

Inhaltsübersicht

	Seite
Geleitwort	VII
Vorwort	IX
Inhaltsverzeichnis	XIII

Einführung

A. Der GKKB-Richtlinienentwurf	1
B. Frühere Richtlinienentwürfe	4
C. Der Umfang dieser Arbeit	4

1. Kapitel:

Rahmenbedingungen der Harmonisierung der körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung

A. Europarechtliche Rahmenbedingungen	7
B. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen	38
C. Zusammenfassung Kapitel 1.	40

2. Kapitel:

Prinzipien der steuerlichen Gewinnermittlung

A. Leistungsfähigkeitsprinzip	41
B. Neutralität der Besteuerung	55
C. Objektivität und Vollständigkeit	62
D. Verhältnismäßigkeit von Kosten und Nutzen	66
E. Zusammenfassende Beurteilung Kapitel 2	67

3. Kapitel:

Ziele der GKKB und Verwirklichung dieser Ziele durch die Harmonisierung der Gewinnermittlung

A. Senkung der Befolgungskosten	69
B. Fairer und transparenter Steuerwettbewerb	73
C. Einfachheit	82

D. Vereinheitlichung der Verrechnungspreise	88
E. Vermeidung von Doppelbesteuerung	89
F. Verlustausgleich	91
G. Erleichterung von Umstrukturierungen	92
H. Zusammenfassung Kapitel 3.	93

4. Kapitel:

Grundlagen der Gewinnermittlung nach dem GKKB-RLV im Vergleich zur Gewinnermittlung nach dem EStG, HGB und den IFRS

A. Grundzüge der Gewinnermittlung nach dem GKKB-RLV	95
B. Allgemeine Grundprinzipien der GKKB	101

5. Kapitel:

Quellen für die Entwicklung und Auslegung der Regeln über die harmonisierte Bemessungsgrundlage

A. Entwicklung des GKKB-RLV	118
B. Weiterentwicklung des GKKB-RLV	134
C. Auslegung der GKKB-Richtlinie.	136
D. Ausdrückliche Vorgaben für die Auslegung.	155

6. Kapitel:

Die einzelnen Gewinnermittlungsregeln des GKKB-RLV im Vergleich zum EStG, HGB und den IFRS

A. Wirtschaftsgüter	159
B. Abziehbare Aufwendungen und sonstige abziehbare Posten	251
C. Gewinn- und Verlustrealisierung	306
D. Rechnungsabgrenzungsposten	321
E. Aufhellende Ereignisse	326
F. Zusammenfassung Kapitel 6.	329

Zusammenfassung der Ergebnisse	331
---	------------

Abkürzungsverzeichnis	335
Literaturverzeichnis	339
Stichwortverzeichnis	361

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Geleitwort	VII
Vorwort	IX
Inhaltsübersicht	XI

Einführung

A. Der GKKB-Richtlinienentwurf	1
B. Frühere Richtlinienentwürfe	4
C. Der Umfang dieser Arbeit	4

1. Kapitel:

Rahmenbedingungen der Harmonisierung der körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung

A. Europarechtliche Rahmenbedingungen	7
I. Kompetenz	7
1. Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung	7
2. Subsidiaritätsprinzip	9
a) Zielrichtungen des Subsidiaritätsgrundsatzes	9
b) Stellungnahmen der nationalen Parlamente	11
c) Zusammenfassende Beurteilung	14
3. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit	14
4. Delegierte Befugnisse	16
II. Höherrangiges Unionsrecht	18
1. Grundrechte der Europäischen Union	18
a) Gleichheitssatz	19
aa) Rechtsprechung des EuGH zum Gleichheitssatz ...	19
bb) Leistungsfähigkeitsprinzip	21
cc) Gebot der Folgerichtigkeit	23
(1) Rechtsprechung des BVerfG	23
(2) Rechtsprechung des EuGH	24
(3) Zukünftige Entwicklung des europäischen Gebots der Folgerichtigkeit	26
dd) Zwischenergebnis	28
b) Einzelne gleichheitsrechtliche Fragen	28
aa) Harmonisierung der Bemessungsgrundlage nur für Körperschaften	28
(1) Verschiedene Gesetzgeber	28

