkünfte haben erste Diskussionen stattgefunden, und es ist anzunehmen, dass die Kommissionsdienste auch bezüglich der Techniken zur Konsolidierung sowie der Frage der Gewinnaufteilungsformel gewisse Vorstellungen haben. Materiell ist sehr viel andiskutiert worden, und viele der sich stellenden Probleme liegen auf dem Tisch. Die in der Regel hochrangigen Vertreter der Steuerbehörden der Mitgliedstaaten haben zudem enorm viel gelernt über die in den andern Staaten geltenden Besteuerungssysteme sowie die anwendbaren Verfahren und Praktiken. Die Mitgliedstaaten haben zudem erkannt, dass sich die EU auch im Bereich der Unternehmensbesteuerung bewegen muss, wenn sie die Position ihrer Unternehmen im globalen Wettbewerb stärken will.

Auf der anderen Seite ist aber nicht zu verkennen, dass die Mitgliedstaaten bisher erst technische Diskussionen geführt und heikle Fragen konsequent ausgeklammert oder auf später verschoben haben. Auch wurden bisher bewusst keine Entscheide gefällt. Die Kommission hat sich denn auch darüber beklagt, dass die Vertreter in der CCCTB-Arbeitsgruppe dazu tendierten, an ihren nationalen Praktiken und Besonderheiten festzuhalten und

sich mit Neuem schwer tun<sup>95</sup>. Offensichtlich ist zudem, dass einige Mitgliedstaaten dem Vorhaben ablehnend gegenüberstehen und in der CCCTB-Arbeitsgruppe bisher faktisch nur als Beobachter teilgenommen haben. Auch die technischen Probleme, die sich beim Vorhaben stellen, dürfen auf keinen Fall unterschätzt werden. Dies wurde erstmals sichtbar, als sich die Staaten und die Vertreter der Wirtschaft mit dem Problem des Einbezugs von Einkünften aus Drittstaaten auseinandersetzen mussten. Weitere technisch heikle Fragen wie die Konsolidierung sowie die Bestimmung eines Aufteilungsmechanismus harren noch der Lösung.

Auch das Verhältnis zwischen den CCCTB-Regeln und denjenigen der weiter bestehenden nationalen Körperschaftsteuersysteme ist noch weitgehend ungeklärt. Dasselbe gilt für die Rechtsfragen, wie und ob das nur den in mehreren Mitgliedstaaten tätigen Unternehmensgruppen offen stehende CCCTB-System unter dem EG-Vertrag mit dem Gleichbehandlungsgebot und den Grundfreiheiten vereinbar ist. Der EuGH sollte sich dazu möglichst bald äussern können.

Schliesslich wäre es vermessen, die politischen Realitäten und die Souveränitätsansprüche der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern zu unterschätzen<sup>96</sup>. Ob sie im Laufe dieses Prozesses wirklich bereit sein werden, einen Teil ihrer Souveränität aufzugeben und das parallele Bestehen eines EU-Steuersystems zu akzeptieren, das materiell zudem erheblich von den angestammten Besteuerungsregeln abweicht, muss offen bleiben.

Nicht zu vergessen ist auch die europäische Wirtschaft, zu deren Gunsten die neuen Regelungen eingeführt werden sollen. Die Vertreter der international tätigen Konzerne haben recht klare Vorstellungen, wie ein wettbewerbsfähiges europäisches Steuersystem in etwa auszusehen hätte. Sie werden zudem sorgfältig prüfen, ob ihnen die neuen Regeln tatsächlich Vorteile bringen, ob sie administrativ umzusetzen sind und ob nicht die Gefahr besteht, dass sie als erster Schritt zur Angleichung der Steuersätze und damit zur Unterbindung des Steuerwettbewerbs im Bereich der Steuersätze missbraucht werden könnten<sup>97</sup>.

94 Binnenmarkt, Freiheiten des EG-Vertrags, EuGH, Notwendigkeit der Schaffung eines wettbewerbsfähigen Steuersystems, Kampf gegen schädliche Steuerpraktiken, Rechnungslegung nach IFRS für in der EU kotierte Unternehmen sowie Notwendigkeit der Gewährung der Verlustverrechnung über die Grenze.

95 Vgl. CCCTB-020, S. 14.

96 Vgl. dazu RUDING-BERICHT, S. 6.

97 Vgl. dazu JACOBS, S. 144, der sich zwar für eine «Harmonisierung im Bereich der Bemessungsgrundlagen bei gleichzeitigem Wettbewerb der Steuersätze» ausspricht, jedoch im Anschluss daran fordert, dass, «um gesamtwirtschaftlich unerwünschte Auswirkungen des Wettbewerbs um die Höhe der Steuersätze zu vermeiden (unfairer Wettbewerb), gewisse Bandbreiten für die Steuersätze im Sinne von Mindeststeuersätzen festgelegt werden» sollten.

