

Discussion Paper No. 14-046

**Vorteile einer GKB / GUB
außerhalb der Gewinnermittlung**

Eine Analyse aus Sicht des deutschen Steuerrechts

Wolfram Scheffler und Melanie Köstler

ZEW

Zentrum für Europäische
Wirtschaftsforschung GmbH

Centre for European
Economic Research

Discussion Paper No. 14-046

Vorteile einer GKB / GUB außerhalb der Gewinnermittlung

Eine Analyse aus Sicht des deutschen Steuerrechts

Wolfram Scheffler und Melanie Köstler

Download this ZEW Discussion Paper from our ftp server:

<http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp14046.pdf>

Die Discussion Papers dienen einer möglichst schnellen Verbreitung von neueren Forschungsarbeiten des ZEW. Die Beiträge liegen in alleiniger Verantwortung der Autoren und stellen nicht notwendigerweise die Meinung des ZEW dar.

Discussion Papers are intended to make results of ZEW research promptly available to other economists in order to encourage discussion and suggestions for revisions. The authors are solely responsible for the contents which do not necessarily represent the opinion of the ZEW.

Vorteile einer GKB / GUB außerhalb der Gewinnermittlung

Eine Analyse aus Sicht des deutschen Steuerrechts*

****Prof. Dr. Wolfram Scheffler/Melanie Köstler**

März 2014

Abstract: In diesem Beitrag wird aufgezeigt, dass die Harmonisierung der Gewinnermittlung innerhalb der EU zahlreiche Zusatzvorteile aufweist und dass es sich lohnt, die Arbeiten an der GKB / GUB zu einem erfolgreichen Abschluss zu bringen. Mit einer GKB / GUB lassen sich für zahlreiche, seit langem diskutierte Probleme des deutschen Steuerrechts Lösungen finden bzw. wird die Bewältigung von vielen derzeit offenen Punkten erleichtert. Besonders deutlich wird dies für die Entstrickung (Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte) oder die grenzüberschreitende Verlustverrechnung bei ausländischen Betriebsstätten und ausländischen Tochterkapitalgesellschaften. Es wird verdeutlicht, dass die Einführung einer GKB / GUB für die Unternehmensbesteuerung in der EU ein größerer Schritt ist, als es zunächst den Anschein hat. Die nach der Einführung einer GKB / GUB noch offenen Punkte könnten in der zweiten Stufe, d.h. bei der Umsetzung einer GKKB, angegangen werden.

Keywords: GKB / GUB, Harmonisierung innerhalb der EU, Gewinnermittlung i.w.S., Mutter-Tochter-Richtlinie, Missbrauchsregelung, Entstrickung, grenzüberschreitende Verlustverrechnung, Gruppenbesteuerung, Vorteile einer GKB / GUB außerhalb der Gewinnermittlung

JEL Classification: F23, H25, H71, K34

* Dieses Diskussionspapier ist ein Zwischenergebnis des Projekts einer stärker zahlungsorientierten Ausgestaltung der GBK, in dem Wissenschaftler des ZEW, der Universität Mannheim und der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg zusammenarbeiten.

** Ansprechpartner: Prof. Dr. Wolfram Scheffler, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, Lange Gasse 20, D-90403 Nürnberg, Tel.: +49 (0)911 / 5302-346; Fax: +49 (0)911 / 5302-428; E-Mail: wolfram.scheffler@fau.de

1. Positive Folgeeffekte einer GKB / GUB

Die Europäische Kommission hat am 16.3.2011 einen Vorschlag für eine Richtlinie über eine „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (GKKB)¹ vorgelegt. Auf europäischer Ebene hat sich neben dem Europäischen Parlament² auch der Rat der Europäischen Union mit diesem Richtlinienentwurf (RLE) beschäftigt. Unter dem Vorsitz Dänemarks hat der Rat der Europäischen Union den GKKB-RLE weiterentwickelt und am 4.4.2012 einen Kompromissvorschlag (KV-DNK)³ vorgelegt, in dem auf der Grundlage des GKKB-RLE die Vorschriften zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage, die Vorschriften bezüglich der Transaktionen und Beziehungen zwischen der Gruppe und sonstigen Unternehmen sowie der Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, die Missbrauchsvorschriften und die Vorschriften für steuerlich transparente Unternehmen überarbeitet wurden. In der Sitzung der Hochrangigen Gruppe am 13.3.2013 wurde vereinbart, dass die Arbeiten am GKKB-RLE schrittweise erfolgen sollen. Zunächst sollen nur die Aspekte im Zusammenhang mit der Steuerbemessungsgrundlage (Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, GKB) im Mittelpunkt stehen. Die Fragen zur Konsolidierung sollen erst in einem zweiten Schritt behandelt werden.⁴ Irland als Vorsitz des Rates der Europäischen Union hat daraufhin am 2.5.2013 einen weiteren Kompromissvorschlag (KV-IRL)⁵ vorgelegt, in dem auf der Grundlage des KV-DNK die Vorschriften zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage sowie die allgemeine Missbrauchsregelung überarbeitet wurden. Die auf Grundlage des KV-IRL geführten Diskussionen und die Anregungen der Mitgliedstaaten wurden von Litauen als Vorsitz des Rates der Europäischen Union aufgenommen und in dem am 14.10.2013 veröffentlichten Kompromissvorschlag (KV-LTU)⁶ eingearbeitet. Auch

¹ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121 endgültig/2.

² Vgl. Bericht über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2011)0121 – C7-009 2/2011 – 2011/0058(CNS), vom 29.3.2012.

³ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), 8387/12, FISC 49, 2011/0058(CNS), vom 4.4.2012.

⁴ Vgl. Bericht des Rates (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen, 11507/13, vom 25.6.2013, Rz. 40. Auch in der Literatur wird mit einer stufenweisen Umsetzung der GKKB gerechnet, so z.B. *Herzig*, DB 2012, 3; *Lenz/Rautenstrauch*, DB 2011, 727; *Marx*, DStZ 2011, 548; *Scheffler/Krebs*, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, 14*; *Spengel/Zöllkau*, CCCTB, 2012, 2.

⁵ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 9180/13, FISC 80, 2011/0058(CNS), vom 2.5.2013. Im Dokument wird als Verteilungsdatum der 2.5.2012 angegeben. Der Termin der Sitzung der Gruppe „Steuerfragen“ sollte laut Dokument am 24.5.2012 stattfinden. Aus dem Bericht des Rates (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen, 11507/13, vom 25.6.2013, Rz. 42, lässt sich allerdings ableiten, dass das Verteilungsdatum 2.5.2013 und das Sitzungsdatum 24.5.2013 lauten muss.

⁶ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 14768/13 FISC 181, 2011/0058(CNS), vom 14.10.2013. Der KV-LTU wird durch eine erklärende Stellungnahme ergänzt (KV-LTU-Notes), vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-

die im KV-LTU vorgestellten Vorschläge betreffen nur die Vorschriften zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und die allgemeine Missbrauchsvorschrift.

Zu der im GKKB-RLE vorgeschlagenen Form der Gewinnermittlung existieren bereits zahlreiche Veröffentlichungen.⁷ In diesem Beitrag geht es nicht um die Harmonisierung der Gewinnermittlung als solche. Vielmehr wird analysiert, in welchen Bereichen sich bei einer GKB / GUB positive Folgewirkungen ergeben. Es wird aufgezeigt, dass die Harmonisierung der Gewinnermittlung zahlreiche „Zusatzvorteile“ aufweist.

Die GKB (Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage) bezieht sich auf die Ermittlung des Gewinns von Kapitalgesellschaften. Bei einer Erweiterung der GKB zu einer GUB (Gemeinsame Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage) werden diese Grundsätze auf Personengesellschaften und Einzelunternehmen ausgedehnt. Die Auswirkungen einer GKB / GUB müssen allerdings nicht auf die Gewinnermittlung i.e.S. beschränkt bleiben. Die Einführung einer GKB / GUB bietet die Chance für eine Harmonisierung der Bereiche, die in einem mittelbaren Zusammenhang mit der Gewinnermittlung i.e.S. stehen. Aufgrund der engen Verknüpfung der Gewinnermittlung mit dem Abschnittsprinzip gilt dies insbesondere für die Ausgestaltung des Verlustabzugs (Abschnitt 2.1.). In eine GKB / GUB können weitere Aspekte einbezogen werden, die in einem mittelbaren Zusammenhang mit der Gewinnermittlung i.e.S. stehen: Abzug von Fremdkapitalaufwendungen, Abgrenzung des Kreises der nichtabziehbaren Betriebsausgaben (Abgrenzung zwischen betrieblich veranlassten Geschäftsvorgängen und gesellschaftsrechtlich bzw. privat veranlassten Geschäftsvorgängen) sowie steuerliche Förderungsmaßnahmen (Abschnitt 2.2.-2.4.).

Nach dem GKKB-RLE werden Tochterkapitalgesellschaften innerhalb der EU auf Ebene der Mutterkapitalgesellschaft konsolidiert. Beschränkt sich die Harmonisierung auf die Gewinnermittlung, ist bei der GKB zu regeln, wie Beteiligungserträge (Gewinnausschüttungen einer Tochterkapitalgesellschaft sowie Gewinne oder Verluste aus dem Verkauf von Anteilen an einer Tochterkapitalgesellschaft) innerhalb von Kapitalgesellschaftskonzernen steuerlich zu behandeln sind. In diesem Zusammenhang ist es empfehlenswert, die GKB mit der Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR) abzustimmen (Abschnitt 3.). Der GKKB-RLE enthält mehrere Normen, durch die bei Beziehungen zu Drittstaaten (tatsächliche oder vermutete) miss-

er-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Anmerkungen zum Kompromissvorschlag, 14769/13 FISC 182, 2011/0058(CNS), vom 14.10.2013.

⁷ Siehe hierzu beispielsweise *Förster/Krauß*, IStR 2011, 607; *Grangl/Petutschnig*, SWI 2011, 483; *Herzig*, FR 2012, 761; *Kahle/Dahlke/Schulz*, Ubg 2011, 491; *Herzig/Kuhr*, DB 2011, 2053; *Herzig/Kuhr*, StuW 2011, 305; *Kahle/Schulz*, BFuP 2011, 455; *Kahle/Schulz*, FR 2011, 49; *Kahle/Schulz*, StuB 2011, 296; *Lenz/Rautenstrauch*, DB 2011, 726; *Marx*, DStZ 2011, 547; *Scheffler/Köstler*, Analyse GKB / GUB (im Erscheinen); *Scheffler/Krebs*, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, 13*; *Spengel/Ortmann-Babel/Zinn/Matenaer*, DB 2013, Beilage zu Heft 8, 1; *Spengel/Zöllkau*, CCCTB, 2012; *Vermeulen/Blaauw*, ET 2011, 533. Speziell zum KV-IRL siehe *Scheffler/Köstler*, DStR 2013, 2190, 2235. Speziell zum KV-LTU siehe *Scheffler/Köstler*, DStR 2014, 664.

bräuchliche Gestaltungen verhindert werden sollen. Es ist zu prüfen, ob bzw. inwieweit derartige Regelungen bei einer GKB / GUB für die Besteuerung von Unternehmen innerhalb der EU übernommen werden können (Abschnitt 4.).

Sowohl die Behandlung der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte (Entstrickung) als auch die Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens (grenzüberschreitende Verlustverrechnung) werden im Zusammenhang mit den Grundfreiheiten des Europäischen Binnenmarkts kontrovers diskutiert. Der GKKB-RLE schlägt mit der Konsolidierung unternehmensinterner Vorgänge eine europarechtskonforme Behandlung der Entstrickung und grenzüberschreitenden Verlustverrechnung vor. Bei einer GKB / GUB ist es aufgrund der fehlenden Regelung erforderlich, für beide Sachverhalte eine Lösung zu finden, die mit dem primären Unionsrecht (insbesondere Niederlassungsfreiheit) vereinbar ist. Die Ausgangssituation stimmt also bei einer GKB / GUB mit der im geltenden Recht überein (Abschnitt 5.).

Es ist auch überlegenswert, ob die im GKKB-RLE enthaltenen Voraussetzungen für die Bildung einer Gruppe bei einer GKB / GUB einen geeigneten Ansatzpunkt bilden, um die Voraussetzungen für eine Gruppenbesteuerung zu harmonisieren. Da nach dem GKKB-RLE in die gemeinsame Bemessungsgrundlage sowohl Betriebsstätten als auch Tochterkapitalgesellschaften einbezogen werden, ist der Frage nachzugehen, ob sich bei einer GKB / GUB die in Abschnitt 5. für die Entstrickung sowie die grenzüberschreitende Verlustverrechnung im internationalen Einheitsunternehmen vorgeschlagenen Ansätze für eine Harmonisierung der Gruppenbesteuerung eignen. Insbesondere ist darauf einzugehen, wie ausländische Tochterkapitalgesellschaften integriert werden können (Abschnitt 6.).

Die Einführung einer GKB / GUB betrifft alle Mitgliedstaaten. Bei den folgenden Ausführungen liegt der Schwerpunkt darauf, welche Auswirkungen sich auf das deutsche Steuerrecht ergeben. Soweit die anderen Mitgliedstaaten vergleichbare Regelungen kennen, lassen sich die Überlegungen auf diese Staaten übertragen. Eine vollständige Analyse erfordert allerdings, dass die vom deutschen Steuerrecht abweichenden ausländischen Regelungen daraufhin untersucht werden, wie sich eine GKB / GUB auf diese auswirkt.

Da sich die GKB / GUB wie die GKKB auf die Besteuerung von in der EU-tätigen Unternehmen konzentriert, stehen EU-Sachverhalte im Mittelpunkt der folgenden Untersuchungen. Auf die Besonderheiten bei einer Betätigung in einem EWR-Staat oder einem anderen Drittland wird nur ergänzend eingegangen.

Die Analysen werden in erster Linie anhand des GKKB-RLE durchgeführt. Auf die drei Kompromissvorschläge (KV-DNK, KV-IRL, KV-LTU) wird ergänzend eingegangen, wenn sich aus ihnen besondere Abweichungen ergeben könnten.

2. Gewinnermittlung i.w.S.

2.1. Verlustabzug

2.1.1. Verlustrücktrag und Verlustvortrag

Der Verlustabzug setzt zwar erst dann an, wenn die Einkünfte eines Unternehmens ermittelt sind. Über die periodenbezogene Besteuerung der Gewinne (Abschnittsprinzip) besteht jedoch zwischen der Gewinnermittlung i.e.S. und dem Verlustabzug inhaltlich ein enger Zusammenhang. Darüber hinaus ist zu beachten, dass der Verlustabzug nicht nur für die Körperschaftsteuer relevant ist (so nach dem GKKB-RLE), sondern aus deutscher Sicht auch die Gewerbesteuer betroffen ist. Bei einer GUB ist zusätzlich die Einkommensteuer zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang ist bedeutsam, dass die Regelungen für den Verlustabzug im deutschen Steuerrecht bei der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer aufeinander abgestimmt sind, da § 10d EStG nicht nur für Einzelunternehmer und Gesellschafter einer Personengesellschaft gilt, sondern über § 8 Abs. 1 KStG auch für Kapitalgesellschaften.

Der GKKB-RLE enthält für den Verlustabzug nur einen Verlustvortrag, aber keinen Verlustrücktrag. Der Verlustvortrag soll sowohl zeitlich als auch betragsmäßig unbeschränkt gewährt werden (Art. 43 GKKB-RLE). Im Vergleich mit dem geltenden deutschen Steuerrecht ist der GKKB-RLE für Steuerpflichtige, die ihr Unternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft führen, insoweit von Nachteil, als der bei der Körperschaftsteuer zulässige Verlustrücktrag (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 1 EStG) entfallen würde. Demgegenüber ist für körperschaftsteuerpflichtige Steuerpflichtige von Vorteil, dass bei einer Übernahme der im GKKB-RLE vorgesehenen Regelung, die in § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 EStG enthaltene Beschränkung des Verlustvortrags auf 1 Mio. € („Sockelbetrag“) und 60% des verbleibenden Gesamtbetrags der Einkünfte („Mindestbesteuerung“) für die Körperschaftsteuer aufgehoben würden. Bei einer GKB sollte der Verlustabzug möglichst weitgehend gewährt werden. Aus dem GKKB-RLE könnte damit der uneingeschränkte Verlustvortrag in die GKB übernommen werden. Im weiteren Verlauf wurden allerdings in den KV für den Verlustvortrag unterschiedlich ausgestaltete betragsmäßige bzw. prozentuale Begrenzungen vorgeschlagen. Derartige Eingrenzungen sollten in die GKB / GUB nicht übernommen werden. Wünschenswert ist vielmehr, dass bei der GKB der Verlustabzug aus Art. 43 GKKB-RLE dadurch erweitert wird, dass auch ein Verlustrücktrag eingeführt wird.⁸

Der Anwendungsbereich des GKKB-RLE beschränkt sich auf die Körperschaftsteuer. Bei einer GKB / GUB bilden diese Regelungen gleichzeitig die Grundlage für die Ermittlung der

⁸ Ein Verlustrücktrag bietet sich auch im Hinblick auf die Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte oder einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft an. Zu den bedeutsamen Vorteilen eines Verlustrücktrags im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung nach der Nachversteuerungsmethode siehe Abschnitt 5.3.2. (Betriebsstätten) und Abschnitt 6.4. (Tochterkapitalgesellschaften).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb von natürlichen Personen (Einzelunternehmer, Gesellschafter einer Personengesellschaft) sowie die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer (Ausgangsgröße nach § 7 S. 1 GewStG). Um zu vermeiden, dass sich die Regelungen für den Verlustabzug bei der Körperschaftsteuer von denen bei der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer unterscheiden, bietet es sich an, die derzeit im deutschen Steuerrecht bestehenden Einschränkungen beim Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 EStG bzw. kein Verlustrücktrag für die Gewerbesteuer) und beim Verlustvortrag („Mindestbesteuerung“ nach § 10d Abs. 2 EStG und § 10a S. 1, 2 GewStG) bei Einführung einer GKB / GUB aufzuheben. Die Harmonisierung der Gewinnermittlung könnte der Anlass dafür sein, den Verlustabzug bei den drei Ertragsteuern zu vereinheitlichen. Im Hinblick auf die hohe Bedeutung von Personengesellschaften in Deutschland sollten beim Verlustabzug auf jeden Fall Unterschiede zwischen der Einkommen- und Körperschaftsteuer vermieden werden.

2.1.2. Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften nach einem Gesellschafterwechsel

Im GKKB-RLE ist keine Regelung enthalten, die dazu führt, dass nach einem Gesellschafterwechsel der Verlustabzug einer Kapitalgesellschaft eingeschränkt wird. Da sich die Fortführung des Verlustabzugs aus dem für die Besteuerung von Kapitalgesellschaften geltenden Trennungsprinzip ergibt und der (vollständige oder quotale) Wegfall des Verlustabzugs nach einem Gesellschafterwechsel dem Nettoprinzip widerspricht, empfiehlt es sich, auch bei einer GKB nach einem Gesellschafterwechsel auf Ebene der Kapitalgesellschaft keine Einschränkung des Verlustabzugs vorzusehen.⁹ Im deutschen Steuerrecht müssten damit die derzeit bestehenden Einschränkungen (§ 8c KStG, § 10a S. 10 GewStG) aufgehoben werden.

Sollte dennoch bei einer GKB der Gesellschafterwechsel unter bestimmten Voraussetzungen dazu führen, dass der körperschaft- und gewerbesteuerliche Verlustvortrag (vollständig oder quotale) entfällt, sollte - analog zu § 8c Abs. 1 S. 6-9 KStG - eine „Stille-Reserve-Klausel“ vorgesehen werden.¹⁰ Aufgrund der „Stille-Reserve-Klausel“ bleibt der Verlustvortrag auch nach einem als schädlich angesehenen Gesellschafterwechsel insoweit erhalten, als zum Zeitpunkt des als schädlich angesehenen Beteiligungserwerbs im inländischen Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft, deren Gesellschafterstruktur sich verändert hat, stille Reserven vorhanden sind. Die „Stille-Reserve-Klausel“ geht von der Überlegung aus, dass in dem Umfang, in dem stille Reserven gebildet wurden, die Einkünfte der Kapitalgesellschaft geringer

⁹ Nach Art. 43 Abs. 3 KV-LTU ist allerdings vorgesehen, dass der Verlustvortrag grundsätzlich entfällt, wenn es zu einer Änderung des Geschäftsbetriebs kommt.

¹⁰ Bei konzerninternen Veräußerungen sollte der Verlustabzug generell nicht eingeschränkt werden. Offen ist, ob die in § 8c Abs. 1 S. 5 KStG enthaltene „Konzernklausel“ zu eng formuliert ist. Hinsichtlich einer „Sanierungsklausel“ sind die Regelungen zu staatlichen Beihilfen (Art. 107 AEUV) zu beachten, siehe hierzu EuGH vom 18.7.2013 (*P Oy*), IStR 2013, 791 sowie *Hackemann/Sydow*, IStR 2013, 786.

ausgefallen sind. Wären die stillen Reserven nicht gebildet worden, wäre der Verlustvortrag der Kapitalgesellschaft entsprechend geringer.

2.2. Abzug von Fremdkapitalaufwendungen

Die im deutschen Steuerrecht enthaltenen Einschränkungen für den Abzug von Fremdkapitalaufwendungen setzen an drei, aus systematischer Sicht sehr unterschiedlichen Stellen an: allgemeine Einschränkungen („Zinsschranke“), 25%ige Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG sowie spezielle Einschränkungen nach § 4 Abs. 4a EStG für Einzelunternehmer und Gesellschafter einer Personengesellschaft.¹¹

(1) Der GKKB-RLE enthält für den Abzug von Fremdkapitalaufwendungen keine Vorschrift, die mit der in Deutschland kodifizierten „Zinsschranke“ (§ 4h EStG, § 8a KStG) vergleichbar ist.¹² Die Einführung einer GKB / GUB eröffnet die Chance, dass die derzeit beim Abzug von Fremdkapitalaufwendungen im deutschen Steuerrecht bestehenden Einschränkungen aufgehoben werden.

(2) Die Einführung der GKB / GUB wirkt sich auf die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen grundsätzlich nicht aus. Akzeptiert man die mit den gewerbsteuerlichen Korrekturvorschriften verfolgte Zielsetzung, können die Einschränkungen des Abzugs von Fremdkapitalaufwendungen im Rahmen der Gewerbesteuer (25%ige Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG) bei einer GKB / GUB fortgeführt werden. Die Kritik an der 25%igen Hinzurechnung von Fremdkapitalaufwendungen beruht auf der grundsätzlichen Ausrichtung der Gewerbesteuer. Sie gilt unabhängig davon, nach welchen Regeln die Einkünfte eines Unternehmens ermittelt werden.

(3) Bei den Einschränkungen des Abzugs von Fremdkapitalaufwendungen nach § 4 Abs. 4a EStG für Einzelunternehmer und Gesellschafter einer Personengesellschaft geht es - im Gegensatz zu den beiden vorstehenden Regelungen - nicht darum, betrieblich veranlasste Ausgaben als nicht (sofort) abziehbar einzuordnen. Vielmehr handelt es sich um eine Regelung, bei der für natürliche Personen eine typisierende Abgrenzung zwischen betrieblich veranlassten Zinsen und privat veranlassten Zinsen vorgenommen wird. Ziel des § 4 Abs. 4a EStG ist es, die nach § 4 Abs. 4 EStG gewinnmindernd abziehbaren Betriebsausgaben von den nach § 12 Nr. 1 EStG nicht als Betriebsausgaben verrechenbaren Kosten der privaten Lebensführung abzugrenzen. Die Einschränkungen von Fremdkapitalaufwendungen nach

¹¹ Zu den Einschränkungen bei Zinszahlungen an verbundene Unternehmen siehe Abschnitt 4.2.

¹² Nach Art. 14a KV-DNK sowie Art. 14a KV-IRL ist eine Einschränkung des Abzugs von Fremdkapitalaufwendungen auf einen noch nicht bestimmten Prozentsatz einer vermögensbezogenen Größe vorgesehen. Der KV-LTU stellt alternativ eine der deutschen und der italienischen Rechtslage vergleichbare einkommensbezogene Begrenzung des Abzugs von Fremdkapitalaufwendungen zur Diskussion. Zum Vergleich der beiden Alternativen siehe Art. 14a KV-LTU-Notes.

§ 4 Abs. 4a EStG gehören also nicht zur Gewinnermittlung i.e.S. Damit kann die geltende Regelung nach Einführung einer GKB / GUB grundsätzlich fortgeführt werden.

2.3. Weitere nichtabziehbare Aufwendungen

Das Abzugsverbot für Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen (§ 3c Abs. 1 EStG), ist zwar im GKKB-RLE nicht explizit geregelt, es kann aber aus Art. 14 Abs. 1 Buchst. g GKKB-RLE abgeleitet werden. Eine derartige Regelung ist auch für eine GKB / GUB empfehlenswert, weil so eine zweifache Begünstigung (Nebeneinander von Steuerbefreiung für die Einnahmen und Abzug der damit zusammenhängenden Ausgaben) vermieden werden kann.

Nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. d GKKB-RLE kann die Körperschaftsteuer nicht von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Dieses Abzugsverbot kann für eine GKB / GUB übernommen werden. Insoweit besteht Übereinstimmung mit dem geltenden deutschen Steuerrecht (§ 10 Nr. 2 KStG).

