

# IFSt

SCHRIFT NR. **471**  
Berlin, Juni 2011

## **Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung**

**- Ein Reformvorschlag -**

IFSt-Arbeitsgruppe

Dr. Wolfgang Haas; Prof. Dr. Norbert Herzig; Prof. Dr. Heribert Hirte;  
Prof. Dr. Wolfgang Kessler; Dr. Michael Kröner; Peter Rennings;  
WP/StB Prof. Dr. Thomas Rödder

Leitung: Prof. Dr. Johanna Hey

Co-Autoren: Paul Nickel; Dr. Christoph Schreiber

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

Zitierhinweis:

IFSt-Arbeitsgruppe, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag,  
IFSt-Schrift Nr. 471 (2011)

ISBN: 978-3-89737-010-4:

15,00 € inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über [www.fachverlag-shop.de/ifst](http://www.fachverlag-shop.de/ifst)

E-Mail: [kundenservice@fachverlag.de](mailto:kundenservice@fachverlag.de)

Tel.: (0800) 0001637, Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe von 20 % eingeräumt.

# IFSt

SCHRIFT NR. **471**  
Berlin, Juni 2011

## **Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung**

### **- Ein Reformvorschlag -**

IFSt-Arbeitsgruppe

Dr. Wolfgang Haas; Prof. Dr. Norbert Herzig; Prof. Dr. Heribert Hirte;  
Prof. Dr. Wolfgang Kessler; Dr. Michael Kröner; Peter Rennings;  
WP/StB Prof. Dr. Thomas Rödder

Leitung: Prof. Dr. Johanna Hey

Co-Autoren: Paul Nickel; Dr. Christoph Schreiber

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

# **Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung -**

## **- Ein Reformvorschlag -**

Die steuerliche Organschaft ist reformbedürftig. Der Koalitionsvertrag von CDU/CSU und FDP enthält daher zu Recht einen Prüfauftrag zur Einführung eines modernen Gruppenbesteuerungssystems anstelle der bisherigen Organschaft. Offen ist dabei allerdings sowohl das „Ob“ einer Neuordnung als auch das „Wie“. Eine Konkretisierung, in welche Richtung die Reform der Organschaft gehen soll, hat bisher nicht stattgefunden. Lediglich auf Länderebene sind zum einen vom Hessischen Finanzministerium, zum anderen vom Bayerischen Staatsministerium der Finanzen erste Modellüberlegungen vorgelegt worden. Die Prüfergebnisse aus dem Bundesministerium der Finanzen sind für Herbst 2011 angekündigt.

Diese Situation hat das Institut Finanzen und Steuern zum Anlass genommen, in einer Arbeitsgruppe den in dieser Schrift präsentierten Vorschlag zur Reform der Gruppenbesteuerung zu entwickeln. Die mit Vertretern aus Unternehmens- und Beratungspraxis, Finanzverwaltung und Wissenschaft besetzte Arbeitsgruppe hat sich dabei vor allem auf zwei Ziele konzentriert: Abschaffung des als „unmodern“ kritisierten Gewinnabführungsvertrags sowie Abbau europarechtswidriger Begrenzungen auf das Inland. Obwohl beide Aspekte auf den ersten Blick wenig miteinander zu tun haben, sind sie in der aktuellen Reformdebatte unheilvoll miteinander verknüpft. Das Kautel der Aufkommensneutralität schränkt dabei die Gestaltungsspielräume für eine aus wirtschafts- und standortpolitischer Sicht attraktive Gruppenbesteuerung ein.

Im Interesse der rechtspolitischen Umsetzbarkeit legt die IFSt-Arbeitsgruppe zur Organschaftsreform einen verhältnismäßig eng gefassten Vorschlag vor, der insbesondere auch dem Anliegen nach einer Begrenzung der finanziellen Risiken einer Reform für den Staatshaushalt und dem Schutz des deutschen Steuersubstrats Rechnung trägt.

Kernanliegen und Reformforderung ist dabei die Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags. Dieser führt zu erheblichen betriebswirtschaftlichen Fehlanreizen im Konzern und bindet die steuerliche Anerkennung der Ergebniszusammenfassung an hohe gesellschaftsrechtliche Hürden, ohne dass es hierfür eine steuersystematische Rechtfertigung gäbe.

Mit freundlicher Empfehlung  
INSTITUT FINANZEN UND STEUERN  
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im Juni 2011

# Inhaltsverzeichnis

<b>I. Einführung: Anlass des Reformvorschlags des Instituts Finanzen und Steuern</b>	10
<b>II. Die ertragsteuerliche Organschaft nach den Unternehmens- steuerreformen 2000 und 2008.</b>	11
1. Rechtsentwicklung*	11
2. Aktuelle Rechtslage*	13
a) Voraussetzungen	14
aa) Finanzielle Eingliederung	14
bb) Gewinnabführungsvertrag	14
cc) Anforderungen an Organträger und Organgesellschaft.	14
dd) Beginn und Ende der Organschaft	15
b) Rechtsfolgen.	16
aa) Einkommenszurechnung	16
bb) Vororganschaftliche Verluste.	16
cc) Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter	16
dd) Bruttomethode und Steuerabzug	17
ee) Bildung von Ausgleichsposten für Mehr- und Minderabführun- gen	17
c) Grenzüberschreitende Organschaften	18
aa) Ausländische Organgesellschaft	18
bb) Ausländischer Organträger	18
3. Steuersystematische Einordnung der Organschaft nach geltendem Recht	19
4. Wirtschaftliche Bedeutung der Organschaft	20
<b>III. Strukturelle Probleme des geltenden Rechts und Reformbedarf</b>	22
1. Gewinnabführungsvertrag als Voraussetzung der steuerlichen Ergebniszurechnung	22
a) Betriebswirtschaftliche Fehlanreize	23
b) Gesellschafts- und steuerrechtliche Hürden**	24
aa) Formerfordernisse	24
bb) Ausgleichs- und Abfindungspflicht gegenüber Minderheitsgesell- schaftern	26
cc) Tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags	26
dd) Besonderheiten im GmbH-Konzern	27
ee) Rechtsfolgen, insbesondere Haftung im Vertragskonzern	29

c) Schwindende dogmatische Berechtigung des Gewinnabführungsvertrags als Voraussetzung einer steuerlichen Ergebniszurechnung . . . . .	30
2. Komplexität, insbesondere Regelung von Mehr- und Minderabführungen . . . . .	31
3. Binnenorientierung der Organschaft . . . . .	32
<b>IV. Maßstäbe für eine Reform der Gruppenbesteuerung . . . . .</b>	<b>32</b>
1. Übersicht . . . . .	32
2. Verfassungsrechtliche Vorgaben . . . . .	33
3. Unionsrechtliche Vorgaben . . . . .	34
a) Sekundärrecht: Vorschlag einer GKKB-Richtlinie . . . . .	34
b) Primärrecht: Rechtsprechung des EuGH zu grenzüberschreitender Gruppenbesteuerung und Verlustverrechnung . . . . .	35
4. DBA-Rechtliche Vorgaben . . . . .	36
<b>V. Zentrale Ziele des Reformvorschlags . . . . .</b>	<b>38</b>
1. Entflechtung von Gesellschaftsrecht und Steuerrecht sowie Vereinfachung . . . . .	38
2. Erfüllung europarechtlicher Mindestanforderungen bei Sicherung des deutschen Besteuerungssubstrats . . . . .	39
<b>VI. Reformvorschlag des Instituts Finanzen und Steuern . . . . .</b>	<b>40</b>
1. Überblick über die einzelnen Elemente des Reformvorschlags . . . . .	40
2. Begründung des Reformvorschlags . . . . .	42
a) Konzeption und steuersystematische Grundlagen der neuen Gruppenbesteuerung . . . . .	42
b) Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich . . . . .	49
c) Reichweite der Verlustzurechnung . . . . .	50
d) Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung . . . . .	53
e) Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung . . . . .	59
f) Grenzüberschreitende Gruppen . . . . .	69
g) Verfahrensrecht . . . . .	75
3. Übergang von der Organschaft zur Gruppenbesteuerung . . . . .	76
<b>VII. Datenbasis zur Schätzung von Aufkommenswirkungen einer Organschaftsreform . . . . .</b>	<b>77</b>
1. Wirkungen der geltenden steuerlichen Organschaft . . . . .	77
a) Anzahl der Organschaften und Organträger nach der Rechtsform (2004) . . . . .	77

b) Zuzurechnende Einkommen und Gewerbeerträge (2004) .....	78
c) Vororganschafliche Verluste .....	79
2. Grenzüberschreitende Aspekte .....	79
<b>VIII. Fazit .....</b>	<b>81</b>
<b>ANHANG .....</b>	<b>83</b>
<b>I. Bewertung des Reformvorschlags aus Perspektive der Finanzverwaltung. ....</b>	<b>85</b>
1. Rahmenbedingung zur Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung. ....	85
2. Bewertung von Einzelementen des Reformvorschlags. ....	86
a) Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags. ....	86
b) Gedanke der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns als steuersystematische Begründung für die Verlustzurechnung .....	88
c) Beibehaltung der steuerlichen Ergebniszurechnung .....	88
d) Beibehaltung der Rechtsformen beim Gruppenträger und der Gruppengesellschaft .....	89
e) Geltung für Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer .....	89
f) Verzicht auf den Gedanken der Verlusttragung .....	89
g) Anhebung der Mindestbeteiligungsquote. ....	90
h) Keine Mehrmütterorganschaft. ....	91
i) Gruppenantrag mit fünfjähriger Bindung .....	91
j) Steuerumlagevertrag keine steuerliche Voraussetzung .....	91
k) Ermittlung des steuerlichen Einkommens – Ausgleichszahlungen (§ 16 KStG) .....	91
l) Keine Differenzierung zwischen vor- und innerorganschaflichen Verlusten. ....	91
m) .. Ergebnistransfer während der Gruppenbesteuerung steuerneutral (Gruppengesellschafts-, Gruppenträger-, Altrücklagenkonto) .....	92
n) Keine „echte“ grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung. ....	92
o) Inlandsbezug beim Gruppenträger .....	92
p) Betriebsstättenfiktion für ausländische oder doppelt ansässige Gruppenträger (treaty override) .....	93
q) Anforderungen an den Inlandsbezug bei der Gruppengesellschaft ...	93
r) Berücksichtigung echter „finaler Verluste“ im Ausland .....	93
s) Streichung/Reduzierung der Haftungsnorm des § 73 AO .....	94

t) . . . .Verfahrensrechtliche Verknüpfung der Gewinnfeststellungen im Sinne von Grundlagen- und Folgebescheid . . . . .	94
3. Zusammenfassende Beurteilung. . . . .	95
<b>II. Anderweitige Reformmodelle . . . . .</b>	<b>95</b>
1. Reformvorschläge der Bundesländer . . . . .	95
a) Hessen: Gruppenbeitragsmodell als Konzept einer Gruppenbesteuerung . . . . .	96
aa) Konzept und Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung. . . . .	96
bb) Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung . . . . .	97
cc) Einordnung des hessischen Gruppenbeitragsmodells . . . . .	98
b) Bayern: Gruppenbesteuerung als Verbundleistungsfähigkeit – Verrechnungskontenmodell . . . . .	99
aa) Konzept und Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung . . . . .	99
bb) Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung . . . . .	101
cc) Einordnung des bayerischen Vorschlags zur Gruppenbesteuerung . . . . .	102
2. Reformvorschlag der Stiftung Marktwirtschaft. . . . .	102
aa) Konzept und Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung. . . . .	102
bb) Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung . . . . .	103
cc) Einordnung des Vorschlags der Stiftung Marktwirtschaft zur Gruppenbesteuerung . . . . .	103
3. Vorschlag einer unionsweiten Gruppenbesteuerung durch die EU-Kommission . . . . .	104
aa) Konzept und Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung. . . . .	104
bb) Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung . . . . .	105
cc) Einordnung des Richtlinienvorschlags. . . . .	106
4. Im Ausland verwirklichte Gruppenbesteuerungskonzepte . . . . .	106
aa) Übersicht. . . . .	106
bb) Einheitskonzept . . . . .	107
cc) Zurechnungskonzept. . . . .	108
dd) Modifizierte Einzelveranlagung . . . . .	109
ee) Sonderfragen nationaler Gruppenbesteuerungskonzepte . . . . .	109
ff) Tabellarische Übersicht der Gruppenbesteuerungskonzepte der EU-Mitgliedstaaten und der OECD-Länder . . . . .	112

<b>III. Gesellschaftsrechtliche Folgefragen der Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags als Organschaftsvoraussetzung . . .</b>	<b>114</b>
1. Zu schützende Interessen bei Wegfall des Gewinnabführungsvertrags. . .	114
a) Schutzmechanismen des geltenden Rechts der Unternehmensverträge . . . . .	114
b) Schutzmechanismen im Recht des faktischen Konzerns für die abhängige Gesellschaft . . . . .	114
c) Interessenlage auf der Ebene des herrschenden Unternehmens. . . . .	116
d) Ergebnis . . . . .	116
2. Steuerumlagevertrag und Haftungsübernahmeerklärung . . . . .	116
a) Gesetzliche Klarstellung: keine Vollintegration . . . . .	117
b) Gesetzliche Klarstellung: nur netto aktiver Rechtsschutz . . . . .	117
c) Interessenlage auf Ebene des herrschenden Unternehmens . . . . .	117
d) Gesetzliche Regelungen im Zusammenhang mit einer möglichen Haftungsübernahmeerklärung. . . . .	118
3. Weitere gesellschaftsrechtliche Konsequenzen . . . . .	121
4. Zusammenfassung . . . . .	122

Den Co-Autoren neben der Arbeitsgruppe, Paul Nickel und Dr. Christoph Schreiber, wird für Ihre wertvollen Beiträge auch zur Gesamtschrift herzlich gedankt.

\* Paul Nickel (Ernst & Young GmbH): Abschnitte II.1, II.2., III.a), Anhang II

\*\* Dr. Christoph Schreiber (Christian-Albrechts-Universität zu Kiel, Institut für Wirtschafts- und Steuerrecht einschl. Wirtschaftsstrafrecht): Abschnitt III.b)

## I. Einführung: Anlass des Reformvorschlags des Instituts Finanzen und Steuern

Der Koalitionsvertrag von CDU/CSU und FDP<sup>1</sup> enthält eine Fülle großer Steuerreformprojekte. Eines davon ist die Prüfung der Einführung eines modernen Gruppenbesteuerungssystems anstelle der bisherigen Organschaft. Dazu heißt es:

„Steuerpolitik ist auch Standortpolitik. Aus diesem Grund wollen wir das Unternehmenssteuerrecht weiter modernisieren und international wettbewerbsfähig machen. Aufkommensneutralität sollte gewahrt bleiben. Unternehmerische Entscheidungen sollten sich – unabhängig von Rechtsform, Organisation und Finanzierung – in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nicht nach steuerlichen Aspekten richten. Auch der Holdingstandort Deutschland soll gestärkt werden.“

Neu ist die Forderung nach einer Reform der Organschaft nicht. Schon lange wird der Gewinnabführungsvertrag mit seinen hohen formalen Hürden als Organschaftsvoraussetzung kritisiert<sup>2</sup>. Seit Anfang der 2000er Jahre ist – insbesondere im Vorfeld zu der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Marks & Spencer<sup>3</sup> und aufgrund der Einführung einer grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung in Österreich<sup>4</sup> – die Forderung nach einer Grenzöffnung der Organschaft hinzugetreten.

Auch in der Finanzverwaltung wird der Reformbedarf gesehen. Im Hinblick auf den Steuervollzug besteht ein erhebliches Interesse an Vereinfachung, das sich mit den Anliegen der Steuerpflichtigen deckt. Entgegengesetzte Ziele betreffen die Sicherung des Steueraufkommens, das etwa durch die temporär steuerfreie Vollausschüttungsmöglichkeit infolge der Bildung passiver organschaftlicher Ausgleichsposten als gefährdet angesehen wird. Zudem steht die Finanzverwaltung einer Grenzöffnung der Organschaft im Hinblick auf die zum Teil noch offenen europarechtlichen Fragen eher zurückhaltend gegenüber. Das Kautel der Aufkommensneutralität schränkt die Gestaltungsspielräume für eine aus wirtschafts- und standortpolitischer Sicht attraktive Gruppenbesteuerung ein.

Angekündigt ist im Koalitionsvertrag allein *die Prüfung* einer Reform der Organschaft. Offen ist sowohl das „Ob“ einer Neuordnung als auch das „Wie“. Eine Konkretisierung, in welche Richtung die Reform der Organschaft gehen soll, hat bisher nicht stattgefunden. Lediglich auf Länderebene sind zum einen vom Hessischen Finanzministerium, zum anderen vom Bayerischen Staatsministerium der Finanzen erste Modellskizzen vorgelegt worden.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP, Wachstum, Bildung, Zusammenhalt v. 26.10.2009, 13 f.

<sup>2</sup> Vgl. z.B. Grotherr, StuW 1995, 124; Borggräfe, WPg. 1995, 129, 136 f.; Krehbühl, StbJb. 2001/02, 21, 23; Herzig, DStJG 28 (2005), 185, 191 ff.; Klarmann, Körperschaftsteuerliche Organschaft, IFSt-Schrift Nr. 440 (2006), 90 ff.

<sup>3</sup> EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03, Marks & Spencer, EuGHE 2005, I-10837.

<sup>4</sup> Eingeführt durch Steuerreformgesetz 2005 v. 4.6.2004, BGBl. I Nr. 57/2004.

<sup>5</sup> S. hierzu den Überblick im Anhang.

Die Bundesregierung sieht die Organschaftsreform in einem Kontext mit dem ebenfalls im Koalitionsvertrag benannten Reformanliegen der „Neustrukturierung der Regelungen zur Verlustverrechnung“ und hat das Projekt mittlerweile der hierzu eingesetzten Facharbeitsgruppe aus Vertretern von Bund, Ländern und Kommunen<sup>6</sup> zugewiesen. Ergebnisse sind für September 2011 angekündigt.

Diese Situation hat das Institut Finanzen und Steuern zum Anlass genommen, in einer Arbeitsgruppe den in dieser Schrift präsentierten Vorschlag zur Reform der Gruppenbesteuerung zu entwickeln. Die mit Vertretern aus Unternehmens- und Beratungspraxis, Finanzverwaltung und Wissenschaft besetzte Arbeitsgruppe<sup>7</sup> hat sich vor allem auf zwei Ziele konzentriert:

- Abschaffung des als „unmodern“ kritisierten Gewinnabführungsvertrags sowie
- Abbau europarechtswidriger Begrenzungen auf das Inland.

Herausgekommen ist im Interesse der rechtspolitischen Umsetzbarkeit ein verhältnismäßig eng gefasster Vorschlag, der insbesondere auch dem Anliegen nach einer Begrenzung der finanziellen Risiken einer Reform für den Staatshaushalt und dem Schutz des deutschen Steuersubstrats Rechnung trägt.

## II. Die ertragsteuerliche Organschaft nach den Unternehmenssteuerreformen 2000 und 2008

### 1. Rechtsentwicklung

Das zur Besteuerung von Unternehmensgruppen entwickelte Rechtsinstitut der steuerlichen Organschaft geht zurück auf die Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts, die zunächst von Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof fortgeführt wurde, um schließlich vom Gesetzgeber kodifiziert zu werden.<sup>8</sup> Dabei haben Rechtsprechung und Gesetzgeber jeweils unterschiedliche Zielsetzungen verfolgt und verschiedene theoretische Ansätze zugrunde gelegt.

Das Preußische Oberverwaltungsgericht (PrOVG) hatte zur Einkommensteuer und Gewerbesteuer entschieden,<sup>9</sup> dass ein außerpreußisches Unternehmen einen Gewerbebetrieb in Preußen unterhielt, wenn es sich eines in Preußen tätigen Vermittlers (Organ) bediente, der wie ein Angestellter in geschäftlichen Angelegenheiten den Weisungen des Dienstherrn (Muttergesellschaft) unterworfen war. Aus dieser „Angestelltentheorie“ folgte das PrOVG, dass das Einkommen des unselbständigen Organs nicht eige-

---

<sup>6</sup> BT-Drucks. 17/4653 v. 2.3.2011, 2.

<sup>7</sup> Mitglieder: Dr. Wolfgang Haas (BASF SE); StB Prof. Dr. Wolfgang Kessler (Albert-Ludwigs-Universität Freiburg); Dr. Michael Kröner (Deutsche Bank AG); WP/StB Prof. Dr. Norbert Herzig (Universität zu Köln); Peter Rennings (Bundesministerium der Finanzen); WP/StB Prof. Dr. Thomas Rödder (Flick Gocke Schaumburg); Leitung: Prof. Dr. Johanna Hey (Institut Finanzen und Steuern sowie Universität zu Köln).

<sup>8</sup> Vgl. Herzig, Einführung, in Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, 4.

<sup>9</sup> PrOVG, Urteil v. 18.6.1896 – V 3/96, OVG in Staatssteuersachen Bd. 5, 163; PrOVG, Urteil v. 31.5.1902 – VI G 38/01, OVG in Staatssteuersachen Bd. 1 391.

nes, sondern Einkommen der Muttergesellschaft darstellt. Insoweit wurde eine Steuerpflicht der ausländischen Gesellschaft in Preußen begründet, um missbräuchliche Gestaltungen zu unterbinden.<sup>10</sup>

Der Reichsfinanzhof übertrug das Rechtsinstitut der Organschaft auf die Umsatz- und Körperschaftsteuer.<sup>11</sup> Dabei galt eine Gesellschaft fortan als unselbständiges Organ, wenn sie nach Art einer bloßen Geschäftsabteilung finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das herrschende Unternehmen eingegliedert war.<sup>12</sup> Diese wirtschaftliche Sichtweise sollte eine Besteuerung des Konzerns anhand seiner tatsächlichen Leistungsfähigkeit sicherstellen und Mehrfachbesteuerungen in dem damals geltenden klassischen Körperschaftsteuersystem sowie im Allphasen-Bruttoumsatzsteuersystem vermeiden.<sup>13</sup>

Für die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft verlangte der RFH den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags (auch als Gewinnausschlussvertrag bezeichnet), wobei die Organgesellschaft gemäß der Zurechnungstheorie subjektiv steuerpflichtig blieb und ihr Einkommen selbständig ermittelte, welches im nächsten Schritt dem Organträger zugerechnet wurde.<sup>14</sup> Um eine Doppelbelastung zu vermeiden, wurde der handelsrechtlich an den Organträger abgeführte Gewinn bei diesem gekürzt.

Der Bundesfinanzhof wandte für die körperschaftsteuerliche Organschaft zwischenzeitlich die sog. Bilanzierungstheorie an, wonach die handelsrechtlich vorgenommene Ergebnisabführung auf Grundlage des Gewinnabführungsvertrags für körperschaftsteuerliche Zwecke zu übernehmen war.<sup>15</sup> Ein abweichendes steuerliches Ergebnis war von der Organgesellschaft selbst zu versteuern. Mit Urteil vom 16.3.1965 installierte der BFH für Zwecke der Körperschaftsteuer die Organschaftstheorie als steuerliche Lehre der wirtschaftlichen Einheit rechtlich selbständiger Wirtschaftssubjekte.<sup>16</sup>

Die gewerbesteuerliche Organschaft wurde im Jahr 1936 gesetzlich kodifiziert.<sup>17</sup> Regelungen zur körperschaftsteuerlichen Organschaft wurden 1969 in das KStG

---

<sup>10</sup> Vgl. *Kessler/Philipp*, Ubg 2010, 868.

<sup>11</sup> RFH, Urteil v. 6.10.1920 – II A 141/20, RFHE Bd. 3, 283; RFH, Urteil v. 31.3.1922 – I A 10/22, RFHE Bd. 9, 167; RFH, Urteil v. 11.11.1927 – I A 75/27, RFHE Bd. 22, 183.

<sup>12</sup> In der umsatzsteuerlichen Organschaft gilt seitdem die Einheits- oder Filialtheorie, wonach die Organgesellschaft ihre Steuersubjektfähigkeit verliert und als unselbständiger Teil des herrschenden Unternehmens gilt.

<sup>13</sup> Vgl. *Herzig*, in *Herzig* (Hrsg.), *Organschaft*, 2003, 6 f.

<sup>14</sup> RFH, Urteil v. 18.2.1933 – I A 439/32, RStBl. 1933, 647; RFH, Urteil v. 31.10.1933, RStBl. 1934, 684; RFH, Urteil v. 28.11.1934, RStBl. 1935, 725; RFH, Urteil v. 22.1.1935 – I A 401/32, RStBl. 1935, 517.

<sup>15</sup> BFH, Urteil v. 24.11.1953 – I 109/53 U, BStBl. III 1954, 21; BFH, Urteil v. 8.3.1955 – I 73/54 U, BStBl. III 1955, 187; BFH, Urteil v. 5.11.1957 – I 163/56 U, BStBl. II 1957, 139; vgl. auch *Kolbe*, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 14 KStG Anm. 3.

<sup>16</sup> BFH, Urteil v. 16.3.1965 – I 9/63 U, BStBl. III 1965, 386. Irrtümlich spricht der BFH von „Wirtschaftsobjekten“; vgl. *IFSt-Schrift* Nr. 94 (1967), S. 14.

<sup>17</sup> § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 GewStG 1936. Bereits zwei Jahre zuvor wurde die umsatzsteuerliche Organschaft ins UStG übernommen, § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG 1934.

aufgenommen,<sup>18</sup> nachdem der BFH zuvor Zweifel an der Vereinbarkeit der rein richterrechtlich begründeten Organschaft mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung geäußert hatte.<sup>19</sup>

Eine grundlegende Neuerung brachte die Unternehmenssteuerreform 2000. Mit dem Steuersenkungsgesetz vom 13.10.2000 wurden die Voraussetzungen der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung für die körperschaftsteuerliche Organschaft abgeschafft.<sup>20</sup> Eine weitere Vereinfachung betraf die Aufhebung des Zusammenrechnungsverbots von unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen im Zusammenhang mit der finanziellen Eingliederung.

Weitere wesentliche Änderungen erfuhr die ertragsteuerliche Organschaft durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20.12.2001.<sup>21</sup> Von zentraler Bedeutung war die Schaffung eines Gleichklangs der Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft. Seit dem Veranlagungszeitraum 2002 wird auch für gewerbsteuerliche Zwecke nur noch die finanzielle Eingliederung verlangt. Gleichzeitig wurde der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags auch für die gewerbsteuerliche Organschaft zur Voraussetzung gemacht. Ferner wurde der doppelte Inlandsbezug beim Organträger aufgegeben sowie die Mehrmütterorganschaft gesetzlich kodifiziert, die allerdings wenig später durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 16.5.2003<sup>22</sup> gänzlich abgeschafft wurde. Ebenfalls durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz verschärfte der Gesetzgeber die Anforderungen an die Organträgergemeinschaft von Personengesellschaften dahingehend, dass diese eine originär gewerbliche Tätigkeit ausüben müssen, und forderte die finanzielle Eingliederung im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst.

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008<sup>23</sup> blieb die Organschaft unangetastet. Die letzten Änderungen durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz<sup>24</sup> und das Jahressteuergesetz 2008<sup>25</sup> beinhalten Regelungen zu vororganschaftlichen und in organschaftlicher Zeit verursachten Mehr- und Minderabführungen.

## 2. Aktuelle Rechtslage

Deutschland verfügt über kein in sich geschlossenes Konzernsteuersystem. Es gibt nicht *die* Organschaft.<sup>26</sup> Vielmehr unterscheiden sich Ziele, Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Organschaft in der Körperschaft-, Gewerbe-, Umsatz- sowie Grunderwerbsteuer teilweise stark voneinander. Die folgenden Ausführungen und Reformüberlegungen

---

<sup>18</sup> Gesetz v. 15.8.1969, BGBl. I 1969, 1182; BStBl. I 1969, 471.

<sup>19</sup> BFH Schreiben v. 4.4.1962, BB 1962, 438; BFH v. 4.3.1965 – I 149/61, BStBl. III 1965, 329, 331.

<sup>20</sup> Gesetz v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 3267; BStBl. I 2000, 1428.

<sup>21</sup> Gesetz v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35.

<sup>22</sup> Gesetz v. 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660; BStBl. I 2003, 321.

<sup>23</sup> Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

<sup>24</sup> Gesetz v. 9.12.2004, BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158.

<sup>25</sup> Gesetz v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218.

<sup>26</sup> Vgl. *Hüttemann*, in Schön/Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, Heidelberg u.a. 2010, 127 (129).

konzentrieren sich allein auf die ertragsteuerliche Organschaft bzw. Gruppenbesteuerung.

Gesetzliche Regelungen zur ertragsteuerlichen Organschaft enthalten nach aktueller Rechtslage die §§ 14-19 KStG, § 27 Abs. 6 KStG und § 37 Abs. 3 KStG sowie § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG. Die Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft sind für körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Zwecke seit 2003 identisch.

#### **a) Voraussetzungen**

##### *aa) Finanzielle Eingliederung*

Zentrales Erfordernis der deutschen Organschaftsregelung wie auch internationaler Gruppenbesteuerungsregime ist das Vorliegen eines Über-/Unterordnungsverhältnisses zwischen einem Organträger und einer oder mehrerer Organgesellschaften. Diese Voraussetzung manifestiert sich im finanziellen Eingliederungserfordernis. Der Organträger muss demnach über die Stimmrechtsmehrheit an der Organgesellschaft verfügen (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 KStG), wobei unmittelbare und stimmrechtsmehrheitsvermittelnde mittelbare Beteiligungen zusammenzurechnen sind (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 KStG). Die einfache Stimmrechtsmehrheit ist als Minimalerfordernis an das Vorliegen eines Über-/Unterordnungsverhältnisses zu verstehen. Im internationalen Vergleich werden überwiegend qualifizierte Mindestbeteiligungen gefordert.<sup>27</sup>

##### *bb) Gewinnabführungsvertrag*

Zusätzlich zur finanziellen Eingliederung wird der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG gefordert (§ 14 Abs. 1 S. 1, 1. HS KStG i.V.m. § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG und § 17 KStG). Dieser ist über eine Mindestdauer von fünf Jahren tatsächlich durchzuführen. Dabei wird für steuerliche Zwecke verlangt, dass die Organgesellschaft jeweils den Höchstbetrag der Gewinnabführung i.S.d. § 301 AktG abführt (§ 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG). Die Organgesellschaft darf Beträge aus dem Jahresüberschuss vor Gewinnabführung nur insoweit in Gewinnrücklagen einstellen, als dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist.

Im Verlustfall ist der Organträger gemäß § 302 Abs. 1 AktG dazu verpflichtet, jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind.

##### *cc) Anforderungen an Organträger und Organgesellschaft*

Der Organträger muss unbeschränkt steuerpflichtig sein und den Ort der Geschäftsleitung im Inland haben (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG). Die Organträgereneigenschaft kann rechtsformunabhängig sowohl von einer nicht steuerbefreiten Körperschaft, einer originär gewerblich tätigen Personengesellschaft als auch einer gewerblich tätigen natürlichen Person erfüllt werden (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Zu beachten ist, dass bei

---

<sup>27</sup> Für einen Überblick s. Anhang.

der Personengesellschaft als Organträgerin die finanzielle Eingliederung unmittelbar im Verhältnis zur Personengesellschaft erfüllt sein muss (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 KStG).<sup>28</sup>

Als Organgesellschaften kommen nur Kapitalgesellschaften in Betracht, die über Sitz und Geschäftsleitung im Inland verfügen (§ 14 Abs. 1 S. 1 I. HS KStG, § 17 KStG).<sup>29</sup>

#### *dd) Beginn und Ende der Organschaft*

Die erstmalige Begründung der Organschaft ist möglich, wenn die finanzielle Eingliederung ununterbrochen von Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft an erfüllt ist<sup>30</sup> und der Gewinnabführungsvertrag bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft wirksam wird.<sup>31</sup> Liegen alle Voraussetzungen vor, treten die Rechtsfolgen der Organschaft ein, ohne dass es eines weiteren Antrags bedarf. Abschluss und Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags begründen somit eine Art faktisches Wahlrecht.

Die Organschaft wird beendet, wenn eine der Voraussetzungen der §§ 14 ff. KStG nicht mehr erfüllt ist. Sofern der Gewinnabführungsvertrag mindestens fünf Jahre lang durchgeführt worden ist und die Organschaft mit Ablauf des Wirtschaftsjahres beendet wird, gilt sie als bis dahin verwirklicht. Die Organschaftsmitglieder sind fortan eigenständig der Besteuerung zu unterwerfen. Wird die Organschaft innerhalb der ersten fünf Jahre beendet, ist sie als von Anfang an steuerlich unwirksam anzusehen (sog. verunglückte Organschaft).<sup>32</sup> Die Rückwirkungsfiktion greift nicht, sofern ein wichtiger Grund für die vorzeitige Beendigung vorliegt.<sup>33</sup>

Zu beachten ist, dass die Beendigung der Organschaft die zivilrechtliche Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags nicht tangiert. Sollte der Gewinnabführungsvertrag weiterhin durchgeführt werden, so gelten Gewinnabführungen an den Organträger steuerlich als verdeckte Gewinnausschüttungen und Verlustübernahmen des Organträgers als verdeckte Einlagen.<sup>34</sup>

Die Organschaft umfasst grundsätzlich auch die Insolvenzphase der Organgesellschaft, da der Gewinnabführungsvertrag weiterhin durchzuführen ist.<sup>35</sup> Sie endet jedoch spä-

---

<sup>28</sup> Die Beteiligung an der Organgesellschaft muss in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft erfasst sein. Eine Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen reicht für die Annahme einer finanziellen Eingliederung nicht aus, R 58 S. 3, 4 KStR.

<sup>29</sup> Zur europarechtlich begründeten Erweiterung durch BMF-Schreiben v. 28.3.2011 – IV C 2 – S 2770/09/10001, BStBl. I, 300 s. unten IV.3.b).

<sup>30</sup> § 14 Abs. 1 S. 2 KStG.

<sup>31</sup> R 59 Abs. 1 S. 1 KStR.

<sup>32</sup> R 60 Abs. 8 S. 1 Nr. 1 KStR.

<sup>33</sup> R 60 Abs. 6 KStR.

<sup>34</sup> BFH, Urteil v. 30.1.1974 – I R 104/72, BStBl. II 1974, 323; v. 29.10.1974 – I R 240/72, BStBl. II 1975, 126; v. 26.4.1989 – I R 152/84, BStBl. II 1989, 668; v. 13.9.1989 – I R 110/88, BStBl. II 1990, 24.

<sup>35</sup> Aufgrund des Gewinnabführungsvertrags wird eine Überschuldungssituation der Organgesellschaft regelmäßig verhindert, so dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf Ebene der Organgesellschaft eine Ausnahme darstellt.

testens mit der Einstellung der werbenden Tätigkeit der Organgesellschaft, da Abwicklungsgewinne nicht der Gewinnabführungsverpflichtung unterliegen (H 61 KStR).

## **b) Rechtsfolgen**

### *aa) Einkommenszurechnung*

Liegen die Voraussetzungen für eine Organshaft vor, ist das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen (§ 14 Abs. 1 S. 1 1. HS KStG). Dabei bleibt die Organgesellschaft steuerrechtlich selbständig. Die technische Umsetzung erfolgt durch eine getrennte Einkommensermittlung des zuzurechnenden Einkommens und des zuzurechnenden Ertrags auf Ebene der Organgesellschaft, wobei steuerbilanzielle und außerbilanzielle Korrekturen bei der Ermittlung berücksichtigt werden. In einem zweiten Schritt wird das Ergebnis der Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet. Für körperschaftsteuerliche Zwecke weist die Organgesellschaft folglich regelmäßig ein zu versteuerndes Einkommen von 0 € auf. Für gewerbsteuerliche Zwecke erfolgt keine selbständige Veranlagung auf Ebene der Organgesellschaft.

### *bb) Vororganschaftliche Verluste*

Vororganschaftlich verursachte Verluste der Organgesellschaft werden für die Dauer der Organshaft eingefroren (§ 15 S. 1 Nr. 1 KStG i.V.m. § 10a S. 3 GewStG). Ein Verlustabzug gemäß § 10d EStG ist auf Ebene der Organgesellschaft somit erst nach Beendigung der Organshaft möglich. Insofern wird der Einstieg in die Organshaft erschwert, insbesondere wenn die Organgesellschaft über erhebliche Verlustvorträge verfügt. Diese können dann nur noch durch gestalterische Mittel vor Begründung der Organshaft oder erst wieder nach Beendigung der Organshaft mit Gewinnen verrechnet werden.

Verlustvorträge des Organträgers können dagegen in der Organschaftsphase ohne (zusätzliche) Beschränkungen mit zugerechneten Organgesellschaftsgewinnen ebenso wie mit eigenen Gewinnen des Organträgers ausgeglichen werden.

### *cc) Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter*

Soweit Minderheitsgesellschafter an einer Organgesellschaft beteiligt sind, können sie aufgrund der Abführung des Gewinns an den Organträger nicht am Erfolg der Organgesellschaft teilhaben. Gemäß § 304 AktG haben sie daher einen Anspruch auf angemessene Entschädigung für den eingetretenen Vermögensverlust.

Als steuerliche Folge hat die Organgesellschaft in Höhe von 20/17 der Ausgleichszahlung ausnahmsweise eigenes positives Einkommen für körperschaftsteuerliche Zwecke selbst zu versteuern, unabhängig davon, ob sie selbst oder der Organträger die Ausgleichszahlung an die Minderheitsgesellschafter geleistet hat (§ 16 KStG). Die Zuweisung eigenen zu versteuernden Einkommens an die Organgesellschaft soll gewährleisten, dass die Ausgleichszahlung als Einkommensverwendung auch dann mit Körperschaftsteuer belastet wird, wenn der Organträger ein Einkommensteuersubjekt ist.

#### *dd) Bruttomethode und Steuerabzug*

Der Bruttomethode folgend sind für Körperschaftsteuerliche, nicht jedoch für gewerbesteuerliche Zwecke, die steuerlichen Befreiungsvorschriften und Regelungen zu nicht-abziehbaren Betriebsausgaben i.S.d. § 8b Abs. 1 bis 6 KStG sowie § 4 Abs. 6 UmwStG nicht auf Ebene der Organgesellschaft, sondern erst auf Ebene des Organträgers anwendbar (§ 15 S. 1 Nr. 2 KStG). Folglich sind insbesondere steuerfreie Dividendeneinkünfte und Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sowie damit zusammenhängende nichtabziehbare Ausgaben auf Ebene des Organträgers zu erfassen. Die Bruttomethode gilt auch für Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, die nach den Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Besteuerung auszunehmen sind (§ 15 S. 2 KStG).

Ein der Organgesellschaft zustehender Steuerabzug ist auf Ebene des Organträgers vorzunehmen, sofern keine entgegenstehenden Regelungen für Einkommensteuersubjekte oder beschränkt Steuerpflichtige greifen (§ 19 KStG).

Durch die Anwendung der Bruttomethode wird insbesondere sichergestellt, dass Einkommensteuersubjekte die im steuerlichen Ergebnis der Organgesellschaft enthaltenen Dividendenerträge nicht (im Ergebnis zu 95 %) steuerfrei vereinnahmen können.

#### *ee) Bildung von Ausgleichsposten für Mehr- und Minderabführungen*

Besonderer Maßnahmen bedarf es, um Abweichungen zwischen dem im Rahmen des Gewinnabführungsvertrags abgeführten handelsbilanziellen Ergebnis und dem zugeordneten steuerlichen Ergebnis Rechnung zu tragen.

Auf Ebene des Organträgers ist zu diesem Zweck ein Merkposten zu bilden, falls das handelsbilanzielle Ergebnis der Organgesellschaft vom steuerbilanziellen abweicht und die Ursache für die Abweichung in organschaftlicher Zeit liegt (§ 14 Abs. 4 KStG).<sup>36</sup> Zu einer Minderabführung kommt es, wenn das Handelsbilanzergebnis niedriger ist als das Steuerbilanzergebnis oder Beträge in eine Rücklage eingestellt werden. In diesem Fall ist ein aktiver Ausgleichsposten im Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft zu bilden, was sinngemäß einer steuerlichen Einlage des Organträgers in die Organgesellschaft entspricht.<sup>37</sup> Im umgekehrten Fall der Mehrabführung ist ein passiver Ausgleichsposten zu bilden, was einer Wertminderung des steuerlichen Beteiligungsbuchwerts gleichkommt. Die in organschaftlicher Zeit verursachten Minderabführungen erhöhen, die in organschaftlicher Zeit verursachten Mehrabführungen mindern das steuerliche Einlagekonto der Organgesellschaft entsprechend (§ 27 Abs. 6 KStG).

Die im Ergebnis vorzunehmende Anpassung des steuerlichen Beteiligungsbuchwerts der Organbeteiligung stellt sicher, dass im Falle einer Veräußerung der Organgesellschaft der Veräußerungsgewinn exakt einmal besteuert wird. Im Zeitpunkt der Veräuße-

---

<sup>36</sup> Dies ist zum einen dann der Fall, wenn die steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften von den handelsrechtlichen abweichen. Zum anderen führen die Bildung und Auflösung innerorganschaftlicher Rücklagen im Rahmen des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG zu einer entsprechenden Abweichung.

<sup>37</sup> R 63 Abs. 1 S. 3 und Abs. 2 KStR.

rung sind die Ausgleichsposten sodann aufzulösen.<sup>38</sup> Wird die Organschaft hingegen lediglich beendet, ohne dass die Beteiligung an der Organgesellschaft veräußert wird, sind die steuerlichen Ausgleichsposten auf Ebene der Muttergesellschaft fortzuentwickeln.<sup>39</sup>

Dagegen gelten vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger (§ 14 Abs. 3 S. 1 KStG). Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, sind steuerlich als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln (§ 14 Abs. 3 S. 2 KStG).

### c) **Grenzüberschreitende Organschaften**

Nach geltendem Recht ist die Organschaft weitgehend auf inländische Unternehmensgruppen beschränkt:

#### aa) *Ausländische Organgesellschaft*

Gemäß §§ 14 Abs. 1 S. 1 HS 1, § 17 KStG muss die Organgesellschaft Sitz *und* Geschäftsleitung im Inland haben (sog. doppelter Inlandsbezug). Die Europäische Kommission hat diesbezüglich ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland eröffnet.<sup>40</sup> Das BMF reagierte mit Schreiben vom 28.3.2011, wonach im Wege einer normerhaltenden Reduktion auch eine im EU-/EWR-Ausland gegründete Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland ihre in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte dem Organträger zurechnen kann.<sup>41</sup>

Einer Tochtergesellschaft mit Sitz im Inland und dem Ort der Geschäftsleitung im Ausland wird der Zugang zur Organschaftsbesteuerung dagegen weiterhin ebenso verwehrt wie ausländischen Tochtergesellschaften ohne steuerlichen Anknüpfungspunkt im Inland (§§ 1 und 2 KStG).

#### bb) *Ausländischer Organträger*

Für den Organträger ist Voraussetzung grundsätzlich die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland. Ausnahmsweise kann auch ein ausländisches gewerbliches Unternehmen als Organträger fungieren, wenn es im Inland über eine eingetragene Zweigniederlassung verfügt (§ 18 KStG), der Gewinnabführungsvertrag unter der deutschen Zweigniederlassung abgeschlossen wird und die Beteiligung an der Organgesellschaft zum Betriebsvermögen der Zweigniederlassung gehört. Insoweit unterliegt der ausländische Organträger in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 S.1 Nr. 1 KStG).

Ein negatives Einkommen des ausländischen Organträgers bleibt bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit es in einem ausländischen Staat im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung berücksichtigt wird (§ 14 Abs. 1 S. 2 Nr. 5 KStG). Diese Regelung sollte sicherstellen, dass Verluste

---

<sup>38</sup> R 63 Abs. 3 S. 2 KStR.

<sup>39</sup> R 63 Abs. 3 S. 1 KStR.