Die Arbeiten an diesem ehrgeizigen europäischen Vorhaben gehen in raschem Rhythmus weiter – die Zukunft wird zeigen, ob und wann der grosse Wurf in der Europäischen Union gelingen kann.

## Literatur

BAUMGARTNER PETER, Ein schwieriger Brückenschlag, «Brüssel» prüft eine auf IAS gestützte Konzernbesteuerung, NZZ, 5.5.2003

– Irritationen in der Europäischen Union, Der Europäische Gerichtshof prägt das Steuerwesen, NZZ, 4.12.2004

HELLERSTEIN WALTER/McLURE CHARLES E., The European Commission's Report on Company Income Taxation, What the EU Can Learn from the Experience of the US States, International Tax and Public Finance, March 2004, S. 199 - 220

ICC, International Chamber of Commerce, Policy Statement, Important Differences between Taxation and Accounting Rules, Paris, February 2003

JACOBS OTTO H., Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Stand und Entwicklungstendenzen, ST 2005, S. 133 - 146

LODIN SVEN OLOF/GAMMIE MALCOLM, Home state taxation, IBFD Publications, Amsterdam 2001

RUDING H. ONNO, The Long Way to Removing Obstacles in Company Taxation in Europe, European Taxation, January 2002, S. 3 - 6

STOCKHOLM GROUP, The Taxation of the European Company, Stockholm, May 1999

WEINER JOHANN MATENS, The European Union and Formula Apportionment: Caveat Emptor, European Taxation, October 2001, S. 380 ff.

## Materialien

BERSANI-BERICHT, Europäisches Parlament, Ausschuss für Wirtschaft und Währung, Berichterstatter Pier Luigi Bersani, Bericht über die Besteuerung von Unternehmen in der Europäischen Union, Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (2005/2120(INI)), A6-0386/2005 endgültig, 1.12.2005, [www.europarl.eu.int/registre/seance\\_pleniere/textes\\_deposes/rapports/2005/0386/P6\\_A\(2005\)0386\\_DE.pdf](http://www.europarl.eu.int/registre/seance_pleniere/textes_deposes/rapports/2005/0386/P6_A(2005)0386_DE.pdf)

CCCTB-001, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Allgemeine Besteuerungs-

grundsätze, CCCTB/WP\001\Rev1\doc\de, Brüssel, 10.12.2004\*

CCCTB-002, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Entwurf Arbeitsleitlinien und Geschäftsordnung, CCCTB/WP\002\doc\de, Brüssel, 26.10.2004\*

CCCTB-003, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Entwurf eines Arbeitsprogramms, CCCTB/WP/003/doc/de, Brüssel, 26.10.2004\*

CCCTB-004, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Vermögensgegenstände und steuerliche Abschreibung, CCCTB/WP\004\doc\de, Brüssel, 28.10.2004\*

CCCTB-005, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Immaterielle Vermögensgegenstände und ihre steuerliche Abschreibung, CCCTB/WP\005\doc\de, Brüssel, 23.2.2005\*

CCCTB-006, European Commission, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Reserves, Provisions and Liabilities, CCCTB/WP\006\doc\en, Brussels, 1-3-2005\*

CCCTB-010, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Veräusserungsgewinne und -verluste, CCCTB/WP\010\doc\de, Brüssel, 19.5.2005\*

CCCTB-012, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Überblick über die wichtigsten in der Diskussion über die steuerliche Abschreibung von Vermögenswerten aufgetretenen Fragen, CCCTB/WP\012\doc\de, Brüssel, 24.5.2005\*

CCCTB-013, Europäische Kommission, Kurzbericht über die Sitzung der Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», CCCTB/WP\013\doc\de, Brüssel, 8.7.2005\*

CCCTB-015, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Überblick über die wichtigsten in der zweiten Sitzung der Untergruppe «Rücklagen, Rückstellungen und Schulden» aufge-

\* [europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/index\\_de.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/index_de.htm) – Steuern – Unternehmensbesteuerung – Gemeinsame Steuerbemessungsgrundlage.

