

**Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage
in der EU
unter Berücksichtigung von Drittstaatseinkünften**

DR. CHRISTOPH RIES

Steuerinstitut Nürnberg
Interdisziplinäres Zentrum für Steuerwissenschaften
der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

August 2009

Abstract

Die Europäische Kommission plant die Einführung einer sog. konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage. Diese soll es in der EU grenzüberschreitend tätigen Unternehmen ermöglichen für alle Konzerneinheiten mit Sitz in der EU einen konsolidierten Gesamtgewinn zu ermitteln, der anschließend nach Formelfaktoren auf die einzelnen Konzerneinheiten aufgeteilt wird.

Der vorliegende Beitrag untersucht Alternativen zur Besteuerung von Einkünften mit Quelle im Drittstaat am Beispiel von Zinseinkünften mit Quelle im Drittstaat. Die aufgezeigten Alternativen sollen mit der Vermeidung der Hindernisse im Binnenmarkt sowie mit den mit Drittstaaten abgeschlossenen DBA vereinbar sein.

Kommunikation

Steuerinstitut Nürnberg
Interdisziplinäres Zentrum für Steuerwissenschaften
der Universität Erlangen-Nürnberg

Lange Gasse 20
90403 Nürnberg, Germany

Tel.: +49 911 5302-376

Fax: +49 911 5302-428

E-Mail: info@steuerinstitut-nuernberg.de

Inhaltsverzeichnis

<i>Inhaltsverzeichnis</i>	<i>I</i>
<i>Tabellenverzeichnis</i>	<i>III</i>
<i>Abkürzungsverzeichnis</i>	<i>IV</i>
<i>Symbolverzeichnis</i>	<i>VII</i>
1 Einleitung.....	1
1.1 Hindernisse im Binnenmarkt als Ausgangspunkt der Einführung der CCCTB	1
1.2 Problemstellung	2
2 Grundlagen zur Besteuerung eines ausschließlich in der EU tätigen Konzerns nach den Regeln der CCCTB.....	4
2.1 Allgemeines Vorgehen einer konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage.....	4
2.2 Umsetzung der Konsolidierung	4
2.3 Umsetzung einer formelhaften Gewinnaufteilung.....	7
2.3.1 Wirkung einer formelhaften Gewinnaufteilung nach dem Zerlegungsmodell.....	7
2.3.2 Definition der Formelfaktoren.....	8
3 Alternativen zur Besteuerung von Einkünften mit Quelle im Drittstaat.....	11
3.1 Vergleich der Alternativen hinsichtlich der Vermeidung der Hindernisse im Binnenmarkt.....	11
3.1.1 Direktes Zurechnen von Einkünften mit Quelle im Drittstaat	11
3.1.2 Aufteilung von Einkünften mit Quelle im Drittstaat.....	14
3.1.3 Vergleich der Alternativen	16
3.2 Vergleich der Alternativen hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit den bestehenden DBA	18

II

3.2.1 Grundlagen der Anwendung von DBA	18
3.2.2 Direktes Zurechnen von Einkünften mit Quelle im Drittstaat	19
3.2.3 Aufteilung der Einkünften mit Quelle im Drittstaat.....	20
3.2.4 Vergleich der Alternativen	24
4 Zusammenfassung der Ergebnisse	25
<i>Literaturverzeichnis</i>	26
<i>Verzeichnis der Rechtsquellen und sonstigen Quellen</i>	32

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Vergleichbarkeit der Aufteilung und des direkten Zurechnens von Einkünften mit Quelle im Drittstaat..... 17

Abkürzungsverzeichnis

BB	=	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
bzw.	=	beziehungsweise
CCCTB	=	Common Consolidated Tax Base
DB	=	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	=	Doppelbesteuerungsabkommen
DStR	=	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
Einf.	=	Einführung
Einl.	=	Einleitung
endg.	=	endgültig
EStG	=	Einkommensteuergesetz
ET	=	European Taxation (Zeitschrift)
EU	=	Europäische Union
FA	=	Finanzarchiv (Zeitschrift)
FR	=	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FStR	=	Forum für Steuerrecht (Zeitschrift des IFF)
GKKB	=	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage
Hrsg.	=	Herausgeber
IAS	=	International Accounting Standards
ifo	=	Institute for Economic Research

V

IFF	=	Institut für Finanzwissenschaft und Finanzrecht (Universität St. Gallen)
intertax	=	International Tax Review (Zeitschrift)
IStR	=	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	=	Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
KOM	=	Kommissionsdokumente
KoR	=	Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (Zeitschrift)
MA	=	Musterabkommen
OECD	=	Organisation for Economic Co-operation and Development
RFH	=	Reichsfinanzhof
RStBl.	=	Reichssteuerblatt
Rn.	=	Randnummer
SEK	=	Dokumente des Sekretariats der KOM
S.	=	Seite
sog.	=	sogenannte
StuB	=	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	=	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI	=	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
UDIPDA	=	Uniform Division of Income for Tax Purposes Act

VI

vgl. = vergleiche

WPg = Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)

z. B. = zum Beispiel

ZEW = Zentrum für Europäische
Wirtschaftsforschung (Mannheim)

Symbolverzeichnis

G	=	im Ausland erzielter Gewinn
G_{auf}	=	aufzuteilender Gewinn
G_D	=	im Drittstaat erzielter Gewinn
G_{direkt}	=	Summe der direkt zuzurechnenden Gewinne
$G_{direkt\ i}$	=	der Konzerneinheit i direkt zuzurechnende Gewinnanteil
G_i	=	von Konzerneinheit i zu versteuernder Gewinn
$G_{i, j}$	=	von Konzerneinheit i in Periode j zu versteuernder Gewinn
G_{ges}	=	Gesamtgewinn
i, j, k	=	Laufindex
L_i	=	dem Mitgliedstaat i zugewiesener Faktor „Lohn“
ΔL_i	=	Veränderung des Faktor „Lohn“ im Mitgliedstaat i
M	=	Anzahl der Mitgliedstaaten, in dem der betrachtete Konzern tätig ist
$S_{Ausland}$	=	ausländischer Körperschaftsteuersatz
$S_{Ausland}$	=	im Ausland zu zahlende Steuer
s_D	=	Körperschaftsteuersatz des Drittstaats
S_D	=	im Drittstaat zu zahlende Steuer
S_{ges}	=	Gesamtsteuerbelastung
ΔS_{ges}	=	Veränderung der Gesamtsteuerbelastung
s_i	=	Körperschaftsteuersatz von Mitgliedstaat i
S_i	=	in Mitgliedstaat i zu zahlende Steuer
S_{Inland}	=	inländischer Körperschaftsteuersatz
S_{Inland}	=	im Inland zu zahlende Steuer

VIII

s_Q	=	ausländischer Quellensteuersatz
s_{QD}	=	Quellensteuersatz des Drittstaats
s_{QEU}	=	einheitlicher Quellensteuersatz in der EU
s_{Qges}	=	insgesamt in der EU zu zahlende Quellensteuer
s_{Qi}	=	Quellensteuersatz des Mitgliedstaats i
U_i	=	dem Mitgliedstaat i zugewiesener Faktor „Umsatz“
ΔU_i	=	Veränderung des Faktor „Umsatz“ im Mitgliedstaat i
V_i	=	dem Mitgliedstaat i zugewiesener Faktor „Vermögen“
ΔV_i	=	Veränderung des Faktor „Vermögen“ im Mitgliedstaat i
V_{auf}	=	aufzuteilender Gesamtverlust
V_D	=	Verlust mit Quelle im Drittstaat
$V_{direkt\ i}$	=	Verlust der Konzerneinheit i aus direkt zurechenbaren Einkünften
$V_{Vortrag}$	=	Verlustvortrag
γ_i	=	Anteil der Konzerneinheit i am dem durch die Formel aufzuteilende Gewinn
$\gamma_{i,j}$	=	Anteil der Konzerneinheit i am dem durch die Formel aufzuteilende Gewinn in Periode j
$\Delta \gamma_i$	=	Veränderung der Gewichtung des Mitgliedstaates i
Z	=	Zinsen
Z_{MG}	=	an die Muttergesellschaft gezahlte Zinsen
Z_{TG}	=	an die Tochtergesellschaft gezahlte Zinsen

1 Einleitung

1.1 Hindernisse im Binnenmarkt als Ausgangspunkt der Einführung der CCCTB

In ihrer Studie „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“¹ stellt die Europäische Kommission die sog. Hindernisse im Binnenmarkt fest, die die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der Europäischen Union behindern.² Konkret geht es dabei um folgende Hindernisse:³

- Die Gewinnabgrenzung zwischen Konzerneinheiten erfolgt auf Basis einer getrennten Buchführung (direkte Methode), in der konzerninterne Lieferungs- und Leistungsbeziehungen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz (Verrechnungspreise) abgerechnet werden.
- In den meisten Mitgliedstaaten besteht keine Möglichkeit zur Verrechnung grenzüberschreitender Verluste.^{4, 5}
- Grenzüberschreitende Unternehmensumstrukturierungen führen zur Auflösung und Besteuerung stiller Reserven; sie sind damit nicht erfolgsneutral möglich.
- Es besteht aufgrund kollidierender Besteuerungsrechte die Möglichkeit von Doppelbesteuerungen.
- Die Mitgliedstaaten haben jeweils eigene steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften und ein Netz unterschiedlicher Doppelbesteuerungsabkommen.

Zur Vermeidung dieser Hindernisse im Binnenmarkt schlägt die Europäische Kommission die Einführung einer sog. konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage vor.⁶

Mit der Einführung der konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage ändert sich die zwischenstaatliche Erfolgszuordnung innerhalb der Europäischen Union. Ak-

¹ Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften, KOM (2001), 582 endg., 2001.

² Vgl. Europäische Kommission, SEK (2001), 1681, 2001, S. 251.

³ Vgl. Europäische Kommission, SEK (2001), 1681, 2001, S. 251, S. 399-400.

⁴ Siehe eine Übersicht zu der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung in den Mitgliedstaaten der EU sowie ausgewählter Drittstaaten, Endres, D./Lüdicke, J./Brink, T./u. a., Verlustberücksichtigung, 2006, S. 93-94, S. 97-99.

⁵ Siehe zur aktuellen Entwicklung der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung in der EU auf Grundlage des Gemeinschaftsrechts u. a. Kussmaul, H./Niehren, C., IStR 2008, S. 81-87; Rehm, H./Nagler, J., IStR 2008, S. 129-139.

⁶ Vgl. Europäische Kommission, SEK (2001), 1681, 2001, S. 398-451; zum aktuellen Diskussionsstand sowie zu Umsetzungsfragen, siehe Spengel, C./Oestreicher, A., DStR 2009, S. 773-781.

tuell erfolgt diese durch die sog. direkte Methode. Dabei werden unternehmensinterne Lieferungs- und Leistungsbeziehungen jeweils als eigene Transaktionen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz abgerechnet.⁷ Im Rahmen der konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage wird den einzelnen Konzerneinheiten nach der indirekten Methode ein Gewinn zugewiesen. Dabei wird der (konsolidierte) Gesamtgewinn eines grenzüberschreitend tätigen Unternehmens ermittelt und anschließend nach einer Formel auf die Konzerneinheiten aufgeteilt. Bei der Ermittlung des Gesamtgewinns werden unternehmensinterne Leistungsbeziehungen nicht erfasst; diese werden durch die Konsolidierung eliminiert.⁸ Das Vorgehen der indirekten Methode wird in diesem Beitrag als „Konsolidierung und Aufteilung“ bezeichnet.

Nach Auffassung der Europäischen Kommission und der herrschenden Literaturmeinung wird die konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage räumlich auf das Gebiet der Europäischen Union begrenzt sein müssen (*water's edge*).⁹ Konzerneinheiten mit Sitz im Drittstaat werden daher nicht mit in die Konsolidierung und Aufteilung einbezogen.¹⁰ Die direkte Methode zur Gewinnabgrenzung wird aber gegenüber Drittstaaten bestehen bleiben.¹¹

1.2 Problemstellung

Der vorliegende Beitrag vergleicht Alternativen, wie nach den Regeln der konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage Einkünfte mit Quelle im Drittstaat besteuert werden können. Die Ausführungen erfolgen dabei am Beispiel von Zinseinkünften mit Quelle im Drittstaat.¹² Diese Einkünfte können der Konzerneinheit, die diese Einkünfte empfängt, direkt zugerechnet werden oder über die formelhafte Gewinnaufteilung auf alle Konzerneinheiten, die Teil des Konsolidierungskreises sind, aufgeteilt werden.¹³ Die beiden Alternativen werden anhand ihrer Eignung zur Ver-

⁷ Vgl. Scheffler, W., Internationale Steuerlehre, 2009, S. 87.

⁸ Vgl. Scheffler, W., Internationale Steuerlehre, 2009, S. 83-87. Siehe zur konkreten Umsetzung auch die Ausführungen im Kapitel 2.

⁹ Vgl. McLure, C.E./Weiner, J.M., Formula apportionment, 2000, S. 255; Europäische Kommission, SEK (2001), 1681, 2001, S. 420; Weiner, J.M., ET 2001, S. 384; Agúndez-García, A., Issues and Options, 2006, S. 20; Schön, W., ZHR 2007, S. 437;

¹⁰ Vgl. Spengel, C./Wendt, C., Issues and Options, 2007, S. 26; Ries, C., Drittstaatseinkünfte, 2009, S. 111-113.

¹¹ Vgl. McLure, C.E./Weiner, J.M., Formula apportionment, 2000, S. 254-258; Europäische Kommission, SEK (2001), 1681, 2001, S. 434-435; Weiner, ET 2001, S. 384; Wellisch, StuW 2004, S. 275; Jacobs, O.H., ST 2005, S. 143; Spengel, C./Wendt, C., Issues and Options, 2007, S. 26-27; Spengel, C., Concept, 2008, S. 39.

¹² Siehe auch zur Besteuerung von Dividenden und Betriebsstätteneinkünften, Ries, C., Drittstaatseinkünfte, S. 107-158.

¹³ Vgl. Mintz, J.M., FA 1999, S. 412; Reuter, T., Einheitskonzept, 1999, S. 232-233; Arbeitsgruppe GKKB, Internationale Aspekte, zweite Sitzung, 2006, Rn. 5; Spengel, C./Wendt, C., StuW 2007, S. 301-302; Ries, C., Drittstaatseinkünfte, 2009, S. 112-114.

meidung der Hindernisse im Binnenmarkt sowie ihrer Integrierbarkeit in die bestehenden DBA verglichen.