Bei Einführung einer GKB / GUB kann das für die Körperschaftsteuer vorgesehene Abzugsverbot auf die Einkommensteuer übertragen werden. Dies gilt auch für die Einordnung der sonstigen Personensteuern, der Umsatzsteuer auf Umsätze, die Entnahmen oder verdeckte Gewinnausschüttungen sind, der Vorsteuer auf bestimmte nichtabziehbare Betriebsausgaben (Repräsentationsaufwendungen) sowie der auf nicht abziehbare Steuern entfallenden Nebenleistungen (u.a. Stundungszinsen, Aussetzungszinsen, Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge) als nichtabziehbare Ausgaben. Gegenüber den derzeit in Deutschland geltenden Regelungen (§ 12 Nr. 3 EStG, § 10 Nr. 2 KStG) ergeben sich keine Abweichungen.

Das in Art. 14 Abs. 1 Buchst. j i.V.m. Anhang III GKKB-RLE kodifizierte Abzugsverbot für die Grunderwerbsteuer, die Grundsteuer B und die Gewerbesteuer¹³ steht im Zusammenhang mit der Einführung einer GKKB. Das im GKKB-RLE vorgesehene Abzugsverbot bezieht sich auf die EU-weit geltende Steuerbemessungsgrundlage. Bei dem auf den einzelnen Mitgliedstaat entfallenden Anteil an der gesamten Bemessungsgrundlage kann nach nationalem Recht ein Abzug zugelassen werden (Art. 14 Abs. 2 GKKB-RLE). Beschränkt sich die Harmonisierung auf die Bemessungsgrundlage (GKB / GUB anstatt GKKB), kann die im geltenden Steuerrecht für diese Steuerarten in Deutschland vorgesehene Behandlung weitergeführt werden: Zuordnung der Grunderwerbsteuer zu den Anschaffungskosten des Grund-

¹³ Im Anhang III zum GKKB-RLE wird die Gewerbesteuerumlage nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. j GKKB-RLE den nicht abziehbaren Steuern zugeordnet. Es ist davon auszugehen, dass es sich hierbei um ein redaktionelles Versehen handelt, d.h. dass auch nach Einführung der GKKB die Gewerbesteuer als Ganzes nicht abziehbar ist, vgl. BT-Drucks. 17/5748 vom 5.5.2011, 5, Frage 23. Im KV-DNK wurde Art. 14 Abs. 1 Buchst. d GKKB-RLE inzwischen dadurch erweitert, dass das für die Körperschaftsteuer vorgesehene Abzugsverbot auch für vergleichbare gewinnabhängige Steuern gilt. Damit dürfte geklärt sein, dass die Gewerbesteuer zu den nicht abziehbaren Steuern gehört.

stücks (§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG), Abzug der Grundsteuer als Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 EStG) sowie Abzugsverbot für die Gewerbesteuer (§ 4 Abs. 5b EStG).

Für die Behandlung der Versicherungsteuer¹⁴ sowie der Verbrauchsteuern auf Energieerzeugnisse, Alkohol und alkoholische Getränke besteht bei Einführung der GKB / GUB aus systematischer Sicht gleichfalls kein Änderungsbedarf. Für beide Gruppen sollte bei der GKB / GUB ein Abzug als Betriebsausgabe zulässig sein.

Für Aufsichtsratsvergütungen sieht § 10 Nr. 4 KStG ein 50%iges Abzugsverbot vor. Der GKKB-RLE enthält für Aufsichtsratsvergütungen keine Regelung. Überträgt man diese Sichtweise auf die GKB, sind Aufsichtsratsvergütungen nach einer Harmonisierung der Gewinnermittlung grundsätzlich in vollem Umfang abziehbar.

Das in Art. 14 Abs. 1 Buchst. e, f GKKB-RLE vorgesehene Abzugsverbot für Bestechungsgelder sowie Geldbußen und Geldstrafen kann bei einer GKB / GUB übernommen werden. Gegenüber dem geltenden deutschen Steuerrecht (§ 12 Nr. 4 EStG, § 10 Nr. 3 KStG sowie § 4 Abs. 5 Nr. 8, 10 EStG) würden sich keine Änderungen ergeben.¹⁵ Vergleichbare Aussagen gelten für Geldgeschenke sowie Aufwendungen zur Förderung von staatspolitischen Zwecken (Art. 14 Abs. 1 Buchst. h GKKB-RLE bzw. § 4 Abs. 5 Nr. 1, Abs. 6 EStG).

Hinsichtlich der Abziehbarkeit von Geldgeschenken und Spenden an gemeinnützige Organisationen (betragsmäßige Begrenzung auf 0,5% der Einkünfte, Art. 12 S. 2 i.V.m. Art. 14 Abs. 1 Buchst. h GKKB-RLE)¹⁶ sowie von Bewirtungs- und Repräsentationskosten (50%iges Abzugsverbot, Art. 14 Abs. 1 Buchst. b GKKB-RLE) bestehen international sehr unterschiedliche Vorstellungen. Obwohl auch in diesem Bereich eine Harmonisierung wünschenswert ist, besteht keine Notwendigkeit, diese Bereiche bei einer GKB / GUB zu regeln. Um den Fortschritt einer Harmonisierung der Gewinnermittlung nicht zu gefährden, könnten diese Bereiche (zunächst) ausgeklammert bleiben.¹⁷

Für zahlreiche nach dem deutschen Recht nichtabziehbare Aufwendungen enthält der GKKB-RLE keine speziellen Regelungen: Aufwendungen für Gästehäuser, Jagd, Fischerei, Segeljachten, Motorjachten oder ähnliche Zwecke (§ 4 Abs. 5 Nr. 3, 4 EStG),¹⁸ Mehraufwendungen für Verpflegung im Zusammenhang mit Dienstreisen, für Fahrten zwischen dem Be-

¹⁴ Im KV-DNK wird die Versicherungsteuer den abziehbaren Steuern zugeordnet. Dies erscheint bei der GKB / GUB sachgerechter als das nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. j i.V.m. Anhang III GKKB-RLE für die Versicherungsteuer vorgesehene Abzugsverbot.

¹⁵ Das Abzugsverbot gilt analog für Zinsen auf hinterzogene Steuern nach § 235 AO (§ 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG).

¹⁶ Der Kreis der begünstigten gemeinnützigen Organisationen wird in Art. 16 GKKB-RLE definiert.

¹⁷ Nach Art. 12 S. 3 KV-IRL und Art. 12 S. 3 KV-LTU ist für die Zulässigkeit des Abzugs von Spenden ein Mitgliedstaatenwahlrecht vorgesehen.

¹⁸ Eine mit der deutschen Vorgehensweise vergleichbare Erweiterung des Abzugsverbots wurde in Art. 14 Abs. 1 Buchst. b KV-LTU vorgenommen.

trieb und der Wohnung des Steuerpflichtigen und für Mehraufwendungen für eine betrieblich veranlasste doppelte Haushaltsführung (§ 4 Abs. 5 Nr. 5, 6, 6a EStG), Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG), Aufwendungen, die die private Lebensführung berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind (§ 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG), Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO bei Verletzung der im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten bestehenden Aufzeichnungspflichten (§ 4 Abs. 5 Nr. 12 EStG), Jahresbeiträge, die von Kreditinstituten in den Restrukturierungsfonds einbezahlt werden (§ 4 Abs. 5 Nr. 13 EStG), fehlende gesonderte Aufzeichnung von Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 7 EStG), fehlende Angabe des Empfängers einer Ausgabe (§ 160 AO) und Aufwendungen zur Erfüllung von Satzungszwecken (Kapitalgesellschaften, § 10 Nr. 1 KStG). Insofern müssen im Rahmen einer GKB / GUB nicht unbedingt konkrete Vorgaben aufgenommen werden.

Die Abzugsverbote in Bezug auf Ausgaben für die private Lebensführung des Steuerpflichtigen oder seiner Familienangehörigen, Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen, Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung und für sein Erststudium, die nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgen (§ 12 EStG), betreffen nicht die Gewinnermittlung. Es besteht daher kein Bedarf, diese Sachverhalte bei einer GKB / GUB zu regeln.

2.4. Steuerliche Förderungsmaßnahmen

Für die Ausgaben für Forschung und Entwicklung ist ein sofortiger Abzug vorgesehen (Art. 12 S. 1, Art. 14 Abs. 1 Buchst. i GKKB-RLE). Bei der Auslegung dieser Vorschrift ist offen, ob die sofortige Abziehbarkeit nur für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gilt oder ob auch Ausgaben für entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sowie für materielle Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens (z.B. Laboreinrichtungen bzw. Gebäude, die der Forschung und Entwicklung dienen) sofort gewinnmindernd verrechnet werden können.¹⁹ Im Übrigen sind nach dem GKKB-RLE steuerliche Erleichterungen, die an der Bemessungsgrundlage ansetzen, nicht vorgesehen.

In Art. 14 Abs. 1 Buchst. i KV-LTU wird vorgeschlagen, dass die Ausgaben für den Erwerb von Gebäuden und anderer unbeweglicher Wirtschaftsgüter nicht sofort abziehbar sind. Wird eine derartige Eingrenzung des Umfangs der sofort abziehbaren Anschaffungs- oder Herstellungskosten in eine GKB / GUB integriert, dürfte dies die Chance einer Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften erhöhen.

Da Investitionsförderungsmaßnahmen im Allgemeinen und die Förderung von Forschung und Entwicklung im Speziellen nicht zum Kern der Gewinnermittlungsvorschriften gehören,

¹⁹ So beispielsweise *Herzig/Kuhr*, *StuW* 2011, 318; *Lenz/Rautenstrauch*, *DB* 2011, 728.

ist es empfehlenswert, für eine GKB / GUB keine Regelungen vorzusehen. Derartige Förderungsmaßnahmen sollten außerhalb der Gewinnermittlung vorgenommen werden. Als geeignete Instrumente bieten sich insbesondere Steuergutschriften (Festsetzung innerhalb der Steuerveranlagung durch Abzug von der Steuerschuld) oder Investitionszulagen (Auszahlung des Förderungsbetrags außerhalb der Steuerveranlagung). Als rechtlicher Rahmen für die Zulässigkeit von im nationalen Recht vorzusehenden Förderungsmaßnahmen dienen die Regelungen zu staatlichen Beihilfen (Art. 107 AEUV). Die Einführung einer GKB / GUB könnte auch dazu genutzt werden, dass sich die Mitgliedstaaten darüber einigen, welche Position sie zu den in einzelnen Staaten vorgesehenen Sonderregelungen für Lizenzeinnahmen und damit vergleichbare Einnahmen (z.B. „Patentbox“, Sondersteuersatz für Lizenzen, Steuerbefreiungen für Lizenzen) beziehen.

Diese Grundsätze gelten auch für die im deutschen Steuerrecht vorgesehenen Förderungsmaßnahmen, wie die Investitionszulagen nach dem InvZulG 2013, den Investitionsabzugsbetrag (§ 7g Abs. 1-4 EStG) sowie die Sonderabschreibungen für kleinere und mittlere Unternehmen (§ 7g Abs. 5, 6 EStG) und die erhöhten Absetzungen für die Modernisierung von Gebäuden, die in einem Sanierungsgebiet oder in einem städtebaulichen Entwicklungsbereich liegen (§ 7h EStG) oder die als Baudenkmäler gelten (§ 7i EStG).

3. Abstimmung mit Mutter-Tochter-Richtlinie

In diesem Abschnitt werden nur Beteiligungen an Kapitalgesellschaften betrachtet, die von einer Kapitalgesellschaft gehalten werden. Deshalb wird in diesem Abschnitt nur von der GKB und nicht von der GUB gesprochen. Ausgeklammert bleiben Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die von Einzelunternehmern oder von Personengesellschaften, an denen natürliche Personen beteiligt sind, gehalten werden. Will man auch für die Besteuerung von Beteiligungserträgen, die natürliche Personen erzielen, innerhalb der EU eine Harmonisierung anstreben, ist an der Ausgestaltung des Körperschaftsteuersystems anzusetzen und nicht an den Regeln zur Gewinnermittlung.

In diesem Abschnitt erfolgt eine Konzentration auf die Behandlung von Beteiligungserträgen (Dividenden, Veräußerungsgewinne) sowie die Abgrenzung der Beteiligungserträge von Fremdkapitalvergütungen. Auf die geplante Einführung einer allgemeinen Missbrauchsvorschrift in Art. 1a MTR-E wird im Zusammenhang mit den Missbrauchsvorschriften des GKKB-RLE eingegangen (Abschnitt 4.1.).

3.1. Beteiligungserträge (Dividenden, Veräußerungsgewinne)

Die Besteuerung von Erträgen aus der Beteiligung einer (Mutter-)Kapitalgesellschaft an einer (Tochter-)Kapitalgesellschaft ist im GKKB-RLE grundsätzlich nur für Drittstaatsbeziehungen geregelt. Für Beteiligungen an einer EU-Kapitalgesellschaft gelten diese Vorschriften nur

dann, wenn diese nicht nach Art. 54, Art. 55 GKKB-RLE in die Konsolidierung einbezogen werden. Im GKKB-RLE sind für beide Fallgruppen folgende Regelungen vorgesehen:

- Dividenden sind steuerfrei (Art. 11 Buchst. c GKKB-RLE).
- Gewinne, die beim Verkauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft erzielt werden, sind gleichfalls steuerfrei (Art. 11 Buchst. d GKKB-RLE).
- Veräußerungsverluste und Minderungen des Werts der Anteile an einer Kapitalgesellschaft sind nicht abziehbar (aus Art. 11 Buchst. d i.V.m. Art. 14 Abs. 1 Buchst. g GKKB-RLE ableitbar).
- Aufwendungen, die beim Gesellschafter im Zusammenhang mit einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft anfallen, sind grundsätzlich uneingeschränkt abziehbar. Allerdings werden 5% der Dividenden und Veräußerungsgewinne in nichtabziehbare Betriebsausgaben umqualifiziert. Dieses pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot kommt nicht zur Anwendung, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die bei ihm anfallenden Betriebsausgaben niedriger sind als 5% der Beteiligungserträge (Art. 14 Abs. 1 Buchst. g GKKB-RLE).

Bei der GKB ist keine Konsolidierung von Tochterkapitalgesellschaften vorgesehen. Vielmehr werden Tochterkapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter unabhängig voneinander besteuert. Die im GKKB-RLE vorgesehene Behandlung von Beteiligungserträgen und eigenen Aufwendungen des Gesellschafters im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer (anderen) Kapitalgesellschaft steht im Einklang mit den Regelungen in Art. 4 Abs. 1 Buchst. a MTR (Mitgliedstaatenwahlrecht zur Vermeidung der Doppelbelastung von Gewinnen einer Kapitalgesellschaft bei Ausschüttung an eine andere Kapitalgesellschaft durch Freistellung der Dividenden) und Art. 4 Abs. 3 MTR (Mitgliedstaatenwahlrecht, ein pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot einzuführen). Sie können damit bei Einführung einer GKB grundsätzlich übernommen werden.²⁰

Der GKKB-RLE geht insoweit über die Mutter-Tochter-Richtlinie hinaus, als für die Dividendenfreistellung keine Mindestbeteiligung vorausgesetzt wird (so Art. 3 Abs. 1 Buchst. a i.V.m. Art. 2 MTR), als die Dividendenfreistellung auch für Beteiligungen an Nicht-EU-Kapitalgesellschaften vorgesehen ist (entgegen Art. 1, Art. 2 MTR) und als auch Veräußerungsgewinne einbezogen werden. Art. 11 Buchst. c, d und Art. 14 Abs. 1 Buchst. g GKKB-RLE können als Vorbild für eine GKB dienen. Wird eine GKB entsprechend diesen Überlegungen umgesetzt, ist die Mutter-Tochter-Richtlinie im Kern nicht mehr notwendig. Die im GKKB-RLE vorgesehene Behandlung von Beteiligungserträgen ist für die Steuerpflichtigen

²⁰ Die Nichterhebung einer Kapitalertragsteuer auf Dividenden im Ansässigkeitsstaat der Tochterkapitalgesellschaft (Art. 5 MTR) weist keinen Bezug zur Gewinnermittlung auf. Das Gleiche gilt für die in der Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie vorgesehene Nichterhebung einer Kapitalertragsteuer auf konzerninterne Zins- und Lizenzzahlungen. Diese Vorschriften sollten jedoch im Hinblick auf die „BEPS-Diskussion“ überprüft werden.

günstiger, sodass die Mutter-Tochter-Richtlinie für die Steuerpflichtigen zu keiner darüber hinausgehenden Erleichterung führt.²¹

Die im deutschen Steuerrecht für die Dividendenfreistellung vorgesehene Mindestbeteiligungsquote von 10% (§ 8b Abs. 4 KStG) und die fehlende Möglichkeit, die 5%ige Umqualifizierung der Beteiligungserträge zu vermeiden, sofern die Aufwendungen des Gesellschafters geringer ausfallen (§ 8b Abs. 5 KStG), ist aus systematischen Gründen abzulehnen.²²

3.2. Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital (Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung)

Aufgrund der GuV-orientierten Gewinnermittlung (Art. 10 i.V.m. Art. 4 Nr. 9, 10 GKKB-RLE) enthält der GKKB-RLE keine expliziten Kriterien für die Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital. Die Abgrenzung zwischen diesen beiden Finanzierungsformen erfolgt indirekt dadurch, dass geregelt wird, welche Finanzierungszahlungen gewinnmindernd verrechnet werden können (Art. 12 Abs. 1 GKKB-RLE: entspricht einer Einordnung als Fremdkapital) und welche Ausgaben nicht abziehbar sind (Art. 14 Abs. 1 Buchst. a, c GKKB-RLE: entspricht einer Einordnung als Eigenkapital).²³ Diese Abgrenzung wird in dem GKKB-RLE aber nicht mit ausreichender Klarheit getroffen. Diese Unbestimmtheit ist insbesondere bei hybriden Finanzierungsinstrumenten von Bedeutung. Bei hybriden Finanzierungen handelt es sich um Finanzierungsinstrumente, die sowohl Merkmale von Fremdkapital als auch Eigenkapitalcharakter aufweisen. Damit kann für den GKKB-RLE bei vielen Finanzierungsinstrumenten (z.B. aus deutscher Sicht stille Gesellschaften, Genussscheine oder Genussrechte) nicht angegeben werden, ob die Vergütungen auf Ebene der leistenden Kapitalgesellschaft abziehbar und ob diese auf Ebene der empfangenden Kapitalgesellschaft steuerfrei oder steuerpflichtig sind. Im GKKB-RLE ist zur Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung („weiße“ Einkünfte) eine Abstimmung der Behandlung auf Ebene der leistenden Kapitalgesellschaft und die Behandlung auf Ebene der empfangenden Kapitalgesellschafter (Korres-

²¹ Die in Art. 1a MTR-E vorgesehene Missbrauchsregelung kann gleichfalls in die GKB / GUB integriert und dabei verallgemeinert werden. Siehe hierzu Abschnitt 4.1. Zur Bedeutung der Kapitalertragsteuer auf die Dividenden siehe die vorstehende Fußnote.

²² Diese Aussage gilt nicht nur für eine GKB, sondern auch für das geltende Recht. Zur Forderung nach vollständiger Abziehbarkeit von Aufwendungen, die auf Ebene des Gesellschafters im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft anfallen, siehe statt aller *Herrmann/Heuer/Raupach*, 2013, § 8b KStG. Die Entwicklung im Zusammenhang mit den weiteren Arbeiten an dem GKKB-RLE geht allerdings in eine andere Richtung: (1) Nach den drei KV ist für die Dividendenfreistellung und die Nichtbesteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft eine Mindestbeteiligung von 10% vorgesehen. Im KV-LTU wird als zusätzliche Voraussetzung eine Mindestbesitzzeit vorgeschlagen. Für die Mindestbesitzzeit wird ein Zeitraum von 12 Monaten zur Diskussion gestellt. (2) Für Beteiligungserträge soll ein vollständiges Betriebsausgabenabzugsverbot gelten.

²³ Das Fehlen von Regelungen zum Ausweis des Eigenkapitals beruht darauf, dass bei einer GuV-orientierten Gewinnermittlung für die Ermittlung der Höhe des Eigenkapitals und dessen Untergliederung prinzipiell kein Bedarf besteht. Vorschriften zur Abgrenzung des Eigenkapitals von Einzelunternehmen und Personengesellschaften fehlen in dem GKKB-RLE deshalb, weil dieser nur Kapitalgesellschaften einbezieht.

pondenzprinzip) nicht enthalten. Werden bei einer GKB eindeutige Regelungen zur Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital getroffen, hätte dies innerhalb der EU den Vorteil, dass bei hybriden Finanzierungsinstrumenten sowohl eine Doppelbelastung als auch eine doppelte Nichtbesteuerung konzeptionell ausgeschlossen wäre.²⁴ Insoweit würde sich die angestrebte Einführung eines Korrespondenzprinzips in Art. 4 Abs. 1 Buchst. a MTR-E erübrigen, da mit einer GKB das gleiche Ziel in umfassender Weise erreicht wird. Die GKB würde nicht nur Zahlungen von Kapitalgesellschaften erfassen, die in den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie fallen, sondern alle Zahlungen auf hybride Finanzierungsinstrumente. Bei Zahlungen von Nicht-EU-Kapitalgesellschaften ist allerdings für eine GKB ein Korrespondenzprinzip erforderlich. Um eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden, könnte bei einer GKB vorgesehen werden, dass Zahlungen auf hybride Finanzierungsinstrumente bei der empfangenden EU-Kapitalgesellschaft nur dann steuerfrei bleiben, wenn sie beim leistenden Drittlandsunternehmen nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden können.

4. Integration der im GKKB-RLE enthaltenen Missbrauchsregelungen in eine GKB / GUB

4.1. Allgemeine Missbrauchsvorschrift

Die Anwendung von Missbrauchsvorschriften steht nicht primär im Zusammenhang mit der steuerlichen Gewinnermittlung. Der Vorteil einer EU-einheitlichen Missbrauchsvorschrift liegt darin, dass von einem gemeinsamen Verständnis der Mitgliedstaaten ausgegangen werden kann. Mit einer Harmonisierung der Voraussetzungen für die Anwendung einer Missbrauchsregelung ist eine Erhöhung der Rechtssicherheit verbunden. Im Zusammenhang mit einer GKB / GUB ergibt sich ein weiterer positiver Aspekt daraus, dass bei einer Nichtanerkennung von bestimmten vertraglichen Gestaltungen die Einkünfte in den beteiligten Mitgliedstaaten nach den gleichen Gewinnermittlungsregeln berechnet werden.

Nach der in Art. 80 GKKB-RLE enthaltenen allgemeinen Regelung zur Vermeidung von Missbrauch werden die Transaktionen als missbräuchlich angesehen, die keine wirtschaftliche Grundlage haben, sondern deren einziger Zweck darin besteht, eine Besteuerung zu vermeiden. Anerkannt werden allerdings echte wirtschaftliche Tätigkeiten, bei denen der Steuerpflichtige zwischen zwei oder mehr möglichen Transaktionen wählen kann, die zum selben wirtschaftlichen Ergebnis führen, aber unterschiedliche Steuerbemessungsgrundlagen ergeben. Im Rahmen der Mutter-Tochter-Richtlinie wurde in Art. 1a MTR-E eine Missbrauchsregelung vorgeschlagen.²⁵ Im Falle einer künstlichen Gestaltung oder einer künstlichen Reihe von Gestaltungen, die dem wesentlichen Zweck dient, im Rahmen der Mutter-Tochter-Richtlinie einen unangemessenen steuerlichen Vorteil zu erlangen, und die Geist,

²⁴ So auch Röder, WTJ 2012, 141.

²⁵ Nach Art. 1 Abs. 2 MTR-E können im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie auch nationale Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung angewandt werden.

Ziel und Zweck der herangezogenen Steuervorschriften zuwiderläuft, entziehen die Mitgliedstaaten den mit der Mutter-Tochter-Richtlinie gewährten Vorteil. Transaktionen, Regelungen, Handlungen, Vorgänge, Vereinbarungen, Zusagen oder Verpflichtungen gelten als künstliche Gestaltung oder als Teil einer künstlichen Reihe von Gestaltungen, wenn sie die wirtschaftliche Realität nicht widerspiegeln. Zur Feststellung, ob eine Gestaltung als künstlich anzusehen ist, prüfen die Mitgliedstaaten insbesondere, ob eine oder mehrere der folgenden Situationen vorliegt: (a) Die rechtlichen Merkmale der einzelnen Schritte, aus denen eine Gestaltung besteht, stehen nicht im Einklang mit der rechtlichen Substanz der Gestaltung als Ganzes, (b) die Gestaltung wird auf eine Weise ausgeführt, die bei einem als vernünftig anzusehenden Geschäftsgebaren in der Regel nicht angewandt würde, (c) die Gestaltung umfasst Elemente, die einander ausgleichen oder aufheben, (d) die Transaktionen sind zirkulär oder (e) die Gestaltung führt zu einem bedeutenden steuerlichen Vorteil, der sich nicht in den vom Steuerpflichtigen eingegangenen unternehmerischen Risiken oder seinen Cashflows widerspiegelt.