(2) Kompetenz	29
(3) Zwischenergebnis	30
bb) Option	31
cc) Typisierung	33
dd) Auslegung und Umsetzung der GKKB-Richtlinie ...	33
ee) Zwischenergebnis	34
c) Diskriminierungsverbot	35
d) Übermaßverbot	35
e) Vertrauensschutz und Rechtssicherheit	36
2. Grundfreiheiten der Europäischen Union	37
B. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen	38
I. Vorrang des Unionsrechts.	38
II. Divergierende Gewinnermittlungssysteme.	39
C. Zusammenfassung Kapitel 1.	40

2. Kapitel:

Prinzipien der steuerlichen Gewinnermittlung

A. Leistungsfähigkeitsprinzip	41
I. Zeitpunkt der Besteuerung	43
1. Realisationsprinzip	44
2. <i>True and fair view</i>	44
3. <i>Cash flow</i> -Besteuerung	45
II. Symmetrische oder asymmetrische Gewinnermittlung.	47
1. Prinzip der unternehmensschonenden Besteuerung.	48
2. Entscheidend ist die Verlustberücksichtigung	50
a) Imparitätsprinzip.	50
b) <i>True and fair view</i>	52
III. Sofortiger Verlustabzug.	53
IV. Zusammenfassung	55
B. Neutralität der Besteuerung	55
I. Investitionsneutralität	56
II. Risikoneutralität	57
III. Der Fiskus als stiller Teilhaber.	58
IV. Realisationsprinzip und <i>fair view</i>	59
V. Durchbrechung des Neutralitätsprinzips.	61
VI. Zusammenfassung	61
C. Objektivität und Vollständigkeit	62
I. Objektivität	62
1. Gestaltungsresistenz.	62
2. Abgrenzung zum originären Geschäftswert	63
II. Vollständigkeit	64
III. Realisationsprinzip und <i>fair view</i>	65

D. Verhältnismäßigkeit von Kosten und Nutzen	66
E. Zusammenfassende Beurteilung Kapitel 2	67

3. Kapitel:

Ziele der GKKB und Verwirklichung dieser Ziele durch die Harmonisierung der Gewinnermittlung

A. Senkung der Befolgungskosten	69
I. Option	70
II. Kriterien für eine günstige Gewinnermittlung	72
B. Fairer und transparenter Steuerwettbewerb	73
I. Keine Harmonisierung der Steuersätze	74
II. Transparenz	76
III. Fairness	78
IV. Zusammenfassende Beurteilung	81
C. Einfachheit	82
I. Sachgerechte Typisierungen	83
II. Verhältnis der Einfachheit zu den übrigen Prinzipien und Zielen	85
III. Prinzipienorientierung oder Detailregelungen	87
IV. Zusammenfassung	88
D. Vereinheitlichung der Verrechnungspreise	88
E. Vermeidung von Doppelbesteuerung	89
F. Verlustausgleich	91
G. Erleichterung von Umstrukturierungen	92
H. Zusammenfassung Kapitel 3	94

4. Kapitel:

Grundlagen der Gewinnermittlung nach dem GKKB-RLV im Vergleich zur Gewinnermittlung nach dem EStG, HGB und den IFRS

A. Grundzüge der Gewinnermittlung nach dem GKKB-RLV	95
I. Bemessungsgrundlage, Gewinn und Verlust	95
II. Originäre steuerliche Gewinnermittlung	96
III. Gewinn- und Verlustrechnung	96
1. Umsatzorientierung der Gewinn- und Verlustrechnung ..	96
2. Aufwand und Ertrag	97
3. Dokumentationspflichten	98
4. Erstellung einer GKKB-Bilanz	99
5. Zusammenfassung	100
IV. Begriffliche Unklarheiten	100

