

Andreas Oestreicher/Wolfram Scheffler/
Christoph Spengel/Dietmar Wellisch

Modelle einer Konzernbesteuerung für Deutschland und Europa



Nomos

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	19
Tabellenverzeichnis	21
Abkürzungsverzeichnis	29
Symbolverzeichnis	33
1 Einleitung	37
1.1 Problemstellung	37
1.2 Zielsetzung	37
1.3 Vorgehensweise	38
2 Vergleich der Besteuerung von Konzernen in den Mitgliedstaaten	41
2.1 Einleitung	41
2.2 Allgemeine Bestimmungen zur Besteuerung verbundener Unternehmen in den Mitgliedstaaten	42
2.2.1 Überblick	42
2.2.2 Steuerliche Behandlung von Beteiligungserträgen	43
2.2.2.1 Kapitalgesellschaft als Anteilseigner	43
2.2.2.2 Natürliche Person als Anteilseigner	47
2.2.3 Verlustverrechnung	49
2.2.3.1 Vor- und Rücktrag von Verlusten	49
2.2.3.2 Indirekte Verlustverrechnung	51
2.2.3.3 Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste	51
2.2.4 Besteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne	54
2.3 Gruppenbesteuerung in den Mitgliedstaaten	57
2.3.1 Überblick	57
2.3.2 Anwendungsvoraussetzungen	59
2.3.2.1 Räumliche Abgrenzung der steuerlichen Gruppe	59
2.3.2.2 Erforderliche Beteiligungsstrukturen	61
2.3.2.3 Alternative und ergänzende Kriterien zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises	65
2.3.2.4 Rechtsformvoraussetzungen	68
2.3.2.5 Ausübungswahlrechte	70
2.3.3 Konsequenzen der Gruppenbesteuerung	70

2.3.3.1	Anpassung der Gewinnermittlungsvorschriften	71
2.3.3.2	Verrechnung von Gewinnen und Verlusten	72
2.3.3.3	Eliminierung von Zwischenerfolgen	77
2.3.3.4	Weitere Konsolidierungsmaßnahmen	79
2.3.3.5	Behandlung von Beteiligungserträgen	80
2.3.3.6	Steuerklärungspflichten	82
2.3.3.7	Mindestdauer der Gruppenbesteuerung	82
2.3.4	Zusammenfassung	83
3	Weiterentwicklung der Konzernbesteuerung in Deutschland	87
3.1	Anwendungsvoraussetzungen	87
3.1.1	Einleitung	87
3.1.2	Anwendung der Organschaftskriterien	88
3.1.3	Rechtliche Abgrenzungskriterien	91
3.1.3.1	Finanzielle Eingliederung	91
3.1.3.1.1	Mindestbeteiligungsquote	91
3.1.3.1.2	Bezugsgrößen der Beteiligung	92
3.1.3.1.3	Indirekte Beteiligungen	93
3.1.3.1.4	Mindestbesitzdauer der Beteiligung vor Beginn der Gruppenbesteuerung	94
3.1.3.2	Control-Konzept	94
3.1.3.3	Zwischenergebnis	95
3.1.4	Wirtschaftliche Abgrenzungskriterien	96
3.1.5	Rechtsformvoraussetzungen	98
3.1.6	Ausübungswahlrechte	100
3.1.7	Zusammenfassung	100
3.2	Grenzüberschreitende Verlustverrechnung in Deutschland	102
3.2.1	Alternativen zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung und Beurteilungsmaßstäbe	102
3.2.1.1	Zielsetzung und Vorgehensweise der Untersuchung sowie untersuchte Fallkonstellationen	102
3.2.1.2	Beurteilungsmaßstäbe	110
3.2.1.2.1	Beurteilung aus methodischer Sicht	110
3.2.1.2.2	Beurteilung im Verhältnis zum geltenden Steuerrecht	110
3.2.1.2.2.1	Auswirkungen auf die Steuerbelastung der Einkünfte (Sicht der Unternehmen)	110

