

Nr. 197

Norbert Herzig

**Gemeinsame konsolidierte
Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage
(GKKB)**

2012

ZENTRUM FÜR EUROPÄISCHES WIRTSCHAFTSRECHT

Vorträge und Berichte

Nr. 197

herausgegeben von den Mitgliedern des Zentrums



Dr. Norbert Herzig

Professor an der Universität zu Köln,
Direktor des Steuerseminars

**Gemeinsame konsolidierte
Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage
(GKKB)**

Referat im Rahmen der Vortragsreihe
„Rechtsfragen der Europäischen Integration“

Bonn, den 16. Januar 2012

Copyright bei den Autoren

ausschließlich erhältlich beim Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht

www.zew.uni-bonn.de

Druck: Rheinische Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn

Inhalt

I.	Einführung	1
II.	Argumente für eine GKB und gegen die Konsolidierung	3
1.	Politische Umsetzbarkeit	3
2.	Unitary Taxation als Allheilmittel? Einige Vorbehalte	6
III.	Schritt 1 des GKKB-RLE: Gemeinsame Bemessungsgrundlage	8
1.	Keine Maßgeblichkeit	8
2.	GuV-Orientierung	10
3.	Prinzipienorientierung	12
IV.	Konsolidierung und formelmäßige Aufteilung (2. und 3. Schritt)	13
1.	Optionalität & Persönlicher Anwendungsbereich	13
2.	Konsolidierungsmethoden und -kreis	16
3.	Formelmäßige Aufteilung und das One-Stop-Shop-Konzept	18
V.	Fazit	20

I. Einführung

Am 16. März 2011 präsentierte Algirdas Šemeta, EU-Kommissar für Steuern und Zollunion, einen Richtlinienentwurf (RLE) der EU-Kommission für eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB).¹ Nunmehr befindet sich das GKKB-Projekt schon seit über einer Dekade auf der politischen Agenda der Kommission, die im Jahre 2001 mit der Veröffentlichung einer Mitteilung an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Binnenmarkt ohne Steuerhindernisse² einen wichtigen Meilenstein setzte.³ Im Jahre 2004 wurde dann die Arbeitsgruppe GKKB eingesetzt.⁴ Im Verlauf ihrer Sitzungen wurden mehr als 60 Arbeitspapiere auf der Internetseite der Kommission veröffentlicht,⁵ welche Aspekte der technischen Ausgestaltung einer GKKB thematisieren und auf welchen der GKKB-RLE letztendlich beruht.⁶

Die Koexistenz von 27 verschiedenen Körperschaftsteuersystemen wird als eines der letzten großen Hindernisse auf dem Weg zum steuerlichen Binnenmarkt gesehen.⁷ Im Bereich der direkten Besteuerung wurden bis

¹ Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates für eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, Kom (2011) 121/4 vom 16. März 2011.

² Europäische Kommission, Towards an Internal Market without Tax Obstacles – A strategy for providing companies with a Consolidated Corporate Tax Base for their EU-wide activities, Com (2001) 582 final vom 23. Oktober 2001. Begleitet wurden diese Arbeiten von einer umfangreichen Studie der Dienststellen der Kommission.

³ Europäische Kommission, Commission Staff Working Paper, Company Taxation in the Internal Market, SEC(2001) 1681 vom 23. Oktober 2001.

⁴ Die Arbeitsgruppe GKKB umfasst unter Vorsitz der Kommission Repräsentanten aus allen Mitgliedstaaten; Parillo, The CCCTB – Where Are We Now?, Tax Notes International 2011, S. 471 f.

⁵

[Http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm).

⁶ Vgl. Förster/Krauß, Der Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission zur Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vom 16.3.2011, IStR 2011, S. 607.

⁷ Munin, Tax in Troubled Time: Is It the Time for A Common Corporate Tax Base in the EU?, EC Tax Review 2011, S. 121.

dato keine großen Harmonisierungsfortschritte erzielt.⁸ Ausnahmen – obschon in ihrer Reichweite limitiert – sind zum Beispiel die Mutter-Tochter-Richtlinie⁹, die Fusionsrichtlinie¹⁰ und die Zins- und Lizenzrichtlinie¹¹. Außerdem hat der Europäische Gerichtshof durch seine Rechtsprechung vor allem zu den Grundfreiheiten indirekten Harmonisierungsdruck auf die Mitgliedstaaten ausgeübt, indem diese die diskriminierenden Aspekte ihrer Steuersysteme beseitigen mussten.¹²

Der GKKB-RLE versucht die steuerlichen Binnenmarkthindernisse auf einen Schlag zu überwinden.¹³ Sein Vorgehen ist durch einen Dreischritt gekennzeichnet.¹⁴ In einem ersten Schritt wird die Steuerbemessungsgrundlage europäischer Körperschaften nach einheitlichen Regeln ermittelt. Sodann erfolgt eine Konsolidierung der so ermittelten Ergebnisse der einzelnen Mitglieder einer Gruppe. Schließlich wird das Gesamtergebnis der Gruppe auf die Mitgliedstaaten allokiert, in denen die Gruppenmitglieder tätig waren. Bei den Mitgliedstaaten unterliegen die ihnen zugewiesenen Anteile des Gruppenergebnisses dem nationalen Steuersatz. Der Allokationsmechanismus basiert auf einer feststehenden Formel.

Im Ergebnis würde die GKKB – zumindest innerhalb der EU – Befolgungskosten der Steuerpflichtigen reduzieren, Transparenz für Investoren erhöhen, das Problem internationaler Doppel- und Nichtbesteuerung infolge divergierender Qualifizierungen sowie die aufwendige Verrechnungspreisdokumentation obsolet machen,

⁸ Vgl. Vascega/Thiel van, *The CCCTB Proposal: The Next Step towards Corporate Tax Harmonization in the European Union?*, *European Taxation* 2011, S. 374.

⁹ Richtlinie des Rates 90/436/EEC vom 23. Juli 1990.

¹⁰ Richtlinie des Rates 90/434/EEC vom 23. Juli 1990.

¹¹ Richtlinie des Rates 2003/49/EC vom 3. Juni 2003.

¹² Vgl. Rödder, *Wo steht und wohin entwickelt sich das Europäische Unternehmenssteuerrecht?*, in: Kessler/Förster/Watrin (Hrsg.), *Festschrift Herzig*, 2010, S. 352 ff.

¹³ Herzig, *Vorschlag einer GKKB-RL – ein ambitioniertes Zukunftsprojekt*, *DB* 2011, S. M1.

¹⁴ Vgl. Kahle/Dahlke/Schulz, *Der EU-Richtlinienvorschlag zur CCCTB – Anmerkungen aus Theorie und Praxis*, *Ubg* 2011, S. 491.

internationale Verlustverrechnung ermöglichen und internationale Restrukturierungen vereinfachen.¹⁵ Nichtsdestotrotz mangelt es aufseiten der Mitgliedstaaten an der politischen Unterstützung für eine Umsetzung des Projekts in einem Schritt, worauf noch einzugehen sein wird. In diesem Beitrag wird für ein schrittweises Vorgehen bei der Umsetzung plädiert, wobei sich ein erster Schritt auf eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) konzentrieren könnte, das heißt Schaffung einheitlicher Regeln zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage ohne Konsolidierung und logisch darauf folgende formelmäßige Aufteilung, als Vorstufe zur GKKB. Zu einem späteren Zeitpunkt könnte diese dann um den zweiten und dritten Schritt des Projekts ergänzt werden.¹⁶

II. Argumente für eine GKB und gegen die Konsolidierung

1. Politische Umsetzbarkeit

Da auf EU-Ebene alle Entscheidungen im Hinblick auf die direkte Besteuerung grundsätzlich dem Einstimmigkeitserfordernis unterliegen,¹⁷ womit jedem Mitgliedstaat de facto ein Vetorecht gegen den GKKB-RLE zusteht, ist ein Inkrafttreten des gesamten Paketes der im RLE enthaltenen Vorschriften unwahrscheinlich.¹⁸ Für diese Einschätzung spricht insbesondere auch das Ergebnis des Subsidiaritäts- und Verhältnismäßigkeitstests, in dem die Opposition vieler Mitgliedsstaaten zum GKKB-RLE klar zutage trat.¹⁹ In der Tat reagierten neun

¹⁵ Vgl. Rödder, Wo steht und wohin entwickelt sich das Europäische Unternehmenssteuerrecht?, in: Kessler/Förster/Watrin (Hrsg.), Festschrift Herzig, 2010, S. 359.