B. Allgemeine Grundprinzipien der GKKB	101
I. Realisationsprinzip	101
1. Realisationsprinzip nach dem GKKB-RLV	101
2. Kompromissvorschlag der litauischen Ratspräsidentschaft	102
II. Vorsichtsprinzip	103
III. Einzelerfassung/Saldierungsverbot	104
IV. Periodenabgrenzung und Stichtagsprinzip	105
V. Stetigkeit	105
VI. Identität	106
VII. Vollständigkeit	107
VIII. Bewertungsregeln	108
1. <i>Going concern</i> -Grundsatz	109
2. Vorsichtsprinzip	110
3. Zusammenfassende Beurteilung	111
IX. Kritik	111
X. Die begrenzten Möglichkeiten des Steuergesetzgebers	113
XI. Zusammenfassende Beurteilung	116

5. Kapitel:

Quellen für die Entwicklung und Auslegung der Regeln über die harmonisierte Bemessungsgrundlage	117
--	-----

A. Entwicklung des GKKB-RLV	118
I. Maßgeblichkeit der GoB der Mitgliedstaaten	119
1. Einzelabschlüsse sind inhaltlich kaum harmonisiert	119
2. Auswirkungen der GKKB auf die Handelsbilanzen	120
II. Maßgeblichkeit der IFRS	121
1. IAS-Verordnung	122
a) Maßgeblichkeit des Konzernabschlusses	123
b) Maßgeblichkeit des IFRS-Einzelabschlusses	123
c) Gesetzgebungskompetenz	124
d) Zwischenergebnis	127
2. IFRS und die Prinzipien und Ziele der steuerlichen Gewinnermittlung	128
a) Informationsfunktion der IFRS	128
b) Wesentlichkeit	130
c) Wirtschaftliche Betrachtungsweise	131
d) Einfachheit	133
3. Zwischenergebnis	133
B. Weiterentwicklung des GKKB-RLV	134
I. Weiterentwicklung anhand des Bilanz- und Bilanzsteuerrechts der Mitgliedstaaten	134

II. Weiterentwicklung anhand der IFRS	135
C. Auslegung der GKKB-Richtlinie.	136
I. Autonome Auslegung	136
1. Systematische, grammatikalische und historische Auslegung	137
2. Teleologische Auslegung	138
a) Fiskalzweck	138
b) Auslegung anhand der Grundprinzipien der GKKB	139
3. Zwischenergebnis	140
II. Rückgriff auf Quellen außerhalb der GKKB-Richtlinie	141
1. Rückgriff auf das Bilanz- und Bilanzsteuerrecht der Mitgliedstaaten	141
a) Explizite Verweise auf das Recht der Mitgliedstaaten ..	141
b) Rechtsvergleichende Betrachtung	142
c) Überleitungsrechnung	143
d) Zwischenergebnis	144
2. Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten	145
3. Rückgriff auf die IFRS	146
a) Voraussetzung für den Rückgriff auf die IFRS	147
b) Kontrolle der Überleitungsrechnung anhand der IFRS ..	148
c) Zwischenergebnis	148
4. Rückgriff auf die EU-Bilanz-RL und die Vierte Bilanz-RL ..	148
a) Inhaltliche Offenheit der EU-Bilanz-RL und der Vierten Bilanz-RL	148
b) Auslegung der Vierten Bilanz-RL durch den EuGH	150
aa) EuGH-Urteil vom 27.6.1996 (Tomberger)	150
bb) EuGH-Urteil vom 14.9.1999 (DE + ES)	150
cc) EuGH-Urteil vom 7.1.2003 (BIAO)	151
dd) EuGH-Urteil vom 3.10.2013 (GIMLE SA)	152
c) Zwischenergebnis	153
III. Zusammenfassende Beurteilung	154
D. Ausdrückliche Vorgaben für die Auslegung	155

6. Kapitel:

Die einzelnen Gewinnermittlungsregeln des GKKB-RLV im Vergleich zum EStG, HGB und den IFRS