- tretenen Fragen, CCCTB/WP\015\doc\de, Brüssel, 7.9.2005\*
- CCCTB-016, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Das Konzept der Steuerbilanz, CCCTB/WP\016\doc\de, Brüssel, 7.9.2005\*
- CCCTB-017, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Steuerbares Einkommen, CCCTB/WP\017\doc\de, Brüssel, 7.9.2005\*
- CCCTB-018, Europäische Kommission, Kurzbericht über die Sitzung der Arbeitsgruppe «Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», CCCTB/WP\018\Entwurf, Brüssel, 10.10.2005\*
- CCCTB-019, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Internationale Aspekte der GKKB, CCCTB/WP/019/doc/de, Brüssel, 18.11.2005\*
- CCCTB-020, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Bisherige Fortschritte und künftige Pläne für die Arbeitsgruppe «Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», CCCTB/WP\020\doc\de, Brüssel, 15.11.2005\*
- CCCTB-023, Europäische Kommission, Arbeitsgruppe «Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», Steuerliche Behandlung von Finanzanlagen, CCCTB/WP\023\doc\de, Brüssel, 30.11.2005\*
- CCCTB-024, Europäische Kommission, Zusammenfassender Bericht des Vorsitzes über die Sitzung der Arbeitsgruppe «Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», CCCTB/WP\024\doc\de, Brüssel, 12.1.2006\*
- CCCTB-025, Europäische Kommission, Kurzbericht über die Sitzung der Arbeitsgruppe «Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage», CCCTB/WP\025\doc\de, Brüssel, 26.1.2005\*
- CCCTB-026, European Commission, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), The territorial scope of CCCTB, CCCTB/WP\026\doc\en, Brussels, 17-2-2006\*
- CCCTB-027, European Commission, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Tax treatment of financial institutions, CCCTB/WP\027\doc\en, Brussels, 1-3-2006\*
- CCCTB-030, European Commission, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Administrative and legal framework/questionnaire, CCCTB/WP\030\doc\en, Brussels, 2-3-2006\*
- CCCTB-RD-002, European Commission, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), Reserves and Provisions – some examples of reported treatment in Member States, CCCTB\RD\002\doc\en, Brussels, 1-3-2005
- COM(2005), Commission of the European Communities, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, Tackling the corporation tax obstacles of small and medium-sized enterprises in the Internal Market – outline of a possible Home state taxation pilot scheme [...], COM(2005) 702 final, Brussels, 23-12-2005, europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/en/com/2005/com2005\_0702en01.pdf
- HST(2004), European Commission, Outline of a possible experimental application of Home state taxation to small and medium-sized enterprises, TAXUD C.1/DOC (04) 1410, Brussels, 24-6-2004, europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/en/com/2005/com2005\_0702en01.pdf (Annex)
- KOM(2001), Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss, Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse, KOM(2001) 582 endgültig, Brüssel, 23.10.2001, europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/de/com/2001/com2001\_0582de01.pdf
- KOM(2003), Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse, Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen, KOM(2003) 726 endgültig, Brüssel, 24.11.2003, europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/de/com/2003/com2003\_0726de01.pdf
- KOM(2005), Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Umsetzung des Lissabon-Programms der Gemeinschaft, Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament, KOM(2005) 532 endgültig, Brüssel, 25.10.2005, europa.eu.

\* europa.eu.int/comm/taxation\_customs/index\_de.htm – Steuern – Unternehmensbesteuerung – Gemeinsame Steuerbemessungsgrundlage.



[int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/de/com/2005/com2005\\_0532de01.pdf](http://eur-lex.europa.eu/lex/LexUriServ/site/de/com/2005/com2005_0532de01.pdf)

KONSULTATION IAS-CCCTB, Zusammenfassung der Ergebnisse der von der GD Steuern und Zollunion durchgeführten Konsultation zum Thema «Anwendung der International Accounting Standards (IAS) und ihre Implikationen für die Schaffung einer konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU», Brüssel, 30.4.2003\*

NON-PAPER CCCTB, Commission Non-paper to informal ECOFIN Council, 10 and 11 September 2004, A Common Consolidated EU Corporate Tax Base, 7-7-2004\*

NON-PAPER HST, Non-paper der Kommission für die informelle Tagung des Rates «Wirtschaft und Finanzen» am 10. und 11. September 2004, Sitzlandbesteuerung bei kleinen und mittleren Unternehmen, 7.7.2004, [europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/CCTBWPNon\\_Paper.pdf](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCTBWPNon_Paper.pdf)

RESULTS OF INFORMAL ECOFIN MEETING, Results of Informal Meeting of Economics and Finance Ministers, The Hague, 10-11th September 2004 – Banking and Company Taxation, MEMO/04/214, Brussels, 13. September 2004, abrufbar über: [europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/04/214&format=HTML&aged=1&language=EN&guiLanguage=fr](http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/04/214&format=HTML&aged=1&language=EN&guiLanguage=fr)

RUDING-BERICHT, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Commission of the European Communities, March 1992

---

\* [europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/index\\_de.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/index_de.htm) – Steuern – Unternehmensbesteuerung – Gemeinsame Steuerbemessungsgrundlage.