<sup>40</sup> Mitteilung der Kommission v. 30.9.2010 – IP/10/1253.

<sup>41</sup> BMF, Schreiben v. 28.3.2011 – IV C 2 – S 2770/09/10001, BStBl. I, 300.

des ausländischen Organträgers nicht doppelt – im In- und Ausland – berücksichtigt werden.<sup>42</sup>

Darüber hinaus hat der BFH mit Urteil vom 9.2.2011<sup>43</sup> zur gewerbsteuerlichen Organshaft nach Rechtslage 1999<sup>44</sup> entschieden, dass diese auch zu einem ausländischen Organträger ohne steuerlichen Anknüpfungspunkt im Inland möglich ist, da insoweit das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot des Art. 20 Abs. 4 DBA-Großbritannien 1964/1970 (entspr. Art. 24 Abs. 4 OECD-MA) die Begründung der Organshaft über die Grenze gewährleiste.<sup>45</sup>

### 3. Steuersystematische Einordnung der Organshaft nach geltendem Recht

Steuersystematisch dienen die §§ 14 ff. KStG dazu, das Spannungsverhältnis zwischen zivilrechtlicher Selbständigkeit der einzelnen Konzerngesellschaften und der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns auszugleichen.<sup>46</sup> Der ehemalige Gedanke der Missbrauchsvermeidung spielt heute keine Rolle mehr.<sup>47</sup>

Formal bleibt es beim Trennungsprinzip. Die §§ 14 ff. KStG normieren kein einheitliches und umfassendes Konzernsteuerrecht, da insbesondere Regelungen einer Zwischenergebnis-, Schulden- und Kapitalkonsolidierung fehlen.<sup>48</sup> Die Rechtsfolgen basieren vielmehr auf einer Ergebniszurechnung, die teilweise um einheitstheoretische Merkmale modifiziert wird (modifiziertes Zurechnungskonzept). Demgemäß werden die Ergebnisse der Organgesellschaften separat ermittelt und dem Organträger zugerechnet, wodurch eine Ergebniskonsolidierung erreicht wird. Bei der Einkommensermittlung wird teilweise unterstellt, dass der Organkreis als ein Unternehmen gilt, bspw. bei der Zinsschrankenregelung (§ 15 S. 1 Nr. 3 KStG) oder den gewerbsteuerlichen Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften (§§ 8, 9 GewStG).

---

<sup>42</sup> Die inhaltliche Ausgestaltung der Regelung wird als völlig misslungen bezeichnet, vgl. ausführlich *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, Körperschaftsteuer, § 14 Rn. 241, m.w.N.

<sup>43</sup> BFH, Urteil v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, DStR 2011, 762.

<sup>44</sup> Ein Gewinnabführungsvertrag war im Entscheidungsjahr mithin noch nicht Voraussetzung der gewerbsteuerlichen Ergebniszurechnung zum Organträger. Vgl. Abschn. II.1.

<sup>45</sup> Zu notwendigen Schlussfolgerungen für den vorliegenden Reformvorschlag siehe unten Abschn. IV.4.

<sup>46</sup> Vgl. *Prinz*, in *Herzig* (Hrsg.), *Organshaft*, 2003, 546; *Kessler*, ebenda, 571.

<sup>47</sup> Zur Entwicklungsgeschichte des Organschaftsrechts und der Organtheorien s. schon oben Abschn. II.1.

<sup>48</sup> *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, § 14 KStG Rn. 1; *Endres*, Gesetzgeberischer Überarbeitungsbedarf bei der Organshaft: eine Bestandsaufnahme, in *Festschrift Herzig*, 2010, 194; *Kolbe*, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 14 KStG Anm. 10; *Scheuchzer*, Konzernbesteuerung in den EG-Staaten, 1994, 44 ff.

Gerechtfertigt ist dieses „ausnahmsweise Absehen von dem ansonsten strikten Steuersubjektprinzip“<sup>49</sup> nach heute vorherrschendem Verständnis<sup>50</sup> durch die gesellschaftsrechtlich begründete Pflicht des Organträgers zum Verlustausgleich gem. § 302 AktG.<sup>51</sup> Mit der Anknüpfung der steuerlichen Organschaft an den Gewinnabführungsvertrag und die gesellschaftsrechtliche Verlustübernahme habe der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass es ihm für die Rechtsfolgen der Organschaft auf einen Leistungsfähigkeitstransfer zwischen Unter- und Obergesellschaft ankomme. Nur wenn der Organträger tatsächlich gegenüber der Organgesellschaft für deren Verluste einzustehen hat, könne die steuerrechtliche Verlustverrechnung daher gerechtfertigt werden.<sup>52</sup> Durch die Verlustübernahmepflicht könne grundsätzlich vermieden werden, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage des Organträgers gemindert wird, ohne dass eine tatsächliche Minderung seiner Leistungsfähigkeit eintritt.<sup>53</sup> Weil § 302 AktG die Verlustübernahmepflicht an den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags knüpft, ist es nach h.M. letztlich eben dieser Gewinnabführungsvertrag, der nach aktueller Gesetzeslage die Verlustverrechnung rechtfertigt.

#### 4. Wirtschaftliche Bedeutung der Organschaft

Der wichtigste Vorteil der Organschaft liegt im phasengleichen Verlustausgleich innerhalb der Organgruppe. Dabei steht die wirtschaftliche Bedeutung der Organschaft in unmittelbarem Zusammenhang mit der jeweiligen gesetzlichen Ausgestaltung des Körperschaftsteuersystems und wird zudem maßgeblich durch die allgemeinen Vorschriften der Verlustberücksichtigung bestimmt.

In dem bis 1976 geltenden klassischen Körperschaftsteuersystem führte die Organschaft neben dem Ausgleich von innerorganschaftlichen Verlusten<sup>54</sup> vor allem zu einer Vermeidung der Mehrfachbelastung ausgeschütteter Gewinne.<sup>55</sup> Mit Einführung des Anrechnungsverfahrens im Jahr 1977 nahm die Bedeutung der körperschaftsteuerlichen Organschaft ab,<sup>56</sup> da Mehrfachbelastungen von Gewinnausschüttungen ausgeschlossen und Beteiligungsaufwendungen auch ohne Begründung einer Organschaft

---

<sup>49</sup> BFH, Urteil v. 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132; ähnlich *Kolbe*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Anm. 10; zum Grundsatz der steuerlichen Eigenständigkeit der Körperschaft näher *Hey*, in Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KSt Rn. 6 ff.

<sup>50</sup> Vgl. etwa *Neumann*, in Gosch (Hrsg.), KStG, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 6; *Müller-Gatermann*, in Festschrift W. Ritter, 1997, 457 (464).

<sup>51</sup> S. oben Abschn. II.2.a)aa).

<sup>52</sup> Näher *Grotherr*, FR 1995, 1 ff.

<sup>53</sup> *Frotscher*, in Frotscher/Maas, § 14 KStG Rn. 161.

<sup>54</sup> Vgl. *Herzig*, in Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, 6.

<sup>55</sup> Zwar wurde diese durch einen ermäßigten Steuersatz für ausgeschüttete Gewinne sowie durch das körperschaftsteuerliche Schachtelprivileg für Kapitalgesellschaften als Muttergesellschaft gemildert bzw. beseitigt. Bei Personengesellschaften als Obergesellschaft blieb es dagegen ohne Begründung einer Organschaft bei einer Mehrfachbesteuerung, vgl. *Witt*, Die Konzernbesteuerung, 2006, 7, 22, 53.

<sup>56</sup> Vgl. *Dötsch*, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rn. 1.

voll abzugsfähig waren; Verluste der Muttergesellschaft konnten mit Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften ausgeglichen werden.<sup>57</sup>

Seit der Unternehmenssteuerreform 2000 hat die Organschaft in der Besteuerungspraxis wieder an Gewicht gewonnen. Dies ist insbesondere darauf zurückzuführen, dass § 8b Abs. 3 KStG die Berücksichtigung von Beteiligungsverlusten durch die Muttergesellschaft ausschließt. Weder sind verlustbedingte Teilwertabschreibungen möglich, noch können Verluste aus der Veräußerung der Beteiligung geltend gemacht werden. Da Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft steuerfreie Einkünfte darstellen, ist eine Verrechnung von Verlusten einer Obergesellschaft – etwa aus Refinanzierungsaufwendungen – mit Gewinnen einer Untergesellschaft nicht länger möglich. Doppelbelastungen aufgrund konzerninterner Gewinnausschüttungen werden durch Freistellung nach § 8b Abs. 1 KStG dem Grunde nach zwar vermieden. Hinsichtlich der fiktiven nichtabziehbaren Betriebsausgaben gem. § 8b Abs. 5 KStG in Höhe von 5 % führen konzerninterne Gewinnausschüttungen in einem mehrstufigen Konzern allerdings zu einem Kaskadeneffekt mit zum Teil spürbarer Belastungswirkung, der sich durch Begründung einer Organschaft vermeiden lässt. Darüber hinaus entfällt die Pflicht zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer (§§ 43 ff. EStG), da der Organträger steuerpflichtige Gewinnabführungen und keine Dividenden erträge erhält.

Auch mit den zunehmenden Beschränkungen der steuerlichen Verlustberücksichtigung ist die Bedeutung der Organschaftsregelungen weiter gestiegen. So kann im Rahmen der Organschaft die steuerbelastende Wirkung der seit 2004 geltenden Mindestbesteuerung (§ 10d EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) minimiert werden: Zum einen greift die Mindestbesteuerung ausschließlich auf der Ebene des Organträgers ein. Zum anderen werden aufgrund der innerperiodischen Ergebniszurechnung Verlustvorträge tendenziell in geringerem Umfang generiert. Damit nimmt auch das Risiko ab, dass Verlustvorträge aufgrund eines Anteilseignerwechsels (§ 8c KStG), der alten Mantelkaufsregelung (§ 8 Abs. 4 KStG a.F.) oder in Umwandlungsvorgängen (§ 4 Abs. 2 S. 3 UmwStG) definitiv und ersatzlos untergehen.

Soweit das Ergebnis der Organgesellschaften auf natürliche Personen als Organträger entfällt, ist dieses unmittelbar und ggf. unter Beachtung der Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) dem persönlichen Einkommensteuersatz zu unterwerfen. In Abhängigkeit vom persönlichen Steuersatz kann diese Vorgehensweise vorteilhafter sein als die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 3 Nr. 40d EStG und § 3c Abs. 2 EStG) bzw. der Abgeltungssteuer (§ 32d EStG) auf vorbelastete Gewinnausschüttungen der Tochterkapitalgesellschaft. Zudem wird auf diese Weise die Abziehbarkeit von Beteiligungsaufwendungen sichergestellt (§ 3c Abs. 2 EStG).

Der wirtschaftlichen Einheit der organschaftlich verbundenen Unternehmensgruppe tragen auch die Zinsschrankenregelung (§ 4h EStG; 8a KStG) sowie die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen (§§ 8, 9 GewStG) Rechnung. Für Zwecke der Zinsschranke gelten Organgesellschaften und Organträger als ein Betrieb (§ 15 S. 1

---

<sup>57</sup> Vgl. im Einzelnen *Herzig*, in *Herzig* (Hrsg.), *Organschaft*, 2003, 6; *Witt*, *Die Konzernbesteuerung*, 2006, 7.

Nr. 3 KStG).<sup>58</sup> Die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften greifen für organschaftsinterne Beziehungen nicht, da die Organgesellschaft für gewerbsteuerliche Zwecke als Betriebsstätte des Organträgers gilt (§ 2 Abs. 2 S. 2 GewStG).<sup>59</sup> Dies kann auch übermäßige Belastungen infolge eines gruppeninternen Cash-Poolings verhindern.

Für gewerbsteuerliche Zwecke ist zu berücksichtigen, dass in Folge unterschiedlicher Gemeindehebesätze und der Zerlegung des Gewerbeertrags (§§ 28 ff. GewStG) eine von der Einzelbetrachtung abweichende – günstigere oder auch ungünstigere – Gesamtgewerbsteuerbelastung im Organkreis resultieren kann.

### III. Strukturelle Probleme des geltenden Rechts und Reformbedarf

#### 1. Gewinnabführungsvertrag als Voraussetzung der steuerlichen Ergebniszurechnung

Erkauft werden die in Anerkennung der wirtschaftlichen Einheit gewährten steuerlichen Vorteile der Organschaft durch erhebliche Eingriffe in die Ausgestaltung des Konzerns. Im Zentrum der Kritik an den Organschaftsregeln der §§ 14 ff. KStG steht dabei der Gewinnabführungsvertrag. Deutschland ist mittlerweile weltweit der einzige Staat, der einen derartigen Vertrag zur Voraussetzung der Gruppenbesteuerung macht.<sup>60</sup> Dass der Gewinnabführungsvertrag international unüblich ist, liefert zwar noch nicht per se einen Grund für seine Abschaffung. Es zeigt allerdings, dass weltweit entweder durchgreifende Bedenken gegen seine Festschreibung als Voraussetzung der Gruppenbesteuerung bestehen oder eine solche erst gar nicht für notwendig erachtet wird.

Durch den steuerlich motivierten Abschluss eines solchen Unternehmensvertrags werden betriebswirtschaftliche Fehlsteuerungen ausgelöst. Zudem werden gesellschaftsrechtliche Hürden aufgebaut, die aus Sicht der betroffenen Unternehmen mit erheblichen Risiken für die steuerliche Anerkennung der Organschaft verbunden sind, ohne dass es hierfür eine steuersystematische Rechtfertigung gäbe.

Dabei besteht eines der Hauptprobleme in der mit großer Planungsunsicherheit verbundenen „Alles- oder Nichtswirkung“ der Verknüpfung von Steuer- und Gesellschaftsrecht. Auch geringfügige Fehler bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags führen zu einer „verunglückten“ Organschaft mit der Konsequenz, dass sämtliche Rechtsfolgen der Organschaft rückwirkend vollständig entfallen. Eine nachträgliche Heilung formaler Fehler hat keine steuerlichen Auswirkungen.

---

<sup>58</sup> Dabei ist anzumerken, dass die Organschaftsregelungen durchaus nachteilig für die Gruppe sein können. So wird die Freigrenze des § 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. 1 EStG innerhalb der Gruppe nur einmal gewährt.

<sup>59</sup> R 7.1 (5) GewStR. Nachteilig wirkt sich eine Nichtberücksichtigung der erweiterten gewerbsteuerlichen Grundstücks Kürzung im Rahmen der Organschaft aus (§ 9 Nr. 1 S. 2 bis 5 GewStG); vgl. FG München, Urteil v. 14.11.2005 – 7 K 2699/03, DStR 2006, 1007; Revision eingelegt, BFH I R 109/05.

<sup>60</sup> Vgl. Kessler/Philipp, Ubg 2010, 867.

### a) Betriebswirtschaftliche Fehlanreize

Für die Begründung der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns ist der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags nicht erforderlich.<sup>61</sup> Er steht vielmehr der Organisationsformneutralität entgegen, da faktische Konzerne von den Organschaftsregelungen ausgeschlossen werden.<sup>62</sup> Konzerne werden folglich aus steuerlichen Erwägungen zum Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags gedrängt, obwohl er ggf. aus betriebswirtschaftlicher Sicht und im Hinblick auf die Unternehmenskultur nicht zur Ausrichtung des Konzerns passt. Der Gewinnabführungsvertrag stellt dabei einen massiven Eingriff in die Verantwortlichkeits- sowie Finanzstruktur des Konzerns dar.

Die unternehmerische Flexibilität des Konzerns wird erheblich eingeschränkt, weil der Gewinnabführungsvertrag ohne wichtigen Grund vor Ablauf von fünf Jahren nicht gekündigt werden kann, ohne dass das Vorliegen der Organschaft für steuerliche Zwecke rückwirkend aberkannt wird.<sup>63</sup>

So werden moderne dezentrale Unternehmensorganisationsstrukturen aufgrund mangelnder Ergebnisverantwortung des Managements der Organgesellschaften behindert, was mit einem Verlust der Motivation und Ergebnisorientierung des Organmanagements einhergeht.<sup>64</sup> Die Organgesellschaft ist ggf. gezwungen, Investitionen extern zu finanzieren, da sie Gewinne – mit Ausnahme der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zulässigen Gewinnrücklagen – nicht thesaurieren kann. Die externe Kreditaufnahme durch die Organschaft ist häufig mit einem Organschaftsrevers bzw. einer Organschaftserklärung verbunden, welche die Gläubiger der Organgesellschaft schützen soll.<sup>65</sup>

Eine unmittelbare Verlustzurechnung ist zudem nur um den Preis umfassender Haftung für die Verluste der Organgesellschaft zu bekommen. Ist eine Organgesellschaft verlustträchtig, kann aufgrund der Verlustübernahmeverpflichtung des Organträgers bei diesem eine Überschuldungssituation eintreten.<sup>66</sup>

Schließlich kann die durch den Gewinnabführungsvertrag implizierte phasengleiche Ergebnispoolung negativen Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten des Organträgers nehmen.<sup>67</sup> Im Gewinnfall der Organgesellschaften erhöht sich das Ausschüttungsvolumen des Organträgers um den Gruppenerfolg und löst ggf. Ausschüttungszwänge aus.<sup>68</sup> Im Verlustfall hingegen wird das Ausschüttungsvolumen des Organträgers um den Gruppenverlust gemindert, so dass Ausschüttungen unter Umständen nicht getätigt werden können.

---

<sup>61</sup> Vgl. Witt, Die Konzernbesteuerung, 2006, 140.

<sup>62</sup> Vgl. Walter, in E&Y Komm. zum KStG, § 14 Rn. 26.

<sup>63</sup> Vgl. Prinz, in Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, 554.

<sup>64</sup> Vgl. Witt, Die Konzernbesteuerung, 2006, 141; Endres, in Festschrift Herzig, 2010, 196 f.; Prinz, in Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, 554.

<sup>65</sup> Vgl. Schimansky/Bunte/Lwowski, Bankrechts-Handbuch 2007, § 98 Rn. 82 ff.; Tetzlaff, WM 2011, 1022.

<sup>66</sup> Vgl. Endres, in Festschrift Herzig, 2010, 196.

<sup>67</sup> Vgl. § 58 Abs. 1 und 4 AktG; 7, BB 2010, 2010.

<sup>68</sup> Vgl. Walter, in E&Y Komm. zum KStG, § 14, Tz. 29.

## b) Gesellschafts- und steuerrechtliche Hürden

Die Regelungen zur ertragsteuerrechtlichen Organschaft knüpfen nach geltendem Recht in mehrfacher Hinsicht an zivilrechtliche Tatbestände an. Insbesondere hängt gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 KStG die Anerkennung der Organschaft von dem Bestehen eines wirksamen aktienrechtlichen Gewinnabführungsvertrags ab. Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>69</sup> lassen sich weder die Grundsätze der fehlerhaften Gesellschaft auf den unwirksamen, aber gleichwohl durchgeführten Gewinnabführungsvertrag übertragen, noch ist § 41 Abs. 1 S. 1 AO anwendbar. Daher bestimmt insofern das Gesellschaftsrecht darüber, ob die steuerrechtliche Ergebniszurechnung stattfindet oder nicht.

Die steuerrechtlichen Anforderungen an das Bestehen einer Organschaft richten sich also im Ausgangspunkt nach zivilrechtlichen Vorgaben. Dabei geht das Steuerrecht über diese Anforderungen noch hinaus. Es reicht zur Anerkennung der steuerrechtlichen Organschaft nicht aus, einen Gewinnabführungsvertrag zivilrechtlich wirksam eingerichtet zu haben. Vielmehr hat der BFH insbesondere für die Übernahme von Verlusten einer GmbH weitergehende Anforderungen an die zivilrechtliche Ausgestaltung aufgestellt. Die steuerrechtlichen Anforderungen sind nach Auffassung des BFH „im Zweifel eher eng als weit aufzufassen, das vor allem dann, wenn das steuerliche Regelungsverständnis andernfalls von der Zivilrechtsprechung abhängig würde. Das aber betrifft angesichts der im Laufe der Jahre fortentwickelten und veränderten Zivilrechtsprechung gerade auch die (...) Anforderungen an die Verlustübernahme“.<sup>70</sup>

Für die Praxis ergeben sich aus dem erforderlichen Abschluss des Gewinnabführungsvertrags daher zahlreiche rechtliche Schwierigkeiten.

### aa) Formerfordernisse

Zunächst sind bei dem Abschluss des Vertrags mehrere formale Hürden<sup>71</sup> zu nehmen:

Die Wirksamkeit des gem. § 293 Abs. 3 AktG zwingend schriftlich<sup>72</sup> zu fixierenden Gewinnabführungsvertrags ist von der Zustimmung der Hauptversammlung der verpflichteten Gesellschaft (§ 293 Abs. 1 AktG) und des anderen Vertragsteils (§ 293 Abs. 2 AktG) abhängig. Zwar ist die Obergesellschaft regelmäßig mit der erforderlichen  $\frac{3}{4}$ -Mehrheit<sup>73</sup> an der Tochtergesellschaft beteiligt, so dass das Zustandekommen des Vertrags in der Praxis meist nicht an Beteiligungsverhältnissen scheitert. Im Zuge der

---

<sup>69</sup> BFH, Urteil v. 30.7.1997 – I R 7/97, BStBl. II 1998, 33, 34.

<sup>70</sup> BFH, Urteil v. 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132.

<sup>71</sup> Dazu auch *Erle*, in Festschrift W. Müller, 2001, 557, 561; *Kaeser*, DStR 2010, Beihefter zu Heft 30, 56 ff.; *Schöneborn*, DB 2010, 245.

<sup>72</sup> Notarielle Beurkundung ist nicht gesetzlich vorgeschrieben. Sie ersetzt gem. § 126 Abs. 4 BGB die Schriftform, wenn sie gleichwohl durchgeführt wird. Für die beherrschte GmbH wird hingegen ganz überwiegend entsprechend § 53 Abs. 2 S. 1 GmbHG notarielle Beurkundung des Zustimmungsbeschlusses verlangt; BGH, Beschluss v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324, 338 ff., 342 (*Supermarkt*), m.zahlr.N.

<sup>73</sup> Mehrheit von mindestens  $\frac{3}{4}$  des bei der Beschlussfassung vertretenen Grundkapitals (§ 293 Abs. 1 S. 2 AktG); zur erforderlichen Mehrheit bei der GmbH statt aller *Raiser/Veil*, Recht der Kapitalgesellschaften, 5. Aufl. 2010, § 54 Rn. 25 m.w.N.; offen gelassen in BGH, Beschluss v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324, 332 (*Supermarkt*).

Vorbereitung und Durchführung der Hauptversammlung sind aber die Formalia der §§ 293a ff. AktG zu beachten.<sup>74</sup> Werden diese Vorschriften nicht eingehalten, droht die Anfechtung der Zustimmungsbeschlüsse,<sup>75</sup> wodurch die Planungssicherheit der Konzernunternehmen stark beeinträchtigt werden kann, weil es dann oftmals<sup>76</sup> zu keiner Eintragung in das Handelsregister kommt, bis der Streit entschieden ist. Die Beteiligung der Hauptversammlung wird aus diesen Gründen als Hemmnis für den ertragsteuerrechtlich notwendigen Abschluss des Gewinnabführungsvertrags angesehen.

Der Gewinnabführungsvertrag wird mit der Folge der erstmaligen Einkommenszurechnung im körperschaftsteuerrechtlichen Sinne (§ 14 Abs. 1 S. 2 KStG) erst wirksam, wenn sein Bestehen in das Handelsregister eingetragen ist (§ 294 Abs. 2 AktG). Dieser Zeitpunkt ist maßgebend; ein rückwirkender Beginn der Organschaft ist ausgeschlossen.<sup>77</sup> Der Eintragung geht eine formelle und materielle<sup>78</sup> Prüfung durch das Registergericht voraus. Herrscht im Verfahren vor dem Registergericht etwa Streit über die Wirksamkeit der Hauptversammlungsbeschlüsse, so kann das Gericht das Verfahren nach § 381 S. 1 FamFG sogar schon dann aussetzen, wenn eine Anfechtungsklage noch nicht anhängig ist.<sup>79</sup> Ist bereits Anfechtungsklage erhoben, wird das Gericht regelmäßig die Eintragung von der Vorlage der Entscheidung abhängig machen.<sup>80</sup> Doch auch unabhängig von streitigen Fällen stellt die Handelsregistereintragung im Hinblick auf bisweilen entstehende längere Bearbeitungszeiten durch das Gericht<sup>81</sup> ein Wirksamkeitserfordernis dar, das die Konzernunternehmen in einer effektiven Unternehmensführung stören kann.

---

<sup>74</sup> So müssen die Vorstände der beteiligten Gesellschaften einen Bericht über den Vertrag erstellen (§ 293a AktG), diesen zur Einsicht der Aktionäre auslegen oder im Internet veröffentlichen (§ 293f AktG) und ihn auch in der HV zugänglich machen (§ 293g AktG). Gleiches gilt für das Ergebnis der von Wirtschaftsprüfern bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (§ 293d Abs. 1 S. 1 HGB) vorzunehmenden Vertragsprüfung gem. §§ 293b ff. AktG. Hier eröffnen sich weitere Problemfelder insb. hinsichtlich des Umfangs des Berichts und der Vertragsprüfung, eines möglichen Verzichts auf den Bericht und die Einschränkung der Berichtspflicht. Unsicherheit herrscht auch bzgl. der umstrittenen Antwort auf die Frage, ob und inwiefern §§ 293a ff. AktG entsprechend anzuwenden sind, wenn eine GmbH oder eine Gesellschaft anderer Rechtsform Partei des Gewinnabführungsvertrags ist; dazu im Einzelnen etwa *Emmerich*, in: *Emmerich/Habersack, Aktien- und GmbH-Konzernrecht*, 6. Aufl. 2010, § 293a Rn. 10 ff.; *Koppensteiner*, in *KölnKommAktG*, 3. Aufl. 2004, Vorb. §§ 291 Rn. 169 ff., § 293a Rn. 8, jeweils m.w.N.

<sup>75</sup> Nicht zuletzt durch „räuberische Aktionäre“; *Kaeser*, DStR 2010, Beihefter zu Heft 30, 56, 57.

<sup>76</sup> Zum Freibaberverfahren gem. § 246a AktG vgl. aber etwa *Faßbender*, AG 2006, 872 ff.

<sup>77</sup> *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt, Körperschaftsteuer*, § 14 Rn. 169; *Neumann*, in *Gosch, KStG*, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 211; zur rückwirkenden Begründung von Organschaften in Umwandlungsfällen s. *BFH, Urteil v. 28.7.2010 – I R 89/09*, DStR 2010, 2182; *I R 111/09, GmbHR* 2011, 44; dazu näher *Dötsch*, *Ubg* 2011, 20, 22 ff.

<sup>78</sup> *BGH, Beschluss v. 24.10.1988 – II ZB 7/88*, *BGHZ* 105, 324, 330 (*Supermarkt*); *OLG München, Beschluss v. 14.7.2009 – 31 Wx 16/09*, *31 Wx 016/09*, *AG* 2009, 706; *Emmerich*, in *Emmerich/Habersack, Aktien- und GmbH-Konzernrecht*, 6. Aufl. 2010, § 294 Rn. 19; *Krafka*, in *MünchKommZPO*, 3. Aufl. 2010, § 381 FamFG Rn. 2.

<sup>79</sup> *Krafka*, in *MünchKommZPO*, 3. Aufl. 2010, § 381 FamFG Rn. 5.

<sup>80</sup> Vgl. dazu *Preuß*, in *Fleischhauer/Preuß, Handelsregisterrecht*, 2006, Rn. A 190 ff.

<sup>81</sup> *Kaeser*, DStR 2010, Beihefter zu Heft 30, 56, 57.

### *bb) Ausgleichs- und Abfindungspflicht gegenüber Minderheitsgesellschaftern*

Ist die Obergesellschaft nicht zu 100 % an der Tochtergesellschaft beteiligt, muss der Gewinnabführungsvertrag gem. § 304 Abs. 1 S. 1 AktG zwingend einen Ausgleich für die außenstehenden Gesellschafter in Form einer wiederkehrenden Geldleistung vorsehen. Der Ausgleichsanspruch, der sich nach h.M. gegen die Obergesellschaft richtet,<sup>82</sup> soll den Minderheitsgesellschaftern zugutekommen, weil ihr Recht auf Dividendenausüttung mangels Entstehung von Bilanzgewinn praktisch leerläuft.<sup>83</sup> Sieht der Gewinnabführungsvertrag eine solche Regelung nicht vor, ist er nichtig (§ 304 Abs. 3 S. 1 AktG) und steuerrechtlich unbeachtlich. Wenn der Ausgleich dem Grunde nach im Gewinnabführungsvertrag Berücksichtigung findet, er aber unangemessen ist, ist der Gewinnabführungsvertrag hingegen gültig und sind die Hauptversammlungsbeschlüsse nicht aus diesem Grunde anfechtbar (§ 304 Abs. 3 S. 2 AktG). Dennoch entstehen häufig Folgeprobleme, da die Höhe der Ausgleichszahlungen extrem streitanfällig ist<sup>84</sup>, was zu gerichtlichen Auseinandersetzungen führt. Variable Ausgleichszahlungen gem. § 304 Abs. 2 S. 2 AktG führen in der Praxis nicht zur Beanstandung der Organschaft.<sup>85</sup>

Auslöser eines Rechtsstreits kann darüber hinaus auch die Abfindung außenstehender Aktionäre sein. Neben der Ausgleichszahlung muss der Gewinnabführungsvertrag nämlich gem. § 305 AktG eine Abfindungsklausel enthalten, die es den Minderheitsgesellschaftern ermöglicht, von der Obergesellschaft den Erwerb ihrer Aktien gegen Abfindung zu verlangen. Hierbei handelt es sich um ein Schuldverhältnis, dessen Abwicklung wiederum erhebliches Streitpotential birgt.<sup>86</sup>

### *cc) Tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags*

Die dargestellten Rechtsfolgen sind für die Anerkennung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft insofern von Bedeutung, als § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG verlangt, dass der Gewinnabführungsvertrag während seiner gesamten Geltungsdauer von mindestens fünf Jahren<sup>87</sup> durchgeführt wird. Maßgeblich ist demnach, ob die Vertragspar-

<sup>82</sup> OLG Düsseldorf, Beschluss v. 12.2.1992 – 19 W 3/91, WM 1992, 986, 987; *Hasselbach/Hirte*, in *GroßKommAktG*, 4. Aufl. 2005, § 304 Rn. 36; *Hüffer*, *AktG*, 9. Aufl. 2010, § 304 Rn. 4; *Koppensteiner*, in *KölnKommAktG*, 3. Aufl. 2004, § 304 Rn. 22; a. A. etwa *Godin/Wilhelmi*, *AktG*, 1971, § 304 Anm. 2: Tochtergesellschaft als Schuldnerin.

<sup>83</sup> Statt aller *Hasselbach/Hirte*, in *GroßKommAktG*, 4. Aufl. 2005, § 304 Rn. 4; *Hüffer*, *AktG*, 9. Aufl. 2010, § 304 Rn. 1.

<sup>84</sup> Vgl. nur *Herzig*, *DStR* 2010, Beihefter zu Heft 30, 61, 62 m.w.N. in Fn. 6.

<sup>85</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 4.3.2009 – I R 1/08, *BStBl. II* 2010, 407. Hierzu allerdings BMF, Schreiben v. 20.4.2010 – IV C 2-S 2770/08/10006, *BStBl. I* 2010, 372.

<sup>86</sup> Ein Fehlen des Abfindungsangebots führt jedoch weder die Unwirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags herbei, noch eröffnet es eine Anfechtungsmöglichkeit der Hauptversammlungsbeschlüsse (*Hasselbach/Hirte*, in: *GroßKommAktG*, 4. Aufl. 2005, § 305 Rn. 251; *Koppensteiner*, in: *KölnKommAktG*, 3. Aufl. 2004, § 305 Rn. 138 ff.).

<sup>87</sup> Hinsichtlich der Bestimmung des Zeitraums herrscht Rechtsunsicherheit. Unklar ist, ob das Gesetz Kalenderjahre, Zeitjahre oder Wirtschaftsjahre meint. Während das FG Düsseldorf (Urteil v. 26.1.2010 – 6 K 4601/07 K, G, *DStRE* 2010, 1065) zu Wirtschaftsjahren tendiert, sprechen sich das FG Köln (Urteil v. 9.12.2009 – 13 K 4379/07, *GmbHR* 2010, 442) und das FG Kassel (Urteil v. 15.11.2006 – 12 K 4273/01, *StE* 2009, 744) mit der wohl h.M. (vgl. die Nachweise bei *Neumann*, in *Gosch*, *KStG*, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 212) für Zeitjahre aus.

teien ihren zivilrechtlichen Pflichten zur Gewinnabführung und zur Verlustübernahme tatsächlich nachkommen. Ist dies nicht der Fall, folgt daraus die Aberkennung der Organschaft.<sup>88</sup>

Nach § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG darf die Organgesellschaft außerdem nur in eng begrenztem Rahmen Gewinnrücklagen bilden. Obwohl das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)<sup>89</sup> zur weiteren Trennung von Handels- und Steuerbilanzrecht geführt hat,<sup>90</sup> entscheidet dennoch insofern auch die handelsrechtliche Rechnungslegung weiterhin über die Anerkennung der steuerrechtlichen Organschaft. Beträchtliche Rechtsunsicherheit verursachen derzeit offene Fragen insbesondere zu den Folgen der Ausübung von Wahlrechten im Zuge der Umstellung der Rechnungslegung auf das HGB i.d.F. des BilMoG und zur richtigen Berücksichtigung latenter Steuern auf abführungsgesperrte Gewinnanteile.<sup>91</sup> Es ist – mit dem Damoklesschwert der rückwirkenden Aberkennung – nicht geklärt, welche Fernwirkungen sich hieraus für die steuerrechtliche Organschaft ergeben. Die Ergebnisse sind bislang nicht absehbar, die Rechtsfolgen nicht überschaubar.<sup>92</sup> Die ersten Reaktionen der Finanzverwaltung legen nahe, dass die Anwendungsfragen pragmatisch aufgegriffen werden.<sup>93</sup> Deutlich zeigt sich hier jedoch das strukturelle Problem einer eng gefassten steuerrechtlichen Anknüpfung an handels- und gesellschaftsrechtliche Vorgaben.

#### *dd) Besonderheiten im GmbH-Konzern*

In der Praxis sind häufig Gesellschaften in der Rechtsform der GmbH in Konzernstrukturen eingebunden. Außerhalb des faktischen Konzerns resultieren folgende spezifische Probleme, wenn die GmbH Partei eines (steuerrechtlich motivierten) Gewinnabführungsvertrags ist:

- Nach h.M. bedarf der Zustimmungsbeschluss der beherrschten GmbH analog der Vorschrift des § 53 Abs. 2 S. 1 GmbHG wegen seiner satzungsändernden Wirkung der notariellen Beurkundung.
- Gem. § 17 S. 2 Nr. 2 KStG muss im GmbH-Konzern eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart werden, damit die Organschaft anzuerkennen ist. Dies gilt nach der Rechtsprechung des BFH<sup>94</sup> unabhängig davon, dass eine entsprechende Anwendung des § 302 AktG auf den GmbH-Kon-

---

<sup>88</sup> S. nur *Neumann*, in Gosch, KStG, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 310.

<sup>89</sup> Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz) v. 25.5.2009, BGBl. I, 1102.

<sup>90</sup> Im Einzelnen *Herzig/Briesemeister*, WPg 2010, 63; zur Abschaffung des Grundsatzes der umgekehrten Maßgeblichkeit etwa *Hennrichs*, Ubg 2009, 533 ff.

<sup>91</sup> S. dazu nur die Eingabe des Instituts der Wirtschaftsprüfer e.V. v. 15.2.2011 an das Bundesministerium der Finanzen „Auswirkungen des BilMoG auf die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft“, abrufbar unter [www.idw.de](http://www.idw.de).

<sup>92</sup> Vgl. die Ausführungen von *Herzig* und *Märtens* im Rahmen des 2. Münchner Unternehmenssteuerforums: „Organschaft im Umbruch?“, wiedergegeben im Tagungsbericht durch *Viskorf*, DStR 2010, Beihefter zu Heft 30, 53, 54 (siehe unter Abschn. II.3.).

<sup>93</sup> BMF, Schreiben v. 14.1.2010 – IV C 2-S 2770/09/10002, BStBl. I 2010, 65.

<sup>94</sup> Urteil v. 3.3.2010 – I R 68/09, DStR 2010, 858.

zern zivilrechtlich ohnehin und ohne eine solche Klausel im Gewinnabführungsvertrag anerkannt ist.<sup>95</sup> Das Erfordernis der ausdrücklichen Vereinbarung hat in der Praxis zu erheblicher Rechtsunsicherheit geführt, weil Unklarheiten bezüglich der Art und des Umfangs<sup>96</sup> der Bezugnahme auf § 302 AktG bestehen.<sup>97</sup> Die kürzlich aufgekommene Unruhe<sup>98</sup> folgte aus einer gemeinsamen Verfügung der Oberfinanzdirektionen Münster und Rheinland<sup>99</sup>, wonach es nicht ausreiche, dass auf § 302 AktG im Ganzen verwiesen wird und alsdann eine Wiedergabe nur des § 302 Abs. 1 AktG folge. Die Formulierung der Vertragsklausel,<sup>100</sup> auf welche die Finanzverwaltung Bezug nimmt, findet sich in der Praxis häufig, so dass zahlreiche verunglückte Organschaften befürchtet wurden.<sup>101</sup> Die vom Bundesrat verabschiedete Stellungnahme v. 9.7.2010 zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2010, durch die um Prüfung einer Neufassung des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG gebeten wurde,<sup>102</sup> hat letztlich nicht zur erhofften<sup>103</sup> Änderung der Vorschrift geführt. Immerhin kann sich die Praxis nunmehr aber an einem neuen BMF-Schreiben<sup>104</sup> orientieren, wonach die genannte Vertragsklausel nicht zu beanstanden sei. Doch bleibt es dabei, dass Einzelheiten unverändert umstritten und Gegenstand gerichtlicher Verfahren sind. Zuletzt hat der I. Senat des BFH eine Vertragsklausel beanstandet und entschieden, dass sie einer Regelung entsprechend § 302 Abs. 4 AktG bedürfe.<sup>105</sup>

---

<sup>95</sup> BGH, Urteil v. 11.10.1999 – II ZR 120/98, BGHZ 142, 382, 384; Urteil v. 11.11.1991 – II ZR 287/90, BGHZ 116, 37, 39; Beschluss v. 24.12.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324, 326 (Supermarkt); Urteil v. 14.12.1987 – II ZR 170/87, BGHZ 103, 1, 4 ff.; *Hirte*, in GroßKommAktG, 4. Aufl. 2005, § 302 Rn. 97 m.w.N. in Fn. 190.

<sup>96</sup> Der BFH verlangt eine Vereinbarung entsprechend § 302 Abs. 1, Abs. 3 und Abs. 4; so zuletzt BFH, Beschluss v. 22.12.2010 – I B 83/10, DStR 2011, 219, 220 m.w.N.

<sup>97</sup> Dazu etwa *Crezelius*, Ubg 2009, 733; *Eiselt*, NWB 2010, 3268; *Hohage/Willkommen*, BB 2010, 1119; *Prinz*, DStR 2010, 1512; *Rödter*, DStR 2010, 1218; *Schöneborn*, DB 2010, 245; *Wulf*, AG 2010, 34.

<sup>98</sup> *Crezelius*, Ubg 2009, 733.

<sup>99</sup> Vfg. v. 12.8.2009 – S 2770 - 249 -St 13 - 33 (OFD Münster) / S 2770 - 1015 - St 131 (OFD Rheinland), DStR 2010, 1136.

<sup>100</sup> „Die ... GmbH verpflichtet sich, entsprechend § 302 AktG jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag der ... GmbH auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den freien Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind.“

<sup>101</sup> *Rödter*, DStR 2010, 1218.

<sup>102</sup> BR-Drucks. 318/10 (Beschluss), S. 59.

<sup>103</sup> *Eiselt*, NWB 2010, 3268, 3271; *Prinz*, DStR 2010, 1512; *Pohl*, DB 2010, Heft 33, M1; *Rödter*, DStR 2010, 1218.

<sup>104</sup> BMF, Schreiben v. 19.10.2010, BStBl. I 2010, 836.

<sup>105</sup> BFH, Beschluss v. 22.12.2010 – I B 83/10, DStR 2011, 219, 220.

- Schließlich ist bislang ungeklärt, ob ein Gewinnabführungsvertrag im GmbH-Konzern einen Ausgleich<sup>106</sup> für Minderheitsgesellschafter enthalten muss.<sup>107</sup>

ee) *Rechtsfolgen, insbesondere Haftung im Vertragskonzern*

Die zentrale zivilrechtliche Rechtsfolge des Gewinnabführungsvertrags besteht in der Verpflichtung der Tochtergesellschaft, ihren gesamten Gewinn an die Obergesellschaft abzuführen. Damit korrespondiert die Verlustausgleichspflicht des § 302 AktG. Nach dieser Vorschrift muss das herrschende Unternehmen jeden während der Vertragsdauer bei der Tochtergesellschaft entstehenden Jahresfehlbetrag ausgleichen.<sup>108</sup> Es spielt keine Rolle, wodurch der Jahresfehlbetrag verursacht worden ist. Insbesondere ist nicht maßgeblich, ob das herrschende Unternehmen durch Maßnahmen der Unternehmensleitung zur Entstehung der Verluste beigetragen hat oder nicht. Gleiches gilt für die Höhe des Anspruchs: Bei der Feststellung des auszugleichenden Betrags ist eine rein handelsbilanzielle Sichtweise anzuwenden.

Im Außenverhältnis der Konzernunternehmen zu ihren Gläubigern ändert die Verlustausgleichspflicht nichts an dem Grundsatz, dass jedes Unternehmen für seine Verbindlichkeiten allein haftet und eine Durchgriffshaftung etwa der Obergesellschaft für Verbindlichkeiten der Tochtergesellschaft nicht eingreift (Trennungsprinzip).<sup>109</sup> Dennoch ist nicht zu verkennen, dass der Gläubigerschutzgedanke das System der Verlustübernahme i.S. § 302 AktG trägt.<sup>110</sup> Zwar hat der Gläubiger der Tochtergesellschaft in aller Regel keinen eigenen<sup>111</sup> Anspruch gegen die Obergesellschaft. Will er unmittelbar auf den Anspruch auf Verlustausgleich zugreifen, so steht es ihm aber frei, die Forderung im Wege der Zwangsvollstreckung gegen die Tochtergesellschaft pfänden und über-

<sup>106</sup> Die gleiche Problematik eröffnet sich entsprechend für die Abfindung; siehe dazu oben unter Abschn. III.1.b)bb).

<sup>107</sup> Im Recht der GmbH fehlt eine § 304 Abs. 3 S. 1 AktG 304 vergleichbare Vorschrift, so dass sich die Frage nach einem Analogieschluss stellt. Zumindest dann, wenn man für das Zustandekommen des Gewinnabführungsvertrags einen einstimmigen Beschluss der Gesellschafterversammlung fordert, besteht kein Bedürfnis für einen Ausgleich, vgl. *Hasselbach/Hirte*, in: *GroßkommAktG*, 4. Aufl. 2005, § 304 Rn. 142 m.zahlr.N. Denn der Minderheitsgesellschafter kann im Rahmen der Beschlussfassung seine Interessen vertreten und den wirksamen Abschluss des Vertrags verhindern. Es ist indessen darauf hinzuweisen, dass die Rechtsprechung die Frage nach der erforderlichen Mehrheit für die GmbH bislang offengelassen hat, BGH, Beschluss v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324, 332 (*Supermarkt*). Deshalb bleiben für die Unternehmenspraxis auch hier Zweifel.