A. Wirtschaftsgüter	159
I. Die Definition des Wirtschaftsguts	159
1. Wirtschaftsgüter nach dem EStG und Vermögensgegen- stände nach dem HGB.	160
a) Einzelne Bewertbarkeit/Greifbarkeit	161
b) Verkehrsfähigkeit	162

c) Nutzen über den Bilanzstichtag hinaus	164
d) Zwischenergebnis	164
2. Vermögenswerte nach den IFRS	165
a) Verfügungsmacht	165
b) Zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen	166
c) Zuverlässige Bewertung	167
d) Zwischenergebnis	168
3. Wirtschaftsgüter nach dem GKKB-RLV	168
a) Anforderungen nach dem GKKB-RLV	168
b) Arbeitsgruppe GKKB	169
c) Rückgriff auf das Recht der Mitgliedstaaten	170
d) Übernahme von Kriterien der IFRS	171
e) Klarstellungskompetenz der Kommission	171
4. Zusammenfassung	172
II. Kategorien von Wirtschaftsgütern	173
1. Anlagevermögen	173
a) Allgemeine Merkmale	173
aa) Anlagevermögen nach dem HGB und EStG	173
bb) Anlagevermögen nach den IFRS	173
cc) Anlagevermögen nach dem GKKB-RLV	174
dd) Register des Anlagevermögens	175
b) Immaterielles Anlagevermögen	176
aa) Immaterielles Anlagevermögen nach dem HGB und EStG	176
(1) Definition des immateriellen Anlagevermögens	176
(2) Aktivierungswahlrecht und Aktivierungsverbot	178
(3) Forschung und Entwicklung	179
bb) Immaterielles Anlagevermögen nach den IFRS	180
(1) Definition des immateriellen Anlagevermögens	181
(2) Aktivierungsvoraussetzungen	181
(3) Forschung und Entwicklung	182
cc) Immaterielles Anlagevermögen nach dem GKKB-RLV	183
(1) Definition des immateriellen Anlagevermögens	184
(2) Geschäfts- oder Firmenwert	186
(3) Aktivierungsverbot	187
(4) Entgeltlicher Erwerb	187
(5) Kritik am Aktivierungsverbot	187
(6) Rechtfertigung des Aktivierungsverbots	188
dd) Zusammenfassung	190
c) Sachanlagen, die der Forschung und Entwicklung dienen	191
aa) Beeinträchtigung grundlegender Prinzipien der steuerlichen Gewinnermittlung	191

bb) Rechtfertigung des Sofortabzugs.	192
cc) Eingriff in die Hoheit der Mitgliedstaaten	194
dd) Die Definition von Forschung und Entwicklung.	195
ee) Zusammenfassung.	196
2. Umlaufvermögen	196
a) Umlaufvermögen nach dem HGB und EStG	197
b) Vorräte nach den IFRS.	197
c) Umlaufvermögen nach dem GKKB-RLV	197
III. Zurechnung von Wirtschaftsgütern	198
1. Zurechnung von Wirtschaftsgütern nach dem HGB und EStG	198
2. Zurechnung von Vermögenswerten nach den IFRS	199
3. Zurechnung von Wirtschaftsgütern nach dem GKKB-RLV	201
4. Zusammenfassende Beurteilung	202
IV. Zugangsbewertung von Wirtschaftsgütern	202
1. Anschaffungs- und Herstellungskosten	203
a) Anschaffungs- und Herstellungskosten nach dem HGB und EStG.	203
aa) Finalität	203
(1) Keine kausale Werterhöhung erforderlich	204
(2) Abbruchkosten	205
bb) Gemeinkosten	206
cc) Öffentliche Investitionszuschüsse	207
dd) Anschaffungskosten nach dem HGB und EStG.	209
ee) Herstellungskosten nach dem HGB und EStG	211
(1) Steuerlicher Aktivierungszwang	212
(2) Verbot der Überbewertung	213
(3) Geringe Kapazitätsauslastung.	214
(4) Forschungs- und Entwicklungskosten	214
(5) Bauzeitzinsen.	215
(6) Nachträgliche Herstellungskosten	215
ff) Zusammenfassung.	216
b) Anschaffungs- und Herstellungskosten nach den IFRS	216
aa) Finalität	217
bb) Nebenkosten	218
cc) Gemeinkosten	219
dd) Fremdkapitalkosten.	220
ee) Öffentliche Investitionszuschüsse	220
ff) Rückbau- und Wiederherstellungsverpflichtungen	221
gg) Anschaffungskosten nach den IFRS	222
hh) Herstellungskosten nach den IFRS.	222
(1) Produktionsgemeinkosten	223
(2) Geringe Kapazitätsauslastung/verschwendete Ressourcen	224

