Unternehmen und Steuern

Mario Wilhelm

Die gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB)

Was bleibt von der Verrechnungspreispraxis?

UNIVERSITÄT BAYREUTH

UNIVERSITY OF BAMBERG
OTTO-FRIEDRICH-UNIVERSITÄT BAMBERG

FAU FRIEDRICH-ALEXANDER UNIVERSITÄT ERLANGEN-NÜRNBERG

Die gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) – Was bleibt von der Verrechnungspreispraxis?

Inauguraldissertation
zur Erlangung des akademischen Grades
einer Doctor rerum politicarum

durch die
Fakultät Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
der
Otto-Friedrich-Universität Bamberg

vorgelegt von
Dipl. Wirtschaftsjurist Mario Wilhelm, LL.M.

Erstgutachter:	Univ.-Prof. Dr. Thoma Egner
Zweigutachter:	FH-Prof. Dr. Uwe Hofmann
Drittgutachter:	Univ.-Prof. Dr. Dr. habil Wolfang Becker

Tag der Disputation: 27. Februar 2019

Unternehmen und Steuern
Herausgeber: Prof. Dr. Jochen Sigloch, Universität Bayreuth
Prof. Dr. Klaus Henselmann, Universität Erlangen-Nürnberg
Prof. Dr. Thomas Egner, Universität Bamberg

Band 86

Mario Wilhelm

Die gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-bemessungsgrundlage (GKKB)

Was bleibt von der Verrechnungspreispraxis?

Shaker Verlag
Düren 2019

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.d-nb.de abrufbar.

Zugl.: Bamberg, Univ., Diss., 2019

Copyright Shaker Verlag 2019
Alle Rechte, auch das des auszugsweisen Nachdruckes, der auszugsweisen oder vollständigen Wiedergabe, der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen und der Übersetzung, vorbehalten.

Printed in Germany.

ISBN 978-3-8440-6714-9
ISSN 1436-7246

Shaker Verlag GmbH • Am Langen Graben 15a • 52353 Düren
Telefon: 02421 / 99 0 11 - 0 • Telefax: 02421 / 99 0 11 - 9
Internet: www.shaker.de • E-Mail: info@shaker.de

Geleitwort

Die gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) soll Verrechnungspreise bei konzerninternen Transaktionen überflüssig machen. Damit würde das steuerliche Gestaltungspotential der Konzerne sinken und grenzüberschreitende Verlustverrechnungen möglich, mit der Folge, dass die Steuergerechtigkeit zunimmt. In der EU wird diese Idee seit 2011 auf Basis eines Richtlinienvorschlags diskutiert.

Das Unternehmenssteuerrecht ist bisher in der EU kaum harmonisiert. Obwohl bereits 1976 erste Versuche unternommen wurden, die Körperschaftsteuersysteme zu vereinheitlichen, ist erst im Zuge des zunehmenden Steuerwettbewerbs im Jahre 2001 die Diskussion über eine konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage intensiviert worden. Im Mittelpunkt der Diskussion stehen aus der Perspektive der Unternehmen ein verminderter Verwaltungsaufwand durch einheitliche Regelungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage, Steuervorteile durch eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung sowie Bürokratieabbau durch den Wegfall der Verrechnungspreise. Dies erscheint positiv, folgt das Steuerrecht damit doch der Rechnungslegung. Besteuerungsgegenstand ist der Konzern und nicht wie bisher das rechtlich selbständige, aber wirtschaftlich abhängige Konzernunternehmen.

Vor diesem Hintergrund untersucht Herr Wilhelm die Unterschiede einer GKKB-basierten Gewinnverteilung und einer Gewinnaufteilung mittels Verrechnungspreisen. Mit dieser Dissertation legt Herr Wilhelm eine umfassende Analyse zur Steuerwirkungslehre am Beispiel des internationalen Steuerrechts vor. Er beschränkt sich dabei nicht auf eine normative Betrachtung, sondern erfasst die Steuerwirkungen auch quantitativ im Rahmen einzelner Beispielrechnungen.