Konkretisiert wird die Besteuerung der Zinseinkünfte mit Quelle im Drittstaat anhand folgender Fallkonstellation. Eine Muttergesellschaft mit Sitz im Mitgliedstaat 1 hat eine Tochtergesellschaft 1 mit Sitz im Mitgliedstaat 2 sowie eine Tochtergesellschaft mit Sitz im Drittstaat. Die Muttergesellschaft ist an beiden Tochtergesellschaften zu 100 % beteiligt. Von der Tochtergesellschaft 2 mit Sitz im Drittstaat erhält die Muttergesellschaft Zinseinkünfte.

Bevor die Besteuerung von Einkünften mit Quelle im Drittstaat am Beispiel der Zinseinkünfte erläutert werden kann, ist die Umsetzung der konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage bei einem ausschließlich in der EU tätigen Konzern aufzuzeigen (Kapitel 2).¹⁴ Im Kapitel 3.1 werden die Alternativen zur Besteuerung von Einkünften mit Quelle im Drittstaat aufgezeigt und anhand ihrer Eignung zur Vermeidung der Hindernisse im Binnenmarkt verglichen. Der Vergleich der Alternativen hinsichtlich ihrer Integrierbarkeit in die bestehenden DBA erfolgt im Kapitel 3.2.

Die Ergebnisse dieses Beitrages werden im 4. Kapitel zusammengefasst.

¹⁴ Siehe auch unter Berücksichtigung der Umsetzung der konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage bei in der EU belegenen Betriebsstätten, Ries, C., Drittstaatseinkünfte, 2009, S. 43-106.

2 Grundlagen zur Besteuerung eines ausschließlich in der EU tätigen Konzerns nach den Regeln der CCCTB

2.1 Allgemeines Vorgehen einer konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage

Die Ermittlung des steuerpflichtigen Ergebnisses einer Konzerneinheit, die Teil des Konsolidierungskreises ist,¹⁵ erfolgt drei Schritten:¹⁶

1. Separate Gewinnermittlung der einzelnen Konzerneinheiten
2. Konsolidierung der steuerlichen Ergebnisse der Konzerneinheiten und
3. Aufteilung der (konsolidierten) Bemessungsgrundlage anhand einer Formel.

Der einer einzelnen Konzerneinheit zugewiesene Gewinnanteil wird anschließend in dessen Sitzstaat mit dem nationalen Steuersatz besteuert.

2.2 Umsetzung der Konsolidierung

Aus den oben genannten drei Schritten lässt sich ableiten, dass eine Zusammenfassung (Konsolidierung)¹⁷ der Steuerbilanzen der einzelnen Konzerneinheiten bzw. Betriebsstätten („steuerliche Einzelabschlüsse“) erfolgt.¹⁸ Bei der separaten Gewinnermittlung der einzelnen Konzerneinheiten und Betriebsstätten kommt die direkte Methode zur zwischenstaatlichen Erfolgsabgrenzung zur Anwendung,¹⁹ d. h. konzerninterne Lieferungs- und Leistungsbeziehungen führen in den steuerlichen Einzelabschlüssen zu ei-

¹⁵ Zu der Frage, wann eine rechtlich selbständige Konzerneinheit die Voraussetzung einer Konzerneinheit erfüllt, siehe Ries, C., *Drittstaatseinkünfte*, 2009, S. 46-50.

¹⁶ Vgl. Europäische Kommission, SEK (2001), 1681, 2001, 401-411; Spengel, C., *Quo vadis*, 2004, S. 133-134; Jacobs, O.H., *ST* 2005, S. 142-143; Spengel, C., *Gewinnabgrenzung. Einführung*, 2005, S. 60; Herzig, N., *StuW* 2006, S. 161; Herzig, N./Gellrich, K., *IStR* 2006, S. 758; Kahle, H., *WPg* 2006, S. 1404-1405; Spengel, C., *Besteuerung von Einkommen*, 2006, G 35; Spengel, C./Braunagel, R.U., *StuW* 2006, S. 45-46; Schön, W., *ZHR* 2007, S. 427; Spengel, C., *EC-Tax-Review* 2007, S. 18; Spengel, C./Wendt, C., *StuW* 2007, S. 299; Spengel, C./Wendt, C., *Issues and Options*, 2007, S. 9; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, *Einheitliche Bemessungsgrundlage*, 2007, S. 25; Paschke, D., *Unitary Taxation*, 2007, S. 129.

¹⁷ Zu der Frage, wie die Einzelabschlüsse zusammengefasst bzw. konsolidiert werden, siehe die Ausführungen im Kapitel 3.4.2.2.

¹⁸ Vgl. Schön, W., *ZHR* 2007, S. 427; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, *Einheitliche Bemessungsgrundlage*, 2007, S. 25; Spengel, C./Wendt, C., *Issues and Options*, 2007, S. 30; die gleiche Annahme wird auch im Gutachten für das Bundesfinanzministerium von Oestreicher, Scheffler, Spengel und Wellisch getroffen, vgl. Oestreicher, A./Scheffler, W./Spengel, C./Wellisch, D., *Konzernbesteuerung*, 2008, S. 340.

¹⁹ So auch das Vorgehen bei der Besteuerung verbundener Unternehmen in den Vereinigten Staaten von Amerika, vgl. Reuter, T., *Einheitskonzept*, 1999, S. 159.

ner Gewinnrealisation, die erst im zweiten Schritt (Konsolidierung der steuerlichen Einzelabschlüsse) wieder rückgängig gemacht wird.²⁰

Für die Gewinnermittlung stellen die IAS nach Auffassung der Europäischen Kommission den einzigen Ausgangspunkt dar.²¹ Eine förmliche Verknüpfung zwischen den IAS und der steuerlichen Gewinnermittlung wird aber sowohl nach Meinung der Europäischen Kommission als auch der Meinung der herrschenden Literatur ausgeschlossen.²² Somit sind Modifikationen des IAS-Abschlusses der einzelnen Konzerneinheiten nötig. Wesentlich ist z. B. die Umsetzung eines steuerlichen Realisationsprinzips.²³

Die Kommission betont stets, dass die einheitliche Bemessungsgrundlage durch eine Konsolidierung ermittelt werden soll.²⁴ Um die Vorteile der Einheitsbesteuerung nutzen zu können, sind ein konzerninterner Verlustausgleich, eine Vermeidung der Mehrfachbesteuerung konzerninterner Zahlungen und eine Zwischenergebniseliminierung ausreichend. Denn damit wird sichergestellt, dass nur mit gegenüber Dritten abgeschlossenen Lieferungs- und Leistungsbeziehungen Gewinne realisiert werden.²⁵ Diese

²⁰ In der Arbeitsgruppe der Kommission wurden drei verschiedene Ansätze zur Behandlung von konzerninternen Geschäftsvorfällen diskutiert: 1.) die konzerninternen Geschäftsvorfälle zu ignorieren, 2.) diese mit ihren Kosten zu erfassen und 3.) bei diesen einen Gewinn bzw. Verlust zu realisieren, der anschließend eliminiert wird. Vgl. dazu Arbeitsgruppe GKKB, Konzernbesteuerung, 2006, Rn. 34-42; Arbeitsgruppe GKKB, Konzernbesteuerung, erste Sitzung, 2006, Rn. 15; Arbeitsgruppe GKKB, Konzernbesteuerung, zweite Sitzung, 2006, Rn. 16-22.

²¹ Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften, KOM (2001), 582 endg., 2001, S. 21; Kommission der Europäischen Gemeinschaften, KOM (2003), 726 endg., 2003, S. 18-24; Kommission der Europäischen Gemeinschaften, KOM(2006), 157 endg., 2006, S. 7-8.

²² Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften, KOM (2006), 157 endg., 2006, S. 7-8.; Mors, M., Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, 2007, S. 215-216; Czakert, E., IStR 2006, S. 563. Eine förmliche Anbindung wird auch in der Literatur äußerst kritisch gesehen, vgl. Weber-Grellet, H., BB 1999, S. 2663; Herzig, N., WPg 2000, S. 118; Herzig, N., KoR 2001, S. 154-159; Kahle, H., WPg 2002, S. 179-188; Hennrichs, J., StuW 2005, S. 262-264; Herlinghaus, A., FR 2005, S. 1193-1195; Fülbier, R.U., StuW 2006, S. 241; Herzig, N., IStR 2006, S. 559; Kahle, H., WPg 2006, S. 1406-1407; Oestreicher, A./Spengel, C., ET 2007, S. 451.

²³ Vgl. Herzig, N., WPg 2000, S. 113-115; Schneider, D., BB 2003, S. 301-302; Diemer, R./Neale, T., Long-term Plans, 2004, S. 89; Herzig, N., Steuerliche Gewinnermittlung, 2004, S. 48-50; Schön, W., ET 2004, S. 439; Herzig, N., WPg 2005, S. 215-222; Herzig, N., IStR 2006, S. 559-560; Kirsch, H., DStR 2006, S. 1202; Böcking, H.-J./Gros, M., DStR 2007, S. 2341-2342; Breithecker, V./Kapdor, R./Rokitta, M., StuW 2007, S. 157; Endres, D./Oestreicher, A./Scheffler, W./Spengel, C. (Hrsg.), Taxable Income, 2007, S. 339; Moreno, A.B./Kaiser, T., StuW 2007, S. 184, S. 186. Mayr, G., Taxable Income, 2008, S. 87-88. Siehe zu den Anpassungsmaßnahmen im Rahmen der Konsolidierung, Fülbier, R.U., Konzernbesteuerung, 2006, S. 361-370; Oestreicher, A., WPg 2007, S. 582. Siehe auch zu weiteren möglichen Modifikationen und Fragestellungen, Ries, C., Drittstaatseinkünfte, 2009, S. 53-55.

²⁴ Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften, KOM (2001), 582 endg., 2001, S. 18-19; Kommission der Europäischen Gemeinschaften, KOM (2003), 726 endg., 2003, S. 22-23; Kommission der Europäischen Gemeinschaften, KOM (2006), 157 endg., 2006, S. 8; Kommission der Europäischen Gemeinschaften, KOM (2007), 223 endg., 2007, S. 7; ebenso EU-Kommissar Kovács bei seiner Rede auf der Internationalen Steuerkonferenz über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage am 15. und 16. Mai 2007 in Berlin, vgl. Bundesfinanzministerium, Monatsbericht, Juni 2007, S. 62.

²⁵ Vgl. Scheuchzer, M., Konzernbesteuerung, 1994, S. 39; Riecker, A., Körperschaftsbesteuerung, 1997, S. 291; Sauerland, C., Konzernbesteuerung, 2007, S. 80; Paschke, D., Unitary Taxation, 2007, S. 1194-195; Schön, W., Perspektiven, 2008, S. 74.

Kriterien werden bereits durch ein Zurechnungssystem mit Zwischenergebniseliminierung erfüllt.

Bei einem Zurechnungssystem werden die nach der direkten Methode ermittelten steuerlichen Ergebnisse²⁶ der untergeordneten Konzerneinheiten und Betriebsstätten auf Ebene der Muttergesellschaft mit dem steuerlichen Ergebnis der Muttergesellschaft addiert. Dadurch wird eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung in der EU erreicht.²⁷ Im Rahmen der Zwischenergebniseliminierung werden auch die Abschreibungen der Wirtschaftsgüter korrigiert, die auf Ebene des steuerlichen Einzelabschlusses der einzelnen Konzerneinheit mit dem Fremdvergleichspreis angesetzt worden sind.²⁸ Durch die Zwischenergebniseliminierung wird sichergestellt, dass stille Reserven erst bei Transaktionen mit nicht konsolidierten Marktteilnehmern aufgelöst werden und nicht bereits bei konzerninternen Transaktionen.²⁹ Die dann in Transaktionen mit nicht konsolidierten Marktteilnehmern aufgelösten stillen Reserven werden genauso wie der laufende Gewinn nach der Formel auf die einzelnen Konzerneinheiten aufgeteilt.³⁰ Da der Wertansatz konzerninterner Lieferungs- und Leistungsbeziehungen das insgesamt über die Formel aufzuteilende Einkommen nicht verändert, ist das Problem der Verrechnungspreise innerhalb der EU gelöst.³¹ Durch die Zwischenergebniseliminierung wird das Verrechnungspreisproblem als ein Hindernis innerhalb der EU gelöst.³² Da der Transfer von Wirtschaftsgütern über die Grenze keine Besteuerungsfolgen nach sich zieht, sind auch konzerninterne Umstrukturierungsmaßnahmen, wie z. B. die Verlagerung einer Funktion oder eines Sitzes, erfolgsneutral durchführbar.³³

Schwierigkeiten bereitet ein derartiges System insbesondere aber im Rahmen des Eintritts einer Gesellschaft in die Gruppe. Dabei ist sicherzustellen, dass dem Mitgliedstaat das Besteuerungsrecht an den vor dem Eintritt in die Konsolidierung und Aufteilung entstandenen stillen Reserven verbleibt. So könnten beispielsweise im Zeitpunkt

²⁶ Siehe hierzu Ausführungen im Kapitel 3.2.

²⁷ Vgl. Grotherr, S., AG 1995, S. 414; Grotherr, S., StuW 1996, S. 359-360; Geiger, U., IWB 2003, Fach 5, Frankreich, Gruppe 2, S. 1338, Scheunemann, M.P., Konzernbesteuerung, 2005, S. 40; Wagner, T., Gruppenbesteuerung, 2006, S. 114-117; Spengel, C./Wendt, C., StuW 2007, S. 300; Schneider, M., IStR 2007, S. 460-461.

²⁸ Vgl. Fülbier, R.U./Pferdehirt, H., DB 2006, S. 177; Wagner, T., Gruppenbesteuerung, 2006, S. 125.

²⁹ Vgl. Lüdicke, J./Rödel, S., IStR 2004, S. 552; Schreiber, U., StuW 2004, S. 224; Wartin, C./Sievert, E./Strohm, C., FR 2004, S. 11; Kahle, H., WPg 2006, S. 1408; Wagner, T., Gruppenbesteuerung, 2006, S. 124-125; Schreiber, U./Führich, G., Formula Apportionment, 2007, S. 6.

³⁰ Vgl. Kahle, H., WPg 2006, S. 1408.

³¹ Vgl. Kahle, H., WPg 2006, S. 1408; Schreiber, U., StuW 2004, S. 224; Spengel, C./Braunagel, R.U., StuW 2006, S. 48.

³² Vgl. Kahle, H., WPg 2006, S. 1408; Schreiber, U., StuW 2004, S. 224; Spengel, C./Braunagel, R.U., StuW 2006, S. 48; Spengel, C./Wendt, C., StuW 2007.