Die Missbrauchsvorschriften in Art. 80 GKKB-RLE und Art. 1a MTR-E gehen - wie die vergleichbare Regelung des § 42 AO im deutschen Steuerrecht - im Ansatz davon aus, dass Transaktionen ohne wirtschaftliche Grundlage für steuerliche Zwecke nicht anerkannt werden. Im Detail weisen sie jedoch einige Unterschiede auf:

- Art. 80 GKKB-RLE ist sehr allgemein formuliert. Art. 1a MTR-E definiert die Voraussetzungen für die Nichtanerkennung einer rechtlichen Gestaltung wesentlich konkreter. Auch wenn die für die Mutter-Tochter-Richtlinie vorgesehene Missbrauchsvorschrift zahlreiche unbestimmte Rechtsbegriffe enthält, ergeben sich aus Art. 1a MTR-E für die praktische Anwendung relativ klare Leitlinien.
- Art. 80 GKKB-RLE weist einen deutlich weiteren Anwendungsbereich auf, da sie sich insgesamt auf die GKKB erstreckt, während sich Art. 1a MTR-E nur auf die Besteuerung von Beteiligungen einer EU-Kapitalgesellschaft an EU-Kapitalgesellschaften bezieht.

Insbesondere aufgrund ihrer (für eine allgemeine Missbrauchsvorschrift) konkreten Formulierung bietet sich eine Prüfung an, ob die in Art. 1a MTR-E formulierte Missbrauchsvorschrift generell anzuwenden ist. Der in dieser Vorschrift zum Ausdruck kommende Gedanke, lässt sich ohne weiteres verallgemeinern. Er bezieht sich nicht nur auf den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie. Sie könnte auch für eine GKB / GUB Vorbildcharakter haben.²⁶

4.2. Einschränkung der Abziehbarkeit von Zinsen an verbundene Unternehmen

Nach Art. 81 Abs. 1 GKKB-RLE sind Zinszahlungen an ein verbundenes Unternehmen, das in einem Drittland ansässig ist, nur abziehbar, wenn der allgemeine gesetzliche Körper-

²⁶ Es bietet sich an, bei Einführung einer GKB / GUB die durch den KV-IRL vorgenommenen Konkretisierungen von Art. 80 GKKB-RLE, die im KV-LTU überarbeitet wurden, mit Art. 1a MTR abzustimmen.

schaftsteuersatz des Drittlands mindestens 40% des durchschnittlichen gesetzlichen Körperschaftsteuersatzes in den Mitgliedstaaten beträgt und wenn in dem Drittland für das verbundene Unternehmen keine Sonderregelung gilt, nach der die Zinseinnahmen im Vergleich zu den allgemeinen Regeln dieses Landes wesentlich niedriger besteuert werden.²⁷

Die Behandlung von Zinsen, die an verbundene Unternehmen gezahlt werden, ist auf die GKKB abgestimmt, da Zinszahlungen an verbundene Unternehmen, die in der EU ansässig sind, bei der GKKB im Rahmen der Konsolidierung herausgerechnet werden. Bei einer GKB / GUB werden konzerninterne Darlehensbeziehungen jedoch nicht konsolidiert. Überträgt man die Vorgaben des Art. 81 Abs. 1 GKKB-RLE auf die GKB / GUB, kommen allerdings die darin enthaltenen Einschränkungen innerhalb der EU grundsätzlich nicht zur Anwendung: (1) Der Durchschnitt der Körperschaftsteuersätze der Mitgliedstaaten liegt bei 21,65%.²⁸ Die 40%-Grenze wird nur dann erreicht, wenn der nationale Körperschaftsteuersatz kleiner als 8,66% (= 40% von 21,65%) ist. Diese Voraussetzung ist zurzeit in keinem EU-Staat erfüllt. (2) Eine Besteuerung von Zinsen mit einem Steuersatz, der wesentlich unter dem allgemein in diesem Mitgliedstaat geltenden (Körperschaft-)Steuersatz liegt, dürfte nicht mit den europarechtlichen Beihilfebestimmungen (Art. 107 AEUV) vereinbar sein.²⁹

Konsequenz ist, dass sich für konzerninterne Darlehensbeziehungen innerhalb der EU aus dem GKKB-RLE hinsichtlich des Abzugs von Fremdkapitalaufwendungen im Rahmen einer GKB / GUB keine Einschränkungen ableiten lassen. Die in Art. 81 GKKB-RLE vorgesehenen Voraussetzungen für den Abzug von Fremdkapitalaufwendungen, die an verbundene Unternehmen fließen, bleiben bei einer GKB / GUB dann relevant, wenn das die Zahlungen vereinnahmende verbundene Unternehmen außerhalb der EU ansässig ist.³⁰ Darüber hinaus sind die allgemein, d.h. nicht nur für Darlehensbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, geltenden Einschränkungen beim Abzug von Fremdkapitalaufwendungen zu beachten.³¹

²⁷ Wenn sich das Drittland nicht am Informationsaustausch beteiligt, gelten weitere Einschränkungen (Art. 81 Abs. 3 GKKB-RLE).

²⁸ Der Durchschnitt wird in Anlehnung an Art. 73 Abs. 1 S. 2 GKKB-RLE als arithmetisches Mittel berechnet.

²⁹ Insoweit unterscheidet sich die Besteuerung von Zinsen wesentlich von der Besteuerung von Lizenzen. Siehe hierzu auch die nachfolgenden Abschnitte 4.3. und 4.4.

³⁰ Es könnte überlegt werden, die für Zinszahlungen an verbundene Unternehmen in Art. 81 GKKB-RLE vorgesehenen Einschränkungen beim Abzug von Zinsaufwendungen auf Lizenzen zu übertragen. Danach wären beim Lizenznehmer die gezahlten Lizenzen nicht abziehbar, wenn die Belastung der vereinnahmten Lizenzen beim Lizenzgeber unter der im GKKB-RLE als angemessen angesehenen Belastung liegt.

³¹ Siehe hierzu Abschnitt 2.2.

4.3. Übergang von der Freistellungsmethode auf die Anrechnungsmethode bei Beteiligungserträgen und Betriebsstätten

Nach dem GKKB-RLE sind auf Ebene einer Kapitalgesellschaft Dividenden und Gewinne aus dem Verkauf von Anteilen an einer anderen Kapitalgesellschaft (Beteiligungserträge) grundsätzlich steuerfrei. Einkünfte, die auf eine in einem Drittland belegene Betriebsstätte entfallen, werden auf Ebene des EU-Unternehmens von der Besteuerung freigestellt (Art. 11 Buchst. c, d, e GKKB-RLE). Diese Steuerbefreiungen dienen dazu, internationale Doppelbelastungen (Beteiligungserträge) bzw. internationale Doppelbesteuerungen (Betriebsstätten) zu vermeiden. Wenn die Grundeinheit sich in einem Drittland befindet, dessen allgemeiner gesetzlicher Körperschaftsteuersatz weniger als 40% des durchschnittlichen gesetzlichen Körperschaftsteuersatzes in den Mitgliedstaaten³² beträgt oder für die Grundeinheit eine Sonderregelung zur Anwendung kommt, nach der die Gewinne im Vergleich zu den allgemeinen Regeln dieses Landes wesentlich niedriger besteuert werden, kommt es zu einem Wechsel von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode (Art. 73, Art. 74 GKKB-RLE).

Kommt es ausnahmsweise zu einem Übergang von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode, weist die GKB / GUB den Vorteil auf, dass innerhalb der EU die Einkünfte der ausländischen Grundeinheit nach den gleichen Grundsätzen ermittelt werden wie bei der inländischen Grundeinheit. Damit würde ein wesentliches Hindernis der Anrechnungsmethode entfallen.

Dieser Wechsel der Methode zur Vermeidung einer internationalen Doppelbelastung bzw. Doppelbesteuerung steht im Zusammenhang mit der GKKB, bei der sämtliche in der EU belegene Tochterkapitalgesellschaften und Betriebsstätten bei Ermittlung der konsolidierten Bemessungsgrundlage zusammengefasst werden. Bei einer GKB / GUB werden die Einkünfte jedoch nicht grenzüberschreitend konsolidiert. Würde der in Art. 73 GKKB-RLE vorgesehene Übergang von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode bei einer GKB / GUB übernommen werden, würde diese Regelung allerdings keine Wirkung entfalten, da derzeit in keinem der EU-Staaten der Körperschaftsteuersatz unter der als Niedrigbesteuerung geltenden Grenze von 40% des durchschnittlichen Körperschaftsteuersatzes der EU-Mitgliedstaaten liegt: 8,66% (= 40% von 21,65%).

Eine Besteuerung mit einem Steuersatz, der wesentlich unter dem allgemein in diesem Mitgliedstaat geltenden Körperschaftsteuersatz liegt, ist aufgrund der europarechtlichen Beihilferegulungen (Art. 107 AEUV) grundsätzlich nicht zulässig. Sonderregelungen können je-

³² Das Europäische Parlament hat eine Erhöhung dieses Grenzwerts auf 70% vorgeschlagen, vgl. Bericht über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2011)0121 – C7-009 2/2011 – 2011/0058(CNS), vom 29.3.2012, Art. 73 Abs. 1 Buchst. a.

doch dazu führen, dass es im Vergleich zum allgemeinen Körperschaftsteuersatz zu einer wesentlich niedrigeren Besteuerung kommt: (1) Bei Einkünften aus der Überlassung oder Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern können sich über spezielle Steuersätze für Lizenzen oder (teilweise) Steuerbefreiung für Lizenzen („Patentbox“)³³ erhebliche Erleichterungen ergeben. Die Einführung einer GKB / GUB könnte als Chance genutzt werden, um für derartige Regelungen innerhalb der EU Leitlinien zu entwickeln.³⁴ Wird auch nach Einführung einer GKB / GUB eine niedrige Besteuerung von Einkünften aus der Überlassung oder Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern als zulässig angesehen, wäre es widersprüchlich, wenn die im Ausland gewährten Vorteile im Ansässigkeitsstaat der Spitzeneinheit durch den Übergang von der Freistellungsmethode auf die Anrechnungsmethode wieder rückgängig gemacht würden. (2) Im GKKB-RLE ist kein Eigenkapitalzinsabzug (Notional Interest Deduction, NID) vorgesehen. Wird diese Vorgehensweise bei Einführung einer GKB / GUB übernommen, kann sich eine niedrige Besteuerung nicht mehr aus dem Eigenkapitalzinsabzug ergeben. (3) Wird die von einer Tochterkapitalgesellschaft gezahlte Körperschaftsteuer auf Ebene der Mutterkapitalgesellschaft auch dann ganz oder weitgehend erstattet, wenn die Dividenden beim Anteilseigner nicht besteuert werden,³⁵ werden von einer Kapitalgesellschaft erzielten Gewinne im Ausschüttungsfall de facto nicht oder nur sehr gering besteuert.³⁶ Bei Einführung einer GKB / GUB sollte geregelt werden, ob eine derartige Vorgehensweise weiterhin zulässig ist bzw. ob bei einer Zulässigkeit im Zusammenhang mit den Missbrauchsvorschriften von einer niedrigen Besteuerung auszugehen ist.

4.4. Hinzurechnungsbesteuerung bei Tochterkapitalgesellschaften

Nach Art. 82 GKKB-RLE werden die von einer Tochterkapitalgesellschaft thesaurierten Gewinne dem Gesellschafter zugerechnet,

- wenn die Grundeinheit in einem Drittland ansässig ist (EWR-Tochtergesellschaften, nur wenn kein Abkommen zum Informationsaustausch abgeschlossen wurde),³⁷
- wenn das Mutterunternehmen (unmittelbar oder mittelbar) über mehr als 50% der Stimmrechte, des Kapitals oder der Ansprüche auf die Beteiligung am Gewinn der Tochterkapitalgesellschaft verfügt,

³³ Beispiele bilden die Regelungen in Belgien, Luxemburg, den Niederlanden zur „innovation box“ und im Vereinigten Königreich.

³⁴ Siehe hierzu die Überlegungen im Zusammenhang mit Investitionsförderungsmaßnahmen in Abschnitt 2.4.

³⁵ Die Nichtbesteuerung kann sich durch eine Dividendenfreistellung oder durch ein Vollarrechnungssystem ergeben.

³⁶ So beispielsweise in Malta, siehe hierzu *Grötzenberger*, SWI 2012, 501. Nach § 8 Abs. 3 S. 2 AStG ist allerdings diese Steuergutschrift bei Ermittlung der ausländischen Steuerbelastung einzu beziehen.

³⁷ In einem EWR-Staat ansässige Tochterkapitalgesellschaften sind ausgenommen, wenn mit diesem Staat ein Informationsaustausch vereinbart wurde (Art. 82 Abs. 2 GKKB-RLE). Im Verhältnis zu Deutschland ist diese Voraussetzung gegenüber allen EWR-Staaten erfüllt.

- wenn eine niedrige Besteuerung vorliegt (Steuersatz liegt unter 40% des EU-Durchschnitts³⁸ oder Sonderregelung führt im Vergleich zur Regelbesteuerung zu einer wesentlich niedrigeren Besteuerung) und
- wenn die Einkünfte zu mehr als 30% aus einer passiven Tätigkeit (Zinsen, Lizenzen, Dividenden, Gewinne aus dem Verkauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen sowie Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen und Banken) stammen.

Werden diese bei der GKKB vorgesehenen Grundsätze zur Hinzurechnungsbesteuerung³⁹ in eine GKB / GUB übernommen, werden sie auf EU-Tochterkapitalgesellschaften und ggf. auf EWR-Tochterkapitalgesellschaften ausgedehnt. Der Einbezug der Hinzurechnungsbesteuerung in die GKB / GUB hätte den Vorteil, dass damit die Voraussetzungen, unter denen bei einer Thesaurierung von Gewinnen auf Ebene einer Tochterkapitalgesellschaft das Trennungsprinzip zurückgedrängt wird, innerhalb der EU vereinheitlicht würden. Die Hinzurechnungsbesteuerung müsste in diesem Fall auch dann gelten, wenn es sich bei der Spitzeneinheit um ein Einzelunternehmen oder um eine Personengesellschaft handelt, an der natürliche Personen beteiligt sind.

Mit Einführung einer GKB / GUB würde ein wesentliches praktisches Hindernis der Hinzurechnungsbesteuerung entfallen, da die Ermittlung der Einkünfte einer EU-Tochterkapitalgesellschaft und die Ermittlung der Einkünfte auf Ebene des Gesellschafters nach den gleichen Grundsätzen vorgenommen wird. Bei einer GKB / GUB würde die Veränderung der persönlichen Zurechnung der Einkünfte im grenzüberschreitenden Bereich keine Neuberechnung der Einkünfte erfordern.

Bei einer GKB / GUB wäre der Anwendungsbereich einer Hinzurechnungsbesteuerung bei EU-Tochterkapitalgesellschaften allerdings beschränkt, da die Voraussetzung einer niedrigen Besteuerung (Steuersatz im Ansässigkeitsstaat des Tochterunternehmens liegt unter 40% des EU-Durchschnitts oder Sonderregelung führt zu einer im Vergleich zur allgemeinen

³⁸ Das Europäische Parlament hat eine Erhöhung dieses Grenzwerts auf 70% vorgeschlagen, vgl. Bericht über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2011)0121 – C7-009 2/2011 – 2011/0058(CNS), vom 29.3.2012, Art. 73 Abs. 1 Buchst. a.

³⁹ In Art. 82 KV-DNK wurden einige Modifikationen vorgeschlagen: alternative Definition der Beherrschung, bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen Erhöhung des Mindestanteils an Einkünften aus passiven Tätigkeiten auf 50%, Einkünfte aus Finanzierungsleasing statt Einkünfte aus beweglichen Gegenständen, statt Einkünfte aus unbeweglichen Gegenständen Einkünfte aus beweglichen Gegenständen, Einbezug des Emissionshandels in den Katalog der passiven Tätigkeiten.

Regelung wesentlich niedrigeren Belastung) bei den derzeit geltenden Rahmenbedingungen nur selten erfüllt ist.⁴⁰

Unabhängig davon stellt sich bei der Übernahme der im GKKB-RLE für die Hinzurechnungsbesteuerung vorgesehenen Regelungen in eine GKB / GUB das grundsätzliche Problem, dass bei EU-Tochterkapitalgesellschaften eine pauschalierende Missbrauchsvorschrift mit der Niederlassungsfreiheit nicht vereinbar ist. Die Einordnung als passive Geschäftstätigkeit ist nicht ausreichend, um bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Änderung der persönlichen Zurechnung der Einkünfte vorzunehmen. Vielmehr ist dies nur dann möglich, wenn sie sich speziell auf rein künstliche, von jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen bezieht. Sie ist unzulässig, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die EU-Tochterkapitalgesellschaft tatsächlich im Aufnahmemitgliedstaat angesiedelt ist und dort wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht.⁴¹ Konsequenz ist, dass die mit der Hinzurechnungsbesteuerung verfolgten Ziele innerhalb der EU mit einer GKB / GUB regelmäßig nicht erreicht werden können. Dazu ist eine GKKB wesentlich besser geeignet, da bei dieser die Ergebnisse aller Grundeinheiten in der gemeinsamen Bemessungsgrundlage zusammengefasst werden. Eine GKB / GUB hätte allerdings den großen Vorteil, dass gegenüber Drittländern im Zusammenhang mit der Hinzurechnungsbesteuerung die gleichen Grundsätze gelten würden. Die Ansässigkeit der Spitzeneinheit würde sich nicht darauf auswirken, ob es zu einer Hinzurechnungsbesteuerung kommt oder ob diese unterbleibt.

5. Vorteile einer GKB / GUB bei Betriebsstätten in einem anderen Mitgliedstaat

5.1. Notwendigkeit der Erweiterung einer GKB / GUB

Bei der Besteuerung von internationalen Einheitsunternehmen stellen sich aus betriebswirtschaftlicher Sicht und im Hinblick auf das primäre Unionsrecht (Niederlassungsfreiheit) insbesondere zwei Probleme. Zum einen ist strittig, ob bei Überführung eines Wirtschaftsguts auf eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte die in diesem Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven im abgebenden Staat im Zeitpunkt der Überführung (sofort) besteuert werden dürfen. Zum zweiten wird diskutiert, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen die Verluste einer EU-Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses verrechenbar sind. Beide Sachverhalte haben ihren Ausgangspunkt darin, dass zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung in vielen Mitgliedstaaten (unter anderem in Deutschland) die Gewinne einer im Ausland belegenen Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat von der Besteuerung freigestellt sind. Bei einer GKKB führt die Konsolidierung dazu, dass beide Probleme gelöst werden:

⁴⁰ Zu den Sonderregelungen („Patentbox“, Eigenkapitalzinsabzug, Vergütung der auf ausgeschüttete Gewinne gezahlten Körperschaftsteuer) siehe am Ende des Abschnitts 4.3.

⁴¹ Vgl. insbesondere EuGH vom 12.9.2006 (*Cadbury Schweppes*), EuGHE 2006, I-7995.

- Bei der Berechnung der Gesamtbemessungsgrundlage der Gruppe bleiben gruppeninterne Transaktionen außer Ansatz (Art. 59 i.V.m. Art. 4 Nr. 7 GKKB-RLE). Damit führt auch die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte nicht zur (sofortigen) Auflösung der stillen Reserven.⁴²
- Durch die Zusammenfassung aller innerhalb der EU belegenen Betriebsstätten und in der EU ansässigen Tochterkapitalgesellschaften kommt es bei einer GKKB systemimmanent zu einer grenzüberschreitenden Saldierung von Erträgen und Aufwendungen. Damit können Verluste einer EU-Betriebsstätte generell mit den Gewinnen von anderen Gruppeneinheiten verrechnet werden. Dies gilt unabhängig davon, in welchem Staat die Spitzeneinheit der Gruppe ansässig ist und in welchen Staaten die Gruppe Betriebsstätten oder Tochterkapitalgesellschaften unterhält.

Beschränkt sich die Harmonisierung auf die Gewinnermittlung, bleibt es bei einer getrennten Gewinnermittlung der Unternehmenseinheiten. Sowohl für die Überführung eines Wirtschaftsguts als auch für die grenzüberschreitende Verlustverrechnung treten bei einer GKB / GUB die gleichen Probleme auf wie im geltenden Recht. Eine einheitliche Bemessungsgrundlage ist aber nicht ausreichend, um auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht sachgerechte Ergebnisse zu erreichen. Dies ist nur möglich, wenn die GKB / GUB um bestimmte Regelungen erweitert wird:

- Ausgleichstechnik (Überführung eines Wirtschaftsguts in eine EU-Betriebsstätte, Abschnitt 5.2.) bzw.
- Nachversteuerungsmethode (Verluste einer EU-Betriebsstätte, Abschnitt 5.3.).

Die Erläuterungen werden verdeutlichen, dass die Umsetzung dieser bereits seit vielen Jahren diskutierten Reformüberlegungen mit Einführung einer GKB / GUB wesentlich erleichtert wird. Im Vergleich zum geltenden Recht liegt der wesentliche Vorteil einer GKB / GUB darin, dass für die Bewertung von Wirtschaftsgütern und die Ermittlung der Einkünfte in allen Mitgliedstaaten die gleichen Regelungen gelten. Durch eine Harmonisierung der Gewinnermittlung werden die mit der Ausgleichstechnik und der Nachversteuerungsmethode verbundenen praktischen Schwierigkeiten weitgehend beseitigt.

5.2. Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte (Entstrickung im betrieblichen Bereich)

Grundlage für die Erläuterung der Ausgleichstechnik bildet der Vorgang, bei dem ein inländisches Stammhaus ein Wirtschaftsgut auf eine in einem anderen EU-Staat belegene Betriebsstätte überführt (Outbound-Überführung). Die Erläuterungen können analog auf die

⁴² Bei Überführung in eine EWR-Betriebsstätte unterbleibt eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven, wenn sich der EWR-Staat am Informationsaustausch beteiligt (Art. 31 Abs. 2 GKKB-RLE). Nach dem Wortlaut des Art. 31 Abs. 1 GKKB-RLE gilt dies allerdings nur für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.

Überführung von einer ausländischen Betriebsstätte in das im Inland ansässige Stammhaus (Inbound-Überführung) sowie auf die Überführung zwischen zwei Betriebsstätten in verschiedenen Mitgliedstaaten (Sidestream-Überführung zwischen „Schwester-Betriebsstätten“) übertragen werden.⁴³

5.2.1. Ausgangsproblem: sofortige Besteuerung im Zeitpunkt der Überführung

Da eine Betriebsstätte kein eigenständiges Rechtssubjekt darstellt, sondern ein rechtlich unselbständiger Teil des Einheitsunternehmens ist, kommt es im Zeitpunkt der Überführung eines Wirtschaftsguts vom Betriebsvermögen des inländischen Stammhauses in das Betriebsvermögen der ausländischen Betriebsstätte zu keinem Rechtsträgerwechsel (keine Änderung der persönlichen Zurechnung). Zwischen den beiden Betriebsteilen eines Einheitsunternehmens kann zivilrechtlich auch kein Kaufvertrag abgeschlossen werden. Bei der Überführung eines Wirtschaftsguts ist der mit Hilfe einer der Standardmethoden ermittelte Verrechnungspreis lediglich abrechnungstechnisch anzusetzen. Die sachliche Zurechnung ändert sich gleichfalls nicht, weil das Wirtschaftsgut weiterhin dem Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen zugerechnet wird. Die Bewertung mit dem Fremdvergleichspreis dient dazu, eine verursachungsgerechte Erfolgszuordnung zu erreichen (Veranlassungsprinzip, functionally separate entity approach). Die Differenz zwischen dem Fremdvergleichspreis und dem Buchwert des Wirtschaftsguts (dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ggf. vermindert um planmäßige oder außerplanmäßige Abschreibungen) gibt den Teil des Gesamterfolgs wieder, den das Stammhaus durch seine Geschäftstätigkeit erwirtschaftet hat. Aufgrund der rechtlichen Einheit zwischen Betriebsstätte und Stammhaus ist dieser Gewinn aber im Zeitpunkt der Überführung noch nicht realisiert. Nach dem Realisationsprinzip ist dieser Gewinn erst zu dem Zeitpunkt zu erfassen, zu dem sich die stillen Reserven im Ausland durch Verkauf oder auf andere Weise (z.B. Verbrauch, Entnahme) auflösen.

Im deutschen Steuerrecht ist für die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte eine Sonderregelung vorgesehen. Da es zu einem Wechsel der räumlichen Zuordnung kommt, gilt die Überführung als Entnahme (Stammhaus ist ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft, § 4 Abs. 1 S. 3, 4 EStG) bzw. als Veräußerung (Stammhaus ist eine Kapitalgesellschaft, § 12 Abs. 1 KStG). Die damit verbundene Auflösung der in dem überführten Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven wird als Entstrickung bezeichnet. Nach den gesetzlichen Vorgaben liegt eine Entstrickung vor, wenn es hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsguts zu einem Ausschluss oder zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts kommt. Von einem Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts geht der Gesetzgeber insbesondere dann aus, wenn ein Wirtschaftsgut in eine ausländische Betriebsstätte überführt wird, deren

⁴³ Zur Übertragung eines Wirtschaftsguts auf eine EU-Tochterkapitalgesellschaft siehe Abschnitt 6.3.