Ohne der Arbeit vorgreifen zu wollen, zeigt sich, dass eine stereotype Aufteilung von Gewinnen auf Basis einzelner mehr oder weniger sinnvoll definierter Schlüsselgrößen dem Fremdvergleichskonzept nicht überlegen erscheint. Dies gilt umso mehr, wenn die Mitgliedsstaaten der EU einen Kompromiss zu Grunde legen, der wesentliche Elemente einer GKKB – z. B. die grenzüberschreitende Verlustverrechnung – ausblendet bzw. auf die lange

Bank schiebt, so dass eine zeitnahe Realisation nach den Erfahrungen eher unwahrscheinlich erscheint. Nicht zuletzt im Rahmen der BEPS-Diskussion scheinen die ursprünglichen Ziele der GKKB weitgehend in den Hintergrund geraten zu sein, verblieben sind – insbesondere in der Konzeption der Richtlinienentwürfe 2016 – Maßnahmen der Missbrauchsbekämpfung. Dies führt, wie Herr Wilhelm belegt, nicht zu sinnvollen Lösungen.

In überzeugender Art und Weise zeigt Herr Wilhelm im Rahmen dieser ökonomischen Analyse des Rechts auf, dass Anspruch und Wirklichkeit eines EU-Binnenmarkts noch weit voneinander entfernt sind. Zumindest in der derzeitigen Ausgestaltung taugt das Konzept der GKKB nicht als Alternative zum Fremdvergleichsprinzip.

Bamberg, 26.04.2019 Prof. Dr. Thomas Egner

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde am 16.01.2019 von der Fakultät Sozial- und Wirtschaftswissenschaften der Otto-Friedrich-Universität Bamberg als Dissertation angenommen. Sie enstand im Rahmen einer externen Promotion am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesonde Betriebliche Steuerlehre von Herrn Professor Dr. *Thomas Egner*, StB im Zeitraum von Juni 2013 bis April 2018.

Mein Dank gilt in erster Linie meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. *Thomas Egner* für die Möglichkeit, an seinem Lehrstuhl promovieren zu dürfen und seiner aufgeschlossenen und hervorragenden fachlichen Unterstützung, Betreuung und Übernahme des Promotionvorsitzes. Mit seiner stetigen Diskussions- und Hilfsbereitschaft hat er wesentlich zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen. Herzlich bedanken möchte ich mich auch bei Herrn Prof. Dr. *Uwe Hofmann* für die Vermittlung an den Lehrstuhl von Herrn Egner und den präzisen Hinweisen, die zur Fertigstellung dieser Arbeit beigetragen haben. Herrn Prof. Dr. Dr. habil *Wolfgang Becker* danke ich für die freundliche Übernahme des Drittgutachtens.

Für das Lektorat und wertvollen Anregungen danke ich herzlich Frau *Elvira Löwel*, Frau Dipl. Math. *Katja Wenzel*, Frau *Jessica Wilhelm*, Frau Dipl. Wirtschaftsjuristin *Katja Witzel*, Herrn StB Dr. M.Sc. *Patrick Geißler*, Herrn M.A. *Matthias Ittig* und Herrn WP StB Dipl. Wirtschaftsjurist *Marco Spang*.

Der Habermaass GmbH gilt Dank in Hinblick auf die Einräumung eines jahresübergreifenden Gutstundenkontos und der Möglichkeit der wochenweisen Entnahme der Gutstunden.

Ein ganz besonderer Dank gebührt meiner Familie, insbesondere meiner lieben Ehefrau *Jessica Wilhelm*. Ohne ihre stetige Unterstützung wäre dieses Projekt so nicht möglich gewesen. Ich freue mich nun auf die Zeit mit meiner Familie, Ehefrau Jessica und Tochter Lea.

Coburg, im April 2019 Mario Wilhelm

Inhalt

Inhalt I
Abkürzungs- und Symbolverzeichnis VI
Abbildungsverzeichnis XI

Teil A: Einführung und Untersuchungsgegenstand 1

1 Einführung 1
2 Forschungsansatz 8
3 Untersuchungsziel und Forschungsleitfragen 9
3.1 Untersuchungsziel 9
3.2 Forschungsleitfragen 10
4 Gang der Untersuchung 11
5 Einschränkung der Untersuchung 13

Teil B: Internationale Entwicklungen in Bezug auf Verrechnungspreise 15

1 Bedeutung und Funktion von Verrechnungspreisen 15
1.1 Betriebswirtschaftliche Bedeutung und Funktion 15
1.2 Steuerliche Bedeutung und Funktion 17
2 Transaktionen nach Verrechnungspreisgrundsätzen 18
2.1 Fremdvergleichsgrundsatz 20
2.2 Verrechnungspreisbestimmung 25
2.2.1 Funktions- und Risikoanalyse 25
2.2.2 Verrechnungspreismethoden 26
2.2.2.1 Standardmethoden 26
2.2.2.2 Gewinnorientierte Methoden 29
2.2.2.3 Globale Gewinnaufteilungsmethode 34
2.2.3 Bandbreitenermittlung 36
2.3 Überprüfung von Verrechnungspreisen 36
2.3.1 Dokumentation von Verrechnungspreisen 37
2.3.1.1 Country-by-Country Reporting 37
2.3.1.2 Grenzen des Country-by-Country Reportings 40
2.3.2 Amtshilferichtlinie und Joint Audits 41
2.4 Doppelbesteuerung aufgrund von Verrechnungspreiskorrekturen 43
2.4.1 Grundsätze zur Vermeidung von Doppelbesteuerung 44
2.4.2 Schiedsübereinkommen und EU-JTPF 47
2.4.3 Advance Pricing Agreements 49