³³ Vgl. Spengel, C./Wendt, C., StuW 2007, S. 300.

des Eintritts in die Gruppe die stillen Reserven festgestellt werden und die ursprünglichen Buchwerte fortgeführt werden.³⁴ Zur Feststellung der stillen Reserven gibt es grundsätzlich zwei Möglichkeiten: sie könnte innerhalb der Bilanz mit der Bilanzierung eines passiven Ausgleichspostens³⁵ oder außerhalb der Bilanz durch die Bildung eines Merkpostens erfolgen.³⁶ Erfolgt die Feststellung innerhalb der Bilanz, so dürfen als Abschreibungsbasis nicht die um die stillen Reserven erhöhten Werte sondern nur die Buchwerte vor dem Zeitpunkt des Eintritts in die Gruppe (und damit die ursprünglich fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten) zur Anwendung kommen.³⁷

2.3 Umsetzung einer formelhaften Gewinnaufteilung

2.3.1 Wirkung einer formelhaften Gewinnaufteilung nach dem Zerlegungsmodell

Für die Aufteilung der konsolidierten Bemessungsgrundlage auf die einzelnen Konzerneinheiten kommen nach Auffassung der Europäischen Kommission eine Aufteilung nach der Wertschöpfung und eine Aufteilung nach dem sog. Zerlegungsmodell in Frage.³⁸ Der vorliegende Beitrag beschränkt sich dabei auf die Darstellung des Zerlegungsmodells. Die Beseitigung der Hindernisse im Binnenmarkt kann durch eine Aufteilung nach der Wertschöpfung nicht gewährleistet werden.³⁹ Vorbild für das Zerlegungsmodell kann die Umsetzung in den Vereinigten Staaten von Amerika sein.⁴⁰

In einem Zerlegungssystem bemisst sich der Anteil einer Konzerneinheit am konsolidierten Ergebnis nach den ihr zugewiesenen Formelfaktoren im Verhältnis zu den insgesamt allen Konzerneinheiten zugeordneten Formelfaktoren.

$$\text{Anteil einer Konzerneinheit} = \frac{\text{der Konzerneinheit zugewiesene Formelfaktoren}}{\text{allen Konzerneinheiten zugeordnete Formelfaktoren}}$$

In den Vereinigten Staaten von Amerika verwenden die meisten Staaten dabei eine Formel, die als Faktoren Vermögen (V), Lohnsumme (L) und Umsatz (U) heran-

³⁴ So auch die Präferenz der Kommissionsdienststellen, vgl. Arbeitsgruppe GKKB, Detailspekte, 2008, Rn. 18.

³⁵ Vgl. Oestreicher, A., Vereinheitlichung, 2007, S. 234.

³⁶ Das Problem der Feststellung stiller Reserven ist bereits bekannt, so beispielsweise mit der Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG, siehe hierzu u. a. Kessler, W./Winterhalter, H./Huck, F., DStR 2007, S. 133-137; Kramer, J.-D., DB 2007, S. 2338-2344; Lange, B., StuB 2007, S. 259-266; Röhrs, B., steuerjournal Nr. 14/07, S. 28-33; Kramer, J.-D., DB 2008, S. 433-434; Wassermeyer, F., DB 2008, S. 430-432.

³⁷ Vgl. Oestreicher, A., Vereinheitlichung, 2007, S. 234.

³⁸ Vgl. Europäische Kommission, SEK (2001), 1681, 2001, S. 434-443.

³⁹ Vgl. Frebel, M., Erfolgsaufteilung, 2006, S. 169; Paschke, D., Unitary Taxation, 2007, S. 199.

⁴⁰ Vgl. Europäische Kommission, SEK (2001), 1681, 2001, S. 437.

zieht.⁴¹ Die Gewichtung dieser Faktoren kann sich aber von Staat zu Staat unterscheiden,⁴² die meisten Staaten gewichten die Faktoren je zu einem Drittel („*Massachusetts formula*“).⁴³

Der Gewinnanteil einer einzelnen Konzerneinheit 1 (G_1) mit Sitz in Mitgliedstaat 1 errechnet sich dabei wie folgt:

$$G_1 = \left(\frac{1}{3} x \frac{L_1}{\sum_{i=1}^M L_i} + \frac{1}{3} x \frac{V_1}{\sum_{i=1}^M V_i} + \frac{1}{3} x \frac{U_1}{\sum_{i=1}^M U_i} \right) \times G_{ges}$$

Die Konzerneinheit 1 erhält einen Anteil am konsolidierten Gesamtgewinn (G_{ges}) zugewiesen. Der Anteil bestimmt sich zu einem Drittel aus dem Verhältnis der der Konzerneinheit 1 zugewiesenen Löhne (L_1) zu den allen Konzerneinheiten zugewiesenen Löhnen ($\sum_{i=1}^M L_i$). Das gleiche gilt auch für die Faktoren Vermögen (V) und Umsatz (U).

Zur Vereinfachung des oben gezeigten Ausdruckes, wird ein Gewichtungsfaktor (γ_i) eingeführt, der dann wie folgt vereinfacht wird: $G_1 = \gamma_1 \times G_{ges}$

$$\text{mit: } \gamma_i = \frac{1}{3} x \frac{L_i}{\sum_{k=1}^M L_k} + \frac{1}{3} x \frac{V_i}{\sum_{k=1}^M V_k} + \frac{1}{3} x \frac{U_i}{\sum_{k=1}^M U_k}$$

Sollte das aufzuteilende negativ sein, erfolgt der Verlustvortrag auf Ebene des Konzerns. Ein Verlustvortrag auf Ebene der einzelnen Konzerneinheiten ist mit Beseitigung der Hindernisse im Binnenmarkt nicht vereinbar.⁴⁴

2.3.2 Definition der Formelfaktoren

Die formelhafte Gewinnaufteilung determiniert die Quelle der Einkünfte, d. h. sie bestimmt welche Konzerneinheit bzw. welcher Mitgliedstaat welchen Anteil am konsolidierten Gewinn erhält.⁴⁵ Es besteht also ein Zusammenhang zwischen der Zuweisung eines Gewinns und den der Konzerneinheit zugewiesenen Formelfaktoren. Eine formelhafte Gewinnaufteilung nimmt also an, dass die Formelfaktoren den zugewiesenen

⁴¹ Vgl. Weiner, J.M., Experience, 1999, S. 15-17.

⁴² Vgl. Hellerstein, W./McLure, C.E., International Tax and Public Finance 2004, S. 211.

⁴³ Vgl. Sørensen, P.B., International Tax and Public Finance 2004, S. 95.

⁴⁴ Vgl. Ries, C., Drittstaatseinkünfte, 2009, S. 80.

⁴⁵ Vgl. Hellerstein, W., International Transfer Pricing Journal 2005, S. 105; Hellerstein, W./McLure, C.E., International Tax and Public Finance 2004, S. 208.

Gewinn begründen oder dass ein Zusammenhang zwischen den Formelfaktoren als solches und der Gewinnentstehung besteht.⁴⁶

Die Formelfaktoren „Löhne“, „Vermögen“ und „Umsatz“ müssen lokalisiert, d. h. einer Konzerneinheit mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU zugerechnet werden, und bewertet werden. Die Bewertung und Lokalisierung muss in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise erfolgen.⁴⁷ Logischer Ausgangspunkt für die Bewertung und Lokalisierung von Formelfaktoren ist der Zusammenhang zwischen den Formelfaktoren und der Generierung von Einkünften.⁴⁸

Der Faktor „Lohn“ kann durch an alle Beschäftigten in einer Periode gezahlten Vergütungen gemessen werden.⁴⁹ Die Zuordnung erfolgt zu der Konzerneinheit, in der die Mitarbeiter eingesetzt werden und damit der Generierung von Einkünften dienen.⁵⁰

Unter dem Faktor „Vermögen“ sind grundsätzlich die in der Bilanz aktivierten Vermögensgegenstände zu verstehen.⁵¹ Bewertet werden kann der Faktor „Vermögen“ mit den Marktwerten, mit den (ursprünglichen) Anschaffungs- und Herstellungskosten oder mit den Buchwerten, d. h. mit den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten, der einbezogenen Vermögensgegenstände.⁵² Das Vermögen sollte der Einheit zugeordnet werden, in der es der Generierung von Einkünften dient. Vermögensgegenstände sind also in analoger Weise zum Faktor „Lohn“ der Konzerneinheit zuzuordnen, in der der Vermögensgegenstand eingesetzt wird.⁵³

⁴⁶ Vgl. Salzberger, W., IStR 1999, S. 101; Hellerstein, W./McLure, C.E., *International Tax and Public Finance* 2002, S. 208; Krause-Junk, ifo Schnelldienst 2/2002, S. 4; Weiner, J.M./Mintz, J., ET 2002, S. 346-347.

⁴⁷ Ansonsten kann die soziale Wohlfahrt in der EU nicht maximiert werden; vgl. Anand, B.N./Sansing, R., *National Tax Journal* 2000, Nr. 2, S. 183-199; auf dieses Problem hat auch die Kommission hingewiesen: vgl. Europäische Kommission, SEK (2001), 1681, 2001, S. 438.

⁴⁸ Vgl. Mintz, J.M., FA 1999, S. 407; McLure, C.E./Weiner, J.M., *Formula Apportionment*, 2000, S. 268; McLure, C.E., *Bulletin for International Fiscal Documentation* 2002, S. 592; Wellisch, D., *StuW* 2004, S. 271; Frebel, M., *Erfolgsaufteilung*, 2007, S. 143-161; Bogerd, H., *EC Tax Review* 6/2007, S. 277. Dies wird auch so vom U. S. Supreme Court als Anforderung formuliert, vgl. U.S. Supreme Court vom 27.06.1983, *Container Corp.*, 463 U.S. 159.

⁴⁹ Vgl. McLure, C.E./Weiner, J.M., *Formula Apportionment*, 2000, S. 270; Smith, J.K., *Journal of State Taxation* 2000, Issue 2, S. 29-30; Wellisch, D., *StuW* 2004, S. 273; Agúndez-García, A., *Issues and Options*, 2006, S. 47; Arbeitsgruppe GKKB, *Elemente eines Aufteilungsmechanismus*, 2007, Rn. 20. Alternativ wird auch vorgeschlagen die Anzahl der Beschäftigten als Größe heranzuziehen. Begründet wird dies mit dem Problem unterschiedlicher Lohnniveaus. Vgl. McLure, C.E./Weiner, J.M., *Formula apportionment*, 2000, S. 270; Wellisch, D., *StuW* 2004, S. 273; Agúndez-García, A., *Issues and Options*, 2006, S. 48; Bogerd, H., *EC Tax Review* 6/2007, S. 279; Arbeitsgruppe GKKB, *Elemente eines Aufteilungsmechanismus*, 2007, Rn. 20.

⁵⁰ Vgl. Frebel, M., *Erfolgsaufteilung*, 2006, S. 154-155; Arbeitsgruppe GKKB, *Elemente eines Aufteilungsmechanismus*, 2007, Rn. 27.

⁵¹ Vgl. Schön, W., *Perspektiven*, 2008, S. 81.

⁵² Vgl. Mintz, J.M., FA 1999, S. 408; Bogerd, H., *EC Tax Review* 6/2007, S. 278.

⁵³ Vgl. Arbeitsgruppe GKKB, *Elemente eines Aufteilungsmechanismus*, 2007, Rn. 39.

Aus dem oben festgestellten Zusammenhang zwischen Formelfaktoren und der Generierung von Einkünften folgt auch, dass Vermögensgegenstände, die nicht der Generierung von Einkünften dienen, nicht als Faktor „Vermögen“ zu berücksichtigen sind. So kommt es aufgrund konzerninterner Darlehensbeziehungen nicht zu einer Erhöhung des aufzuteilenden Einkommens, da die Zinszahlungen durch die Konsolidierungsmaßnahmen eliminiert werden.⁵⁴ Nimmt man an, dass nun auch immaterielle Vermögensgegenstände Teil des Faktors Vermögen sind,⁵⁵ ist nun die im Einzelabschluss aktivierte konzerninterne Forderung nicht als Faktor „Vermögen“ zu berücksichtigen.

Mit dem Faktor „Umsatz“ werden Lieferungen und Leistungen, die gegenüber einem Dritten erbracht werden, berücksichtigt. Mit der Berücksichtigung des Faktors „Umsatz“ wird grundsätzlich der Beitrag des Absatzmarkts zur Generierung von Einkünften in der Formel abgebildet.⁵⁶ Zugeordnet werden kann der Faktor „Umsatz“ nach dem Bestimmungslandprinzip oder dem Ursprungslandprinzip. Nach dem Bestimmungslandprinzip wird ein Umsatz dem Mitgliedstaat zugeordnet, in dem der Empfänger der Waren seinen Sitz hat; nach dem Ursprungslandprinzip dort, wo die leistende Konzerneinheit ihren Sitz hat.⁵⁷

Die Definition des Faktor „Umsatzes“ wird als unproblematisch erachtet, da sich die Umsätze aus der (konsolidierten) Gewinn- und Verlustrechnung ergeben.⁵⁸ Leitet man den Faktor „Umsatz“ aus der Gewinn- und Verlustrechnung ab, so könnte man die Begriffe „Ertrag“ und „Umsatz“ gleichsetzen. Dies hat zur Konsequenz, dass Zinsen oder Dividenden, die eine Konzerneinheit von nicht konsolidierten Unternehmen erhält grundsätzlich auch Teil des Faktors „Umsatz“ sind. Voraussetzung ist allerdings, dass diese Einkünfte im aufzuteilenden Einkommen enthalten sind.⁵⁹ Nach Auffassung

⁵⁴ Siehe hierzu die Ausführungen im Kapitel 3.4.2.2.

⁵⁵ Siehe zur Diskussion, ob auch immaterielle Vermögensgegenstände Teil des Faktors Vermögen sein sollen oder nicht, McLure, C.E./Weiner, J.M., *Formula apportionment*, 2000, S. 269-270; Sørensen, P.B., *International Tax and Public Finance*, 2004, S. 97; Bogerd, H., *EC Tax Review* 6/2007, S. 278-279; Kahle, H., *WPg* 2007, S. 214.

⁵⁶ Vgl. Salzberger, W., *IStR* 1999, S. 101; Oestreicher, A., *Gewinnabgrenzung*, 2000, S. 179-184; Weiner, J.M./Mintz, J., *ET* 2002, S. 350; Agúndez-García, A., *Issues and Options*, 2006, S. 46; Frebel, M., *Erfolgsaufteilung*, 2006, S. 143-147; Kahle, H., *WPg* 2007, S. 213; Scheffler, W., *Erfolgszuordnung*, 2008, S. 549.

⁵⁷ Vgl. Mintz, J.M., *FA* 1999, S. 408; Frebel, M., *Erfolgsaufteilung*, 2006, S. 158; Arbeitsgruppe GKKB, *Elemente eines Aufteilungsmechanismus*, 2007, Rn. 44. Siehe zur Diskussion, ob Umsätze nach dem Ursprungs- oder Bestimmungslandprinzip zugewiesen werden sollen mit weiteren Nachweisen, Ries, C., *Drittstaatseinkünfte*, 2009, S. 84-87.