¹⁶ Vgl. Herzig/Stock, Entwicklungen der Organschaft und Zukunftsperspektiven einer Gruppenbesteuerung, BFuP 2011, S. 478 f.

¹⁷ Art. 115 AEUV, Art. 5 Abs. 1 EUV.

¹⁸ Vgl. Rödder, Einführung einer neuen Gruppenbesteuerung an Stelle der Organschaft, Ubg 2011, S. 489.

¹⁹ Vgl. Vascega/Thiel van, The CCCTB Proposal: The Next Step towards Corporate Tax Harmonization in the European Union?, European Taxation 2011, S. 377 f.

Mitgliedstaaten schnell (das untere Haus des tschechischen Parlaments überschritt die entsprechende Frist) auf die Veröffentlichung des GKKB-RLE und übersandten ihre begründeten Stellungnahmen, nach denen der RLE nicht mit den Prinzipien der Subsidiarität²⁰ und Verhältnismäßigkeit²¹ konform geht.²² Diese Gruppe besteht aus Bulgarien, Irland, Malta, den Niederlanden, Polen, Rumänien, der Slowakei, Schweden und Großbritannien.²³

Mit Blick auf das Subsidiaritätsprinzip, argumentieren die genannten Staaten, dass die Kommission nicht genügend qualitative und quantitative Beweise geliefert hätte, die die Unfähigkeit der Mitgliedstaaten, selbst die fiskalischen Hindernisse grenzüberschreitender Wirtschaftstätigkeit zu beseitigen, und somit das Erfordernis eines Handelns auf EU-Ebene ausreichend belegten.²⁴ Sie weisen auf die zusätzlichen Befolgungskosten für die Unternehmen und die administrativen Kosten für die europäischen Fisci hin, die mit der im GKKB-RLE vorgesehenen Hinzufügung des 28. zu den bereits bestehenden 27 Körperschaftsteuersystemen einherginge. Auf der anderen Seite mahnen sie eine Verletzung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes an, da nach ihrer Auffassung bi- und unilaterale Maßnahmen sowie eine informelle Koordination genügten, um Steuerhindernisse abzubauen. Ferner missbilligen andere Mitgliedstaaten zumindest einzelne Teile des GKKB-RLE. Unter diesen Staaten sind insbesondere Belgien, Frankreich, Italien, Litauen und Deutschland zu nennen.²⁵

²⁰ Art. 5 Abs. 3 EUV.

²¹ Art. 5 Abs. 4 EUV.

²² Die Stellungnahmen sind auf dem interparlamentarischen EU-Informationsaustauschsystem zu finden, abrufbar unter <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/home/home.do>.

²³ Für eine detaillierte Übersicht der Positionen der nationalen Parlamente vgl. auch Brocke von/Rottenmoser, Harmonisierung direkter Steuern? Die GKKB im Lichte der Rechtsetzungskompetenzen der EU, IWB 2011, S. 620 ff.

²⁴ Vgl. Vascega/Thiel van, The CCCTB Proposal: The Next Step towards Corporate Tax Harmonization in the European Union?, European Taxation 2011, S. 378.

²⁵ Brocke von/Rottenmoser, Harmonisierung direkter Steuern? Die GKKB im Lichte der Rechtsetzungskompetenzen der EU, IWB 2011, S. 623.

Ein möglicher Weg der Umgehung der Einstimmigkeitserfordernis des Art. 115 AEUV, welcher die rechtliche Grundlage des GKKB-RLE ist, bietet das Instrument der verstärkten Zusammenarbeit einer kleineren Gruppe interessierter Mitgliedstaaten. Jedoch ist die Nutzbarmachung dieses Instruments wiederum an eine Reihe nicht leicht zu erfüllender Voraussetzung geknüpft.²⁶ Falls sich allerdings einige Mitgliedstaaten zur verstärkten Zusammenarbeit entscheiden sollten, ist es wahrscheinlicher, dass sie die Einführung einer GKB gegenüber einer GKKB favorisieren. Der Grund hierfür liegt insbesondere in der Unsicherheit über die zu erwartenden Konsequenzen beim Steueraufkommen.²⁷ Viele Mitgliedstaaten befürchten einen Verlust von gegenwärtigem und künftigem Steueraufkommen aufgrund der schwer einschätzbaren Ergebnisse der formelmäßigen Aufteilung. Da immaterielle und finanzielle Wirtschaftsgüter nicht in die Formel eingehen, fühlen sich weiter entwickelte Mitgliedstaaten mit einem großen wissensbasierten (Finanzdienstleistungs)Sektor gegenüber arbeitsintensiveren Ökonomien bzw. Niedriglohnländern benachteiligt.

Aus diesem Grund lehnt zum Beispiel die Bundesregierung eine GKKB unter gleichzeitiger Befürwortung einer GKB ab.²⁸ Am 16. August 2011 kündigten der französische Staatspräsident Nicolas Sarkozy und Bundeskanzlerin Angela Merkel während eines Treffens in Paris an, dass beide Staaten bis 2013 gemeinsame Regeln zur Bestimmung der Körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage einführen wollen.²⁹ Im Februar 2012 erfolgte die gemeinsame Veröffentlichung eines Grünbuchs, in dem sechs Konvergenzbereiche identifiziert werden (Steuersätze, Organschaft, Betriebseinnahmen/Betriebsausgabe, Verlustabzug,

²⁶ Vascega/Thiel van, *The CCCTB Proposal: The Next Step towards Corporate Tax Harmonization in the European Union?*, *European Taxation* 2011, S. 381.

²⁷ Vascega/Thiel van, *The CCCTB Proposal: The Next Step towards Corporate Tax Harmonization in the European Union?*, *European Taxation* 2011, S. 380.

²⁸ Vgl. Bundestags-Drucksache 17/5748 vom 5. Mai 2011, S. 2.

²⁹ Berschens/Hoppe, *Merkel und Sarkozy – einig wie nie*, *Handelsblatt* vom 17. August 2011, S. 12.

Abschreibungen, Personengesellschaften).³⁰ Obschon mit einer GKB einige der Hauptziele des GKKB-Projektes nicht erreicht würden – beispielsweise der Wegfall der Verrechnungspreisdokumentation, grenzüberschreitende Verlustverrechnung und Restrukturierung –, wären trotzdem eine signifikante Reduzierung der Befolungs- und Administrationskosten, ein Wegfall der Problematik internationaler Doppel- bzw. Nichtbesteuerung infolge divergierender Qualifikationen sowie erhöhte Transparenz hinsichtlich grenzüberschreitender Investitionen zu verzeichnen.³¹

2. Unitary Taxation als Allheilmittel? Einige Vorbehalte

Es spricht aber nicht nur das Problem mangelnder politischer Umsetzbarkeit gegen die GKKB und für die GKB. In der Tat ist es nicht unwahrscheinlich, dass sich das Problem internationaler Steuerplanung im Regime formelmäßiger Aufteilung nur von der Ebene der Verrechnungspreise auf die Ebene der steueroptimalen geographischen Allokation bzw. Manipulation der Faktoren verlagert, die in die Aufteilungsformel eingehen.³² Im Besonderen ist hiermit dann zu rechnen, wenn – wie im GKKB-RLE vorgesehen – den nationalen Steuersätzen der Freiraum gegeben wird, stark zu differieren.³³ Dies könnte ökonomische Verzerrungen und ein Ungerechtigkeitsempfinden zur Konsequenz haben,³⁴ insbesondere wenn dieselbe Aufteilungsformel unterschiedslos auf alle Wirtschaftszweige angewandt wird.³⁵ Es ist zumindest fraglich, ob

³⁰ Vgl. BMF, Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit, Konvergenzpunkte bei der Unternehmensbesteuerung vom Februar 2012.