3.2.1.2.2.2	Auswirkungen auf die Verteilung des Steueraufkommens (Sicht der Staaten)	110
3.2.1.3	Differenzierung nach der Erfolgssituation im In- und Ausland	111
3.2.2	Konzeptioneller Vergleich der Nachversteuerungs- und der Zurechnungsmethode	112
3.2.2.1	Bezugspunkte für die Steuerbelastung und deren Auswirkungen auf die Verteilung des Steueraufkommens	112
3.2.2.1.1	Vorgehensweise	112
3.2.2.1.2	Kapitalimportneutrale Besteuerung	114
3.2.2.1.3	Kapitalexportneutrale Besteuerung	115
3.2.2.1.4	Geltendes Recht	117
3.2.2.2	Verlustverrechnung nach der Nachversteuerungsmethode	121
3.2.2.2.1	Beurteilung aus methodischer Sicht	121
3.2.2.2.2	Beurteilung im Verhältnis zum geltenden Recht	125
3.2.2.2.2.1	Auswirkungen auf die Steuerbelastung der Unternehmen	125
3.2.2.2.2.2	Auswirkungen auf die Verteilung des Steueraufkommens	125
3.2.2.3	Verlustverrechnung nach der Zurechnungsmethode	126
3.2.2.3.1	Konzeptionelle Einordnung der Zurechnungsmethode	126
3.2.2.3.2	Beurteilung aus methodischer Sicht	128
3.2.2.3.3	Beurteilung im Verhältnis zum geltenden Recht	134
3.2.2.3.3.1	Auswirkungen auf die Steuerbelastung der Unternehmen	134
3.2.2.3.3.2	Auswirkungen auf die Verteilung des Steueraufkommens	135
3.2.2.4	Vergleich der Auswirkungen der beiden Formen einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung	137
3.2.2.4.1	Auswirkungen auf das inländische Steueraufkommen	137
3.2.2.4.2	Auswirkungen auf die Steuerbelastung der Unternehmen	140
3.2.2.4.3	Abhängigkeit der Steuerfolgen im Sitzstaat des Mutterunternehmens von der Ausgestaltung des Verlustabzugs im Sitzstaat des Tochterunternehmens	143
3.2.2.5	Nebeneinander von verlusterzielendem und gewinnerwirtschaftendem Tochterunternehmen	148
3.2.2.5.1	Nachversteuerungsmethode	148
3.2.2.5.2	Zurechnungsmethode	149
3.2.2.6	Steuerniveau im Sitzstaat des Mutterunternehmens ist niedriger als Steuerniveau im Ansässigkeitsstaat des Tochterunternehmens	151

3.2.2.6.1	Nachversteuerungsmethode	152
3.2.2.6.2	Zurechnungsmethode	154
3.2.2.6.3	Vergleich der beiden Methoden	158
3.2.2.7	Zwischenergebnis	162
3.2.3	Konsequenzen aus dem Nebeneinander von Körperschaftsteuer (Welteinkommensprinzip) und Gewerbesteuer (Territorialitätsprinzip)	169
3.2.3.1	Einfluss des Besteuerungskonzepts einer Steuerart auf die grenzüberschreitende Verlustverrechnung	169
3.2.3.2	Ausländischer Körperschaftsteuersatz ist höher als der inländische Körperschaftsteuersatz	171
3.2.3.2.1	Nachversteuerungsmethode	171
3.2.3.2.2	Zurechnungsmethode	173
3.2.3.2.3	Vergleich der beiden Methoden	176
3.2.3.3	Ausländischer Körperschaftsteuersatz ist niedriger als der inländische Körperschaftsteuersatz	178
3.2.3.4	Zusammenfassung	182
3.2.4	Weitere für die Beurteilung der Nachversteuerungs- und Zurechnungsmethode relevante Aspekte	188
3.2.4.1	Eigene Aufwendungen des Gesellschafters	188
3.2.4.1.1	Leitlinien	188
3.2.4.1.2	Nachversteuerungsmethode	189
3.2.4.1.3	Zurechnungsmethode	190
3.2.4.1.4	Vergleich der beiden Methoden	191
3.2.4.2	Veräußerung von Anteilen an der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft	191
3.2.4.2.1	Leitlinien	191
3.2.4.2.2	Nachversteuerungsmethode	193
3.2.4.2.3	Zurechnungsmethode	193
3.2.4.2.4	Vergleich der beiden Methoden	196
3.2.4.3	Ausländische Betriebsstätten	197
3.2.4.3.1	Begründung für die Einbeziehung von Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte	197
3.2.4.3.2	Grundsätzliche Effekte bei ausländischen Betriebsstätten	198
3.2.4.3.3	Auswirkungen bei einer Differenzierung zwischen Körperschaft- und Gewerbesteuer	203
3.2.4.4	Inländische Mutterkapitalgesellschaft ohne Schachtelbeteiligung	207
3.2.4.5	Inländisches Mutterunternehmen ist einkommensteuerpflichtig	209