⁵⁸ Vgl. Wellisch, D., *StuW* 2004, S. 273.

⁵⁹ Dies wäre beispielsweise dann nicht der Fall, wenn bestimmte Einkünfte direkt einer Konzerneinheit zur Besteuerung zugewiesen werden. Dies könnte bei Einkünften mit Quelle im Drittstaat der Fall sein, sofern diese direkt zugerechnet werden, siehe hierzu die Ausführungen im Kapitel 3.1.1.

der Arbeitsgruppe GKKB soll der Faktor „Umsatz“ aber auf die Umsätze begrenzt werden, die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erzielt werden.⁶⁰

3 Alternativen zur Besteuerung von Einkünften mit Quelle im Drittstaat

3.1 Vergleich der Alternativen hinsichtlich der Vermeidung der Hindernisse im Binnenmarkt

3.1.1 Direktes Zurechnen von Einkünften mit Quelle im Drittstaat

Werden Einkünfte mit Quelle im Drittstaat direkt der Muttergesellschaft zugerechnet, unterliegen sie ausschließlich auf Ebene der Muttergesellschaft der Besteuerung und werden nicht über die formelhafte Gewinnaufteilung aufgeteilt. Der auf Ebene der Muttergesellschaft zu versteuernde Gewinn (G_1) setzt sich dann aus dem Anteil am konsolidierten Gewinn ($\gamma_1 \times G_{ges}$) zuzüglich der Zinseinkünfte (Z) mit Quelle im Drittstaat zusammen:

$$G_1 = \gamma_1 \times G_{ges} + Z$$

Der von der Muttergesellschaft zu versteuernde Gewinn wird anschließend mit dem nationalen Steuersatz der Muttergesellschaft besteuert. Die im Drittstaat gezahlte Quellensteuer wird ausschließlich auf Ebene der Muttergesellschaft angerechnet.

$$S_1 = \gamma_1 \times G_{ges} \times s_1 + Z \times s_1 - Z \times s_{Q D}$$

Ob sich hierbei, z. B. aufgrund hoher Refinanzierungsaufwendungen auf Ebene der Muttergesellschaft, ein Anrechnungsüberhang ergibt, hängt ausschließlich vom Steuerebene des Mitgliedstaats 1 ab.⁶¹

Werden Einkünfte mit Quelle im Drittstaat direkt einem Mitgliedstaat zugerechnet, so kann dies zu einer Einschränkung der Verlustverrechnung führen,⁶² sofern die Einkünfte mit Quelle im Drittstaat negativ sind oder ein aufzuteilender Gesamtverlust besteht.

Nimmt man an, dass der Verlust auf Ebene des Konzerns vorgetragen wird, hat das zur Konsequenz, dass der Verlust nicht über die Formel auf die einzelnen Konzerneinheiten aufgeteilt wird. Damit scheidet die Verrechnung eines negativen aufzuteilenden

⁶⁰ Vgl. Arbeitsgruppe GKKB, Elemente eines Aufteilungsmechanismus, 2007, Rn. 50.

⁶¹ Vgl. Ries, C., Drittstaatseinkünfte, 2009, S. 116-117.

⁶² Vgl. Spengel, C./Wendt, C., Issues and Options, 2007, S. 38; Russo, A., intertax 2005, S. 13; Agúndez-García, A., Issues and Options, 2006, S. 18-19; Paschke, D., Unitary Taxation, 2007, S. 169.

Einkommens mit Gewinnen aus direkt zurechenbaren Einkünften aus. Ein Gewinn aus den direkt zurechenbaren Einkünften ist zu versteuern, der aufzuteilende Gesamtverlust wird auf Ebene des Konzerns vorgetragen.⁶³

Besteht insgesamt ein aufzuteilender Gewinn, ist eine Verrechnung mit einem Verlust aus den direkt zurechenbaren Einkünften möglich.

$$G_i = \gamma_i \times G_{auf} + V_{direkt\ i}; \text{ mit: } V_{direkt\ i} < 0$$

Übersteigt aber der Betrag des Verlustes aus den direkt zurechenbaren Einkünften den Anteil am zugewiesenen Gesamtgewinn ($\gamma_i \times G_{auf} < |V_{direkt\ i}|$), so kommt es auf Ebene der Konzerneinheit i zu einem Verlustvortrag für die direkt zurechenbaren Einkünfte, während andere Konzerneinheiten den ihnen zugewiesenen Anteil am konsolidierten Gesamtgewinn zu besteuern haben.

Aus dem direkten Zurechnen einzelner Einkommensbestandteile folgt auch, dass eine Trennung in Erträge, die auf alle Konzerneinheiten über die Formel aufgeteilt werden, und Erträge, die einer einzelnen Konzerneinheit direkt zugerechnet werden, erfolgen muss.⁶⁴ Den jeweiligen Erträgen sind in einem zweiten Schritt Aufwendungen zuzuordnen.⁶⁵ Die Ermittlung erfolgt jeweils nach den Regeln der CCCTB.⁶⁶

Neben den Aufwendungen sind den beiden Bereichen auch aktive und passive Wirtschaftsgüter zuzurechnen. Den direkt zurechenbaren Einkünften werden die aktiven Wirtschaftsgüter zugerechnet, die der Generierung der direkt zurechenbaren Einkünfte dienen. Dies sind beispielsweise die den Zinseinnahmen zugrunde liegenden Forderungen. Den aufzuteilenden Einkünften sind die aktiven Wirtschaftsgüter zuzurechnen, die mit der Generierung der aufzuteilenden Einkünfte im Zusammenhang stehen.

Werden Wirtschaftsgüter, die den direkt zugerechneten Einkünften zugeordnet sind, veräußert (z. B. Veräußerung einer Forderung), wird der Veräußerungsgewinn bzw. -verlust auch der veräußernden Konzerneinheit und damit dem Sitzstaat dieser Konzerneinheit direkt zugerechnet. Diese Wirtschaftsgüter sind damit in einem Mitgliedstaat *isoliert* steuerhaft; im Gegensatz zur *kollektiven* Steuerverhaftung der Wirt-

⁶³ Vgl. Ries, C., Drittstaatseinkünfte, 2009, S. 117-118.

⁶⁴ Vgl. Agúndez-García, A., Issues and Options, 2006, S. 19; Baumgartner, P., IFF FStR 2006, S. 104; Spengel, C./Wendt, C., Issues and Options, 2007, S. 38; Spengel, C./Wendt, C., StuW 2007, S. 301. So auch das Vorgehen in den Vereinigten Staaten von Amerika, vgl. Paschke, D., Unitary Taxation, 2007, S. 146; Spengel, C., Concept, 2008, S. 38.

⁶⁵ Vgl. Agúndez-García, A., Issues and Options, 2006, S. 19; Baumgartner, P., IFF FStR 2006, S. 104; Spengel, C./Wendt, C., Issues and Options, 2007, S. 38; Spengel, C./Wendt, C., StuW 2007, S. 301; Spengel, C., Concept, 2008, S. 38. So auch das Vorgehen in den Vereinigten Staaten von Amerika, vgl. Paschke, D., Unitary Taxation, 2007, S. 146.

⁶⁶ Vgl. Ries, C., Drittstaatseinkünfte, 2009, S. 113.

schaftsgüter, bei denen die Besteuerung der auf diesen Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven über die formelhafte Gewinnaufteilung von allen beteiligten Mitgliedstaaten wahrgenommen wird.⁶⁷

Die Trennung in einen aufzuteilenden und einen direkt zuzurechnenden Bereich hat ebenfalls zur Konsequenz, dass die mit den direkt zuzurechnenden Einkünften im Zusammenhang stehenden Vermögensgegenstände nicht im dem Einzelabschluss, der der Aufteilung unterliegt, ausgewiesen werden und damit auch nicht im Faktor „Vermögen“ berücksichtigt werden kann. Dies macht auch Sinn, da die Formelfaktoren die Einkommensgenerierung widerspiegeln und nur Vermögensgegenstände, die auch mit den aufzuteilenden Einkünften im Zusammenhang stehen als Faktor „Vermögen“ berücksichtigt werden können.⁶⁸ Die Vermögensgegenstände, die den direkt zuzurechnenden Einkünften zuzuordnen sind und in keinem Zusammenhang mit den aufzuteilenden Einkünften stehen, z. B. Forderungen die zu direkt zurechenbaren Zinseinkünften führen, dürfen nicht für die Berechnung der Formel zur Aufteilung des konsolidierten Gewinns herangezogen werden.⁶⁹ Vermögensgegenstände, die beiden Arten von Einkünften dienen, sind aufzuteilen.⁷⁰ Genauso können Löhne, die mit den direkt zurechenbaren Einkünften im Zusammenhang stehen nicht im Faktor „Lohn“ berücksichtigt werden.⁷¹

Die Trennung in die beiden Bereiche, den direkt zurechenbaren Einkünften und den aufzuteilenden Einkünften, hat auch eine Rückwirkung auf die Konsolidierungsmaßnahmen. So greift die Zwischenergebniseliminierung nur für den Bereich der aufzuteilenden Einkünfte.⁷²

Refinanziert sich die Muttergesellschaft bei der Tochtergesellschaft mit Fremdkapital, so unterliegen die von der Muttergesellschaft gezahlten Zinsen, die auf die direkt zurechenbaren Einkünfte entfallen, nicht der Zurechnung mit anschließender Zwischenergebniseliminierung. Sie führen daher auch auf Ebene der Tochtergesellschaft zu direkt zurechenbaren Einkünften. Mit der Bestimmung der Angemessenheit dieser Zinszahlung der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft ist ein (neues) Verrechnungs-

⁶⁷ Vgl. Ries, C., Drittstaatseinkünfte, 2009, S. 60, 100.

⁶⁸ Vgl. Ries, C., Drittstaatseinkünfte, 2009, S. 101-103.

⁶⁹ So auch das Vorgehen in den Vereinigten Staaten von Amerika, vgl. Weiner, J.M., Tax Notes International, 1996, S. 2125; Smith, J.K., Journal of State Taxation 2000, Issue 2, S. 30-31.

⁷⁰ Vgl. Paschke, D., Unitary Taxation, 2007, S. 154.

⁷¹ So auch das Vorgehen in den Vereinigten Staaten von Amerika, vgl. Smith, J.K., Journal of State Taxation 2000, Issue 2, S. 30.

⁷² Vgl. Ries, C., Drittstaatseinkünfte, 2009, S. 97-101.

preisproblem geschaffen worden. Insoweit besteht bei der Existenz direkt zurechenbarer Einkünfte weiterhin ein Verrechnungspreisproblem.⁷³

Ein weiteres Verrechnungspreisproblem kann sich auch insoweit ergeben, als dass durch die Existenz direkt zurechenbarer Einkünfte einzelne Wirtschaftsgüter isoliert steuerverhaftet sind. Werden Wirtschaftsgüter der kollektiven Steuerverhaftung in einen anderen Mitgliedstaat transferiert und werden sie dort auch weiterhin der kollektiven Steuerverhaftung zugeordnet, so greift die Zwischenergebniseliminierung; der Transfer erfolgt erfolgsneutral.⁷⁴ Werden sie dort der isolierten Steuerverhaftung zugeordnet, kann es zu einer Auflösung stiller Reserven kommen. Das gleiche gilt, wenn Wirtschaftsgüter, die in einem Mitgliedstaat isoliert steuerverhaftet sind, in einen Mitgliedstaat transferiert werden, in dem sie ebenfalls isoliert steuerverhaftet sind.⁷⁵

3.1.2 Aufteilung von Einkünften mit Quelle im Drittstaat

Bei der Besteuerung unbeschränkt steuerpflichtiger Personen werden Erträge und Aufwendungen gegenüber gestellt (Nettobesteuerung). Die mit den aufzuteilenden Einkünften zusammenhängenden Aufwendungen mindern damit die aufzuteilende Bemessungsgrundlage. Wie die mit den Einkünften im Zusammenhang stehenden Aufwendungen ist auch der Anrechnungsanspruch des Steuerpflichtigen auf die einzelnen Konzerneinheiten aufzuteilen.⁷⁶

Erhält eine Konzerneinheit mit Sitz in der EU Zinsen mit Quelle im Drittstaat, so haben diese im Drittstaat einer Quellensteuer unterlegen.

$$S_D = Z \times s_{Q-D}$$

Die Zinsen werden nach der Formel auf die einzelnen Konzerneinheiten aufgeteilt, dabei wird jeder Konzerneinheit i ein Anteil von γ_i an Zinsen als steuerpflichtiges Ergebnis ($\gamma_i \times Z$) zugewiesen. Der Anrechnungsanspruch auf Anrechnung der im Drittstaat gezahlten Quellensteuer ist ebenfalls nach der Formel aufzuteilen ($\gamma_i \times Z \times s_{QD}$).

$$S_i = \gamma_i \times Z \times s_i - \gamma_i \times Z \times s_{QD}$$

⁷³ Vgl. Ries, C., Drittstaatseinkünfte, 2009, S. 97-101; ein Verrechnungspreisproblem bei direkt zurechenbaren Einkünften feststellend, vgl. Russo, A., *intertax* 2005, S. 13.

⁷⁴ Siehe hierzu die Ausführungen im Kapitel 3.4.2.2.

⁷⁵ Das Problem wird so wie der Eintritt in die Gruppe oder der Austritt aus der Gruppe zu lösen sein. Siehe bereits die Anregungen im Kapitel 2.2.

⁷⁶ Vgl. Mintz, J.M., FA 1999, S. 413; Arbeitsgruppe GKKB, Elemente, 2007, Rn. 120; die Frage nur aufwerfend, vgl. Russo, A., *intertax* 2005, S. 17.

$$\text{mit } \gamma_i = \frac{1}{3} x \frac{L_i}{\sum_{k=1}^M L_k} + \frac{1}{3} x \frac{V_i}{\sum_{k=1}^M V_k} + \frac{1}{3} x \frac{U_i}{\sum_{k=1}^M U_k}$$

Die mit den Zinseinkünften im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben werden steuermindernd berücksichtigt,⁷⁷ sie werden ebenfalls über die Schlüsselung aufgeteilt.