³¹ Herzig/Stock, Entwicklungen der Organschaft und Zukunftsperspektiven einer Gruppenbesteuerung, BFuP 2011, S. 479; Mintz, Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All About Compliance, International Tax and Public Finance 2004, S. 221 ff.

³² Vgl. Oestreicher, Konzernbesteuerung in Europa – Zum Vorschlag einer konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, StuW 2002, S. 354.

³³ Vgl. Art. 103 GKKB-RLE.

³⁴ Weiner, The European Union and Formula Apportionment: Caveat Emptor, European Taxation 2001, S. 381.

³⁵ Der vom GKKB-RLE vorgesehene Aufteilungsmechanismus berücksichtigt die Spezifika einiger Branchen; vgl. Art. 98-101.

Faktoren gefunden werden können, die auf eine angemessene Art und Weise die Wertschöpfung in einem Mitgliedstaat widerspiegeln und dem Einfluss des Steuerpflichtigen unterliegen, zugleich aber weder ökonomische Entscheidungen verzerren noch anfällig für Manipulation sind.³⁶

Die Aufteilungsformel des GKKB-RLE enthält drei gleichgewichtete mikroökonomische Faktoren: Arbeit³⁷, Vermögenswerte³⁸ und Umsatz^{39, 40}. Jeder dieser Faktoren ist anfällig für Manipulation.⁴¹ Erstens könnte der Faktor Arbeit dadurch beeinflusst werden, indem einerseits der Einbezug in bzw. Ausschluss der Arbeitnehmer aus dem Faktor oder andererseits die geographische Verteilung der Belegschaft aktiv gesteuert werden. Zweitens ist der Faktor Vermögenswerte besonders anfällig für zeitpunktbezogene Manipulation, das heißt das Verschieben von Steuersubstrat in Niedrigsteuerländer mittels gruppeninternem Verkauf bzw. Kauf von Vermögenswerten kurz vor dem relevanten Stichtag. Drittens hängt der Grad, zu dem der Faktor Umsatz manipuliert werden kann, davon ab, ob die Umsätze am Ort ihres Ursprunges oder ihrer Bestimmung zu Buche schlagen, da es schwieriger ist, das Bestimmungsland als das Ursprungsland zu verändern.

Selbstredend hält der GKKB-RLE ein Bündel an Missbrauchsvorschriften parat, um diese Art von Steuerplanung zu unterbinden. Zum Beispiel enthält der Faktor Arbeit auch solche Arbeitnehmer, die zwar nicht

³⁶ Herzig/Teschke/Joisten, *Between Extremes: Merging the Advantages of Separate Accounting and Unitary Taxation*, Intertax 2010, S. 334.

³⁷ Der Faktor Arbeit besteht zu gleichgewichteten Teilen aus der Lohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten (Art. 90 Abs. 1 GKKB-RLE).

³⁸ Der Faktor Vermögenswerte besteht aus allen Sachanlagen, die einem Mitglied der Gruppe gehören oder die von diesem gemietet oder geleast werden; als ein Proxy für immaterielle Vermögenswerte werden für fünf Jahre auch Forschungs-, Entwicklungs-, Vermarktungs- und Aufwendungen für Werbung der sechs Jahre vor dem Eintritt eines Gruppenmitglieds in die Gruppe in den Faktor miteinbezogen (Art. 92 GKKB-RLE).

³⁹ Der Faktor Umsatz beinhaltet die Erlöse aus allen Lieferungen und Leistungen (Art. 95 Abs. 2 GKKB-RLE).

⁴⁰ Art. 86 GKKB-RLE.

⁴¹ Vgl. Herzig/Teschke/Joisten, *Between Extremes: Merging the Advantages of Separate Accounting and Unitary Taxation*, Intertax 2010, S. 339 f.

unmittelbar von einem Gruppenmitglied beschäftigt werden, jedoch ähnliche Tätigkeiten ausführen wie unmittelbar Beschäftigte.⁴² Des Weiteren erfolgt beim Faktor Vermögenswerte eine Durchschnittsbetrachtung.⁴³ Schließlich ist für den Faktor Umsatz das Bestimmungsland ausschlaggebend.⁴⁴ Andererseits wirken sich derartige Missbrauchsvorschriften aber auch komplexitätssteigernd aus und lassen erfahrungsgemäß Raum für Steuerplanung. Mithin ist es nachvollziehbar, dass die Mitgliedstaaten der Konsolidierung und formelmäßigen Aufteilung kritisch gegenüberstehen.⁴⁵

III. Schritt 1 des GKKB-RLE: Gemeinsame Bemessungsgrundlage⁴⁶

1. Keine Maßgeblichkeit

Der GKKB-RLE definiert die Steuerbemessungsgrundlage komplett eigenständig.⁴⁷ Trotz der im Schrifttum intensiv geführten Debatte⁴⁸ über

⁴² Art. 91 Abs. 3 GKKB-RLE.

⁴³ Art. 94 GKKB-RLE.

⁴⁴ Gemäß Art. 96 Abs. 1 GKKB-RLE werden Umsätze in den Faktor des Gruppenmitgliedes einbezogen, welches in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem der Versand oder die Beförderung der Gegenstände an den Erwerber endet

⁴⁵ Weiner, *The European Union and Formula Apportionment: Caveat Emptor*, *European Taxation* 2001, S. 381.

⁴⁶ Detailliert Herzig/Kuhr, *Grundlagen der steuerlichen Gewinnermittlung nach dem GKKB-Richtlinienentwurf*, DB 2011, S. 2053 ff.

⁴⁷ Marx, *Die Gewinnermittlungskonzeption der GKKB nach dem Richtlinienentwurf der EU-Kommission*, DStZ 2011, S. 550.

⁴⁸ Vgl. zum Beispiel Macdonald, *The Taxation of Business Income – Aligning Taxable Income with Accounting Income*, TLRC Discussion Paper No. 2, 2002; Schneider, *Problemfelder und Methoden des Rechnungswesens allgemein und einer Konzernrechnungslegung als international Gewinnsteuerbemessungsgrundlage im Besonderen*, BFuP 2003, S. 652 ff.; Herzig/Gellrich/Jensen-Nissen, *IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung*, BFuP 2004, S. 550 ff.; Freedman, *Aligning Taxable Profits and Accounting Profits*, *eJournal of Tax Research* 2004, Vol. 2 No. 1, S. 71 ff.; Freedman, *Accounting Standards: A Panacea?*, *The Tax Journal* of. 18 October 2004, S. 9 ff.; Herzig, *IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung*, WPg 2005, S. 211 ff.; Mössner, *Internationale Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung*, in: Ebke et al. (Hrsg.), *Internationale Rechnungslegungsstandards für börsenunabhängige Unternehmen?*, 2007, S. 165 ff.; Freedman, *Financial and Tax Accounting*, in: Schön (Hrsg.), *Tax and Corporate Governance*, 2008, S.71 ff.

die Beziehung von handels- und steuerrechtlicher Rechnungslegung verzichtet der GKKB-RLE auf eine wie auch immer geartete Maßgeblichkeit des nationalen Handelsrechts der Mitgliedstaaten respektive der IFRS / IAS.⁴⁹ Während die Maßgeblichkeit des jeweiligen nationalen Handelsrechts zwar den Vorteil mit sich brächte, dass auf bereits bestehende Gesetzgebung und Rechtsprechung zurückgegriffen werden könnte, hätte sie andererseits unweigerlich die Zersplitterung der Bemessungsgrundlage und damit die Konterkarierung des Harmonisierungsziels zur Folge.⁵⁰ Deshalb muss ein solcher Ansatz dann ausscheiden, wenn wie bei der GKB Vereinfachung durch Harmonisierung das wesentliche Reformziel ist. Obschon die IFRS / IAS einen gemeinsamen Anknüpfungspunkt liefern und damit die oben skizzierte Zersplitterung vermeiden würden, kommt eine IAS/IFRS-Maßgeblichkeit aufgrund einer Vielzahl anderer Gründe nicht in Betracht.⁵¹

Zunächst einmal stellt die große Mehrheit europäischer Unternehmen keinen Abschluss nach den IFRS / IAS auf, was insbesondere auf kleine und mittlere Unternehmen zutrifft (KMU).⁵² Für diese Unternehmen ist es voraussichtlich einfacher, sich ein vollends neues, aber kompakteres Gewinnermittlungsregelwerk als die sehr umfangreichen und komplexen IFRS / IAS anzueignen.⁵³ Darüber hinaus verstößt es trotz des Komitologieverfahrens gegen das Rechtsstaats- und Demokratieprinzip, wenn ein privater Standardsetzer einen indirekten Einfluss auf die

⁴⁹ Scheffler/Krebs, Richtlinienvorschlag zur CCCTB, Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage im Vergleich mit der Steuerbilanz nach EStG, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, S. 14 ff.