(3) Forschungs- und Entwicklungskosten	224
ii) Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten	225
jj) Zusammenfassung.	226
c) Anschaffungs- und Herstellungskosten nach dem GKKB-RLV	226
aa) Bewertung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	228
bb) Finalität	228
cc) Abgrenzung von Anschaffungs- und Herstellungs- kosten nach dem GKKB-RLV	229
dd) Anschaffungskosten	230
ee) Herstellungskosten	230
(1) Entwicklung von Anlagevermögen	231
(2) Entwicklung von Vorräten	231
(3) Vergleich mit dem HGB, EStG und den IFRS	232
(4) Fehlende Definition für Forschung und Entwicklung.	233
ff) Ansatz indirekter Kosten	233
(1) Wahlrecht für Vorräte	234
(a) Bedeutung des Wahlrechts.	234
(b) Einheitlichkeit, Vollständigkeit, Objektivität und Neutralität der Gewinnermittlung	235
(2) Umfang der indirekten Kosten	237
(3) Abgrenzung von direkten und indirekten Kosten	238
(4) Zusammenfassende Beurteilung.	239
gg) Gefahr von Überbewertungen	240
hh) Öffentliche Investitionszuschüsse	241
ii) Fremdkapitalkosten.	243
jj) Verbesserungskosten	245
(1) Vorgaben des GKKB-RLV.	245
(2) Vergleich mit dem HGB, EStG und den IFRS	246
(3) Kritik	247
d) Zusammenfassung	249
2. Marktpreis und beizulegender Zeitwert	250
B. Abziehbare Aufwendungen und sonstige abziehbare Posten	251
I. Verbindlichkeiten	251
1. Verbindlichkeiten nach dem HGB, EStG und den IFRS	251
2. Verbindlichkeiten nach dem GKKB-RLV.	252
3. Zusammenfassung	254
II. Abschreibung von Anlagevermögen	254
1. Unselbständige Teile von Wirtschaftsgütern.	254
a) Unselbständige Teile von Wirtschaftsgütern nach dem HGB und EStG.	255

b) Komponentenansatz nach den IFRS	256
c) Unselbständige Teile von Wirtschaftsgütern nach dem GKKB-RLV	256
aa) Gebäudeteile	257
bb) Verbesserungskosten	258
d) Zusammenfassende Beurteilung	258
2. Abschreibung nach dem HGB und EStG	259
a) Geringwertigkeit	259
b) Planmäßige Abschreibung	260
aa) Sammelposten	261
bb) Verbesserungskosten	261
cc) Geschäfts- oder Firmenwert	262
c) Außerplanmäßige Abschreibungen	262
d) Zusammenfassung	263
3. Abschreibung nach den IFRS	263
a) Geringwertigkeit	263
b) Planmäßige Abschreibung	264
aa) Anschaffungskostenmodell	264
bb) Neubewertungsmodell	265
cc) Zwischenergebnis	265
c) <i>Impairment Test</i>	266
d) Zusammenfassung	267
4. Abschreibung nach dem GKKB-RLV	267
a) Geringwertigkeit	268
b) Planmäßige Abschreibung	269
aa) Lineare Abschreibung	270
bb) Gebäude	271
cc) Langlebige Sachanlagen	272
dd) Immaterielle Wirtschaftsgüter	273
(1) Rechte	273
(2) Wirtschaftliche Werte	275
ee) Verbesserungskosten	276
ff) Sammelposten	277
(1) Funktionsweise des Sammelpostens	277
(2) Rechtfertigung der Poolabschreibung	278
gg) Mittellebige Sachanlagen	280
hh) Kurzlebige Sachanlagen	281
ii) Jahr der Anschaffung/Veräußerung	282
jj) Tatsächliche Nutzung	282
kk) Latente Steuern	283
c) Sonderabschreibungen	283
aa) Maßgeblicher Wert	284
bb) Dauerhafte Wertminderung/Wertaufholung	285
cc) Systematik der Abschreibungsregeln	285