Die Möglichkeit von Anrechnungsüberhängen besteht in jedem Mitgliedstaat getrennt, da dies von der Höhe der Steuersätze im Drittstaat und des Körperschaftsteuersatzes der einzelnen Mitgliedstaates abhängt.⁷⁸

Besteht ein aufzuteilender Gesamtverlust aus der wirtschaftlichen Tätigkeit in der EU und stehen dem positive Einkünfte mit Quelle im Drittstaat gegenüber, so kommt es zu einer Verrechnung dieser positiven Einkünfte mit dem aufzuteilenden Gesamtverlust. Übersteigt der Betrag des aufzuteilenden Gesamtverlustes die positiven Einkünfte mit Quelle im Drittstaat, erfolgt auf Ebene des Konzerns ein Verlustvortrag. In der EU wird daher keine Steuer erhoben. Damit ist auch eine Anrechnung der auf den Einkünften mit Quelle im Drittstaat lastenden Steuern nicht möglich.⁷⁹

Die Formelfaktoren, die mit den Einkünften mit Quelle im Drittstaat zusammenhängen, sind grundsätzlich im Rahmen der formelhaften Gewinnaufteilung zu berücksichtigen. Damit wird der Anteil am aufzuteilenden Gewinn der Konzerneinheit erhöht, die die Einkünfte mit Quelle im Drittstaat empfängt.⁸⁰ Bei Zinseinkünften ist als Faktor „Vermögen“ die aktivierte Forderung gegenüber der Tochtergesellschaft 2 mit Sitz im Drittstaat zu berücksichtigen, sofern man immaterielle Vermögensgegenstände als Teil des Faktors „Vermögen“ ansieht. Bei der Abgrenzung der Formelfaktoren wurde außerdem festgestellt, dass man den Faktor „Umsatz“ als „steuerpflichtigen Ertrag“ abgrenzen kann. Die erhaltenen Zinsen sind als Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen und somit als Bestandteil des Faktors „Umsatz“ zu berücksichtigen. Die mit den Zinseinkünften im Zusammenhang stehenden gezahlten Löhne sind ebenfalls als Faktor „Lohn“ der Konzerneinheit zuzurechnen, die die Zinseinkünfte empfängt.

⁷⁷ Siehe hierzu die Ausführungen im Kapitel 2.2.2.2.

⁷⁸ Vgl. Spengel, C./Wendt, C., *StuW* 2007, S. 304.

⁷⁹ Vgl. Scheffler, W., *Grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit*, 2002, S. 100; Spengel, C./Wendt, C., *StuW* 2007, S. 304.

⁸⁰ Siehe zu den Dividenden und Betriebsstätteneinkünften mit Quelle im Drittstaat, Ries, C., *Drittstaatseinkünfte*, 2009, S. 129-133.

3.1.3 Vergleich der Alternativen

Die Hindernisse im Binnenmarkt werden innerhalb der EU durch die Konsolidierung und formelhafte Gewinnaufteilung innerhalb der EU gelöst. Durch das direkte Zurechnen einzelner Einkünfte wird die Wirkung der Konsolidierung und Aufteilung partiell durchbrochen. Das direkte Zurechnen von Einkünften mit Quelle im Drittstaat kann im Gegensatz zur Aufteilung der Einkünfte mit Quelle im Drittstaat die Vermeidung der Hindernisse im Binnenmarkt nicht vollständig erreichen.⁸¹ Dies wird im Folgenden konkretisiert.

Beide Alternativen lösen die aus dem Umgang mit 27 verschiedenen Steuersystemen resultierenden Befolgungskosten. Ebenso wird das Problem einer Doppelbesteuerung durch beide Alternativen gelöst. Die Alternativen unterscheiden sich nur dahingehend, wer das Besteuerungsrecht an Einkünften mit Quelle im Drittstaat hat und wer die Doppelbesteuerung zu vermeiden hat. Die Frage, ob es zu Anrechnungsüberhängen kommt, hängt entweder von einem nationalen Steuersatz (bei direktem Zurechnen von Einkünften mit Quelle im Drittstaat) oder bei Aufteilung von Einkünften von mehreren nationalen Steuersätzen ab. Die Folge von Anrechnungsüberhängen besteht darin, dass das Besteuerungsniveau des Quellenstaates zur Anwendung kommt. Es führt nicht zu einer Doppelbesteuerung.

Werden Einkünfte mit Quelle im Drittstaat direkt einer Konzerneinheit zugerechnet, so ist eine Trennung in den direkt zuzurechnenden und den aufzuteilenden Bereich vorzunehmen. Als Resultat dieser Trennung konnte gezeigt werden, dass das Verrechnungspreisproblem bestehen bleibt. Bei der Existenz direkt zurechenbarer Einkünfte können aufgrund der isolierten Steuerverhaftung einzelner Wirtschaftsgüter auch grenzüberschreitende Umstrukturierungen nicht erfolgsneutral möglich sein.

Die Verrechnung von EU-Verlusten und mit EU-Gewinnen wird bei keiner der beiden Alternativen eingeschränkt. Zu einer Einschränkung der Verlustverrechnung kommt es beim direkten Zurechnen von Einkünften mit Quelle im Drittstaat, sofern die Einkünfte mit Quelle im Drittstaat negativ sind oder ein aufzuteilender Gesamtverlust besteht.

⁸¹ Siehe hierzu und im folgenden auch Ries, C., *Drittstaatseinkünfte*, 2009, S. 118-120 sowie S. 138-139.

Tabelle 1: Vergleichbarkeit der Aufteilung und des direkten Zurechnens von Einkünften mit Quelle im Drittstaat

Kriterien	Aufteilung der Einkünfte mit Quelle im Drittstaat	direktes Zurechnen der Einkünfte mit Quelle im Drittstaat
Befolgungskosten aus 27 verschiedenen Besteuerungssystemen	gelöst	gelöst
Doppelbesteuerung	gelöst	gelöst
fehlende grenzüberschreitende Verlustverrechnung	gelöst	vom Grundsatz her gelöst
Verrechnungspreisproblem innerhalb der EU	gelöst	nicht gelöst
Behinderung grenzüberschreitender Umstrukturierungen innerhalb der EU	gelöst	nicht notwendigerweise gelöst

3.2 Vergleich der Alternativen hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit den bestehenden DBA

Die Umsetzung der CCCTB muss (gegenüber Drittstaaten) in das Netz der bestehenden DBA integrierbar sein.⁸² Davon kann u. a. dann nicht ausgegangen werden, wenn aus dem Nebeneinander von den Verteilungsnormen der DBA einerseits und der formelhaften Gewinnaufteilung andererseits Doppelbesteuerungen oder Minderbesteuerungen⁸³ resultieren.⁸⁴ Es sei vereinfachend davon ausgegangen, dass die mit dem Drittstaat abgeschlossenen DBA dem OECD-MA entsprechen. Die folgenden Aussagen beschränken sich zwar auf Zinseinkünfte mit Quelle im Drittstaat; sie sind aber auch auf Dividenden und Betriebsstätteinkünfte übertragbar.⁸⁵

3.2.1 Grundlagen der Anwendung von DBA

DBA sind bilaterale Verträge, deren Grundidee in einem gegenseitigen Verzicht auf die Ausübung von Besteuerungsrechten besteht.⁸⁶ DBA können keine Besteuerungsrechte begründen,⁸⁷ sondern lediglich bestehende Besteuerungsrechte einschränken (Schrankenwirkung von DBA).⁸⁸

Im Quellenstaat begrenzt ein DBA das Besteuerungsrecht, z. B. die Höhe der Quellensteuer, wenn der Quellenstaat einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person Einkünfte zuordnet und diese besteuert.⁸⁹ Eine Begrenzung der Besteuerungsrechte des Ansässigkeitsstaates durch ein DBA erfolgt durch die Methodenartikel der DBA, z. B. zur Verpflichtung zur Freistellung von Einkünften mit Quelle im Ausland (Art. 23 A OECD-MA). Voraussetzung für die Anwendung der Methodenartikel ist, dass einer ansässigen Person Einkünfte aus dem Quellenstaat zugeordnet werden und dass diese

⁸² Vgl. Hey, J., Harmonisierung, 1997, S. 168; Kommission der Europäischen Gemeinschaften, KOM (2006), 157 endg., 2006, S. 19; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Einheitliche Bemessungsgrundlage, 2007, S. 21; Spengel, C./Wendt, C., StuW 2007, S. 299; Lang, M., Doppelbesteuerungsabkommen im CCCTB-Regime, 2008, S. 125.

⁸³ Es wird vertreten, dass DBA nicht nur eine Doppelbesteuerung, sondern auch eine doppelte Nichtbesteuerung vermeiden sollen, vgl. Loukota, H., SWI 2000, S. 115; Loukota, H., SWI 2001, S. 468-469; Zorn, N., SWI 2001, S. 459; Pözl, H., Nachversteuerung, 2005, S. 388; a. A., Lang, M., IStR 2002, S. 613.

⁸⁴ So wohl auch Spengel und Wendt, die feststellen, dass „Abweichungen vom traditionellen Abkommensmuster und den darin enthaltenen Aufkommensverteilungsregeln“ zu vermeiden sind. Vgl. Spengel, C./Wendt, C., StuW 2007, S. 299.

⁸⁵ Vgl. Ries, C., Drittstaatseinkünfte, 2009, S. 124-128 sowie S. 139-155.

⁸⁶ Vgl. Debatin, H., DStR 1992, Beihefter zu Heft Nr. 23, S. 1.

⁸⁷ Vgl. RFH vom 1.10.1936, RStBl 1936, S. 1209.

⁸⁸ Vgl. Debatin, H., DB 1985, Beilage Nr. 23, S. 1-2; Debatin, H., DStR 1992, Beihefter zu Heft Nr. 23, S. 2.

⁸⁹ Vgl. Lang, M., SWI 2000, S. 532.

Einkünfte im anderen Staat, d. h. dem Quellenstaat, in Übereinstimmung mit dem Abkommen besteuert werden können.⁹⁰

Bei der Prüfung der Anwendung von DBA ist insbesondere der persönliche Anwendungsbereich zu thematisieren. Dieser setzt „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ (Art. 4 OECD-MA) voraus. Damit ergeben sich zwei Voraussetzungen: Person und Ansässigkeit.⁹¹ Personen können auch juristische Personen sein.⁹² Daraus folgt, dass immer die einzelnen (rechtlich selbständigen) Konzerneinheiten, nicht aber der Konzern (d. h. das grenzüberschreitend tätige Unternehmen) als solches abkommensberechtigt ist.⁹³

3.2.2 Direktes Zurechnen von Einkünften mit Quelle im Drittstaat

Die Muttergesellschaft mit Sitz im Mitgliedstaat 1 erhält von der Tochtergesellschaft 2 mit Sitz im Drittstaat Zinsen gezahlt, die der Muttergesellschaft steuerlich direkt zugerechnet werden. Diese Zinsen (Z) unterliegen im Drittstaat einer Quellensteuer. Dabei wird nach dem unilateralem Recht des Drittstaats die im Drittstaat beschränkt steuerpflichtige Muttergesellschaft besteuert:⁹⁴

$$S_D = Z \times s_{QD}$$

Die Höhe der im Drittstaat erhobenen Quellensteuer wird durch das DBA Mitgliedstaat 1 – Drittstaat begrenzt. Nach den Verteilungsnormen des OECD-MA ist Voraussetzung für die Beschränkung der Besteuerung nach dem DBA Mitgliedstaat 1 – Drittstaat im Quellenstaat, d. h. im Drittstaat, dass der Quellenstaat einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person (der Muttergesellschaft mit Sitz im Mitgliedstaat 1) Einkünfte zuordnet und diese besteuert.⁹⁵

Auf Ebene der Muttergesellschaft werden die Zinseinkünfte mit dem nationalen Steuersatz des Sitzstaates der Muttergesellschaft (s_1) besteuert; die im Drittstaat gezahlte Steuer wird angerechnet:

$$S_1 = Z \times s_1 - Z \times s_{QD}$$

⁹⁰ Vgl. Schuch, J., Doppelbesteuerungsabkommen, 1998, S. 61-65; Aigner, H.-J., SWI 2004, S. 189; OECD, Musterkommentar, 2005, Art. 23 OECD-MA, Rn. 8; Debatin, H./Wassermeyer, F. (Hrsg.), 2008, Art. 23 A, Rn. 46; Vogel, K./Lehner, M. (Hrsg.), 2008, Art. 23, Rn. 35.

⁹¹ Vgl. Kluge, V., Steuerrecht, 2000, S. 736, Rn. R 170.

⁹² Vgl. Becker, H./Höppner, H.-D./Grotherr S./Kroppen H.-K. (Hrsg.), 2008, Art. 1 OECD-MA, Rn. 6.

⁹³ Vgl. Herzig, N., Europäische Aktiengesellschaft, 2004, S. 97; Wassermeyer, F., SWI 2005, S. 522.

⁹⁴ Vgl. Lang, M., Doppelbesteuerungsabkommen im CCCTB-Regime, 2008, S. 127-128.

⁹⁵ Vgl. Lang, M., SWI 2000, S. 531-532.

Dieses unilaterale Vorgehen auf Ebene der Muttergesellschaft kann nun durch das DBA Mitgliedstaat 1 – Drittstaat begrenzt werden. Es ist zu prüfen, ob der Sitzstaat der Muttergesellschaft (Mitgliedstaat 1) zur Anrechnung der im Drittstaat gezahlten Steuer (Quellensteuer) verpflichtet ist.

Die Anwendung des Methodenartikels (und damit auch der Anrechnungsmethode) verlangt erstens, dass eine ansässige Person, das ist in dem Fall die Muttergesellschaft, Einkünfte erzielt.⁹⁶ Einkünfte i. S. d. DBA sind all die Sachverhalte, die eine steuerliche Folge im Ansässigkeitsstaat (nach dessen innerstaatlichem Recht) nach sich ziehen.⁹⁷ Dies ist erfüllt, da die Zinsen auf Ebene der Muttergesellschaft steuerpflichtig sind. Der Methodenartikel verlangt außerdem, dass diese Einkünfte im anderen Staat (im Quellenstaat) nach dem Abkommen besteuert werden können.⁹⁸ Welche Einkünfte nach den DBA besteuert werden können, ergibt sich nach den Verteilungsnormen, den Art. 6 bis 22 OECD-MA.⁹⁹ Eine Quellenbesteuerung der Zinseinkünfte im Drittstaat ist nach Art. 11 Abs. 2 OECD-MA zulässig. Dabei wird vom Drittstaat und vom Mitgliedstaat 1 auch die gleiche Zuordnungsentscheidung getroffen; beide ordnen die Zinseinkünfte der Muttergesellschaft mit Sitz im Mitgliedstaat 1 zu. Damit ist der Mitgliedstaat 1 zur Anrechnung der im Drittstaat gezahlten Quellensteuer verpflichtet. Die Verpflichtung zur Anrechnung erstreckt sich nach Art. 23 B OECD-MA über die „im anderen Staat gezahlte Steuer“.¹⁰⁰ Der Sitzstaat der Muttergesellschaft ist damit zur Anrechnung der vollen Quellensteuer verpflichtet, so wie dies auch im unilateralen Vorgehen geregelt ist. Durch das DBA kommt es zu keiner Einschränkung des unilateralen Vorgehens des Mitgliedstaats 1. Das direkte Zurechnen der Einkünfte mit Quelle im Drittstaat ist also mit den bestehenden DBA vereinbar.