⁵⁰ Spengel/Malke, Comprehensive Tax Base or Residual Reference to GAAP or Domestic Tax Law?, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer (Hrsg.), CCCTB, 2008, S. 87.

⁵¹ Vgl. auch Kahle/Schulz, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union, BFuP 2011, S. 461 ff.

⁵² Arbeitsgruppe GKKB, CCCTB: possible elements of a technical outline, CCCTB/057/doc/en vom 26. Juli 2007, S. 5.

⁵³ Mors/Rautenstrauch, Die GKKB als harmonisiertes Körperschaftsteuerrecht der Zukunft, Ubg 2008, S. 98.

Steuerbemessungsgrundlage hat.⁵⁴ Außerdem scheinen die unterschiedlichen Zielsetzungen der IFRS / IAS einerseits und der Besteuerung andererseits nicht miteinander vereinbar.⁵⁵ Schließlich sollte im Interesse der IFRS / IAS selbst eine "tax pollution" dieser Rechnungslegungsregeln vermieden werden.⁵⁶ Im Ergebnis ist es also zu begrüßen, dass der GKKB-RLE nur dort Gedankengut der IFRS / IAS übernimmt, wo dies nach Ansicht der Europäischen Kommission mit den Zielen des Projektes konform geht, das heißt beim Finanzanlagevermögen und finanziellen Verbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden (Art. 23), bei der Langfristfertigung (Art. 24), Rückstellungen (Art. 25, 26) und der Leasingbilanzierung (Art. 36).⁵⁷

2. GuV-Orientierung

Gemäß Art. 10 GKKB-RLE ergibt sich die Steuerbemessungsgrundlage durch Subtraktion der abziehbaren Aufwendungen und sonstigen abziehbaren Posten von den steuerpflichtigen Erträgen. Im Grundsatz sind Erträge und Aufwendungen nach Art. 17 GKKB-RLE in dem Jahr zu erfassen, in dem sie anfallen. Dies hat zwei wesentliche Implikationen. Erstens handelt es sich nicht um eine Cashflow-Steuer.⁵⁸ Vielmehr liegt ein klares Bekenntnis zum Accrual-Prinzip vor.⁵⁹ Zweitens hat die Kommission die GuV-Orientierung dem Bestandsvergleich vorgezogen.⁶⁰

⁵⁴ Vgl. Herzig/Bär, Die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung im Licht des europäischen Bilanzrechts, BB 2003, S. 4

⁵⁵ Vgl. Fülber, Systemtauglichkeit der International Financial Reporting Standards für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung, StuW 2006, S. 236 ff.

⁵⁶ Schön, International Accounting Standards – A "Starting Point" for a Common European Tax Base?, European Taxation 2004, S. 429 f.

⁵⁷ Prinz, Richtlinienvorschlag der EU – Das europäische GKKB-Projekt – eine Einschätzung aus Beratersicht, StuB 2011, S. 463.

⁵⁸ Scheffler/Krebs, Richtlinienvorschlag zur CCCTB, Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage im Vergleich mit der Steuerbilanz nach EStG, DStR 2011, Beihefter zu Heft 22, S. 15.

⁵⁹ Vgl. auch Art. 18, 19 GKKB-RLE.

⁶⁰ Zum Bestandsvergleich vgl. Arbeitsgruppe GKKB, Concept of the "tax balance sheet", CCCTB/WP/16/doc/en vom 7. September 2005.

Die GuV-Methode und die Bestandsvergleichsmethode sind in vieler Hinsicht ähnlich und führen ceteris paribus zum selben Ergebnis. Während die Bestandsvergleichsmethode normalerweise auf der Handelsbilanz als Ausgangspunkt aufsetzt, modifiziert die GuV-Methode im Sinne einer Mehr-Weniger-Rechnung die GuV aus der handelsrechtlichen Rechnungslegung oder berechnet die Steuerbemessungsgrundlage selbstständig.⁶¹ Obwohl die Steuerbemessungsgrundlage des GKKB-RLE theoretisch völlig unabhängig von der handelsrechtlichen Rechnungslegung berechnet werden könnte, ist es nicht unwahrscheinlich, dass in der Praxis auf die Handelsbilanz bzw. handelsrechtliche GuV als Ausgangspunkt rekuriert wird.⁶²

Eine Analyse des Bündels an Bestands- und Nebenrechnungen, welche die Regelungen des GKKB-RLE explizit oder implizit verlangen, macht deutlich, wie naheliegend der Rückgriff auf die handelsrechtliche Rechnungslegung zu ihrer Erfüllung ist.⁶³ Zum Beispiel sind Anschaffungs-, Herstellungs- und Verbesserungskosten nicht sofort in voller Höhe in dem Jahr abziehbar, in dem das Wirtschaftsgut angeschafft, hergestellt oder verbessert wird. Vielmehr ist eine planmäßige Abschreibung vorzunehmen und Anschaffungs- / Herstellungs- / Verbesserungskosten für nicht abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich nur im Jahr der Veräußerung abziehbar.⁶⁴ Deshalb ist eine Aufzeichnung der Anschaffungs- / Herstellungs- und Verbesserungskosten vorzunehmen.⁶⁵ Was Vorräte und unfertige Erzeugnisse betrifft, erhöht sich der Gesamtbetrag der abziehbaren Aufwendungen eines Steuerjahres um den Wert der Vorräte bzw. unfertigen Erzeugnisse am Anfang des Steuerjahres

⁶¹ Arbeitsgruppe GKKB, Taxable income, CCCTB/WP/17/doc/en vom 7. September 2005, S. 3.

⁶² Prinz, Richtlinienentwurf der EU – Das europäische GKKB-Projekt – eine Einschätzung aus Beratersicht, StuB 2011, S. 463.

⁶³ Vgl. auch Marx, Die Gewinnermittlungskonzeption der GKKB nach dem Richtlinienentwurf der EU-Kommission, DStZ 2011, S. 547.

⁶⁴ Art. 13, 20, 32-42 GKKB-RLE.

⁶⁵ Art. 32 GKKB-RLE

und verringert sich um den Wert der Vorräte und unfertigen Erzeugnisse am Ende des Steuerjahres.⁶⁶ Auf diese Weise sind die Aufwendungen für Vorräte und unfertige Erzeugnisse nur dann abziehbar, wenn diese veräußert oder verbraucht werden, was wiederum eine Nebenrechnung erfordert. Dasselbe gilt auch für die Simulation der Aufwandswirkung der Rückstellungsbildung gemäß Art. 25 GKKB-RLE.⁶⁷

Schließlich ist zu erwähnen, dass der GKKB-RLE alle Aspekte der Bemessungsgrundlage zu regeln versucht,⁶⁸ womit sich allein schon aus der Vielzahl rein steuerspezifischer Regelungen Modifikationen der Ergebnisse der handelsrechtlichen Rechnungslegung ergeben. Nach deutscher Terminologie umfassen die Modifikationen mithin sowohl die bilanziellen als auch die außerbilanziellen Korrekturen. Zu Letzteren gehören Korrekturen bezüglich steuerfreier Erträge (Art. 11), nichtabziehbarer Aufwendungen (Art. 14), verdeckter Gewinnausschüttungen (Art. 15) sowie Missbrauchsvermeidungsvorschriften (Art. 80-83).