3.2.5	Änderungsbedarf bei Einführung der Nachversteuerungs- bzw. der Zurechnungsmethode	215
3.2.5.1	Ermittlung der Einkünfte der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft	216
3.2.5.2	Bei Beteiligung von Minderheitsgesellschaftern kein Bedarf zur Änderung des Rechts des Staates, in dem die Tochterkapitalgesellschaft ansässig ist	218
3.2.5.3	Harmonisierungsbedarf bei Verlustabzug und Gruppenbesteuerungssystemen	219
3.2.5.3.1	Einfluss des innerstaatlichen Verlustabzugs im Sitzstaat des Tochterunternehmens auf das Aufkommen im Sitzstaat des Mutterunternehmens	219
3.2.5.3.2	Einfluss des Gruppenbesteuerungssystems im Sitzstaat des Tochterunternehmens auf das Steueraufkommen im Sitzstaat des Mutterunternehmens	223
3.2.5.4	Sicherung der Nachversteuerung als Kernproblem der Nachversteuerungsmethode	225
3.2.5.4.1	Überblick über die Nachversteuerungstatbestände	225
3.2.5.4.2	Im Ausland vorübergehende Verluste, die im Rahmen eines Verlustrücktrags berücksichtigt werden können	226
3.2.5.4.3	Im Ausland vorübergehende Verluste, die im Rahmen eines Verlustvortrags berücksichtigt werden können (Anwendung der Nachversteuerungsmethode entsprechend ihrer Konzeption)	226
3.2.5.4.3.1	Im Folgejahr entstehende Gewinne	227
3.2.5.4.3.2	Verkauf der ausländischen Tochtergesellschaft	228
3.2.5.4.3.3	Liquidation der ausländischen Tochtergesellschaft	232
3.2.5.4.3.4	Umwandlung der ausländischen Tochtergesellschaft	233
3.2.5.4.3.5	Vorübergehende Verluste werden zu dauerhaften Verlusten	238
3.2.5.4.3.6	Zusammenfassung	238
3.2.5.4.4	Im Ausland vorübergehende Verluste, die im Rahmen eines Verlustvortrags berücksichtigt werden können (Verlustverrechnung entsprechend der Rechtsprechung des EuGH)	240
3.2.5.4.4.1	Im Folgejahr entstehen Gewinne	240
3.2.5.4.4.2	Verlustvortrag des Tochterunternehmens wirkt sich nicht aus	240
3.2.5.4.4.3	Verkauf der ausländischen Tochtergesellschaft	242
3.2.5.4.4.4	Liquidation der ausländischen Tochtergesellschaft	244