3 Verrechnungspreise im Zusammenhang mit Steuergestaltung ... 52
3.1 Überblick der relevanten Begrifflichkeiten ... 53
3.2 Abgrenzung der Begrifflichkeiten ... 54
3.3 Legalität und Mittel der Steuerplanung ... 55
3.4 Beispiele missbräuchlicher Verrechnungspreisgestaltungen ... 56
3.5 Projekt der OECD – Base Erosion und Profit Shifting (BEPS) ... 58
3.5.1 Immaterielle Wirtschaftsgüter ... 65
3.5.1.1 Aspekte der Definition immaterieller Wirtschaftsgüter ... 69
3.5.1.2 Zurechnungs- und Bewertungsgrundsätze ... 70
3.5.2 Bestimmung von Verrechnungspreisen für immaterielle Wirtschaftsgüter ... 72
3.6 Maßnahmen auf europäischer Ebene ... 74
3.6.1 Aktionsplan der EU-Kommission vom 06.12.2012 ... 76
3.6.2 GKB ... 77
3.6.3 GKKB ... 79
3.6.4 Überprüfung von Missbrauchsbestimmungen im EU-Recht ... 80
3.7 Maßnahmen in Deutschland ... 83
4 Zwischenergebnis ... 85

Teil C: Europäisches Projekt GKKB ... 88

1 Vorstellung des Modells der GKKB ... 88
1.1 Überblick und Hintergründe ... 88
1.2 Gruppenbesteuerungsmodelle als Vorbild der GKKB ... 92
1.3 Subsidiaritätsprinzip ... 95
1.4 Prinzip der Einstimmigkeit ... 96
1.5 Gegenüberstellung RL-E GKKB aus 2011 und 2016 ... 98
1.6 Administrativer und rechtlicher Rahmen der GKKB ... 100
2 Ziele und Auswirkungen der GKKB ... 106
2.1 Aus der Sichtweise der EU-Kommission ... 106
2.2 Aus der Sichtweise der Mitgliedstaaten ... 109
2.3 Aus der Sichtweise der Steuerpflichtigen ... 114
3 Konzept der GKKB ... 116
3.1 Dreistufige Gewinnermittlung ... 117
3.2 Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage ... 123
3.3 Konsolidierungs- und Anwendungsvoraussetzungen der GKKB ... 126
3.3.1 Konsolidierungsfähige Einheiten ... 127

3.3.1.1 Qualifizierte Tochtergesellschaften 130
3.3.1.1.1 Beteiligungsschwelle 136
3.3.1.1.2 Wirtschaftliche Integration 136
3.3.1.2 Betriebstätten 137
3.3.2 Nicht-Konsolidierungsfähige Einheiten 141
3.3.2.1 Minderheitsgesellschaften 141
3.3.2.2 Personengesellschaften 144
3.3.3 Abgrenzungen des Konsolidierungskreises 152
3.4 Optionsmodell und Obligatorium der GKKB 153
3.4.1 Anwendungsvoraussetzungen 153
3.4.2 Bewertung der Optionalität 155
3.5 Verlustbehandlung 157
3.5.1 De lege lata 157
3.5.2 De lege ferenda 162
3.5.2.1 Verlustbehandlung bei Eintritt in die Gruppe 165
3.5.2.2 Verlustbehandlung bei Austritt aus der Gruppe 165
3.5.2.3 Verlustnutzung mittels Konsolidierung 166
4 Ausgewählte Streitpunkte und Fragestellungen zur GKKB .. 167
4.1 Verfahrensrechtliche Fragestellungen – zuständige Behörden 167
4.2 Durchführung von Betriebsprüfungen 169
4.3 Zuständigkeiten auf europäischer Ebene 171
4.4 Kongruenz der Steuersysteme 172
4.5 Gewerbesteuer 172
5 Missbrauchsvermeidungsvorschriften 175
5.1 Beherrschte ausländische Unternehmen – Controlled Foreign Corporations (CFC) 178
5.2 Unterkapitalisierung 179
5.3 Zinszahlungen an verbundene Unternehmen 180
5.4 Vereinnahmte Dividenden und Erlöse aus dem Verkauf von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften aus Drittstaaten 181
6 Zusammenfassung 182