<sup>108</sup> **Zulässig ist es, den Jahresfehlbetrag durch Entnahmen aus anderen Gewinnrücklagen auszugleichen**, wenn die Einstellung während der Vertragsdauer erfolgt ist. In zeitlicher Hinsicht erfasst die Pflicht zur Verlustübernahme nur solche Jahresfehlbeträge, die während der Vertragsdauer entstanden sind (im Einzelnen etwa *Hirte*, in *GroßkommAktG*, 4. Aufl. 2005, § 302 Rn. 16 ff. m.w.N.).

<sup>109</sup> *Emmerich/Habersack*, Konzernrecht, 9. Aufl. 2008, § 19 Rn. 25, § 20 Rn. 49.

<sup>110</sup> Vgl. BGH, Urteil v. 10.7.2006 – II ZR 238/04, BGHZ 168, 285, 289 ff.; *Emmerich/Habersack*, Konzernrecht, 9. Aufl. 2008, § 20 Rn. 36.

<sup>111</sup> Möglich ist indessen eine Abtretung des Anspruchs aus § 302 AktG an den Gläubiger; *Hüffer*, AktG, 9. Aufl. 2010, § 302 Rn. 17 m.w.N.

weisen zu lassen. In der Insolvenz wird der Anspruch vom Insolvenzverwalter geltend gemacht.<sup>112</sup>

**c) Schwindende dogmatische Berechtigung des Gewinnabführungsvertrags als Voraussetzung einer steuerlichen Ergebniszurechnung**

Unabhängig von den praktischen Schwierigkeiten, die der Gewinnabführungsvertrag aufwirft, ist auch seine dogmatische Berechtigung zunehmend in Frage gestellt.

Mit der Anknüpfung an handelsbilanziell ermittelte Ergebnisse als Voraussetzung für die steuerliche Ergebniszurechnung werden zwei Größen miteinander verbunden, die aufgrund der Auseinanderentwicklung von Handels- und Steuerbilanz immer stärker auseinanderlaufen. Das steuerlich zuzurechnende Einkommen weicht zunehmend vom handelsrechtlich abzuführenden Ergebnis ab. Das BilMoG stellt, insbesondere aufgrund der Abschaffung der formellen Maßgeblichkeit, einen weiteren Meilenstein dieser Entwicklung dar.<sup>113</sup>

Die Ergebnisabweichungen können einerseits aus permanenten außerbilanziellen Korrekturen oder temporären bilanziellen Differenzen aufgrund divergierender Ansatz- und Bewertungsvorschriften im Steuer- und Handelsrecht resultieren. Es sind sogar Situationen denkbar, in denen die handelsrechtliche Ergebnisabführung und das dem Organträger zuzurechnende Einkommen unterschiedliche Vorzeichen aufweisen. So kann das zuzurechnende Einkommen etwa aufgrund steuerlicher Mehrabschreibungen oder der Bildung einer Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG auf Ebene der Organgesellschaft negativ sein, während handelsrechtlich ein Gewinn abgeführt wird. Umgekehrt kann der Organträger verpflichtet sein, ein negatives Einkommen der Organgesellschaft auszugleichen, obwohl das zuzurechnende Einkommen etwa aufgrund nicht-abziehbarer Betriebsausgaben oder der steuerlichen Nichtanerkennung einer Drohverlustrückstellung positiv ist.

Dass sich über die Totalperiode hinweg die bilanziellen Abweichungen möglicherweise ausgleichen, vermag die Mängel der steuerlichen Anknüpfung an den steuerlich nicht nachvollzogenen handelsbilanziellen Leistungsfähigkeitstransfer nicht auszuräumen. Es kommt nämlich entscheidend auf die Periode des Bestehens der Organschaft an, welche regelmäßig kürzer als die Totalperiode sein wird. Zudem kehren sich permanente außerbilanzielle Korrekturen grundsätzlich nicht um.<sup>114</sup>

Speziell für die Verlustzurechnung kann aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip zwar gefolgert werden, dass Verluste steuerlich nur dann zu berücksichtigen sind, wenn sie auch wirtschaftlich getragen werden.<sup>115</sup> Hierzu bedarf es jedoch nicht der Gewinnab-

---

<sup>112</sup> *Altmeyden*, in MünchKommAktG, 3. Aufl. 2010, § 302 Rn. 83; *Hüffer*, AktG, 9. Aufl. 2010, § 302 Rn. 18.

<sup>113</sup> Vgl. *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 17 Rn. 49. Zunehmendes Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz führt außerdem vermehrt zur Notwendigkeit einer Bildung steuerlicher Ausgleichsposten und erhöht damit weiter die Kompliziertheit der Organschaft.

<sup>114</sup> Eine Ausnahme stellen nichtabzugsfähige Zinsaufwendungen dar, welche im Rahmen des Zinsvortrags einen gegenläufigen Effekt in künftigen Perioden haben können.

<sup>115</sup> S. Abschn. IV.2.

führung. Die Verpflichtung des Organträgers zur Übernahme der Verluste der Tochtergesellschaft wiederum ist zwar hinreichend als Begründung einer steuerlichen Verlustzurechnung. Notwendig ist auch sie jedoch nicht.<sup>116</sup> Umso unverständlicher ist, warum Organschaften durch hohe formale Anforderungen an die Voraussetzung der Abführung des ganzen Gewinns belastet werden.

Schließlich erschöpfen sich die Rechtsfolgen der Organschaft nicht in der Ergebniszurechnung. So werden im Rahmen der Einkommensermittlung zahlreiche einheitstheoretische Modifikationen vorgenommen, bspw. hinsichtlich der Zinsschrankenregelung sowie der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften. Diese übrigen Effekte einer Organschaft lassen sich nicht auf die Verlusttragung zurückführen bzw. hängen nicht von dieser ab. Sie greifen auch dann ein, wenn die Organgesellschaft dauerhaft ein positives handelsrechtliches wie auch steuerliches Ergebnis vor Ergebniszurechnung erzielt.

## 2. Komplexität, insbesondere Regelung von Mehr- und Minderabführungen

Kompliziert ist das heutige Recht der Organschaft nicht nur aufgrund der hohen gesellschaftsrechtlichen Hürden, die es für die steuerliche Anerkennung zu nehmen gilt,<sup>117</sup> sondern auch im Hinblick auf die originär steuerrechtliche Abwicklung.

An erster Stelle ist das System der positiven und negativen vor- und innerorganschaftlichen Ausgleichsposten zu nennen, die der Abbildung der steuerlichen Folgen von Mehr- und Minderabführungen<sup>118</sup> dienen. Diese resultieren aus Abweichungen zwischen steuerlicher Ergebniszurechnung und handelsrechtlicher Gewinnabführung. Mit der Auseinanderentwicklung von Handels- und Steuerbilanz, insbesondere nach Inkrafttreten des BilMoG<sup>119</sup> werden Mehr- und Minderabführungen von der Ausnahme zum Regelfall. Die 2004 bzw. 2007 diesbezüglichen eingeführten Regelungen in § 14 Abs. 3 KStG (vororganschaftliche Mehr-/Minderabführungen) bzw. § 14 Abs. 4 (innerorganschaftliche Mehr-/Minderabführungen) sind rudimentär, da sie u.a. keine Lösung für die Abwicklung in mehrstufigen Konzernketten enthalten.<sup>120</sup> Es bleibt bei der aufwendigen und mit vielen Zweifelsfragen behafteten Kontrolle und Fortschreibung der Ausgleichsposten. Die Ausgleichsposten müssen nicht lediglich einmal festgestellt, sondern bei jeder neuerlichen Abweichung zwischen Handel- und Steuerbilanz, etwa infolge einer Betriebsprüfung, permanent fortentwickelt werden.<sup>121</sup> Dies kann zu „hunderterten oder gar tausenden von aktiven und passiven Unterposten mit unterschiedlicher

---

<sup>116</sup> Dazu näher Abschn. VI.2.c).

<sup>117</sup> S. Abschn. III.1.b).

<sup>118</sup> Siehe dazu etwa den umfangreichen Beitrag von *Breier*, *Der Konzern* 2011, 11, 84.

<sup>119</sup> Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz) v. 25.5.2009, BGBl. I, 1102.

<sup>120</sup> *Sedemund*, DB 2010, 1255; *Thiel*, *Festschrift Lang*, 2010, 755, 756.

<sup>121</sup> Vgl. dazu *Dötsch*, *Ubg.* 2008, 117, 124.

Lebensdauer<sup>122</sup> führen. Das System der organschaftlichen Ausgleichsposten wird selbst von Körperschaftsteuerexperten als nicht mehr nachvollziehbar empfunden.<sup>123</sup>

Erheblicher Aufwand entsteht auch im Fall der „verunglückten Organschaft“,<sup>124</sup> wenn die Organschaftswirkungen im Nachhinein für mehrere Jahre rückgängig gemacht werden müssen. Fehler des Gewinnabführungsvertrags bzw. in seiner Durchführung wirken zurück auf den Beginn der Organschaft. Zwischenzeitliche Gewinnabführungen/Verlustübernahmen werden in verdeckte Gewinnausschüttungen bzw. Einlagen umqualifiziert.

### 3. Binnenorientierung der Organschaft

Zentraler Kritikpunkt ist zudem die Binnenorientierung der §§ 14 ff. KStG. Es gilt eine streng nationale Betrachtungsweise. So kann als Organgesellschaft – jedenfalls nach dem derzeitigen Gesetzeswortlaut von § 14 Abs. 1 S. 1 KStG<sup>125</sup> – nur eine Kapitalgesellschaft fungieren, die Sitz *und* Geschäftsleitung im Inland innehat. Im Ausland ansässige Tochtergesellschaften ohne steuerliche Anknüpfung in Deutschland sind von der Organschaft von vornherein ausgeschlossen. Auslandsverluste finden, auch wenn sie final werden,<sup>126</sup> keinerlei Berücksichtigung im Inland. Der Organträger muss über eine Geschäftsleitung im Inland bzw. über eine im Inland belegene, ins Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung verfügen.

Damit sind grenzüberschreitend agierende Konzerne grundsätzlich schlechter gestellt als rein nationale. Die negative Beeinflussung der Entscheidung für eine Auslandsinvestition birgt die Gefahr betriebs- und volkswirtschaftlicher Ineffizienzen. Zwar hat sich der EuGH bislang nicht mit der Binnenorientierung der deutschen Organschaft befasst, es bleibt indes mehr als fraglich,<sup>127</sup> ob dieser Rechtszustand mit den Vorgaben des Unionsrechts in Einklang steht.<sup>128</sup>

## IV. Maßstäbe für eine Reform der Gruppenbesteuerung

### 1. Übersicht

Der Gesetzgeber hat bei der Ausgestaltung des Unternehmenssteuerrechts und damit auch bei einer Reform der Gruppenbesteuerung weitgehende Gestaltungsfreiheit. Er muss dabei aber neben etwaigen verfassungsrechtlichen Vorgaben vor allem das Unionsrecht sowie das Netzwerk der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen berücksichtigen.

---

<sup>122</sup> Thiel, in Festschrift Lang, 2010, 755, 775.

<sup>123</sup> Vgl. Thiel, in Festschrift Lang, 2010, 755, 773.

<sup>124</sup> Dazu Neumann, in Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, 277 ff.

<sup>125</sup> Zur Reaktion der Finanzverwaltung s. oben Abschn. II.2.c)aa).

<sup>126</sup> Dazu unten Abschn. VI.2.a).

<sup>127</sup> S. dazu insbesondere auch Abschn. IV.3.b) und Anhang I.

<sup>128</sup> Hierzu Kolbe, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG, Anm. 12, mit zahlreichen Nachweisen aus Rechtsprechung und Literatur.

## 2. Verfassungsrechtliche Vorgaben

Verfassungsrechtliche Beschränkungen der Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers resultieren insbesondere aus Art. 3 Abs. 1 GG. Dabei verfügt der Gesetzgeber nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bei der Auswahl des Steuergegenstands und bei der Bestimmung des Steuersatzes über einen weitreichenden Entscheidungsspielraum.<sup>129</sup> Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es damit als rechtlich gleich qualifiziert, wird jedoch im Bereich des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit.<sup>130</sup> Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes.<sup>131</sup>

Unter Zugrundelegung dieser allgemeinen Grundsätze ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber sowohl bezüglich der Entscheidung, überhaupt eine Sonderregelung für die Besteuerung verbundener Unternehmen einzuführen, als auch bei deren Ausgestaltung weitgehend frei ist. Auch wenn man in der Verwirklichung des Individualsteuerprinzips durch Anknüpfung der Körperschaftsteuer an die zivilrechtliche Selbständigkeit der einzelnen juristischen Person und der Verwirklichung des Trennungsprinzips eine grundlegende Belastungsentscheidung sieht, ist der Gesetzgeber ungehindert, das Trennungsprinzip partiell zu durchbrechen, soweit es ihm dabei um die Verwirklichung eines anderen ebenfalls sachgerechten Besteuerungsprinzips oder der Verfolgung legitimer außersteuerlicher Ziele geht.<sup>132</sup> Als sachlicher Grund kann die besondere Konzern(gesamt)leistungsfähigkeit verbundener Unternehmen herangezogen werden. Sie liefert ökonomisch ebenso wie verfassungsrechtlich eine hinreichende Begründung für eine Ausnahme von der Grundentscheidung für die Individualbesteuerung. Auch das Ziel der Verwirklichung von Neutralität gegenüber der Unternehmensorganisation rechtfertigt die steuerliche Zusammenfassung verbundener Unternehmen.

Weitgehend frei ist der Gesetzgeber nach Auffassung der Arbeitsgruppe auch darin, welche Anforderungen er an die steuerliche Zurechnung von Verlusten stellt. Weder

---

<sup>129</sup> Vgl. aktuell etwa BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (230).

<sup>130</sup> BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (125); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (46 f.); v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30); v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (231).

<sup>131</sup> Vgl. BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95); v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (290); v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (126); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (47); v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (31); v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (231).

<sup>132</sup> So mit Blick auf die Konzernleistungsfähigkeit auch *Witt*, Die Konzernbesteuerung, 2006, 452 ff., 474 ff., der allerdings noch weitergeht und es für verfassungsrechtlich geboten hält, eine untergeordnete Gesellschaft nicht einer eigenständigen Ertragsbesteuerung zu unterwerfen, da das von ihr erwirtschaftete Ergebnis nicht Ausdruck ihrer eigenen Leistungsfähigkeit, sondern einer Gesamtleistungsfähigkeit des Konzerns sei.

bedarf es zwingend eines Leistungsfähigkeitstransfers, noch gibt es ein verfassungsrechtliches Gebot, die Verlustzurechnung von einer konkreten Inanspruchnahme des Gruppenträgers abhängig zu machen. Zwar mögen – je nachdem wie großzügig die Anforderungen formuliert werden – die Grenzen zwischen Fiskalzwecknorm (Abbildung steuerlicher Konzernleistungsfähigkeit) und Sozialzwecknorm (Privilegierung wirtschaftlich sinnvoller Unternehmenskooperationen) verschwimmen, indes wäre auch Letzteres als legitimer gesetzgeberischer Zweck zur Rechtfertigung geeignet.

Besonderes verfassungsrechtliches Gewicht erhält die Erweiterung der Verlustverrechnung im Konzern im Hinblick auf die ihrerseits verfassungsrechtlich in Frage gestellten Einschränkungen der Verlustverrechnung (Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip) insbesondere durch die Mindestbesteuerung des § 10d EStG<sup>133</sup> sowie durch § 8c KStG<sup>134</sup>, freilich ohne die verfassungsrechtlichen Einwände gegen diese Vorschriften entfallen zu lassen.

### 3. Unionsrechtliche Vorgaben

#### a) Sekundärrecht: Vorschlag einer GKKB-Richtlinie

Zu einer weitgehenden Einschränkung der Gestaltungsfreiheit des nationalen Gesetzgebers könnte es kommen, wenn der am 16.3.2011 von der EU-Kommission vorgelegte Legislativvorschlag zur Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)<sup>135</sup> angenommen wird, der neben einer Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen auch einen Vorschlag für eine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung enthält. Dem Willen der Kommission nach soll die Richtlinie ab 2016 volle Geltung erlangen. Freilich setzt dies gem. Art. 115 AEUV die einstimmige Annahme durch alle 27 Mitgliedstaaten voraus.

Dass es in absehbarer Zeit zu einer Einigung kommt, hält die Arbeitsgruppe für nahezu ausgeschlossen,<sup>136</sup> insbesondere da der für die Verteilung der konsolidierten Bemessungsgrundlage vorgesehene pauschale Verteilungsschlüssel (sog. formulary apportionment) zu erheblichen Aufkommensverschiebungen zwischen den Mitgliedstaaten führt. Auch eine Annahme im Wege der „Verstärkten Zusammenarbeit“ (Zustimmung von mindestens neun Mitgliedstaaten, vgl. Art. 87 Abs. 3 AEUV) ist im Hinblick auf die fiskalischen Auswirkungen einer grenzüberschreitenden Konsolidierung wenig wahrscheinlich. Die Effizienzvorteile der Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage würden bei verkleinertem Anwenderstaatenkreis zudem erheblich sinken. Denkbar wäre allenfalls, dass man sich in einer Gruppe von Mitgliedstaaten auf eine Angleichung der steuerlichen Gewinnermittlung

---

<sup>133</sup> BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, DStR 2010, 2179; und *Dorenkamp*, Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung – Haushaltsverträglicher Ausstieg aus der Mindestbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 461 (2010), 61 ff.

<sup>134</sup> Dazu *Ernst*, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel – Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG, IFSt-Schrift Nr. 470 (2011), 59 ff.

<sup>135</sup> KOM/2011/0121, CNS 2011/0058; dazu auch die Übersicht im Anhang.

<sup>136</sup> Vgl. die ablehnende Haltung der Bundesregierung, BT-Drucks. 17/05748, gegenüber einer grenzüberschreitenden Konsolidierung.

einigt, was aber die nationale Souveränität bezüglich der Ausgestaltung des Konzernsteuerrechts unberührt lassen würde.

Angesichts des dringenden Reformbedarfs der deutschen Organschaft ist ein Verschieben des Reformprojekts im Hinblick auf die ohnehin sehr unwahrscheinliche europarechtliche Harmonisierung folglich nicht indiziert. Im Übrigen sieht auch der GKKB-Vorschlag keinen Gewinnabführungsvertrag vor (vgl. Art. 6 GKKB-RL), so dass ein auf seine Abschaffung fokussierter Reformvorschlag durchaus im Einklang mit den europäischen Vorstellungen steht. Schließlich ist davon auszugehen, dass selbst bei einer zukünftigen Einigung auf eine europaweite Konzernbesteuerung die GKKB die deutsche Gruppenbesteuerung nicht ersetzen, sondern als komplementäres Regime etabliert würde.

### **b) Primärrecht: Rechtsprechung des EuGH zu grenzüberschreitender Gruppenbesteuerung und Verlustverrechnung**

Weit größere Bedeutung kommt den unionsrechtlichen Vorgaben des Primärrechts zu. Der Reformvorschlag muss in Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten stehen und Unionsrechtsverstöße des geltenden Rechts beseitigen.

Als gefestigt kann die Rechtsprechung des EuGH bezüglich der Grundfragen der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung bezeichnet werden. Insbesondere nach den Entscheidungen *Marks & Spencer*<sup>137</sup> und *Lidl Belgium*<sup>138</sup> steht fest, dass die generelle Nichtanerkennung von Auslandsverlusten auch bei Geltung der Freistellungsmethode die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) beschränkt. Die Nichtberücksichtigung von Verlusten von Auslandstochtergesellschaften ist geeignet, Unternehmen von der Niederlassung durch Gründung einer Tochtergesellschaft in anderen EU-/EWR-Mitgliedstaaten abzuhalten. Allerdings kann die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt werden. Anerkannt hat der EuGH insofern die Interessen der Mitgliedstaaten an der Wahrung der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, der Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung sowie der Vermeidung von Missbrauch und Steuerflucht. Eine Rechtfertigung aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls setzt allerdings voraus, dass der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt bleibt und die Beschränkung nicht über das zur Erreichung dieser Ziele erforderliche Maß hinausgeht. Unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten müssen Auslandsverluste daher jedenfalls dann anerkannt werden, wenn im Sitzstaat der Tochtergesellschaft keine Möglichkeit mehr besteht, die Verluste im laufenden oder in einem vergangenen oder zukünftigen Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen (sog. finale Verluste).<sup>139</sup>

Diese Aussagen werden durch die Entscheidung *X-Holding BV* bestätigt. Zwar hat der EuGH eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur generellen Ausweitung nationaler Gruppenbesteuerungsregime über die Grenze mit dem Argument ablehnt, dass hier-

---

<sup>137</sup> Grundlegend EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg 2005, I-10837-10886 Rn. 32 f.

<sup>138</sup> EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06, *Lidl Belgium*, EuGHE 2008, I-3601.

<sup>139</sup> EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg 2005, I-10837-10886 Rn. 55.

durch die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gefährdet werde.<sup>140</sup> Eine Beschränkung der Gruppenbesteuerung ist daher nicht grundfreiheitswidrig, soweit diese „nur“ laufende Verluste betrifft. Damit ist einerseits klargestellt worden, dass es keiner vollen Einbeziehung von nichtansässigen Auslandsgesellschaften in die nationalen Gruppenbesteuerungsregime bedarf. Andererseits bleibt es bei der Notwendigkeit, Verluste ausländischer Gruppengesellschaften jedenfalls dann zu berücksichtigen, wenn sie final werden.

Aus der bisherigen Rechtsprechung des EuGH zu Auslandstochtergesellschaften, die keinerlei steuerlichen Anknüpfungspunkt im Inland haben, lassen sich a maiore ad minus Folgerungen für die Einbeziehung von Gesellschaften treffen, die entweder Sitz oder Geschäftsleitung im Inland haben. Die EU-Kommission hat in dem gegen die Bundesrepublik angestregten Vertragsverletzungsverfahren bezüglich des doppelten Inlandsbezugs (§ 14 Abs. 1 S. 1 KStG) bereits zum Ausdruck gebracht, dass sie es mit der Niederlassungsfreiheit für unvereinbar hält, wenn einem nach dem Gesellschaftsrecht eines anderen Mitgliedstaats gegründeten Unternehmen mit Sitz im Ausland und Geschäftsleitung im Inland die Fähigkeit abgesprochen wird, Organgesellschaft sein zu können (sog. doppelte Inlandsanknüpfung in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG).<sup>141</sup>

Noch nicht entschieden, aber unter Berücksichtigung der bisherigen Rechtsprechung höchstwahrscheinlich, besteht darüber hinaus eine unionsrechtliche Pflicht zur Einbeziehung inländischer Betriebsstätten EU-ausländischer Gesellschaften in den Organkreis.<sup>142</sup> Der zur Begrenzung der Einbeziehung grenzüberschreitender Gruppen in die nationalen Konzernsteuersysteme anerkannte Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse greift hier nicht ein, da es ausschließlich um die Verrechnung von Inlandsgewinnen mit Inlandsverlusten geht<sup>143</sup>.

#### 4. DBA-Rechtliche Vorgaben

In der bisherigen Reformdebatte haben die unionsrechtlichen Vorgaben dominiert. Nach dem aufsehenerregenden Urteil des BFH v. 9.2.2011<sup>144</sup> zur Anerkennung einer gewerbsteuerlichen Organschaft im Verhältnis zu einem im Ausland ansässigen Organträger sind jedoch auch die völkerrechtlichen Vorgaben des Doppelbesteuerungsrechts in den Blick zu nehmen.

---

<sup>140</sup> EuGH, Urteil v. 25.2.2010 – C-337/08, X Holding BV, IStR 2010, 213 Rn 29.

<sup>141</sup> Zur diesbezüglichen Reaktion der Finanzverwaltung s. BMF-Schreiben v. 28.3.2011, BStBl. I, 300; die Berücksichtigung einer Organgesellschaft mit Sitz, nicht aber mit Geschäftsleitung im Inland hat dagegen keine große Relevanz.

<sup>142</sup> Vgl. z.B. *Kußmaul/Niehren*, Festschrift Djanani, 2009, 177, 186 ff.; EuGH, Urteil v. 9.3.1999 – C 212/97, Centros, Slg 1999, I-1459-1498; v. 5.11.2002 – C-208/00, Überseering, Slg 2002, I-9919-9976; v. 30.9.2003 – C-167/01, Inspire Art, Slg 2003, I-10155-10238.

<sup>143</sup> Entspricht der vom EuGH in den Rechtssachen ICI (EuGH v. 16.7.1998 – C-264/96, ICI, EuGHE 1998, I-4695) und Papillion (EuGH v. 27.11.2008 – C-418/07, Papillion, EuGHE 2008, I-8947 Rn. 39) entschiedenen Konstellation.

<sup>144</sup> BFH v. 9.2.2011, I R 54/10, 55/10, DStR 2011, 762, Rn 17.

Der I. Senat des BFH hat das DBA-Diskriminierungsverbot in Art. 20 Abs. 4 DBA-Großbritannien 1964/1970 (entspr. Art. 24 Abs. 5 OECD-MA)<sup>145</sup> dahingehend interpretiert, dass die Schlechterstellung von Gesellschaften mit ausländischem Organträger gegenüber Gesellschaften mit inländischem Organträger eine völkervertragsrechtswidrige Diskriminierung darstellt. Hieraus leitet der erkennende Senat eine Pflicht zur Anerkennung einer grenzüberschreitenden Organshaft für Zwecke der Gewerbesteuer ab mit der Folge, dass die persönliche Gewerbesteuerpflicht für die Dauer der Organshaft dem ausländischen Organträger (im Urteilsfall einer britischen plc) zugerechnet wird. Gewerbesteuerliche Nachteile in Form einer Hinzurechnung sog. Dauerschuldzinsen bei der inländischen Gesellschaft konnten so vermieden werden. An der Ergebniszurechnung über die Grenze ändere auch die Tatsache nichts, dass dies per saldo zu einer „Keinmalbesteuerung“ im Inland führt. Eine Rechtfertigung der Diskriminierung – etwa mit dem durchaus naheliegenden Hinweis auf die Ausgewogenheit der Verteilung der Besteuerungsrechte – ist nicht möglich. Anders als das Unionsrecht lässt das DBA-Recht keine Rechtfertigung zu.<sup>146</sup>

Zwar ist die Entscheidung zur Gewerbesteuer ergangen und betraf einen Erhebungszeitraum, für den die gewerbesteuerliche Organshaft keinen Gewinnabführungsvertrag vorsah (bis einschließlich 2001). Damit ist derzeit noch offen, ob diese Auslegung ohne zeitliche Begrenzung auch für die Körperschaftsteuer gilt, und zwar auch *unabhängig* davon, ob am Gewinnabführungsvertrag festgehalten wird. Es sprechen aber zumindest gute Gründe dafür.

Nach Art. 24 Abs. 5 OECD-MA darf ein inländisches Unternehmen mit ausländischen Anteilseignern „keiner Besteuerung ... unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung ..., denen ähnliche Unternehmen des erstgenannten Staates unterworfen sind“. Der Schutzbereich ist damit denkbar weit. Ein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot ist bereits dann gegeben, wenn bei fingierter Ansässigkeit der Gesellschafter im Inland die Anders-Behandlung entfällt. Vergleichsfall ist also eine inländische Organgesellschaft mit inländischem Organträger und Gewinnabführungsvertrag. Es genügt, dass der grenzüberschreitende Fall anders behandelt wird, z.B. indem kein Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen werden kann.

Dass es wegen entgegenstehenden ausländischen Zivilrechts regelmäßig an grenzüberschreitenden Gewinnabführungsverträgen fehlt, schließt eine Vergleichbarkeit im Sinne der DBA-Antidiskriminierungsklausel nicht zwingend aus. Es kommt allein auf eine objektive Anders-Behandlung an, der Grund spielt hierfür keine Rolle und kann daher auch aus dem Gesellschaftsrecht herrühren. Zu berücksichtigen ist auch, dass es Staaten gibt, zu denen grenzüberschreitend unzweifelhaft ein Gewinnabführungsvertrag geschlossen werden kann, weil sie wie Österreich dem deutschen Konzernrecht vergleichbare Rechtsinstitute kennen. Damit ist grundsätzlich davon auszugehen, dass solche Verträge wirksam über die Grenze geschlossen werden können.

---

<sup>145</sup> Entgegen BMF v. 8.12.2004 – IV B 4-S 1301 USA-12/04, BStBl. 2004 I, 1181 sowie entgegen Art. 24 Nr. 77 MK.

<sup>146</sup> *Rust*, in Vogel/Lehner, DBA, Kommentar, 5. Aufl. 2008, Art. 24 Rn. 4.

Die Gefahr von Besteuerungsdefiziten liegt danach auf der Hand. Sie besteht vor allem, weil sich einerseits die Frage stellt, ob der ausländische Organträger überhaupt beschränkt steuerpflichtig i.S.d. § 49 EStG ist. Selbst wenn man dies bejaht, kann Deutschland abkommensrechtlich aber nur dann gem. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA das Besteuerungsrecht für das zugerechnete Einkommen beanspruchen, wenn der ausländische Organträger für die inländische Organgesellschaft eine abkommensrechtliche Betriebsstätte in Deutschland hat. Letztere Frage wird man aber wohl verneinen müssen, weil die inländische Betriebsstätte abkommensrechtlich eine solche der inländischen Organgesellschaft ist. Die Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 GewStG ist auf das innerstaatliche Recht beschränkt und schlägt nicht auf Art. 7 Abs. 1 OECD-MA durch. Die sog. Anti-Organ Klausel des Art. 5 Abs. 7 OECD-MA verbietet ausdrücklich, dass eine beherrschte Tochtergesellschaft allein aufgrund der Beherrschung abkommensrechtlich zur Betriebsstätte der beherrschenden Muttergesellschaft wird; vielmehr bleibt die zivilrechtliche Selbständigkeit auch für abkommensrechtliche Zwecke gewahrt. Daraus folgt: Der ausländische Organträger hat nach dem BFH-Urteil die Einkünfte, aber keine Betriebsstätte, die inländische Organgesellschaft hat zwar eine Betriebsstätte, aber keine Einkünfte.

Die Einkünfte werden folglich nirgendwo erfasst. Die aus Sicht des Unternehmens positive Wirkung im Gewinnfall kehrt sich allerdings im Verlustfall, wenn man diesen symmetrisch behandelt, in ihr Gegenteil. Die Verluste müssten konsequenterweise gewerbesteuerlich über die Betriebsstättenfiktion, Körperschaftsteuerrechtlich über die Einkommenszurechnung ebenfalls dem ausländischen Organträger zugerechnet werden und verschwänden damit über die Grenze „im Nirgendwo“. Dabei stellt sich allerdings die Frage, ob das Diskriminierungsverbot in dieser Weise zweischneidig oder nur zugunsten des Steuerpflichtigen wirkt.<sup>147</sup>

Die neuartige Schlagkraft des DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbots bedarf einer gesetzgeberischen Antwort und zwingt dazu, bei den Überlegungen zur Reform der Gruppenbesteuerung auch völkerrechtliche Vorgaben mitzubedenken.

## V. Zentrale Ziele des Reformvorschlags

### 1. Entflechtung von Gesellschaftsrecht und Steuerrecht sowie Vereinfachung

Ein zentrales Reformziel liegt in der Vereinfachung und der Erhöhung der Rechtssicherheit im Bereich der Gruppenbesteuerung. Vollzugsdefizite und Planungsrisiken aufgrund verunglückter Organschaften müssen reduziert werden. Infolge eines einfacheren und anwenderfreundlichen Konzepts sinken sowohl für die Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung die Befolgungskosten.

Dabei sieht die Arbeitsgruppe das größte Vereinfachungspotential in einer Entflechtung von Steuer- und Gesellschaftsrecht. Wie dargelegt,<sup>148</sup> stellt das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags unter Inkaufnahme erheblicher betriebswirtschaftlicher

<sup>147</sup> Vgl. Mössner, IStR 2011, 350.

<sup>148</sup> S. oben Abschn. III.1.a), b), c).

Fehlanreize im Konzern und rechtlicher Komplexität einen Zusammenhang zwischen handelsbilanzieller Ergebnisabführung und steuerlicher Ergebniszurechnung her, ohne dass es dieses Instruments bedarf, um eine Verlustzurechnung analog der wirtschaftlichen Belastung des Gruppenträgers zu begründen. Nicht nur im Interesse der Vereinfachung, sondern auch aus systematischer Sicht ist eine Entflechtung erstrebenswert. Aufgrund der unterschiedlichen Teleologie beider Rechtsgebiete sollte weder das Steuerrecht „unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts“<sup>149</sup> sein, noch sollte die dem wirtschaftlichen Sachverhalt angemessene Besteuerung von formal-juristischen gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen abhängig gemacht werden.

Darüber hinaus wird eine Vereinfachung der technischen Durchführung der Gruppenbesteuerung bei gleichzeitiger Vermeidung steuermindernder Gestaltungen angestrebt.

## **2. Erfüllung europarechtlicher Mindestanforderungen bei Sicherung des deutschen Besteuerungssubstrats**

So wünschenswert zur Verwirklichung von Allokationsneutralität<sup>150</sup> eine möglichst umfassende Berücksichtigung von gruppeninternen Auslandsverlusten wäre, verfolgt die Arbeitsgruppe nicht das Ziel einer weitreichenden Grenzöffnung der Gruppenbesteuerung (z.B. nach österreichischem Vorbild), sondern wählt im Hinblick auf die politische Vorgabe der Aufkommensneutralität der Reform einen vorsichtigen Ansatz. Es geht einerseits um die Sicherstellung des deutschen Besteuerungsrechts, wo dies gerechtfertigt ist, andererseits um eine Grenzöffnung, insbesondere durch Berücksichtigung von (finalen) Auslandsverlusten, wo dies europarechtlich geboten ist.

Eine gewisse Schwierigkeit besteht dabei in dem Umstand, dass der Europäische Gerichtshof sich bisher nicht mit dem deutschen Organschaftsregime befasst hat, so dass jedenfalls zum Teil bezüglich der europarechtlichen Vorgaben keine Gewissheit besteht. Hier verfolgt die Arbeitsgruppe einen eher konservativen Kurs. Vorschläge zur Grenzöffnung werden auf europarechtlich unzweifelhafte Konstellationen (im Sinne einer *acte-claire*-Situation) beschränkt. Dies schließt großzügigere Lösungen nicht aus, trägt aber der Finanzierbarkeit des Reformvorschlags so weit wie möglich Rechnung.

Neu hinzugekommen ist das Bedürfnis, den auf das DBA-rechtliche Diskriminierungsverbot gestützten Verlust von Steuersubstrat und eine doppelte Nichtbesteuerung der Gewinne von Tochtergesellschaften mit ausländischem Gruppenträger zu vermeiden.<sup>151</sup>

---

<sup>149</sup> *Knobbe-Keuk*, Das Steuerrecht – eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?, 1986, 3; *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht I, Ein Lehrbuch des Unternehmens- und Verbandsrechts, Grundlagen, 1980, 23.

<sup>150</sup> Wiss. Beirat beim BMF, Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union, Heft 81 (2007), 19.

<sup>151</sup> Dazu oben Abschn. IV.4.

## VI. Reformvorschlag des Instituts Finanzen und Steuern

### 1. Überblick über die einzelnen Elemente des Reformvorschlags

1. Die Voraussetzung des Gewinnabführungsvertrags für die Gruppenbesteuerung wird aufgegeben.
2. Mit der Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags als Voraussetzung der Gruppenbesteuerung gewinnt der Gedanke der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns (wieder) an Bedeutung. Verluste der Gruppengesellschaften führen zu einer wirtschaftlichen Belastung beim Gruppenträger. Dies ist eine steuersystematisch tragfähige Begründung für die Verlustzurechnung.
3. Die bewährte Technik der steuerlichen Ergebniszurechnung zur Obergesellschaft (Gruppenträger) wird beibehalten und weder durch eine Vollkonsolidierung noch durch eine wahlweise Verlustübertragung zwischen Gruppengesellschaften ersetzt.
4. Die Rechtsform der als Gruppenträger und Gruppengesellschaften geeigneten Gesellschaften orientiert sich am gegenwärtigen Stand. Gruppenträger kann jedes bilanzierende gewerbliche Unternehmen sein, d.h. auch Personengesellschaften und natürliche Personen. Als Gruppengesellschaften kommen lediglich Kapitalgesellschaften in Betracht.
5. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung bleiben für Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer einheitlich geregelt. Bei entsprechender Rechtsform des Gruppenträgers wirkt sich die Gruppenbesteuerung weiterhin auch in der Einkommensteuer aus.
6. Ausgehend von der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns kann es, insbesondere wenn zugleich die Anforderungen an die Beteiligungsquote angehoben werden (dazu These Nr. 7), bei einer unbegrenzten sofortigen Zurechnung des Verlusts der Gruppengesellschaft zum Gruppenträger bleiben. Sollte es indessen – entgegen der hier präferierten Lösung – als erforderlich angesehen werden, dem Gedanken der Verlusttragung stärker Rechnung zu tragen, kann dies durch eine Begrenzung der Verlustzurechnung auf den Betrag des Investments des Gruppenträgers erreicht werden. Dieser drückt sich im steuerlichen Beteiligungsbuchwert einschließlich „nachlaufender“ Einlagen aus. Will man die durch den Investmentgedanken begründete und mit einigen technischen Schwierigkeiten verbundene betragsmäßige Begrenzung der Verlustzurechnung vermeiden, kann ergänzend eine weitergehende zivilrechtlich begründete Haftung des Gruppenträgers für Verluste bzw. Verbindlichkeiten des Gruppenmitglieds als Grundlage für eine unbeschränkte Verlustzurechnung herangezogen werden. Die weitergehende Haftung kann z.B. durch aktienrechtliche Eingliederung oder durch harte Patronatserklärungen herbeigeführt werden. Gleichsam im Sinne einer Übergangsregelung könnte insoweit auch der Abschluss eines Gewinnabführungs- oder Beherrschungsvertrags als ausreichend angesehen werden. Dies würde insbesondere den Bedürfnissen der Unternehmen Rechnung tragen, in der Vergangenheit abgeschlossene Gewinnabführungsverträge nach Umstellung auf das neue Recht weiterlaufen zu lassen. Hingewiesen sei, dass jede Begrenzung der Verlustzurechnung – sei es betragsmäßig durch die Höhe des Investments, sei es durch die Forderung zusätzlicher zivilrechtlicher Verlustübernahmevereinbarungen – unweigerlich die Komplexität der Gruppenbesteuerung erhöht und die Chancen einer Entkoppelung vom Gesellschaftsrecht reduziert.
7. Die Mindestbeteiligungsquote des Gruppenträgers an der Gruppengesellschaft wird von der einfachen Stimmrechtsmehrheit auf eine qualifizierte Mehrheit i.H.v. 75 % (am Nennkapital und an den Stimmen) angehoben, um dem zur Begründung einer unbegrenzten Verlustzurechnung herangezogenen Gedanken der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns stärker Rechnung zu tragen. Anerkannt wird im Hinblick auf bestehende Konzernstrukturen trotz der hiermit verbundenen Komplexität weiterhin auch eine mittelbare Eingliederung.
8. Die Wiedereinführung der Mehrmüttergruppenbesteuerung ist aus steuersystematischen Gründen nicht geboten, auch wenn sie wirtschaftspolitisch wünschenswert wäre.
9. Die Gruppenbesteuerung setzt einen gemeinsamen Antrag von Gruppenträger und Gruppengesellschaft mit grundsätzlich fünfjähriger Bindung voraus. Gesellschaftsrechtlich wird davon ausgegangen, dass es sich dabei um eine Geschäftsführungsmaßnahme handelt.

<p>10. Weitergehender Voraussetzungen bedarf es nicht. Insbesondere sollte der Abschluss eines Steuerumlagevertrags nicht zur Voraussetzung der Gruppenbesteuerung gemacht werden. Steuerumlageverträge regeln die gesellschaftsrechtlichen Folgen der Gruppenbesteuerung, sind aber keine Voraussetzung für diese. Zur Vermeidung gesellschaftsrechtlicher Konflikte sollte die Verpflichtung zur Abrechnung von Steuerumlagen auf Stand-alone-Basis allerdings nach klaren Regeln im Gesellschaftsrecht vorgegeben werden.</p>
<p>11. Die Ermittlung des zuzurechnenden steuerlichen Ergebnisses orientiert sich an der heutigen Rechtslage. Einkommen und Gewerbeertrag der Gruppengesellschaft werden wie bei jeder anderen Kapitalgesellschaft zunächst selbständig ermittelt, allerdings mit den in § 15 KStG und R 7.1 (5) GewStR geregelten Besonderheiten. Auf die derzeit in § 16 KStG vorgesehene Versteuerung von Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter könnte zukünftig verzichtet werden.</p>
<p>12. Vor Begründung der Gruppe entstandene Verluste der Tochtergesellschaft sollten nicht länger „eingefroren“, sondern zur Verrechnung mit in der Gruppenzeit erwirtschafteten Gewinnen der Tochtergesellschaft zugelassen werden. Abzulehnen sind in die entgegengesetzte Richtung gehende Überlegungen, zwecks Gegenfinanzierung die Verrechnung von Vorgruppenverlusten gegenüber der heutigen Rechtslage weiter einzuschränken und steuerliche Verluste, die vor Eintritt in die Gruppe aufgelaufen sind, generell nur noch bei dem jeweiligen Gruppenmitglied zur Verrechnung zuzulassen. Gruppenträgerverluste aus Vorgruppenzeit müssen in jedem Fall weiterhin unbegrenzt mit innerorganschaftlichen Gewinnen der gesamten Gruppe verrechnet werden können.</p>
<p>13. Der Ergebnistransfer von der Gruppengesellschaft an den Gruppenträger während der Phase der Gruppenbesteuerung muss grundsätzlich weiter ertragsteuernerneutral erfolgen. Die Abgrenzung zum Transfer von Vorgruppengewinnen wird durch ein Konzept von Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonten gewährleistet. Diese im Vergleich zum heutigen Ausgleichspostenregime einfache Technik macht zukünftig § 14 Abs. 3 KStG entbehrlich. Hierzu müssen sowohl auf Gruppengesellschafts- als auch auf Gruppenträgerebene Konten geführt werden. Im Gruppengesellschaftskonto werden in der Gruppenzeit bei der Gruppengesellschaft erzielte steuerbilanzielle Ergebnisse festgehalten und vorrangig gegenüber dem zum Zeitpunkt des Eintritts in die Gruppe gegebenen ausschüttbaren Gewinn ausgekehrt. Ausschüttungen, die das Gruppengesellschaftskonto übersteigen, werden nach den allgemeinen Regeln behandelt. Das vom Gruppenträger zu führende Gruppenträgerkonto ist ein Unterkonto zum Buchwert der Beteiligung des Gruppenträgers an der Gruppengesellschaft, in dem die in der Gruppenzeit bei der Gruppengesellschaft erzielten steuerbilanziellen Ergebnisse gespiegelt und Ausschüttungen von in der Gruppenzeit erzielten Gewinnen verrechnet werden. Vermieden werden kann mit dem Konzept des Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkontos auch die im heutigen Ausgleichspostensystem bestehende Möglichkeit (temporär) steuerfreier Vollausschüttung. Sollte - entgegen der hier präferierten Lösung - dem Gedanken der Verlusttragung in Form der Begrenzung der Verlustzurechnung auf den Betrag des Investments des Gruppenträgers Rechnung getragen werden, ließe sich dies technisch durch Bezugnahme auf Beteiligungsbuchwert und Gruppenträgerkonto abbilden.</p>
<p>14. Eine echte grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung ist nicht vorgesehen, weil abgesehen von den Aufkommenseffekten die aus einem damit verbundenen Übergang auf die Anrechnungsmethode resultierenden Fragestellungen nicht beherrschbar erscheinen. Europarechtlich besteht keine Verpflichtung zu einer vollständigen Gleichbehandlung von Inlandskonzernen und grenzüberschreitenden Konzernen. Eine europaweite Konzernbesteuerung kann ohnehin nur unter Beteiligung aller Mitgliedstaaten im Rahmen einer GKKB-Richtlinie verwirklicht werden.</p>
<p>15. Der Inlandsbezug beim Gruppenträger wird etwas weitergehend als bisher in dem Sinne geregelt, dass es grundsätzlich ausreicht, wenn entweder der Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung des Gruppenträgers im Inland belegen ist. Doppelansässige Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Ausland können aber ebenso wie nichtansässige Gesellschaften nur insoweit Organträger sein, als die Beteiligung an der Gruppengesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte gehört. Eine Zweigniederlassung, wie bisher in § 18 KStG geregelt, ist nicht notwendig.</p>

16. Für die Fälle, in denen aus Gründen des DBA-Diskriminierungsverbots, aus europarechtlichen oder aus anderen Gründen eine Einkommens- oder Gewerbeertragszurechnung zu einem ausländischen oder doppelansässigen Gruppenträger ohne Zuordnung zu einer inländischen Betriebsstätte als rechtlich geboten angesehen werden sollte, bedarf es der gesetzlichen Fiktion einer inländischen Betriebsstätte des ausländischen Gruppenträgers, der Einkommen und Gewerbeertrag und die Anteile an der Gruppengesellschaft zugerechnet werden. Eine derartige Regelung würde entgegenstehende DBA überwinden.
17. Als Gruppengesellschaft werden nicht nur Kapitalgesellschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland anerkannt, sondern auch ausländische Kapitalgesellschaften mit inländischem Ort der Geschäftsleitung. EU-/EWR-Gesellschaften mit Sitz im Inland, aber ohne inländischen Ort der Geschäftsleitung können mit ihren inländischen Betriebsstätten in die Gruppenbesteuerung einbezogen werden.
18. Die uneingeschränkte Zurechnung von Verlusten aus Auslandstochterkapitalgesellschaften mit Nachversteuerung, wie sie in Österreich praktiziert wird, wäre zwar aus wirtschafts- und europapolitischer Sicht wünschenswert, ist allerdings praktisch schwer umsetzbar und wegen unwägbarer Haushaltswirkungen wenig realistisch. Gesetzlich geregelt werden sollte aber die Berücksichtigung „echter“ finaler Verluste von in EU-/EWR-ansässigen Auslandsgesellschaften, da deren Berücksichtigung, sofern diese Gesellschaften die Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung erfüllen, europarechtlich geboten ist.
19. Die Haftungsnorm des § 73 AO ist verursachungsgerecht dahingehend zu begrenzen, dass die Gruppengesellschaft für Steuerschulden der Gruppe nur insoweit haftet, als sie zum Ergebnis beigetragen hat.
20. Verfahrensrechtlich ist eine Verknüpfung der Steuerbescheide auf Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerebene im Sinne von Grundlagen- und Folgebescheid vorzusehen.