3.2.5.4.4.5	Umwandlung der ausländischen Tochtergesellschaft	245
3.2.5.4.4.6	Zusammenfassung	246
3.2.5.4.5	Im Ausland vorübergehende Verluste, die im Rahmen eines Verlustabzugs nicht berücksichtigt werden können	248
3.2.5.4.6	Im Ausland dauerhafte Verluste	248
3.2.5.4.7	Schlussfolgerungen	250
3.2.5.5	Grundlegender Wechsel des Besteuerungskonzepts als Kernproblem der Zurechnungsmethode	255
3.2.5.5.1	Aufhebung des Trennungsprinzips und Übergang von der Freistellungs- auf die Anrechnungsmethode	255
3.2.5.5.1.1	Vermeidung einer internationalen Doppelbelastung	255
3.2.5.5.1.2	Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung	257
3.2.5.5.2	Vorschlag: Wahlrecht zur Anwendung der Nachversteuerungsmethode durch eine <i>Check-the-Box-Rule</i>	263
3.2.5.5.3	Vorschlag zur Behandlung von Anrechnungsüberhängen	268
3.2.5.5.3.1	Ursachen für das Entstehen von Anrechnungsüberhängen	268
3.2.5.5.3.2	Alternativen zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags	269
3.2.5.5.3.3	Ansätze zur Verbesserung bzw. Ergänzung der Anrechnungsmethode	273
3.2.6	Zusammenfassung	275
4	Weiterentwicklung der Konzernbesteuerung in der Europäischen Union	285
4.1	Initiativen der EU-Kommission	285
4.2	Vorgehensweise in den USA und Kanada	288
4.2.1	Besteuerung von Unternehmen in den USA und Kanada	288
4.2.1.1	Vorbemerkungen	288
4.2.1.2	Direkte Methode der Gewinnaufteilung auf Bundesebene	288
4.2.1.3	Indirekte Methode der Gewinnaufteilung auf Ebene der Bundesstaaten bzw. Provinzen	291
4.2.1.3.1	Grundidee des Formula Apportionment und Rahmenbedingungen	291

4.2.1.3.2	Geschichtlicher Überblick der Entwicklung des Formula Apportionment in Nordamerika	294
4.2.1.3.3	Formelaufteilung in den USA und Kanada	295
4.2.1.3.3.1	Abgrenzung der Unternehmensgruppe in den USA bzw. Kanada	296
4.2.1.3.3.2	Steuerpflicht in einem Staat bzw. einer Provinz	298
4.2.1.3.3.3	Bemessungsgrundlage der Besteuerung	300
4.2.1.3.3.4	Größen der Aufteilungsformel	301
4.2.1.3.3.5	Allgemeine Aufteilungsformeln in den USA und Kanada	304
4.2.1.3.4	Vergleich und Resümee	306
4.2.2	Ökonomische Effekte des Formula Apportionment in den USA und Kanada	308
4.2.2.1	Einleitung	308
4.2.2.2	Steuerwirkungen durch das Formula Apportionment	308
4.2.2.3	Auswirkungen auf Beschäftigung, Investitionen und Wohlfahrt durch das Formula Apportionment	310
4.2.2.4	Steuerplanung der Unternehmen im Formula Apportionment	312
4.3	Vorteile einer Harmonisierung der Gewinnermittlungs- vorschriften und der Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in der Europäischen Union	316
4.4	Grundlegende Fragestellungen einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in der Europäischen Union	318
4.4.1	Abgrenzung des Konsolidierungskreises	318
4.4.1.1	Sachliche Abgrenzung	318
4.4.1.2	Territoriale Abgrenzung	320
4.4.2	Gewinnermittlungsvorschriften und Bemessungsgrundlage der Besteuerung	325
4.4.2.1	Einleitung	326
4.4.2.2	Alternative Methoden zur Ermittlung einer konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage	327
4.4.2.2.1	Konsolidierte Konzernbilanz als Steuerbemessungsgrundlage	327
4.4.2.2.1.1	Maßgeblichkeit des IFRS-Konzernabschlusses	328
4.4.2.2.1.2	Konsolidierung von steuerlichen Einzelbilanzen	330
4.4.2.2.1.3	Zwischenergebnis	336