3. Prinzipienorientierung

Bereits während der ersten Sitzungen der Arbeitsgruppe GKKB wurde ein Arbeitspapier diskutiert, das sich mit grundsätzlichen Prinzipien der Besteuerung und der steuerlichen Gewinnermittlung befasst.⁶⁹ Es skizziert eine Reihe von Besteuerungsprinzipien sowohl für die Konstruktion und Bewertung eines Steuersystems als auch für die Besteuerung relevante Prinzipien der Rechnungslegung. Nach ausführlicher Diskussion hat sich die Arbeitsgruppe gegen eine unfruchtbare „Prinzipiendebatte“ entschieden und die Strategie eingeschlagen, den Konsens in Sachfragen

⁶⁶ Art. 21 GKKB-RLE.

⁶⁷ Präziser: Art. 25 Abs. 1 (3) GKKB-RLE.

⁶⁸ Vascega/Thiel van, The CCCTB Proposal: The Next Step towards Corporate Tax Harmonization in the European Union?, European Taxation 2011, S. 376.

⁶⁹ Arbeitsgruppe GKKB, General Tax Principles, CCCTB/WP/001Rev1\doc\en vom 10. Dezember 2004.

zu suchen.⁷⁰ Letztlich befürchtete man allerdings wohl, dass ohne ein Minimum an Prinzipienorientierung im Fall von Regelungslücken bzw. Regelungsunklarheiten ein Rekurs auf nationales Handelsrecht genommen werden würde.⁷¹ Dies führte schließlich zu Art. 9, dessen Prinzipien eine Hilfestellung bei der Auslegung der Regelungen des GKKB-RLE bieten sollen und gegebenenfalls die Notwendigkeit eines Rekurses auf nationales Handelsrecht entfallen lassen.

Ob die vier in Art. 9 kodifizierten Prinzipien – das Realisationsprinzip, das Einzelerfassungs- und Einzelbewertungsprinzip, das Stetigkeitsprinzip und das Periodizitätsprinzip – diesen Anforderungen gerecht werden können, bleibt abzuwarten. Die Bedeutung von Prinzipien ist jedenfalls vor dem Hintergrund nicht zu unterschätzen, dass ein europäischer Steuergerichtshof vom GKKB-RLE nicht vorgesehen ist.⁷² Die Einzelregelungen des GKKB-RLE sollten folglich dahin gehend überprüft werden, ob aus ihnen übergreifende, ungeschriebene Prinzipien hergeleitet werden können.⁷³

IV. Konsolidierung und formelmäßige Aufteilung (2. und 3. Schritt)

1. Optionalität & Persönlicher Anwendungsbereich

Nach Art. 6 GKKB-RLE ist die Anwendung des GKKB-Systems für den Steuerpflichtigen optional.⁷⁴ Sobald allerdings erfolgreich für das System

⁷⁰ Arbeitsgruppe GKKB, Progress to date and future plans for the CCCTB, CCCTB/WP/020/doc/en vom 15. November 2005, S. 5.

⁷¹ Arbeitsgruppe GKKB, Various detailed aspects of the CCCTB, CCCTB/WP/066/doc/en vom 27. März 2008, S. 2.

⁷² Schön, International Accounting Standards – A “Starting Point” for a Common European Tax Base?, European Taxation 2004, S. 429.

⁷³ Insofern pessimistisch: Marx, Die Gewinnermittlungskonzeption der GKKB nach dem Richtlinienentwurf der EU-Kommission, DStZ 2011, S. 550.

⁷⁴ Vgl. Kahle/Dahlke/Schulz, Der EU-Richtlinienvorschlag zur CCCTB – Anmerkungen aus Theorie und Praxis, Ubg 2011, S. 592.

optiert wurde, muss es mindestens für fünf Jahre angewendet werden.⁷⁵ Sowohl im Hinblick auf die Optionalität einer GKKB als auch einer GKB lassen sich bei näherer Betrachtung eine Vielzahl an Pro- und Contra-Argumenten finden.⁷⁶ Jedoch verändert sich unter Umständen die Beurteilung der Optionalität, wenn anstatt einer GKKB zunächst eine GKB umgesetzt werden soll. Während etwa der GKKB-RLE ein Wahlrecht zur Anwendung des Systems enthält, favorisiert die Bundesregierung eine verpflichtende Anwendung einer GKB.⁷⁷

Die Liste der für und gegen die Optionalität sprechenden Argumente kann unterteilt werden in solche Argumente, die sowohl für die GKKB als auch die GKB gleichsam gelten und solche, die sich in diesem Punkt unterscheiden. Zu der ersten Gruppe gehört die folgende Argumentationslinie.⁷⁸ Auf der einen Seite minimiert Optionalität das Risiko eines nicht kompetitiven Systems⁷⁹ und verhindert das Auseinanderdriften der nationalen Steuerbemessungsgrundlage und der GKKB respektive GKB⁸⁰. Des Weiteren ist die Veränderung weniger radikal und die nationale Souveränität nicht so stark wie bei einer obligatorischen GKKB / GKB beschnitten. Schließlich können insbesondere KMU zusätzliche Komplexität vermeiden. Auf der anderen Seite sprechen gegen die Optionalität sowohl der GKKB als auch der GKB die mit der Wahl verbundenen Befolgungskosten,⁸¹ die hohen Administrationskosten⁸² und die Möglichkeit des Shoppings zwischen den beiden Systemen⁸³.

⁷⁵ Art. 105 Abs. 1 GKKB-RLE.

⁷⁶ Die folgenden Ausführungen basieren auf Hey, CCCTB – Optionality, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer (Hrsg.), CCCTB, 2008, S. 93 ff.

⁷⁷ Vgl. Bundestags-Drucksache 17/5748 vom 5. Mai 2011, S. 1.

⁷⁸ Vgl. Hey, CCCTB – Optionality, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer (Hrsg.), CCCTB, 2008, S. 102 ff.

⁷⁹ Da die nationalen Steuersysteme mit der GKKB / GKB im Wettbewerb stünden.

⁸⁰ Dies scheint insbesondere dann relevant, wenn wie im GKKB-RLE Personengesellschaften nicht in eine GKKB-GKB miteinbezogen werden.

⁸¹ Die GKKB / GKB würde zu den schon existierenden 27 verschiedenen Körperschaftsteuersystemen ein weiteres hinzufügen. Steuerpflichtige stünden vor der hochkomplexen Entscheidungen, ob sie optieren sollten oder nicht.

Zur letzteren Gruppe gehört zum einen das Argument, dass bei einem optionalen System die Notwendigkeit einer Schutzklausel hinsichtlich der formelmäßigen Aufteilung entfällt, da in einem GKB Regime keine formelmäßige Aufteilung stattfindet.⁸⁴ Zum anderen trifft es auf eine GKB anders als eine GKKB nicht zu, dass die Optionalität Möglichkeiten zur Gewinnverlagerung⁸⁵ und das Aufkommensrisiko⁸⁶ durch grenzüberschreitende Konsolidierung nur vergrößert.⁸⁷

Außerdem müssen die vorstehenden Argumente unterschiedlich gewichtet werden, je nachdem, ob die Optionalität einer GKKB oder GKB bewertet werden soll. Während hinsichtlich der GKKB argumentiert werden könnte, dass das stärkste Argument gegen ihre Optionalität die Vermeidung von Steuerplanungsspielraum sei und verglichen damit die Befolgungskostenproblematik nicht so sehr ins Gewicht falle,⁸⁸ kommt eine optionale GKB genau deshalb nicht in Betracht, weil nur dadurch in signifikantem Maße die Befolgungskosten gesenkt werden können, was letztendlich das Hauptziel der GKB ist.