## 2. Begründung des Reformvorschlags

### a) Konzeption und steuersystematische Grundlagen der neuen Gruppenbesteuerung

*These 1 Die Voraussetzung des Gewinnabführungsvertrags für die Gruppenbesteuerung wird aufgegeben.*

Kern des Reformvorschlags ist die Aufgabe des Gewinnabführungsvertrags als Voraussetzung für die steuerliche Ergebniszurechnung. Das Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags stellt – wie im Detail dargelegt<sup>152</sup> – einen gravierenden gesellschaftsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Eingriff in den Konzern dar und ist international unüblich. Überdies werden an Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags überhöhte steuerliche Anforderungen gestellt, die zu kaum nachvollziehbaren Formdebatten führen und die GAV-Voraussetzung zu einem unkalkulierbaren Risiko machen.<sup>153</sup>

<sup>152</sup> Siehe oben Abschn. III.1.

<sup>153</sup> Wobei die Finanzverwaltung solche Risiken allerdings regelmäßig zu begrenzen sucht: u.a. BfE, Schreiben v. 16.12.2005 – IV B 7-S 2770-30/05, BStBl. I 2006, 12 (zur Änderung des § 302 AktG im Rahmen der Schuldrechtsreform); v. 15.10.2007 – IV B 7-S 2770/0, 2007/0456675, BStBl. I, 765 (zur fehlenden Verzinsung des Anspruchs auf Verlustübernahme nach § 302 AktG); v. 20.4.2010 – IV C 2-S 2770/08/10006, BStBl. I 2010, 372 (zu variablen neben festen Ausgleichszahlungen) und v. 19.10.2010 – IV C 2 – S 2770/08/10004, BStBl. I, 836 (zu einer offensichtlich weit verbreiteten unglücklich formulierten Musterklausel).

Steuersystematisch ist der Gewinnabführungsvertrag als Tatbestandsvoraussetzung der Gruppenbesteuerung verzichtbar; dessen dogmatische Berechtigung als Voraussetzung der steuerlichen Ergebniszurechnung schwindet – wie dargestellt – zunehmend.<sup>154</sup> Ein Gleichlauf von handelsrechtlicher Verlusttragung und steuerlicher Ergebniszurechnung lässt sich mit diesem Instrument gerade nicht herstellen. Die Pflicht zur Abführung des gesamten handelsrechtlichen Gewinns sowie zum Ausgleich des handelsrechtlich ermittelten Verlusts der abhängigen Gesellschaft korrespondiert nicht länger mit dem Umfang des nach steuerlichen Grundsätzen ermittelten und der Trägergesellschaft zugerechneten Ergebnisses bzw. Verlusts. Seit Jahrzehnten entwickeln sich Handels- und Steuerbilanz immer stärker auseinander,<sup>155</sup> so dass Abweichungen zwischen handelsrechtlichen Gewinnabführungen und steuerlichen Verlustzurechnungen keine Ausnahme, sondern die Regel darstellen. Ohne einen ausreichenden Zusammenhang der Ergebnisse nach Handels- und Steuerbilanz ergibt die Voraussetzung des Gewinnabführungsvertrags zur Verwirklichung des Verlusttragungsgedankens aber keinen Sinn mehr.

Zwar wird für den Gewinnabführungsvertrag angeführt, er garantiere mit seiner Annexverpflichtung zur Verlustübernahme eine Verlusttragung durch den Organträger. Indes ist zum einen bereits der Inhalt des Gedankens der Verlusttragung, wie er angeblich in § 15a EStG zum Ausdruck kommt,<sup>156</sup> wenig klar. Verlusttragung ist nicht mit Liquiditätsbelastung oder tatsächlicher Inanspruchnahme gleichzusetzen. Sowohl im Rahmen von § 15a EStG als auch bei Bestehen eines Gewinnabführungsvertrags werden Verluste unabhängig davon zugerechnet, ob es tatsächlich (jemals) zu einer Inanspruchnahme des Kommanditisten/Organträgers kommt; eine aktuelle Liquiditätsbelastung ist gerade nicht Voraussetzung. Allerdings wird entweder auf die wirtschaftliche Belastung durch den Verlust des Investments (§ 15a Abs. 1 S. 1 EStG), die Haftung im Außenverhältnis (§ 15a Abs. 1 S. 2 EStG) oder die reine Innenhaftung (§ 302 Abs. 1 AktG im Fall des Gewinnabführungsvertrags) abgestellt. Es handelt sich folglich um ein verhältnismäßig offenes Konzept, das nur in Grundzügen eine steuerliche Verlustzurechnung bei Verlusttragung sichert. Auch der nachvertragliche Gläubigeranspruch auf Sicherheitsleistung ändert daran nichts Grundsätzliches.

Daraus folgt, dass es auch dann, wenn man am Gedanken der Verlusttragung festhalten wollte, sachgerecht wäre, dies anders als mit der Voraussetzung des Gewinnabführungsvertrags zum Ausdruck zu bringen.

---

<sup>154</sup> A.A. unter Hinweis auf die Steuersystematik *M. Fischer*, GS Blomeyer, 2004, 323, 340.

<sup>155</sup> Treibende Kraft ist hier durch die Einführung zahlreicher steuerlicher Spezialregelungen – insbesondere im Rückstellungsbereich, außerdem durch zunehmende steuerliche Korrekturen auf zweiter Gewinnermittlungsebene – und Neujustierung des Maßgeblichkeitsprinzips nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz v. 25.5.2009 zum einen der Gesetzgeber selbst gewesen. Auch durch die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung wurden Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz forciert. Mit Beschluss v. 12.5.2009 hat das BVerfG schließlich die verfassungsrechtliche Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips als „entwicklungsoffene Leitlinie“ stark relativiert. Zur Rechtsentwicklung jüngst *Prinz*, Arten der Einkünfteermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – Betriebsvermögensvergleich, in *DStJG* 34 (2011), 135, 149 ff.; s. auch *Stobbe*, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 5 EStG Anm. 71 ff.

<sup>156</sup> Zum – nicht eindeutigen – Regelungszweck nach Rechtsprechung und Literatur *Lüdemann*, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 15a EStG Anm. 8 f.

Die Diskussion hat sich in jüngerer Zeit ohnehin verlagert. Im Zentrum steht nicht mehr, ob es eines Gewinnabführungsvertrags bedarf bzw. ob dies das richtige Instrument ist, um die steuerliche Verlustzurechnung zum Gruppenträger zu rechtfertigen. Stattdessen geht es um die Frage, inwieweit der Gewinnabführungsvertrag davor schützt, Verluste von EU-/EWR-Auslandsgesellschaften anerkennen zu müssen bzw. um eine mögliche Ergebniszurechnung zu einem in einem DBA-Staat ansässigen Organträger.

Die Mehrheit der Arbeitsgruppe teilt die These vom Gewinnabführungsvertrag „als Bollwerk“ nicht. Einen hinreichenden Schutz vor dem Import von Auslandsverlusten vermag der Gewinnabführungsvertrag vielmehr weder europa- noch abkommensrechtlich zu bieten.<sup>157</sup>

Zum einen kann das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags, soweit dieser nicht grenzüberschreitend abgeschlossen werden kann, selbst als (mittelbar) diskriminierend eingestuft werden.<sup>158</sup> Der europa- oder abkommensrechtlich begründeten Forderung nach Einbeziehung von Auslandsgesellschaften kann dann nicht entgegengehalten werden, es fehle mangels wirksamen Gewinnabführungsvertrags an der Vergleichbarkeit der Sachverhalte.<sup>159</sup>

Da der Abschluss grenzüberschreitender Unternehmensverträge zudem nicht per se unmöglich ist, sondern vielmehr davon abhängt, ob auch der ausländische Rechtskreis entsprechende Rechtsinstrumente vorsieht oder derartigen Verträgen zumindest nicht entgegensteht, lassen sich grenzüberschreitende Gruppen auch unter Beibehaltung des Gewinnabführungsvertrags nicht zuverlässig von den Vorzügen der Konzernbesteuerung ausschließen. Sobald nur im Verhältnis zu einzelnen Staaten Gewinnabführungsverträge über die Grenze wirksam abgeschlossen werden können – z.B. im Verhältnis zu Österreich, dessen Konzernrecht den §§ 291 ff. AktG ähnliche Regelungen enthält –

---

<sup>157</sup> Zur Bewertung aus Perspektive der Finanzverwaltung vgl. Anhang I.

<sup>158</sup> Vgl. Nieders. FG in seiner Entscheidung v. 11.2.2010 (6 K 406/08, EFG 2010, 815): mittelbare Diskriminierung, wenn ein solcher Vertrag über die Grenze nicht abgeschlossen werden kann; a. A. – allerdings ohne Begründung und abschließende Entscheidung – scheinbar BFH v. 13.10.2010 – I R 79/09, BFH/NV 2011, 521, 524 mit Hinweis auf die Entscheidung des EuGH in der Rs. X-Holding. *Gosch*, BFH/PR 2010, 140, 141, geht deshalb davon aus, dass der Gesetzgeber „so mir nichts, dir nichts“ auf den Gewinnabführungsvertrag nicht verzichten wird. S. auch FG Rheinland-Pfalz v. 17.3.2010 – 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632, das bei fehlendem Gewinnabführungsvertrag die Vergleichbarkeit ablehnt, indes gleichwohl nicht ausschließt, dass bei einem Gewinnabführungsvertrag vergleichbaren Verlustübernahmevertrag Auslandsverluste anzuerkennen sind.

<sup>159</sup> Eine andere Frage ist, ob es europarechtlich zulässig ist, im Wege geltungserhaltender Reduktion anstelle eines Gewinnabführungsvertrags eine diesem vergleichbare zivilrechtliche Verlustübernahmeverpflichtung sowie einen tatsächlichen sofortigen Verlustausgleich zu fordern, so Nieders. FG (s. Fn. 158). Die Zulässigkeit einer derartigen geltungserhaltenden Reduktion ist sowohl grundsätzlich als auch in der konkreten Konsequenz umstritten, weil die geforderte Verlustübernahmevereinbarung gegenüber dem Gewinnabführungsvertrag formal ein Aliud ist, was sowohl die Frage einer erneuten unionsrechtswidrigen Ungleichbehandlung als auch eines Verstoßes gegen das innerstaatliche Gebot der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung aufwirft, vgl. die Kritik von *Homburg*, IStR 2010, 246 ff.; *Graw*, DB 2010, 2469 ff.; *Rublack*, FR 2010, 791 ff.

bestehen ausreichend Gestaltungsmöglichkeiten, um im Wege eines „Gesellschaftsrechts-Shopping“ in weit größerem Umfang Auslandsgesellschaften einzubeziehen.

Mit gesellschaftsrechtlichen Schwierigkeiten ist ohnehin in erster Linie die Gewinnabführungsverpflichtung der ausländischen Tochtergesellschaft behaftet, wohingegen die Vereinbarung eines Gewinnabführungsvertrags zwischen inländischer Tochtergesellschaft und ausländischem Trägerunternehmen nach deutschem Recht zu beurteilen und damit grds. wirksam sein sollte. Damit bietet der Gewinnabführungsvertrag als Organschaftsvoraussetzung jedenfalls gegen die Herausverlagerung von Gewinnen über Art. 24 Abs. 5 OECD-MA keinen hinreichenden Schutz. Der Gesetzgeber muss zur Sicherung inländischen Steuersubstrats daher auch unabhängig von der Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags tätig werden.<sup>160</sup> Aber auch in der umgekehrten Situation der Hineinverlagerung von Verlusten ist die europarechtliche Position des Gewinnabführungsvertrags nach Auffassung der Mehrheit der Arbeitsgruppe zu schwach, um ein Zuwarten zu empfehlen.

Statt auf den Gewinnabführungsvertrag als Schutz vor Auslandsverlusten zu setzen und damit auch für rein innerstaatliche Gruppen einen als überholt anerkannten Rechtszustand zu konservieren, empfiehlt die Arbeitsgruppe, zur Begrenzung der aufgezeigten fiskalischen Risiken aus der ohnehin drohenden Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften eine gesetzliche Regelung zu Voraussetzungen und Umfang der Anerkennung finaler Auslandsverluste zu schaffen.<sup>161</sup> Der Gesetzgeber sollte nicht nur aus fiskalischer Sicht, sondern auch um dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen, selbst konkretisieren, wie das Finalitätskriterium zu verstehen ist, statt dies der Interpretation nationaler Gerichte zu überlassen. Dabei zeichnet sich beim EuGH ein eher restriktives Finalitätsverständnis ab, über das die Rechtsprechung des BFH jedenfalls zum Teil hinausgeht. Der Gesetzgeber könnte sich zunächst auf den Stand gesicherter EuGH-Rechtsprechung zurückziehen.<sup>162</sup>

*These 2 Mit der Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags als Voraussetzung der Gruppenbesteuerung gewinnt der Gedanke der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns (wieder) an Bedeutung. Verluste der Gruppengesellschaften führen zu einer wirtschaftlichen Belastung beim Gruppenträger. Dies ist eine steuersystematisch tragfähige Begründung für die Verlustzurechnung.*

Die Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags wirft die Frage nach Rechtfertigung und Umfang der zukünftigen Verlustzurechnung auf.

Die Leistungsfähigkeit juristischer Personen wird im Körperschaftsteuersystem grundsätzlich isoliert bei jedem Steuersubjekt erfasst. Dementsprechend wird das Einkommen von Kapitalgesellschaften separat der Besteuerung unterworfen. Eine Weitergabe bzw. ein „Hochschleusen“ der Leistungsfähigkeit von der operativen Gesellschaft an

---

<sup>160</sup> Dazu These Nr. 16.

<sup>161</sup> Vorbild könnte die (bisherige) Regelung in den Niederlanden sein, vgl. hierzu *Kessler*, StbJb 2000/01, 339.

<sup>162</sup> Dazu im Einzelnen These Nr. 18.

ihre Gesellschafter erfolgt grundsätzlich phasenverschoben und beschränkt auf Gewinne im Wege von Ausschüttungen.

Das Trennungsprinzip ist ohne Sondervorschriften auch für Konzerne gültig, die als wirtschaftliche Einheit fungieren. Gruppenbesteuerungssysteme durchbrechen die Abschirmwirkung von Kapitalgesellschaften und erfassen die Leistungsfähigkeit nicht auf der Ebene der ausführenden Kapitalgesellschaft, sondern dort, wo sie wirtschaftlich und finanziell gesteuert wird.<sup>163</sup> Zur Rechtfertigung kann der Gedanke der Verbund- oder Gruppenleistungsfähigkeit herangezogen werden, die auf der wirtschaftlichen Einheit der verbundenen Unternehmen fußt. Die Ergebniszurechnung als Ausprägung einer Durchbrechung des Trennungsprinzips folgt aus der körperschaftlichen Mitgliedschaft der Obergesellschaft an der Untergesellschaft. Insoweit mag man von einer Ergebnisverantwortung im wirtschaftlichen Sinne<sup>164</sup> sprechen, die auch zur Verlusttragung und -verrechnung führt.

Der Einheitsgedanke wird in vielen anderen Staaten der Welt zur Begründung der Gruppenbesteuerung herangezogen.<sup>165</sup> Auch der deutsche Steuergesetzgeber trägt dem Gedanken der wirtschaftlichen Einheit außerhalb der steuerlichen Ergebnisverrechnung bereits heute trotz des Steuersubjektprinzips in vielfacher Hinsicht Rechnung. Besonders deutlich wird dies bei der Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG im Gewerbesteuerrecht. Auch in der Zusammenfassung sämtlicher zum Konzernkreis gehörender Gesellschaften zu einem Betrieb durch § 15 S. 1 Nr. 3 KStG kommt der Einheitsgedanke zum Ausdruck.

Bei konsequenter Umsetzung würde aus dem Verständnis der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns die Behandlung als Einheitsunternehmen folgen – ein Gedanke, dem außerhalb des Steuerrechts z.B. im Bereich der Konzernrechnungslegung schon längst Rechnung getragen wird. Ein Mutterunternehmen hat nach § 290 HGB handelsrechtlich einen Konzernabschluss bereits dann aufzustellen, wenn es unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss auf ein Tochterunternehmen ausüben kann. Die Mehrheit der Stimmrechte ist dafür hinreichend (§ 290 Abs. 2 HGB); ein Gewinnabführungs- oder Beherrschungsvertrag oder eine aktienrechtliche Eingliederung ist hierfür nicht erforderlich. Aufgrund dieses Abhängigkeitsverhältnisses im Konzern bilden die Tochterunternehmen mit dem Mutterunternehmen eine wirtschaftliche Einheit.<sup>166</sup> Sie haben zwar nicht ihre rechtliche Selbständigkeit, i.d.R. aber ihre wirtschaftliche Selbständigkeit eingebüßt.<sup>167</sup> Der Konzernabschluss soll daher die konsolidierte Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einbezogenen Unternehmen unter Ausschal-

---

<sup>163</sup> In Group-Contribution- sowie Group-Relief-Konzepten greifen konzernspezifische Erleichterungen auch auf Ebene der operativen Gesellschaften.

<sup>164</sup> So bereits *Bachem*, IFSt-Schrift Nr. 350, S. 54 und passim.

<sup>165</sup> Für eine Übersicht s. Anhang.

<sup>166</sup> Deutlich in der Begründung zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Durchführung der 7. und 8. EG-Richtlinie (BT-Drs. 10/3440, 31): „Den Vorschriften über die Konsolidierung liegt die Vorstellung zugrunde, daß die in den Konzernabschluß einzubeziehenden Unternehmen eine wirtschaftliche Einheit bilden.“

<sup>167</sup> S. *Baetge*, Konzernbilanzen, 8. Aufl. 2009, 7.

tung innerkonzernlicher Beziehungen so wiedergeben, als ob diese insgesamt ein einziges Unternehmen wären (§ 297 Abs. 3 HGB).<sup>168</sup>

Dem handelsrechtlichen Gedanken der wirtschaftlichen Einheit entspricht steuerrechtlich das Verständnis einer Konzern- oder Verbundleistungsfähigkeit.<sup>169</sup> Gruppenbesteuerungsregeln stellen daher keine Vergünstigungen für Konzerne dar.<sup>170</sup> Vielmehr wird eine durch die Rechtsform der juristischen Person und das an diese anknüpfende Trennungsprinzip begründete eher willkürliche Segmentierung eines einheitlichen wirtschaftlichen Sachverhalts vermieden.

Die steuerliche Ergebniszusammenfassung setzt allerdings voraus, dass die Gruppengesellschaften eine wirtschaftliche Einheit darstellen. Deshalb bedarf es einer finanziellen Eingliederung, die es dem Gruppenträger gesellschaftsrechtlich ermöglicht, die Geschäftspolitik der Gruppengesellschaften zu bestimmen.<sup>171</sup> Insofern muss die Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags nach Meinung der Arbeitsgruppe mit einer Heraufsetzung der Beteiligungserfordernisse einhergehen (s. unten These 7), so dass der Gruppenträger seinen Willen bei den übrigen Gruppenmitgliedern, ggf. über den Umweg der Abberufung einer unabhängigen Geschäftsführung, durchsetzen kann.

*These 3 Die bewährte Technik der steuerlichen Ergebniszurechnung zur Obergesellschaft (Gruppenträger) wird beibehalten und weder durch eine Vollkonsolidierung noch durch eine wahlweise Verlustübertragung zwischen Gruppengesellschaften ersetzt.*

Der Rechtsgedanke der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns spricht unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten grundsätzlich für eine Vollkonsolidierung. Nur eine Vollkonsolidierung würde zu einer echten Besteuerung der Gruppe „wie ein Unternehmen“ führen, sie ist steuersystematisch daher die eigentlich richtige Lösung. Die Implementierung einer Gruppenbesteuerung auf der Basis einer Vollkonsolidierung ist gegenwärtig aber unrealistisch. Nicht nur eine Kapitalkonsolidierung, sondern auch eine Schuldenkonsolidierung und Zwischengewinneliminierung wären steuerpolitisch in Deutschland Neuland, technisch anspruchsvoll und als rein nationale Lösung kaum praktikabel.

Die Arbeitsgruppe hat sich daher gegen einen derart weitreichenden Systemwechsel entschieden und schlägt stattdessen vor, am bewährten System der steuerlichen Ergebniszurechnung nach oben zum Gruppenträger unter Beibehaltung der grundsätzlichen Steuersubjekteigenschaft der Gruppengesellschaften festzuhalten. Der Gedanke der wirtschaftlichen Einheit ist jedoch die Basis dafür, dass auch bei nicht 100 %-Beteiligung nach wie vor eine volle und nicht nur eine quotale steuerliche Ergebniszurechnung zum Gruppenträger erfolgen sollte.

---

<sup>168</sup> „Kompensationszweck“ des Konzernabschlusses gegenüber dem handelsrechtlichen Einzelabschluss; s. nur *Baetge*, Konzernbilanzen, 8. Aufl. 2009, 11 ff. m.w.N.

<sup>169</sup> Anschaulich *Prinz*, Beihefter DStR 2010, 67.

<sup>170</sup> Für die Organschaft *Prinz*, DStR-Beihefter 2010, 69; *ders.* in *Herzig* (Hrsg.), Organschaft, 2003, 546; *Kolbe*, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 14 KStG Anm. 10; *Hey*, FR 2001, 1279.

<sup>171</sup> Vgl. *Herzig*, in v. *Groll* (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht, DStJG 28 (2005), 185, 192 f.

Auch das Modell einer Verlustübertragung zwischen den Gruppenmitgliedern,<sup>172</sup> das der Überlegung der Hessischen Finanzverwaltung als sog. Gruppenbeitragsmodell zugrunde liegt,<sup>173</sup> birgt zu viele neue grundlegende Rechtsfragen, ohne dass ein diese überkompensierender gewichtiger Fortschritt zu erkennen wäre. Ein Gruppenbeitragsmodell bedeutet, dass zwischen verschiedenen Gruppenmitgliedern Gruppenbeiträge geleistet werden können, die bei dem leistenden Gruppenmitglied gewinnmindernde Betriebsausgaben und bei dem empfangenden Gruppenmitglied korrespondierend gewinnerhöhende Betriebseinnahmen darstellen. Insoweit ist insbesondere fraglich, warum ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter an eine Schwester- oder Muttergesellschaft 100 Punkte Gruppenbeitrag leisten soll, um einen Steuerentlastungseffekt von z.B. 30 Punkten zu erzielen. Um nicht gegen zwingende Regeln bilanziellen Kapitalerhalts zu verstoßen, ist dies ohne Ausgleichsanspruch kaum denkbar.<sup>174</sup> Die Frage nach einer möglichen Implementierung eines Gruppenbeitragsmodells hat daher nicht nur eine steuerrechtliche Dimension,<sup>175</sup> die sich ggf. regeln ließe, sondern auch eine gesellschaftsrechtliche. Betriebswirtschaftlich würden überdies für die einzelnen Gruppenmitglieder eindeutig unzutreffende Ergebnisse gezeigt.

Ein Gruppenbeitragsmodell wirft zudem schwierige Folgefragen in der Gewerbesteuer auf. Auf den ersten Blick eröffnet das Gruppenbeitragsmodell die Möglichkeit, innerhalb einer Gruppe Gewerbesteuerhebesatzdifferenzen auszunutzen. Damit stellt sich die Frage, ob es wie bisher bei der Zerlegung eines einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags der Gruppe nach Lohnsummen bleiben soll. Dann aber würde das Gruppenbeitragsmodell für Gewerbesteuerzwecke praktisch wieder neutralisiert, weil die Gewerbebeiträge aller Gruppenmitglieder zum Zwecke der Zerlegung aufaddiert werden müssten, so dass sich die Gruppenbeiträge gewerbesteuerlich wieder ausgleichen würden.<sup>176</sup>

---

<sup>172</sup> Gruppenträger und Gruppengesellschaften werden hier zusammen als Gruppenmitglieder bezeichnet.

<sup>173</sup> Vgl. den Überblick dazu im Anhang.

<sup>174</sup> Ähnlich die aktienrechtlich unter Hauptversammlungs vorbehalt zulässigen Gewinnpoolungsverträge nach § 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG („Gewinngemeinschaft“), die als schuldrechtliche Austauschverträge zumindest ein interperiodisch angemessenes Verhältnis von Leistung und Gegenleistung erfordern. Handels- und steuerrechtlich stellen auch diese Gewinnabgaben Aufwand bzw. Betriebsausgabe und der Gemeinschaftsgewinnanteil Ertrag bzw. Betriebseinnahme der beteiligten Gesellschaften dar. Eingehend dazu *Walter*, BB 1995, 1876. Selbst wenn im Übrigen geregelt würde, dass Minderheitsgesellschafter von der leistenden Gruppengesellschaft eine „Ausgleichsdividende“ erhalten müssen, würde das Gruppenbeitragsmodell ohne Ausgleichsansprüche zu Vermögensverschiebungen in der Gruppe führen und somit die Gefahr der Benachteiligung von Gläubigern bergen.

<sup>175</sup> Angesprochen sind vor allem die ertragsteuerlichen (verdeckte Gewinnausschüttung; verdeckte Einlage) und ggf. auch schenkungsteuerlichen Folgewirkungen (s. aktuell nur Gleichlautende Ländererlasse v. 20.10.2010 – 36-S 3715-003/10, Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften, BStBl. I 2010, 1207). Anschaulich zu den ähnlich gelagerten ertragsteuerlichen Fragestellungen bei Gewinnpoolungsverträgen *Walter*, BB 1995, 1876. Zur aktuellen Problematik einer Schenkungsteuerpflicht verdeckter Gewinnausschüttungen *Birnbaum*, DStR 2011, 252.

<sup>176</sup> So das Modell des Hessischen Finanzministeriums, s. Anhang.

## b) Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich

*These 4 Die Rechtsform der als Gruppenträger und Gruppengesellschaften geeigneten Gesellschaften orientiert sich am gegenwärtigen Stand. Gruppenträger kann jedes bilanzierende gewerbliche Unternehmen sein, d.h. auch Personengesellschaften und natürliche Personen. Als Gruppengesellschaften kommen lediglich Kapitalgesellschaften in Betracht.*

Wie bisher kommt auch zukünftig als Gruppenträger jedes bilanzierende gewerbliche Unternehmen unabhängig von der Rechtsform in Betracht, damit bleibt es bei der Gruppenträgerschaft von Personengesellschaften und natürlichen Personen. Zwar würde eine Begrenzung auf Kapitalgesellschaften die Gruppenbesteuerung deutlich vereinfachen. Da aber in Deutschland Personenunternehmen rechtstatsächlich von großer Bedeutung sind und die Steuerpolitik sich bisher noch nicht dazu hat verstehen können, Personenunternehmen wahlweise der Körperschaftsteuer zu unterwerfen,<sup>177</sup> wäre ein Ausschluss von Personenunternehmen aus dem Kreis der geeigneten Gruppenträger unverträglich und würde die Akzeptanz des Reformprojekts von vorneherein beeinträchtigen.

Eine Einbeziehung von Personenunternehmen in den Kreis der Gruppengesellschaften wird dagegen weder für erforderlich noch für zweckmäßig erachtet.<sup>178</sup> Eine derartige Erweiterung wäre mit vielen neuen Fragen verbunden,<sup>179</sup> ohne dass Personenunternehmen zwingend auf die Einbeziehung in die Gruppenbesteuerung angewiesen sind. Im Hinblick auf die steuerliche Transparenz der Mitunternehmerschaft bestünde ein Bedürfnis für die Einbeziehung im Wesentlichen nur aus gewerbsteuerlichen Gründen. Nach der Entscheidung des BFH zum sog. Treuhandmodell<sup>180</sup> ist aber auch hier eine gewisse Entspannung eingetreten. Daher soll es insoweit bei der Beschränkung auf Kapitalgesellschaften bleiben, wobei zukünftig die Differenzierung zwischen Aktiengesellschaften und GmbHs entfallen kann.

---

<sup>177</sup> Dies würde im Übrigen auch den Wegfall der komplexen einkommensteuerlichen Thesaurierungsbegünstigung ermöglichen; s. hierzu die vom Gesetzgeber in der Unternehmenssteuerreform 2008 allerdings nicht aufgegriffenen Vorschläge der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft im Steuerpolitischen Programm, abrufbar unter [www.stiftung-marktwirtschaft.de](http://www.stiftung-marktwirtschaft.de); s. den Kurzüberblick dazu im Anhang. Für eine Einbeziehung von Personengesellschaften in die Körperschaftsteuer Hennrichs, FR 2010, 721.

<sup>178</sup> Anders wäre dies bei Einführung einer optionalen Körperschaftsteuerpflicht für Personenunternehmen. Dann wären auch sie bei entsprechender Option geeignete Gruppengesellschaften.

<sup>179</sup> Z.B.: Wie würde mit steuerlichen Ergebniseffekten aus Ergänzungs- und Sonderbilanzen verfahren, die nicht vom Gruppenträger stammen? Wie würden generell außenstehende Gesellschafter behandelt? Würde die einkommensteuerliche Transparenz gegenüber außenstehenden Gesellschaftern „gekappt“ und insoweit sogar eine Schlechterstellung resultieren?

<sup>180</sup> BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751.

*These 5 Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung bleiben für Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer einheitlich geregelt. Bei entsprechender Rechtsform des Gruppenträgers wirkt sich die Gruppenbesteuerung weiterhin auch in der Einkommensteuer aus.*

Sowohl die Voraussetzungen als auch die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung sollten für Körperschaft- und Gewerbesteuer weiterhin identisch geregelt werden. Die Forderung nach Einbeziehung der Gewerbesteuer als zweiter wesentlicher Unternehmenssteuer in die Gruppenbesteuerung folgt nicht nur Wirtschaftlichkeits- und Praktikabilitätsabwägungen, sondern ist im Hinblick auf die mittlerweile weitgehend unbestrittene Einordnung der Gewerbesteuer als Ertragsteuer<sup>181</sup> und infolge der Ergebniszurechnung von der Gruppengesellschaft zum Gruppenträger systemnotwendig.<sup>182</sup>

Bleibt es bei der Gruppenträgereignung von Personenunternehmen, wäre von der Gruppenbesteuerung wie bisher neben der Körperschaftsteuer auch die Einkommensteuer betroffen.

### **c) Reichweite der Verlustzurechnung**

*These 6 Ausgehend von der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns kann es, insbesondere wenn zugleich die Anforderungen an die Beteiligungsquote angehoben werden (dazu These Nr. 7), bei einer unbegrenzten sofortigen Zurechnung des Verlusts der Gruppengesellschaft zum Gruppenträger bleiben.*

*Sollte es indessen – entgegen der hier präferierten Lösung – als erforderlich angesehen werden, dem Gedanken der Verlusttragung stärker Rechnung zu tragen, kann dies durch eine Begrenzung der Verlustzurechnung auf den Betrag des Investments des Gruppenträgers erreicht werden. Dieser drückt sich im steuerlichen Beteiligungsbuchwert einschließlich „nachlaufender“ Einlagen aus.*

*Will man die durch den Investmentgedanken begründete und mit einigen technischen Schwierigkeiten verbundene betragsmäßige Begrenzung der Verlustzurechnung vermeiden, kann ergänzend eine weitergehende zivilrechtlich begründete Haftung des Gruppenträgers für Verluste bzw. Verbindlichkeiten des Gruppenmitglieds als Grundlage für eine unbeschränkte Verlustzurechnung herangezogen werden. Die weitergehende Haftung kann z.B. durch aktienrechtliche Eingliederung oder durch harte Patronatserklärungen herbeigeführt werden. Gleichsam im Sinne einer Übergangsregelung könnte insoweit auch der Abschluss eines Gewinnabführungs- oder Beherrschungsvertrags als ausreichend angesehen werden. Dies würde insbesondere den Bedürfnissen der*

<sup>181</sup> Vgl. nur Gosch, DStZ 1998, 327, 328 m.w.N.; Montag, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010 § 12 Rn. 1.

<sup>182</sup> Durch die sog. gebrochenen Einheitstheorie, die Betriebsstättenfiktion und den Verzicht auf Hinzurechnung bei Leistungsbeziehungen in der Gruppe erfolgt bereits nach geltendem Gewerbesteuerrecht eine Anerkennung der wirtschaftlichen Einheit der in den Organkreis einbezogenen Gesellschaften unter Interessenausgleich der örtlich betroffenen Kommunen. Vgl. Sarrazin, in Lenski/Steinberg, GewStG, § 2 Anm. 2566 ff. Siehe auch These 2 zur dogmatischen Bedeutung des Gedankens der wirtschaftlichen Einheit.

*Unternehmen Rechnung tragen, in der Vergangenheit abgeschlossene Gewinnabführungsverträge nach Umstellung auf das neue Recht weiterlaufen zu lassen.*

*Hingewiesen sei, dass jede Begrenzung der Verlustzurechnung – sei es betragsmäßig durch die Höhe des Investments, sei es durch die Forderung zusätzlicher zivilrechtlicher Verlustübernahmevereinbarungen – unweigerlich die Komplexität der Gruppenbesteuerung erhöht und die Chancen einer Entkoppelung vom Gesellschaftsrecht reduziert.*

Legt man den Gedanken der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns zugrunde, bedarf es trotz des grundsätzlich im Körperschaftsteuerrecht geltenden Steuersubjektprinzips keiner weiteren Voraussetzungen für eine unlimitierte Ergebniszurechnung der Gruppengesellschaft. Insbesondere bedarf es für eine Verlustzurechnung keiner besonderen Verlusttragung durch den Gruppenträger. Ziel muss es sein, die Besteuerung des Konzerns ab einer qualifizierten Beteiligungsquote (s. These 7) der eines Einheitsunternehmens so weit wie möglich anzunähern.<sup>183</sup>

Dass sich die Arbeitsgruppe gegen eine Vollkonsolidierung ausspricht, steht der Verwirklichung des Einheitsgedankens auch bei der Verlustzurechnung nicht entgegen.<sup>184</sup> Lediglich die technischen Schwierigkeiten einer Vollkonsolidierung verhindern die ungebrochene Verwirklichung des Einheitsgedankens und erzwingen eine andere Lösung. Die Beibehaltung der steuerlichen Ergebniszurechnung an die Spitze der wirtschaftlichen Einheit bei grundsätzlicher Aufrechterhaltung des Steuersubjektprinzips ist ein Praktikabilitätsüberlegungen geschuldeter Kompromiss. Dies ändert aber nichts daran, dass der Gedanke der wirtschaftlichen Einheit des Gruppenträgers steuersystematisch weiterhin eine ausreichende Basis für eine unbeschränkte positive wie auch negative Ergebniszurechnung darstellt. Im Bereich der Verlustzurechnung gibt es keinen Grund, hinter dem Leitbild der wirtschaftlichen Einheit zurückzubleiben. Denn hier resultieren aus dieser Sichtweise keine besonderen Schwierigkeiten. Im Gegenteil, sie führt zu einer klaren und einfachen Regelung: Der Umfang der Verlustzurechnung wäre nicht begrenzt.

Sollte man dennoch – entgegen der hier präferierten Lösung wegen unveränderter Betonung des Steuersubjektprinzips oder aus haushalterischen Gründen – am Gedanken der Verlusttragung festhalten wollen, müsste diese anders begründet werden als durch den zur Verwirklichung dieses Gedankens wenig geeigneten Gewinnabführungsvertrag (vgl. These 1).

Eine denkbare Lösung besteht darin, die Verlustzurechnung auf das vom Gruppenträger geleistete Investment in die Gruppengesellschaft zu begrenzen.<sup>185</sup> Unter dem Ge-

---

<sup>183</sup> S. These 2.

<sup>184</sup> So wohl auch der Vorschlag des Finanzministeriums Bayern, s. Anhang.

<sup>185</sup> Vgl. *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, § 14 Rn. 161; *Grotherr*, FR 1995, 1, 5; *ders.*, *StuW* 1995, 124, 140. Die Alternative einer sofortigen vollen Verlustzurechnung mit späterer Nachversteuerung für den Fall, dass eine Verlusttragung nicht erfolgt, erscheint nicht plausibel, wenn dem Aspekt der Verlusttragung nicht nur für den Umfang, sondern auch für den Zeitpunkt der Verlustzurechnung weiterhin Bedeutung beigemessen werden sollte.

sichtspunkt der Verlusttragung geht es dann nicht mehr um die (heute durch § 302 AktG begründete) Ausgleichspflicht zwischen den Konzernunternehmen. Hinter der Begrenzung der Verlustzurechnung auf die Höhe des Investments steht vielmehr der Gedanke, dass ein Gruppenträger wirtschaftlich bis zu dieser Höhe das Verlustrisiko der Gruppengesellschaft selbst trägt. Darüber hinaus wird er Verluste nur insoweit selbst tragen wollen, wie er mit künftigen Gewinnen rechnet.<sup>186</sup> Entscheidend ist damit nicht mehr der konzerninterne Ausgleich oder auch eine Haftung gegenüber Gläubigern, sondern die wirtschaftliche Haftung des eingesetzten Kapitals für Verpflichtungen der Tochtergesellschaft. In Höhe seines Eigenkapitaleinsatzes ist der Gruppenträger am Risiko der Gruppengesellschaft beteiligt, da er im Falle ihres Misserfolgs Gefahr läuft, seinen Kapitaleinsatz, aber mangels Nachschusspflicht auch nicht mehr, zu verlieren.

Eine Begrenzung steuerlicher Verlustzurechnung in Höhe des Investments ist dem Steuerrecht nicht fremd; sie entspricht dem Rechtsgedanken des § 15a EStG. Diese Vorschrift enthält den – allerdings um die Außenhaftung erweiterten – Grundsatz, dass das Verrechnungspotential auf den eigenen Mitteleinsatz beschränkt ist.<sup>187</sup> Dem Investitionsgedanken könnte Rechnung getragen werden, indem auf die Höhe der (fortgeschriebenen) steuerbilanziellen Anschaffungskosten für die Beteiligung an der Gruppengesellschaft angeknüpft wird.<sup>188</sup> Reichen die fortgeschriebenen Anschaffungskosten nicht aus, müsste der Gruppenträger ggf. weitere Einlagen leisten, um weitere Verluste der Gruppengesellschaft nutzen zu können. Dabei wären stehengelassene Gewinne wie Einlagen zu werten (im Einzelnen s. hierzu These Nr. 13). Schon dies führt allerdings unweigerlich zu einer deutlich gesteigerten Komplexität der Gruppenbesteuerung.

Über die tatsächliche Leistung von Einlagen hinaus könnte eine weitergehende Haftung des Gruppenträgers für Verluste bzw. Verbindlichkeiten einer Gruppengesellschaft Grundlage für eine Verlustzurechnung sein,<sup>189</sup> da der Gruppenträger insoweit sein Verlustrisiko aus dieser Beteiligung erhöht. Die weitergehende Haftung kann z.B.

---

<sup>186</sup> Unter Berücksichtigung von Verbundeffekten wären dabei auch Verbundvorteile einzubeziehen. Umgekehrt ist auch das Verlustrisiko aus der Beteiligung an einer Gruppengesellschaft nicht nur auf den Betrag des einzelnen Investments beschränkt, sondern um negative Verbundeffekte erweitert, die allerdings unter Beibehaltung der Steuersubjekteigenschaft der einzelnen Gruppenmitglieder jeweils auf separater Ebene erfasst und zugerechnet werden.

<sup>187</sup> Vgl. *Baldi*, in Frotzcher, § 15a EStG Rn. 9; *Bitz*, in Littmann/Bitz/Pust, § 15a EStG Rn. 2 ff.; *Grotherr*, FR 1995, 1, 5; *Heuermann*, in Blümich, § 15a EStG Rn. 1.

<sup>188</sup> Ebenso *Grotherr*, FR 1995, 1, 5; *Müller-Gatermann*, Ubg 2010, 153, 157 f.; *Rödler*, Ubg 2010, 162, 167; ähnlich *Kessler/Philipp*, Ubg 2010, 867, 872 f. Denkbar wäre auch, auf das steuerliche Eigenkapital in der Gruppengesellschaft abzustellen. Sieht man jedoch die Verlusttragung in dem potentiellen Verlust des Investments des Gruppenträgers, muss an den Beteiligungsbuchwert angeknüpft werden, weil sich hierin ausdrückt, was der Gruppenträger infolge von Verlusten der Gruppengesellschaft (maximal) verlieren kann. Das steuerliche Eigenkapital der Gruppengesellschaft repräsentiert dagegen das, was der Gruppengesellschaft bzw. ihren Gläubigern zur Verlusttragung zur Verfügung steht. Für eine Ergebniszurechnung zum Gruppenträger kann es allerdings allein auf die wirtschaftliche Perspektive des Gruppenträgers ankommen.

<sup>189</sup> *Kessler/Philipp*, Ubg 2010, 867, 873.

durch aktienrechtliche Eingliederung<sup>190</sup> erreicht werden. Daneben ist auch eine betragsmäßige Hebung des zuzurechnenden Verlusts begrenzte harte Patronatserklärung<sup>191</sup> denkbar, deren Formulierung steuergesetzlich vorgegeben werden sollte, um Debatten über den für die Anerkennung erforderlichen Inhalt zu vermeiden. Dabei wird davon ausgegangen, dass eine derartige Patronatserklärung gesellschaftsrechtlich eine Geschäftsführungsmaßnahme darstellen würde. Wenn allerdings die Haftung später wieder eingeschränkt würde, müsste es zu einer Rückgängigmachung der steuerlichen Verlustzurechnung und damit verbunden zu einer Nachversteuerung kommen.