4.4.2.2.2	Ermittlung einer konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage im Wege einer Modifikationsrechnung	337
4.4.2.2.2.1	Umfang der Konsolidierung	337
4.4.2.2.2.2	Konsolidierungstechniken	340
4.4.2.3	Schutz von Minderheitsgesellschaftern	346
4.4.2.4	Abgrenzungsfragen im Verhältnis zu Drittstaaten	347
4.4.2.4.1	Steuerliche Behandlung von Einkünften bei Outbound-Investitionen in Drittstaaten	348
4.4.2.4.2	Steuerliche Behandlung von Einkünften bei Inbound-Investitionen aus Drittstaaten	351
4.4.2.5	Zwischenergebnis	351
4.4.3	Steuerpflicht und formelhafte Gewinnaufteilung	352
4.4.3.1	Steuerpflicht	352
4.4.3.2	Formelhafte Gewinnaufteilung	353
4.4.3.2.1	Begründung einer formelhaften Gewinnaufteilung	353
4.4.3.2.2	Unternehmensspezifische Aufteilungsgrößen	354
4.4.3.2.2.1	Auswahl der Aufteilungsgrößen	354
4.4.3.2.2.2	Definition der Aufteilungsgrößen	356
4.4.3.2.2.3	Gewichtung der Aufteilungsfaktoren	358
4.4.3.2.2.4	Mehrwert des Unternehmens als Aufteilungsgröße	359
4.4.3.2.3	Makroökonomische und industriespezifische Aufteilungsgrößen	360
4.4.3.2.4	Zwischenergebnis	361
4.4.4	Empfehlungen	362
4.5	Alternative Besteuerungskonzepte	363
4.6	Lokale Gewinnsteuern (insbesondere Gewerbesteuer)	369
4.7	Folgen für den Steuereettbewerb und den Körperschaftsteuersatz	371
5	Empirische Ergebnisse	373
5.1	Einführung	373
5.1.1	Methodik	373
5.1.2	Datenbasis	374
5.1.2.1	Datenquelle	374
5.1.2.2	Nachteile einer Verwendung von Daten der Direktinvestitionsstatistik	375
5.1.2.3	Vorteile einer Verwendung von Daten der Datenbank AMADEUS	376

5.1.3	Aufbereitungsmaßnahmen	380
5.1.3.1	Abbildung des steuerlichen Konzernkreises	380
5.1.3.2	Aufbereitung der Informationen aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung	381
5.2	Erfolgslage und Erfolgsentwicklung konzernverbundener Gesellschaften deutscher Konzerne in Europa	382
5.2.1	Überblick	382
5.2.2	Ausländische Tochterkapitalgesellschaften	382
5.2.3	Deutsche Konzerngesellschaften	386
5.3	Aufkommenswirkung der Einführung alternativer nationaler Gruppenbesteuerungskonzepte	388
5.3.1	Besteuerung nach dem „geltenden“ Steuerrecht	388
5.3.2	Abschaffung der Voraussetzung eines Ergebnisabführungsvertrags	392
5.3.3	Berücksichtigung der Verluste von EU-Tochterkapitalgesellschaften	393
5.3.3.1	Ausschließliche Verlustberücksichtigung (ohne Nachversteuerung)	393
5.3.3.2	Verlustberücksichtigung mit Nachversteuerung	396
5.3.3.2.1	Übersicht	396
5.3.3.2.2	Vollständige Verlustberücksichtigung mit Nachversteuerung	396
5.3.3.2.3	Beteiligungsproportionale Verlustberücksichtigung mit Nachversteuerung	397
5.3.3.2.4	Begrenzung der Verlustberücksichtigung auf die erste Auslandsebene	399
5.3.3.3	Zurechnungsmethode	400
5.3.4	Hochrechnung der Stichprobenergebnisse auf die theoretische Grundgesamtheit	403
5.3.5	Modellhafte Fortschreibung der Berechnungsergebnisse	405
5.3.6	Zusammenfassung	409
5.4	Aufkommenswirkungen der Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage	412
5.4.1	Überblick	412

5.4.2	Aufbereitung der Informationen aus der AMADEUS-Datenbank	413
5.4.3	Formelhafte Gewinnaufteilung nach der Massachusetts-Formel	414
5.4.4	Aufkommenswirkung bei Variation der Mindestbeteiligungsquote	419
5.4.5	Aufkommenswirkung alternativer Aufteilungsfaktoren	420
5.4.6	Aufkommenswirkung einer direkten Zurechnung des Finanzergebnisses	422
5.4.7	Aufkommenswirkung der CCCTB bei Berücksichtigung der Steuerfreistellung eines geschätzten Dividendenanteils	423
5.4.8	Zusammenfassung	425
	Anhang	427
	Literaturverzeichnis	431