Erfolge von der Besteuerung in Deutschland freigestellt sind.⁴⁴ Bei der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte errechnen sich die aufgelösten stillen Reserven aus der Differenz des gemeinen Werts des überführten Wirtschaftsguts und seinem Buchwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 Halbsatz 2 EStG, § 12 Abs. 1 KStG).⁴⁵

Die mit der Entstrickung verbundene Auflösung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Überführung ist nicht mit dem Realisationsprinzip vereinbar. Damit wird einer der zentralen Gewinnermittlungsgrundsätze nicht beachtet. Innerhalb des Einheitsunternehmens kommt es zum Ausweis von Gewinnen, die noch nicht durch Außenumsätze am Markt bestätigt sind. Da die Überführung eines Wirtschaftsguts vom inländischen Stammhaus in eine inländische Betriebsstätte keine Entstrickung auslöst, führt die Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Überführung in eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte gleichzeitig zu einer Beeinträchtigung der Grundfreiheiten (hier Niederlassungsfreiheit). Die bei der Einführung der Entstrickung in Deutschland angeführte Begründung, dass sie zur Sicherung des Steueraufkommens notwendig sei,⁴⁶ gilt nach der Rechtsprechung des EuGH nicht als Argument, mit dem eine Einschränkung der Grundfreiheiten gerechtfertigt werden kann. Nach der Rechtsprechung des EuGH⁴⁷ steht zwar dem Mitgliedstaat, in dem sich die überführende Unternehmenseinheit befindetet, das Recht zu, die bis zum Zeitpunkt der Überführung entstandenen stillen Reserven zu besteuern. Aus dem Rechtfertigungsgrund „Aufteilung der Besteuerungsrechte“ kann allerdings nicht abgeleitet werden, dass die stillen Reserven bereits im Zeitpunkt der Überführung zu besteuern sind. Vielmehr muss dem Steuerpflichtigen zumindest ein Wahlrecht gewährt werden, die Besteuerung auf den Zeitpunkt zu verlagern, zu dem sich die stillen Reserven nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen (insbesondere nach dem Realisationsprinzip) auflösen. Möglicherweise kann die Stundung verzinslich erfolgen und / oder von der Gestellung von Sicherheiten abhängig gemacht werden.⁴⁸

⁴⁴ Bei einer Überführung zu einer Betriebsstätte, bei der die internationale Doppelbesteuerung über die Anrechnungsmethode vermieden wird, wird eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts angenommen, weil die Anrechnung der ausländischen Steuer zu einer Minderung des inländischen Steueraufkommens führt.

⁴⁵ Der gemeine Wert und der Fremdvergleichspreis stimmen grundsätzlich überein, zu den Ausnahmen siehe *Kahle/Hiller*, WPg 2013, 409, FN 111; *Roth*, Gewinnabgrenzung, 2011, 85; *Wassermeyer*, IStR 2008, 178.

⁴⁶ Vgl. BT-Drucks. 16/2710 vom 25.9.2006, 28.

⁴⁷ Vgl. EuGH vom 11.3.2004 (*de Lasteyrie du Saillant*), EuGHE 2004, I-2409; EuGH vom 7.9.2006 (*N*), EuGHE 2006, I-7445; EuGH vom 29.11.2011 (*National Grid Indus*), EuGHE 2011, I-12307; EuGH vom 6.9.2012 (*Kommission/Portugal*), IStR 2012, 763; EuGH vom 18.7.2013 (*Kommission/Dänemark*), <http://curia.europa.eu/sowie> aus deutscher Sicht EuGH vom 23.1.2014 (*DMC GmbH*), IStR 2014, 106.

⁴⁸ Siehe hierzu z.B. *Beutel/Rehberg*, IStR 2012, 96; *Körner*, IStR 2012, 3-4; *Mitschke*, IStR 2012, 9; *Thömmes/Linn*, IStR 2012, 282.

5.2.2. Lösung: Ausgleichspostentechnik

Die Einführung einer GKB / GUB als solche führt bei der Behandlung von grenzüberschreitenden Überführungen zu keiner Lösung. Vielmehr bleibt das Grundproblem der sofortigen Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Überführung bestehen. Es ist deshalb erforderlich, in die GKB / GUB die Ausgleichspostentechnik zu integrieren.

Die folgenden Analysen sind zweistufig aufgebaut. Im ersten Schritt wird aufgezeigt, wie durch die Ausgleichspostentechnik für grenzüberschreitende Überführungen gegenüber innerstaatlichen Überführungen Nachteile dem Grunde nach vermieden werden können. Im zweiten Schritt wird erläutert, wie bei einer Harmonisierung der Gewinnermittlungsregeln die Vorteile der Ausgleichspostentechnik in vollem Umfang verwirklicht werden können. In der Kombination bewirken die beiden Reformansätze (GKB / GUB einerseits und Ausgleichspostentechnik andererseits), dass bei der Überführung eines Wirtschaftsguts nicht nur ein negativer Zeiteffekt, sondern zusätzlich ein (positiver oder negativer) Bemessungsgrundlageneffekt ausgeschlossen werden kann. Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens führt die Harmonisierung der Regelungen für die planmäßigen Abschreibungen darüber hinaus dazu, dass in jedem Jahr, in dem das überführte Wirtschaftsgut bei der aufnehmenden Unternehmenseinheit genutzt wird, bei der Bildung bzw. Auflösung der Ausgleichsposten in den betroffenen Staaten jeweils der gleiche Wert angesetzt wird.

Die grundsätzliche Wirkungsweise der Ausgleichspostentechnik auf die Besteuerung der bis zum Zeitpunkt der Überführung bei dem überführten Wirtschaftsgut gebildeten stillen Reserven wird ausführlich anhand der Überführung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens erläutert. Bei derartigen Wirtschaftsgütern lässt sich die Wirkungsweise der Ausgleichspostentechnik am besten veranschaulichen. Ergänzend wird auf die bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens erforderlichen Modifikationen eingegangen. Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist zusätzlich danach zu differenzieren, ob für diese eine Einzelabschreibung oder eine Poolabschreibung vorgesehen ist.

(1) Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens. Im Zeitpunkt der Überführung eines Wirtschaftsguts des Umlaufvermögens vom inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte ist die Differenz zwischen dem Fremdvergleichspreis und dem steuerlichen Wert des überführten Wirtschaftsguts zu erfassen. Das Besteuerungsrecht hinsichtlich der bis zur Überführung des Wirtschaftsguts entstandenen Wertsteigerungen steht dem Inland (Stammhausstaat) zu. Da diese Wertsteigerungen im Zeitpunkt der Überführung noch nicht realisiert sind, sind sie bis zu dem Zeitpunkt zu neutralisieren, zu dem sie nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen als realisiert gelten. Technisches Instrument für die vorübergehende Neutralisation der Wertsteigerungen auf Ebene des überführenden Stammhauses stellt ein passiver Ausgleichsposten dar. Die aufnehmende Betriebsstätte führt den Buchwert

des Wirtschaftsguts fort. Die Differenz zu dem höheren Fremdvergleichspreis ist in einen aktiven Ausgleichsposten einzustellen (aufgeschobene Gewinnrealisierung).

Die Ausgleichsposten sind bei beiden Unternehmensteilen in einer Nebenrechnung zu führen. In der Bilanz der aufnehmenden Betriebsstätte scheidet eine Bewertung des Wirtschaftsguts mit dem Fremdvergleichspreis aus, weil der Überführung eines Wirtschaftsguts vom inländischen Stammhaus zur ausländischen Betriebsstätte kein Kaufvertrag zugrunde liegt. Der aktive Ausgleichsposten auf Ebene der Betriebsstätte gewährleistet, dass trotz Fortführung des Buchwerts des Wirtschaftsguts der Grundeinheit nur der durch ihre Aktivitäten erwirtschaftete Gewinn zugewiesen wird. Der Gewinn der Betriebsstätte entspricht der Differenz aus dem beim Verkauf an Außenstehende erzielten Erlös vermindert um den Verrechnungspreis im Zeitpunkt der Überführung des Wirtschaftsguts durch das Stammhaus. Der passive Ausgleichsposten beim Stammhaus und der aktive Ausgleichsposten bei der Betriebsstätte dienen dazu, dass trotz Fortführung des Buchwerts des überführten Wirtschaftsguts im Rechnungswesen des übernehmenden Unternehmensteils eine verursachungsgerechte Aufteilung des durch Leistungsbeziehungen mit Außenstehenden erwirtschafteten Gewinns erreicht wird.

Beispiel: Bei der Fertigung von Waren durch das inländische Stammhaus fallen Herstellungskosten von 100 an. Die Waren werden einer ausländischen Betriebsstätte zur Verfügung gestellt, die diese ohne weitere Bearbeitung an ihre Abnehmer zu 150 veräußert. Beim Verkauf an einen Großhändler erzielt das Stammhaus üblicherweise ein Entgelt von 140.

Sieht man von weiteren Kosten bei der Betriebsstätte ab, beläuft sich der Gesamterfolg des Einheitsunternehmens nach Veräußerung durch die Betriebsstätte auf 50 (= 150 – 100). Dieser Gewinn teilt sich in einen Produktionsgewinn von 40 (= 140 – 100) und einen Vertriebsgewinn von 10 (= 150 – 140) auf. Nach dem Veranlassungsprinzip ist dem Stammhaus die Differenz zwischen Fremdvergleichspreis und Herstellungskosten zuzurechnen (Produktionsgewinn), während der Gewinn der Betriebsstätte mit der Differenz zwischen Wiederverkaufspreis und Großhandelspreis übereinstimmt (Vertriebsgewinn).

Das Fremdvergleichspreiskonzept bezieht sich lediglich auf die Gewinnzuordnung. Der Gewinn gilt auch auf Ebene des Stammhauses erst zu dem Zeitpunkt als realisiert, zu dem die Produkte an Außenstehende veräußert werden.

erfolgsneutraler Herstellungsvorgang

Buchung auf Ebene des Stammhauses:

Diverse Aufwendungen (z.B. Material-, Personalaufwendungen)	100	an	Diverse Aktiva (z.B. Rohstoffe, Bank)	100
Umlaufvermögen (Fertigerzeugnisse)	100	an	Bestandserhöhungen	100

Weitergabe an die Betriebsstätte (erfolgsneutral zu behandelnde Überführung)

Buchung auf Ebene des Stammhauses:

Bank	140	an	Umlaufvermögen	100
		an	Ausgleichsposten	40

Buchung durch die Betriebsstätte:

Umlaufvermögen	100	an	Bank	140
Ausgleichsposten	40			

Verkauf an Dritte (erfolgswirksamer Realisationstatbestand)

Buchung durch die Betriebsstätte:

Bank	150	an	Umsatzerlöse	150
Bestandsminderungen	100	an	Umlaufvermögen	100
Gewinnneutralisation (Aufwand)	40	an	Ausgleichsposten	40

Buchung auf Ebene des Stammhauses:

Ausgleichsposten	40	an	Gewinnrealisation (Ertrag)	40
------------------	----	----	-------------------------------	----

Fallabweichung: Entrichtet die ausländische Betriebsstätte kein Entgelt, wird die Überführung über das Eigenkapital der Betriebsstätte (anstatt über das Zahlungsmittelkonto) abgerechnet. Aus Sicht des Stammhauses liegt eine Einlage vor, aus Sicht der Betriebsstätte eine Erhöhung des Eigenkapitals (Dotationskapital). Hinsichtlich der Besteuerung der stillen Reserven unterscheiden sich die Rechtsfolgen nicht.

Die Aufteilung des Fremdvergleichspreises in den (unveränderten) Buchwert und den Ausgleichsposten (stille Reserven) wurde vorgenommen, um das Konzept der Ausgleichspostentechnik anschaulicher erläutern zu können. Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens wird die praktische Anwendung möglicherweise dadurch vereinfacht, dass bei der aufnehmenden Betriebsstätte der steuerliche Wert mit dem Fremdvergleichspreis gleich gestellt wird, m.a.W. wenn der Buchwert des überführten Wirtschaftsguts und der aktive Ausgleichsposten in einer Größe zusammengefasst werden.

Die Ausgleichspostentechnik wurde anhand der Vorgehensweise im Rahmen eines Betriebsvermögensvergleichs (doppelte Buchführung) erläutert. Sie lässt sich ohne praktische Schwierigkeiten in eine GuV-orientierte Gewinnermittlung integrieren (Art. 10 i.V.m. Art. 4 Nr. 9, 10 GKKB-RLE). Auf Ebene des Stammhauses wird die Bildung des Ausgleichspostens durch die gewinnmindernde Verrechnung eines abziehbaren Postens simuliert. Die Auflösung des Ausgleichspostens ist bei einer GuV-orientierten Gewinnermittlung gewinnerhöhend als Ertrag anzusetzen. Für die aufnehmende Betriebsstätte sind zur Bestimmung des steuerlichen Werts des erhaltenen Wirtschaftsguts dessen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und der aktive Ausgleichsposten zu addieren. Beim Verkauf des Wirtschaftsguts an einen Außenstehenden berechnen sich die Aufwendungen aus der Summe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem aktiven Ausgleichsposten.⁴⁹

Die vorgestellten Abrechnungsgrundsätze entsprechen einer Erfolgszuordnung, bei der sowohl die Annahme der wirtschaftlichen Selbständigkeit der Betriebsstätte (Aufteilung des Gesamterfolgs entsprechend der übernommenen betrieblichen Funktionen: Veranlassungsprinzip) als auch die zwischen Betriebsstätte und Stammhaus bestehende rechtliche Einheit (Gewinnrealisierung erst im Zeitpunkt des Ausscheidens des Wirtschaftsguts aus dem Be-

⁴⁹ Auch bei einer GuV-orientierten Gewinnermittlung kann die praktische Anwendung eventuell dadurch erleichtert werden, wenn bei der aufnehmenden Betriebsstätte der steuerliche Wert mit dem Fremdvergleichspreis gleich gestellt wird. In diesem Fall sind der Buchwert des überführten Wirtschaftsguts (i.d.R. dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten) und der aktive Ausgleichsposten in einer Größe zusammenzufassen.

triebsvermögen des übernehmenden Betriebsteils, z.B. bei Verkauf an Dritte) beachtet werden. Die aufgeschobene Gewinnrealisierung leitet sich aus den für die zwischenstaatliche Erfolgszuordnung innerhalb eines internationalen Einheitsunternehmens geltenden Prinzipien ab. Dieses Konzept hat den Vorteil, dass hinsichtlich des Zeitpunkts des Gewinnausweises Überführungen von einem inländischen Stammhaus auf eine ausländische Betriebsstätte in gleicher Weise behandelt werden wie Überführungen von einem inländischen Stammhaus auf eine inländische Betriebsstätte. Die Besonderheit des grenzüberschreitenden Sachverhalts besteht nur darin, dass die Besteuerungsrechte zwischen den betroffenen Staaten aufgeteilt werden.

Fortführung des Beispiels: Aus der Differenz zwischen dem beim Verkauf der Waren erzielten Veräußerungserlös von 150 und seinen Herstellungskosten von 100 ergibt sich ein Gewinn des Unternehmens von 50. Von diesem sind im Inland 40 (= 140 – 100) und im Ausland 10 (= 150 – 140) zu versteuern. Sowohl beim überführenden Stammhaus als auch bei der aufnehmenden Betriebsstätte ist der Gewinn, zu dem Zeitpunkt zu versteuern, zu dem er durch den Verkauf der Waren an Außenstehende realisiert ist. Würde das Wirtschaftsgut nicht überführt oder in eine inländische Betriebsstätte überführt, wäre gleichfalls zu dem Zeitpunkt, zu dem die Waren veräußert werden, ein Gewinn von 50 zu versteuern sein. Im Inlandsfall würde lediglich eine Aufteilung auf das In- und Ausland entfallen.

Kommt es nach der Überführung bei dem überführten Wirtschaftsgut zu einer Wertminderung, sind bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens außerplanmäßige Abschreibungen auf den Nettoveräußerungswert möglich (Grundsatz der verlustfreien Bewertung, Art. 29 Abs. 4 GKKB-RLE). Die übernehmende Betriebsstätte verrechnet zum einen den Ausgleichsposten und zum anderen die Differenz zwischen dem Buchwert und dem verminderten Wert als Aufwand.⁵⁰ Auf Ebene des überführenden Stammhauses ist der im Zeitpunkt der Überführung gebildete Ausgleichsposten ertragswirksam aufzulösen. Der Fremdvergleichsgrundsatz führt in Kombination mit der Ausgleichspostentechnik dazu, dass die zunächst eingetretenen Wertsteigerungen dem überführenden Stammhaus zugeordnet werden und dass die danach entstandenen Wertminderungen bei der aufnehmenden Betriebsstätte verrechnet werden.

Fortführung des Beispiels: Die Herstellungskosten des inländischen Stammhauses belaufen sich auf 100. Im Zeitpunkt der Überführung beträgt der Fremdvergleichspreis der Waren 140. Aufgrund einer nach der Überführung eingetretenen Beschädigung sinkt der Nettoveräußerungswert der Waren auf 80.

Im Zeitpunkt der Überführung ist der Fremdvergleichspreis anzusetzen.

Weitergabe an die Betriebsstätte (erfolgsneutral zu behandelnde Überführung)

Buchung auf Ebene des Stammhauses:

Bank	140	an	Umlaufvermögen	100
		an	Ausgleichsposten	40

Buchung durch die Betriebsstätte:

⁵⁰ Führt die Wertminderung dazu, dass der aktuelle Nettoveräußerungswert zwischen dem Fremdvergleichspreis des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Überführung und seinem Buchwert liegt, ist bei beiden Unternehmensteilen der Ausgleichsposten in Höhe der Differenz zwischen dem Wert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Überführung und seinem aktuellen Wert (anteilig) erfolgswirksam zu verrechnen.

Umlaufvermögen	100	an	Bank	140
Ausgleichsposten	40			

Der durch die Beschädigung eingetretene Wertverlust wird am Ende des Jahres im Zusammenhang mit der Bewertung der Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens erfasst.

Beschädigung der Waren (erfolgswirksam zu verrechnender Wertverlust)

Buchung durch die Betriebsstätte:

außerplanmäßige Abschreibung	20	an	Umlaufvermögen	20
Gewinnneutralisation (Aufwand)	40	an	Ausgleichsposten	40

Buchung auf Ebene des Stammhauses:

Ausgleichsposten	40	an	Gewinnrealisation (Ertrag)	40
------------------	----	----	-------------------------------	----

In der Summe geht der Gewinn des internationalen Einheitsunternehmens um 20 (= -60 + 40) zurück. Die Betriebsstätte erzielt einen Verlust von 60: außerplanmäßige Abschreibung von 20 und Auflösung des aktiven Ausgleichspostens von 40. Das Stammhaus erzielt einen Ertrag von 40 (= Differenz zwischen den Herstellungskosten von 100 und dem Fremdvergleichspreis von 140).

Wäre das Wirtschaftsgut nicht oder in eine inländische Betriebsstätte überführt worden, wären aufgrund der Beschädigung gleichfalls Aufwendungen von 20 (= Herstellungskosten von 100 im Vergleich zum Nettoveräußerungswert von 80) verrechnet worden.

Die Ausgleichspostentechnik wird bereits seit vielen Jahren vorgeschlagen.⁵¹ Die damit verbundene aufgeschobene Gewinnrealisierung leitet sich aus den für die zwischenstaatliche Erfolgszuordnung innerhalb eines internationalen Einheitsunternehmens geltenden Prinzipien ab. Ihre Berechtigung wurde durch die in den letzten Jahren eingetretenen Entwicklungen des Internationalen Steuerrechts bestätigt. Der von der OECD verfolgte functionally separate entity approach betont die Abrechnung der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen einem Stammhaus und ihrer Betriebsstätte nach dem Fremdvergleichsprinzip. Die zum primären Europarecht gehörende Niederlassungsfreiheit wird dadurch gewahrt, dass es im Zeitpunkt der grenzüberschreitenden Überführung - wie bei innerstaatlichen Überführungen - zu keiner Besteuerung kommt.

Die Einführung einer GKB / GUB bietet die Chance, die Vorteile der Ausgleichspostentechnik uneingeschränkt nutzen zu können. Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens stellt die Ausgleichspostentechnik nur sicher, dass im Zeitpunkt der Überführung eines Wirtschaftsguts auf eine ausländische Betriebsstätte kein negativer Zeiteffekt ausgelöst wird. Wird die Ausgleichspostentechnik in die GKB / GUB integriert, kann gleichzeitig das Auftreten eines (positiven oder negativen) Bemessungsgrundlageneffekts ausgeschlossen werden. Für die GKB / GUB müsste lediglich geregelt werden, welcher Wert bei der Überführung eines Wirtschaftsguts in den betroffenen Mitgliedstaaten anzusetzen ist. In Anlehnung an den Fremd-

⁵¹ Vgl. z.B. *Baranowski*, *Auslandsbeziehungen*, 1978, 108-109; *Benecke*, *NWB* 2007, Fach 3, 14753-14756; *Blümich*, *EStG*, § 4g *EStG*; *Bopp*, *DStZ/A* 1974, 97; *Haiß*, *Gewinnabgrenzung*, 2000, 186-196; *Hoffmann*, *DB* 2007, 652-658; *Jacobs*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 2011, 710; *Kahle*, *IStR* 2007, 762-763; *Kempka*, *Gewinnrealisierung*, 1995, 98-137; *Kessler/Winterhalter/Huck*, *DStR* 2007, 133-137; *Kramer*, *IStR* 2000, 452-454; *Kramer*, *StuW* 1991, 160; *Kroppen*, *StbJb* 1999/2000, 157-164; *Kumpf*, *Betriebsstätten*, 1982, 125-127; *Neubauer*, *JbFfSt* 1976/1977, 318; *Pach-Hanssenheimb*, *BB* 1992, 2121-2123; *Schaumburg*, *International*, 2011, Rz. 18.28; *Scheffler*, *Internationale Steuerlehre*, 2009, 498; *Storck*, *Betriebsstätten*, 1980, 330-337.

vergleichsgrundsatz könnte sowohl bei der überführenden Unternehmenseinheit als auch bei der aufnehmenden Unternehmenseinheit auf den Marktpreis des überführten Wirtschaftsguts abgestellt werden. Dies ergibt sich sowohl aus dem Fremdvergleichsgrundsatz als auch aus Art. 22 Abs. 1 Buchst. b GKKB-RLE, nach dem der Marktpreis heranzuziehen ist, wenn die Gegenleistung ganz oder teilweise nichtmonetärer Art ist. Wird auf Ebene des überführenden Unternehmensteils und bei der Gewinnermittlung des aufnehmenden Unternehmensteils der gleiche „Überführungswert“ angesetzt, wird nicht nur sichergestellt, dass es bei dem aufnehmenden Unternehmensteil zu einem „step up“ kommt, sondern auch, dass der Ausgleichsposten bei dem überführenden Stammhaus und der aufnehmenden Betriebsstätte mit dem gleichen Betrag bewertet werden. Ein Bemessungsgrundlageneffekt kann bei einer derartigen Ausgestaltung einer GKB / GUB nicht auftreten. Damit werden sowohl Doppelbesteuerungen (Ausgleichsposten beim Stammhaus höher als bei der Betriebsstätte) als auch Minderbesteuerungen (Ausgleichsposten bei der Betriebsstätte höher als beim Stammhaus) vermieden.⁵²

Mit Einführung einer GKB / GUB wird auch der Zeitpunkt festgelegt, zu dem Gewinne aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern zu vereinnahmen sind (Art. 9 Abs. 1 ergänzt um Art. 17-Art. 19 GKKB-RLE).⁵³ Damit gelten innerhalb der EU sowohl in dem Staat, in dem sich das überführende Stammhaus befindet, als auch in dem Staat, in dem die aufnehmende Betriebsstätte belegen ist, für die Auflösung des (aktiven bzw. passiven) Ausgleichspostens die gleichen Kriterien. Der Vorteil der Ausgleichspostentechnik, dass im Zeitpunkt der Überführung kein negativer Zeiteffekt ausgelöst wird, wird bei einer GKB / GUB dadurch verstärkt, dass auch in den Folgejahren hinsichtlich der Auflösung des Ausgleichspostens weder ein positiver noch ein negativer Zeiteffekt auftritt.

Die Bildung und Auflösung des Ausgleichspostens lässt sich zwar methodisch einfach umsetzen. In der praktischen Anwendung ergibt sich allerdings beim überführenden Stammhaus dennoch ein administrativer Aufwand, weil die Veräußerung bzw. der Verbrauch und die Wertentwicklung des überführten Wirtschaftsguts überwacht werden muss. Da sich bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens häufig nur geringe stille Reserven bilden und sich die vorhandenen stillen Reserven im Regelfall schnell auflösen, könnte die Einführung der Ausgleichspostentechnik als Wahlrecht ausgestaltet werden.⁵⁴ Damit verzichtet der Steuer-

⁵² Siehe hierzu auch Röder, WTJ 2012, 148.

⁵³ Die allgemein gehaltene Regelung in Art. 18 GKKB-RLE zum Realisationszeitpunkt wird in Art. 18 KV-DNK durch eine detaillierte Nennung von Kriterien ergänzt, nach denen sich der Zeitpunkt der Ertragsvereinnahmung bestimmt. Im KV-IRL und KV-LTU werden diese Kriterien geringfügig modifiziert.