Gleichsam im Sinne einer Übergangsregelung könnte – trotz der aufgezeigten Bedenken (vgl. Begründung zu These 2) – auch das Vorliegen eines Unternehmensvertrags (Gewinnabführungsvertrag oder Beherrschungsvertrag) als ausreichend für eine unbegrenzte Verlustzurechnung angesehen werden. Auf die heutigen zusätzlichen steuerlichen Anforderungen an Form und Durchführung wäre dabei zu verzichten. Vielmehr kommt es allein auf die zivilrechtliche Wirksamkeit der Haftungsübernahme an.

Deutlich wird, dass verschiedene Ansätze für eine Begrenzung der Verlustzurechnung unter dem Gesichtspunkt der Verlusttragung bestehen. Jede dieser Begrenzungen ist jedoch mit erheblicher Komplexität verbunden. Auch lässt sich dann die angestrebte Entkoppelung von Gesellschafts- und Steuerrecht nicht mehr voll verwirklichen. Deshalb sollte auf eine Begrenzung nach Möglichkeit verzichtet werden. Gelingt dies nicht, bliebe es dennoch dabei, dass mit der Aufgabe des zwingenden Erfordernisses eines Gewinnabführungsvertrags ein großer Schritt getan wäre, weil sowohl die Einlagenlösung als auch die Haftungsübernahme im Wege einer Patronatserklärung größere Flexibilität versprechen. Soweit diese Maßnahmen als laufende Geschäftsführungsmaßnahmen zu qualifizieren sind, bedürfte es zudem keines Beschlusses der Hauptversammlung.

#### **d) Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung**

*These 7 Die Mindestbeteiligungsquote des Gruppenträgers an der Gruppengesellschaft wird von der einfachen Stimmrechtsmehrheit auf eine qualifizierte Mehrheit i.H.v. 75 % (am Nennkapital und an den Stimmen) angehoben, um dem zur Begründung einer unbegrenzten Verlustzurechnung herangezogenen Gedanken der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns stärker Rechnung zu tragen. Anerkannt wird im Hinblick auf bestehende Konzernstrukturen trotz der hiermit verbundenen Komplexität weiterhin auch eine mittelbare Eingliederung.*

Als Mindestanforderung ist eine Beteiligung des Gruppenträgers an der Gruppengesellschaft in Höhe von 75 % an Nennkapital und Stimmrechten vorzusehen. Dies ist zwar deutlich strenger als die bisher für die finanzielle Eingliederung geforderte einfache Mehrheit der Stimmrechte. International wäre eine solche Voraussetzung aber durchaus üblich. Sie entspricht auch der Beteiligungsvoraussetzung im Richtlinienentwurf

<sup>190</sup> Sie führt zu einem echten Haftungsverbund, s. § 322 AktG. Siehe auch § 321 AktG.

<sup>191</sup> Theoretisch kämen auch die Vergabe eines Darlehens durch den Gruppenträger an die Gruppengesellschaft oder eine entsprechende Bürgschaft in Betracht. Im Einzelfall würde dann allerdings ein reiner Schuldtitel den Verlusttransfer ermöglichen, was eine eher ungewöhnliche Vorstellung ist. Deshalb – und aus Gründen der Praktikabilität, die ein möglichst reduziertes Instrumentarium nahelegen – wurden diese Varianten nicht weiterverfolgt.

einer GKKB.<sup>192</sup> Zudem trägt eine höhere Beteiligung dem Gedanken der wirtschaftlichen Einheit Rechnung. Eine wesentlich höhere Beteiligung, etwa eine 100 %-Beteiligung, wird indes auch unter diesem Gesichtspunkt von der Arbeitsgruppe nicht für geboten gehalten.<sup>193</sup> Bereits eine qualifizierte Mehrheit von mindestens 75 % erlaubt die Durchsetzung von Satzungsänderungen, Beherrschungsverträgen etc. und bringt den Einheitsgedanken damit hinreichend zum Ausdruck. Sollten damit komplizierte Regelungen zur Begrenzung der Verlustzurechnung vermieden werden können, wäre aber auch eine noch höhere Mindestbeteiligungsquote (z.B. 90 %) denkbar.

Die erforderliche Beteiligung des Gruppenträgers an der Gruppengesellschaft muss von Beginn des Wirtschaftsjahrs an gegeben sein, für das die Gruppenbesteuerung erstmals Anwendung finden soll. Wie bisher sollte eine steuerliche Rechtsnachfolge in die Beteiligungsbeziehung ebenso möglich sein wie die Berücksichtigung der steuerlichen Rückwirkung bei Umwandlungsvorgängen.<sup>194</sup>

Wie im geltenden Recht, sollte neben der unmittelbaren Eingliederung auch die mittelbare Gruppenzugehörigkeit weiterhin akzeptiert werden.<sup>195</sup> Zwar sind die durch eine Zulassung mittelbarer Gruppenzugehörigkeiten zusätzlich generierten technischen Schwierigkeiten, etwa bei der Abbildung von Ergebnistransfers zwischen Gruppengesellschaft und Gruppenträger (s. dazu These 13) beachtlich. Eine Komplexitätsreduktion an dieser Stelle scheint indes nicht möglich. Der Bedarf für die Beibehaltung der heutigen Rechtslage ist offenkundig, da den historisch gewachsenen verschachtelten Konzernstrukturen eine Entflechtung nicht möglich ist. Dabei muss es wie derzeit ausreichen, wenn die mittelbare Gruppenzugehörigkeit im Inlandsfall über eine Auslandsgesellschaft vermittelt wird, da diese die Ansässigkeitsanforderungen an eine Gruppengesellschaft (s. dazu These 13) nicht selbst erfüllen muss (sog. Mäanderstrukturen mit inländischer Mutter, ausländischer Tochter, inländischer Enkelin).

*These 8 Die Wiedereinführung der Mehrmüttergruppenbesteuerung ist aus steuersystematischen Gründen nicht geboten, auch wenn sie wirtschaftspolitisch wünschenswert wäre.*

Die (Wieder-)Einführung der Möglichkeit der Mehrmüttergruppenbesteuerung wäre aus wirtschaftspolitischen Gründen wünschenswert, um Deutschland als Standort für Joint Ventures attraktiv zu machen.<sup>196</sup> Konzeptionsimmanent und aus steuersystemati-

---

<sup>192</sup> Siehe dazu Abschn. IV.3.a) und den Überblick im Anhang.

<sup>193</sup> A.A. Hüttemann, in Schön/Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 2010, 127 (138), der den Gedanken der wirtschaftlichen Einheit auf 100 %-Beteiligungen beschränkt wissen will bzw. eine Annäherung hieran fordert (mindestens 90 %).

<sup>194</sup> S. z.B. BfE, Schreiben v. 25.3.1998, „Umwandlungssteuererlass“, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org. 02 ff. sowie die entsprechenden (zum Teil verschärften) Tz. im Entwurf des aktualisierten Umwandlungssteuererlasses v. 2.5.2011. S. auch BFH, Urteil v. 28.7.2010 – I R 111/09, BFH/NV 2011, 67.

<sup>195</sup> Wobei klar vorzugeben ist, ob die 75 %-Grenze durchgerechnet oder auf jeder Stufe isoliert gesehen erreicht werden muss.

<sup>196</sup> Das „Steuerpolitische Programm“ der Stiftung Marktwirtschaft (abrufbar unter [www.stiftung-marktwirtschaft.de](http://www.stiftung-marktwirtschaft.de)) enthält daher eine Regelung zur Mehrmütter-Gruppenbesteuerung. Siehe auch den Überblick im Anhang.

schen Gründen geboten ist sie allerdings nicht, da bei mehreren Müttern gerade keine wirtschaftliche Einheit vorliegt.<sup>197</sup>

*These 9 Die Gruppenbesteuerung setzt einen gemeinsamen Antrag von Gruppenträger und Gruppengesellschaft mit grundsätzlich fünfjähriger Bindung voraus. Gesellschaftsrechtlich wird davon ausgegangen, dass es sich dabei um eine Geschäftsführungsmaßnahme handelt.*

Voraussetzung für den Einbezug in die Gruppenbesteuerung ist, dass Gruppenträger und Gruppengesellschaft gemeinsam einen entsprechenden Antrag stellen. Dabei muss die Entscheidung für jede einzelne Gruppengesellschaft individuell getroffen werden können. Der Antrag ist auf einzelne Gruppengesellschaften beschränkbar. Ein „All in all out-Ansatz“ kommt schon wegen der im Einzelfall sehr unterschiedlichen steuerlichen Interessenlagen der betroffenen Gruppengesellschaften nicht in Betracht.<sup>198</sup> Aber auch aus Sicht des Fiskus kann es im Einzelfall durchaus sinnvoll sein, wenn die Frage nach der steuerlichen Gruppenbesteuerung im Konzern differenziert beantwortet werden kann. Letztlich entspricht die Möglichkeit der differenzierten Antragstellung der geltenden Rechtslage. De lege lata wird das Wahlrecht für die Einbeziehung einzelner Gesellschaften über den individuellen Abschluss des Gewinnabführungsvertrags ausgeübt.

Der nach geltendem Recht vorgesehene Mindestbindungszeitraum von fünf Jahren sollte zur Vermeidung von Gestaltungen beibehalten werden. Er muss aber – ebenfalls wie bisher – aus wichtigem Grund (z.B. bei einer Veräußerung der Beteiligung an der Gruppengesellschaft) abgekürzt werden können.

Der Gruppenantrag sollte bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Gruppengesellschaft gestellt werden können, für das das Gruppenbesteuerungsregime erstmals Anwendung finden soll. Eine Rechtsnachfolge in einen bereits gestellten Antrag sollte möglich sein.

Eines einheitlichen Wirtschaftsjahrs der beiden vom Gruppenantrag betroffenen Gruppenmitglieder bedarf es – wie bisher – nicht.

Gesellschaftsrechtlich wird davon ausgegangen, dass es sich bei der Stellung des Gruppenantrags um eine Geschäftsführungsmaßnahme handelt, so dass es anders als für den Abschluss des Gewinnabführungsvertrags nicht der Beteiligung der Hauptversammlung bedarf. Auch hierin liegt eine wesentliche Erleichterung gegenüber dem heutigen Recht. Für die abhängige GmbH müsste dies gegebenenfalls gesetzlich klargestellt werden. Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob das Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, insbesondere im Fall der Beteiligung von Minderheitsgesellschaftern, den Abschluss eines Steuerumlagevertrags voraussetzt (hierzu folgende These 10).

---

<sup>197</sup> So auch gem. Bayerischem Reformkonzept, das eine Mehrmütter-Gruppenbesteuerung nicht als systemnotwendig einstuft, aus wirtschaftspolitischen Gründen aber als prüfungswürdig erachtet.

<sup>198</sup> Dazu auch *Prinz*, Beihefter zu DStR 2010, 67, 71.

*These 10 Weitergehender Voraussetzungen bedarf es nicht. Insbesondere sollte der Abschluss eines Steuerumlagevertrags nicht zur Voraussetzung der Gruppenbesteuerung gemacht werden. Steuerumlageverträge regeln die gesellschaftsrechtlichen Folgen der Gruppenbesteuerung, sind aber keine Voraussetzung für diese. Zur Vermeidung gesellschaftsrechtlicher Konflikte sollte die Verpflichtung zur Abrechnung von Steuerumlagen auf Stand-alone-Basis allerdings nach klaren Regeln im Gesellschaftsrecht vorgegeben werden.*

Fraglich ist, ob die Gruppenbesteuerung außer von einem qualifizierten Beteiligungserfordernis und dem gemeinsamen Antrag auch von dem Abschluss eines Steuerumlagevertrags abhängig gemacht werden sollte, wobei sich sogleich die weitergehende Frage stellen würde, wie dieser abgefasst sein müsste, um die Voraussetzungen für die Anerkennung der Gruppenbesteuerung zu erfüllen. Diskutiert wird die Forderung nach einem Steuerumlagevertrag nicht nur aus gesellschaftsrechtlicher Sicht, sondern auch als Ersatz-Voraussetzung zum Schutz des Fiskus vor einem EU-/EWR-Verlustimport.

Auch wenn ein Steuerumlagevertrag bei Beteiligungen unter 100 % gesellschaftsrechtlich erforderlich ist, hat sich die Arbeitsgruppe gegen ein solches Erfordernis für steuerliche Zwecke entschieden. Es stünde dem zentralen Reformziel der Entkoppelung des Steuerrechts vom Gesellschaftsrecht diametral entgegen und ist aus steuersystematischer Sicht nicht erforderlich. Die geforderte Abschaffung der Voraussetzung des Gewinnabführungsvertrags ist gerade dadurch motiviert, dass die Gruppenbesteuerung nicht weiter von vertraglichen Vereinbarungen mit gesellschaftsrechtlich ggf. problematischen Wirkungen und Formanforderungen abhängig gemacht werden sollte. Es wäre wertungswidersprüchlich, wenn man nun das Ob der Gruppenbesteuerung wiederum von einem Vertragsabschluss und den damit verbundenen Folgefragen, d.h. von der „richtigen“ Vereinbarung und Durchführung von Steuerumlageverträgen, abhängig machen würde. Obligatorische Steuerumlageverträge würden neue, mit dem Gewinnabführungsvertrag vergleichbare Risiken der Nichtanerkennung der Gruppenbesteuerung heraufbeschwören. Neben formalistischen Angriffspunkten könnte die Wahl der Methode (Belastungs- vs. Verteilungsmethode), die Verteilung der sich aus der Anerkennung der wirtschaftlichen Einheit ergebenden steuerlichen Vorteile (z.B. aus dem Nichteingreifen der Zinsschranke oder gewerbsteuerlicher Hinzurechnungen) bzw. eine versehentliche Nicht- oder Falschdurchführung Streitigkeiten zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung hervorrufen. Die *steuerrechtliche* Vorgabe des Abschlusses eines Steuerumlagevertrags sollte mithin unterbleiben.<sup>199</sup> Für Zwecke der Anerkennung der Gruppenbesteuerung bedarf es einer derartigen Vereinbarung auch deshalb nicht, weil sie nicht die Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung herstellt, sondern deren (gesellschaftsrechtliche) Rechtsfolgen regelt.

Im Übrigen ließe sich durch ein Steuerumlagevertragserfordernis keine dem Gewinnabführungsvertrag vergleichbare Position in Bezug auf die Europarechtslage aufbau-

---

<sup>199</sup> So auch die Modellüberlegung aus dem Bayerischen Staatsministerium der Finanzen; anders der Vorschlag aus Hessen (s. Anhang). In Österreich (§ 9 Abs. 8, 3. Spiegelstrich öKStG) ist die Erklärung über den Abschluss eines Steuerumlagevertrags zwar notwendiger Bestandteil des Gruppenantrags, die Konkretisierung ist aber der gesellschaftsrechtlichen Praxis überlassen worden.

en. Unabhängig davon, dass die Arbeitsgruppe die Tragfähigkeit der These vom „Gewinnabführungsvertrag als Bollwerk“ bezweifelt (s. im Einzelnen These 1), ist diese nicht auf den Steuerumlagevertrag übertragbar. Zum einen ist davon auszugehen, dass Steuerumlageverträge problemlos auch über die Grenze hinweg zivilrechtlich wirksam abgeschlossen werden können. Dem steht nicht entgegen, dass der Abschluss von Steuerumlageverträgen gegenüber Auslandsgesellschaften keinen Sinn ergibt, weil die Zurechnung finaler, also weder von der Auslandsgesellschaft noch von Dritten verwertbarer Verluste, um die allein es geht,<sup>200</sup> keiner Kompensation im Hinblick auf außenstehende Gesellschafter bedarf. Zum anderen würde die steuerliche Ergebniszurechnung – anders als nach geltendem Recht im Hinblick auf den Gewinnabführungsvertrag – nicht auf dem Steuerumlagevertrag fußen, so dass dem Schluss vom fehlenden Steuerumlagevertrag auf die fehlende steuerliche Vergleichbarkeit der Sachverhalte von vornherein der Boden entzogen ist. Schließlich ließe sich kaum begründen, einen Steuerumlagevertrag als zwingendes steuerliches Erfordernis der Gruppenbesteuerung auch in Fällen einer 100 %-Beteiligung zu fordern.<sup>201</sup>

Steuerrechtlich stellt sich bei Abschluss bzw. Nichtabschluss von Steuerumlageverträgen lediglich die Frage, ob und mit welchem Inhalt ggf. ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einen Steuerumlagevertrag abgeschlossen hätte. In den Fällen, in denen eigentlich gebotene positive oder negative Steuerumlagen nicht geleistet werden, liegen mithin zwar verdeckte Einlagen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen vor, sie führen aber nicht zu Einkommens-, sondern nur zu Einlagen- und Ausschüttungskonsequenzen.<sup>202</sup> Insoweit könnte die Steuerumlage nach der Stand-alone-Methode als Maßstab für das Vorliegen von verdeckten Einlagen bzw. verdeckten Gewinnausschüttungen herangezogen werden. Die Steuerumlagen nach der Stand-alone-Methode sind folglich steuerlich ergebnisneutral zu behandeln. Dies ist im KStG zu regeln. Die Gruppenbesteuerung als solche bliebe dagegen auch bei Vorliegen von verdeckten Einlagen oder verdeckten Gewinnausschüttungen unberührt.

Ungeachtet dessen, dass der Steuerumlagevertrag nicht zur Voraussetzung für die Gruppenbesteuerung gemacht werden soll, rät die Arbeitsgruppe vor dem Hintergrund der Erfahrungen mit der gesellschaftsrechtlichen Rechtsprechung zu Steuerumlagen<sup>203</sup> dazu, in diesem Bereich durch eine Regelung im Gesellschaftsrecht für mehr Rechtssicherheit zu sorgen. Durch eine klare gesetzliche Vorgabe für die Ausgestaltung von Steuerumlageverträgen sollte für die jeweils relevanten Fälle möglichen gesellschafts-

---

<sup>200</sup> S. dazu Abschn. IV.3.b).

<sup>201</sup> Insofern kann es allenfalls um Gläubigerschutz gehen, was aber wiederum eine rein zivilrechtliche Frage ohne steuerrechtliche Implikationen darstellt.

<sup>202</sup> Richtigerweise löst der Nichtabschluss von Steuerumlageverträgen keine schenkungsteuerlichen Folgen in der Gruppe aus, s. aber auch Gleichlautende Ländererlasse v. 20.10.2010 – 36-S 3715-003/10, Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften, BStBl. I 2010, 1207.

<sup>203</sup> BGH, Urteil v. 22.10.1992 – IX ZR 244/91, BGHZ 120, 50; v. 1.3.1999 – II ZR 312/97, BGHZ 141, 79. Zur notwendig neuen konzerngesellschaftsrechtlichen Würdigung von Steuerumlageverträgen bei einer antragsgebundenen Gruppenbesteuerung de lege ferenda auch *Hüttemann*, ZHR 171 (2007), 451, 468 ff.

rechtlichen Problemen in Folge der Gruppenbesteuerung vorgebeugt werden. Dabei sollte eine Steuerumlage auf Stand-alone-Basis das gesellschaftsrechtliche Leitbild sein.

**Exkurs: Zur möglichen Ausgestaltung von Steuerumlageverträgen:**

Bei der sog. Verteilungsmethode wird die effektiv vom Gruppenträger geschuldete Steuer nach bestimmten Schlüsseln auf den Gruppenträger und auf die Gruppengesellschaften aufgeteilt. Eine Steuerumlage auf Stand-alone-Basis, auch als sog. Belastungsmethode bezeichnet, belastet dagegen jede Gruppengesellschaft grundsätzlich mit der Steuer, die sich unter der Fiktion der steuerlichen Selbständigkeit ergäbe. Der wesentliche Unterschied zwischen beiden Ulagemethoden besteht darin, dass die Gruppengesellschaft bei der Verteilungsmethode nur dann mit Steueraufwand belastet wird, wenn beim Gruppenträger effektiv Steuer anfällt. Die Gruppengesellschaft wird hingegen nicht belastet, wenn keine Steuer anfällt. Dies gilt selbst in einer Konstellation, in der keine Steuer anfällt, weil eigene steuerliche Verluste des Gruppenträgers das von der Gruppengesellschaft zugerechnete steuerliche Positiveergebnis neutralisieren. Umgekehrt erhält die Gruppengesellschaft bei der Anwendung der Verteilungsmethode aber ggf. auch keine Gutschrift für die Vermittlung von steuerlichen Negativeergebnissen, sondern wird möglicherweise sogar mit einer Umlage belastet, wenn insgesamt Steuer anfällt.

Die Belastungsmethode hingegen hat nicht den beim Gruppenträger anfallenden Steueraufwand im Visier, sondern die wirtschaftliche Verursachung desselben. Daher muss die Gruppengesellschaft für die Zurechnung von steuerlichem Positiveinkommen auch dann mit einer Umlage belastet werden, wenn effektiv kein Steueraufwand beim Gruppenträger anfällt. Ebenso muss die Gruppengesellschaft für die Zurechnung von steuerlichem Negativeinkommen eine Ausgleichszahlung erhalten, auch wenn der Gruppenträger für das gruppenweit entstandene steuerliche Ergebnis eine Steuer zu leisten hat. Betriebswirtschaftlich ergibt die die Steuerbelastung verursachungsgerecht verteilende Belastungsmethode eindeutig mehr Sinn als die Verteilungsmethode, die die gesellschaftsrechtliche Rechtsprechung zu § 311 AktG grds. für richtig hält.

Indessen sind über die Frage der zu wählenden Ulagemethode hinaus noch eine Vielzahl von Detailfragen zu beantworten: So müsste insbesondere vorgegeben werden, wie bei der Zurechnung negativer steuerlicher Ergebnisse von einer Gruppengesellschaft die Ausgleichszahlung durch den Gruppenträger bemessen werden soll. Dies könnte z.B. unabhängig von der Höhe der evtl. beim Gruppenträger tatsächlich realisierten Mindersteuern der Betrag der bei der Gruppengesellschaft fiktiv wegen des Verlustvortrags zu aktivierenden latenten Steuern sein.

Beispiele: Fall 1: GT hat ein Ergebnis von  $-100$ , GG ein solches von  $+100$ ; es wird eine Steuerumlage von  $+30$  belastet; GT realisiert den Effekt der Verrechnung des eigenen Verlusts direkt voll; GG zahlt Steuern wie stand-alone.

Fall 2: GT hat ein Ergebnis von +100, GG ein solches von –100; es wird eine negative Steuerumlage i.H. der (fiktiven) aktiven Steuerlatenz z.B. von –20 der GG gutgeschrieben; GT realisiert den Effekt aus der Verrechnung des von GG zugerechneten Verlusts voll, muss aber an GG den bei dieser stand-alone gegebenen und nun entfallenden Vorteil ausgleichen (bei übersteigender Verlustzurechnung „bezahlt“ GT an GG mithin ggf. auch für einen bei sich selbst entstehenden Verlustvortrag).

Auch für die anderen aus der Gruppenbesteuerung resultierenden steuerlichen Vorteile (z.B. durch Vermeidung gewerbsteuerlicher Hinzurechnungen oder Poolingeffekte bei der Zinsschranke) oder Nachteile (z.B. wegen der nur einmaligen statt mehrfachen Anwendung der Freigrenze bei der Zinsschranke) müsste eine konkrete Vorgabe formuliert werden, die zu einer nachvollziehbaren verursachungsgerechten Zuordnung der Ent- und Belastungseffekte sowie Austarierung der Interessen führt.

### e) Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung

*These 11 Die Ermittlung des zuzurechnenden steuerlichen Ergebnisses orientiert sich an der heutigen Rechtslage. Einkommen und Gewerbeertrag der Gruppengesellschaft werden wie bei jeder anderen Kapitalgesellschaft zunächst selbständig ermittelt, allerdings mit den in § 15 KStG und R 7.1 (5) GewStR geregelten Besonderheiten. Auf die derzeit in § 16 KStG vorgesehene Versteuerung von Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter könnte zukünftig verzichtet werden.*

Die Ermittlung der von den Gruppengesellschaften zum Gruppenträger zuzurechnenden steuerlichen Ergebnisse sollte weitgehend wie bisher erfolgen. Das bedeutet, dass jede Gruppengesellschaft ihr Einkommen und ihren Gewerbeertrag zunächst unabhängig von der Mitgliedschaft in der Gruppe separat ermittelt und dass erst dann bestimmte Korrekturen einsetzen. Zu nennen sind insoweit insbesondere die in § 15 S. 1 Nr. 2 u. 3 KStG geregelten Besonderheiten der sog. Bruttomethode, derer es im Hinblick auf mögliche einkommensteuerpflichtige Gruppenträger bedarf, die Betriebsfiktion bei Anwendung der Zinsschranke (§ 15 S. 1 Nr. 3 KStG) und gewerbsteuerlich die Folgen der sog. gebrochenen Einheitstheorie. Diese Elemente einer steuerlichen Konsolidierung sollten beibehalten werden, auch wenn sich die Arbeitsgruppe aus praktischen Gründen gegen eine Vollkonsolidierung ausspricht. Dies schließt indes nicht aus, dass aufgrund des Gedankens der wirtschaftlichen Einheit unverändert auf gewerbsteuerliche Hinzurechnungen verzichtet wird und bei Anwendung der Zinsschranke Zinsaufwendungen und Zinserträge aus gruppeninternen Darlehensbeziehungen neutralisiert werden. Die Besteuerung der Gruppe wird wie bisher in einzelnen Bereichen – nämlich dort, wo es nicht zu technischen Schwierigkeiten kommt, sondern im Gegenteil zu einer Komplexitätsreduktion – der eines Einheitsunternehmens angenähert.

Verzichtet werden könnte zwecks Vereinfachung auf § 16 KStG. Eine dem § 16 KStG entsprechende Regelung wird bisher als notwendig erachtet, da auch einkommensteuerpflichtige Rechtssubjekte Gruppenträger sein können. § 16 KStG dient der Sicherstellung der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung der beim außenstehenden Gesellschafter als Dividende zu versteuernden Ausgleichszahlungen. Der „Preis“ sind Komplexität

und eine Einschränkung der steuerlichen Ergebnisverrechnung. Zwingend erforderlich ist eine solche Regelung nicht.<sup>204</sup> Zwar führt auch der hier gesellschaftsrechtlich zum Minderheitenschutz und steuerrechtlich zur Vermeidung von verdeckten Einlagen bzw. verdeckten Gewinnausschüttungen befürwortete Steuerumlagevertrag (s. These 10) nicht zu der für notwendig erachteten körperschaftsteuerlichen Vorbelastung. Allerdings gilt § 16 KStG ohnehin nur für die Körperschaftsteuer. Eine Vorbelastung mit Gewerbesteuer wird nicht hergestellt. Damit geht es nur um die Sicherstellung der Vorbelastung in Höhe von 15 %. Eine Einkommensteuerbelastung auf Gruppenträgerebene unter 15 % wird aber nur ganz ausnahmsweise gegeben sein.

*These 12 Vor Begründung der Gruppe entstandene Verluste der Tochtergesellschaft sollen nicht länger „eingefroren“, sondern zur Verrechnung mit in der Gruppenzeit erwirtschafteten Gewinnen der Tochtergesellschaft zugelassen werden. Abzulehnen sind in die entgegengesetzte Richtung gehende Überlegungen, zwecks Gegenfinanzierung die Verrechnung von Vorgruppenverlusten gegenüber der heutigen Rechtslage weiter einzuschränken und steuerliche Verluste, die vor Eintritt in die Gruppe aufgelaufen sind, generell nur noch bei dem jeweiligen Gruppenmitglied zur Verrechnung zuzulassen. Gruppenträgerverluste aus Vorgruppenzeit müssen in jedem Fall weiterhin unbegrenzt mit innerorganschaftlichen Gewinnen der gesamten Gruppe verrechnet werden können.*

Derzeit sind vororganschaftliche steuerliche Verlustvorträge der Organgesellschaft während der Dauer der Organschaft nicht verrechenbar (§ 15 S. 1 Nr. 1 KStG), während positive steuerliche Einkommen von Organgesellschaften auch mit vororganschaftlichen steuerlichen Verlustvorträgen des Organträgers verrechnet werden können.<sup>205</sup> Innerorganschaftliche steuerliche Verluste können dagegen unabhängig davon frei im Organkreis verrechnet werden, ob sie von einer Organgesellschaft oder vom Organträger stammen.

Diesem „Einfrieren“ der vororganschaftlichen Verluste der Organgesellschaft liegt die Idee zugrunde, dass mit Eintritt in die Besteuerung als Gruppe ein neues Besteuerungsobjekt entsteht, dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit völlig getrennt von Vorgruppenergebnissen beurteilt wird.<sup>206</sup> Dieser Gedanke liegt z.B. § 8 Abs. 8 KStG zugrunde.

Dem lässt sich entgegenhalten, dass die einzelnen Gruppenmitglieder sowohl ihre zivil- als auch ihre steuerliche Selbständigkeit behalten. Zudem geht es bei der Berücksichtigung von Vorgruppenverlusten einer Gruppengesellschaft gar nicht um die Einbeziehung in die Wirkungen der steuerlichen Gruppe, sondern lediglich um den Erhalt der Kontinuität des Ergebnisausgleichs durch Verlustvortrag auf Ebene der Gruppengesellschaft. Solange die steuerlichen Verluste auf dieser Ebene nicht mit späteren Gewinnen ausgeglichen sind, verfügt die Gruppengesellschaft über keine – nunmehr beim Gruppenträger zu erfassende – steuerliche Leistungsfähigkeit. Genauso wenig

---

<sup>204</sup> Die Aufkommenseffekte sind überaus gering, vgl. *Pache*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 KStG Anm. 3.

<sup>205</sup> Dies gilt – klargestellt durch Aufhebung von Abschn. 68 Abs. 5 S. 6 bis 8 GewStR 1998 – auch innerhalb der Gewerbesteuer.

<sup>206</sup> Siehe auch Anhang I zur Bewertung aus Perspektive der Finanzverwaltung.

wie es gerechtfertigt werden kann, die Gruppengesellschaft mit Gewinnen zu besteuern, die in den Grenzen von § 10d Abs. 2 EStG mit Verlustvorträgen saldiert wurden, ist es gerechtfertigt, dies nun auf Gruppenträgerebene zu tun. Die Ergebniszurechnung zum Gruppenträger, um die genau es bei der Gruppenbesteuerung geht, kann an den Grundprinzipien des interperiodischen Verlustausgleichs nichts ändern.

Nach dieser Betrachtung müssten aus steuersystematischer Sicht Vorgruppenverlustvorträge einer Gruppengesellschaft daher gegen ein positives steuerliches Ergebnis dieser Gruppengesellschaft verrechnet werden können. Folge wäre, dass insoweit dem Gruppenträger das positive Ergebnis der Gruppengesellschaft nicht zugerechnet würde.<sup>207</sup>

Die Forderung nach einer Streichung von § 15 S. 1 Nr. 1 KStG für Vorgruppenverluste ist allerdings kein zwingender Bestandteil des hier vorgelegten Reformvorschlags und wird auch vor dem Hintergrund seiner Finanzierbarkeit zu beurteilen sein. Unerlässlich ist eine Änderung von § 15 S. 1 Nr. 1 KStG jedoch, wenn nach Maßgabe einer direkten Verlusttragung eine Beschränkung von Verlustzurechnungen zum Gruppenträger für erforderlich erachtet wird.<sup>208</sup> Dann können auch gruppeninterne Verlustvorträge auf Ebene der Gruppengesellschaft entstehen. Die (vorrangige) Verrechnung auf Gruppengesellschaftsebene wäre hier unabdingbar, weil diese Verluste andernfalls in der Gruppenzeit keinerlei Berücksichtigung finden würden. Eine derartige Rechtsfolge wäre mit einer Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit unvereinbar, ließe sich nicht aus der Systematik der Gruppenbesteuerung begründen und würde diese wirtschaftlich komplett unattraktiv machen.

Wenn demgegenüber in den hessischen und bayerischen Modellüberlegungen zur Organschaftsreform<sup>209</sup> zur Erreichung der avisierten Aufkommensneutralität erwogen wird, in genau entgegengesetzter Richtung steuerliche Verluste, die vor Eintritt in die Gruppe aufgelaufen sind, abweichend vom bisherigen Recht stets nur noch beim jeweiligen Gruppenmitglied zur Verrechnung zuzulassen, dann hieße dies, dass Verlustvorträge auch des Gruppenträgers zukünftig nicht mehr mit positiven steuerlichen Ergebnissen neu hinzukommender Gruppengesellschaften verrechnet werden könnten. Diese Verlustvorträge resultieren außerhalb eines Gruppenbesteuerungssystems aber i.d.R. daraus, dass bei der Obergesellschaft Finanzierungsaufwendungen abgezogen werden können, während die steuerliche Leistungsfähigkeit in der Beteiligungskette unmittelbar bei den operativen Gesellschaften erfasst wird. Bei Ausschüttung werden diese Erträge durch das geltende Halbeinkünftesystem zur Vermeidung von Doppelbelastungen in der Beteiligungskette bzw. auf Geschäftsholdingebene nur noch im Rahmen der 5 %-Pauschale (§ 8b Abs. 3 KStG) erfasst. Bedingt durch die Wirkungen des Körperschaftsteuersystems käme die Entscheidung, steuerliche Verlustvorträge auf Gruppenträgerebene nur noch mit eigenen Gewinnen zu verrechnen, einem Isolieren von Finanzierungsaufwendungen bzw. Verlustvorträgen des Gruppenträgers gleich.

---

<sup>207</sup> Für Zinsvorträge und EBITDA-Vorträge nach § 4h Abs. 1 EStG; 8a KStG gilt grundsätzlich Entsprechendes.

<sup>208</sup> Z.B. auf den Betrag des im (fortgeschriebenen) Beteiligungsbuchwert zum Ausdruck kommenden Investments des Gruppenträgers, s. dazu These 6.

<sup>209</sup> Siehe den Vorschlag aus Bayern und Hessen; ein Überblick dazu im Anhang.

Aus dem Umstand, dass die Gruppenbesteuerung darauf abzielt, steuerliche Ergebnisse einer qualifizierten Unternehmensgruppe während der Gruppenzeit zu konsolidieren, kann ein faktisches Einfrieren von Verlustvorträgen auf Gruppenträgerebene dann nicht gefolgt werden.

Dies wäre eine Verschlechterung gegenüber der geltenden Rechtslage, die das „Aus“ für die gesamte Reform bedeuten würde. Eine solche Regelung läuft dem System der Gruppenbesteuerung diametral entgegen und würde diese im Hinblick auf die auf Gruppenträgerebene akkumulierten Verlustvorträge weithin unattraktiv machen.

Zur Gegenfinanzierung der Reform ist auf eine derartige Maßnahme daher aus Sicht der Arbeitsgruppe zu verzichten.

*These 13 Der Ergebnistransfer von der Gruppengesellschaft an den Gruppenträger während der Phase der Gruppenbesteuerung muss grundsätzlich weiter ertragsteuerverneutral erfolgen.*

*Die Abgrenzung zum Transfer von Vorgruppengewinnen wird durch ein Konzept von Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonten gewährleistet. Dieses im Vergleich zum heutigen Ausgleichspostenregime einfache Technik macht zukünftig § 14 Abs. 3 KStG entbehrlich. Hierzu müssen sowohl auf Gruppengesellschafts- als auch auf Gruppenträgerebene Konten geführt werden. Im Gruppengesellschaftskonto werden in der Gruppenzeit bei der Gruppengesellschaft erzielte steuerbilanzielle Ergebnisse festgehalten und vorrangig gegenüber dem zum Zeitpunkt des Eintritts in die Gruppe gegebenen ausschüttbaren Gewinn ausgekehrt. Ausschüttungen, die das Gruppengesellschaftskonto übersteigen, werden nach den allgemeinen Regeln behandelt. Das vom Gruppenträger zu führende Gruppenträgerkonto ist ein Unterkonto zum Buchwert der Beteiligung des Gruppenträgers an der Gruppengesellschaft, in dem die in der Gruppenzeit bei der Gruppengesellschaft erzielten steuerbilanziellen Ergebnisse gespiegelt und Ausschüttungen von in der Gruppenzeit erzielten Gewinnen verrechnet werden. Vermieden werden kann mit dem Konzept des Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkontos auch die im heutigen Ausgleichspostensystem bestehende Möglichkeit (temporär) steuerfreier Vollausschüttung.*

*Sollte – entgegen der hier präferierten Lösung – dem Gedanken der Verlusttragung in Form der Begrenzung der Verlustzurechnung auf den Betrag des Investments des Gruppenträgers Rechnung getragen werden, ließe sich dies technisch durch Bezugnahme auf Beteiligungsbuchwert und Gruppenträgerkonto abbilden.*

Im System der Gruppenbesteuerung erfolgt der steuerliche Ergebnistransfer nach oben als eine von der handelsrechtlichen Situation unabhängige, rein steuerrechtlich zu vollziehende Ergebniszurechnung. Das ist neu. Gleichwohl darf es nach der Logik der Gruppenbesteuerung bei offenen Ausschüttungen, verdeckten Gewinnausschüttungen und Gewinnabführungen von einer Gruppengesellschaft an den Gruppenträger wie bisher nicht zur Dividendenbesteuerung (§ 8b Abs. 3 bzw. § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG) kommen, soweit es sich um den Transfer von Ergebnissen handelt, die der Gruppen-

phase zugehören.<sup>210</sup> Nur soweit steuerliche Gewinne, die in der Gruppengesellschaft vor der Gruppenbesteuerungsphase erzielt worden sind, ausgekehrt werden, muss es wie bisher zu einer normalen Ausschüttungsbesteuerung kommen.<sup>211</sup>

Um den hierfür nach derzeitigem Recht erforderlichen Split jedes einzelnen Ergebnistransfers innerhalb der Organschaftszeit in solchen mit innerorganschaftlicher und solchen mit vororganschaftlicher Verursachung zu vermeiden, bedarf es einer klaren Reihenfolgeregelung. Außerdem sollte ein Ersatz für das komplizierte Ausgleichspostenregime gefunden werden.<sup>212</sup>

In dem vom Bayerischen Staatsministerium der Finanzen präsentierten Vorschlag zur Reform der Organschaft<sup>213</sup> wird hierzu folgende Lösung diskutiert:

- Beim Gruppenträger und ggf. bei jedem Zwischengruppenträger werden für jedes andere Gruppenmitglied der nächstniedrigeren Stufe Verrechnungskonten (Gruppenmitgliedskonten) geführt, auf denen zugerechnete Gewinne gutgeschrieben und zugerechnete Verluste belastet werden. Ausschüttungen von Gewinnen, die während der Gruppenmitgliedschaft entstanden sind, werden ebenfalls über dieses Konto abgewickelt. Diese Gewinnausschüttungen werden steuerlich nicht als Beteiligungsertrag behandelt.
- Beim Gruppenträger und ggf. bei jedem Zwischengruppenträger wird für jedes andere Gruppenmitglied der nächstniedrigeren Stufe daneben auch ein Altrücklagenkonto geführt. Die Altrücklagen gelten nur dann und insoweit als ausgeschüttet, als die tatsächlichen Ausschüttungen den auf dem Gruppenmitgliedskonto verbuchten Kontostand übersteigen. Eine Ausschüttung an den Gruppenträger (ggf. Zwischengruppenträger) mindert also zunächst das Gruppenmitgliedskonto bis auf null. Sind die Ausschüttungen höher als dessen Kontostand, gelten sie als Ausschüttung von Altrücklagen. Insoweit erfolgt die Abwicklung über das Altrücklagenkonto. Sind die Rücklagen aufgebraucht, kann das Gruppenmitgliedskonto auch durch Ausschüttungen negativ werden.

---

<sup>210</sup> Heute kommt es im Normalfall neben der steuerlichen Ergebniszurechnung stets auch zu einer handelsrechtlichen Gewinnabführung; der entsprechende bilanzielle Ertrag wird zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung vom steuerbilanziellen Ergebnis des Organträgers gekürzt. In entsprechender Weise wird bei verdeckten Gewinnausschüttungen als sog. vorweggenommenen Ergebnisabführungen verfahren.

<sup>211</sup> Neben dem organschaftlich bedingten Ergebnistransfer steht nach geltendem Recht die Ausschüttung vororganschaftlich gebildeter Rücklagen. Sie unterliegt dem normalen steuerlichen Ausschüttungs- und nicht dem Organschaftsregime. Auch sog. vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen werden steuerlich wie eine normale Gewinnausschüttung außerhalb der Organschaft behandelt; vororganschaftlich verursachte Minderabführungen wie Einlagen; im Einzelnen s. oben Abschn. III.2.

<sup>212</sup> Innerorganschaftlich verursachte Mehr- und Minderabführungen führen nach derzeitigem Recht beim Organträger zu sog. passiven und aktiven organschaftlichen Ausgleichsposten, um steuerliche Doppelentlastungen oder -belastungen zu vermeiden, und werden bei der Organgesellschaft über das steuerliche Einlagekonto abgebildet. Dabei kann es durch die Bildung passiver Ausgleichsposten im Einzelfall zu extremen Steueraufschubeffekten kommen.

<sup>213</sup> Dazu den Überblick im Anhang.

- Beim Ausscheiden aus der Gruppe wird der Kontensaldo bei den beiden unmittelbar von der jeweiligen Gruppenerklärung (Antrag) betroffenen Gesellschaften als dividendengleicher Bezug i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG bzw. i.S.d. § 3 Nr. 40 EStG oder als Einlage behandelt. § 8b Abs. 1 bis 6 KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG finden dabei wie auch sonst ausschließlich auf der Ebene des Gruppenträgers (oberste Stufe) Anwendung.

Die bayerischen Modellüberlegungen lassen sich wie folgt zusammenfassen: Der Stand der steuerlichen Vorgruppengewinne wird bei Eintritt der Gruppengesellschaft in die Gruppenbesteuerung festgehalten und gilt als ausgeschüttet, soweit nicht bereits per saldo steuerliche Gewinne in der Gruppengesellschaft innerhalb der Gruppenbesteuerungsphase entstanden sind, ohne zwischenzeitlich ausgeschüttet worden zu sein. In Höhe der zugerechneten steuerlichen Gewinne und Verluste der Gruppengesellschaft „atmet“ das Gruppenmitgliedskonto und macht damit das Ausgleichspostenregime überflüssig.<sup>214</sup> Bei Ende der Gruppenbesteuerung erfolgte „zu viel“-Ausschüttungen, d.h., Ausschüttungen, die das Gruppenmitgliedskonto übersteigen, werden wie reguläre Ausschüttungen nachversteuert. Im umgekehrten Fall erfolgt eine Hinzuaktivierung zum Buchwert der Beteiligung am ehemaligen Gruppenmitglied.

Der damit skizzierten Grundidee ist zuzustimmen. Allerdings sind im Detail Modifikationen angezeigt. Die Arbeitsgruppe schlägt in Weiterentwicklung der vorstehenden Überlegungen das Konzept des Gruppengesellschafts- und des Gruppenträgerkontos<sup>215</sup> vor:

- Im Gruppengesellschaftskonto werden in der Gruppenzeit bei der Gruppengesellschaft erzielte steuerbilanzielle Ergebnisse festgehalten und vorrangig gegenüber dem zum Zeitpunkt des Eintritts in die Gruppe gegebenen ausschüttbaren Gewinn ausgekehrt.
- Das Gruppenträgerkonto ist ein Unterkonto zum Buchwert der Beteiligung des Gruppenträgers an der Gruppengesellschaft, in dem die in der Gruppenzeit bei der Gruppengesellschaft erzielten steuerbilanziellen Ergebnisse gespiegelt und Ausschüttungen von in der Gruppenzeit erzielten Gewinnen verrechnet werden.
- Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto korrespondieren grundsätzlich miteinander. Sie können sich aber vor allem in Fällen mittelbarer Eingliederung, wenn Ausschüttungen bzw. Einlagen zunächst auf der Zwischenstufe verbleiben,

<sup>214</sup> Wobei sich auch bei nicht 100 %iger Beteiligung des Gruppenträgers am Gruppenmitglied Gewinne und Verluste anders als beim gegenwärtigen Ausgleichspostenregime im Gruppenmitgliedskonto zu 100 % niederschlagen.