⁸² Die Erfüllung der Voraussetzungen für die Wahlrechtsausübung wie auch die Wechsel zwischen den beiden Systemen müssten von den Steuerbehörden kontrolliert werden. Des Weiteren müssten zwei unterschiedliche Regelwerke gleichzeitig angewendet werden.

⁸³ Obwohl die Mindestanwendungsfrist des GKKB-RLE von fünf Jahren ein konstantes Wechseln zwischen den Systemen verhindern und sich in einem GKB-Regime die Möglichkeit des System-Shoppings nicht auf die Alternative zwischen Unitary- und Separate-Entity-Accounting erstrecken würde. Vielmehr würde nur zwischen zwei Gewinnermittlungskonzeptionen gewählt werden können.

⁸⁴ Der GKKB-RLE enthält trotz seiner Optionalität eine Schutzklausel für den Fall, dass das Ausmaß der Geschäftstätigkeit eines Gruppenmitglieds durch den ihm zugewiesenen Anteil an der Steuerbemessungsgrundlage nicht zutreffend wiedergegeben wird (Art. 87 GKKB-RLE).

⁸⁵ Eine obligatorische GKKB würde die Problematik von Verrechnungspreisgestaltungen innerhalb der EU überwinden, weil gruppeninterne Transaktionen sich aufgrund der Konsolidierung nicht auswirkten, wohingegen eine optionale GKKB dem Steuerpflichtigen nach wie vor die Möglichkeit beliebe, im Rahmen des Separate-Entity-Accounting Gewinne zu verlagern.

⁸⁶ Nur Steuerpflichtige, für die die Anwendung der GKKB vorteilhaft ist, haben einen Anreiz zu optieren.

⁸⁷ Hey, CCCTB – Optionality, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer (Hrsg.), CCCTB, 2008, S. 104 ff., 108.

⁸⁸ Hey, CCCTB – Optionality, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer (Hrsg.), CCCTB, 2008, S. 111.

Eine mit der Optionalität eng verbundene Frage ist der persönliche Anwendungsbereich der GKKB / GKB.⁸⁹ Wie der Name bereits verrät, beschränkt sich der GKKB-RLE auf die dem jeweiligen nationalen Körperschaftsteuerrecht unterliegenden Einheiten, wodurch für die Besteuerung als transparent geltende Personengesellschaften von seinem Anwendungsbereich ausgeschlossen sind.⁹⁰ Folglich verletzt das System den Grundsatz der Rechtsformneutralität. Wäre es obligatorisch, könnten sich ihm Körperschaften nur durch einen Formwechsel in eine Personengesellschaft entziehen. Obgleich dieses Argument auf den ersten Blick für ein optionales, derartige Verzerrungen vermeidendes System spricht,⁹¹ ist aus den oben genannten Gründen nur ein obligatorisches System in der Lage, die gewünschte Verringerung der Befolgungskosten herbeizuführen. Um aber Verzerrungen – und die Belastung der Finanzverwaltung, zwei Systeme gleichzeitig zu verwalten – zu vermeiden, muss der persönliche Anwendungsbereich einer obligatorischen GKB auch transparent besteuerte Personengesellschaften inkludieren,⁹² womit die GKB zu einer Gemeinsamen Unternehmerischen Bemessungsgrundlage (GUB) würde.⁹³

2. Konsolidierungsmethoden und -kreis

Die steuerspezifische Konsolidierungstechnik des GKKB-RLE übernimmt drei der vier aus der handelsrechtlichen Rechnungslegung bekannten

⁸⁹ Vgl. Hey, CCCTB – Optionality, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer (Hrsg.), CCCTB, 2008, S. 100 f.

⁹⁰ Art. 1-3, Anhang I, II GKKB-RLE. Vgl. auch Staringer, Requirements for Forming a Group, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer (Hrsg.), CCCTB, 2008, S. 120 ff.

⁹¹ Hey, CCCTB – Optionality, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer (Hrsg.), CCCTB, 2008, S. 100 f.

⁹² Zum Beispiel spricht sich der deutsche Bundesrat für einen Einbezug der Personengesellschaften in den persönlichen Anwendungsbereich der GKKB aus; Bundesrat-Drucksache 155/11(B)(2) vom 17. Juli 2011, S. 1.

⁹³ Herzig, Vorschlag einer GKKB-RL – ein ambitioniertes Zukunftsprojekt, DB 2011, S. M1.

Konsolidierungsmethoden nicht.⁹⁴ Da die Steuerbemessungsgrundlage des GKKB-RLE sich an der GuV orientiert, sind die Kapital-, Schulden- sowie Ertrags- und Aufwandskonsolidierung nicht anzuwenden.⁹⁵ Nur Zwischengewinne aus gruppeninternen Transaktionen sind zu eliminieren; die Verrechnungspreisproblematik wird obsolet und die grenzüberschreitende Verlustverrechnung ermöglicht.⁹⁶ Und obwohl eine GKB / GUB nicht mit diesen Vorteilen einhergeht, sollte die Zwischengewinn- und Zwischenverlusteliminierung dann im Rahmen der nationalen Gruppenbesteuerungssysteme vorgenommen werden. Dies deshalb, weil gruppeninterne Lieferungen und Leistungen nicht den steuerpflichtigen Gewinn erhöhen sollten, da die mit ihnen verbundenen Erfolgsbestandteile noch nicht realisiert sind. Vielmehr erfordert das Realisationsprinzip Marktkontakt.⁹⁷

Nach dem GKKB-RLE bildet ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger eine Gruppe mit all seinen qualifizierenden Tochtergesellschaften und in einem EU-Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätten.⁹⁸ Dieses oft als "all-in-or-all-out" beschriebene Prinzip soll „cherry-picking“ vermeiden.⁹⁹ In geographischer Hinsicht wird der Konsolidierungskreis durch den "water's edge" begrenzt; das bedeutet, Drittländer sind nicht davon erfasst.¹⁰⁰ Qualifizierende Tochtergesellschaften sind alle unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen, bei denen die Muttergesellschaft über mehr als

⁹⁴ Vgl. Herzig, Tax Harmonization in Europe: Methods of Consolidation, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer (Hrsg.), CCCTB, 2008, S. 556.

⁹⁵ Vgl. Kahle/Dahlke/Schulz, Der EU-Richtlinienvorschlag zur CCCTB – Anmerkungen aus Theorie und Praxis, Ubg 2011, S. 497 f.

⁹⁶ Art. 59 GKKB-RLE.

⁹⁷ Vgl. Kahle/Dahlke/Schulz, Der EU-Richtlinienvorschlag zur CCCTB – Anmerkungen aus Theorie und Praxis, Ubg 2011, S. 498.

⁹⁸ Art. 55 GKKB-RLE.

⁹⁹ Da der Steuerpflichtige nur mit allen seinen sich innerhalb der EU befindlichen Tochtergesellschaften und Betriebsstätten für das System optieren kann und nicht nur mit jenen, hinsichtlich derer die Anwendung vorteilhaft ist; vgl. Kußmaul/Niehren, Die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union, StB 2011, S. 346.

¹⁰⁰ Herzig/Teschke/Joisten, Between Extremes: Merging the Advantages of Separate Accounting and Unitary Taxation, Intertax 2010, S. 341 f.