⁵⁴ Alternativ könnte eine Beschränkung der Ausgleichspostentechnik auf die Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vorgesehen werden. Siehe hierzu auch Bösing/Sejdy, Ubg 2013, 638; Mitschke, DStR 2012, 632; Rautenstrauch/Seitz, Ubg 2012, 16 (im Zusammenhang

pflichtige auf den mit der Ausgleichspostentechnik verbundenen positiven Zeiteffekt. Mit einem Verzicht auf die Bildung eines passiven Ausgleichspostens beim überführenden Stammhaus wird ebenfalls das Auftreten eines positiven oder negativen Bemessungsgrundlageneffekts verhindert. Insofern ist die Einführung einer GKB / GUB dennoch von Vorteil.

(2) *Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.* Die für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens aufgezeigte Behandlung von grenzüberschreitenden Überführungen kann auf nicht abschreibbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens übertragen werden. Dies gilt unabhängig davon, ob nach der Überführung bei dem Wirtschaftsgut (weitere) Wertsteigerungen oder Wertminderungen eintreten. Zu beachten sind lediglich einige Besonderheiten: (a) Grund und Boden kann nicht überführt werden. (b) Da die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft für die veräußernde Kapitalgesellschaft steuerfrei sind (Art. 11 Buchst. d GKKB-RLE), wirkt sich die Ausgleichspostentechnik insoweit materiell nicht aus.⁵⁵ Bei natürlichen Personen ist allerdings ein Ausgleichsposten zu bilden und in Höhe des Teils steuerlich zu beachten, zu dem Veräußerungsgewinne steuerpflichtig sind.⁵⁶ (c) Finanzanlagevermögen, das zu Handelszwecken gehalten wird (Wertpapierhandel), ist zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten (Art. 22 Abs. 1 Buchst. e GKKB-RLE). Damit stimmen der Wert des Finanzanlagevermögens und sein Fremdvergleichspreis grundsätzlich überein. Da im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung keine stillen Reserven gebildet werden, erübrigt sich die Bildung eines Ausgleichspostens.

(3) *Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bei Einzelabschreibung.* Für die Bestimmung der planmäßigen Abschreibungen sind bei einer GKB / GUB die abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in langlebige und nicht langlebige Wirtschaftsgüter zu unterteilen. Für langlebige Wirtschaftsgüter wird eine Einzelabschreibung vorgenommen, während bei nicht langlebigen Wirtschaftsgütern der bei planmäßiger Nutzung eintretende Wertverlust über eine Poolabschreibung erfasst wird. Zu den langlebigen Wirtschaftsgütern gehören Gebäude, Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von mindestens 15 Jahren (einschließlich Flugzeuge und Schiffe) und immaterielle Wirtschaftsgüter und damit auch der Geschäfts- oder Firmenwert (Art. 36 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Nr. 14, 16 GKKB-RLE). Im Umkehr-

damit, ob eine Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Überführung mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist).

⁵⁵ Die 5%ige Umqualifizierung der Veräußerungsgewinne in nichtabziehbare Betriebsausgaben kann bei der Überführung von Anteilen vermieden werden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die im Zusammenhang mit der Überführung entstehenden Aufwendungen geringer sind (Art. 14 Abs. 1 Buchst. g GKKB-RLE). Sollten bei Einführung einer GKB / GUB Beteiligungserträge nicht zum Teil steuerpflichtig werden (z.B. bei Beteiligung von unter 10%), ist eine aufgeschobene Gewinnrealisierung vorzunehmen.

⁵⁶ Nach dem in Deutschland geltenden Teileinkünfteverfahren beläuft sich der steuerpflichtige Anteil auf 60% (§ 3 Nr. 40 EStG).

schluss gehören zu den nicht langlebigen abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens Sachanlagen mit einer Nutzungsdauer von weniger als 15 Jahren.⁵⁷

Abnutzbare langlebige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind - wie im deutschen Steuerrecht - einzeln abzuschreiben. Für langlebige Wirtschaftsgüter wird die Nutzungsdauer in Art. 36 Abs. 1 GKKB-RLE verbindlich vorgegeben: Gebäude sind im Zusammenhang mit der Überführung eines Wirtschaftsguts nicht relevant. Bei langlebigen beweglichen Wirtschaftsgütern beläuft sich die Abschreibungsdauer auf 15 Jahre.⁵⁸ Immaterielle Wirtschaftsgüter sind über den Zeitraum abzuschreiben, in dem das Wirtschaftsgut Rechtsschutz genießt oder für den das Recht gewährt wurde. Kann dieser Zeitraum nicht bestimmt werden, beträgt die Abschreibungsdauer 15 Jahre. Diese Überlegungen gelten sinngemäß für den Geschäfts- oder Firmenwert. Diese Abschreibungsdauern gelten grundsätzlich auch beim Erwerb von gebrauchten Wirtschaftsgütern. Bei gebrauchten Wirtschaftsgütern ist es aber möglich, eine kürzere Nutzungsdauer nachzuweisen (Art. 36 Abs. 2 GKKB-RLE). Bei langlebigen abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist ausschließlich die lineare Abschreibung zulässig (Art. 36 Abs. 1 S. 1 GKKB-RLE).

Die Überführung von Sachanlagen (abnutzbare materielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens) mit einer Nutzungsdauer von mindestens 15 Jahren vom inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte wird in vergleichbarer Weise erfasst wie die Überführung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens bzw. von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Das überführte Wirtschaftsgut wird mit Hilfe einer der Standardmethoden mit dem Wert bewertet, das es im Zeitpunkt der Überführung hat. Die Differenz zwischen dem Fremdvergleichspreis des überführten Wirtschaftsguts und seinem Buchwert wird dem inländischen Stammhaus zugerechnet. Die Besteuerung der im Inland entstandenen Wertsteigerungen wird mit Hilfe der Ausgleichspostentechnik auf den Zeitpunkt verlagert, zu

⁵⁷ Im KV-IRL wird der Anwendungsbereich der Einzelabschreibung mit der Einführung der Kategorie „mittellanglebige Sachanlagen“ (Nutzungsdauer mindestens acht Jahre, aber weniger als 15 Jahre) ausgedehnt. Im KV-LTU ist zusätzlich die Kategorie „kurzlebige Sachanlagen“ (Nutzungsdauer mindestens vier Jahre, aber weniger als acht Jahre) vorgesehen. Werden diese beide Kategorien in eine GKB / GUB übernommen, könnte die Poolabschreibung nur für Wirtschaftsgüter zur Anwendung kommen, deren Nutzungsdauer kürzer als drei Jahre ist, m.a.W. die Einzelabschreibung wäre bei der GKB / GUB - wie im geltenden deutschen Steuerrecht - die Regelmethode. Es wird allerdings auch diskutiert, bei mittellanglebigen Wirtschaftsgütern dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zwischen der Einzelabschreibung und der Poolabschreibung zu gewähren, vgl. Art. 36 KV-LTU-Notes.

⁵⁸ In diesem Beitrag werden die im GKKB-RLE vorgesehenen Gewinnermittlungsregeln nicht darauf hin analysiert, inwieweit sie mit den Zielen einer steuerlichen Gewinnermittlung vereinbar sind. Deshalb wird nicht diskutiert, ob es sachgerecht ist, bei Wirtschaftsgütern mit einer Nutzungsdauer von mehr als 15 Jahren die Abschreibungsdauer auf 15 Jahre zu begrenzen. Im Folgenden wird lediglich geprüft, wie sich diese Regelung auf die Durchführung der Ausgleichspostentechnik auswirkt. Vergleichbare Überlegungen gelten für die im KV-IRL und KV-LTU vorgeschlagene Einführung der Kategorien „mittellanglebige Sachanlagen“ (Nutzungsdauer mindestens acht Jahre, aber weniger als 15 Jahre: Abschreibung über acht Jahre) und „kurzlebige Sachanlagen“ (Nutzungsdauer mindestens vier Jahre, aber weniger als acht Jahre: Abschreibung über vier Jahre).

dem sich die stillen Reserven auf Ebene der ausländischen Betriebsstätte auflösen. Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens kommt es damit regelmäßig zu einer zeitanteiligen Auflösung entsprechend dem Verlauf der Abschreibungen während der Restnutzungsdauer des überführten Wirtschaftsguts.⁵⁹

Beispiel: Das inländische Stammhaus erstellt eine langlebige maschinelle Anlage. Die Herstellungskosten belaufen sich auf 600. Die Anlage wird von der ausländischen Betriebsstätte genutzt. Die Nutzungsdauer der Maschine erstreckt sich auf 20 Jahre. Bei Übernahme der für die GKKB vorgesehenen Abschreibungsregeln in eine GKB / GUB wird die Maschine linear über 15 Jahre abgeschrieben (Art. 36 Abs. 1 GKKB-RLE). Im Zeitpunkt der Überführung des Wirtschaftsguts entspricht der Fremdvergleichspreis dem üblicherweise beim Verkauf durch das Stammhaus erzielten Nettoerlös von 900 (Preisvergleichsmethode).

Die ausländische Betriebsstätte führt den Buchwert des Stammhauses (= Herstellungskosten von 600) fort. Die Differenz zwischen dem Fremdvergleichspreis (= 900) und dem Buchwert des Wirtschaftsguts (= 600) wird zu dem Zeitpunkt, zu dem das Wirtschaftsgut in die ausländische Betriebsstätte überführt wird, durch die Ausgleichspostentechnik erfolgsneutral erfasst. Der Passivierung eines Ausgleichspostens durch das inländische Stammhaus in Höhe der aufgelösten stillen Reserven (= 300 = 900 – 600) steht auf Ebene der Betriebsstätte die Aktivierung eines Ausgleichspostens in gleicher Höhe gegenüber.

erfolgsneutraler Herstellungsvorgang

Buchung auf Ebene des Stammhauses:

Diverse Aufwendungen (z.B. Material-, Personalaufwendungen)	600	an	Diverse Aktiva (z.B. Rohstoffe, Bank)	600
Anlagevermögen (maschinelle Anlage)	600	an	Bestandserhöhungen	600

Weitergabe an die Betriebsstätte (erfolgsneutral zu behandelnde Überführung)

Buchung auf Ebene des Stammhauses:

Bank	900	an	Anlagevermögen	600
			Ausgleichsposten	300

Buchung durch die Betriebsstätte:

Anlagevermögen	600	an	Bank	900
Ausgleichsposten	300			

Entsprechend dem Grundgedanken des Veranlassungsprinzips errechnen sich auf Ebene der Betriebsstätte die Abschreibungen aus dem Fremdvergleichspreis. Bei einer steuerlichen Abschreibungsdauer von 15 Jahren und einer linearen Abschreibung ergeben sich jährlich Aufwendungen von 60 (= 900 / 15 Jahre). Die aufwandswirksam zu verrechnenden Abschreibungen setzen sich aus einer anteiligen Verrechnung des Buchwerts (= Herstellungskosten = 40 = 600 / 15) und einer sukzessiven Auflösung des aktiven Ausgleichspostens zusammen (= 20 = 300 / 15). Auf Ebene des Stammhauses ist der passive Ausgleichsposten in den Perioden, in denen die Betriebsstätte das Wirtschaftsgut nutzt, entsprechend dem Verlauf der planmäßigen Abschreibungen ertragswirksam aufzulösen. Der jährliche Auflösungsbeitrag beläuft sich auf 20 (= 300 / 15).

Bei einer Zusammenfassung der beiden Betriebsteile ergeben sich für das Einheitsunternehmen in der Nutzungsphase Aufwendungen in der Höhe, die anfallen würden, wenn die Herstellungskosten die Abschreibungsbasis bilden würden. Den Aufwendungen der ausländischen Betriebsstätte von jährlich 60 stehen Erträge des Stammhauses von 20 pro Jahr gegenüber. Die Ausgleichspostentechnik stellt sicher, dass der Produktionsgewinn im Inland versteuert wird. Dem Realisationsprinzip wird entsprochen, da auf Ebene des Einheitsunternehmens kein Gewinn entsteht und die Herstellungskosten der Maschine entsprechend dem steuerrechtlich unterstellten Nutzungsverlauf abgeschrieben werden.

Zeitraum, in dem die Maschine genutzt wird (erfolgswirksame Auflösung der stillen Reserven entsprechend dem Verlauf der steuerrechtlichen Abschreibungen)

Buchung durch die Betriebsstätte bei linearer Abschreibung (jeweils für das 1. bis 15. Jahr):

Abschreibungen	40	an	Anlagevermögen	40
----------------	----	----	----------------	----

⁵⁹ Siehe hierzu auch Röder, WTJ 2012, 149.

Zusatzabschreibung (Aufwand)	20	an	Ausgleichsposten	20
Buchung auf Ebene des Stammhauses (jeweils für das 1. bis 15. Jahr):				
Ausgleichsposten	20	an	Gewinnrealisation (Ertrag)	20

Wird bei der aufnehmenden Betriebsstätte der steuerliche Wert mit dem Fremdvergleichspreis gleichgestellt, entfällt auf ihrer Ebene die Bildung eines Ausgleichspostens. Der damit verbundenen technischen Vereinfachung steht allerdings gegenüber, dass bei Bildung eines aktiven Ausgleichspostens leichter nachvollzogen werden kann, in welcher Höhe auf Ebene des überführenden Stammhauses der passive Ausgleichsposten aufzulösen ist. Dies gilt nicht nur für das Unternehmen, sondern auch für die Prüfung durch die Finanzbehörden. Bei einer Abwägung dieser beiden Effekte ist zu vermuten, dass die Befolgungskosten (laufende Gewinnermittlung, Betriebsprüfung) bei der Bildung von Ausgleichsposten bei der Betriebsstätte per Saldo geringer ausfallen.

Wird ein abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens nicht sofort nach seiner Anschaffung bzw. Herstellung überführt, sondern zunächst beim überführenden Stammhaus genutzt, sind gegenüber dem Fall „sofortige Überführung nach Erwerb“ zwei Modifikationen zu berücksichtigen. Diese lassen das Konzept der aufgeschobenen Gewinnrealisierung unberührt. Es sind lediglich die für gebrauchte Wirtschaftsgüter zu beachtenden Besonderheiten zu erfassen: (a) Der steuerliche Buchwert des überführten Wirtschaftsguts stimmt nicht mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten überein. Vielmehr sind die bislang beim Stammhaus verrechneten planmäßigen Abschreibungen abzuziehen. (b) Die Abschreibungsdauer und damit der Zeitraum, über den bei den beiden Unternehmensteilen der Ausgleichsposten aufzulösen ist, entspricht der Restnutzungsdauer des überführten Wirtschaftsguts. In der Gesamtbetrachtung verlängert sich deshalb die Abschreibungsdauer nicht. Die im Zeitpunkt der Überführung vorhandenen stillen Reserven zwischen dem Fremdvergleichspreis (Marktpreis, Art. 22 Abs. 1 Buchst. b GKKB-RLE) und dem Restbuchwert des überführten Wirtschaftsguts sind über einen Zeitraum aufzulösen, der kürzer als 15 Jahre ist.

Selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind nicht zu aktivieren (Art. 4 Nr. 14 i.V.m. Art. 14 Abs. 1 Buchst. i GKKB-RLE). Der (Rest-)Buchwert des überführten selbst erstellten immateriellen Wirtschaftsguts beläuft sich deshalb auf null. Die stillen Reserven entsprechen dem Wert des überführten immateriellen Wirtschaftsguts. Bei der Umsetzung der Ausgleichspostentechnik treten im Vergleich zur Behandlung der Überführung von materiellen Wirtschaftsgütern keine Besonderheiten auf. Der Unterschied gegenüber den anderen einzeln abschreibbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens besteht lediglich hinsichtlich der Höhe des Ausgleichspostens.

Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind nach dem GKKB-RLE keine außerplanmäßigen Abschreibungen⁶⁰ zulässig (Umkehrschluss aus Art. 41 GKKB-RLE, nach dem außerplanmäßige Abschreibungen für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens möglich sind⁶¹). Werden die Wertminderungen durch Verkauf realisiert, verrechnet die übernehmende Betriebsstätte Aufwendungen in Höhe der Summe aus dem noch nicht aufgelösten Ausgleichsposten und dem Restbuchwert des Wirtschaftsguts als Aufwand. Beim überführenden Stammhaus ist der zu diesem Zeitpunkt noch vorhandene Ausgleichsposten ertragswirksam zu erfassen. Da sich die Verrechnung der Ausgleichsposten beim Stammhaus (gewinnerhöhend) und bei der Betriebsstätte (gewinnmindernd) ausgleichen, entsteht aus der Sicht des Einheitsunternehmens ein Verlust in Höhe der Differenz zwischen dem erzielten Veräußerungserlös und dem Restbuchwert des Wirtschaftsguts.

Ist die Nutzungsmöglichkeit des Wirtschaftsguts so eingeschränkt, dass kein Veräußerungserlös erzielt werden kann (z.B. aufgrund einer Zerstörung des Wirtschaftsguts), ergibt sich aus dem Zusammenwirken von Ausbuchung des Restbuchwerts und Auflösung der beiden Ausgleichsposten eine Minderung des Gewinns in Höhe des im Zeitpunkt des Ausscheidens verbleibenden steuerlichen Werts des Wirtschaftsguts.

Wird das überführte Wirtschaftsgut zu einem Preis veräußert, der über dem zu diesem Zeitpunkt festgestellten Restbuchwert liegt, gelten diese Aussagen analog. Abweichungen entstehen nur insoweit, dass das Einheitsunternehmen insgesamt betrachtet einen Veräußerungsgewinn und keinen Veräußerungsverlust ausweist.

Die in dem überführten Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven werden durch einen passiven Ausgleichsposten (überführendes Stammhaus) bzw. aktiven Ausgleichsposten (step up bei der aufnehmenden Betriebsstätte) den beiden Unternehmensteilen verursachungsgerecht zugeordnet. Wird die Ausgleichspostentechnik in der vorgeschlagenen Form in eine GKB / GUB integriert, ergeben sich bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen die planmäßigen Abschreibungen über eine Einzelabschreibung vorgenommen werden, drei Vorteile:

- Im Zeitpunkt der Überführung kommt es nicht zu einer Besteuerung der in dem überführten Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven (im Zeitpunkt der Überführung: kein negativer Zeiteffekt).

⁶⁰ In der englischen Fassung des GKKB-RLE wird von einer „Exceptional Depreciation“ gesprochen. Eine Übersetzung mit außerplanmäßiger Abschreibung erscheint treffender als der in der offiziellen Übersetzung verwendete Begriff „Sonderabschreibung“.

⁶¹ Im KV-LTU wird dieses Wahlrecht auf nicht abschreibbare Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens begrenzt (also nicht bei Wirtschaftsgütern des Finanzanlagevermögens) und die Wertminderung ist nur zu berücksichtigen, wenn sie durch höhere Gewalt oder kriminelle Aktivitäten von Dritten verursacht wird. Entgegen dem GKKB-RLE wären damit bei Wirtschaftsgütern des Finanzanlagevermögens keine außerplanmäßigen Abschreibungen mehr möglich.

- Wird der Wert, mit dem das überführte Wirtschaftsgut zu bewerten ist, in einer GKB / GUB harmonisiert (z.B. in Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatz mit dem Marktpreis), treten weder Doppelbesteuerungen noch Minderbesteuerungen auf (weder negativer noch positiver Bemessungsgrundlageneffekt).
- Über die Vereinheitlichung der Regelungen für die planmäßigen Abschreibungen erfolgt die Auflösung des Ausgleichspostens für das Stammhaus und die Betriebsstätte in übereinstimmender Weise. Den Mehrabschreibungen bei der aufnehmenden Betriebsstätte steht in jeder Periode in gleicher Höhe die ertragswirksame Auflösung des Ausgleichspostens auf Ebene des überführenden Stammhauses gegenüber. Der Auflösungszeitraum (15 Jahre bzw. Restnutzungsdauer) und die Verteilung innerhalb des Auflösungszeitraums (lineare Abschreibungen) sind bei einer GKB / GUB innerhalb der EU harmonisiert (in den Folgeperioden: weder positiver oder negativer Zeiteffekt).

Die ersten beiden Vorteile gelten für alle Wirtschaftsgüter. Der dritte Vorteil setzt eine Harmonisierung der Vorschriften zu den planmäßigen Abschreibungen voraus.⁶² Sind entweder der Abschreibungszeitraum und / oder die Abschreibungsmethode in den Mitgliedstaaten nicht vereinheitlicht, tritt zwar im Zeitpunkt der Überführung kein negativer Zeiteffekt auf, allerdings kann es in den nachfolgenden Perioden zu einem negativen Zeiteffekt (Auflösung des Ausgleichspostens erfolgt beim überführenden Stammhaus schneller als bei der aufnehmenden Betriebsstätte) oder positiven Zeiteffekt (Auflösung des Ausgleichspostens erfolgt bei der aufnehmenden Betriebsstätte schneller als beim überführenden Stammhaus) kommen. Deshalb ist die Aufnahme der Ausgleichspostentechnik in eine GKB / GUB auch besser als die im deutschen Steuerrecht kodifizierte Stundungsregelung für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die in eine EU-Betriebsstätte überführt werden, § 4g EStG. Diese ist zu pauschal ausgestaltet. Durch die Vorgabe eines fünfjährigen Auflösungszeitraums erfolgt die Neutralisation des Überführungsgewinns nicht exakt dem Verlauf der Auflösung der stillen Reserven. Es ist vielmehr sachgerecht, die beim überführenden Stammhaus entstandenen stillen Reserven erst zu dem Zeitpunkt und nur in der Höhe zu besteuern, zu dem sie sich bei der aufnehmenden Betriebsstätte durch Mehrabschreibungen auflösen. In Abhängigkeit von der (Rest-)Nutzungsdauer des überführten Wirtschaftsguts kommt es nach § 4g EStG im Inland zu einer früheren (Restnutzungsdauer länger als fünf Jahre) oder späteren Versteuerung (Restnutzungsdauer kürzer als fünf Jahre) der im Inland entstandenen stillen Reserven.

Möglicherweise schätzen die Steuerpflichtigen den mit der Bildung und Auflösung des Ausgleichspostens verbundenen Arbeitsaufwand höher ein als den damit erzielbaren positiven

⁶² Zusätzlich ist - wie bei allen Wirtschaftsgütern - der Zeitpunkt zu harmonisieren, zu dem Veräußerungsgewinne als realisiert gelten (insbes. Art. 9 Abs. 1, Art. 18 GKKB-RLE). Siehe hierzu die Ausführungen zur Überführung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens im Unterabschnitt (1).

Zeiteffekt. Deshalb ist es gerechtfertigt, auch bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens für die Ausgleichspostentechnik ein Wahlrecht zu gewähren.

(4) Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bei der Poolabschreibung. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren, nicht langlebigen Sachanlagen werden nicht über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verrechnet, sondern durch Bildung eines Sammelpostens, der jährlich mit 25% abgeschrieben wird (Poolabschreibung, Art. 39 i.V.m. Art. 36, Art. 40 GKKB-RLE). Zu den abnutzbaren, nicht langlebigen Sachanlagen gehören bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer Nutzungsdauer von weniger als 15 Jahren (Art. 4 Nr. 14, Umkehrschluss aus Art. 4 Nr. 16 GKKB-RLE).⁶³ Bei Wirtschaftsgütern, für die eine Poolabschreibung vorgesehen ist, können keine außerplanmäßigen Abschreibungen verrechnet werden. Durch den Abzug des beim Verkauf eines Wirtschaftsguts erzielten Veräußerungserlöses vom Wert des Sammelpostens kommt es zu einer indirekten Übertragung des Veräußerungsgewinns auf andere Wirtschaftsgüter, soweit eine Ersatzbeschaffung erfolgt. Ein sofort zu versteuernder Veräußerungsgewinn entsteht nur dann, wenn der Veräußerungserlös den zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Gesamtwert des Sammelpostens übersteigt.

Da bei einer GKB / GUB die Abschreibungsvorschriften harmonisiert sind, bereitet eine Integration der Ausgleichspostentechnik in die Poolabschreibung keine praktischen Schwierigkeiten: (a) Beim überführenden Stammhaus ist der Sammelposten um den Marktwert des überführten Wirtschaftsguts zu vermindern. (b) Bei der aufnehmenden Betriebsstätte erhöht sich der Sammelposten um den Wert des überführten Wirtschaftsguts. (c) Die weiteren Abschreibungen des Stammhauses vermindern sich entsprechend dem geometrisch-degressiven Verlauf um den gleichen Betrag wie sich die planmäßigen Abschreibungen bei der Betriebsstätte erhöhen.