3.2.3 Aufteilung der Einkünften mit Quelle im Drittstaat

Erhält die Muttergesellschaft Zinseinkünfte (Z) mit Quelle im Drittstaat, so werden die Zinsen (Z) im Drittstaat mit einer Quellensteuer (s_{QD}) besteuert. Dieser wird nach

⁹⁶ Vgl. Schuch, J., Doppelbesteuerungsabkommen, 1998, S. 61-62; Aigner, H.-J., SWI 2004, S. 189.

⁹⁷ Vgl. Schuch, J., Doppelbesteuerungsabkommen, 1998, S. 62; Lang, M., IStR 2002, S. 719; Aigner, H.-J., SWI 2004, S. 189; Vogel, K./Lehner, M. (Hrsg.), 2008, Art. 23, Rn. 36.

⁹⁸ Vgl. Schuch, J., Doppelbesteuerungsabkommen, 1998, S. 63-65; Aigner, H.-J., SWI 2004, S. 189; OECD, Musterkommentar, 2005, Art. 23 OECD-MA, Rn. 8; Debatin, H./Wassermeyer, F. (Hrsg.), 2008, Art. 23 A, Rn. 46; Vogel, K./Lehner, M. (Hrsg.), 2008, Art. 23, Rn. 35.

⁹⁹ Vgl. Schuch, J., Doppelbesteuerungsabkommen, 1998, S. 65; Kluge, V., Steuerrecht, 2000, S. 940, Rn. S 362; Vogel, K./Lehner, M. (Hrsg.), 2008, Art. 23, Rn. 36.

¹⁰⁰ Vgl. OECD, Musterkommentar, 2005, Art. 23 OECD-MA, Rn. 57. Begrenzt wird die Anrechnung nur auf die im Inland entfallende Steuer auf die ausländischen Einkünfte, vgl. Schuch, J., Doppelbesteuerungsabkommen, 1998, S. 98-99; OECD, Musterkommentar, 2005, Art. 23 OECD-MA, Rn. 57; Debatin, H./Wassermeyer, F. (Hrsg.), 2008, Art. 23 A, Rn. 107; Vogel, K./Lehner, M. (Hrsg.), 2008, Art. 23, Rn. 145.

seinem unilateralen Recht des Drittstaats die im Drittstaat beschränkt steuerpflichtige Muttergesellschaft besteuern.¹⁰¹

$$S_D = Z \times s_{QD}$$

Zur Begrenzung der Höhe des Quellenbesteuerungsrechts wird der Drittstaat das DBA Mitgliedstaat 1 – Drittstaat anwenden, da die Voraussetzung für die Beschränkung der Besteuerung nach dem DBA Mitgliedstaat 1 – Drittstaat erfüllt ist. Der Quellenstaat ordnet einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person Einkünfte zu und besteuert diese.¹⁰²

In den Mitgliedstaaten der EU werden die Zinsen über die Formel zwischen der Mutter- und der Tochtergesellschaft 1 aufgeteilt.

Auf Ebene der Muttergesellschaft werden die anteilig zugewiesenen Zinseinkünfte ($\gamma_1 \times Z$) mit dem nationalen Steuersatz des Sitzstaates der Muttergesellschaft (s_1) besteuert. Der Anrechnungsanspruch wird ebenfalls nach der Formel auf die beteiligten Konzerneinheiten aufgeteilt ($\gamma_1 \times Z \times s_{QD}$):

$$S_1 = \gamma_1 \times Z \times s_1 - \gamma_1 \times Z \times s_{QD}$$

Dieses unilaterale Vorgehen auf Ebene Besteuerung der Muttergesellschaft kann nun durch das DBA Mitgliedstaat 1 – Drittstaat begrenzt werden. Es ist zu prüfen, ob der Sitzstaat der Muttergesellschaft (Mitgliedstaat 1) zur Anrechnung der im Drittstaat gezahlten Steuer (Quellensteuer) verpflichtet ist. Dazu muss eine ansässige Person, das ist in dem Fall die Muttergesellschaft, Einkünfte erzielen.¹⁰³ Einkünfte i. S. d. DBA sind all die Sachverhalte, die eine steuerliche Folge im Ansässigkeitsstaat (nach dessen innerstaatlichem Recht) nach sich ziehen; ebenso kann die Zurechnung von Einkünften ebenfalls vom Gesetzgeber normiert werden. Auf die zivilrechtliche Wertung kommt es dabei nicht an.¹⁰⁴ Unilateral werden die Zinsen in Mitgliedstaat 1 auf Ebene der Muttergesellschaft nur anteilig (γ_1) der Besteuerung unterworfen. Der Methodenartikel verlangt außerdem, dass diese Einkünfte im anderen Staat (im Quellenstaat) nach dem Abkommen besteuert werden können.¹⁰⁵ Welche Einkünfte nach den DBA besteuert werden können, ergibt sich nach den Verteilungsnormen, den Art. 6 bis 22

¹⁰¹ Vgl. Lang, M., Doppelbesteuerungsabkommen im CCCTB-Regime, 2008, S. 127-128.

¹⁰² Vgl. Lang, M., SWI 2000, S. 531-532.

¹⁰³ Vgl. Schuch, J., Doppelbesteuerungsabkommen, 1998, S. 61-62; Aigner, H.-J., SWI 2004, S. 189.

¹⁰⁴ Vgl. Schuch, J., Doppelbesteuerungsabkommen, 1998, S. 62; Lang, M., IStR 2002, S. 719; Aigner, H.-J., SWI 2004, S. 189; Vogel, K./Lehner, M. (Hrsg.), 2008, Art. 23, Rn. 36.

¹⁰⁵ Vgl. Schuch, J., Doppelbesteuerungsabkommen, 1998, S. 63-65; Aigner, H.-J., SWI 2004, S. 189; OECD, Musterkommentar, 2005, Art. 23 OECD-MA, Rn. 8; Debatin, H./Wassermeyer, F. (Hrsg.), 2008, Art. 23 A, Rn. 46; Vogel, K./Lehner, M. (Hrsg.), 2008, Art. 23, Rn. 35.

OECD-MA.¹⁰⁶ Die Besteuerung hat im Quellenstaat nach dem Art. 11 Abs. 2 DBA Mitgliedstaat 1 – Drittstaat stattgefunden. Der Mitgliedstaat 1 ist damit zur Anrechnung der vollen Quellensteuer verpflichtet, auch wenn er die Zinseinkünfte nur anteilig besteuert, d. h. sein bestehendes Besteuerungsrecht nicht vollständig ausnutzt. Begrenzt wird die Anrechnung nur auf die im Inland entfallende Steuer auf die ausländischen Einkünfte.¹⁰⁷

$$S_1 = \gamma_1 \times Z \times s_1 - Z \times s_{Q-D}$$

Auch der Tochtergesellschaft 2 wird nach der Formel ein Anteil an den Zinsen zugeordnet. Der Mitgliedstaat 2 ist nach unilateralem Recht zur anteiligen Anrechnung der gezahlten Quellensteuer verpflichtet:

$$S_2 = \gamma_2 \times Z \times s_2 - \gamma_2 \times Z \times s_{Q-D}$$

Dieses unilaterale Vorgehen kann bei Zinseinkünften auch nicht durch ein DBA weiter eingeschränkt werden. Zwar kann sich die Tochtergesellschaft auf den Methodenartikel des DBAs Mitgliedstaat 2 – Drittstaat berufen;¹⁰⁸ die Anrechnungsverpflichtung des Mitgliedstaats 2 erstreckt sich aber nur über die im anderen Vertragsstaat durch die Tochtergesellschaft gezahlte Steuer.¹⁰⁹ Die Tochtergesellschaft 2 wurde mit den anteilig zugewiesenen Zinseinkünften im Drittstaat nicht besteuert, da der Drittstaat diese Einkünfte ausschließlich der Muttergesellschaft zugerechnet hat. Der DBA-rechtlich bestehende Anrechnungsanspruch läuft damit ins Leere. Es verbleibt daher nur der nationale Anrechnungsanspruch in Höhe der anteilig im Drittstaat gezahlten Quellensteuer.

Insgesamt lässt sich ableiten, dass dann bereits aus dem Nebeneinander von unilateraler Anrechnung in den Mitgliedstaaten 1 und 2 sowie dem DBA-rechtlichen Anrechnungsanspruch der Muttergesellschaft, es zu einer Mehrfachenrechnung der Quellensteuer kommen kann. Mitgliedstaat 1 ist nach dem DBA Mitgliedstaat 1 – Drittstaat zur vollständigen Anrechnung der Quellensteuer verpflichtet, Mitgliedstaat 2 ist aufgrund der unilateralen Regelungen der CCCTB zur Anrechnung der anteiligen (γ_2)

¹⁰⁶ Vgl. Schuch, J., Doppelbesteuerungsabkommen, 1998, S. 65; Kluge, V., Steuerrecht, 2000, S. 940, Rn. S 362; Vogel, K./Lehner, M. (Hrsg.), 2008, Art. 23, Rn. 36.

¹⁰⁷ Vgl. Schuch, J., Doppelbesteuerungsabkommen, 1998, S. 98-99; OECD, Musterkommentar, 2005, Art. 23 OECD-MA, Rn. 57; Debatin, H./Wassermeyer, F. (Hrsg.), 2008, Art. 23 A, Rn. 107; Vogel, K./Lehner, M. (Hrsg.), 2008, Art. 23, Rn. 145.

¹⁰⁸ Vgl. Ries, C., Drittstaatseinkünfte, 2009, S. 147-148.

¹⁰⁹ Vgl. OECD, Musterkommentar, 2005, Art. 23 OECD-MA, Rn. 57. Begrenzt wird die Anrechnung nur auf die im Inland entfallende Steuer auf die ausländischen Einkünfte, vgl. Schuch, J., Doppelbesteuerungsabkommen, 1998, S. 98-99; OECD, Musterkommentar, 2005, Art. 23 OECD-MA, Rn. 57; Debatin, H./Wassermeyer, F. (Hrsg.), 2008, Art. 23 A, Rn. 107; Vogel, K./Lehner, M. (Hrsg.), 2008, Art. 23, Rn. 145.

Quellensteuer verpflichtet. Es ergibt sich damit die folgende Gesamtsteuerbelastung (S_{ges}):

$$\begin{aligned} S_{ges} &= Z \times \gamma_1 \times s_1 + Z \times \gamma_2 \times s_2 - Z \times s_{QD} - \gamma_2 \times Z \times s_{QD} \\ &= Z \times (\gamma_1 \times s_1 + \gamma_2 \times s_2 - s_{QD} - \gamma_2 \times s_{QD}) \end{aligned}$$

Sofern es nun auf Ebene der Muttergesellschaft in Mitgliedstaat 1 nicht zu einem Anrechnungüberhang kommt, wird insgesamt eine Quellensteuer von $(1 + \gamma_2) \times s_{QD}$ angerechnet.

Man könnte Zurechnungskonflikte, egal welcher Art, nach den Grundsätzen der Besteuerung von Personengesellschaften lösen.¹¹⁰ Zurechnungskonflikte sind demnach nach Auffassung der OECD so zu lösen, dass der Quellenstaat sich an der Zurechnungsentscheidung des Ansässigkeitsstaats orientiert.¹¹¹ D. h. der Quellenstaat hat der Zurechnungsentscheidung der Mitgliedstaaten der EU zu folgen hat. Damit ist die Muttergesellschaft mit Sitz in Mitgliedstaat 1 (anteilig) mit den Zinseinkünften und ebenso (anteilig) die Tochtergesellschaft 1 mit Sitz in Mitgliedstaat 2 beschränkt im Drittstaat steuerpflichtig. Der Drittstaat hätte damit das DBA Mitgliedstaat 1 – Drittstaat und das DBA Mitgliedstaat 2 – Drittstaat jeweils auf die anteilig Muttergesellschaft und Tochtergesellschaft 1 zugewiesenen Einkünfte anzuwenden.¹¹²

Wendet der Drittstaat nur auf die anteiligen Zinseinkünfte das DBA Mitgliedstaat 1 – Drittstaat an, ist der Mitgliedstaat 1 auch nur zur Anrechnung der auf seinen Anteil entfallenden Quellensteuer verpflichtet. Damit lässt sich grundsätzlich die Mehrfachanrechnung der im Drittstaat gezahlten Quellensteuer vermeiden.¹¹³ Die Aufteilung der Einkünfte mit Quelle im Drittstaat wäre damit in die bestehenden DBA integriert. Es ist aber zu bedenken, dass DBA ausschließlich nationale Besteuerungsrechte begrenzen.¹¹⁴ Dazu ist stets von einem bestehenden nationalen Steueranspruch (ohne Anwendung des DBAs) auszugehen;¹¹⁵ die Begrenzung der Besteuerungsrechte erfolgt erst nach der Einkünftezurechnung nach nationalem Recht.¹¹⁶ Der Quellenstaat müsste nach seinem nationalen Recht einen Besteuerungstatbestand zur Besteuerung der Mut-

¹¹⁰ Vgl. Lang, M., Doppelbesteuerungsabkommen im CCCTB-Regime, 2008, S. 129.

¹¹¹ Vgl. OECD, Partnership-Report, 1999, Tz. 48, 49, 51, 65, 65; siehe hierzu auch Lang, M., IStR 2000, S. 129-134; Lang, M., SWI 2000, S. 60-66; Wolff, U., Zurechnungskonflikte, 2005, S. 695-705.

¹¹² Vgl. Lang, M., Doppelbesteuerungsabkommen im CCCTB-Regime, 2008, S. 129; zugleich dem gegenüber kritisch, vgl. Lang, M., Doppelbesteuerungsabkommen im CCCTB-Regime, 2008, S. 129-130.

¹¹³ Siehe hierzu ausführlicher, Ries, C., Drittstaateinkünfte, 2009, S. 141-144.

¹¹⁴ Vgl. Debatin, H., DB 1985, Beilage Nr. 23, S. 2; Debatin, H., DStR 1992, Beihefter zu Heft Nr. 23, S. 2.

¹¹⁵ Vgl. Debatin, H., DStR 1992, Beihefter zu Heft Nr. 23, S. 2; Kinzl, W.-P., IStR 2007, S. 561-652. Siehe hierzu auch Lang, W., IStR 2000, S. 132-133, m. w. N.