<sup>215</sup> Alternativ wurde diskutiert, auf ein separates Gruppenmitgliedskonto zu verzichten und stattdessen den Buchwert der Beteiligung des Gruppenträgers am Gruppenmitglied im vorstehend beschriebenen Sinne um Ergebniszurechnungen und Ergebnistransfer fortzuentwickeln. Der Beteiligungsbuchwert erhielte dann die Funktion eines umfassenden Verrechnungspostens für Ergebniszurechnungen und Ergebnistransfers. Folge wäre, dass es zugunsten der Steuerpflichtigen erst dann zu einer Ausschüttungsbesteuerung wegen der unterstellten Auskehrung von Altrücklagen käme, wenn und soweit durch Ausschüttungen ein negativer Beteiligungsbuchwert entsteht oder sich erhöht.

auseinanderentwickeln. Dies ist einer der zentralen Gründe für den Vorschlag, auf beiden Ebenen Konten zu führen.

Daneben gibt es bei der Gruppengesellschaft das Alrücklagenkonto (= Stand des positiven ausschüttbaren Gewinns zum Zeitpunkt des Beginns der Gruppenbesteuerung) und – wie nach geltendem Recht – das Einlagekonto i.S.v. § 27 KStG, deren Bestände bei Eintritt in die Gruppenbesteuerung festzustellen sind.

<b>Übersicht zur Entwicklung des Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkontos:</b>	
	Zugerechnete steuerbilanzielle Gewinne der Gruppengesellschaft (gekürzt um Steuerumlagen)
./.	zugerechnete steuerbilanzielle Verluste der Gruppengesellschaft (verringert um negative Steuerumlagen)
./.	Ausschüttungen/Gewinnabführungen aus der Gruppengesellschaft
=	Stand des Gruppengesellschafts- bzw. Gruppenträgerkontos zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Gruppengesellschaft

Von diesem Grundkonzept ausgehend sind im Detail folgende Fragen zu beantworten:

- (1) Stand der Konten beim Eintritt in die Gruppenbesteuerung,
- (2) Auswirkungen der Ergebniszurechnung auf die verschiedenen Konten,
- (3) Auswirkungen des offenen oder verdeckten Ergebnistransfers auf die verschiedenen Konten,
- (4) Auswirkungen von offenen oder verdeckten Einlagen/Verlustübernahmen auf die verschiedenen Konten,
- (5) Schicksal der Konten bei Ende der Gruppenbesteuerung.

	<b>Gruppengesellschaft</b>	<b>Gruppenträger</b>
Beginn der Gruppenbesteuerung	Feststellung Alrücklagenkonto	Saldierung AP mit Beteiligungsbuchwert bis null (ggf. Vortrag Überhang als passiver Merkposten)
	Feststellung Einlagekonto	
	Gruppengesellschaftskonto 0	Gruppenträgerkonto 0
Entstehen steuerbil. Gewinn in Gruppengesellschaft	Gutschrift Gruppengesellschaftskonto	Gutschrift Gruppenträgerkonto
Entstehen steuerbil. Verlust in Gruppengesellschaft	Belastung Gruppengesellschaftskonto	Belastung Gruppenträgerkonto

	<b>Gruppengesellschaft</b>	<b>Gruppenträger</b>
Ausschüttungen/Gewinnabführungen etc. aus Gruppengesellschaft	Belastung Gruppengesellschaftskonto bis auf 0	Belastung Gruppenträgerkonto bis auf 0
	Danach Verwendung Altrücklagenkonto	Ausschüttungsertrag
	Danach Einlagekonto	Einlagenrückgewähr
	Danach neg. ausschüttbarer Gewinn	Ausschüttungsertrag
Einlagen/Verlustübernahme etc. in Gruppengesellschaft	Gutschrift Einlagekonto	Gutschrift Beteiligungsbuchwert
Ende der Gruppenbesteuerung	Pos. Gruppengesellschaftskonto erhöht Einlagekonto	Pos. Gruppenträgerkonto erhöht Beteiligungsbuchwert
	Neg. Gruppengesellschaftskonto reduz. Einlagekonto auch über null hinaus	Neg. Gruppenträgerkonto reduziert Beteiligungsbuchwert bis auf null, darüber hinaus besonderer passiver Merkposten

Zugerechnete steuerbilanzielle Gewinne der Gruppengesellschaft erhöhen das Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto. Zugerechnete steuerbilanzielle Verluste der Gruppengesellschaft wirken sich umgekehrt aus. Die Buchung erfolgt jeweils erfolgsneutral. Aufgrund von Buchungen zugerechneter Verluste können Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto negativ werden. Ein negatives Gruppenträgerkonto kann dann auch den Beteiligungsbuchwert übersteigen.

Sollte der Gesetzgeber sich dazu entschließen, die Verlustzurechnung auf das Volumen des Investments des Gruppenträgers zu beschränken (s. dazu These 6), wäre hierfür auf den Saldo aus Beteiligungsbuchwert<sup>216</sup> und Gruppenträgerkonto abzustellen.<sup>217</sup> Heilende Einlagen im Folgejahr könnten aus Sicht der Arbeitsgruppe mit Wirkung für das Vorjahr (nach dem Vorbild des § 8a KStG a.F.)<sup>218</sup> zugelassen werden, um noch nachträglich eine Verlustzurechnung zu erreichen. Diese Möglichkeit sollte jedoch auf das Folgejahr begrenzt werden. Bei – eher seltenen – Erhöhungen des steuerbilanziellen Verlusts oder Verringerungen der Teilwertanschaffungskosten durch eine spätere Betriebsprüfung könnte es dagegen aus Praktikabilitätsgründen dabei bleiben, dass die Verluste nicht auf die Ebene des Gruppenträgers transportiert werden können. Dann ist es allerdings systemkonform, dass nicht zugerechnete Verluste als Verlustvorträge bei der Gruppengesellschaft verrechenbar sind (vgl. auch These 12).

<sup>216</sup> Genauer: Teilwertanschaffungskosten ohne Verringerung um zwischenzeitliche Teilwertabschreibungen, soweit diese in der Phase der Gruppenbesteuerung zugelassen werden sollten.

<sup>217</sup> Dies bedeutet verfahrensrechtlich eine gewisse Komplexität. Generell sollte nämlich – anders als bisher – zwischen Feststellungen bei der Gruppengesellschaft und solchen beim Gruppenträger eine Grundlagen-/Folgebescheid-Beziehung geregelt werden (s. unten These 20), die u.a. an dieser Stelle einer Ergänzung bedürfte.

<sup>218</sup> Dazu *Prinz*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8a KStG Anm. 157 (Februar 1995).

Auskehrungen aus der Gruppengesellschaft an den Gruppenträger nach dem relevanten Stichtag beeinflussen die Verlustzurechnung nicht mehr, sondern werden nach den Regelungen für Ausschüttungen behandelt. Sollte dem Gedanken der Verlusttragung über das Investment hinaus auch durch eine erweiterte Haftungsübernahme Rechnung getragen werden können (vgl. im Einzelnen These 6), dann müsste bei einer späteren Einschränkung der Haftung ohne kompensierende Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts oder des Gruppenträgerkontos zudem eine Nachversteuerung vorgesehen werden. Diese könnte z.B. dadurch vorgenommen werden, dass in dem betroffenen Jahr auf Ebene des Gruppenträgers ein Gewinn erfasst wird mit Gutschrift auf dem Gruppenträgerkonto, die die vorherige Belastung neutralisiert, und auf Ebene der Gruppengesellschaft ein eigener Verlust mit Gutschrift auf dem Gruppengesellschaftskonto, die die vorherige Belastung neutralisiert.

Offene und verdeckte Ausschüttungen und Gewinnabführungen der Gruppengesellschaft werden mit dem Kontenstand zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs verrechnet. Dabei gilt zunächst das Gruppengesellschaftskonto als verwendet mit einer korrespondierenden erfolgsneutralen Belastung des Gruppenträgerkontos beim Gruppenträger. Die weitere Verrechnung von Ausschüttungen etc. erfolgt dann bei der Gruppengesellschaft wie bei jeder anderen Kapitalgesellschaft auch, das heißt, dass zunächst das Alrücklagenkonto als verwendet gilt. Beim Gruppenträger hat dies die Behandlung als (normale) Ausschüttung zur Folge. Anschließend führt die Verwendung des Einlagekontos zu einer normalen Einlagenrückgewähr, die beim Gruppenträger gegen den Beteiligungsbuchwert verrechnet wird.

Soweit Ergebnistransfers das Gruppengesellschaftskonto, das Alrücklagenkonto und das Einlagekonto übersteigen, werden sie als reguläre Ausschüttungen behandelt. Auf diese Weise werden die derzeitigen Gestaltungsmöglichkeiten rund um den passiven Ausgleichsposten zukünftig vermieden, was aus systematischer Sicht richtig ist.

Einlagen und Verlustübernahmen erhöhen den Beteiligungsbuchwert und das Einlagekonto, also nicht das Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto. Ebenso erhöhen nachträgliche Anschaffungskosten den Beteiligungsbuchwert, Rücklagenübertragungen mindern ihn.

Ausschüttungen an Minderheitsgesellschafter mindern (nach Abschaffung von § 16 KStG) zunächst das Alrücklagenkonto, dann das Einlagekonto und führen dann zu negativem ausschüttbarem Gewinn.<sup>219</sup> Beim Minderheitsgesellschafter liegen dementsprechend Ausschüttungserträge oder eine Einlagenrückgewähr vor.

In Fällen mittelbarer Gruppenbesteuerung können sich Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto auseinanderentwickeln, weil Ausschüttungen und Einlagen auf der Zwischenstufe (Tochter) steckenbleiben können. Bei der Weiterausschüttung müssen klare Reihenfolgeregelungen vorgesehen werden, z.B.: Ausschüttung aus Gruppengesellschaft an Tochter gilt bei Ausschüttungen aus Tochter an Gruppenträger als zuerst

---

<sup>219</sup> Ausschüttungen an Minderheitsgesellschafter könnten bei der Gruppengesellschaft also ggf. dazu führen, dass das Gruppengesellschaftskonto nicht voll abgebaut wird und ein negativer ausschüttbarer Gewinn entsteht.

ausgeschüttet.<sup>220</sup> Zusätzliche Schwierigkeiten wirft die mittelbare Beteiligung auf, sollte die Verlustzurechnung nur in beschränktem Umfang zugelassen werden. Bei einer Beschränkung der Verlustzurechnung auf das im Beteiligungsbuchwert nebst Gruppenträgerkonto zum Ausdruck kommende Investment des Gruppenträgers könnte aus Gründen der Praktikabilität auf den Beteiligungsbuchwert der Tochter an der Enkelin, höchstens aber auf den Buchwert der Beteiligung der Mutter an der Tochter abgestellt werden.

Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung erhöht ein positives Gruppengesellschaftskonto auf der Ebene der Gruppengesellschaft das Einlagekonto und auf der Ebene des Gruppenträgers den Beteiligungsbuchwert. Dem liegt der Gedanke des Schütt-aus/Hol-zurück-Verfahrens zugrunde.<sup>221</sup> Ein negatives Gruppengesellschaftskonto reduziert bei der Gruppengesellschaft das Einlagekonto auch über null hinaus. Dahinter steht der Gedanke der „Entnahme“; ein negatives Gruppengesellschaftskonto kann, wie erläutert, nie durch Ausschüttung, sondern nur durch Verlustzurechnung entstehen. Beim Gruppenträger wird ein negatives Gruppenträgerkonto mit dem Beteiligungsbuchwert bis auf null verrechnet. Ein negativer Überhang des Gruppenträgerkontos ist als besonderer passiver Merkposten bis zur Anteilsveräußerung etc. fortzuführen.

Bei Anteilsveräußerungen wird der Veräußerungspreis dem während der Gruppenzugehörigkeit fortgeschriebenen Beteiligungsbuchwert einschließlich des Gruppenträgerkontos gegenübergestellt und so der den normalen steuerlichen Regeln unterfallende Veräußerungsgewinn bzw. Veräußerungsverlust berechnet. Auch für Umwandlungszwecke etc. ist der Beteiligungsbuchwert inkl. des Gruppenträgerkontos als „Buchwert“ zu berücksichtigen.

Fraglich ist, ob in der Phase der Gruppenzugehörigkeit Teilwertabschreibungen auf den Beteiligungsbuchwert unter Berücksichtigung des Gruppenträgerkontos möglich sein sollen. Damit entsteht zwar die Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung beim Gruppenträger durch Verlustzurechnung und darauf basierender Teilwertabschreibung. Allerdings ist zum einen zu berücksichtigen, dass der zugerechnete Verlust über das Gruppenträgerkonto schon den Beteiligungsbuchwert und damit die Basis für Teilwertabschreibungen gemindert hat. Zudem beschränken § 8b Abs. 3 KStG und § 3c Abs. 2 EStG die Möglichkeit steuerwirksamer Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen.

Schließlich bedarf es einer Ablösung des heutigen Regimes der Ausgleichsposten. Hierzu ist vorgesehen, dass die vorhandenen aktiven und passiven organschaftlichen Ausgleichsposten bei Eintritt in die Gruppenbesteuerung auf der Ebene des Gruppenträgers in den Beteiligungsbuchwert einbezogen werden. Fraglich ist, ob der Beteiligungsbuchwert im Einzelfall auch negativ werden kann bzw. wie mit einem Überhang passiver

---

<sup>220</sup> An der grundsätzlichen Pflicht zum Kapitalertragsteuereinbehalt auf Ebene der Tochter würde das zwar wohl nichts ändern, beim Gruppenträger wäre aber insoweit ein steuerneutraler Ertrag gegeben, der gegen das Gruppenträgerkonto verrechnet würde. Die Kapitalertragsteuer würde beim Gruppenträger angerechnet bzw. erstattet.

<sup>221</sup> Dem liegt die Erwägung zugrunde, dass wie im Nichtgruppenfall auch im Gruppenfall jederzeit das Schütt-aus/Hol-zurück-Verfahren hätte durchgeführt werden und damit der Beteiligungsbuchwert und das Einlagekonto erhöht werden können.

Ausgleichsposten verfahren werden soll. Vorgesehen werden sollte lediglich eine Verrechnung bis auf null. Ein negativer Überhang ist als besonderer passiver Merkposten bis zur Anteilsveräußerung etc. vorzutragen.

#### **f) Grenzüberschreitende Gruppen**

*These 14 Eine echte grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung ist nicht vorgesehen, weil abgesehen von den Aufkommenseffekten die aus einem damit verbundenen Übergang auf die Anrechnungsmethode resultierenden Fragestellungen nicht beherrschbar erscheinen. Europarechtlich besteht keine Verpflichtung zu einer vollständigen Gleichbehandlung von Inlandskonzernen und grenzüberschreitenden Konzernen. Eine europaweite Konzernbesteuerung kann ohnehin nur unter Beteiligung aller Mitgliedstaaten im Rahmen einer GKKB-Richtlinie verwirklicht werden.*

Eine echte grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung unter Einführung der Anrechnungsmethode sollte nicht vorgesehen werden. Zwar hätte eine solche Lösung den Charme, dass nicht nur Verluste, sondern auch Gewinne von gruppenzugehörigen Auslandstöchtern in die deutsche Gruppenbesteuerung eingehen würden. Eine derart fundamentale Systemumstellung würde jedoch gravierende Konflikte mit dem geltenden Abkommensrecht aufwerfen, da Deutschland aufgrund der Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft für den in einer ausländischen Tochtergesellschaft entstandenen Gewinn, solange dieser nicht ausgeschüttet wird, grundsätzlich kein Besteuerungsrecht beanspruchen kann. Zudem wäre, selbst wenn man sich hinsichtlich der Besteuerungsbezugnis auf die Ergebniszurechnung berufen und argumentieren würde, dass es nicht um die Besteuerung ausländischer Tochtergesellschaften, sondern des inländischen Gruppenträgers geht, eine solche Lösung kaum praktikabel. Die ausländische Tochterkapitalgesellschaft müsste ihre Ergebnisse nach den Regeln des deutschen Steuerrechts ermitteln<sup>222</sup>. Gerade bei mehrstufigen ausländischen Strukturen wären die Ergebnisse kaum nachvollziehbar.

Im Übrigen würde wegen des Problems der Anrechnungsüberhänge die angestrebte Ergebnisverrechnung in der Gruppe im Effekt deutlich begrenzt, was nur durch die – wenig realistische – Einbeziehung der betroffenen ausländischen Staaten in das Gruppenbesteuerungssystem vermieden werden könnte. Genau dies ist das Anliegen des EU-Projekts einer GKKB, deren politische Umsetzbarkeit allerdings trotz der jüngst erfolgten Vorlage eines diesbezüglichen Richtlinienentwurfs<sup>223</sup> denkbar ungewiss ist.

---

<sup>222</sup> Die Konkretisierung im Detail ist schwierig. Eine vergleichbare Problematik ist im Rahmen der §§ 7 ff. AStG sowie bei Betriebsstätten bekannt.

<sup>223</sup> Dazu der Überblick im Anhang.

*These 15 Der Inlandsbezug beim Gruppenträger wird etwas weitergehend als bisher in dem Sinne geregelt, dass es grundsätzlich ausreicht, wenn entweder der Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung des Gruppenträgers im Inland belegen ist. Doppelansässige Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Ausland können aber ebenso wie nichtansässige Gesellschaften nur insoweit Organträger sein, als die Beteiligung an der Gruppengesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte gehört. Eine Zweigniederlassung, wie bisher in § 18 KStG geregelt, ist nicht notwendig.*

Derzeit setzt die Anerkennung als Organträger einen inländischen Ort der Geschäftsleitung (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG) voraus. Ausländische Unternehmen können nur dann Organträger sein, wenn sie über eine inländische Zweigniederlassung verfügen (§ 18 KStG).

Auch wenn der EuGH hierzu bisher nicht Stellung genommen hat, bestehen europarechtliche Bedenken, soweit ausländische Gesellschaften diskriminiert werden, ohne dass dies durch das Interesse an der Sicherstellung des Steuervollzugs oder der Ausgewogenheit der Besteuerungsrechte gerechtfertigt werden könnte. Wird die Einbeziehung von Auslandssachverhalten auf die Fälle der Existenz einer inländischen Betriebsstätte beschränkt, besteht keine Gefahr, dass das deutsche Besteuerungsrecht in unausgewogener Weise geschmälert wird. Es geht hier lediglich um den Ausgleich inländischer Gewinne und Verluste.

In Zukunft sollte es daher auch ausreichen, wenn nur der Sitz im Inland, die Geschäftsleitung des Gruppenträgers dagegen im Ausland belegen ist. Auch dies führt zur unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland, wobei allerdings abkommensrechtlich dem Staat, in dem die doppelansässige Gesellschaft ihre Geschäftsleitung hat, das vorrangige Besteuerungsrecht zugewiesen wird. Artikel 4 Abs. 3 OECD-MA verlagert den Ort der Ansässigkeit des Unternehmens ins Ausland. Deshalb ist zusätzlich zu fordern, dass die Beteiligung an der Gruppengesellschaft auch doppelbesteuerungsrechtlich gesehen zu einer inländischen Betriebsstätte gehören muss.<sup>224</sup>

Ist dies der Fall, können darüber hinaus auch ausländische Unternehmen ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland einbezogen werden. Auch hier reicht die Zuordnung der Beteiligung an der Gruppengesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des ausländischen Gruppenträgers aus. Sowohl das laufende Organschaftseinkommen als auch Veräußerungsgewinne an den Tochtergesellschaften (Art. 13 Abs. 2 OECD-MA) unterliegen der Besteuerung in Deutschland. Eine Zweigniederlassung, wie bisher von § 18 KStG gefordert, ist nicht notwendig.

---

<sup>224</sup> Den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen zufolge werden nachgelagerte Beteiligungen der Muttergesellschaft der (inländischen) Betriebsstätte zugerechnet, soweit sie der dort ausgeübten Tätigkeit dienen oder die Geschäftsleitung einen erkennbaren Willen äußert, die Beteiligung der Betriebsstätte zuzuordnen, vgl. BMF v. 25.8.2009, BStBl. I, 888, DStR 2009, 1850, Tz. 2.4. Auch Veräußerungsgewinne unterfallen in diesem Fall der deutschen Besteuerungshoheit (Art. 13 Abs. 2 OECD-MA).

*These 16 Für die Fälle, in denen aus Gründen des DBA-Diskriminierungsverbots, aus europarechtlichen oder aus anderen Gründen eine Einkommens- oder Gewerbeertragszurechnung zu einem ausländischen oder doppelansässigen Gruppenträger ohne Zuordnung zu einer inländischen Betriebsstätte als rechtlich geboten angesehen werden sollte, bedarf es der gesetzlichen Fiktion einer inländischen Betriebsstätte des ausländischen Gruppenträgers, der Einkommen und Gewerbeertrag und die Anteile an der Gruppengesellschaft zugerechnet werden. Eine derartige Regelung würde entgegenstehende DBA überwinden.*

Verfügt der ausländische Organträger nicht über eine inländische Betriebsstätte, die den steuerlichen Zugriff ermöglicht, würde es im Unterschied zu den in These 15 behandelten Konstellationen bei Einbeziehung in die Gruppenbesteuerung zu einer ernsthaften Gefährdung des deutschen Besteuerungsrechts kommen. In Deutschland erwirtschaftete Gewinne könnten aus Deutschland herausverlagert werden. Sie würden im Zweifel auch im Ausland nicht besteuert. Es kommt zu einer doppelten Nichtbesteuerung.

Der EuGH hat daher zwecks Wahrung der Ausgewogenheit der Besteuerungsbefugnisse einer Einbeziehung ausländischer Gruppenträger ohne Anknüpfungspunkt im Inland in der Rechtssache Oy AA eine deutliche Absage erteilt.<sup>225</sup> Die europarechtlichen Diskriminierungsverbote lassen derartige Schlussfolgerungen nicht zu. Dagegen hat der BFH in seinem überraschenden Urteil vom 9.2.2011<sup>226</sup> gestützt auf das Diskriminierungsverbot des Art. 20 Abs. 4 DBA-Großbritannien 1964/1970 (entspr. Art. 24 Abs. 5 OECD-MA) entschieden, dass eine im Inland ansässige Kapitalgesellschaft Organgesellschaft eines im Ausland ansässigen gewerblichen Unternehmens als Organträger sein kann. Die aus dem Übergang der persönlichen Gewerbesteuerpflicht auf einen ausländischen Organträger resultierende Gefahr von Besteuerungsdefiziten wird vom BFH zwar ausdrücklich angesprochen. Diese Bedenken werden jedoch im Ergebnis zurückgestellt, um dem DBA-Diskriminierungsverbot Geltung zu verschaffen.

Einer gesetzgeberischen Reaktion auf die sowohl aus haushalterischer als auch steuer-systematischer Sicht nicht haltbare Interpretation von Art. 24 Abs. 5 OECD-MA durch den BFH bedarf es nicht nur für die Gewerbesteuer, sondern auch für die Körperschaftsteuer und unabhängig vom Schicksal des Gewinnabführungsvertrags als organ-schaftliche Zurechnungsvoraussetzung. Wie bereits dargelegt (s. oben These 1), eignet sich das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags nach Auffassung der Mehrheit der Arbeitsgruppe nicht zur sicheren Abwehr einer Grenzöffnung und der damit verbundenen Konsequenzen für das deutsche Steueraufkommen.

Teilt man diese Einschätzung, besteht bereits de lege lata gesetzlicher Korrekturbedarf. Auch das neue Gruppenbesteuerungsrecht muss hier eine Lösung anbieten. Die Arbeitsgruppe schlägt vor,<sup>227</sup> im Wege eines treaty override eine entgegenstehende DBA-

---

<sup>225</sup> EuGH v. 18.7.2007 – C-231/05, Oy AA, EuGHE 2007, I-6373.

<sup>226</sup> Siehe dazu Abschn. IV. 4.

<sup>227</sup> Ausgehend von Mössner, IStR 2011, 350; Rödder/Schönfeld, DStR 2011, 889. Alternativ hat Wagner (Konzeption einer Gruppenbesteuerung, 2006) speziell mit Blick auf das DBA-Diskriminierungsverbot das Modell einer fiktiven Steueranrechnung entwickelt, das allerdings hier nicht weiter verfolgt wird, weil es eine komplette Systemumstellung bedingt.

Regeln überwindende Fiktion einer inländischen Betriebsstätte des ausländischen Gruppenträgers vorzusehen, der Einkommen und Gewerbeertrag und die Anteile an der Gruppengesellschaft zugerechnet werden. Alternativ könnte der Antrag einer ausländischen Gesellschaft, eine inländische Gesellschaft in die deutsche Gruppenbesteuerung einzubeziehen, daran geknüpft werden, dass die inländische Gesellschaft dann als abkommensrechtliche Betriebsstätte der ausländischen Gesellschaft gilt, mit der Folge der Erhaltung des deutschen Besteuerungsrechts.<sup>228</sup>

Rechtlich wäre ein derartiges treaty override zulässig. Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen nicht. Zwar wird insbesondere seit der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in der Rechtssache Görgülü<sup>229</sup> diskutiert, dass der Bruch völkerrechtlicher Verträge mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes<sup>230</sup> und dem Rechtsstaatsprinzip in Konflikt treten kann. Indes ist auch eine Völkerrechtsverletzung der Rechtfertigung zugänglich, wenn sie erforderlich ist, um nationale Verfassungsprinzipien zu wahren.<sup>231</sup> Soweit ein treaty override wie hier dazu dient, eine doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern und damit einen schwerwiegenden Gleichheitsrechtsverstoß abwehrt, bestehen an der Rechtfertigung keine durchgreifenden Zweifel.

*These 17 Als Gruppengesellschaft werden nicht nur Kapitalgesellschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland anerkannt, sondern auch ausländische Kapitalgesellschaften mit inländischem Ort der Geschäftsleitung. EU-/EWR-Gesellschaften mit Sitz im Inland, aber ohne inländischen Ort der Geschäftsleitung können mit ihren inländischen Betriebsstätten in die Gruppenbesteuerung einbezogen werden.*

Derzeit werden auf Ebene der Organgesellschaft sowohl Sitz als auch Ort der Geschäftsleitung im Inland vorausgesetzt. Europarechtlich ist dieser sog. doppelte Inlandsbezug nicht haltbar. Dies hat in Anerkennung des von der EU-Kommission erhobenen Vertragsverletzungsvorwurfs<sup>232</sup> die Finanzverwaltung bereits anerkannt und mit BMF-Schreiben vom 28.3.2011 Auslandsgesellschaften ohne Sitz, aber mit Geschäftsleitung im Inland einbezogen. Dieser Rechtszustand muss in der neuen Gruppenbesteuerung fortgeschrieben werden. Dabei reicht das BMF-Schreiben zur Beseitigung des Unionsrechtsverstoßes allerdings nicht aus. Es bedarf der Änderung im Gesetz. Da es um die Einbeziehung im Inland unbeschränkt steuerpflichtiger Gesellschaften geht, hält es die Arbeitsgruppe für sinnvoll, insoweit nicht zwischen EU-/EWR-Gesellschaften und Gesellschaften aus anderen Staaten zu differenzieren.

Im umgekehrten Fall, dass die Inlandsansässigkeit nur durch den Sitz begründet wird, sollte ebenfalls eine Einbeziehung (zumindest) von EU-/EWR-Gesellschaften erfolgen,

---

<sup>228</sup> Allerdings sind eine Reihe von Folgefragen zu beantworten, z.B. die Besteuerung von Ausschüttungen oder von Anteilsveräußerungsgewinnen, weil insoweit regelmäßig auch der Staat des ausländischen Gruppenträgers von seinem Besteuerungsrecht ausgehen wird.

<sup>229</sup> BVerfG v. 14.19.2004, 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307.

<sup>230</sup> *Di Fabio*, in Maunz/Dürig, GG-Kommentar, Art. 2, Rn. 43.

<sup>231</sup> Ausführlich zu den Konsequenzen für das Steuerrecht *Jansen/Weidmann*, IStR 2010, 596 ff.

<sup>232</sup> Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens, Nr. 2008/4909.

im Hinblick auf die DBA-rechtliche Behandlung doppelansässiger Gesellschaften allerdings begrenzt auf ihre inländischen Betriebsstätten.<sup>233</sup> Zwar ist dieser Fall nicht vom Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission erfasst, doch auch insoweit geht es allein um den Ausgleich in Deutschland steuerpflichtiger Gewinne mit in Deutschland entstandenen Verlusten, so dass die Ausgewogenheit der nationalen Besteuerungsrechte nicht berührt ist.

*These 18 Die uneingeschränkte Zurechnung von Verlusten aus Auslandstochterkapitalgesellschaften mit Nachversteuerung, wie sie in Österreich praktiziert wird, wäre zwar aus wirtschafts- und europapolitischer Sicht wünschenswert, ist allerdings praktisch schwer umsetzbar und wegen unwägbarer Haushaltswirkungen wenig realistisch. Gesetzlich geregelt werden sollte aber die Berücksichtigung „echter“ finaler Verluste von in EU-/EWR-ansässigen Auslandsgesellschaften, da deren Berücksichtigung, sofern diese Gesellschaften die Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung erfüllen, europarechtlich geboten ist.*<sup>234</sup>

Bereits in These 14 wurde dargelegt, dass eine „echte“ grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung schon aus abkommensrechtlichen Gründen ausscheidet. Die Arbeitsgruppe rät indes auch von der weniger weitreichenden unmittelbaren Verlustzurechnung mit Nachversteuerung im Gewinn- und Anteilsveräußerungsfall ab, wie sie in Österreich praktiziert wird. Eine solche Regelung, bei der Deutschland als Staat der Muttergesellschaft immer einseitig in „Vorleistung“ tritt, wäre zwar aus wirtschafts- und europapolitischer Sicht wünschenswert, ist aber im Hinblick auf die hiermit verbundenen Steuermindereinnahmen<sup>235</sup> und die Umsetzungsprobleme im Detail<sup>236</sup> wenig realistisch. Europarechtlich ist eine derartige Lösung nach gegenwärtiger EuGH-Rechtsprechung nicht geboten. Der Ausschluss ausländischer Tochtergesellschaften ohne steuerlichen Anknüpfungspunkt im Inland (§§ 1 und 2 KStG) von der laufenden Organschaftsbesteuerung ist aufgrund der EuGH-Rechtsprechung als europarechtskonform einzustufen.<sup>237</sup>

Als verhältnismäßig sicher muss dagegen die Pflicht zur Berücksichtigung finaler Verluste ausländischer Gesellschaften angesehen werden, soweit diese die Voraussetzungen der Einkünftezurechnung dem Grunde nach erfüllen.

---

<sup>233</sup> Auch insoweit stellen sich allerdings Folgefragen, insb. bei der Behandlung von Ausschüttungen, da beim inländischen Gruppenträger entschieden werden muss, ob sie gedanklich der inländischen Betriebsstätte der ausländischen Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind oder nicht.

<sup>234</sup> S. hierzu auch *Rublack*, Berücksichtigung finaler Auslandsverluste – Ein Vorschlag zur Umsetzung der unionsrechtlichen Anforderungen im deutschen Steuerrecht, *IFSt-Schrift* Nr. 472 (2011), erscheint in Kürze.

<sup>235</sup> Damit besteht auch eine Unvereinbarkeit mit der Prämisse der Aufkommensneutralität im Koalitionsvertrag von CDU/CSU und FDP v. 26.9.2010, 13 f.

<sup>236</sup> Um die Beherrschbarkeit der Regelung zu garantieren, werden in Österreich lediglich ausländische Tochtergesellschaften österreichischer Gruppenmitglieder, nicht jedoch Einzelgesellschaften in den Verlustverrechnungskreis einbezogen. Indes zeigen die zahlreichen gesetzlichen Nachbesserungen die Schwierigkeiten der Nachversteuerungsregelung.

<sup>237</sup> EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03, Marks & Spencer, FR 2006, 177; v. 18.7.2007 – C-231/05, Oy AA, *ISr* 2007, 631; EuGH v. 25.2.2010 – C-337/08, X Holding BV, *ISr* 2010, 213.

Daher rät die Arbeitsgruppe – selbst wenn am Gewinnabführungsvertrag festgehalten werden sollte – dringend zu einer gesetzlichen Regelung. Derzeit ist die Konkretisierung der Anerkennung von Auslandsverlusten der Finanzgerichtsbarkeit überlassen, mit durchaus wechselhaften Ergebnissen. Die Definition des Finalitätsbegriffs gehört indes schon aus Gründen der Gewaltenteilung in die Hand des Gesetzgebers. Dies gilt umso mehr dort, wo es nicht um eine 1:1-Umsetzung von Vorgaben des EuGH geht, sondern um eine Konkretisierung mit erheblichen Wertungsspielräumen. Zudem lässt sich auf diese Weise das finanzielle Risiko für den Staat – zumindest bis zu einem gegenteiligen Spruch des EuGH<sup>238</sup> – begrenzen und kontrollieren. Eine weitere Begrenzung des speziell aus Auslandsverlusten resultierenden Fiskalrisikos ergäbe sich, sollte die Verlustzurechnung – entgegen dem hier präferierten Reformansatz – insgesamt (z.B. auf das Investment des Gruppenträgers, s. These 6) begrenzt werden.

Angesichts der Ungewissheit bezüglich der Auslegung des Begriffs der „finalen Verluste“ wäre es durchaus vertretbar, wenn der Gesetzgeber eine enge, auf die seitens des EuGH unzweifelhaft geklärten Fallkonstellationen beschränkte Regelung vorsieht, z.B. Anerkennung nur bei Finalität aus tatsächlichen Gründen<sup>239</sup> (d.h. wirtschaftlicher Liquidation der Tochtergesellschaft), Berücksichtigung erst im Finalitätsjahr und Beschränkung auf die Körperschaftsteuer. Zudem sollte die Finalität so definiert werden, dass sie nicht nach Belieben durch gestalterische Maßnahmen der Steuerpflichtigen herbeigeführt werden kann.<sup>240</sup> Finalität ist daher nicht bereits anzunehmen bei Veräußerung, Formwechsel, Umwandlung sowie Liquidation unter (zeitnaher) Fortführung der Geschäftstätigkeit in einem neu gegründeten oder bereits bestehenden verbundenen Unternehmen in demselben Mitgliedstaat. Vielmehr ist zunächst nur vorzusehen, dass finale Verluste dann berücksichtigt werden, wenn ein Unternehmen liquidiert und die von dem untergehenden Unternehmen ausgeführte geschäftliche Betätigung in diesem Mitgliedstaat eingestellt wird. Es mögen gute Gründe für ein weitergehendes Finalitätsverständnis sprechen – keine Differenzierung zwischen Finalität aus rechtlichen und tatsächlichen Gründen, Rückbeziehung auf das Verlustentstehungsjahr und Berücksichtigung auch in der Gewerbesteuer. Die Klärung sollte indes dem EuGH überlassen werden; zu entsprechenden Vorabentscheidungsersuchen kann es nur kommen, wenn der Gesetzgeber sich diesbezüglich (eher restriktiv) festlegt.

Dabei ist das Bedürfnis für die Anerkennung finaler Verluste nicht nur europarechtlich, sondern auch steuersystematisch begründet. Der deutsche Gesetzgeber müsste grundsätzlich, das heißt nicht nur in Fällen der Grenzüberschreitung, die Steuerwirksamkeit „echter“ finaler Verluste – hierunter sind Liquidationsverluste oder ähnliche Verluste, die sich nicht mehr auf zwei Ebenen steuerlich auswirken können, zu verstehen

---

<sup>238</sup> Dem allerdings nach ständiger Rechtsprechung unbegrenzte Rückwirkung für alle noch offene Fälle zukäme; zu möglichen, bisher aber noch nie bejahten Ausnahmen EuGH v. 6.3.2007 – C-292/04, Meilicke, EuGHE 2007, I-1835 Rn. 36 ff.

<sup>239</sup> In diese Richtung EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07, Krankenhaus Wannsee, GmbHR 2008, 1285; BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, FR 2010, 901, wonach – bzgl. finaler Verluste von Auslandsbetriebsstätten – der Stammhausstaat nicht verpflichtet ist, die nachteiligen Folgen einer restriktiven Regelung der Verlustverrechnung im Quellenstaat auszugleichen.

<sup>240</sup> Vgl. *Heurung/Engel/Thiedemann*, FR 2011, 216; *Heurung/Engel*, GmbHR 2010, 1070; *Mayr*, BB 2008, 1816; *Petritz/Schilcher*, *ecolex* 2006, 147.

– sicherstellen.<sup>241</sup> Steuersystematisch ist nämlich eine Rechtfertigung von § 8b Abs. 3 S. 3 KStG bei „echten“ finalen Verlusten generell nicht gegeben, weil es in diesen Fällen nicht mehr zu einer doppelten, sondern nur noch zu einer einfachen steuerlichen Berücksichtigung von in der Tochterkapitalgesellschaft erlittenen Verlusten kommen kann. Die von § 8b Abs. 3 S. 3 KStG unterstellte Situation der potentiell doppelten Verlustberücksichtigung sowohl auf der Ebene der Tochterkapitalgesellschaft als auch auf der Ebene des Gesellschafters ist bei „echten“ finalen Verlusten ex definitione nicht mehr vorstellbar. Damit sollte insoweit auch § 8b Abs. 3 S. 3 KStG auf Gesellschafterebene nicht mehr zur Anwendung kommen. Dies gilt sowohl für den Fall ausländischer als auch inländischer Tochterkapitalgesellschaften, und zwar generell, d.h. auch außerhalb des Gruppenbesteuerungsfalls.<sup>242</sup>

Eine weitergehende Einbeziehung von Auslandstochtergesellschaften in sonstige Vorteile der Gruppenbesteuerung (insb. bzgl. § 15 S. 1 Nr. 3 KStG oder dem Ausschluss der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen) hält die Arbeitsgruppe derzeit für nicht erforderlich. Zum einen fehlt es bisher an diesbezüglicher Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs; die Rechtssache „X“-Holding<sup>243</sup> legt sogar eher nahe, dass laufende Besteuerungsfolgen der Organschaft nicht auf Auslandsgesellschaften erstreckt werden müssen. Jedenfalls lässt sich, da diese Vorschriften in erster Linie der Sicherung des deutschen Steuersubstrats vor Gewinnverlagerungen dienen, nicht ausschließen, dass der EuGH die Nichtanwendung in grenzüberschreitenden Gruppen als durch die Wahrung der Ausgewogenheit der Besteuerungsrechte gerechtfertigt ansehen würde.

#### g) Verfahrensrecht

*These 19 Die Haftungsnorm des § 73 AO ist verursachungsgerecht dahingehend zu begrenzen, dass die Gruppengesellschaft für Steuerschulden der Gruppe nur insoweit haftet, als sie zum Ergebnis beigetragen hat.*

Zurückzuschneiden ist die Haftung der Gruppengesellschaft für Steuern der (Gesamt-) Gruppe. Schon heute wird der Wortlaut des § 73 AO, der eine unbeschränkte Haftung einer Organgesellschaft für alle Steuerschulden des Organkreises zulässt, im Rahmen der notwendigen Ermessensausübung durch die Finanzverwaltung dahingehend eingeschränkt, dass eine Inanspruchnahme nur insoweit erfolgen darf, als die Organge-

---

<sup>241</sup> Der dabei zugrundegelegte Finalitätsbegriff ist enger als der seitens des BFH gerade in jüngeren Urteilen zu finalen Verlusten von Auslandsbetriebsstätten geprägte Finalitätsbegriff (BFH v. 9.6.2010, I R 100/09, BStBl. II 2010, 1065; v. 9.6.2010, I R 107/09, BFHE 230, 35). Die Forderung nach Berücksichtigung finaler Verluste deckt sich im Übrigen mit den Aussagen des BFH zur Notwendigkeit einer „verfassungsrechtlichen Reduktion“ der Mindestbesteuerung bei finalen Verlusten, vgl. BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, DStR 2010, 2179. Dabei hat der BFH allerdings – wenig konsistent – die Verfassungswidrigkeit von § 8b Abs. 3 KStG in Liquidationsfällen kürzlich verneint, vgl. BFH, Urteil v. 13.10.2010 – I R 79/09, DB 2011, 387.

<sup>242</sup> Im Gruppenbesteuerungsfall ist dabei das Risiko finaler nicht genutzter Verluste wegen der dauernden Verlustzurechnung ohnehin stark reduziert. Geändert werden müsste insoweit allerdings H 61 KStR, wonach wirkliche Liquidationsverluste nicht mehr Gegenstand der Einkommenszurechnung sein sollen. Außerdem stellt sich auch beim Gruppenträger noch die Frage der steuerlichen Berücksichtigung der Entwertung mitbezahlter stiller Reserven.

<sup>243</sup> EuGH v. 25.2.2010 – C-337/08, X Holding BV, IStR 2010, 213

sellschaft zur Entstehung der Steuer beigetragen hat.<sup>244</sup> Zumindest dies sollte künftig im Gesetz präzise geregelt sein, um die Haftung rechtssicher auf ein vertretbares Maß zurückzuführen.

Darüber hinaus könnte erwogen werden, die Haftungsnorm des § 73 AO vor dem Hintergrund der – richtigerweise gesellschaftsrechtlich verpflichtenden – Vorgabe einer Steuerumlage für ertragsteuerliche Zwecke sogar ganz entfallen zu lassen.

*These 20* *Verfahrensrechtlich ist eine Verknüpfung der Steuerbescheide auf Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerebene im Sinne von Grundlagen- und Folgebescheid vorzusehen.*

Nach geltender Rechtslage ist das zuzurechnende Ergebnis der Organgesellschaft unselbständige Besteuerungsgrundlage der Einkommensermittlung beim Organträger, § 157 Abs. 1 AO. Der Körperschaftsteuerbescheid gegenüber der Organgesellschaft hat keinerlei Bindungswirkung für die Feststellungen beim Organträger. §§ 179 ff. AO sind nicht anwendbar. Hieraus ergeben sich zahlreiche verfahrensrechtliche Zweifelsfragen, etwa wenn es um die Korrektur von Bescheiden geht.<sup>245</sup>

Deshalb sollten, auch wenn an der steuerlichen Selbständigkeit der Gruppengesellschaft festgehalten wird, die Ebenen zukünftig verfahrensrechtlich dergestalt verknüpft werden, dass die Gewinnfeststellung bei der Gruppengesellschaft Grundlagenbescheid für den Steuerbescheid der Gruppenträgerin wird. Ein derart gestuftes Verfahren sorgt für mehr Rechtssicherheit und verspricht auch aus Sicht der Finanzverwaltung Effizienzgewinne.

### **3. Übergang von der Organschaft zur Gruppenbesteuerung**

Der Gesetzgeber muss durch Übergangsregeln sicherstellen, dass es zu einem reibungslosen Übergang von der heutigen Organschaft in die neue Gruppenbesteuerung kommt. Übergangsregeln sind insbesondere in folgenden Bereichen erforderlich:

- Implementierung der Reform mit hinreichendem Vorlauf, um gesellschaftsrechtlich notwenige bzw. sinnvolle Anpassungen an die neue Rechtslage herbeiführen zu können.
- Kein rückwirkender Fortfall der Organschaftswirkungen in den Fällen, in denen die nach neuem Recht erhöhten Beteiligungserfordernisse noch nicht erfüllt oder in der Vergangenheit geschlossene Gewinnabführungsverträge gekündigt werden.
- Im Fall einer auf den Verlusttragungsgedanken begrenzten Verlustzurechnung Anerkennung bestehender Gewinnabführungsverträge als ausreichend für die Haftungsbegründung, jedenfalls für einen Übergangszeitraum.
- Überführung der vor- und innerorganschaftlichen Ausgleichsposten in das neue System der Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonten (hierzu auch These 13).