Wird auf Ebene des überführenden Stammhauses der Gesamtwert des Sammelpostens durch den Abzug des Fremdvergleichspreises des überführten Wirtschaftsguts negativ, hat das Stammhaus ausnahmsweise einen passiven Ausgleichsposten zu bilden. Dieser ist erfolgsneutral mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von zukünftig zugehenden abnutzbaren, nicht langlebigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zu verrechnen. In den Folgejahren reduzieren sich die Poolabschreibungen entsprechend. Soweit beim Stammhaus in dem Jahr, in dem die Überführung durchgeführt wird, noch kein weiteres Wirt-

⁶³ Durch die im KV-IRL bzw. im KV-LTU vorgeschlagene Einführung der Kategorie „mittellanglebige Sachanlagen“ (Nutzungsdauer mindestens acht Jahre, aber weniger als 15 Jahre) bzw. „kurzlebige Sachanlagen“ (Nutzungsdauer mindestens vier Jahre, aber weniger als acht Jahre) erhöht sich der Anwendungsbereich der Einzelabschreibung. Dementsprechend reduziert sich der Kreis der Wirtschaftsgüter, für die eine Poolabschreibung vorgenommen wird, auf abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter, deren Nutzungsdauer kürzer als vier Jahre ist. Offen ist, ob diese Vorschläge eine Mehrheit finden und wie sich diese Vorschläge auf die Höhe des Degressionsatzes auswirken, vgl. Art. 39 KV-LTU-Notes.

schaftsgut erworben oder hergestellt wird, ist bis zu dem Jahr, in dem eine Neuinvestition vorgenommen wird, der passive Ausgleichsposten jährlich um 25% seines jeweiligen Restbestands ertragswirksam aufzulösen.

(5) *Betriebsstätten in einem Drittland.* Im GKKB-RLE ist für die Überführung eines Wirtschaftsguts auf eine Drittlands-Betriebsstätte grundsätzlich eine Auflösung der stillen Reserven vorgesehen. Eine sofortige Besteuerung soll nur bei der Überführung auf eine EWR-Betriebsstätte unterbleiben, sofern der EWR-Staat, in dem die aufnehmende Betriebsstätte belegen ist, ein Abkommen zum grenzüberschreitenden Informationsaustausch abgeschlossen hat (Art. 31 GKKB-RLE).⁶⁴ Diese für die Überführung auf eine EWR-Betriebsstätte im GKKB-RLE vorgeschlagene Vorgehensweise könnte bei einer GKB / GUB auf Drittlands-Betriebsstätten außerhalb des EWR ausgedehnt werden. Dabei könnte die Ausgleichspostentechnik sowohl für EWR-Betriebsstätten als auch Betriebsstätten in anderen Drittländern angewandt werden. Der mit einer sofortigen Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Überführung verbundene Nachteil ist aus betriebswirtschaftlicher Sicht unabhängig davon zu bewerten, ob das Wirtschaftsgut auf eine EU-Betriebsstätte, eine EWR-Betriebsstätte oder eine in einem anderen Drittland belegene Betriebsstätte überführt wird.

Um bei einer grenzüberschreitenden Überführung in eine in einem Drittland belegene Betriebsstätte Zeiteffekte gegenüber dem Inlandsfall auszuschließen, ist der Ausgleichsposten in der Weise aufzulösen, wie es bei der ausländischen Betriebsstätte über Veräußerungen oder Abschreibungen zu einer (anteiligen) Auflösung der stillen Reserven kommt. Bei einer GKB / GUB bereitet die Abhängigkeit von den im Ausland geltenden Gewinnermittlungsregeln grundsätzlich keine Schwierigkeiten. Aufgrund der Harmonisierung der Gewinnermittlung gelten für das (abgebende) inländische Stammhaus und die (aufnehmende) EU-Betriebsstätte die identischen Regelungen. Bei Drittlands-Betriebsstätten kann aber nicht davon ausgegangen werden, dass für das inländische Stammhaus (innerhalb der EU) und die ausländische Betriebsstätte (außerhalb der EU) das Realisationsprinzip in gleicher Weise interpretiert wird und dass im Drittland die Abschreibungsdauer und -methode mit den für die GKB / GUB vorgesehenen Regelungen übereinstimmen:

- Sofern das Unternehmen die entsprechenden Informationen zur Verfügung stellt und die Finanzverwaltung durch einen Informationsaustausch mit dem Drittland diese Angaben prüfen kann, könnte beim Stammhaus die Ausgleichspostentechnik auch bei Überführung eines Wirtschaftsguts auf eine Drittlands-Betriebsstätte in der Weise durchgeführt werden, dass sich die Auflösung des passiven Ausgleichsposten beim Stammhaus ent-

⁶⁴ Im GKKB-RLE wird jedoch nicht geregelt, in welcher Weise die bei der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine Drittlands-Betriebsstätte aufgedeckten stillen Reserven besteuert werden. Es wird nur ausgeführt, dass im Zeitpunkt der Überführung eine (sofortige) Besteuerung unterbleiben soll.

sprechend der Auflösung der stillen Reserven auf Ebene der Drittlands-Betriebsstätte durch Veräußerung oder Abschreibungen vollzieht.

- Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, bietet es sich an, den Ausgleichsposten in pauschalierender Weise aufzulösen. Vorbild könnte beispielsweise die in Deutschland geltende Regelung sein, wonach bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens die aufgelösten stillen Reserven über einen Zeitraum von fünf Jahren zu besteuern sind (§ 4g EStG).

Bemessungsgrundlageneffekte lassen sich allerdings nur dann vermeiden, wenn im Ausland das überführte Wirtschaftsgut für steuerliche Zwecke mit dem im Zeitpunkt der Überführung festgestellten Fremdvergleichspreis angesetzt wird. Kommt es im Drittland zu keinem step-up und werden die beim Stammhaus entstandenen stillen Reserven im Inland besteuert, entsteht zu Lasten der Unternehmen ein negativer Bemessungsgrundlageneffekt.

Die Ausdehnung der Ausgleichspostentechnik auf alle Drittlands-Betriebsstätten ist der in Art. 31 GKKB-RLE vorgesehenen Einschränkung auf Betriebsstätten in EWR-Staaten mit Informationsaustausch vorzuziehen. Die durch unterschiedliche Gewinnermittlungsregeln in den Folgejahren auftretenden positiven oder negativen Zeiteffekte lassen sich auch bei Überführungen in eine Drittlands-Betriebsstätte zumindest näherungsweise vermeiden. Nicht verhindert werden können allerdings negative Bemessungsgrundlageneffekte. Bei einer GKB / GUB kann keine Regelung eingeführt werden, wonach das Drittland verpflichtet wird, auf Ebene der Betriebsstätte über die Bildung eines aktiven Ausgleichspostens einen step-up vorzunehmen.

Da die Bildung und Auflösung des Ausgleichspostens sowie die damit verbundenen Nachweispflichten Befolgungskosten auslösen, ist die Gewährung eines Wahlrechts zwischen einer sofortigen Besteuerung im Zeitpunkt der Überführung und einer aufgeschobenen Gewinnrealisierung oder die Beschränkung auf die Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vertretbar.

5.2.3. Übertragung auf Sachverhalte mit vergleichbarer Problematik

Die für die Überführung eines (einzelnen) Wirtschaftsguts auf eine ausländische Betriebsstätte vorgestellte Ausgleichspostentechnik könnte (ggf. mit entsprechenden Anpassungen) auf folgende Geschäftsvorgänge übertragen werden:

- Funktionsverlagerungen (aufgeschobene Gewinnrealisierung auch bei einer Bewertung auf der Grundlage eines Transferpakets, § 1 Abs. 3 AStG)⁶⁵
- Umwandlungen mit grenzüberschreitendem Bezug (Abrundung der Fusionsrichtlinie, insbesondere wenn einzelne Wirtschaftsgüter überführt bzw. auf Tochterkapitalgesell-

⁶⁵ Bei der Transferpaketbewertung kommt es zu einer anteiligen Auflösung des Geschäfts- oder Firmenwerts. Der dafür zu bildende Ausgleichsposten ist grundsätzlich linear über 15 Jahre abzuschreiben (Art. 36 Abs. 1 Buchst. c GKKB-RLE).

schaften übertragen werden oder an der Umstrukturierung Einzelunternehmen oder Personengesellschaften beteiligt sind)

- Sitzverlegungen (aufgeschobene Gewinnrealisierung auch bei der Überführung einzelner Wirtschaftsgüter, § 12 Abs. 3 KStG)
- Übertragung eines Veräußerungsgewinns auf ein im Ausland belegenes Ersatzwirtschaftsgut (aufgeschobene Gewinnrealisierung auch bei Beschaffung eines im Ausland belegenen Wirtschaftsguts entgegen der Voraussetzung, dass das Ersatzwirtschaftsgut zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören muss, so nach § 6b Abs. 4 Nr. 3 EStG)⁶⁶
- Betriebsverlagerungen (aufgeschobene Gewinnrealisierung anstatt Ermittlung eines Aufgabegewinns und Entrichtung der darauf entfallenden Steuer in fünf gleichen Jahresraten, § 16 Abs. 3a i.V.m. § 36 Abs. 5 EStG)
- Besteuerung der Wertsteigerungen von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Anteilseigner eine natürliche Person ist, die an einer Kapitalgesellschaft zu mindestens 1% beteiligt ist und die durch Wegzug aus der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland ausscheidet (Festsetzung der Besteuerung zu dem Zeitpunkt, zu dem die Anteile veräußert werden, anstatt Festsetzung der Besteuerung im Zeitpunkt des Wegzugs und Stundung dieser Steuer bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die Anteile veräußert werden, § 6 Abs. 5 AStG).

5.3. Verluste einer ausländischen Betriebsstätte

5.3.1. Ausgangsproblem: bei Freistellung keine grenzüberschreitende Verlustverrechnung

In den von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ist regelmäßig vorgesehen, internationale Doppelbesteuerungen über die Freistellungsmethode zu vermeiden. Die über eine ausländische Betriebsstätte erzielten Gewinne werden ausschließlich im Quellenstaat besteuert (in Anlehnung an Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 23A OECD-MA).⁶⁷ Die Freistellung führt dazu, dass Verluste einer ausländischen Betriebsstätte im Inland die Bemessungsgrundlage grundsätzlich nicht mindern (Symmetrieprinzip).⁶⁸ Bei der Freistellungsmethode können die im Ausland auf Ebene der Betriebsstätte entstandenen Verluste nur mit Gewinnen verrechnet werden, die der Steuerpflichtige im gleichen Quellenstaat erzielt. Für Steuerpflichtige, die sich in mehreren Staaten wirtschaftlich betätigen und in den verschiede-

⁶⁶ Siehe hierzu auch Klage der Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland vom 20.11.2013, C-591/13 (Kommission/Deutschland), ABI 2014, C 24, 11.

⁶⁷ In diesem Abschnitt werden ausschließlich Betriebsstätten betrachtet, in denen eine aktive Geschäftstätigkeit entfaltet wird. Auf in DBA möglicherweise enthaltene Aktivitätsklauseln wird nicht eingegangen. Zu dem bei Drittlands-Betriebsstätten mit passiver Tätigkeit im GKKB-RLE nach vorgesehenen Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode (Art. 73, Art. 74 GKKB-RLE) siehe Abschnitt 4.3.

⁶⁸ Vgl. RFH vom 25.1.1933, RStBl 1933, 478; BFH vom 11.3.1970, BStBl 1970 II, 569; BFH vom 23.3.1972, BStBl 1972 II, 948; BFH vom 25.2.1976, BStBl 1976 II, 454.

nen Staaten einerseits Gewinne erzielen und andererseits Verluste zu tragen haben, ist das Fehlen eines grenzüberschreitenden Verlustausgleichs ein schwerwiegender Nachteil der Freistellungsmethode.⁶⁹

Die fehlende grenzüberschreitende Verlustverrechnung stellt eine Verletzung des Nettoprinzips als eine Unterform des Leistungsfähigkeitsprinzips (steuerjuristische Betrachtung) sowie der betriebswirtschaftlichen Forderung nach einem möglichst umfassenden und sofortigen Verlustausgleich dar. Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass bei einer Betriebsstätte in einem anderen EU-Staat die Grundfreiheiten des Europäischen Binnenmarkts (insbesondere die Niederlassungsfreiheit) erfordern, dass der bei einer EU-Betriebsstätte entstandene Verlust vom Steuerpflichtigen einmal berücksichtigt werden kann. Die Anwendung der Freistellungsmethode darf nicht zu einer doppelten Nichtberücksichtigung führen. Diese Grundsätze gelten auch für eine in einem EWR-Staat belegene Betriebsstätte. Nach der Rechtsprechung des EuGH⁷⁰ zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung ist bei Vereinbarung der Freistellungsmethode in erster Linie der Betriebsstättenstaat zur Verrechnung der Verluste verpflichtet. Dies beruht darauf, dass nach der im DBA vorgesehenen Verteilung der Besteuerungsrechte der Betriebsstättenstaat das alleinige Besteuerungsrecht besitzt. Der Staat, der die Gewinne besteuert, soll auch die Verluste zum Abzug zulassen. Kann allerdings der Verlust im Betriebsstättenstaat endgültig nicht berücksichtigt werden (finale Verluste), hat subsidiär der Ansässigkeitsstaat des Stammhauses die Verluste der ausländischen Betriebsstätte zum Abzug zuzulassen. Ist im Ausland eine Verrechnung der Verluste aufgrund fehlender Gewinne weder über einen Verlustausgleich noch über einen Verlustabzug möglich, gehen die Grundfreiheiten des Europäischen Binnenmarkts (Niederlassungsfreiheit) der im DBA vorgenommenen Aufteilung der Besteuerungsrechte (Besteuerung im Quellenstaat, Freistellung

⁶⁹ Der negative Progressionsvorbehalt bei der Einkommensteuer (§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3, S. 2 Nr. 2 EStG) bildet im Regelfall keine ausreichende Lösung des Problems, da er nur dazu führt, dass der für die inländischen Einkünfte heranzuziehende Steuersatz sich aus dem Welteinkommen errechnet. Eine Ausnahme gilt beispielsweise dann, wenn die ausländischen Verluste so hoch sind, dass der inländische Steuersatz bis auf null sinkt.

⁷⁰ Vgl. EuGH vom 15.5.2008 (*Lidl Belgium*), EuGHE 2008, I-3601 (*Übertragung der für Tochterkapitalgesellschaften geltende Grundsätze auf Betriebsstätten*); EuGH vom 6.11.2007 (*Stahlwerk Ergste Westig*), EuGHE 2007, I-151 (*Begrenzung auf EU-Betriebsstätten*); EuGH vom 23.10.2008 (*Wannsee*), EuGHE 2008, I-08061 (steuerliche Behandlung von Verlusten einer EWR-Betriebsstätte); EuGH vom 6.9.2012 (*Philips Electronics*), NZG 2012, 1115 (*Verrechnung von Betriebsstättenverlusten mit Gewinnen einer Konzerngesellschaft im gleichen Mitgliedstaat*). Zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung innerhalb der EU siehe grundlegend EuGH vom 13.12.2005 (*Marks & Spencer*), EuGHE 2005, I-10837 (*Verluste einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft*); EuGH vom 21.2.2013 (*A Oy*), NZG 2013, 797 (*Berücksichtigung „finaler Verluste“ durch grenzüberschreitende Verschmelzung*). Siehe auch BFH vom 9.6.2010, BStBl 2010 II, 1065 (keine „Finalität“ ausländischer Betriebsstättenverluste bei Wegfall der Verlustverrechnung aufgrund zeitlich begrenztem Verlustvortrag im Betriebsstättenstaat); BFH vom 9.11.2010, BFH/NV 2011, 524 (*Abzug „finaler“ Verluste einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft allenfalls im Finalitätsjahr*). Zur Berücksichtigung finaler Verluste bei der Ermittlung der Gewerbesteuer siehe BFH vom 9.6.2010, BFH/NV 2010, 1744 (*Abzug „finaler“ ausländischer Betriebsstättenverluste bei Ermittlung des Gewinns und des Gewerbeertrages erst im Jahr der Schließung der Betriebsstätte – im „Finalitätsjahr“*).

im Ansässigkeitsstaat) vor. Entstehen auf Ebene einer EU- oder EWR-Betriebsstätte finale Verluste, sind diese im Ansässigkeitsstaat auszugleichen.

5.3.2. Lösung: Nachversteuerungsmethode

(1) *Alternativen für eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung.* Bei Einführung einer GKB / GUB bleibt - im Gegensatz zur GKKB - die Problematik der Freistellungsmethode bestehen, dass Verluste einer EU-Betriebsstätte nicht mit Gewinnen des inländischen Stammhauses verrechnet werden können. Ein Ansatz zur Einführung eines grenzüberschreitenden Verlustausgleichs könnte darin bestehen, dass zwar die Verluste der ausländischen Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat verrechnet werden, aber die Gewinne der ausländischen Betriebsstätte weiterhin ausschließlich im Quellenstaat besteuert werden.⁷¹ Diese Alternative ist abzulehnen, weil es für den Ansässigkeitsstaat aus fiskalpolitischen Gründen nicht zumutbar erscheint, dass er Auslandsverluste berücksichtigen muss, er aber für die im anderen Staat über eine Betriebsstätte entstandenen Gewinne kein Besteuerungsrecht hat.

Um innerhalb der EU einen grenzüberschreitenden Verlustausgleich erreichen zu können, könnte eine GKB / GUB um die Nachversteuerungsmethode erweitert werden.⁷² Die Erläuterungen zur Integration der Nachversteuerungsmethode in eine GKB / GUB verdeutlichen, welche Vorteile eine Harmonisierung der Gewinnermittlungsregeln für eine grenzüberschreitende Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte aufweist. Es wird erkennbar, dass die Einführung einer GKB / GUB die Anwendung der Nachversteuerungsmethode im Vergleich zum derzeitigen Rechtsstand wesentlich erleichtert.

(2) *Integration der Nachversteuerungsmethode in eine GKB / GUB.* Das charakteristische Merkmal der Nachversteuerungsmethode besteht darin, dass entsprechend dem Konzept der Freistellungsmethode eine Verlustverrechnung vorrangig im Betriebsstättenstaat erfolgt. Bei der Nachversteuerungsmethode können deshalb Verluste, die bei einer ausländischen Betriebsstätte entstehen, nur insoweit im Inland verrechnet werden, als im Quellenstaat keine Verlustverrechnung möglich ist. Kann im Betriebsstättenstaat eine Saldierung mit Gewinnen vorgenommen werden, bleiben die Auslandsverluste in dem Staat, in dem das Stammhaus ansässig ist, unberücksichtigt. Der Ansässigkeitsstaat ist nur dann und nur insoweit zur Verlustverrechnung verpflichtet, als im Ausland eine Verlustverrechnung ausscheidet. Auf

⁷¹ So z.B. Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, Steuerliche Behandlung von Verlusten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, KOM(2006) 824 endgültig, vom 19.12.2006, 10.

⁷² So z.B. Röder, WTJ 2012, 145. Die Nachversteuerungsmethode wird häufig auch unabhängig von einer GKB / GUB befürwortet, so z.B. Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, Steuerliche Behandlung von Verlusten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, KOM(2006) 824 endgültig, vom 19.12.2006, 10 sowie Haarmann, Verlustnutzung, 2004, 181; Herzig/Wagner, DB 2005, 7-8; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2011, 422; Schön, Loss Compensation, 2008, 826; Lüdicke, Verlustverrechnung, 2010, 318. Sie galt in Deutschland bis zum Jahr 1999 (§ 2a Abs. 3, 4 EStG a.F.).

diese Weise wird gewährleistet, dass der Betriebsstättenverlust vom Steuerpflichtigen immer verrechnet werden kann. Gleichzeitig wird verhindert, dass sich der Verlust weder im Ausland noch im Inland (so nach der Konzeption der Freistellungsmethode) oder möglicherweise zweimal auswirkt (sofern abschließende Verrechnung der Auslandsverluste im Ansässigkeitsstaat). Durch die Nachversteuerungsmethode wird versucht, einen Kompromiss zwischen den Interessen der Steuerpflichtigen und den fiskalpolitischen Vorstellungen des Ansässigkeitsstaats zu finden. Nachteil dieses Kompromisses ist die Abhängigkeit des Steueraufkommens im Ansässigkeitsstaat von der Ausgestaltung des Verlustabzugs im Quellenstaat. Dies verdeutlicht, dass es sich auch im Hinblick auf die grenzüberschreitende Verlustverrechnung empfiehlt, bei einer GKB / GUB die Vorschriften zum Verlustabzug in den Mitgliedstaaten anzugleichen.⁷³

Die Freistellungsmethode ist auf Steuerarten abgestimmt, die nach dem Welteinkommensprinzip konzipiert sind. Dazu gehören die Körperschaftsteuer (relevant für die GKB) und die Einkommensteuer (bedeutsam, wenn die GKB zur GUB erweitert wird). Bei Steuerarten, die dem Territorialitätsprinzip (Inlandsprinzip) folgen, kann grundsätzlich keine internationale Doppelbesteuerung auftreten. So bleiben bei der Gewerbesteuer Gewinne, die über eine ausländische Betriebsstätte erzielt werden, bei der Ermittlung des Gewerbeertrags unberücksichtigt (§ 2 Abs. 1, § 9 Nr. 3 GewStG). Ist in einem Doppelbesteuerungsabkommen die Freistellungsmethode vereinbart, führt dies dazu, dass die Verluste einer ausländischen Betriebsstätte beim inländischen Gewerbeertrag unberücksichtigt bleiben. Einer „negativen“ Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG bedarf es nicht, da der Verlust einer ausländischen Betriebsstätte die Ausgangsgröße zur Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 S. 1 GewStG nicht gemindert hat. Bei Betriebsstätten, die in einem EU-Staat oder einem EWR-Staat belegen sind, tritt damit ein Zielkonflikt auf: (a) Aus der Niederlassungsfreiheit folgt, dass finale Verluste im Inland zu verrechnen sind, weil sich nur so eine Gleichstellung von Verlusten, die bei einer im Ausland belegenen Betriebsstätte entstehen, mit Verlusten, die bei einer inländischen Betriebsstätte ausgewiesen werden, erreichen lässt. (b) Nach dem Inlandscharakter bleiben Verluste einer ausländischen Betriebsstätte im Inland auch dann unberücksichtigt, wenn im Ausland keine Verlustverrechnung möglich ist. Dies gilt unabhängig davon, ob im Ausland die Verlustverrechnung aus rechtlichen Gründen (kein Verlustabzug, Wegfall aufgrund einer zeitlichen Begrenzung oder nach Umstrukturierungsmaßnahmen) oder aufgrund der wirtschaftlichen Verhältnisse (dauerhafte Verluste) ausscheidet.

Zur Auflösung dieses Zielkonflikts existiert kein übergreifendes Beurteilungskriterium, sodass die Entscheidung, ob die Niederlassungsfreiheit oder der Inlandscharakter höher zu gewichten ist, nicht mit Hilfe von steuersystematischen Überlegungen getroffen werden kann. Nach

⁷³ Siehe hierzu Unterabschnitt (4).

Ansicht des Bundesfinanzhofs ist der Niederlassungsfreiheit Vorrang einzuräumen.⁷⁴ Schließt man sich dieser Auffassung an, erstreckt sich der Anwendungsbereich der Nachversteuerungsmethode nicht nur auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, sondern auch auf die Gewerbesteuer.⁷⁵

(3) Vorteile einer Harmonisierung der Gewinnermittlungsregeln. Bei einer GKB / GUB wird die Anwendung einer Nachversteuerungsmethode deutlich erleichtert. Der wesentliche Vorteil der Kombination einer GKB / GUB mit der Nachversteuerungsmethode besteht darin, dass aufgrund der EU-einheitlichen Gewinnermittlungsregeln im Ansässigkeitsstaat keine erneute Berechnung der Einkünfte erforderlich ist, die auf die ausländische Betriebsstätte entfallen. Es kann auch nicht die Situation eintreten, dass nach ausländischem Recht die Betriebsstätte Verluste ausweist, während nach inländischem Recht ein Gewinn vorliegt oder umgekehrt, dass einem Gewinn nach ausländischem Recht ein Verlust nach inländischem Recht gegenübersteht. Die Höhe des Verlusts, der der ausländischen Betriebsstätte zugeordnet wird, wird vielmehr in beiden Staaten in gleicher Höhe ausgewiesen.

Da bei einer GKB / GUB die Einkünfte in jedem Mitgliedstaat nach den gleichen Vorschriften ermittelt werden, kann die Nachversteuerungsmethode auch verpflichtend eingeführt werden. Die Gewährung eines Wahlrechts wird im Wesentlichen damit begründet, dass bei der Nachversteuerungsmethode die Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses nochmals nach den in diesem Staat geltenden Vorschriften berechnet werden müssen. Dieses Argument verliert mit Einführung einer GKB / GUB seine Berechtigung.

Durch die Nachversteuerungsmethode entfällt die Diskussion, was unter finalen Verlusten zu verstehen ist. Die Verluste werden im Verlustjahr dem inländischen Stammhaus zugerechnet. Wenn auf Ebene der ausländischen Betriebsstätte in Zukunft keine Gewinne entstehen, unterbleibt eine Nachversteuerung. Damit wird eine doppelte Nichtberücksichtigung ausgeschlossen. Aus Sicht der Steuerpflichtigen weist die Nachversteuerungsmethode gegenüber der derzeitigen Rechtslage den Vorteil auf, dass der Verlustausgleich bereits in dem Jahr vorgenommen wird, in dem der Verlust entsteht und nicht erst in dem Jahr, in dem feststeht, dass der Verlust final ist.⁷⁶

Bei der Nachversteuerungsmethode ist sicherzustellen, dass die Nachversteuerung tatsächlich durchgeführt wird. Aufgrund der durch eine GKB / GUB vorgenommenen Harmonisie-

⁷⁴ Vgl. BFH vom 9.6.2010, BFH/NV 2010, 1744.