¹¹⁶ Vgl. BFH vom 18.12.1986, BStBl 1988 II, S. 521.

tergesellschaft und der Tochtergesellschaft 1 auf Basis der Gewinnaufteilung innerhalb der EU benötigen. Davon ist wohl nicht auszugehen.

Insgesamt konnte gezeigt werden, dass die Folge der unterschiedlichen Zurechnungsentscheidung vom Drittstaat und den Mitgliedstaaten der EU darin liegt, dass es zu einer Mehrfachanrechnung der gezahlten Quellensteuer kommen kann. Die Ursache liegt darin, dass nach dem DBA der Sitzstaat der Konzerneinheit, die die Einkünfte empfängt, zur Anrechnung der vollständigen im Drittstaat gezahlten Quellensteuer verpflichtet ist, obwohl dieser nach dem unilateralem Regeln der CCCTB nur einen Anteil an diesen Einkünften besteuern darf. Die Sitzstaaten der anderen Konzerneinheiten, die einen Anteil an diesen Einkünften zugewiesen bekommen, sind nach unilateralem Recht zur Anrechnung der auf ihren Anteil entfallenden Quellensteuer verpflichtet. Diese Mehrfachanrechnung der Quellensteuer stellt einen Verstoß gegen die geforderte Vermeidung einer Minderbesteuerung dar.¹¹⁷ Die Aufteilung der Einkünfte mit Quelle im Drittstaat ist daher nicht mit den bestehenden DBA vereinbar. Es wurde aber festgestellt, dass die Aufteilung von Einkünften mit Quelle im Drittstaat der vor dem Hintergrund der Beseitigung der Hindernisse im Binnenmarkt dem direkten Zurechnen der Einkünfte mit Quelle im Drittstaat vorzuziehen ist.

Es ist daher vorzuschlagen, den Art 23 B dahingehend ändern dass der Mitgliedstaat nur zur anteiligen Anrechnung der im Drittstaat gezahlten Quellensteuer verpflichtet ist, wenn er auch nur ein anteiliges Besteuerungsrecht an diesen Einkünften hat.¹¹⁸

3.2.4 Vergleich der Alternativen

Werden Einkünfte mit Quelle im Drittstaat direkt der diese Einkünfte empfangenden Konzerneinheit zugerechnet, ist dies mit den bestehenden DBA vereinbar. Bei Aufteilung von Einkünften mit Quelle im Drittstaat ist eine Anpassung der DBA vorzunehmen, um eine Mehrfachanrechnung der im Drittstaat gezahlten Steuern und damit eine Minderbesteuerung zu vermeiden.

¹¹⁷ Siehe hierzu die Ausführungen in den Kapiteln 1.3.1 sowie 1.3.2.

¹¹⁸ Vgl. Ries, C., Drittstaatseinkünfte, 2009, S. 149.

4 Zusammenfassung der Ergebnisse

Der vorliegende Beitrag hat am Beispiel von Zinseinkünften mit Quelle im Drittstaat gezeigt, dass vor dem Hintergrund der Beseitigung der Hindernisse im Binnenmarkt die Aufteilung der Einkünfte mit Quelle im Drittstaat einem direkten Zurechnen dieser Einkünfte vorzuziehen ist.

Ist eine Anpassung der DBA möglich, ist eine Aufteilung von Einkünften mit Quelle im Drittstaat zu empfehlen, da diese eine „bessere“ Beseitigung der Hindernisse im Binnenmarkt gewährleisten. Ist eine Anpassung nicht möglich, ist zu empfehlen, Einkünfte mit Quelle im Drittstaat direkt einer Konzerneinheit und damit einem Mitgliedsstaat zuzuordnen.

Literaturverzeichnis

- Agúndez-García, A.** (Issues and Options, 2006), Taxation Papers: The Delineation and Apportionment of an EU-Consolidated Tax Base for Multi-jurisdictional Corporate Income Taxation: a Review of Issues and Options, Luxemburg 2006
- Aigner, H.-J.**, Die abkommensrechtlichen Rahmenbedingungen für eine internationale Konzernbesteuerung, in: SWI 2004, S. 187-199
- Anand, B.N./Sansing, R.**, The Weighting Game: Formula Apportionment as an Instrument of Public Policy, in: National Tax Journal 2000, Nr. 2, S. 183-199
- Baumgartner, P.**, Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU. Stand der Arbeiten, anstehende Probleme und Realisierungschancen, in: IFF FStR 2006, S. 93-109
- Becker, H./Höppner, H.-D./Grotherr, S./Kroppen, H.-K.** (Hrsg.), DBA-Kommentar, Herne/Berlin, Loseblattsammlung, Stand: April 2008
- Böcking, H.-J./Gros, M.**, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, in: DStR 2007, S. 2339-2344
- Bogerd, H.**, The attraction and feasibility of formula apportionment for the European Union, in: EC Tax Review 6/2007, S. 274-282
- Breithecker, V./Klapdor, R./Rokitta, M.**, Stellen die IFRS die richtige Grundlage für eine gemeinsame steuerliche Bemessungsgrundlage in der EU dar?, in: StuW 2007, S. 145-160
- Bundesfinanzministerium** (Monatsbericht, Juni 2007), Bericht zur Internationalen Steuerkonferenz über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, 15. und 16. Mai 2007 im Bundesministerium für Finanzen, in: Monatsbericht des BMF, Juni 2007, S. 61-65
- Czakert, E.**, Der Stand der Arbeiten an einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union, in: IStR 2006, S. 561-566
- Debatin, H.**, System und Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, in: DB 1985, Beilage Nr. 23, S. 1-8
- Debatin, H.**, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, in: DStR 1992, Beih. 23, S. 1-8
- Debatin, H./Wassermeyer, F.** (Hrsg.), Doppelbesteuerung. Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, München, Loseblattsammlung, Stand: Januar 2008
- Diemer, R./Neale, T.** (Longer-term Plans, 2004), The European Union's longer-term plans for introducing a common consolidated tax base for EU-wide activities of companies, in: Cahiers de Droit Fiscal International (Hrsg.), Vol. 89b, Group taxation, 2004, S. 69-96
- Endres, D./Lüdicke, J./Brink, T./u. a.** (Verlustberücksichtigung, 2006), Verlustberücksichtigung über die Grenze hinweg, Frankfurt am Main 2006
- Endres, D./Oestreicher, A./Scheffler, W./Spengel, C.** (Hrsg.) (Taxable Income, 2007), The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States, AH Alphen aan den Rijn 2007
- Europäische Kommission** (SEK (2001), 1681, 2001), Arbeitsdokument der Dienststellen der Kommission: Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt, Brüssel 2001
- Fülbier, R.U.** (Konzernbesteuerung, 2006), Konzernbesteuerung nach IFRS. IFRS-Konsolidierungsregeln als Ausgangspunkt einer konsolidierten steuerlichen Gewinnermittlung in der EU?, Frankfurt am Main 2006
- Fülbier, R.U.**, Systemtauglichkeit der International Financial Reporting Standards für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung, in: StuW 2006, S. 228-242
- Fülbier, R.U./Pferdehirt, H.**, US-Consolidated Tax Return als Vorbild für eine Gruppenbesteuerung in der EU?, in: DB 2006, S. 175-181
- Frebel, M.** (Erfolgsaufteilung, 2006), Erfolgsaufteilung und -besteuerung im internationalen Konzern, Lohmar/Köln 2006

- Geiger, U.**, Die Ertragsbesteuerung der Konzernunternehmung in Frankreich im Rahmen der Zusammenveranlagung nach dem beschränkten Einheitskonzept, in: IWB 2003, Fach 5, Frankreich, Gruppe 2, S. 1335-1340
- Grotherr, S.**, Die konsolidierte Konzernbesteuerung in Frankreich und ihre Übertragbarkeit ins deutsche Konzernsteuerrecht, in: AG 1995, S. 403-415
- Grotherr, S.**, Die unterschiedlichen Konzernbesteuerungssysteme in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union. Eine steuersystematische Analyse im Hinblick auf Reformüberlegungen beim steuerlichen Organschaftskonzept, in: StuW 1996, S. 356-378
- Hellerstein, W.**, The Case of Formulary Apportionment, in: International Transfer Pricing Journal 2005, S. 103-111
- Hellerstein, W./McLure, C.E.**, The European Commission's Report on Company Income Taxation: What the EU can Learn from the Experience of the US States, in: International Tax and Public Finance 2004, S. 199-220
- Hennrichs, J.**, Bilanzgestützte Kapitalerhaltung, HGB-Jahresabschluß und Maßgeblichkeitsprinzip – Dinosaurier der Rechtsgeschichte?, in: StuW 2005, S. 256-264
- Herlinghaus, A.**, Steuerbilanz und Europäischen Gemeinschaftsrecht. Zugleich eine Besprechung des Werkes „Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa“ von Wolfgang Schön, in: FR 2005, S. 1189-1195
- Herzig, N.**, Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, in: WPg 2000, S. 104-119
- Herzig, N.**, Notwendigkeit und Umsetzungsmöglichkeiten eines gespaltenen Rechnungslegungsrechts (Handels- und Steuerbilanz), in: KoR 2001, S. 154-159
- Herzig, N.** (Europäische Aktiengesellschaft, 2004), Einheitliche Bemessungsgrundlage für die laufende Besteuerung der Europäischen Aktiengesellschaft, in: Herzig, N./Diemer, R. (Hrsg.), Besteuerung der Europäischen Aktiengesellschaft, Köln 2004, S. 87-100
- Herzig, N.** (Steuerliche Gewinnermittlung, 2004), IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, Eigenständige Steuerbilanz und modifizierte Überschussrechnung – Gutachten für das Bundesfinanzministerium, Düsseldorf 2004
- Herzig, N.**, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, in: WPg 2005, S. 211-235
- Herzig, N.**, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union, in: StuW 2006, S. 156-164
- Herzig, N.**, Steuerliche Gewinnermittlung und handelsrechtliche Rechnungslegung, in: IStR 2006, S. 557-560
- Herzig, N./Gellrich, K.**, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der EU – Überlegungen zur Konzeption von Rückstellungen in einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, in: IStR 2006, S. 757-764
- Hey, J.** (Harmonisierung, 1997), Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997
- Jacobs, O.H.**, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa. Stand und Entwicklungstendenzen, in: ST 2005, S. 133-146
- Kahle, H.**, Maßgeblichkeitsgrundsatz auf Basis der IAS?, in: WPg 2002, S. 178-188
- Kahle, H.**, Harmonisierung der Konzernbesteuerung in der EU, in: WPg 2006, S. 1401-1409
- Kahle, H.**, Konzernbesteuerung in der EU: Übergang zur formelhaften Gewinnaufteilung?, in: WPg 2007, S. 210-217
- Kessler, W./Winterhalter, H./Huck, F.**, Überführung eines Rückführung von Wirtschaftsgütern: Die Ausgleichsmethode des § 4g EStG, in: DStR 2007, S. 133-137
- Kinzl, U.-P.**, Gerneralthema II: Abkommensberechtigung und persönliche Zurechnung von Einkünften, in: IStR 2007, S. 561-567
- Kirsch, H.**, Perspektiven der landesrechtlichen Rechnungslegung und der steuerlichen Gewinnermittlung im Zuge der Internationalisierung der Rechnungslegung, in: DStR 2006, S. 1198-1203
- Kluge, V.** (Steuerrecht, 2000), Das Internationale Steuerrecht. Gemeinschaftsrecht. Außensteuerrecht. Abkommensrecht, 4. Aufl., München 2000

- Kommission der Europäischen Gemeinschaften** (KOM (2001), 582 endg., 2001), Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss: Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse. Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für grenzüberschreitend tätige Unternehmenstätigkeit in der EU, Brüssel 2001
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften** (KOM (2003), 726 endg., 2003), Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss. Ein Binnenmarkt ohne Unternehmenssteuerliche Hindernisse. Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen, Brüssel 2003
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften** (KOM (2006), 157 endg., 2006), Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss. Umsetzung des Lissabon-Programms der Gemeinschaft: Bisherige Fortschritte und weitere Schritte zu einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), Brüssel 2006
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften** (KOM (2007), 223 endg., 2007), Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss. Umsetzung des Programms der Gemeinschaft zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit von EU-Unternehmen: Weitere Fortschritte im Jahr 2006 und nächste Schritte zu einem Vorschlag einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), Brüssel 2007
- Kramer, J.-D.**, Noch einmal: Der Ausgleichsposten nach § 4g EStG –Stellungnahme zum Beitrag von Hoffmann, DB 2007 S. 652 –, in: DB 2007, S. 2338-2344
- Kramer, J.-D.**, Erwiderung von Dr. Jörg-Dietrich Kramer, LL.M., in: DB 2008, S. 433-434
- Krause-Junk, G.**, Besteuerung von multinationalen Unternehmen – wie sind die Vorschläge der Kommission zu bewerten?, in: ifo-Schnelldienst 2/2002, S. 3-5
- Kusmaul, H./Niehren, C.**, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Lichte der jüngeren EuGH-Rechtsprechung, in: IStR 2008, S. 81-87
- Lang, M.**, Die Besteuerung von Einkünften bei unterschiedlichen Personen aus dem Blickwinkel des DBA-Rechts, in: SWI 2000, S. 527-535
- Lang, M.**, Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften, in: IStR 2000, S. 129-134
- Lang, M.**, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als DBA-Auslegungsmaxime, in: IStR 2002, S. 609-613
- Lang, M.** (Doppelbesteuerungsabkommen im CCCTB-Regime, 2008), Die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen im CCCTB-Regime, in: Quantschnigg, P./Wiesner, W./Mayr, G. (Hrsg.) Steuern im Gemeinschaftsrecht, Festschrift für Wolfgang Nolz, Wien 2008
- Lange, B.**, Der Ausgleichsposten nach § 4g EStG bei der Ent- und Verstrickung von Wirtschaftsgütern. Steuerliche und bilanzielle Konsequenzen, in: StuB 2007, S. 259-266
- Loukota, H.**, Ausländische Besteuerungsnachweise, in: SWI 2000, S. 113-120
- Loukota, H.**, Sensationelle Neuerung bei DBA-Auslandsverlusten, in: SWI 2001, S. 466-472
- Lüdicke, J./Rödel, S.**, Generalthema II: Gruppenbesteuerung, in: IStR 2004, S. 549-554
- Mayr, G.** (Taxable Income, 2008), Taxable Corporate Income – Common Structural Elements, in: Schön, W./Schreiber, U./Spengel, C. (Hrsg.), A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe. Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, Berlin/Heidelberg 2008, S. 85-93
- McLure, C.E.**, Replacing Sparate Entity Accounting and the Arm's Length Principle with Formulary Apportionment, in: Bulletin for International Fiscal Documentation 2002, S. 586-599
- McLure, C.E./Weiner, J.M.** (Formula apportionment, 2000) Deciding whether the European Union should adopt formula apportionment of company income, in: Cnossen, S. (Hrsg.), Taxing Capital in the European Union. Issues and Options for Reform, Oxford 2000, S. 243-292
- Mintz, J.M.**, Globalization of the Corporate Income Tax: The Role of Allocation, in: FA 1999, S. 389-423