Teil D: Fremdvergleich, Aufteilungsmechanismus und Verrechnungspreise im Zuge der GKKB 185

1 Fremdvergleich versus Aufteilungsmechanismus 185
2 Bewertung von Geschäftsvorfällen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz 187
2.1 Direkte Methode 187
2.2 Ansatz der OECD 188

2.3 Kritik am Fremdvergleichsgrundsatz 190
3 Bewertung von Geschäftsvorfällen nach dem Aufteilungsmechanismus 195
3.1 Indirekte Methode 196
3.2 Aufteilungsmechanismen 198
3.2.1 Globale Gewinnaufteilungsmethode 200
3.2.2 US-Amerikanischer Aufteilungsmechanismus 203
3.2.3 Umsatzbasierte Aufteilungsmechanismen 207
3.2.4 Gewerbesteuerlicher Aufteilungsmechanismus 207
3.3 Aufteilungsmechanismus nach dem RL-E GKKB 209
3.3.1 Aufteilungselement Umsatz 212
3.3.2 Aufteilungselement Vermögen 215
3.3.3 Aufteilungselement Lohn und Arbeit 217
3.3.3.1 Auswirkung des Faktors Arbeitslohn 218
3.3.3.2 Auswirkung des Lohniveaus 220
3.4 Bewertung der Aufteilungsgrößen unter dem Aspekt fehlender Steuersatzharmonisierung 221
3.4.1 Vergleichende Modellrechnung 224
3.4.2 Bewertung der Modellrechnung 227
3.5 Problemfelder des Aufteilungsmechanismus 228
3.5.1 Willkür bei der Festlegung des Aufteilungsmechanismus 232
3.5.1.1 Manipulation des Faktors Arbeit durch lohnabrechnende Gruppenmitglieder 233
3.5.1.2 Manipulation des Faktors Umsatz 233
3.5.2 Implementierung eines Aufteilungsmechanismus 235
3.6 Interaktionen zwischen Staaten mit inkongruenten Aufteilungsmechanismen 235
4 Zwischenergebnis: vergleichende Gegenüberstellung des Fremdvergleichsgrundsatzes und des Aufteilungsmechanismus 236
5 Verrechnungspreise während des Eintritts und beim Austritt 248
5.1 Verrechnungspreise während der Phase des Einstieges in die GKKB 248
5.2 Verrechnungspreise während der Phase des Austritts aus der GKKB 251
5.3 Verrechnungspreise im Modell der GKKB 253
6 Dokumentations- und Aufzeichnungspflichten innerhalb der GKKB 254
6.1 Verrechnungspreisdokumentation de lege lata 254
6.2 Aufzeichnungspflichten de lege ferenda 258

6.2.1 Dokumentationsanforderungen nach dem RL-E GKKB 258
6.2.2 Bedeutung des CbC-Reportings für die formelhafte Gewinnaufteilung 262
7 Spannungsverhältnis zwischen Verrechnungspreisen und der GKKB 264
7.1 Auswirkungen der Zwischenergebniseliminierung auf Verrechnungspreise 264
7.2 Geschäftsvorfälle zwischen Unternehmen der GKKB-Gruppe und Unternehmen außerhalb der Gruppe 268
7.2.1 Verhältnis zu Drittstaaten und Doppelbesteuerungs-tatbestände 274
7.2.1.1 Quellenprinzip 278
7.2.1.2 (Wohn-)sitzprinzip 279
7.2.2 Einkünfte eines GKKB-Unternehmens aus Quellen außerhalb der EU 280
7.3 Internationale Vereinbarungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten 284
7.3.1 (Multilaterale) APA 285
7.3.2 Bestehende APA 285
7.4 Umstrukturierungen und Anteilserwerb 286
7.5 Funktionsverlagerung 290

Teil E: Thesenförmige Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse 291

Synopse RL-E GKKB 2011 – RL-E GKB 2016/RL-E GKKB 2016 299
Literaturverzeichnis 340
Verzeichnis der verwendeten Rechtsquellen 365
Rechtsprechungsverzeichnis 370
Verwaltungsanweisungen 372
Arbeitspapiere der Europäischen Kommission, Parlament und Union 374
Sonstige Arbeitspapiere und Quellen 381