⁷⁵ Die in Deutschland bis zum Jahr 1999 (auf Antrag des Steuerpflichtigen) geltende Nachversteuerungsmethode (§ 2a Abs. 3, 4 EStG a.F.) wirkte sich auf die Gewerbesteuer nicht aus, da die ausländischen Betriebsstättenverluste erst bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte und nicht bereits bei Ermittlung der Summe der Einkünfte abgezogen wurden.

⁷⁶ So BFH vom 9.6.2010, BFH/NV 2010, 1744.

nung der Gewinnermittlungsregeln wird im Betriebsstättenstaat und dem Staat, in dem das Stammhaus ansässig ist, nach gleichen Kriterien festlegt, ob und in welcher Höhe die Betriebsstätte einen Gewinn erzielt. Innerhalb der EU besteht auch die Möglichkeit, durch einen Informationsaustausch zwischen den Mitgliedstaaten die Angaben des Steuerpflichtigen nachzuprüfen.

Wird eine Betriebsstätte veräußert, führt die damit verbundene Auflösung von stillen Reserven auf Ebene des Stammhauses zu einer Nachversteuerung.⁷⁷ Verbleibt nach Auflösung der stillen Reserven im Betriebsstättenstaat noch ein Verlustvortrag und kann dieser in späteren Jahren vom Stammhaus genutzt werden (z.B. durch erneute Begründung einer Betriebsstätte in dem betreffenden Staat), ist in diesen Jahren im Stammhausstaat eine Nachversteuerung vorzunehmen. Errichtet der Steuerpflichtige in Zukunft keine Betriebsstätte mehr, handelt es sich bei dem noch nicht verrechneten Verlustvortrag um finale Verluste. Da diese bei der Nachversteuerungsmethode bereits im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses berücksichtigt wurden, ergeben sich keine weiteren steuerlichen Folgen. Die Nachversteuerungsmethode weist also auch bei der Veräußerung einer ausländischen Betriebsstätte einen erheblichen Vereinfachungseffekt auf.

(4) Zusammenhang mit der Harmonisierung des Verlustabzugs. Die Auswirkungen der Nachversteuerungsmethode hängen von der Ausgestaltung des Verlustabzugs im Betriebsstättenstaat ab.⁷⁸ Art. 43 GKKB-RLE enthält für den Verlustabzug nur einen Verlustvortrag, aber keinen Verlustrücktrag.⁷⁹ Gehen die Verluste der Betriebsstätte im Ausland in den Verlustvortrag ein, wirken sich die Verluste im Jahr ihres Entstehens im Quellenstaat nicht aus. Um eine sofortige Verlustverrechnung zu erreichen, werden die Auslandsverluste auf Ebene des Stammhauses von der inländischen Bemessungsgrundlage abgezogen. Entstehen in späteren Jahren auf Ebene der ausländischen Betriebsstätte Gewinne, werden die Auslandsverluste im Quellenstaat mit diesen Gewinnen saldiert. Um eine doppelte Verlustverrechnung zu verhindern, wird im Ansässigkeitsstaat auf Ebene des Stammhauses die zunächst vorgenommene Verlustverrechnung durch eine Erhöhung der steuerpflichtigen Einkünfte ausgeglichen. Durch diese Nachversteuerung wird im Inland die Verrechnung des Verlustes im Entstehungsjahr kompensiert. Die Verlustverrechnung im Inland ist nur vorübergehend. Die endgültige Verlustverrechnung erfolgt im Ausland über den Verlustvortrag. Bis zu dem Zeitpunkt, zu dem im Betriebsstättenstaat die Verluste über den Verlustvortrag

⁷⁷ Dies gilt auch in dem Fall, in dem das Vermögen einer Betriebsstätte auf eine ausländische Tochterkapitalgesellschaft der inländischen Spitzeneinheit übertragen wird und dabei die stillen Reserven aufgelöst werden. Erfolgt die Übertragung unter Fortführung der steuerlichen Werte, könnte die Nachversteuerung in dem Umfang vorgenommen werden, in dem auf Ebene der aufnehmenden Tochterkapitalgesellschaft Gewinne entstehen.

⁷⁸ Siehe hierzu ausführlich z.B. *Scheffler*, Internationale Steuerlehre, 2009, 47-50.

⁷⁹ Siehe hierzu Abschnitt 2.1.1.

verrechnet werden können, errechnet sich die Entlastung aus dem inländischen Steuersatz. Nach dem die Verluste im Betriebsstättenstaat über einen Verlustvortrag verrechnet werden, wirken sich die Verluste in Höhe des ausländischen Steuersatzes aus. Das inländische Steueraufkommen ist (nur) vorübergehend gemindert. Im Endeffekt geht die Verrechnung des Verlusts zu Lasten des ausländischen Staats. Die aus der vorübergehenden Verlustverrechnung im Stammhaus auftretenden positiven Steuersatzeffekte (Steuersatz im Stammhausstaat höher als im Betriebsstättenstaat) oder negativen Steuersatzeffekte (Steuersatz im Betriebsstättenstaat höher als im Stammhausstaat) lassen sich bei der Nachversteuerungsmethode nicht vermeiden, wenn in den Mitgliedstaaten unterschiedliche Steuersätze gelten.

Art. 43 GKKB-RLE sieht für den Verlustvortrag weder eine zeitliche noch eine betragsmäßige Beschränkung vor. Bei einer Übernahme dieser Regelung in eine GKB / GUB gelten für den Verlustabzug im Betriebsstättenstaat und in dem Staat, in dem das Stammhaus ansässig ist, die gleichen Grundsätze. Damit entfällt die Diskussion, ob der Stammhausstaat die im Betriebsstättenstaat ungünstigeren Verlustabzugsmöglichkeiten neutralisieren muss. Die Unterscheidung zwischen Ausschluss der Verlustverrechnung im Betriebsstättenstaat aus rechtlichen Gründen (kein Verlustabzug oder Wegfall des Verlustabzugs durch Auslaufen einer zeitlichen Begrenzung) oder aus wirtschaftlichen Gründen (finale Verluste) ist bei einer GKB / GUB, bei der ein zeitlich und betragsmäßig unbeschränkter Verlustabzug vorgesehen ist, nicht mehr erforderlich.

Würde bei Einführung einer GKB / GUB - wie im KV-DNK vorgeschlagen und im KV-IRL sowie im KV-LTU in modifizierter Form übernommen - der Verlustvortrag zeitlich und / oder betragsmäßig eingeschränkt, würden sich aus dem Zusammenwirken von Verlustvortrag im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht im Betriebsstättenstaat und der Nachversteuerung in dem Staat, in dem das Stammhaus der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, erhebliche Abstimmungsprobleme ergeben: (1) Wird die Nachversteuerung nur insoweit durchgeführt, als im Betriebsstättenstaat der Verlustvortrag gewährt wird, wirken sich die Einschränkungen des Verlustabzugs nur in dem Staat aus, in dem die Betriebsstätte belegen ist. Die Nachteile hat der Staat zu tragen, in dem das Stammhaus ansässig ist. (2) Wird die Nachversteuerung unabhängig von den Einschränkungen des Verlustabzugs im Betriebsstättenstaat in voller Höhe durchgeführt, stellt sich die Ausgangsproblematik der fehlenden grenzüberschreitenden Verlustverrechnung insoweit, wie im Betriebsstättenstaat der Verlustabzug eingeschränkt wird. (3) Entstehen in einigen Jahren auch auf Ebene des Stammhauses vorübergehend Verluste, führen die ausländischen Verluste und deren Nachversteuerung zu einer Verstärkung der Nachteile von zeitlichen oder betragsmäßigen Begrenzungen des Verlustabzugs.

Wird im Betriebsstättenstaat ein Verlustrücktrag gewährt, ist eine sofortige Verlustverrechnung erreicht. Damit ist in dem Staat, in dem das Stammhaus ansässig ist, keine (nochmalige) Verlustverrechnung notwendig. Im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung weist ein Verlustrücktrag den Vorteil auf, dass auch bei der Nachversteuerungsmethode die Entlastung aus der Verlustverrechnung ausschließlich vom Betriebsstättenstaat gewährt wird. Damit werden sowohl die Anforderungen, die sich aus der Niederlassungsfreiheit ergeben, als auch die Zielsetzung der Freistellungsmethode erreicht. Die aus betriebswirtschaftlicher Sicht empfehlenswerte Integration eines Verlustrücktrags in den Verlustabzug nach Art. 43 GKKB-RLE hätte also den zusätzlichen Vorteil, dass dadurch die Einführung der Nachversteuerungsmethode deutlich erleichtert werden würde. Der Staat, in dem das Stammhaus ansässig ist, wäre im Vergleich zu einer Beschränkung des Verlustabzugs auf den Verlustvortrag in wesentlich geringerem Umfang verpflichtet, die bei einer ausländischen Betriebsstätte entstehenden Verluste auszugleichen.

(5) *Betriebsstätten in einem Drittland.* Bei Betriebsstätten in einem EWR-Staat tritt der Nachteil auf, dass zwar aufgrund der Niederlassungsfreiheit bei finalen Verlusten einer EWR-Betriebsstätte eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung verpflichtend ist, dass aber der räumliche Anwendungsbereich einer GKB / GUB auf EU-Staaten beschränkt ist. Damit können die Vorteile einer GKB / GUB (Berechnung der Erfolge nach einheitlichen Regeln, Harmonisierung des Verlustabzugs) nicht erreicht werden. Insoweit werden die im geltenden Recht bestehenden Schwierigkeiten nicht beseitigt. Dennoch ist es wünschenswert, die Nachversteuerungsmethode auf EWR-Betriebsstätten auszudehnen, sofern es den Finanzbehörden über einen zwischenstaatlichen Informationsaustausch ermöglicht wird, die Angaben des Steuerpflichtigen zur Höhe des Verlusts der ausländischen Betriebsstätten und das Vorliegen eines Nachversteuerungstatbestands zu prüfen. Unter dieser Voraussetzung könnte darüber nachgedacht werden, die Nachversteuerungsmethode auch auf Betriebsstätten in Drittländern außerhalb des EWR zu übertragen.⁸⁰

6. Vorteile einer GKB / GUB bei Betriebsstätten als Ansatzpunkt für eine Harmonisierung der Gruppenbesteuerung

Nach dem GKKB-RLE werden bei der Berechnung der gemeinsamen Bemessungsgrundlage sowohl Betriebsstätten als auch Tochterkapitalgesellschaften einbezogen. Dies führt zu der Überlegung, die bei Betriebsstätten durch die Ergänzung einer GKB / GUB um eine aufgeschobene Gewinnrealisierung bei der grenzüberschreitenden Überführung eines Wirtschaftsguts (Ausgleichspostentechnik zur Vermeidung einer Entstrickungsbesteuerung) sowie um eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung (Nachversteuerungsmethode) erziel-

⁸⁰ So auch Röder, WTJ 2012, 145. Die in Deutschland bis zum Jahr 1999 geltende Nachversteuerungsmethode (§ 2a Abs. 3, 4 EStG a.F.) sah gleichfalls keine Beschränkung des räumlichen Anwendungsbereichs vor.

baren Vorteile auch dann zu nutzen, wenn es sich bei der ausländischen Grundeinheit um eine Tochterkapitalgesellschaft handelt. Folgt man dieser Überlegung, ist zu konkretisieren, unter welchen Voraussetzungen eine Erweiterung der GKB / GUB auch für Tochterkapitalgesellschaften gewährt wird. In diesem Zusammenhang bilden die im GKKB-RLE vorgesehenen Konsolidierungsvoraussetzungen einen „natürlichen“ Ausgangspunkt. Zusätzlich ist zu diskutieren, welche weiteren Regelungen einer deutschen Organschaft im Rahmen einer GKB / GUB für grenzüberschreitende Konzernsachverhalte übernommen werden könnten.

6.1. Voraussetzungen für eine Gruppenbesteuerung

Nach dem GKKB-RLE werden Tochtergesellschaften in die Konsolidierung einbezogen, wenn

- das Mutterunternehmen mehr als 50% der Stimmrechte hält
und
- entweder zu mehr als 75% am Gesellschaftskapital beteiligt ist oder über mehr als 75% der Ansprüche auf Gewinnbeteiligung verfügt (Art. 54 Abs. 1 GKKB-RLE).

Enkelgesellschaften werden bei der GKKB gleichfalls in die Gruppenbesteuerung einbezogen. Für die Berechnung der Grenzwerte bei einer mittelbaren Beteiligung gelten folgende Grundsätze: Bei Erreichen der 50%-Grenze für die Stimmrechte gilt die Beteiligung des Mutterunternehmens als 100%ige Beteiligung. Bei den Grenzen für die Kapitalbeteiligung und der Gewinnbeteiligungsansprüche erfolgt eine multiplikative Durchrechnung (Art. 54 Abs. 2 GKKB-RLE).

Die steuerlichen Folgen einer GKB / GUB, die um Regelungen zur grenzüberschreitenden Zwischenerfolgseliminierung und grenzüberschreitenden Verlustverrechnung mittels der Nachversteuerungsmethode erweitert wird, gehen deutlich weniger weit wie die einer GKKB. Wenn die in Art. 54 GKKB-RLE genannten Kriterien für eine Konsolidierung mit anschließender Schlüsselung der Gesamtbemessungsgrundlage auf die beteiligten Staaten als ausreichend angesehen werden, stehen deren Verwendung für eine derartige Form einer GKB / GUB keine stichhaltigen Argumente entgegen.

Es ist empfehlenswert, die Voraussetzungen für eine Gruppenbesteuerung für in- und ausländische Tochterkapitalgesellschaften in gleicher Weise zu regeln. Insoweit ist eine Anpassung der nationalen Gruppenbesteuerungssysteme notwendig, wenn innerhalb der EU die angestrebte Zwischenerfolgseliminierung und grenzüberschreitende Verlustverrechnung eingeführt werden soll. Abweichende Voraussetzungen und unterschiedliche Rechtsfolgen für rein national tätige und für grenzüberschreitend tätige Konzerne führen nicht nur zu einer Erhöhung der Komplexität der Besteuerung, sondern auch zu Gestaltungen, wodurch Unternehmen das jeweils bessere Besteuerungsregime nutzen zu können.

Geht man davon aus, dass bei einer Harmonisierung der Voraussetzungen für die Gruppenbesteuerung für Beteiligungen an ausländischen Tochterkapitalgesellschaften die gleichen Kriterien gelten wie für Beteiligungen an inländischen Tochterkapitalgesellschaften, würde sich bei einer Übernahme der im GKKB-RLE vorgeschlagenen Voraussetzungen aus deutscher Sicht im Vergleich zur ertragsteuerlichen Organschaft (§ 14-§ 17 KStG, § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG) der Anwendungsbereich einer Gruppenbesteuerung in Teilbereichen einschränken und in anderen Teilbereichen erheblich erweitern:

- Bei der finanziellen Eingliederung wäre die Mehrheit der Stimmrechte nicht mehr ausreichend. Zusätzlich müsste eine mindestens 75%ige Beteiligung am Kapital oder an den Gewinnen vorliegen.
- Der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags wäre keine Voraussetzung mehr für eine Gruppenbesteuerung.
- Neben inländischen Tochterkapitalgesellschaften würden auch im Ausland ansässige Tochterkapitalgesellschaften in die Gruppenbesteuerung (Organschaft) einbezogen werden.

Aus deutscher Sicht wäre die Abschaffung eines Gewinnabführungsvertrags als Voraussetzung für eine Gruppenbesteuerung ein sehr weitgehender Reformschritt. Zu bedenken ist aber, dass das Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags für eine Gruppenbesteuerung unabhängig davon auf dem Prüfstand steht, ob eine GKB / GUB eingeführt wird.⁸¹ Die Erweiterung der GKB / GUB auf einige ausgewählte Sachverhalte, die für grenzüberschreitend tätige Unternehmen im geltenden Recht zu erheblichen Nachteilen führen, bietet die Chance, auch über die Harmonisierung der Gruppenbesteuerungssysteme und damit die Voraussetzungen für eine ertragsteuerliche Organschaft nachzudenken. Der Einbezug von ausländischen Tochterkapitalgesellschaften ist in diesem Zusammenhang logisch ein sehr naheliegender Schritt.

6.2. Grundsätzliche Wirkungen einer grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung

In den Mitgliedstaaten sind unterschiedliche Gruppenbesteuerungssysteme kodifiziert: Group Relief, Group Contribution, Pooling (Zurechnungskonzept) sowie Consolidation (Einheitskonzept).⁸² Es wird davon ausgegangen, dass bei Einführung einer GKB / GUB lediglich die Voraussetzungen für eine Gruppenbesteuerung harmonisiert werden, während die Konzeption weiterhin von den Mitgliedstaaten bestimmt werden kann. Von dieser Annahme wird deshalb ausgegangen, weil keine Anhaltspunkte vorliegen, an welcher Konzeption sich eine Harmonisierung orientiert.

⁸¹ Zur Forderung, den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags nicht als Voraussetzung für die Organschaft vorzusehen, siehe z.B. *Esterer/Bartel*, BB 2010, 6-7; *Herzig*, DStR 2010, Beihefter zu Heft 30, 67; *Herzig/Wagner*, DB 2005, 5-6, 9; *IFSt-Arbeitsgruppe*, Gruppenbesteuerung, 2011, 22-31, 42; *Schöne/Heurung/Petersen*, DStR 2012, 1680.

⁸² Einige Mitgliedstaaten haben für Gruppen keine speziellen Regelungen eingeführt.

Folgt man dieser Annahme, kann die Organschaft (als deutsche Form einer Gruppenbesteuerung) wie im geltenden Recht auf Grundlage der Zurechnungstheorie durchgeführt werden. Dies bedeutet, dass die Einkünfte einer Tochterkapitalgesellschaft mit Ablauf des Wirtschaftsjahrs dem Mutterunternehmen zugerechnet werden. Diese Einkünfte werden auf Ebene des Mutterunternehmens mit deren eigenen Einkünften zusammengefasst und so besteuert, als ob es sich um eigene Einkünfte des Mutterunternehmens handeln würde. Bei Einführung einer grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung würden dem Mutterunternehmen nicht nur die Erfolge von im Inland ansässigen Tochterkapitalgesellschaften zugerechnet werden, sondern auch die Einkünfte von ausländischen Tochterkapitalgesellschaften.

Bei inländischen Tochterunternehmen würden sich in Deutschland gegenüber der derzeit geltenden Organschaft keine Änderungen ergeben. Die von ausländischen Tochterkapitalgesellschaften erzielten Gewinne bleiben im Inland allerdings unberücksichtigt, wenn zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung - wie bei Betriebsstätten - auf die Freistellungsmethode zurückgegriffen wird. Für ausländische Tochterkapitalgesellschaften würden sich im Gewinnfall⁸³ durch den Einbezug in eine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung keine Veränderungen ergeben. Lediglich die Begründung für die fehlende Besteuerung im Inland würde sich ändern. Im geltenden Recht ist es das für Kapitalgesellschaften geltende Trennungsprinzip bzw. bei Ausschüttung der Gewinne die Dividendenfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG. Bei einer grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung werden zwar durch Aufhebung des Trennungsprinzips die Gewinne einer Tochtergesellschaft unmittelbar dem Gesellschafter zugerechnet. Durch die Freistellungsmethode werden diese Gewinne allerdings nur im Ausland besteuert.

Bei der Besteuerung auf Ebene der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft müssen keine Änderungen vorgenommen werden. Die Einkünfte der Tochterkapitalgesellschaft können weiterhin so berechnet werden, als ob es keine grenzüberschreitende Organschaft geben würde.⁸⁴

⁸³ Zur Behandlung von Verlusten einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft siehe Abschnitt 6.4.

⁸⁴ Würde auch im Ansässigkeitsstaat die Zurechnungstheorie angewandt, wären die Gewinne weiterhin von der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft zu ermitteln. Sie würden allerdings nicht von ihr selbst besteuert, sondern von ihrem Gesellschafter. Damit würde die unbeschränkte Steuerpflicht der Tochterkapitalgesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat durch die beschränkte Steuerpflicht des Gesellschafters im Ausland ersetzt. Handelt es sich bei dem Mutterunternehmen um eine Kapitalgesellschaft, würde sich dieser Wechsel der persönlichen Steuerpflicht im Regelfall auf die Höhe der Steuerbelastung nicht auswirken. Der Einbezug von Einzelunternehmen und Personengesellschaften als Organträger würde jedoch erschwert, da in vielen Mitgliedstaaten nur Kapitalgesellschaften als Obergesellschaft fungieren können und zwischen dem Einkommen- und Körperschaftsteuersatz (zum Teil erhebliche) Unterschiede bestehen. Personenunternehmen können dennoch von den Vorteilen einer grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung profitieren, wenn sie ihre Auslandsbeteiligung über eine im Inland ansässige Holdingkapitalgesellschaft halten.

6.3. Zwischenerfolgseliminierung bei konzerninternen Lieferungen

Aufgrund der rechtlichen Selbständigkeit einer Tochterkapitalgesellschaft gelten Lieferungen innerhalb eines internationalen Konzerns als Gewinnrealisierungstatbestand. Zu dem Zeitpunkt, zu dem der inländische Gesellschafter an die ausländische Tochterkapitalgesellschaft ein Wirtschaftsgut überträgt, erhöht die Differenz zwischen dem für die konzerninterne Lieferung angesetzten Verrechnungspreis und dem Buchwert des Wirtschaftsguts die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte. Die Tochterkapitalgesellschaft aktiviert das erworbene Wirtschaftsgut mit den Anschaffungskosten, die sich aus dem Verrechnungspreis ableiten. Aufgrund der selbständigen Steuerpflicht der einzelnen Konzernunternehmen unterbleibt im deutschen Steuerrecht auch bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine ertragsteuerliche Organschaft eine Zwischenerfolgseliminierung. Da bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts durch ein inländisches Mutterunternehmen an eine inländische Tochterkapitalgesellschaft die gleiche Rechtsfolge eintritt, steht der Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Lieferung eines Wirtschaftsguts von einem inländischen Mutterunternehmen an eine ausländische Tochterkapitalgesellschaft die Niederlassungsfreiheit nicht entgegen.

Betrachtet man den Konzern als Ganzes, liegt aus betriebswirtschaftlicher Sicht kein Außenumsatz und damit kein Realisationstatbestand vor. Die Gewinnrealisierung innerhalb eines (nationalen oder internationalen) Konzerns lässt sich nur begründen, wenn der rechtlichen Beurteilung Vorrang einräumt wird. Die Gewinnrealisierung bei konzerninternen Lieferungen führt dazu, dass bei Konzernen (Aufteilung eines wirtschaftlich einheitlichen Unternehmens in mehrere rechtliche Einheiten) gegenüber Einheitsunternehmen (rechtlich und wirtschaftlich ein Unternehmen) ein negativer Zeiteffekt entsteht. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist die Ungleichbehandlung von Übertragungen an Tochterkapitalgesellschaften gegenüber Überführungen auf eine Betriebsstätte nicht zu begründen. Vielmehr führen betriebswirtschaftliche Überlegungen dazu, eine Angleichung in der Form vorzunehmen, dass bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern an eine Tochterkapitalgesellschaft auf eine Gewinnrealisierung verzichtet wird. Diese Aussage gilt sowohl für Lieferungen des Mutterunternehmens an inländische Tochterkapitalgesellschaften als auch für Lieferungen des Mutterunternehmens an ausländische Tochterkapitalgesellschaften. Sie lässt sich auf Lieferungen von einer Tochterkapitalgesellschaft an das Mutterunternehmen sowie für Lieferungen zwischen zwei Tochterkapitalgesellschaften desselben Mutterunternehmens (Schwesterkapitalgesellschaften) übertragen.

Schließt man sich diesen Überlegungen an, ist die für Überführungen von Wirtschaftsgütern innerhalb eines internationalen Einheitsunternehmens in Abschnitt 5.2.2. vorgeschlagene aufgeschobene Gewinnrealisierung auf konzerninterne Lieferungen zu übertragen. Da bei Konzernen die Ausgleichstechnik sowohl für rein innerstaatliche Lieferungen als auch für grenzüberschreitende Lieferungen anzuwenden ist, wirkt sich insoweit die Rechtsform der

Grundeinheit nicht aus. Wird für konzerninterne Lieferungen eine Zwischenerfolgseliminierung in die GKB / GUB integriert, kann auch bei einer Konzentration der Harmonisierung auf die Gewinnermittlung ein wichtiges Ziel erreicht werden, das mit der GKKB verfolgt wird. Die Erfolgsneutralität von konzerninternen Lieferungen lässt sich über eine Zwischenerfolgseliminierung erreichen, ohne dass das umfassende Konzept einer GKKB umgesetzt werden muss.⁸⁵

6.4. Grenzüberschreitende Verlustverrechnung nach der Nachversteuerungsmethode

Der entscheidende Effekt einer Ausdehnung der Gruppenbesteuerung auf in einem anderen EU-Staat ansässige Tochterkapitalgesellschaft tritt dann auf, wenn diese Verluste erzielt. Diese könnten - wie in Abschnitt 5.3.2. für ausländische Betriebsstätten vorgeschlagen - nach den Grundsätzen der Nachversteuerungsmethode auf Ebene des inländischen Mutterunternehmens verrechnet werden.⁸⁶ Aus Sicht des Ansässigkeitsstaats des Mutterunternehmens fallen die Aufkommenswirkungen der Integration der Nachversteuerungsmethode für eine grenzüberschreitende Verrechnung von Verlusten einer EU-Tochterkapitalgesellschaft umso geringer aus, je weniger Einschränkungen der bei einer GKB / GUB vorgesehene Verlustabzug enthält.⁸⁷ Erneut zeigt sich, wie bedeutsam es ist, im Zusammenhang mit der Harmonisierung der Gewinnermittlung gleichzeitig EU-einheitliche Regelungen für den Verlustabzug einzuführen.