dd) Vergleich mit dem HGB, EStG und den IFRS	286
ee) Vereinbarkeit der Beschränkung der Sonderabschreibungen mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip . .	286
ff) Weitere Einschränkung der Sonderabschreibung.	288
5. Zusammenfassung	288
III. Folgebewertung von Vorräten.	289
1. Vereinfachung der Folgebewertung	289
2. Niederstwertprinzip	290
IV. Folgebewertung von Forderungen	291
V. Rückstellungen	292
1. Rückstellungen nach dem HGB und EStG	293
a) Rückstellungen in der Handelsbilanz	293
b) Besonderheiten für die Steuerbilanz.	294
c) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	295
d) Rechtliche und wirtschaftliche Verursachung	295
e) Bewertung von Rückstellungen	296
2. Rückstellungen nach den IFRS.	297
a) Ansatz dem Grunde nach	297
b) Rückbau- und Wiederherstellungsverpflichtungen.	299
c) Bewertung von Rückstellungen	299
3. Rückstellungen nach dem GKKB-RLV.	300
a) Ansatz dem Grunde nach	300
b) Rückbau- und Wiederherstellungsverpflichtungen.	302
c) Bewertung von Rückstellungen	303
4. Zusammenfassende Beurteilung	305
C. Gewinn- und Verlustrealisierung.	306
I. Schwebende Geschäfte	306
1. Schwebende Geschäfte nach dem HGB und EStG	307
2. Schwebende Geschäfte nach den IFRS.	308
3. Schwebende Geschäfte nach dem GKKB-RLV.	309
a) Vorgaben des GKKB-RLV	309
b) Vergleich mit dem HGB, EStG und den IFRS	311
II. Fertigungsaufträge	312
1. Fertigungsaufträge nach dem EStG und HGB	312
2. Fertigungsaufträge nach den IFRS	314
3. Verträge mit langer Laufzeit nach dem GKKB-RLV	314
a) Auslegung von Art. 24 GKKB-RLV.	315
b) Kritik an Art. 24 GKKB-RLV	316
4. Zusammenfassung	317
III. Steuerbefreiung für Ersatzwirtschaftsgüter	318
1. Einzel abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter	318
2. Wirtschaftsgüter des Sammelpostens	321

D. Rechnungsabgrenzungsposten	321
I. Rechnungsabgrenzungsposten und Anzahlungen nach dem HGB und EStG	321
II. Rechnungsabgrenzungsposten nach den IFRS	323
III. Rechnungsabgrenzungsposten nach dem GKKB-RLV	324
IV. Zusammenfassende Beurteilung	325
E. Aufhellende Ereignisse	326
I. Aufhellende Ereignisse nach dem HGB, EStG und den IFRS	326
II. Aufhellungszeitraum	328
III. Übertragung auf die GKKB	328
F. Zusammenfassung Kapitel 6.	329

Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Höherrangiges Recht	331
2. Beschränkung auf die Harmonisierung der Gewinnermittlung .	331
3. Option	331
4. Keine Alternative zur Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips ...	331
5. Prinzipien der steuerlichen Gewinnermittlung	332
6. Realisationsprinzip	332
7. Negative Auswirkungen auf die Handelsbilanzen	332
8. Formale Vorgaben für die Auslegung	333
9. Ergänzungsbedarf	333
10. Änderungsvorschläge	333
 Abkürzungsverzeichnis	 335
Literaturverzeichnis	339
Stichwortverzeichnis	361