---

<sup>244</sup> Vgl. Loose, in Tipke/Kruse, AO-/FGO-Kommentar, § 73 AO Rn. 6 m.w.N.

<sup>245</sup> Zu den hieraus resultierenden verfahrensrechtlichen Problemen und Zweifelsfragen von Groll, DStR 2004, 1193, 1196 ff.

## VII. Datenbasis zur Schätzung von Aufkommenswirkungen einer Organschaftsreform

### 1. Wirkungen der geltenden steuerlichen Organschaft

Die geltenden Regelungen der Organschaftsbesteuerung haben trotz der relativ geringen Fallzahl erhebliche Auswirkungen auf die Unternehmenssteuerpraxis und das Steueraufkommen, wie die nachfolgenden Daten zeigen. Grundlage der verwendeten Daten sind die amtlichen Einkommen-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerstatistiken sowie die entsprechenden Geschäftsstatistiken der Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2006. Da die aktuelleren Daten nicht lückenlos vorliegen, werden aus Gründen einer besseren Vergleichbarkeit grundsätzlich die Daten des Jahres 2004 verwendet. Soweit vorhanden, wird auf die aktuellen Daten des Jahres 2006 in einem Klammerzusatz verwiesen. Die gravierenden Änderungen aufgrund der Unternehmenssteuerreform 2008 finden damit mangels aktuelleren Datenmaterials noch keine Berücksichtigung.

Die Bedeutung der aktuellen Organschaftsbesteuerung kann aus den Daten zur Anzahl der Organschaften, zur Höhe der dem Organträger zuzurechnenden Einkommen sowie zur Höhe der durch die Organschaft ermöglichten Verlustverrechnungen abgeleitet werden. Da der Vorschlag auch Regelungen zur Nutzung von Vorgruppenverlusten enthält, wird zusätzlich die Höhe der kumulierten vororganschaftlichen Verlustvorträge aufgenommen. Darüber hinaus sieht der Vorschlag die Abschaffung der Besteuerung der Ausgleichszahlungen auf Ebene der Gruppengesellschaft vor (§ 16 KStG). Zur Höhe der kumulierten Ausgleichszahlungen liegen derzeit keine belastbaren Daten vor, so dass zu fiskalischen Auswirkungen verlässliche Aussagen nicht möglich sind.

#### a) Anzahl der Organschaften und Organträger nach der Rechtsform (2004)

Nach der Körperschaftstatistik (2004) betrug die Anzahl der Organgesellschaften insgesamt 17.238 (*KSt-Statistik 2006: 16.748*). Die Anzahl der Organträger ist in der Körperschaftsteuerstatistik direkt ausgewiesen. Aus der Einkommensteuerstatistik und der Statistik über die Personengesellschaften wurde die Anzahl der Fälle ausgewertet, in denen auf der Anlage „GSE“ ein „Zuzurechnendes Einkommen der Organgesellschaft“ erfasst wurde.

<b>Körperschaften</b>			
– Nur-Organträger	6.838	51 %	(2006: 8.224)
– Organträger zugleich Organgesellschaft	1.523	11 %	(2006: 1.547)
<b>Personengesellschaften</b>	1.820	14 %	(2006: Keine Daten vorhanden)
<b>Natürliche Personen</b>	<u>3.264</u>	24 %	(2006: 3.337)
Summe	<b>13.445</b>	<b>100 %</b>	

## b) Zuzurechnende Einkommen und Gewerbeerträge (2004)

Eine Auswertung der Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuerstatistik und der Statistik über die Personengesellschaften nach der Größenklasse ergibt folgende zuzurechnenden Einkommen für das Jahr 2004:

Größenklassen des Ergebnisses von ... bis unter ... EUR	KSt-Statistik		ESt-Statistik bzw. Statistik über PersGes.		GewSt-Statistik	
	zuzurechnendes Einkommen der Organgesellschaften		Einkommen aus Organshaft bzw. Einkünfte der Organgesellschaften		Gewerbeertrag der Organgesellschaften	
<b>Negative Einkommen bzw. Gewerbeerträge</b>	Fälle	Mio. EUR	Fälle	Mio. EUR	Fälle	Mio. EUR
weniger als -10 Mio.	99 (4,92 %)	-5.095 (76,58 %)	15 (0,85 %)	-344 (40,66 %)	111 (3,43 %)	-10.426 (82,71 %)
-10 Mio. bis -5 Mio.	81	-561	15	-99	108	-760
-5 Mio. bis -1 Mio.	320	-718	116	-240	445	-979
-1 Mio. bis -0,5 Mio.	177	-125	82	-58	272	-196
0,5 Mio. bis 0	<u>1.334</u>	<u>-154</u>	<u>1.527</u>	<u>-105</u>	<u>2.304</u>	<u>-244</u>
<b>Summe</b>	<b>2.011</b>	<b>-6.653</b>	<b>1.755</b>	<b>-846</b>	<b>3.240</b>	<b>-12.605</b>
<b>Positives Einkommen bzw. Gewerbeerträge</b>	Fälle	Mio. EUR	Fälle	Mio. EUR	Fälle	Mio. EUR
0 bis 0,5 Mio.	2.038	266	2.802	202	3.519	437
0,5 Mio. bis 1 Mio.	456	329	196	138	618	444
1 Mio. bis 5 Mio.	915	2.189	301	635	1.210	2.892
5 Mio. bis 10 Mio.	287	2.038	57	417	355	2.515
10 Mio. und mehr	414 (10,07 %)	28.465 (85,51 %)	82 (2,39 %)	5.928 (80,98 %)	494 (7,97 %)	34.114 (84,44 %)
<b>Summe</b>	<b>4.110</b>	<b>33.287</b>	<b>3.438</b>	<b>7.320</b>	<b>6.196</b>	<b>40.402</b>
<b>insgesamt</b>	<b>6.121</b>	<b>26.634</b>	<b>5.193</b>	<b>6.475</b>	<b>9.436</b>	<b>27.798</b>

Das größte Volumen des sowohl negativen als auch positiven zuzurechnenden Einkommens bzw. Gewerbeertrags entfällt auf eine geringe Anzahl von Fällen, so dass sich die wesentlichen Wirkungen der Organshaft auf eine relativ geringe Fallzahl beschränken.

Aufgrund der Organshaft können Verluste und Gewinne aller Organschaftsmitglieder auf Ebene des Organträgers bereits im Veranlagungszeitraum ihrer Entstehung und ohne die Wirkungen der Mindestbesteuerung steuerwirksam verrechnet werden.

Die nachfolgende Tabelle enthält auf Grundlage der Körperschaftsteuerstatistiken 2004 (und 2006) Angaben zum Volumen der Verluste, die aufgrund der Organshaft bei der Körperschaftsteuer verrechnet werden konnten. Dabei wird unterschieden, ob es sich

um Verluste des Organträgers oder der Organgesellschaft handelt (also ob ein negatives Ergebnis des Organträgers mit positiven Einkünften der Organgesellschaft verrechnet wurde oder umgekehrt):

	2004 Mrd. EUR	2006 Mrd. EUR
<b>von Organträgern</b>	12,275	22,920
<b>von Organgesellschaften</b>	1,025	<u>2,455</u>
Summe	<u>13,300</u>	25,375
Nachrichtlich: Auswirkung bei der Körperschaft- steuer bei 15 % KSt-Satz	1,995	3,806

Dieses Ergebnis dürfte allerdings unterzeichnet sein, da jeweils nur der Saldo der Ergebnisse der Organgesellschaften betrachtet werden konnte. Z.B. würde ein Fall, in dem zwei Organgesellschaften existieren, von denen eine positive Einkünfte von 5 Mio. € und die andere negative Einkünfte von 3 Mio. € hat, nicht in der Auswertung auftauchen, obwohl eine Verlustverrechnung von 3 Mio. € aufgrund der Organschaft vorgenommen wird. Es ist nicht abschätzbar, wie stark das Ergebnis durch solche Effekte unterzeichnet ist.

Außerdem ist zu beachten, dass die Mindereinnahmen aus der Verlustverrechnung teilweise nur vorgezogen sind und sie ohne Organschaft im Wege des Verlustvortrags – dann allerdings begrenzt durch die Mindestbesteuerung – hätten verrechnet werden können.

### c) Vororganschaftliche Verluste

Angaben zu vororganschaftlichen Verlusten sind in der Körperschaftsteuerstatistik nicht enthalten. Da bei Organgesellschaften nach geltendem Recht keine Verlustvorträge entstehen können, kann davon ausgegangen werden, dass die im Sinne des § 10d EStG festgestellten Verlustvorträge aus vororganschaftlicher Zeit stammen. Die vorliegenden Ergebnisse der Körperschaftsteuerstatistiken können der nachstehenden Tabelle entnommen werden.

Veranlagungs- zeitraum	Verlustvortrag von Organgesellschaften sowie von Organträgern, die zugleich Organgesellschaften sind	
	Fälle	in Mrd. EUR
2004	4.118	12,32
2006	4.258	14,48

## 2. Grenzüberschreitende Aspekte

Daten zur Höhe eines kumulierten Verlustpotentials ausländischer Tochtergesellschaften inländischer Muttergesellschaften sind in den Steuer-Statistiken nicht enthalten.

Das Gleiche gilt auch, soweit es eventuell vorhandene inländische Betriebsstättenverluste dieser ausländischen Tochtergesellschaften betrifft. Anhaltspunkte zum gesamten Verlustpotential bzw. deren Auswirkungen auf das Steueraufkommen können Auswertungen der Deutschen Bundesbank sowie der u.a. Endbericht des ZEW „Weiterentwicklung der Konzernbesteuerung in Deutschland und in der Europäischen Union“ vom 13.10. 2006 bieten.

Die Deutsche Bundesbank hat nachfolgende – allerdings handelsrechtliche – Auswertungen von ausländischen Tochtergesellschaften und Unternehmensbeteiligungen (Beteiligungsquote mindestens 50 %) inländischer Investoren bereitgestellt. Angaben über die konkrete Anzahl der Tochtergesellschaften und Unternehmensbeteiligungen liegen nicht vor.

Tochtergesellschaften und Unternehmensbeteiligungen (mindestens 50 %)	2007		2008		2009	
	weltweit	EU-weit	weltweit	EU-weit	weltweit	EU-weit
<b>Unmittelbare Kapitalbeteiligung</b>	in Mrd. EUR					
– anteiliger Jahresfehlbetrag	-12,0	-5,7	-29,6	-18,2	-21,1	-11,9
– anteiliger Verlustvortrag	-75,2	-40,1	-73,7	-36,5	-73,3	-39,2
<b>Mittelbare Kapitalbeteiligung*</b>	in Mrd. EUR					
– anteiliger Jahresfehlbetrag	-15,3	-5,9	-30,5	-13,5	-19,2	-10,3
– anteiliger Verlustvortrag	-58,2	-24,8	-64,9	-25,1	-75,2	-30,6

\* über abhängige Holdinggesellschaften sowie über sonstige abhängige Unternehmen mittelbar gehaltene Beteiligungen

Das ZEW kommt in dem Endbericht „Weiterentwicklung der Konzernbesteuerung in Deutschland und in der Europäischen Union“<sup>246</sup> zu dem Ergebnis, dass sich bei umfassender Berücksichtigung von Auslandsverlusten eine Minderung des Steueraufkommens von 3,95 Mrd. € (2007) bzw. 4,3 Mrd. € (2008) ergeben würde. Der Vorschlag der Arbeitsgruppe sieht hier dagegen eine deutlich „kleinere“ Lösung der Verrechnung nur eng definierter finaler Verluste vor (These 18). Die resultierenden Aufkommenswirkungen dürften sich in deutlich geringerem Rahmen bewegen, können indes nicht quantifiziert werden.

<sup>246</sup> Endbericht vom 13.10.2006, S. 473.

## **VIII. Fazit**

Der in diesem Beitrag vorgestellte Vorschlag für eine neue moderne Gruppenbesteuerung zeigt, dass wesentliche Ziele der Reform des gegenwärtigen Organschaftsrechts erreicht werden können, und zwar unter angemessener Berücksichtigung sowohl der Interessen der Wirtschaft als auch der Interessen des Fiskus. Es wäre deshalb zu wünschen, dass die diesbezüglich im Herbst dieses Jahres anstehende Diskussion ernsthaft und lösungsorientiert geführt werden würde. Der hier vorgestellte Vorschlag soll ein initialer Beitrag dazu sein.



# ANHANG



# I. Bewertung des Reformvorschlags aus Perspektive der Finanzverwaltung

## 1. Rahmenbedingung zur Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung

In ihrem Koalitionsvertrag für die 17. Legislaturperiode setzen sich CDU, CSU und FDP das Ziel, das Unternehmenssteuerrecht weiter zu modernisieren, international wettbewerbsfähig zu gestalten und den Holdingstandort Deutschland unter Beachtung der Aufkommensneutralität zu stärken. Dabei soll auch eine Einführung eines modernen Gruppenbesteuerungssystems anstelle der bisherigen Organschaft geprüft werden. Das hier vorgelegte Konzept greift dieses Anliegen auf und bietet einen Lösungsansatz. In 20 Thesen wird ein geschlossenes Konzept vorgelegt, das bereits vertieft auch auf technische Fragestellungen eingeht.

Die Konzeption des Vorschlags berücksichtigt das durch die Rahmenbedingungen vorgegebene Spannungsverhältnis. Auf der einen Seite gibt der Koalitionsvertrag den Gesichtspunkt der Aufkommensneutralität vor. Auf der anderen Seite soll die steuerliche Ergebnisverrechnung systematisch neu und folgerichtig ausgerichtet sowie bestehende Hemmnisse und praktische Probleme der Organschaft beseitigt werden. Damit erhöht sich automatisch aber die Attraktivität der steuerlichen Ergebnisverrechnung insgesamt. Dies hat aufgrund der damit verbundenen Veränderung der Fallzahl und des Verlustverrechnungsvolumens Auswirkungen auf das Steueraufkommen.<sup>247</sup>

Zentrales Anliegen des vorgelegten Konzepts ist es, praktische Hemmnisse und Probleme der geltenden Organschaft zu überwinden. Insbesondere soll der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags als zwingende Voraussetzung für die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft aufgegeben werden. Damit werden auch viele Praxisprobleme aus den formalen Anforderungen an einen Gewinnabführungsvertrag gelöst.<sup>248</sup> So können insbesondere formelle Fehler bei dem Abschluss des Gewinnabführungsvertrags sowie bei dessen Durchführung nachträglich zur Nichtanerkennung der Organschaft mit teilweise erheblichen steuerlichen Folgen führen. Infolge der mittlerweile häufigen Abweichung von Handels- und Steuerbilanz kommt es darüber hinaus vermehrt zu Mehr- und Minderabführungen, die den praktischen Umgang mit der Organschaft erheblich erschweren.<sup>249</sup> Letztlich wird das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags auch unter europarechtlichen Gesichtspunkten kritisch diskutiert.<sup>250</sup>

Hervorzuheben ist, dass das Konzept den Gesichtspunkt der Aufkommensneutralität an verschiedenen Stellen berücksichtigt und daher mit Blick auf das Steueraufkommen Augenmaß zeigt. So wird, um die Auswirkungen auf das Steueraufkommen zu begrenzen, keine „echte“ grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung vorgeschlagen, vielmehr bleiben die Wirkungen im Wesentlichen auf das Inland beschränkt. Es sollen lediglich finale, nicht aber laufende Verluste ausländischer Tochterkapitalgesellschaften berücksichtigt werden können. Des Weiteren enthält der Vorschlag – z.B. mit der Investitions-

<sup>247</sup> S.d. Abschn. VII.

<sup>248</sup> S. Abschn. III.1.b).

<sup>249</sup> S. Abschn. III.3.

<sup>250</sup> S. Abschn. IV.3.

lösung – Empfehlungen, die im Ergebnis ebenfalls zur Begrenzung von Aufkommenseffekten herangezogen werden können.

## **2. Bewertung von Einzelelementen des Reformvorschlags**

Im Folgenden sollen Einzelaspekte des Vorschlags im Hinblick auf die künftige Diskussion in der vom Bundesministerium der Finanzen eingerichteten Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“ bewertet werden. Diese Bewertung richtet sich dabei nach obiger Reihenfolge<sup>251</sup> und stellt keine Prioritätenreihenfolge dar. Für die weitere Diskussion stellen allerdings die Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags sowie die Inlandsbegrenzung Schwerpunkte des Konzepts dar.

### **a) Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags**

Das zentrale Element des Reformvorschlags einer modernen Gruppenbesteuerung ist die Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags.

Der Gewinnabführungsvertrag hat in der bestehenden steuerlichen Organschaft eine ganz herausgehobene Bedeutung. Aufgrund seiner vielfach beklagten hohen formalen Anforderungen begrenzt er potentiell die Anwendungsfälle der steuerlichen Ergebnisverrechnung. Er ist Anknüpfungspunkt für die Verlusttragung und wird unter Hinweis auf die gesetzgeberische Grundentscheidung des „Trennungsprinzips“ als besondere steuerliche Voraussetzung der Organschaftsbesteuerung auch verfassungsrechtlich als gerechtfertigt angesehen.<sup>252</sup> Als deutsche Besonderheit ist seine Funktion im Zusammenhang mit einer grenzüberschreitenden Ergebniszurechnung sowohl aus EU-rechtlichen Gründen als auch unter dem Gesichtspunkt einer eventuellen Diskriminierung aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen aktuell zumindest nicht abschließend geklärt. Eine Aufgabe dieses Merkmals bzw. ein Ersatz durch einen Gruppenantrag wird daher in der weiteren Diskussion um die Einführung eines Gruppenbesteuerungssystems sicherlich einen breiten Raum einnehmen.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass es viele gute Gründe für die Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags gibt, die ausführlich dargelegt sind.<sup>253</sup> Auch innerhalb der Finanzverwaltung wird dieser Änderungsbedarf gesehen. So sehen auch der Vorschlag Bayerns als auch der Vorschlag Hessens keinen Gewinnabführungsvertrag mehr vor.

Allerdings wird der Gewinnabführungsvertrag in der Praxis unter Hinweis auf unerwünschte betriebswirtschaftliche oder gesellschaftsrechtliche Wirkungen als Hindernis angesehen und stark kritisiert. Daher ist durch dessen Wegfall zunächst ein signifikantes, aber schwer quantifizierbares Ansteigen der Verrechnungsvolumina zu erwarten. Dieser Effekt ist zugegebenermaßen allerdings schwer zu beurteilen, da sich die Praxis trotz aller vermeintlichen Probleme mit dem Gewinnabführungsvertrag wohl eingrichtet hat.

---

<sup>251</sup> S. Abschn. VI.1.

<sup>252</sup> S. auch BFH, Urteil v. 3.3.2010 – I R 68/09, DStR 2010, 858.

<sup>253</sup> S. Abschn. III.1.

Das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags als Voraussetzung für einen steuerneutralen Ergebnistransfer zwischen verbundenen Unternehmen ist eine deutsche Besonderheit und international nicht üblich.

Der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags ist zudem nur in wenigen Staaten gesellschaftsrechtlich ausdrücklich vorgesehen. Ob und inwieweit ein Gewinnabführungsvertrag aktuell grenzüberschreitend überhaupt abgeschlossen werden kann, wäre vertiefter zu untersuchen, jedenfalls sind in der Praxis derzeit keine Fälle mit grenzüberschreitenden Gewinnabführungsverträgen bekannt. Daher führt das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags zumindest bislang im Ergebnis dazu, dass die Organschaft lediglich auf das Inland begrenzt wird und damit auch die Berücksichtigung von – auch finalen – Verlusten ausländischer Tochterkapitalgesellschaften ausgeschlossen ist.

Diese Wirkung des Gewinnabführungsvertrags wird unter europarechtlichen Gesichtspunkten allerdings kritisch gesehen.<sup>254</sup> Dabei ist zunächst zu beachten, dass sich das Problem der Berücksichtigung von Auslandsverlusten nicht auf die laufende Verlustberücksichtigung erstreckt, sondern auf die im Ausland endgültig nicht mehr zu berücksichtigenden (finalen) Verluste. Ob und inwieweit die deutsche Ausgestaltung der Organschaft künftig auch die Berücksichtigung endgültiger ausländischer Verluste ausschließt und vor dem EuGH in einem zukünftigen Verfahren Bestand haben wird, ist aktuell offen. So ist strittig, inwieweit die Rechtsprechung des EuGH in der Rs. Marks & Spencer auf die deutschen Regelungen der Organschaft übertragen werden kann. Auch kann aus dem EuGH-Urteil in der Rs. X-Holding z.T. abgeleitet werden, dass eine grenzüberschreitende Berücksichtigung von finalen Verlusten EU-rechtlich nicht geboten ist.<sup>255</sup> Ferner ist fraglich, ob für den Fall der EU-Rechtswidrigkeit insbesondere ein grenzüberschreitender Verlusttransfer ins Inland ohne weitere Voraussetzung ermöglicht wäre oder ob zumindest eine entsprechende Verlustübernahmevereinbarung getroffen werden müsste.<sup>256</sup>

Festzuhalten bleibt, dass es ggf. erhebliche Folgen haben kann, wenn das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags für die steuerliche Ergebnisverrechnung relativiert würde. Der Ausschluss eines grenzüberschreitenden Ergebnistransfers würde dann nur noch von einem inländischen Anknüpfungspunkt abhängig sein (Sitz oder Geschäftsleitung), eine Rechtfertigung für die unterschiedliche Behandlung von rein inländischen zu grenzüberschreitenden Organschaften dürfte EU-rechtlich für diesen Fall schwierig sein. Wie aber das BFH-Urteil vom 9.2.2011 – I R 54, 55/10<sup>257</sup> zum DBA-Diskriminierungsverbot sehr eindrucksvoll zeigt, würde es sich dann nicht nur um ein EU-/EWR-weites Problem handeln, sondern um ein Problem mit nahezu allen deutschen DBA-Vertragsstaaten.

---

<sup>254</sup> Siehe dazu Abschn. IV.3.b).

<sup>255</sup> In diesem Sinne auch *Mitschke*, IStR 2011, 185 sowie *Schulz-Trieglaff*, IStR 2011, 244. A.A. offenbar BFH in seinem Urteil v. 9.11.2010 – I R 16/10, DStR 2011, 169.

<sup>256</sup> Im letzteren Sinne: Niedersächsisches FG, Urteil v. 11.2.2010 – 6 K 406/08, EFG 2010, 815, sowie FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 17.3.2010 – 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632.

<sup>257</sup> DStR 2011, 762.

Eine solche EU-rechtliche Bewertung hätte auch Auswirkungen auf andere Regelungsbereiche. Das gilt z.B. für die bisherige steuerliche Beurteilung der Zinsschranke. Nach aktueller Rechtslage gelten alle Mitglieder des inländischen Organkreises für die Zinsschranke als ein Betrieb. Das ist auch gerechtfertigt, da sich im Inland organschaftlich verbundene Unternehmen aufgrund des Erfordernisses des GAV in einer mit nicht organschaftlich verbundenen Unternehmen nicht vergleichbaren Situation befinden. Es ist fraglich, ob im Gruppenbesteuerungskonzept eine Beschränkung der Zinsschranke auf inländische Gruppen noch gerechtfertigt werden kann. Die Wirkungen der Zinsschranke ließen sich mit erheblichen Auswirkungen auf das Steueraufkommen und die Substratwirkung weitgehend unterlaufen, wenn sie künftig auf grenzüberschreitende Gruppen keine Anwendung finden würde.

Es bleibt daher festzuhalten, dass das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags derzeit einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung aus Perspektive der Finanzverwaltung tendenziell entgegensteht. Die Dauerhaftigkeit dieser Wirkung ist derzeit rechtlich und damit auch haushalterisch noch offen. Es müsste daher abgewogen werden, ob es in dieser Situation gerechtfertigt ist, die abschließend noch ungeklärte Rechtsposition im Zusammenhang mit der europarechtlichen Zulässigkeit des Gewinnabführungsvertrags aufzugeben.

#### **b) Gedanke der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns als steuersystematische Begründung für die Verlustzurechnung**

Das vorgelegte Konzept sieht in dem Gedanken der wirtschaftlichen Einheit eine ausreichende steuersystematische Grundlage für die Ergebnisverrechnung innerhalb der Gruppe.

Es ist sicherlich zutreffend, dass der Einheitsgedanke nicht nur ökonomisch, sondern auch unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten zur Begründung der Gruppenbesteuerung herangezogen werden kann. Das gilt insbesondere dann, wenn durch das entsprechende Beteiligungserfordernis sichergestellt ist, dass die Gruppengesellschaften eine wirtschaftliche Einheit darstellen.

Es fragt sich jedoch, ob dies auch für die hier vorgeschlagene optionale Gruppenbesteuerung gelten kann. Der Vorschlag geht davon aus, dass bei einer Mindestbeteiligung von 75 % der Gruppenträger und die Gruppengesellschaft darüber entscheiden können, ob eine steuerliche Ergebniszusammenfassung stattfindet oder nicht. Im Falle der Organschaft rechtfertigt die damit verbundene – zumindest handelsrechtliche – Ergebnisverantwortung des Organträgers eine Durchbrechung des steuerlichen Subjektprinzips. Unter diesem Gesichtspunkt wäre auch in dem hier vorgeschlagenen Konzept einer Gruppenbesteuerung eine Verlusttragung unter dem Gesichtspunkt des Investitionsgedankens sinnvoll.

#### **c) Beibehaltung der steuerlichen Ergebniszurechnung**

Mit der grundsätzlichen Beibehaltung der steuerlichen Ergebniszurechnung verzichtet das Konzept auf einen radikalen Systemwechsel, wie ihn z.B. der Vorschlag eines Gruppenbeitrags bewirken würde. Dies hat den Vorteil, dass auch aus administrativer Sicht zum großen Teil auf bewährte Abläufe zurückgegriffen werden kann.

#### **d) Beibehaltung der Rechtsformen beim Gruppenträger und der Gruppengesellschaft**

Der Vorschlag behält Einzelunternehmen und Personengesellschaften als Gruppenträger und damit aus fiskalischer Sicht den Status quo bei. Die Gruppenbesteuerung ließe sich sicherlich administrativ vereinfachen und insgesamt aus fiskalischer Sicht gestaltungssicherer ausgestalten, wenn auf die Einbeziehung von Personenunternehmen als Gruppenträger verzichtet würde. Exemplarisch sind hier einerseits die Bruttomethode (§ 15 S. 1 Nr. KStG) und andererseits Gestaltungen zu nennen, in denen grenzüberschreitend auch für Personenunternehmen eine endgültige steuerliche Belastung nur in Höhe des ausländischen Körperschaftsteuersatzes angestrebt wird. Auch würde sich die Problematik der Mehr- und Minderabführungen erheblich entspannen, wenn die Gruppenbesteuerung ausschließlich auf Kapitalgesellschaften beschränkt wäre. Mit der Herausnahme der Personenunternehmen wäre aber eine gravierende Einschränkung der bisherigen steuerlichen Ergebnisverrechnung gerade im Hinblick auf die in Deutschland bestehende Tradition von Personenunternehmen verbunden.

Als Gruppengesellschaften sollen nach dem Vorschlag entsprechend der geltenden Rechtslage ausschließlich Kapitalgesellschaften in Betracht kommen. Die Einbeziehung von Personenunternehmen würde die Gruppenbesteuerung – worauf das Konzept zutreffend hinweist – administrativ überfrachten und vielfältige Rechtsfragen aufwerfen.

#### **e) Geltung für Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer**

Wie bisher soll die Gruppenbesteuerung konsequenterweise für die Körperschaftsteuer und bei Personenunternehmen als Gruppenträger auch für die Einkommensteuer sowie für die Gewerbesteuer gelten. Daher wirken sich fiskalische Effekte des Vorschlags regelmäßig auch bei der Gewerbesteuer aus. Hier ist allerdings zu beachten, dass eine Verbesserung der Attraktivität der Gruppenbesteuerung und eine Erleichterung der steuerlichen Ergebnisverrechnung in den betroffenen Kommunen im Einzelfall erhebliche Auswirkungen haben kann.

#### **f) Verzicht auf den Gedanken der Verlusttragung**

Das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags nach geltender Rechtslage stellt grundsätzlich sicher, dass Verluste auch vom Organträger getragen werden. Dies gilt unabhängig davon, dass steuerbilanzielle oder außerbilanzielle Korrekturen das zuzurechnende Einkommen beeinflussen. Im Grundsatz bleibt die Handelsbilanz für die steuerliche Einkommensermittlung auch weiterhin maßgeblich (§ 8 Abs. 1 KStG, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG). Daher ist der Gewinnabführungsvertrag ein legitimer Anknüpfungspunkt für die Verschiebung der Leistungsfähigkeit von der Organgesellschaft auf den Organträger.

Der Verzicht auf den Gedanken der Verlusttragung hat sicherlich den Charme einer flexiblen und dem Gedanken der Steuervereinfachung Rechnung tragenden Ergebnisverrechnung innerhalb der Gruppe. Er lässt sich im Grundsatz auch über den Gedanken der wirtschaftlichen Einheit rechtfertigen.

Der Gedanke der Verlusttragung kann allerdings – wie unter Anhang I.2.b) dargelegt – gerade bei der hier vorgesehenen optionalen Ausgestaltung der Gruppenbesteuerung

einen Grund für die Durchbrechung des Subjektprinzips bieten. Für die Verlusttragung spricht auch, dass nach der hier vorgelegten Konzeption ein aufgrund der Verlustverrechnung den Beteiligungsbuchwert überschreitendes negatives Gruppengesellschaftskonto zunächst als besonderer passiver Merkposten fortgeführt werden soll. Steuerliche Folgen ergeben sich erst bei Aufgabe oder Veräußerung der Beteiligung an der Gruppengesellschaft. Diese steuerlichen Folgen einer Verlustzurechnung können daher theoretisch bis Ultimo geschoben und zur Steueroptimierung genutzt werden. Dieses Risiko wird durch das Erfordernis einer Verlusttragung wirksam begrenzt.

Die haushalterischen Auswirkungen einer Aufgabe der Verlusttragung sollten im Übrigen nicht unterschätzt werden, da bei einem Verzicht auf eine Verlusttragung sich die Attraktivität einer Gruppenbesteuerung ohne Zweifel erhöhen und damit auch das Verrechnungsvolumen steigen wird.

Das vorliegende Konzept enthält mit der hilfsweise vorgebrachten Investitionslösung einen sinnvollen Ansatz, der die Verlustverrechnung auf das vom Gruppenträger eingesetzte Kapital beschränkt. Die Investitionslösung lässt sich administrativ in das System der ohnehin vorgesehenen zusätzlichen Aufzeichnungen (Gruppengesellschaftskonto, Gruppenträgerkonto und Einlagekonto) einbinden.

Das Konzept schlägt ergänzend die „erweiterte Haftung“ als Grundlage für eine Verlustzurechnung vor. Die Verlustzurechnung soll dabei unabhängig von tatsächlich getätigten Einlagen allein aufgrund (insbesondere) einer aktienrechtlichen Eingliederung, einer (harten) Patronatserklärung oder auch eines Gewinnabführungsvertrags möglich sein. Diese Lösung erscheint daher aus Sicht der Finanzverwaltung nicht zielführend. Eine echte Verbesserung zur geltenden Rechtslage wird hierin insbesondere nicht gesehen. Es ergeben sich bezüglich der Haftung sowie der Förmlichkeiten ggf. ähnliche Probleme, wie sie beim Gewinnabführungsvertrag ausgemacht werden. Im Ergebnis würde daher, was das Konzept im Grundsatz gerade vermeiden will, die steuerlichen Ergebniszurechnung von zivilrechtlichen Wirksamkeitserfordernissen abhängig gemacht.

#### **g) Anhebung der Mindestbeteiligungsquote**

Eine Anhebung der Mindestbeteiligungsquote von aktuell mindestens 50 % auf künftig mindestens 75 % nähert sich an die international durchaus auch üblichen höheren Quoten an, so bspw. in Frankreich mit einer Beteiligungsquote von 95 %. Eine signifikante Beschränkung der Fallzahlen für Gruppenbesteuerung ist damit nicht verbunden. Auch schon bei bestehenden Organschaften dürften die tatsächlichen Beteiligungsquoten in der Praxis regelmäßig bei weit über 50 % liegen.

Das Konzept spricht sich für die Einbeziehung mittelbarer Gruppenzugehörigkeiten aus. Zwar ließe sich die Gruppenbesteuerung administrativ erheblich vereinfachen, wenn lediglich unmittelbare Beteiligungen berücksichtigt werden könnten. Dies wäre allerdings eine Abweichung vom Status quo mit nachteiligen Wirkungen für die Attraktivität des Konzepts.

#### **h) Keine Mehrmütterorganschaft**

Die Mehrmütterorganschaft wurde ab Veranlagungszeitraum 2003 durch das Steuerbegünstigungsabbaugesetz<sup>258</sup> aus steuersystematischen Gründen abgeschafft, da sie eine Ergebnisverrechnung über den Konzern hinaus ermöglicht. Gerade in einem Konzept, das den Gedanken der wirtschaftlichen Einheit auf eine Erhöhung der Beteiligungsquote auf über 75 % stützt, wäre die Mehrmütterorganschaft ein Fremdkörper. Sie ist daher zutreffend auch kein essentieller Bestandteil des Konzepts.

#### **i) Gruppenantrag mit fünfjähriger Bindung**

Der Mindestbindungszeitraum von fünf Jahren mit Möglichkeit einer Verkürzung aus wichtigem Grund entspräche der geltenden Rechtslage. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass eine solche Verkürzung und der eventuelle Wiedereintritt in eine Gruppenbesteuerung bei einem Konzept ohne tatsächliche Verlusttragung wesentlich einfacher darstellbar wäre und bei großzügiger Handhabung Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen könnte, die auf das „Herauspicken“ einmaliger Verluste von Tochtergesellschaften abzielen. Eine „punktgenaue“ Nutzung von Verlusten wäre jedenfalls dann erheblich erleichtert, wenn es sich bei der „erweiterten Haftung“ lediglich um eine Geschäftsführungsmaßnahme handelt.

#### **j) Steuerumlagevertrag keine steuerliche Voraussetzung**

Bei einem Anknüpfen an einen Steuerumlagevertrag könnten Steuervorteile aus der Ergebnisverrechnung nur in Anspruch genommen werden können, wenn die entsprechenden Steuereffekte ausgeglichen werden. Im Übrigen würde dies eventuell die Fallzahl einer Gruppenbesteuerung und damit die Wirkungen auf das Steueraufkommen begrenzen.

Das Erfordernis eines Steuerumlagevertrags würde dem Gedanken der Abkoppelung der steuerlichen Ergebniszurechnung vom Zivilrecht zuwiderlaufen. Hierauf wird daher zu Recht verzichtet.

Vorzugswürdig ist hier die Investitionslösung, die sicherstellt, dass insbesondere zugerechnete Verluste auch tatsächlich getragen werden.

#### **k) Ermittlung des steuerlichen Einkommens – Ausgleichszahlungen (§ 16 KStG)**

Das Volumen der Besteuerung von Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter in der bestehenden Organschaft dürfte relativ gering sein und betrifft nur die Körperschaftsteuer, nicht aber die Gewerbesteuer. Allerdings wird je nach Ausgestaltung der vorgeschlagenen Investitionslösung und der Möglichkeit der Bildung passiver Merkposten die Besteuerung im Vergleich zum Status quo erheblich aufgeschoben. Ob mit der Umstellung tatsächlich erhebliche administrative Vereinfachungen zu erzielen sind, ist fraglich.

#### **l) Keine Differenzierung zwischen vor- und innerorganschaftlichen Verlusten**

Nach dem vorgelegten Konzept sollen Vorgruppenverluste auch auf Ebene der Gruppengesellschaft zur Verrechnung zugelassen werden. Diese im Vergleich zum Status quo

---

<sup>258</sup> BGBl. I 2003, 660.

zusätzliche Verrechnungsmöglichkeit<sup>259</sup> wird im Hinblick auf die vorhandenen Volumina der Verlustvorträge zu erheblichen, aktuell aber nur schwer quantifizierbaren Steuermindereinnahmen führen. Die Wirkungen der wirtschaftlichen Einheit sind jedoch – ebenso wie bei der geltenden Organschaft – zunächst auf die während der Zeit der Gruppenzugehörigkeit erwirtschafteten Ergebnisse beschränkt.

#### **m) Ergebnistransfer während der Gruppenbesteuerung steuerneutral (Gruppengesellschafts-, Gruppenträger-, Altrücklagenkonto)**

Das Konzept will auch die Problematik der organschaftlichen Ausgleichsposten lösen. Vorgesehen sind mit dem Gruppengesellschafts-, dem Gruppenträger- und dem Altrücklagenkonto verschiedene zu führende Konten, deren Zusammenwirken mit dem Beteiligungsbuchwert und dem Einlagekonto sicherlich äußerst komplex sind.<sup>260</sup>

Dadurch, dass der Buchwert durch Verrechnung mit dem Gruppenträgerkonto nicht negativ werden kann, aber u.U. auch passive Merkposten fortgeführt werden können, ergeben sich hier schwer zu quantifizierende Steuerstundungseffekte.

Positiv ist, dass das Konzept eine Verhinderung der steuerfreien Vollausschüttung zulässt, weil gruppeninterne Gewinnausschüttungen, die das Gruppengesellschafts- oder Gruppenträgerkonto und das Altrücklagenkonto übersteigen, konsequent zur Annahme einer Gewinnausschüttung führen.

Insgesamt handelt es sich hier um ein komplexes Zusammenspiel von Gruppengesellschafts-, Gruppenträger-, Altrücklagen- und Einlagekonto sowie dem Buchwert. Eine abschließende Bewertung der Wirkungen dieses Zusammenspiels setzt daher noch eine intensive Befassung auch anhand von Fallbeispielen voraus.

#### **n) Keine „echte“ grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung**

Eine „echte“ grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung ist EU-rechtlich aufgrund der aktuellen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs nicht erforderlich und wird auch im Konzept nicht vorgeschlagen. Dadurch werden, wie das Beispiel der österreichischen Gruppenbesteuerung zeigt, aus Haushaltssicht schwer abwägbare Risiken vermieden.

#### **o) Inlandsbezug beim Gruppenträger**

Das hier vorgelegte Konzept fordert nicht zwingend eine Berücksichtigung auch von Vorgruppenverlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung. Ein faktisches Einfrieren von Verlustvorträgen auf Gruppenträgerebene – wie etwa in den Modellvorschlägen aus Bayern und Hessen vorgesehen – wäre allerdings eine Verschlechterung gegenüber der geltenden Rechtslage.

---

<sup>259</sup> Nach geltender Rechtslage können nur vororganschaftliche Verluste des Organträgers verrechnet werden.

<sup>260</sup> Im Jahressteuergesetz 2008 wurde zur Lösung des Ausgleichspostenproblems auch die sog. Einlagelösung diskutiert.

Wie vorne dargelegt,<sup>261</sup> kommt es für die Frage, ob Vorguppenergebnisse und damit insbesondere auch Vorgruppenverluste in der Zeit der Gruppenzugehörigkeit zu berücksichtigen sind, auf die Sichtweise an. Nach der hier vertretenen Auffassung sind die Wirkungen der Gruppenbesteuerung – ebenso wie bei der geltenden Organschaft – zunächst auf die während der Zeit der Gruppenzugehörigkeit erwirtschafteten Ergebnisse beschränkt. Eine Berücksichtigung von Vorguppenergebnissen würde diesem systematischen Ansatz widersprechen. Im Übrigen würde eine im Vergleich zum Status quo zusätzliche Verrechnungsmöglichkeit<sup>262</sup> im Hinblick auf die vorhandenen Volumina der Verlustvorträge zu erheblichen, aktuell aber nur schwer quantifizierbaren Steuermindereinnahmen führen.

**p) Betriebsstättenfiktion für ausländische oder doppelt ansässige Gruppenträger (treaty override)**

Eine Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH in seinem Urteil vom 9.2.2011 – I R 54, 55/10<sup>263</sup> ist sicherlich aus fiskalischen Gründen angezeigt und würde der Rechtsklarheit dienen. Ob die obige Entscheidung allerdings Bedeutung für die aktuelle Organschaftsbesteuerung mit Gewinnabführungsvertrag hat, ist höchststrichterlich bisher nicht entschieden. Eine gesetzliche Regelung würde allerdings nur die Problematik der Diskriminierungsklauseln der DBA aufgreifen. Eventuelle EU-rechtliche Anforderungen an eine grenzüberschreitende Berücksichtigung von ausländischen Verlusten bleiben dennoch zu beachten.

**q) Anforderungen an den Inlandsbezug bei der Gruppengesellschaft**

Nach dem vorgelegten Vorschlag soll außerdem der persönliche Anwendungsbereich auch auf Ebene der Gruppengesellschaft erweitert werden. Nach der geltenden Verwaltungsauffassung werden bereits EU-/EWR-Gesellschaften mit inländischem Ort der Geschäftsleitung einbezogen.<sup>264</sup> EU-/EWR-Gesellschaften können bisher aber nur unter der Voraussetzung eines Gewinnabführungsvertrags und inländische Betriebsstätten gar nicht in eine steuerliche Organschaft einbezogen werden.

Demgegenüber sieht das Konzept auch eine Einbeziehung inländischer Betriebsstätten EU-/EWR-ausländischer Gesellschaften vor, was tendenziell zur Erhöhung der Anwendungszahlen und der Verrechnungsvolumen führt.

**r) Berücksichtigung echter „finaler Verluste“ im Ausland**

Zur Organschaft ist die Frage der Berücksichtigung ausländischer finaler Verluste weder seitens des Bundesfinanzhofs noch seitens des EuGH endgültig entschieden.

Im Hinblick auf den Umfang potentieller Verluste EU-/EWR-ausländischer Tochterkapitalgesellschaften und der Ungewissheit des Finalitätsbegriffs wäre eine Öffnung einer deutschen Gruppenbesteuerung für solche Verluste mit unwägbaren Haushaltsrisiken

---

<sup>261</sup> Siehe Abschn. VII.2. e) These 12.

<sup>262</sup> Nach geltender Rechtslage können nur vororganschaftliche Verluste des Organträgers verrechnet werden.

<sup>263</sup> DStR 2011, 762.

<sup>264</sup> BfE, Schreiben v. 28.3.2011 – IV C 2 – S 2770/09/10001, BStBl. I, 300.

verbunden. Die Daten der Bundesbank und des ZEW<sup>265</sup> lassen zumindest erkennen, dass das Gesamtvolumen der Auslandsverluste erheblich ist. Eine seriöse Quantifizierbarkeit ist auch vor dem aktuellen Hintergrund des Diskussionsstands zu den finalen Verlusten nicht möglich.

Es ist in der weiteren Erörterung daher auch sorgfältig zu prüfen, ob durch die vorgeschlagene gesetzliche Beschränkung auf bei einer Liquidation der Tochtergesellschaft entstehende finale Verluste das Problem wirksam begrenzt werden kann. Der BFH hat zwar in seinem Urteil vom 9.6.2010 – I R 107/09<sup>266</sup> zu einem grenzüberschreitenden Betriebsstättenfall entschieden, dass ein Verlust nur dann final sein kann, wenn dieser aus tatsächlichen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden könne, z.B. bei Umwandlung der Auslandsbetriebsstätte, der Übertragung der Betriebsstätte oder deren Aufgabe. Nach dieser Rechtsprechung ist ein Verlust dann nicht final, wenn er im Betriebsstättenstaat aufgrund von dessen Steuergesetzen vollständig oder nach Ablauf eines Verlustvortragszeitraums vom Abzug ausgeschlossen ist. Nicht abschließend beurteilen lässt sich derzeit allerdings, ob diese Auffassung europarechtlich zwingend ist oder einschränkend einfachgesetzlich normiert werden könnte und welche Konsequenzen die Auffassung des BFH auf die Behandlung eines Verlusts einer ausländischen Groupengesellschaft bzw. Tochterkapitalgesellschaft hat.