50 % der Stimmrechte und entweder über ein Eigentumsrecht von mehr als 75 % des Gesellschaftskapitals oder über mehr als 75 % der Gewinnansprüche verfügt.¹⁰¹

Somit definiert der GKKB-RLE den Konsolidierungskreis ausschließlich anhand rechtlicher Kriterien.¹⁰² In der Tat hat man ökonomische Kriterien schon in der Arbeitsgruppe GKKB größtenteils außer Acht gelassen.¹⁰³ Einerseits hat die klare Entscheidung für rechtliche Kriterien den Vorteil leichter Administrierbarkeit.¹⁰⁴ Andererseits sind rechtliche Kriterien aber gestaltungsanfällig. Der Einbezug einer bestimmten rechtlichen Einheit in die GKKB-Gruppe könnte durch ein aktives Management der Beteiligungsschwellen beeinflusst werden, je nachdem, ob ein größerer Teil des Gewinns durch Verrechnungspreise oder durch formelmäßige Aufteilung in Niedrigsteuerländer verlagert werden kann. Während ökonomische Kriterien aber weniger gestaltungsanfällig sind, sind sie gleichzeitig auch weniger objektiv, wodurch Konflikte zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung heraufbeschwört werden und Verwaltungskomplexität generiert wird.¹⁰⁵ Diesem Dilemma geht eine GKB / GUB natürlich aus dem Weg.¹⁰⁶

3. Formelmäßige Aufteilung und das One-Stop-Shop-Konzept

Einige Nachteile der formelmäßigen Aufteilung wurden oben bereits angesprochen. Eine der wesentlichen Herausforderungen – neben der Bewältigung der Anfälligkeit für Steuergestaltungen und der

¹⁰¹ Art. 54 GKKB-RLE.

¹⁰² Kahle/Dahlke/Schulz, Der EU-Richtlinienvorschlag zur CCCTB – Anmerkungen aus Theorie und Praxis, Ubg 2011, S. 498 f.

¹⁰³ Vgl. Herzig/Teschke/Joisten, Between Extremes: Merging the Advantages of Separate Accounting and Unitary Taxation, Intertax 2010, S. 337.

¹⁰⁴ Andersson, An Optional CCCTB for the European Union, in: Andersson/Eberhartinger/Oxelheim (Hrsg.), National Tax Policy in Europe. To Be or Not to Be?, 2007, S. 109.

¹⁰⁵ Vgl. Herzig/Teschke/Joisten, Between Extremes: Merging the Advantages of Separate Accounting and Unitary Taxation, Intertax 2010, S. 337.

¹⁰⁶ Das Problem wird auf die nationalen Gruppenbesteuerungssysteme verlagert.

ökonomischen Verzerrungen –, nach Einführung einer GKB / GUB politische Unterstützung für eine GKKB zu gewinnen, wird darin liegen, eine Aufteilungsformel zu finden, die von Mitgliedstaaten, den verschiedenen Branchen und letztendlich den Steuerpflichtigen gleichsam als fair wahrgenommen wird. Während eine Ein-Faktor-Formel einfacher handhabbar ist, spiegelt die in Art. 86 GKKB-RLE gewählte Drei-Faktor-Lösung sicherlich die Wertschöpfung in einem bestimmten Land adäquater wider.¹⁰⁷ Nichtsdestotrotz wird insbesondere die Gewichtung der drei Faktoren Arbeit, Vermögenswerte und Umsätze weiterer Diskussion ausgesetzt sein. Zum Beispiel wird oft vorgetragen, dass die fehlende Berücksichtigung immaterieller und finanzieller Vermögenswerte Mitgliedstaaten mit größerem wissensbasiertem Dienstleistungssektor und höherer Produktivität zum Nachteil gereicht, während arbeitsintensivere Volkswirtschaften in ungerechtfertigtem Maße profitierten.¹⁰⁸ Ob die vier im GKKB-RLE enthaltenen branchenspezifischen Aufteilungsmechanismen – für Finanzinstitutionen, Versicherungen, Öl und Gas explorierende bzw. fördernde Unternehmen sowie See- bzw. Luftverkehrsunternehmen – ausreichen, um diesen Bedenken Rechnung zu tragen, bleibt abzuwarten.¹⁰⁹

Des Weiteren basiert der GKKB-RLE auf dem Konzept des One-Stop-Shop.¹¹⁰ Demnach obliegt es dem Hauptsteuerpflichtigen einer Gruppe, alle Verwaltungsangelegenheiten im Namen der gesamten Gruppe mit seiner Steuerbehörde zu regeln.¹¹¹ Dies reicht von der Ausübung des Wahlrechts zur GKKB (Art. 104, 105) über die Einreichung der Steuererklärung (Art. 109, 112) bis hin zur Veranlagung durch die

¹⁰⁷ Kahle/Dahlke/Schulz, Der EU-Richtlinienvorschlag zur CCCTB – Anmerkungen aus Theorie und Praxis, Ubg 2011, S. 500.

¹⁰⁸ Vascega/Thiel van, The CCCTB Proposal: The Next Step towards Corporate Tax Harmonization in the European Union?, European Taxation 2011, S. 380.

¹⁰⁹ Art. 98-101 GKKB-RLE.

¹¹⁰ Kahle/Dahlke/Schulz, Der EU-Richtlinienvorschlag zur CCCTB – Anmerkungen aus Theorie und Praxis, Ubg 2011, S. 502.

¹¹¹ Vascega/Thiel van, The CCCTB Proposal: The Next Step towards Corporate Tax Harmonization in the European Union?, European Taxation 2011, S. 376.

Steuerbehörde (Art. 112, 114), Betriebsprüfungen (Art. 112) und Rechtsbehelfe (Art. 124-126). Falls zunächst eine GKB / GUB eingeführt werden sollte, müsste die Idee des One-Stop-Shop für eine EU-weite Gruppe naturgemäß bis zur Ergänzung dieser um die Schritte der Konsolidierung und formelmäßigen Aufteilung verschoben werden.

V. Fazit

Zwei wesentliche Argumente sprechen für eine Aufschürung des GKKB-Paketes und eine einstweilige Fokussierung auf eine GKB / GUB ohne Konsolidierung und formelmäßige Aufteilung. Einerseits fehlt es an politischer Unterstützung für den zweiten und dritten Schritt des Projektes, was in den Stellungnahmen der Mitgliedstaaten zum Verstoß des GKKB-RLE gegen die Prinzipien der Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit klar zum Ausdruck gekommen ist. Trotzdem gibt es aber auch Anzeichen dafür, dass einige Mitgliedstaaten die Einführung einer GKB / GUB begrüßen. Andererseits ist die Prozedur der formelmäßigen Aufteilung kein Allheilmittel gegen internationale Steuerplanung, da an die Stelle der Verrechnungspreisproblematik womöglich bloß die Beeinflussung der einzelnen Formelfaktoren tritt. Ferner ist mit Verzerrungen ökonomischer Entscheidungen zu rechnen.

Obwohl die GKB / GUB nicht alle Vorteile der GKKB bietet, führt sie dennoch zu einer erheblichen Verringerung der Befolungs- und Administrationskosten, vorausgesetzt, das System ist obligatorisch und transparent besteuerte Personengesellschaften werden in ihren persönlichen Anwendungsbereich einbezogen. Naturgemäß eignen sich die einheitlichen Regeln zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage des GKKB-RLE als Ausgangspunkt für die Herleitung einer GKB / GUB, wobei diejenigen Regelungen, die die Konsolidierung, formelmäßige Aufteilung und das One-Stop-Shop-Konzept enthalten, zunächst außer Acht bleiben würden.

Es ist positiv zu bewerten, dass der GKKB-RLE die Bemessungsgrundlage eigenständig definiert, dazu also nicht auf eine Maßgeblichkeit des

Handelsrechts zurückgreift und Gedankengut der IFRS / IAS nur dort übernimmt, wo es nach Ansicht der Kommission mit den Zielen des GKKB-Projektes vereinbar ist. Es steht zu erwarten, dass in der Praxis die handelsrechtliche Rechnungslegung der informelle Ausgangspunkt für die GuV-orientierte Gewinnermittlung des RLE sein wird. Schließlich ist unklar, ob die vier in Art. 9 GKKB-RLE aufgelisteten Prinzipien eine ausreichende Hilfestellung für die Auslegung von Regelungslücken und unklaren Gesetzesstellen bieten. Eine intensive wissenschaftliche Begleitung des weiteren Umsetzungsprozesses erscheint dringend geboten, um die notwendige Prinzipienorientierung zu gewährleisten.

**Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht der
Universität Bonn**

Center for European Economic Law, University of Bonn
Centre de droit Economique Européen de l'Université de Bonn

Leitung: Prof. Dr. Dr. h.c. Ulrich Everling
Prof. Dr. Meinhard Heinze †
Prof. Dr. Matthias Herdegen
Prof. Dr. Ulrich Huber
Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Dipl.-Volksw.
Prof. Dr. Christian Koenig, LL.M.
Prof. Dr. Matthias Leistner, LL.M.
Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Marcus Lutter (Sprecher)
Prof. Dr. Wulf-Henning Roth, LL.M. (Gfd. Direktor)
Prof. Dr. Dres. h.c. Karsten Schmidt
Prof. Dr. Gregor Thüsing, LL.M.
Prof. Dr. Gerhard Wagner, LL.M.
Prof. Dr. Daniel Zimmer, LL.M.

Anschrift: Adenauerallee 24-42, D - 53113 Bonn

Telefon: 0228 / 73 95 59

Telefax: 0228 / 73 70 78

E-Mail: zew@uni-bonn.de

URL: www.zew.uni-bonn.de

URL: www.zew.uni-bonn.de

[...]

Die Gesamtliste aller Veröffentlichungen dieser Schriftenreihe ist sowohl auf der Internetpräsenz als auch im ZEW erhältlich.

- Nr. 150 Sammelband: Symposion zu Ehren von Ulrich Everling „Die Entwicklung einer europäischen Grundrechtsarchitektur“, 2005, mit Beiträgen von Vassilios Skouris, Matthias Herdegen, Thomas Oppermann, Jürgen Schwarze, Ulrich Everling (vergriffen)
- Nr. 151 Jan M. Smits, European Private Law, 2006
- Nr. 152 Juliane Kokott, Anwältin des Rechts – Zur Rolle der Generalanwälte beim Europäischen Gerichtshof, 2006
- Nr. 153 Martin Nettesheim, Grundfreiheiten und Grundrechte in der Europäischen Union – Auf dem Wege zur Verschmelzung?, 2006
- Nr. 154 Sammelband: Festsymposion zu Ehren von Bruno Kropff „40 Jahre Aktiengesetz“, 2005, mit Beiträgen von Marcus Lutter, Mathias Habersack, Holger Fleischer, Johannes Semler, Bruno Kropff
- Nr. 155 Christian Waldhoff, Rückwirkung von EuGH-Entscheidungen, 2006; vergriffen
- Nr. 156 W. Rainer Walz, Non-Profit-Organisationen im europarechtlichen Zugwind, 2006
- Nr. 157 Theodor Baums, Aktuelle Entwicklungen im Europäischen Gesellschaftsrecht, 2007
- Nr. 158 Christian Tomuschat, Die Europäische Union und ihre völkerrechtliche Bindung, 2007
- Nr. 159 Ansgar Staudinger, Stand und Zukunft des Europäischen Verbraucherrechts, 2007
- Nr. 160 Christian Calliess, Die Dienstleistungsrichtlinie, 2007
- Nr. 161 Corinna Ullrich, Die Richtlinie zu der grenzüberschreitenden Ausübung von Aktionärsrechten, 2007

- Nr. 162 Klaus Kinkel, Quo vadis Europa?, 2007
- Nr. 163 Peter Hommelhoff, Die „Europäische Privatgesellschaft“ am Beginn ihrer Normierung, 2008
- Nr. 164 Robert Rebhahn, Aktuelle Entwicklungen des europäischen Arbeitsrechts, 2008
- Nr. 165 Martin Böse, Die strafrechtliche Zusammenarbeit in Europa – Stand und Perspektiven, 2008
- Nr. 166 Thomas von Danwitz, Rechtsschutz im Bereich polizeilicher und justizieller Zusammenarbeit der Europäischen Union, 2008
- Nr. 167 Matthias Leistner, Konsolidierung und Entwicklungsperspektive des Europäischen Urheberrechts, 2008
- Nr. 168 Peter Hemeling, Die Societas Europaea (SE) in der praktischen Anwendung, 2008
- Nr. 169 Ulrich Immenga, Leitlinien als Instrument europäischer Wettbewerbspolitik, 2008
- Nr. 170 Rupert Scholz, Nach Lissabon und Dublin: Die Europäische Union am Scheideweg, 2008
- Nr. 171 Hanno Kube, EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht - Stand und Perspektiven, 2009
- Nr. 172 Piet Jan Slot, Recent Developments in EC State Aid Law, 2009
- Nr. 173 Stefan Leible, Rom I und Rom II: Neue Perspektiven im Europäischen Kollisionsrecht, 2009
- Nr. 174 Herbert Kronke, Transnationales Handelsrecht in der Reifeprüfung: Die UNIDROIT-Arbeiten 1998 – 2008, 2009
- Nr. 175 Stefan Bechtold, Optionsmodelle und private Rechtsetzung im Urheberrecht am Beispiel von Google Book Search, 2010
- Nr. 176 Claus Dörr, Perspektiven des gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsanspruches, 2010
- Nr. 177 Ulrich Tödtmann, Persönliche Beteiligung von Vorstandsmitgliedern am Verlust der Aktiengesellschaft, 2010
- Nr. 178 Carsten Grave, Banken-Fusionskontrolle in der Finanzkrise, 2010

- Nr. 179 Fabian Amtenbrink, Ratings in Europa: Kritische Anmerkungen zum europäischen Regulierungsansatz, 2010
- Nr. 180 Wolfgang Durner, Verfassungsrechtliche Grenzen richtlinienkonformer Rechtsfortbildung, 2010
- Nr. 181 Laurens Jan Brinkhorst, Staatliche Souveränität innerhalb der EU ?, 2010
- Nr. 182 Alfred Dittrich, Geldbußen im Wettbewerbsrecht der Europäischen Union, 2010
- Nr. 183 Marc Amstutz, Die soziale Verantwortung von Unternehmen im europäischen Recht, 2010
- Nr. 184 Joachim Hennrichs – Wienand Schruff, Stand und Perspektiven des Europäischen Bilanzrechts – aus Sicht von Wissenschaft und Praxis, 2011
- Nr. 185 Verica Trstenjak, Internetverträge in der Rechtsprechung des EuGH im Bereich des Verbraucherschutzes, 2011
- Nr. 186 Michel Fromont, Souveränität, Verfassung und Europa: Ein Vergleich der deutschen und französischen Perspektive, 2011
- Nr. 187 Joachim Schindler, Aktuelle Überlegungen zu Fraud und Illegal Acts im Rahmen der Jahresabschlussprüfung unter besonderer Berücksichtigung der in der EU geltenden Prüfungsgrundsätze, 2011
- Nr. 188 Lubos Tichy, Die Überwindung des Territorialitätsprinzips im EU-Kartellrecht, 2011
- Nr. 189 21. Europa-Symposium zu den Rechtsfragen des Europäischen Finanzraumes, 2011
- Nr. 190 Jan Ceysens, Die neue europäische Aufsichtsarchitektur im Finanzbereich, 2011
- Nr. 191 Christoph G. Paulus, Genügen vertragsrechtliche Behelfe, um künftige Staatenkrisen in den Griff zu bekommen?, 2012
- Nr. 192 Christian Armbrüster, Das Unisex-Urteil des EuGH (Test-Achats) und seine Auswirkungen, 2012
- Nr. 193 Daniela Weber-Rey, Corporate Governance in Europa: die Initiativen der Kommission, 2012

- Nr. 194 Peter Mankowski, Schadensersatzklagen bei Kartelldelikten - Fragen des anwendbaren Rechts und der internationalen Zuständigkeit, 2012
- Nr. 195 Christian Waldhoff, Steuerhoheit für die Europäische Union?, 2012
- Nr. 196 Nils Jansen, Revision des Verbraucher-*acquis* ?, 2012
- Nr. 197 Norbert Herzig, Gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage (GKKB), 2012