- Moreno, A.B./Kaiser, T.**, "Fair Value" und die Körperschaftsteuer aus spanischer Sicht – Anmerkungen zur steuerlichen Geeignetheit der IFRS –, in: *StuW* 2007, S. 172-186
- Mors, M.** (Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, 2007), Eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union, in: Oestreicher, A. (Hrsg.), *Reform der Unternehmensbesteuerung: Verschiedene Wege diskutieren. Beiträge zu einer Ringvorlesung an der Universität Göttingen im Sommersemester 2006*, Herne 2007, S. 205-226
- OECD** (Partnership-Report, 1999), *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation*, No. 6, Paris 1999
- OECD** (Musterkommentar, 2005), *OECD-Musterabkommen Kommentar*, Fassung vom 15. Juli 2005
- Oestreicher, A.** (Gewinnabgrenzung, 2000), *Konzern-Gewinnabgrenzung. Gewinnabgrenzung. Gewinnermittlung. Gewinnverteilung*, München 2000
- Oestreicher, A.** (Vereinheitlichung, 2007), Maßstäbe für die Vereinheitlichung der Gewinnermittlung in Europa, in: Oestreicher, A. (Hrsg.), *Reform der Unternehmensbesteuerung: Verschiedene Wege diskutieren. Beiträge zu einer Ringvorlesung an der Universität Göttingen im Sommersemester 2006*, Herne 2007, S. 227-254
- Oestreicher, A.**, Zukunft des Steuerbilanzrechts aus deutscher Sicht, in: *WPg* 2007, S. 572-582
- Oestreicher, A./Scheffler, W./Spengel, C./Wellisch, D.** (Konzernbesteuerung, 2008), Modelle einer Konzernbesteuerung für Deutschland und Europa, *ZEW Wirtschaftsanalysen. Schriftenreihe des ZEW – Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung*, Mannheim, Band 87, Baden-Baden 2008
- Oestreicher, A./Spengel, C.**, Tax Harmonisation in Europe: The Determination of Corporate Taxable Income in the Member States, in: *ET* 2007, S. 437-451
- Paschke, D.** (Unitary Taxation, 2007), Die „Unitary Taxation“ der US-Bundesstaaten. Leitbild für eine Konzernbesteuerung in der Europäischen Union?, *Lohmar/Köln* 2007
- Rehm, H./Nagler, J.**, Neues von der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung!, in: *IStR* 2008, S. 129-139
- Pölzl, H.** (Nachversteuerung, 2005), Die Nachversteuerung ausländischer Betriebsstättenverluste, in: Lang, M./Jirousek, H. (Hrsg.), *Praxis des Internationalen Steuerrechts. Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag*, Wien 2005, S. 385-397
- Reuter, T.** (Einheitskonzept, 1999), Besteuerung von Konzernen zwischen Einheitskonzept und Trennungskonzept. Vorschläge zur sachgerechten Besteuerung von internationalen Konzernen, Bamberg 1999
- Riecker, A.** (Körperschaftbesteuerung, 1997), Körperschaftbesteuerung in der Europäischen Union und das US-amerikanische Modell der Unitary Taxation, Baden-Baden 1997
- Russo, A.**, Formulary Apportionment for Europe: An Analysis and A Proposal, in: *inter-tax* 2005, S. 2-31
- Ries, C.** (Drittstaatseinkünfte, 2009), Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in der EU unter Berücksichtigung von Drittstaatseinkünften. Eine technische Analyse möglicher Folgen der Aufteilung oder des direkten Zurechnens von Einkünften mit Quelle im Drittstaat, Hamburg 2009
- Röhrs, B.**, SEStEG: Zeitlich gestreckte Besteuerung stiller Reserven nach § 4g EStG, in: *steuer-journal* Nr. 14/07, S. 28-33
- Salzberger, W.**, Unitary Taxation – Vorbild für eine Konzernbesteuerung in der Europäischen Union?, in: *IStR* 1999, S. 97-103
- Sauerland, C.** (Konzernbesteuerung, 2007), Besteuerung europäischer Konzerne. Eine Analyse alternativer Modelle der Konzernbesteuerung, Wiesbaden 2007
- Scheffler, W.** (Erfolgszuordnung, 2008), Auslandsvertrieb und zwischenstaatliche Erfolgszuordnung. Auswirkungen des Übergangs von der direkten Methode auf die konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, in: Kirchhof, P./Nieskens, H. (Hrsg.), *Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag*, Köln 2008

- Scheffler, W.** (Internationale Steuerlehre, 2009), Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., München 2009
- Scheunemann, M.P.** (Konzernbesteuerung, 2005), Grenzüberschreitende konsolidierte Konzernbesteuerung, Köln 2005
- Scheuchzer, M.** (Konzernbesteuerung, 1994), Konzernbesteuerung in der Europäischen Union, Bielefeld 1994
- Schneider, D.**, Konzernrechnungslegung nach IAS als Besteuerungsgrundlage?, in: BB 2003, S. 299-304
- Schneider, M.**, Die italienische Gruppenbesteuerung, in: IStR 2007, S. 457-464
- Schön, W.**, International Accounting Standards – A “Starting Point” for a Common European Tax Base?, in: ET 2004, S. 426-440
- Schön, W.**, Perspektiven der Konzernbesteuerung, in: ZHR 2007, S. 409-445
- Schön, W.** (Perspektiven, 2008), Perspektiven der Konzernbesteuerung, in: Schön, W./Schreiber, U./Spengel, C. (Hrsg.), A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe. Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, Berlin/Heidelberg 2008, S. 49-84
- Schreiber, U.**, Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt. Angleichung der Gewinnermittlung und des Satzes der Körperschaftsteuer?, in: StuW 2004, S. 212-226
- Schreiber, U./Führich, G.** (Formula Apportionment, 2007), European Group Taxation – Formula Apportionment versus current Inclusion, Discussion Paper, Mannheim 2007
- Schuch, J.** (Doppelbesteuerungsabkommen, 1998), Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht, Herausgegeben von Univ.-Prof. Dr. Michael Lang, Band 8, Wien 1998
- Smith, J.K.**, Guide to State Corporate Income Tax Apportionment – Part II, in: Journal of State Taxation 2000, Issue 2, S. 26-46
- Sørensen, P.B.**, Company Tax Reform in the European Union, in: International Tax and Public Finance 2004, S. 91-115
- Spengel, C.** (Quo vadis, 2004), Unternehmensbesteuerung in der EU – quo vadis?, in: Lüdicke, J. (Hrsg.), Forum der Internationalen Besteuerung, Band 28, Deutsches Steuerrecht im europäischen Rahmen, Köln 2004, S. 109-155
- Spengel, C.** (Gewinnabgrenzung. Einführung, 2005), Gewinnabgrenzung bei EU-Konzernen auf Basis von Verrechnungspreisen oder durch Formelhafte Gewinnaufteilung. Einführung, in: Endres, D./Oestreicher, A./ Scheffler, W./Schreiber, U./Spengel, C. (Hrsg.), Die internationale Unternehmensbesteuerung im Wandel. Symposium für Otto H. Jacobs zum 65. Geburtstag, München 2005, S. 57-62
- Spengel, C.** (Besteuerung von Einkommen, 2006), Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, Gutachten G für den 66. Deutschen Juristentag, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), Verhandlungen des sechsundsechzigsten Deutschen Juristentages Stuttgart 2006, Band I, Gutachten Teil F und G, München 2006
- Spengel, C.** (Concept, 2008), Concept and Necessity of a Common Tax Base – an academic introduction, in: Schön, W./Schreiber, U./Spengel, C. (Hrsg.), A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe. Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, Berlin/Heidelberg 2008, S. 1-47
- Spengel, C./Braunagel, R.U.**, EU-Recht und Harmonisierung der Konzernbesteuerung in der EU, in: StuW 2006, S. 34-49
- Spengel, C./Oestreicher, A.**, Gemeinsame (konsolidierte) Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in der EU und Umsetzungsfragen, in: DStR 2009, S. 773-781
- Spengel, C./Wendt, C.** Europäische Harmonisierung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage, in: StuW 2007, S. 297-307
- Spengel, C./Wendt, C.** (Issues and Options, 2007), A Common Consolidated Corporate Tax Base for Multinational Companies in the European Union: some issues and options, Oxford University Centre for Business Taxation Discussion Paper WP 07/17, Oxford 2007

- Vogel, K./Lehner, M.** (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen. Kommentar auf Grundlage des Musterabkommens, 5. Aufl., München 2008
- Wagner, T.** (Gruppenbesteuerung, 2006), Konzeption einer Gruppenbesteuerung, Lohmar/Köln 2006
- Wassermeyer, F.**, Die bilanzielle Behandlung der Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und nach § 12 Abs. 1 KStG, in: DB 2008, S. 430-432
- Wassermeyer, F.**, Gemeinschaftsrechtliche und abkommensrechtliche Anforderungen an eine Gruppenbesteuerung, in: SWI 2005, S. 521-528
- Watrin, C./Sievert, E./Strohm, C.**, Reform der Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa, in: FR 2004, S. 1-11
- Weber-Grellet, H.**, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, in: BB 1999, S. 2659-2666
- Weiner, J.M.**, Using the Experience in the U.S. States to Evaluate Issues in Implementing Formula Apportionment at the International Level, in: Tax Notes International 1996, S. 2113-2141
- Weiner, J.M.** (Experience, 1999), Using the Experience in the U.S. States to Evaluate Issues in Implementing Formula Apportionment at the International Level, OTA Paper 83, Washington 1999
- Weiner, J.M.**, The European Union and Formula Apportionment: Caveat Emptor, in: ET 2001, S. 380-388
- Weiner, J.M./Mintz, J.**, An Exploration of Formula Apportionment in the European Union, in: ET 2002, S. 346-351
- Wellisch, D.**, Maßstäbe zur indirekten Gewinnaufteilung im Rahmen einer neuen Konzernbesteuerung in der EU: Möglichkeiten und Grenzen, in: StuW 2004, S. 267-276
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen** (Einheitliche Bemessungsgrundlage, 2007), Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union, http://www.bundesfinanzministerium.de/lang_de/DE/Service/Downloads/Abt_I/0703231a3003,templateId=raw,property=publicationFile.pdf (abgerufen am 11.04.2007)
- Wolff, U.** (Zurechnungskonflikte, 2005), in: Lang, M./Jirousek, H. (Hrsg.), Praxis des Internationalen Steuerrechts. Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag, Wien 2005, S. 691-705
- Zorn, N.**, Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, in: SWI 2001, S. 457-465

Verzeichnis der Rechtsquellen und sonstigen Quellen

I. Verzeichnis der Gerichtsentscheidungen

1. Reichsfinanzhof

01.10.1936 III A 398/34 RStBl 1936, S. 1209

2. Bundesfinanzhof

18.12.1988 I R 52/83 BStBl 1988 II, S. 521

3. U. S. Supreme Court

27.6.1983 Container Corp. 463 U. S. 159

II. Dokumente der Arbeitsgruppe GKKB

Arbeitsgruppe GKKB (Internationale Aspekte, zweite Sitzung, 2006), Überblick über die wichtigsten in der zweiten Sitzung der Untergruppe „Internationale Aspekte“ (SG 4) aufgetretenen Fragen, Sitzung am 1. Juni 2006, Brüssel 2006

Arbeitsgruppe GKKB (Konzernbesteuerung, erste Sitzung, 2006) Überblick über die wichtigsten in der ersten Sitzung der Untergruppe „Konzernbesteuerung“ aufgetretenen Fragen (SG5 – 22. und 23. Juni 2006), Sitzung am Dienstag, den 12. September 2006, Brüssel 2006

Arbeitsgruppe GKKB (Konzernbesteuerung, zweite Sitzung, 2006), Überblick über die wichtigsten in der zweiten Sitzung der Untergruppe „Konzernbesteuerung“ aufgetretenen Fragen (SG5 – 2. und 3. Oktober 2006), Sitzung am Mittwoch, den 13. Dezember 2006, Brüssel 2006

Arbeitsgruppe GKKB (Elemente eines Aufteilungsmechanismus, 2007), GKKB: mögliche Elemente des Aufteilungsmechanismus, Sitzung am 10., 11. und 12. Dezember 2007, Brüssel 2007

Arbeitsgruppe GKKB (Detailaspekte, 2008), Verschiedene Detailaspekte der GKKB, Sitzung vom 14. und 15. April 2008

Schriftenreihe Steuerinstitut Nürnberg (seit 2006)

Download unter: <http://www.steuerinstitut.wiso.uni-erlangen.de/www/publikationen/publikationen.php>

Nummer	Autor(en)	Titel
2006-01	Berthold U. Wigger	Do Complex Tax Structures Imply Poorly Crafted Policies?
2006-02	Daniel Dürrschmidt	Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment, particularly within the European Union
2006-03	Wolfram Scheffler Susanne Kölbl	Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung auf Ebene des Arbeitnehmers im internationalen Kontext
2006-04	Michael Glaschke	Unabhängigkeit von Bilanzpolitik im IFRS-Einzelabschluss und in der Steuerbilanz
2006-05	Simone Jüttner	Grenzüberschreitende Verschmelzung über eine Europäische Aktiengesellschaft am Beispiel von Deutschland, Frankreich und Österreich
2007-01	Berthold U. Wigger	Subsidization versus Public Provision of Tertiary Education in the Presence of Redistributive Income Taxation
2007-02	Wolfram Scheffler	Grenzüberschreitende Verlustverrechnung nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „Marks&Spencer“
2007-03	Carolin Bock	Der Wegzug im Alter aus steuerlicher Sicht: Eine lohnende Alternative?
2008-01	Stefanie Alt	Steuersystematische Abbildung anteilsbasierter Vergütungssysteme im Einheitsunternehmen und im Konzern
2008-02	Wolfram Scheffler Eva Okrslar	Die inländische Auslandsholding als Steuerplanungsinstrument nach der Unternehmensteuerreform 2008
2008-03	Alexander von Kotzebue Berthold U. Wigger	Charitable Giving and Fundraising: When Beneficiaries Bother Benefactors
2008-04	Alexander von Kotzebue Berthold U. Wigger	Private Contributions to Collective Concerns: Modeling Donor Behavior

2008-05	Eva Okrslar	Besteuerung der identitätswahrenden Verlegung des Orts der Geschäftsleitung von Kapitalgesellschaften in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union
2009-01	Christoph Ries	Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in der EU unter Berücksichtigung von Drittstaatseinkünften