Deshalb ist es wünschenswert, dass im Zusammenhang mit der Einführung einer GKB / GUB die Vorschriften zur Verlustverrechnung so harmonisiert werden, dass Umstrukturierungsmaßnahmen (wie Gesellschafterwechsel oder Umwandlung) nicht zu einem Wegfall des Verlustabzugs führen.⁸⁸

6.5. Weitere positive Effekte einer grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung

Werden im Ausland ansässige Tochterkapitalgesellschaften in den Anwendungsbereich einer Gruppenbesteuerung einbezogen und werden die zurzeit bei der ertragsteuerlichen Or-

⁸⁵ Zur Umsetzung der Ausgleichspostentechnik sowie zu den Vorteilen einer GKB / GUB im Zusammenhang mit einer aufgeschobenen Gewinnrealisierung siehe ausführlich Abschnitt 5.2.2.

⁸⁶ Siehe auch Röder, WTJ 2012, 146.

⁸⁷ Zum Zusammenhang zwischen Verlustabzug im Ausland und Aufkommenswirkungen der Nachversteuerungsmethode im Inland sowie den Vorteilen einer GKB / GUB im Zusammenhang mit der Nachversteuerungsmethode siehe ausführlich Abschnitt 5.3.2.

⁸⁸ Kann nach einem Gesellschafterwechsel der Verlustvortrag auf Ebene der Tochterkapitalgesellschaft fortgeführt werden, ist im Zeitpunkt der Übertragung der Anteile beim bisherigen Gesellschafter eine Nachversteuerung vorzunehmen. Alternativ ist die Nachversteuerung beim neuen Anteilseigner vorzunehmen. Die Entscheidung zwischen den beiden Alternativen wird Rückwirkungen auf den für die Anteile gezahlten Kaufpreis haben. Für den bisherigen Gesellschafter geht es nur darum, ob der die Konsequenzen einer Nachversteuerung unmittelbar (erste Alternative) oder mittelbar durch einen reduzierten Kaufpreis (zweite Alternative) zu tragen hat. Das konkrete Ausmaß hängt davon, wie bei einer GKB / GUB der Verlustabzug und die Vorgehensweise bei einem Gesellschafterwechsel ausgestaltet wird.

ganschaft geltenden Regelungen fortgeführt, könnten bei internationalen Konzernen weitere Vorteile verwirklicht werden:

- Bei Gewinnausschüttungen des Tochterunternehmens kann die 5%ige Umqualifizierung in nichtabziehbare Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG (geltendes deutsches Recht) bzw. nach Art. 14 Abs. 1 Buchst. g GKKB-RLE (bei Einführung einer GKB / GUB) auch dann unterbleiben, wenn es sich um eine ausländische Tochterkapitalgesellschaft handelt.
- Bei Darlehens-, Miet- und Lizenzverträgen zwischen einem inländischen Mutterunternehmen und einer ihrer inländischen Tochterkapitalgesellschaft unterliegen die Zinsen bzw. die in den Mieten und Lizenzzahlungen enthaltenen Finanzierungsanteile nicht der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG. Diese für nationale Konzerne geltende Regelung könnte auf Zahlungen des inländischen Mutterunternehmens an ihre ausländische Tochterkapitalgesellschaft und auf Zahlungen von inländischen Tochterkapitalgesellschaften an ihr im Ausland ansässiges Mutterunternehmen übertragen werden.⁸⁹

Bei einer GKKB werden diese Entlastungen über die bei der Berechnung der Gesamtbemessungsgrundlage vorgenommene Konsolidierung erreicht. Sie lassen sich auch bei einer GKB / GUB verwirklichen, sofern bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine Gruppenbesteuerung punktuell entsprechende Anpassungen vorgenommen werden. Steuersystematische Überlegungen oder praktische Schwierigkeiten treten in diesem Zusammenhang nicht auf.

7. Fazit

Es wurde analysiert, in welchen Bereichen sich bei einer GKB / GUB positive Folgewirkungen ergeben. Die Harmonisierung der Gewinnermittlung als solches wurde nicht betrachtet. Bei der Analyse standen die Auswirkungen auf das deutsche Steuerrecht im Mittelpunkt. Sofern die anderen Mitgliedstaaten vergleichbare Regelungen wie im deutschen Steuerrecht haben, lassen sich die Überlegungen auf diese Staaten übertragen. Für eine vollständige Analyse ist es jedoch erforderlich, dass die vom deutschen Steuerrecht abweichenden ausländischen Regelungen daraufhin untersucht werden, wie sich eine GKB / GUB auf diese auswirkt.

Es wurde gezeigt, dass die Harmonisierung nicht auf die Gewinnermittlung i.e.S. beschränkt bleiben muss. Die Einführung einer GKB / GUB bietet die Chance, die Ausgestaltung des Verlustabzugs zu harmonisieren. Weiterhin können in die Harmonisierung der Abzug von Fremdkapitalaufwendungen, die Abgrenzung des Kreises der nichtabziehbaren Betriebsausgaben (Abgrenzung zwischen betrieblich veranlassten Geschäftsvorgängen und gesellschaftsrechtlich bzw. privat veranlassten Geschäftsvorgängen) sowie die steuerlichen Förde-

⁸⁹ Siehe hierzu BFH vom 9.2.2011, BStBl 2012 II, 106.

ungsmaßnahmen einbezogen werden. Es wird deutlich, dass einige in dem GKKB-RLE vorgesehenen Regelungen nicht in eine GKB / GUB übernommen werden müssen. Eine GKB / GUB eröffnet allerdings die Chance, die Harmonisierung auf diese für die Besteuerung von Unternehmen höchst relevanten Aspekte auszuweiten. Wenn bei diesen Punkten von den Mitgliedstaaten keine Harmonisierung gewünscht wird, können diese Punkte bei der GKB / GUB ausgeklammert werden. Möglicherweise erhöht sich dadurch die Chance, dass die harmonisierte Gewinnermittlung innerhalb der EU über eine GKB / GUB eingeführt wird.

Weiterhin wurde gezeigt, dass bei einer GKB zu regeln ist, wie Beteiligungserträge (Gewinnausschüttungen einer Tochterkapitalgesellschaft sowie Gewinne oder Verluste aus dem Verkauf von Anteilen an einer Tochterkapitalgesellschaft) innerhalb von Kapitalgesellschaftskonzernen steuerlich zu behandeln sind. In diesem Zusammenhang ist es empfehlenswert, die GKB mit der Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR) abzustimmen.

Der GKKB-RLE enthält mehrere Normen, durch die bei Beziehungen zu Drittstaaten (tatsächliche oder vermutete) missbräuchliche Gestaltungen verhindert werden sollen. Es wurde geprüft, ob bzw. inwieweit derartige Regelungen bei einer GKB / GUB für die Besteuerung von Unternehmen innerhalb der EU übernommen werden können. Es hat sich gezeigt, dass mit Einführung einer GKB / GUB in EU-Fällen nicht alle Probleme beseitigt werden können.

Für die Behandlung der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte (Entstrickung) als auch die Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens (grenzüberschreitende Verlustverrechnung) sind die Regelungen des GKKB-RLE nicht auf eine GKB / GUB übertragbar. Es wurden jedoch für beide Sachverhalte Regelungen gefunden, die mit dem primären Unionsrecht (insbesondere Niederlassungsfreiheit) vereinbar sind. So wird bei der Entstrickung vorgeschlagen die Ausgleichspostentechnik und bei der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung die Nachversteuerung einzuführen. Die für die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte vorgeschlagenen Grundsätze (Ausgleichspostentechnik) lassen sich auf vergleichbare Fragestellungen übertragen, wie beispielsweise Funktionsverlagerungen, Umwandlungen mit grenzüberschreitendem Bezug (Abrundung der Fusionsrichtlinie), Sitzverlegungen, Übertragung eines Veräußerungsgewinns auf ein im Ausland belegenes Wirtschaftsgut oder Betriebsverlagerungen.

Es wurde außerdem gezeigt, dass die im GKKB-RLE enthaltenen Voraussetzungen für die Bildung einer Gruppe bei einer GKB / GUB einen Ansatzpunkt bilden, um die Voraussetzungen für eine Gruppenbesteuerung zu harmonisieren. Die Harmonisierung muss sich nicht auf das Konzept der Gruppenbesteuerung erstrecken. Vielmehr können die derzeit bei der ertragsteuerlichen Organschaft geltenden Regelungen grundsätzlich fortgeführt werden. Ein Einbezug von im Ausland ansässigen Tochterkapitalgesellschaften ist grundsätzlich möglich.

Die für die Überführung von Wirtschaftsgütern innerhalb eines internationalen Einheitsunternehmens vorgeschlagene Gewinnrealisierung (Entstrickung) ist auf konzerninterne Lieferungen übertragbar. Ebenso ist eine Integration der Nachversteuerungsmethode für eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung bei EU-Tochterkapitalgesellschaften in die Gruppenbesteuerung umsetzbar.

Die Zusatzvorteile, die sich durch die Einführung einer GKB / GUB und der damit verbundenen Harmonisierung der Gewinnermittlung innerhalb der EU ergeben, sind so bedeutsam, dass es sich lohnt, die Arbeiten an der GKB / GUB zu einem erfolgreichen Abschluss zu bringen. Bei einer GKB / GUB lassen sich für zahlreiche, seit langem diskutierte Probleme des geltenden (deutschen) Steuerrechts Lösungen finden. Zumindest wird die Bewältigung von vielen derzeit offenen Punkten erleichtert. Es wird deutlich, dass die Einführung einer GKB / GUB für die Unternehmensbesteuerung in der EU ein größerer Schritt ist, als es auf den ersten Blick den Anschein hat. Die nach Umsetzung der ersten Stufe noch offenen Punkte könnten in der zweiten Stufe, d.h. bei der Umsetzung einer GKKB, angegangen werden.

Literatur

- Baranowski, K.-H. (Auslandsbeziehungen, 1978)*, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, Herne/Berlin 1978
- Benecke, A.*, Entstrickung und Verstrickung bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens – Verhältnis zu den Gewinnkorrekturvorschriften und Auswirkungen auf die Betriebsstättenbesteuerung, in: NWB 2007, Fach 3, S. 14753-14756
- Beutel, D./Rehberg, M.*, National Grid Indus – Schlusspunkt der Diskussion oder Quell neuer Kontroverse zur Entstrickungsbesteuerung?, in: IStR 2012, S. 94-97
- Blümich, EStG · KStG · GewStG*, Kommentar, München, Stand: 121. Ergänzungslieferung, Oktober 2013
- Bopp, G.*, Die Besteuerung von Betriebstätten, in: DStZ/A 1974, S. 91-99
- Bösing, S./Sejdya, F.*, Grenzüberschreitende Entstrickung: Ein probates Mittel zur Wahrung des deutschen Besteuerungsrechts, in: Ubg 2013, S. 636-641
- Esterer, F./Bartel, M.*, Modernes Gruppenbesteuerungssystem für Deutschland, in: BB 2010, S. 2-8
- Förster, G./Krauß, S.*, Der Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission zur Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vom 16.3.2011, in: IStR 2011, S. 607-615
- Grangl, I./Petutschnig, M.*, Das Abschreibungskonzept des GKKB-Richtlinienvorschlags: The two-tiered system of amortization and depreciation in the proposal for a directive on CCCTB, in: SWI 2011, S. 483-502
- Grötzenberger, A.-R.*, Steuerstandort Malta: attraktive Steueranreize für kleine und mittelgroße österreichische Unternehmen, in: SWI 2012, S. 501-505
- Haarmann, W. (Verlustnutzung, 2004)*, Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung und Verlustnutzung in der EU, in: Lüdicke, J. (Hrsg.), Deutsches Steuerrecht im europäischen Rahmen, Köln 2004, S. 169-189
- Hackemann, T./Sydow, S.*, Richtungsentscheidung des EuGH in der Rs. EuGH C-6/12, P Oy für die Voraussetzungen der Einstufung einer Sanierungsklausel als staatliche Beihilfe; Auswirkungen auf die suspendierte deutsche Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG, in: IStR 2013, S. 786-790
- Haiß, U. (Gewinnabgrenzung, 2000)*, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im internationalen Steuerrecht, Neuwied 2000

- Herrmann, C./Heuer, G./Raupach, A.*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Köln, Stand: 260. Ergänzungslieferung, Dezember 2013
- Herzig, N.*, Die Organschaft im Umbruch, in: DStR 2010, Beihefter zu Heft 30, S. 61- 67
- Herzig, N.*, Perspektiven der Ermittlung, Abgrenzung und Übermittlung des steuerlichen Gewinns, in: DB 2012, S. 1-9
- Herzig, N.*, Prinzipienorientierung und schrittweise Umsetzung des GKKB-Projekts, in: FR 2012, S. 761-762
- Herzig, N./Kuhr, J.*, Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung nach dem GKKB-Richtlinienentwurf, in: DB 2011, S. 2053-2058
- Herzig, N./Kuhr, J.*, Realisations- und Imparitätsprinzip im Richtlinienentwurf der GKKB, in: StuW 2011, S. 305-322
- Herzig, N./Wagner, T.*, Zukunft der Organschaft im EG-Binnenmarkt, in: DB 2005, S. 1-9
- Hoffmann, W.-D.*, Der Ausgleichsposten nach § 4g EStG i.d.F des SEStEG, in: DB 2007, S. 652-658
- IFSt-Arbeitsgruppe (Gruppenbesteuerung, 2011)*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag –, Berlin 2011
- Jacobs, O. H. (Internationale Unternehmensbesteuerung, 2011)*, Internationale Unternehmensbesteuerung – Deutsche Investitionen im Ausland. Ausländische Investitionen im Inland, München 2011
- Kahle, H.*, Aktuelle Entwicklungen der Ertragsbesteuerung ausländischer Betriebsstätten, in: IStR 2007, S. 757-763
- Kahle, H./Dahlke, A./Schulz, S.*, Der EU-Richtlinienentwurf zur CCCTB – Anmerkungen aus Theorie und Praxis, in: Ubg 2011, S. 491-503
- Kahle, H./Hiller, M.*, Bewertungsmaßstäbe im Bilanzsteuerrecht, in: WPg 2013, S. 403-412
- Kahle, H./Schulz, S.*, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union, in: BFuP 2011, S. 455-475
- Kahle, H./Schulz, S.*, Richtlinienentwurf für eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union: Regelungen zur Gewinnermittlung, in: StuB 2011, S. 296-303
- Kahle, H./Schulz, S.*, Sachstand und Lösungsansätze zur Entwicklung einer G(K)KB, in: FR 2011, S. 49-57

- Kempka, B. (Gewinnrealisierung, 1995)*, Gewinnrealisierung bei der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen Stammhaus und Betriebsstätte – Eine Analyse der systemkonformen steuerlichen Behandlung stiller Reserven, Frankfurt am Main 1995
- Kessler, W./Winterhalter, H./Huck, F.*, Überführung und Rückführung von Wirtschaftsgütern: Die Ausgleichspostenmethode des § 4g EStG, in: DStR 2007, S. 133-137
- Körner, A.*, Europarechtliches Verbot der Sofortbesteuerung stiller Reserven beim Transfer ins EU-Ausland – Anmerkung zum Urteil des EuGH vom 29. 11. 2011, EUGH 29.11.2011, C-371/10, in diesem Heft S. 27, in: IStR 2012, S. 1-5
- Kramer, J.-D.*, Gewinnabgrenzung und Gewinnermittlung bei Verbringung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, in: StuW 1991, S. 151-164
- Kramer, J.-D.*, Verbringung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, in: IStR 2000, S. 449-457
- Kroppen, H.-K.*, Ausgewählte Fragen zum Betriebsstättenerlaß, in: StbJb 1999/2000, S. 137-170
- Kumpf, W. (Betriebsstätten, 1982)*, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländer, Köln 1982
- Lenz, M./Rautenstrauch, G.*, Der Richtlinienentwurf zur Gemeinsamen konsolidierten KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB), in: DB 2011, S. 726-731
- Lüdicke, J. (Verlustverrechnung, 2010)*, Neuordnung der steuerlichen Verlustverrechnung in Deutschland unter Berücksichtigung der Steuerrechtsordnungen ausgewählter Länder, in: Lüdicke, J./Kempf, A./Brink, T., Verluste im Steuerrecht, Baden-Baden 2010, S. 313-323
- Marx, F.J.*, Die Gewinnermittlungskonzeption der GKKB nach dem Richtlinienentwurf der EU-Kommission, in: DStZ 2011, S. 547-555
- Mitschke, W.*, National Grid Indus – Ein Pyrrhussieg für die Gegner der Sofortversteuerung? – Zugleich eine Erwiderung auf Körner, in diesem Heft S. 1, in: IStR 2012, S. 6-12
- Mitschke, W.*, Das EuGH-Urteil „National Grid Indus“ vom 29.11. 2011 – Eine Bestandsaufnahme und eine Bewertung aus Sicht der Finanzverwaltung, in: DStR 2012, S. 629-636
- Neubauer, H.*, Koreferat zum Referat Ritter: Grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, in: JbFfSt 1976/1977, S. 312-321
- Pach-Hanssenheimb, F.*, Der Transfer von Wirtschaftsgütern in eine und aus einer ausländischen Betriebsstätte durch unbeschränkt Steuerpflichtige – Zur Stufenbautheorie des Einkommensteuertatbestandes, in: BB 1992, S. 2115-2124

- Rautenstrauch, G./Seitz, G.*, National Grid Indus: Europarechtliche Implikationen für den Wegzug und die internationale Umwandlung von Gesellschaften, in: Ubg 2012, S. 14-25
- Röder, E.*, Proposal for an Enhanced CCTB as Alternative to a CCCTB with Formulary Apportionment, in: WTJ 2012, S. 125-150
- Roth, A.* (*Gewinnabgrenzung, 2011*), Die Gewinnabgrenzung bei der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern in eine Betriebsstätte unter steuerplanerischen Gesichtspunkten, in: Grotherr, S. (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl., Herne 2011, S. 75-96
- Schaumburg, H.*, (*International, 2011*), Internationales Steuerrecht – Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 3. Aufl., Köln 2011
- Scheffler, W.* (*Internationale Steuerlehre, 2009*), Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., München 2009
- Scheffler, W./Köstler, M.*, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Kompromissvorschlag zur G(K)KB führt zur Annäherung an das deutsche Steuerrecht (Teil I), in: DStR 2013, S. 2190-2194
- Scheffler, W./Köstler, M.*, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung: Kompromissvorschlag zur G(K)KB führt zur Annäherung an das deutsche Steuerrecht (Teil II), in: DStR 2013, S. 2235-2240
- Scheffler, W./Köstler, M.*, Kompromissvorschlag zur GK(K)B – Die Arbeiten am Richtlinienentwurf zur GK(K)B gehen weiter, in: DStR 2014, S. 664-669
- Scheffler, W./Köstler, M.* (*Analyse GKB / GUB*), Harmonisierung der Gewinnermittlung in der EU – Die Gewinnermittlungsregeln der Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) / Gemeinsamen Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB) im Vergleich mit der Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG (Steuerbilanz), ZEW Discussion Paper, Mannheim (im Erscheinen)
- Scheffler, W./Krebs, C.*, Richtlinienvorschlag zur CCCTB: Bestimmung der Bemessungsgrundlage im Vergleich mit der Steuerbilanz nach EStG, in: DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, S. 13*-28*
- Schön, W.* (*Loss Compensation, 2008*), Losing out at the Snooker Table: Cross-Border Loss Compensation for PEs and the Fundamental Freedoms, in: Hinnekens, L./Hinneken, P. (Hrsg.), A Vision of Taxes within and outside European Borders – Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael, Alphen aan den Rijn 2008, S. 813-830

- Schöne, T./Heurung, R./Petersen, S.*, Erforderliche Änderungen im Recht des faktischen Konzerns im Zuge der Reform der steuerlichen Organschaft, in: DStR 2012, S. 1680-1685
- Spengel, C./Ortmann-Babel, M./Zinn, B./Matenaer, S.*, Gemeinsame Konsolidierte KSt-Bemessungsgrundlage (GK(K)B) und steuerliche Gewinnermittlung in den EU-Mitgliedstaaten, der Schweiz und der USA – Eine vergleichende und quantitative Analyse –, in: DB 2013, Beilage zu Heft 8, S. 1-16
- Spengel, C./Zöllkau, Y. (CCCTB, 2012)*, Common Corporate Tax Base (CC(C)TB) and Determination of Taxable Income, Heidelberg 2012
- Storck, A. (Betriebsstätten, 1980)*, Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht – Taxation of Foreign Permanent Establishments, Frankfurt am Main 1980
- Thömmes, O./Linn, A.*, Verzinsung und Sicherheitsleistung bei aufgeschobener Fälligkeit von Steuern im Wegzugsfall, in: IStR 2012, S. 282-289
- Vermeulen, H./Blaauw, M.*, The Tax Treatment of Directly Held Real Estate under the Proposed CCCTB Directive, in: ET 2011, S. 533-544
- Wassermeyer, F.*, Entstrickung versus Veräußerung und Nutzungsüberlassung steuerrechtlich gesehen, in: IStR 2008, S. 176-180

Verzeichnis der Rechtsquellen und der sonstigen Quellen

I. Entscheidungen

Datum	Aktenzeichen	amtliche Quelle oder sonstige Fundstelle
1. Reichsfinanzhof		
25. 1. 1933	VI A 199/32	RStBI 1933, S. 478
2. Bundesfinanzhof		
11. 3. 1970	I B 50/68, I B 3/69	BStBI 1970 II, S. 569
23. 3. 1972	I R 128/70	BStBI 1972 II, S. 948
25. 2. 1976	I R 150/73	BStBI 1976 II, S. 454
9. 6. 2010	I R 107/09	BFH/NV 2010, S. 1744
9. 6. 2010	I R 100/09	BStBI 2010 II, S. 1065
9. 11. 2010	I R 16/10	BFH/NV 2011, S. 524
9. 2. 2011	I R 54, 55/10	BStBI 2012 II, S. 106
3. Europäischer Gerichtshof		
11. 3. 2004	Rs. C-9/02 (de Lasteyrie du Saillant)	EuGHE 2004, S. I-2409
13. 12. 2005	Rs. C-446/03 (Marks & Spencer)	EuGHE 2005, S. I-10837
12. 9. 2006	Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes)	EuGHE 2006, S. I-7995
7. 9. 2006	Rs. C-470/04 (N)	EuGHE 2006, S. I-7445
6. 11. 2007	Rs. C-415/06 (Stahlwerk Ergste Westig)	EuGHE 2007, S. I-151
15. 5. 2008	Rs. C-414/06 (Lidl Belgium)	EuGHE 2008, S. I-3601
23. 10. 2008	Rs. C-157/07 (Wannsee)	EuGHE 2008, S. I-08061
29. 11. 2011	Rs. C-371/10 (National Grid Indus)	EuGHE 2011, S. I-12307
6. 9. 2012	Rs. C-18/11 (Philips Electronics)	NZG 2012, S. 1115-1117
6. 9. 2012	Rs. C-38/10 (Kommission/Portugal)	IStR 2012, S. 763-766
21. 2. 2013	Rs. C-123/11 (A Oy)	NZG 2013, S. 797-800
18. 7. 2013	Rs. C-261/11 (Kommission/Dänemark)	http://curia.europa.eu/
18. 7. 2013	Rs. C-6/12 (P Oy)	IStR 2013, S. 791-793
23. 1. 2014	Rs. C-164/12 (DMC GmbH)	IStR 2014, S. 106-113

II. Vorschläge, Richtlinien und Entscheidungen auf EU-Ebene

Bericht des Rates (Wirtschaft und Finanzen) an den Europäischen Rat zu Steuerfragen, 11507/13, vom 25.6.2013

Bericht über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2011)0121 – C7-009/2/2011 – 2011/0058(CNS) vom 29.3.2012

Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, Steuerliche Behandlung von Verlusten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, KOM(2006) 824 endgültig, vom 19.12.2006

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121 endgültig/2

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Anmerkungen zum Kompromissvorschlag, 14769/13 FISC 182, 2011/0058(CNS) vom 14.10.2013

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), 8387/12, FISC 49, 2011/0058(CNS), vom 4.4.2012

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 9180/13, FISC 80, 2011/0058(CNS), vom 2.5.2013

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 14768/13 FISC 181, 2011/0058(CNS), vom 14.10.2013

III. Bundestags- und Bundesrats-Drucksachen

BT-Drucks. 16/2710 vom 25.9.2006, Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) (Gesetzesentwurf)

BT-Drucks. 17/5748 vom 5.5.2011, Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, (Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke, Britta Haßelmann, Lisa Paus, weiterer Abgeordneter und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN – Drucksache 17/5606 –)

IV. Sonstiges

Klage der Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland vom 20.11.2013, C-591/13 (Kommission/Deutschland), ABI 2014, C 24, S. 11