Nach dem vorgelegten Vorschlag könnten im Übrigen entgegen § 8b Abs. 3 S. 3 KStG solche finalen Verluste berücksichtigt werden, die sich bei Liquidation einer ausländischen Tochtergesellschaft ergeben. Diese Einschränkung des § 8b Abs. 3 KStG hängt aber nicht unmittelbar mit der Konzeption einer Gruppenbesteuerung zusammen. Sie lässt sich auch nicht auf grenzüberschreitende Beteiligungsverhältnisse beschränken, sondern müsste auch für Inlandsfälle gelten und wäre daher mit erheblichen Steuermindereinnahmen verbunden. Im Übrigen sieht der BFH in seinem Urteil vom 13.10.2010 – I R 79/09<sup>267</sup> weder verfassungsrechtliche noch EU-rechtliche Bedenken an dieser Vorschrift.

#### **s) Streichung/Reduzierung der Haftungsnorm des § 73 AO**

Eine Änderung der Haftungsregelung ist kein essentieller Bestandteil des Konzepts. Darüber muss letztlich unter Abwägung des Interesses des Fiskus an Möglichkeiten zur durchgreifenden Durchsetzung von Steueransprüchen entschieden werden.

#### **t) Verfahrensrechtliche Verknüpfung der Gewinnfeststellungen im Sinne von Grundlagen- und Folgebescheid**

Das Problem der verfahrensrechtlichen Verknüpfung der Veranlagungen von Organträger und Organgesellschaft wird auch in der Finanzverwaltung seit längerem gesehen. Es wäre hier sicherlich ein Beitrag zu mehr Rechtssicherheit und auch zur Steuervereinfachung, wenn die Problematik einer Lösung zugeführt würde.

---

<sup>265</sup> S. oben Abschn. VII.

<sup>266</sup> DStR 2010, 1611.

<sup>267</sup> BFH/NV 2011, 521.

### 3. Zusammenfassende Beurteilung

Mit dem Vorschlag wird ein schlüssiges und bereits bis in technische Details ausgearbeitetes Alternativkonzept zur bisherigen steuerlichen Organschaft vorgelegt. Die steuerliche Ergebnisverrechnung würde dadurch vereinfacht und attraktiver. Dies wäre ein wesentlicher Beitrag zu der im Koalitionsvertrag geforderten Steuervereinfachung und zur Standortsicherung.

Das vorgelegte Konzept enthält auch eine Reihe von Stellschrauben und „Angebote“, durch die sich Auswirkungen auf das Steueraufkommen begrenzen lassen. Dennoch zeigt die vorangehende – in der jetzigen Situation notgedrungen kursorische Bewertung –, dass eine solcher Reformschritt voraussichtlich nicht zum „Nulltarif“ zu haben ist.

Das gilt zunächst für die mit schwer abschätzbaren Haushaltswirkungen verbundene Berücksichtigung finaler Auslandsverluste von Tochtergesellschaften. Die Berücksichtigung solcher Verluste wäre mit Aufgabe des Gewinnabführungsvertrags vorgezeichnet. In der weiteren Diskussion ist daher sorgfältig abzuwägen, ob dieser Weg im Vorgriff auf eine endgültige höchstrichterliche Klärung der Bedeutung des Gewinnabführungsvertrags beschritten werden soll.

Weitere Punkte mit größeren Aufkommenswirkungen sind u.a. die Einbeziehung vororganschaftlicher Verluste sowie die weitere Öffnung des Inlandsbezugs beim Gruppenträger und bei den Gruppengesellschaften. Auch hier dürfte noch Potential für eine haushaltschonendere Umsetzung liegen.

Die vom Bundesministerium der Finanzen eingesetzte Arbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“ hat noch bis September Zeit, sich vertiefter mit den aktuellen Vorschlägen auseinanderzusetzen. So bietet auch die bestehende Organschaft durchaus noch Vereinfachungsmöglichkeiten. Im Jahressteuergesetz 2008 wurde z.B. über Möglichkeiten zur Lösung des Ausgleichspostenproblems angedacht. Ein zentraler Kritikpunkt an der Organschaft, nämlich die Anbindung der steuerlichen Ergebnisverrechnung an zivilrechtliche Anforderungen, wäre damit allerdings nicht gelöst.

Die Vorschläge dieser Schrift sind daher ein wertvoller Beitrag für die Erörterung in der vom BMF eingesetzten Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“.

## II. Anderweitige Reformmodelle

### 1. Reformvorschläge der Bundesländer

Das Bayerische Staatsministerium der Finanzen und das Hessische Ministerium der Finanzen haben im Frühjahr 2010 jeweils eigene Reformvorschläge zur Einführung eines neuen Gruppenbesteuerungssystems vorgelegt.<sup>268</sup> Die Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags als zentrale Voraussetzung der Gruppenbesteuerung ist gemeinsamer

---

<sup>268</sup> Das Hessische Ministerium der Finanzen hat im Oktober 2010 eine überarbeitete Version seines Diskussionspapiers herausgebracht.

Kern beider Vorschläge. Das bayerische Konzept löst sich dabei vollständig von gesellschafts- und zivilrechtlichen Vorgaben und dem Erfordernis eines gleichzeitigen tatsächlichen Leistungsfähigkeitstransfers. Es stellt eine Hinwendung zu einem rein steuerlichen Ergebnisverrechnungskonzept einer qualifizierten Unternehmensgruppe dar. Das hessische Modell basiert dagegen weiterhin auf einem tatsächlichen Leistungsfähigkeitstransfer zwischen Gruppengesellschaften und Gruppenträger und ist insoweit enger gefasst.

### **a) Hessen: Gruppenbeitragsmodell als Konzept einer Gruppenbesteuerung**

#### *aa) Konzept und Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung*

Das hessische Gruppenbeitragsmodell lehnt sich an die skandinavischen Gruppenbesteuerungskonzepte („group contribution“) an. Auf das Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags wird verzichtet. Basis der steuerlichen Ergebnisverrechnung innerhalb der Gruppe sind stattdessen tatsächlich zu leistende Gruppenbeiträge zwischen Gruppenträger und Gruppengesellschaften oder auch den Gruppengesellschaften untereinander. Ein steuerlich anerkannter Leistungsfähigkeits- bzw. Verlusttransfer erfolgt also nicht mehr nur hierarchisch. Die Gruppenbeiträge sollen bei dem leistenden Gruppenmitglied handels- und steuerrechtlich Aufwand bzw. gewinnmindernde Betriebsausgaben darstellen, bei dem empfangenden Gruppenmitglied im Gegenzug Ertrag bzw. Betriebseinnahmen. Auf diese Weise soll vorgelagert tatsächliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit in einer steuerlichen Gruppe übertragen werden, die unter bestimmten Voraussetzungen und Einschränkungen dann auch steuerlich anerkannt wird.

Das Gruppenbeitragsmodell stellt ein modifiziertes Einzelveranlagungssystem dar, das der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns durch gruppenspezifische Erleichterungen Rechnung tragen möchte. Insbesondere soll auf Gruppenbeiträge keine Kapitalertragsteuer erhoben werden; die Pauschalierung von 5 % als nicht abzugsfähige Ausgaben nach § 8b Abs. 5 S. 1 KStG bzw. das Abzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG finden für empfangene Gruppenbeiträge keine Anwendung. Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen aus Leistungsbeziehungen zwischen Gruppenmitgliedern unterbleiben, soweit sie ansonsten zu einer Doppelbelastung in der Gruppe führen. Die Zinsschranke nach §§ 4h Abs. 1 EStG; 8a KStG findet nach Zurechnung der einzelnen Zinssalden und verrechenbaren EBITDAs der Gruppengesellschaften auf den Gruppenträger nur bei dieser Anwendung. Für Freigrenze, Konzern- sowie Escapeklausel der Zinsschranke gelten Gruppenträger und Gruppengesellschaften wie schon bislang als ein „Betrieb“.

Steuerschuldner der Gewerbesteuer ist ausschließlich der Gruppenträger. Bei der Ermittlung der Gewerbesteuerschuld ist zuerst der Gewerbeertrag von jedem Gruppenmitglied einzeln zu ermitteln. Danach werden ausschließlich positive Gewerbebeiträge zu dem maßgeblichen Gesamtbetrag der Gewerbebeiträge zusammengerechnet. Für Zwecke der Zerlegung werden Gruppengesellschaften wie Betriebsstätten behandelt.

Jedes Gruppenmitglied darf seine Gruppen- sowie auch Vorgruppenverluste ausschließlich mit eigenen Gewinnen verrechnen. Empfangene Gruppenbeiträge dürfen zwar mit einem laufenden Verlust des jeweiligen Wirtschaftsjahrs, nicht jedoch mit

Verlustvorträgen verrechnet werden. Als Übergangsregelung dürfen Gruppenträger ihre Verlustvorträge, die aus der derzeitigen Organschaft herrühren, mit Gruppenbeiträgen verrechnen. Im Rahmen einer zweiten Übergangsregelung dürfen die bisherigen Organschaftsregelungen ab Einführung des Gruppenbeitragsmodells weitere fünf Jahre angewendet werden.

#### *bb) Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung*

Gruppenträger können gewerbliche Einzelunternehmer, nicht befreite Körperschaften (einschließlich BgA) und gewerblich tätige Personengesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland sowie inländische Zweigniederlassungen ausländischer gewerblicher Unternehmen sein. Als Gruppengesellschaften qualifizieren sich neben unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland auch inländische Betriebsstätten von Kapital(tochter)gesellschaften aus anderen EU-/EWR-Ländern.

Die Voraussetzung allein eines inländischen Geschäftsleitungssitzes für eine Gruppengesellschaft entspricht zwar nicht dem Wortlaut des geltenden Organschaftsrechts. Nach § 14 Abs. 1 S. 1 und § 17 S. 1 KStG ist sowohl ein inländischer Satzungssitz als auch eine inländische Geschäftsleitung territoriale Voraussetzung für die Qualifizierung als Organgesellschaft. Insoweit wird indes nur die bereits durch BMF-Schreiben<sup>269</sup> vorgenommene Anpassung an die europarechtlichen Vorgaben gesetzlich kodifiziert.<sup>270</sup>

Das hessische Gruppenbeitragsmodell stellt – mit Hinweis auf die internationale Übllichkeit bei einem solchen Gruppenbesteuerungskonzept – hohe Anforderungen an die finanzielle Eingliederung einer Gruppengesellschaft. Der Gruppenträger muss von Beginn des ersten Wirtschaftsjahrs der Gruppenbesteuerung an ununterbrochen unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % des Nennkapitals und der Stimmrechte halten. Alle Gruppenmitglieder müssen das gleiche Wirtschaftsjahr haben; für Rumpfwirtschaftsjahre wird die Gruppenbesteuerung nicht gewährt.

Die Gruppenbesteuerung ist optional ausgestaltet: Gruppenträger und Gruppengesellschaften können hierzu für jedes Wirtschaftsjahr mit Abgabe der Steuererklärung einen gemeinsamen Gruppenantrag auf Beginn oder Beendigung der Gruppenmitgliedschaft stellen. Eine Mindestzugehörigkeitsdauer ist nicht vorgesehen, dafür jedoch eine fünfjährige Ausschlussfrist für ausgeschiedene Gruppengesellschaften für eine erneute Mitgliedschaft in der vormaligen Gruppe.

Unbeschränkt steuerpflichtige gewerbliche Einzelunternehmen, Körperschaften und gewerblich tätige Personengesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland sowie inländische Zweigniederlassungen ausländischer gewerblicher Unternehmen dürfen Gruppenbeiträge leisten und empfangen. Sie können phasengleich an andere Gruppenmitglieder weitergeleitet werden. Die Gruppenbeiträge für ein Wirtschaftsjahr sollen bis zur Abgabe der jeweiligen Steuererklärungen vereinbart und steuerbilanziell rückwirkend für dasjenige Geschäftsjahr erfasst werden können, für das sie geleistet bzw. empfangen werden. Nachträgliche Gruppenbeiträge sollen steuerlich zudem rückwirkend

<sup>269</sup> BMF, Schreiben v. 28.3.2011 – IV C 2 – S 2770/09/10001, BStBl. I, 300.

<sup>270</sup> Siehe dazu im Einzelnen oben Abschn. II.2.c)aa)

anerkannt werden, soweit das zu versteuernde Einkommen der leistenden Gesellschaft sich nachträglich infolge einer Betriebsprüfung und ggf. finanzgerichtlichen Entscheidungen erhöht. Innerhalb der Gruppe können Gruppenbeiträge grundsätzlich frei in jede Richtung geleistet werden. Allerdings kann ein Gruppenmitglied maximal einen Betrag in Höhe des zu versteuernden körperschaftsteuerlichen Einkommens als Gruppenbeitrag leisten, Einzelunternehmen und Personengesellschaften dürfen als Gruppenträger zudem selbst keine Gruppenbeiträge leisten und diese nur bis zur Höhe ihrer laufenden Verluste (inkl. Ergänzungs- und Sonderbilanzergebnisse) aus Gewerbebetrieb empfangen.

Soweit Gruppenbeiträge gezahlt werden, sind „Ausgleichsdividenden“ an Minderheitsgesellschafter der leistenden Gesellschaft vorgesehen.

Steuerumlageverträge zwischen Gruppenträger und Gruppengesellschaften für den Ausgleich von Vor- und Nachteilen des Gruppenträgers im Zusammenhang mit der Anwendung der Zinsschrankenregelung sowie gewerbsteuerlichen Regelungen werden vorgeschrieben, allerdings nicht weiter konkretisiert.

### *cc) Einordnung des hessischen Gruppenbeitragsmodells*

Kernanliegen des hessischen Gruppenbeitragsmodells ist die Beseitigung der mit dem Gewinnabführungsvertrag strukturell zusammenhängenden Probleme des geltenden Organschaftsregimes. Abgelehnt wird insbesondere die derzeitige Durchbrechung der durch die Rechtsform als Kapitalgesellschaft errichteten Haftungssegmentierung innerhalb eines Konzerns. Das Konzept löst sich indes trotz hoher finanzieller Eingliederung der Gruppengesellschaften (mind. 95 %) nicht von dem Erfordernis eines unmittelbaren tatsächlichen Transfers wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit für die steuerliche Zusammenfassung von Ergebnissen.

Gruppenbeiträge sind kein Äquivalent zu einer ordentlichen, offenen Ausschüttung. Sie sollen nach dem hessischen Vorschlag echte Leistungsverpflichtungen darstellen. Die Rechtsgrundlage hierfür und Grundfragen bilanziellen Kapitalerhalts bleiben offen. Ohne Ausgleichsanspruch bzw. Rückforderungsanspruch werden Gruppenbeiträge kaum in gesellschaftsrechtlich wirksamer Weise geleistet werden können.

Eine Verrechnung steuerlicher Verluste mit Gewinnen anderer Gruppenmitglieder wird aufgrund des erforderlichen tatsächlichen Leistungsfähigkeitstransfers bzw. Verlustausgleichs wirtschaftlich nur dann in Frage kommen, wenn spätere Gewinne zu erwarten sind. Die Beschränkung der Nutzung von Verlustvorträgen des Gruppenträgers mit ausschließlich eigenen originären Gewinnen kann fatale Wirkung haben. Da der Gruppenträger regelmäßig als Holding fungiert, vereinnahmt er hauptsächlich steuerfreie Beteiligungserträge. Somit werden die im Rahmen des Erwerbs der Beteiligungen bis zur Begründung der Gruppenbesteuerung getragenen Finanzierungsaufwendungen faktisch für die Gruppenphase eingefroren. Dass der nicht ausgeglichene Verlust eines Gruppenmitglieds in der Folgezeit von einem Verlustausgleich durch spätere Gruppenbeiträge ausgeschlossen ist, schränkt die Flexibilität des Modells ein.

Reguläre Ausschüttungen an den (Zwischen-)Gruppenträger werden nicht von einer Ausschüttungsbelastung (§ 8b Abs. 5 KStG; § 3c Abs. 2 EStG; §§ 43 ff. EStG) ausge-

nommen. Die Verbundleistungsfähigkeit der finanziell eng verbundenen Unternehmensgruppe wird hier nicht berücksichtigt.

Eine deutliche Verschlechterung bei der gewerbsteuerlichen Gruppenbesteuerung liegt darin, dass laufende Gewerbeverluste effektiv nicht mit den Gewerbeerträgen anderer Gruppengesellschaften verrechnet werden sollen, sondern nur auf jeweiliger Gruppengesellschaftsebene vorgetragen werden können.

Nachträgliche Änderungen der steuerlichen Bemessungsgrundlage können schließlich zu aufwendigen Rückabwicklungen und Beitragsjustierungen innerhalb der Gruppe führen. Unterschiedliche Festsetzungsverjährungen in der Gruppe können die gestalterische Flexibilität auch hier einschränken.

Folgen einer Falsch- oder Nichtdurchführung der obligatorischen Steuerumlagen für die Anerkennung der Gruppenbesteuerung bleiben offen.

## **b) Bayern: Gruppenbesteuerung als Verbundleistungsfähigkeit – Verrechnungskontenmodell**

### *aa) Konzept und Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung*

Das unter maßgeblicher Beteiligung des Freistaates Bayern von einer Länderarbeitsgruppe (im Folgenden der Kürze halber „Bayern-Vorschlag“) entwickelte „Verrechnungskontenmodell“ löst sich nicht nur vom Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags, sondern von jeglicher Anbindung an gesellschafts-, handels- und zivilrechtliche Vorgaben.

Die einzelnen Gruppengesellschaften bleiben Steuersubjekt für die Einkommensermittlung. Das auf ihrer Ebene ermittelte Einkommen sowie der Gewerbeertrag werden um einige Modifikationen erweitert und unabhängig von einem tatsächlichen Leistungsfähigkeitstransfer dem Gruppenträger zugerechnet. Es wird eine rein steuerlich zu vollziehende Ergebniszurechnung auf den Gruppenträger bzw. Zwischengruppenträger vorgenommen, die auch nicht an einen Steuerumlagevertrag als zwingende steuerliche Voraussetzung anknüpft. Technisch erfolgt die Ergebniszurechnung über Verrechnungskonten („Gruppenmitgliedskonten“), auf denen zugerechnete Gewinne gutgeschrieben und zugerechnete Verluste belastet werden. Tatsächliche Gewinnausschüttungen werden ebenfalls über dieses Konto abgewickelt und nicht (doppelt) als Beteiligungsertrag erfasst. Bei mittelbaren Beteiligungen werden Ausschüttungen von Tochtergesellschaften als solche der Enkelgesellschaft verbucht, soweit diese phasengleich ausgeschüttet hat. Das Verrechnungskonto umfasst zudem Verlustausgleichszahlungen sowie fakultative Steuerumlagen.

Der bayerische Vorschlag nimmt für eine Verlustzurechnung eine Grenzöffnung hin zu EU-/EWR-Staaten vor, die weiter als das hessische Modell reicht. Auch Tochtergesellschaften ohne Geschäftsleitung und Satzungssitz im Inland sollen bei Erfüllung der vorgeschriebenen finanziellen Eingliederung eine Verlustzurechnung für einkommen- und körperschaftsteuerliche Zwecke zum inländischen Gruppenträger vornehmen können. Enkelgesellschaften werden in diesen Verlustverrechnungskreis nicht einbezogen, Holdingebenen dabei aber nicht als eigene Beteiligungsstufe gewertet. Eine

Begrenzung auf „finale Verluste“ ist nicht vorgesehen. Für die Gewerbesteuer werden ausländische Ergebnisteile nicht berücksichtigt. Soweit nachträglich positive Ergebnisse im Ausland erwirtschaftet werden, sind sie zu diesem Zeitpunkt dem Ergebnis des Gruppenträgers – unabhängig von der tatsächlichen Verlustnutzungsmöglichkeit der Auslandsgesellschaft – wieder hinzuzurechnen. Die Ermittlung des ausländischen Ergebnisses soll sich nach dem handelsrechtlichen ausländischen Ergebnis richten und nur um die nach deutschem Steuerrecht vorzunehmenden außerbilanziellen Korrekturen angepasst werden. Ein Verrechnungskonto zur Aufzeichnung der noch nicht durch Gewinne ausgeglichenen Verluste eines ausländischen Steuersubjekts ist gesondert zu führen.

Vorgruppenverluste einer Gruppengesellschaft können körperschaftsteuerlich und gewerbesteuerlich nur mit eigenen Gewinnen verrechnet werden. In Höhe der Verrechnung laufender Gewinne mit eigenen Verlustvorträgen der Gruppengesellschaft unterbleibt dann eine Zurechnung der durch Verluste ausgeglichenen Gewinne. Für Vorgruppenverluste eines Gruppenträgers soll grundsätzlich die gleiche Regelung gelten. Die Beibehaltung der Möglichkeit einer Verrechnung mit Gruppengesellschaftseinkünften wird allerdings in Erwägung gezogen, soweit missbräuchliche Gestaltungen hier ausgeschlossen werden können.

§ 8b Abs. 1 bis 6 KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG finden ausschließlich auf Ebene des Gruppenträgers Anwendung. Da Beteiligungserträge bereits vorgelagert als steuerliches Ergebnis einem Gruppenträger zugerechnet werden, wird eine Ausschüttungsbelastung für die während der Gruppenzugehörigkeit erwirtschafteten Gewinne inländischer Gruppengesellschaften vermieden. Zu einer Ausschüttungsbelastung kommt es nur, soweit „Altrücklagen“ (ausschüttbarer Gewinn nach § 27 Abs. 1 S. 5 KStG), die zu Beginn des Gruppenbeitritts für jedes Gruppenmitglied der jeweils nachfolgenden Beteiligungsstufe festgestellt werden, rechnerisch als ausgeschüttet gelten. Ausschüttungen werden dabei vorrangig aus dem positiven Gruppenmitgliedskonto und erst nachrangig aus dem Altrücklagenkonto bedient. Während das Altrücklagenkonto keinen negativen Wert annehmen darf, kann das Gruppenmitgliedskonto durch Zurechnung von Verlusten eines Gruppenmitglieds negativ werden. Beim Ausscheiden aus der Gruppe wird der Kontensaldo bei den beiden betroffenen Gesellschaften als dividendengleicher Bezug i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG bzw. als Einnahme i.S.d. § 3 Nr. 40 d EStG oder als Einlage behandelt.

Die Ermittlung des Gruppenmitgliedskontos erfolgt mithin nach dem nachfolgenden Schema:

Anfangsbestand = (EUR 0)  
+ übertragbare Gewinne (= Steuerbilanzgewinn abzgl. Verlustabzug; exkl. außerbilanzieller Korrekturen)  
./. ausgleichsfähige Verluste (= Steuerbilanzverlust; exkl. außerbilanzieller Korrekturen)  
./. Gewinnausschüttungen der nächstniedrigeren Stufe, soweit nicht über Altrücklagenkonto abzuwickeln  
+ Verlustausgleichsleistungen sowie positive durch den Gruppenträger geleistete Steuerumlagen  
= Saldo

Die Ermittlung des Alrücklagenkontos erfolgt nach dem nachfolgenden Schema:

Anfangsbestand =  
(Ausschüttbarer Gewinn der nächstniedrigeren Stufe zu Beginn der Gruppenbesteuerung)  
./. Ausschüttungen, die das Gruppenmitgliedskonto übersteigen (nachrangige Inanspruchnahme)  
= Endbestand (Minimum EUR 0)

Im Zeitpunkt eines schädlichen Ereignisses – was nicht näher konkretisiert wird – sowie bei Ausscheiden eines ausländischen Gruppenmitglieds aus der Gruppe sind die noch nicht durch (nachträgliche) Gewinne zugerechneten Verluste der in- und ausländischen Gruppengesellschaften beim Gruppenträger gewinnerhöhend zu berücksichtigen. Auf eine Nachversteuerung wird verzichtet, soweit eine endgültige Liquidation und Beendigung der konkreten Tätigkeit im Konzern vorliegt.

Das Gruppenbesteuerungssystem wird nicht belastet mit Fragen tatsächlicher Durchführung und Angemessenheit zivilrechtlicher Verträge, wie etwa einem Steuerumlagevertrag. „Aus dem Fehlen oder der Nichtdurchführung eines Umlagevertrags ergeben sich weder verdeckte Gewinnausschüttungen oder verdeckte Einlagen, noch wird hiervon der Bestand der Gruppenbesteuerung berührt“, wie es im bayerischen Vorschlag heißt.

Ob das steuerliche Schicksal von Gewinnausschüttungen an Minderheitsgesellschafter an die Verrechnungskonten anknüpft oder ob diese entsprechend der bisherigen Regelungen zu beurteilen sind, lässt das bayerische Modell offen.

#### *bb) Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung*

Als Gruppenträger sollen bilanzierende gewerbliche Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform zugelassen werden. Zum erforderlichen Ort von Satzungssitz und Geschäftsleitung werden keine Aussagen getroffen. Als Gruppengesellschaften qualifizieren sich neben unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung oder Satzungssitz im Inland auch inländische Betriebsstätten von ausländischen Tochter(kapital)gesellschaften.

Die Gruppenbesteuerung soll „teiloptional“ ausgestaltet werden, d.h., die Gruppenmitglieder können individuell durch gemeinsamen Antrag von Gruppenträger und jeweiliger Gruppengesellschaft gewählt werden („Gruppenerklärung“). Rückwirkend für ein Wirtschaftsjahr kann eine Gruppenbesteuerung erfolgen, wenn diese Gruppenerklärung innerhalb der ersten sechs Monate des Wirtschaftsjahrs (wohl der Gruppenträger) eingeht. Gruppenträger und Gruppengesellschaft brauchen nicht das gleiche Wirtschaftsjahr zu haben; auf die Notwendigkeit der Verhinderung von Missbräuchen wird hingewiesen.

Eine Mindestbeteiligung von 75 % an Nennkapital und Stimmrechten ist als finanzielle Eingliederung erforderlich. Über die Zusammenrechnung mittelbarer und unmittelbarer Beteiligungen wird keine Aussage getroffen. Der Mindestbindungszeitraum von fünf Jahren soll beibehalten werden.

Um in den Genuss der steuerlichen Berücksichtigung von Verlusten aus EU-/EWR-Tochterkapitalgesellschaften zu kommen, hat das Gruppenmitglied eine jährliche, von

ausländischen Finanzbehörden bescheinigte Erklärung darüber abzugeben, dass die Auslandsverluste nicht von einem anderen Steuersubjekt vorrangig im Ausland genutzt werden. Zudem wird die Beweislast für Bereiche, in denen die deutsche Verwaltung nicht agieren kann, zuungunsten des inländischen (Zwischen-)Gruppenträgers umgekehrt.

### *cc) Einordnung des bayerischen Vorschlags zur Gruppenbesteuerung*

Das bayerische Gruppenbesteuerungskonzept befreit die Gruppenbesteuerung von jeglichen gesellschafts-, handels- und zivilrechtlichen Vorgaben. Der Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit für Zwecke der Gruppenbesteuerung erfolgt bei erhöhter finanzieller Eingliederung während der Zugehörigkeit zur Gruppe unabhängig von tatsächlichen finanziellen Leistungsströmen. Auch wenn eine steuerliche Konsolidierung nicht vorgenommen wird, aus Konzernsicht daher „nur“ eine Ergebniszusammenrechnung ohne Zwischengewinneliminierung vorgenommen wird, scheint der wirtschaftlichen Einheit der steuerlichen Gruppe damit Gewicht beigemessen zu werden.

Das darf jedoch nicht zum Schluss verleiten, dass allein die Verbundleistungsfähigkeit der Gruppe tragender Gedanke der Gruppenbesteuerung nach bayerischem Modell ist. Auch hier geht es „nur“ um temporäre Effekte. Während nach hessischem Modell der steuerliche Ergebnisausgleich in der Gruppe tatsächlichen Finanzströmen folgt, ist diese Reihenfolge unter Berücksichtigung der Regelungen zum Ausscheiden aus der Gruppenbesteuerung nach dem bayerischen Modell grundsätzlich umgekehrt. Die zugerechneten steuerlichen Ergebnisse einer Gruppengesellschaft werden bei Austritt der Gruppe und fehlender Deckung durch reale Leistungsströme als „fiktive“ Ausschüttung und Einlage nachversteuert. Eine Zurechnung steuerlicher Verluste erfolgt anscheinend ebenfalls nur temporär. Beim Ausscheiden zumindest einer ausländischen Gesellschaft aus der Gruppe ist ein „Clearing“ in Höhe der noch nicht durch nachträgliche Gewinne ausgeglichenen (und zugerechneten) Verluste vorgesehen, soweit es sich nicht um endgültige Verluste aus einer Liquidation und Beendigung der konkreten Tätigkeit im Konzern handelt. Ob die Sanktion tatsächlich lediglich bei Auslandsbeteiligungen greift und die vom Gruppenträger nachversteuerten Beträge auf Ebene der ausgeschiedenen Gruppengesellschaft vortragsfähig sind, geht aus den Ausführungen nicht hervor.

Im Ergebnis handelt es sich bei dem bayerischen Modell damit um ein Modell vorgelagerter Ergebniszurechnung. Die Besonderheit des bayerischen Vorschlags liegt jedoch darin, für einen Transfer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit allein auf steuerliche Werte abzustellen und jegliche Komplizierung und Verknüpfung mit gesellschafts-, handels- und zivilrechtlichen Vorgaben zu vermeiden.

## **2. Reformvorschlag der Stiftung Marktwirtschaft**

### *aa) Konzept und Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung*

Der Reformvorschlag der Stiftung Marktwirtschaft für eine moderne Gruppenbesteuerung ist in ein breitgefächertes steuerpolitisches Programm eingebunden. Dieses beinhaltet das Konzept einer einheitlichen Unternehmensteuer, nach der Personengesell-

schaften und Einzelunternehmen weitestgehend wie Kapitalgesellschaften behandelt werden und bei der die Gewerbesteuer durch kommunale Zuschläge auf die Unternehmensteuer ersetzt wird (Hebesatzrecht der Gemeinden). Insofern erstreckt sich das Gruppenbesteuerungskonzept auf die Unternehmensteuer, welche auch die o.g. Einkommensteuersubjekte und die kommunalen Zuschläge beinhaltet.

Das Grundgerüst entspricht dem bayerischen Modell in Form eines Zurechnungskonzepts ohne Zwischengewinneliminierung und dem Erhalt der Steuersubjekteigenschaft der Gruppenmitglieder. Mit Ausnahme eines obligatorischen Steuerumlagevertrags ist das Konzept frei von einer Anbindung an gesellschafts-, handels- und zivilrechtliche Vorgaben, dabei auch unabhängig von einem tatsächlichen Leistungsfähigkeitstransfer.

Der steuerliche Beteiligungsbuchwert an der Gruppengesellschaft soll um zugerechnete Gewinne erhöht und im Umfang der Verlustzurechnung gemindert werden. Bei einer Verlustverrechnung über den Beteiligungsbuchwert hinaus ist ein negativer steuerlicher Ausgleichsposten zu bilden.

Daneben sieht der Vorschlag der Stiftung Marktwirtschaft die Wiedereinführung der Mehrmütter-Gruppenbesteuerung vor, bei der eine Ergebniszurechnung anteilig an alle Mehrmütter-Gruppenträger erfolgt. Die Mehrmütter-Gruppenbesteuerung umfasst auch deutsche Teilkonzerne ausländischer Muttergesellschaften.

Auslandstochtergesellschaften werden nicht in die Gruppenbesteuerung aufgenommen, weder in Form der Ergebniskonsolidierung noch im Rahmen einer laufenden Verlustverrechnung mit Nachversteuerungsregelungen. Stattdessen sollen ausschließlich finale Verluste der Auslandstochter(kapital)gesellschaften im Inland berücksichtigt werden.

#### *bb) Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung*

Neben Kapitalgesellschaften können auch Personengesellschaften und Einzelunternehmen Gruppenmitglieder sein. Daneben sollen inländische Betriebsstätten zwischengeschalteter Auslandstochter(kapital)gesellschaften in die Gruppenbesteuerung einbezogen werden können.

Die zur Begründung der Gruppenbesteuerung erforderliche Mindestbeteiligungsquote beträgt 75 %; für die Mehrmütter-Regelung wird eine Mindestbeteiligungsquote von 25 % pro Mehrmütter-Gruppenträger vorausgesetzt, wobei außenstehende Minderheitsgesellschafter bis zu einer Quote von 25 % als unschädlich erachtet werden. Eine mehrstufige Mehrmütter-Gruppenbesteuerung ist im Unterschied zur regulären Gruppenbesteuerung nicht möglich.

Neben einem mindestens fünf Jahre bindenden Antrag wird auch ein Steuerumlagevertrag gefordert.

#### *cc) Einordnung des Vorschlags der Stiftung Marktwirtschaft zur Gruppenbesteuerung*

Der Transfer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit für Zwecke der Gruppenbesteuerung erfolgt innerhalb der Gruppe unabhängig von tatsächlichen finanziellen Leistungsströmen. Rechtfertigung für eine Gruppenbesteuerung ist die wirtschaftliche Einheit

der Unternehmensgruppe. Die Zurechnung der Ergebnisse von Gruppengesellschaften zum Gruppenträger erfolgt grundsätzlich dauerhaft; Regelungen zur Nachversteuerung bei Ausscheiden aus der Gruppenbesteuerung werden nicht konkretisiert. An einen nicht abgeschlossenen oder nicht als angemessenen beurteilten Steuerumlagevertrag verknüpfte Rechtsfolgen werden nicht definiert.

### **3. Vorschlag einer unionsweiten Gruppenbesteuerung durch die EU-Kommission**

#### *aa) Konzept und Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung*

Am 16.3.2011 hat die EU-Kommission einen Legislativvorschlag zur Schaffung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vorgelegt.<sup>271</sup> Eine Anknüpfung an gesellschafts-, handels- oder zivilrechtliche Vorgaben ist nicht vorgesehen. Die Regelungen erstrecken sich generell nicht auf kommunale Steuern.

Gruppengesellschaften sollen nach dem Kommissionsvorschlag ihre Steuersubjektiveigenschaft zwar behalten. Die nach einheitlichen Regeln bemessenen Einzelergebnisse werden zur Berechnung der konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage allerdings um gruppeninterne Transaktionen bereinigt und anschließend grenzüberschreitend zu einer Bemessungsgrundlage zusammengefasst, die anhand der gleichgewichteten Faktoren Arbeit, Vermögenswerte und Umsatz auf die Gruppenmitglieder wieder aufgeteilt werden.

Verlassen an den gruppeninternen Transaktionen beteiligten Gruppenmitglieder die steuerliche Gruppe, sieht der Richtlinienvorschlag unter bestimmten Bedingungen eine Nachversteuerung bzw. eine Aberkennung der Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen aus der Beteiligung an dem ausscheidenden Gruppenmitglied vor.

Ein Verlustvortrag wird zeitlich und betragsmäßig unbegrenzt zugelassen. Ein Verlustrücktrag ist nicht vorgesehen. Vorgruppenverluste werden auf Ebene des einzelnen Gruppenmitglieds und aus der Gruppenphase stammende Verluste auf Ebene der Gruppe festgehalten. Beide Verlustvorträge können mit der auf die Gruppenmitglieder anteilig entfallenden Bemessungsgrundlagen verrechnet werden. Soweit die Gruppe aufgelöst wird, sind die zu diesem Zeitpunkt bestehenden Gruppen-Verlustvorträge den jeweiligen Gruppenmitgliedern anteilig zuzurechnen und nach nationalen Regelungen vorzutragen. Scheiden einzelne Gruppenmitglieder aus der Gruppe aus und wird die Gruppe fortgeführt, verbleiben die aus der Gruppenphase stammenden Verlustvorträge in der Gruppe.

Die Gruppenträgerin soll nur noch eine einzige Steuererklärung für alle Gruppenmitglieder abgeben, wobei die aus Gruppenträgersicht inländische steuerliche Behörde als „einzige Anlaufstelle“ für die gesamte Gruppe zuständig ist.

---

<sup>271</sup> KOM/2011/0121, CNS 2011/0058; <http://eur-lex.eu/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:DE:HTML>.

Die genannten Vorteile sollen durch eine eigens nach den Regelungen der Richtlinie zu ermittelnde steuerliche Bemessungsgrundlage kompensiert werden, da diese insoweit im Vergleich zum heutigen Stand im EU-Durchschnitt verbreitert wird.

Zu beachten ist, dass die GKKB anstelle der nationalen körperschaftsteuerlichen Regelungen tritt und ebenso abkommensrechtliche Bestimmungen verdrängt.

Der Richtlinienvorschlag enthält zudem eigene Missbrauchsvorschriften; eine allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch, eine Regelung zur Zinsabzugsbeschränkung sowie Hinzurechnungsbesteuerung von nicht ausgeschütteten Gewinnen bestimmter beherrschter ausländischer Gesellschaften.

#### *bb) Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung*

Anwendungsberechtigt sind nach dem Recht eines der Mitgliedstaaten gegründete Gesellschaften in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, die in den Mitgliedstaaten der nationalen Körperschaftsteuer unterliegen. Gesellschaften, die im Drittland gegründet werden, müssen eine vergleichbare Rechtsform aufweisen und in einem der Mitgliedstaaten der Körperschaftsteuer unterliegen.

Die Anwendung der GKKB ist als Option ausgestaltet. Sie ist für die gesamte Gruppe einheitlich auszuüben. Der Antrag erfolgt durch den Gruppenträger für die gesamte Gruppe. Er bindet die Anwender für fünf Steuerjahre und verlängert sich automatisch um weitere drei Steuerjahre, sofern kein Verzicht über die Anwendung der GKKB ausgesprochen wird.

Ein gebietsansässiger Gruppenträger bildet die Gruppe mit

- allen seinen Betriebsstätten in anderen Mitgliedstaaten,
- allen in einem Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätten seiner im Drittland ansässigen qualifizierten Tochtergesellschaften,
- allen qualifizierten Tochtergesellschaften, die in einem oder mehreren Mitgliedstaaten ansässig sind sowie
- anderen gebietsansässigen qualifizierten Tochterkapitalgesellschaften, die über eine in einem Drittland ansässige zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft gehalten werden.

Ein gebietsfremder Gruppenträger bildet eine Gruppe in Bezug auf

- alle seine in den Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und
- alle seine qualifizierten, in einem oder mehreren Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften einschließlich deren in Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten.

Qualifizierte Tochtergesellschaften sind alle Tochter- und Enkelgesellschaften, an denen die Muttergesellschaft über mehr als 50 % der Stimmrechte sowie das Eigentumsrecht an mehr als 75 % des Gesellschaftskapitals bzw. der Ansprüche auf Gewinnbeteiligung verfügt. Soweit die Mindestbeteiligungserfordernisse in einem mehrstufigen Konzern auf einer Konzernstufe nicht erreicht werden, können die nicht in die Gruppe aufgenommene Gesellschaft oder ihr nachfolgenden Gesellschaften eine eigene Gruppe begründen.

Soweit zur Anwendung der GKKB optiert worden ist und Tochtergesellschaften von Gruppenmitgliedern unterjährig die Mindestbeteiligungserfordernisse erreichen, werden sie automatisch in die Gruppe aufgenommen, wobei die Mindestbeteiligungserfordernisse mindestens neun aufeinanderfolgende Monate einzuhalten sind. Eine in der Insolvenz oder Abwicklung befindliche Gesellschaft kann nicht in die Gruppe aufgenommen werden bzw. muss diese unverzüglich verlassen. Ein Zwangsausstieg ist für Gruppenmitglieder vorgesehen, sofern die erforderlichen Mindestbeteiligungen unterschritten werden.

Als transparent qualifizierende Unternehmen können zwar selbst kein Gruppenmitglied werden, sie werden jedoch in dem Umfang von den Bestimmungen der Richtlinie miterfasst, wie ein Gruppenmitglied an ihnen beteiligt ist.

### **cc) Einordnung des Richtlinienvorschlags**

Das GKKB ist ein umfassendes und äußerst ambitioniertes Konzept zur Berücksichtigung von grenzüberschreitenden Konzernsachverhalten. Eine EU-weite Umsetzung erscheint allerdings weder kurz- noch mittelfristig realisierbar. In ihrer Antwort auf eine Kleine Anfrage von mehreren Abgeordneten sowie der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN vom 3.5.2011 spricht sich die Bundesregierung derzeit gegen eine politische Unterstützung des GKKB-Projekts aus. Allein die Schaffung einer obligatorischen gemeinsamen Bemessungsgrundlage (GKB) erfährt Zuspruch seitens der Bundesregierung. Die Reform der nationalen Organschaftsregelungen bleibt daher weiter vordringlich.

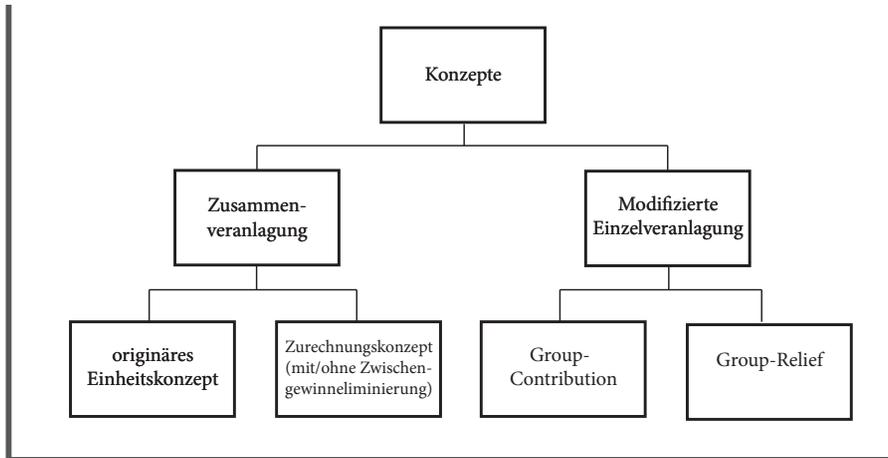
## **4. Im Ausland verwirklichte Gruppenbesteuerungskonzepte**

### *aa) Übersicht*

Je nach Betonung der wirtschaftlichen Einheit der rechtlich selbständigen Konzerngesellschaften haben sich international unterschiedliche Besteuerungskonzepte entwickelt. Diese können in Anlehnung an *Grotherr* wie folgt eingeteilt werden:<sup>272</sup>

---

<sup>272</sup> Vgl. *Grotherr*, *StuW* 1996, 359.



Die Voraussetzungen aller Modelle zielen auf die Ansässigkeit, Rechtsform, Mindestbeteiligung sowie ggf. Mindstdauer ab. Die Gruppenbesteuerungskonzepte sind überwiegend binnenorientiert ausgestaltet.<sup>273</sup> In die steuerliche Gruppe sind regelmäßig nur Kapitalgesellschaften einzubeziehen. Somit nehmen Personenunternehmen an der steuerlichen Konsolidierung mehrheitlich nicht teil.<sup>274</sup> Gemeinsames Merkmal aller Systeme ist ein Ober-/Unterordnungsverhältnis. Nachfolgend werden die gängigen Gruppenbesteuerungskonzepte skizziert und anhand der Konzernbesteuerungssysteme der EU-Mitgliedstaaten sowie der OECD-Länder analysiert. Von den insgesamt 40 untersuchten Ländern verfügen 13 über kein Gruppenbesteuerungsmodell.<sup>275</sup>

#### bb) Einheitskonzept<sup>276</sup>

Im Einheitskonzept wird das Gesamtergebnis der Gruppe anhand einer originären Konzernenerfolgsermittlung besteuert. Das Modell sieht eine steuerliche Vollkonsolidierung vor, im Rahmen welcher für die gesamte Gruppe eine gemeinsame Steuerbilanz

<sup>273</sup> Eine grenzüberschreitende Ergebniskonsolidierung von Ergebnissen ausländischer Tochtergesellschaften wird in Dänemark, in Italien und eingeschränkt in Frankreich zugelassen. In Italien werden die Ergebnisse der ausländischen Tochtergesellschaften nur untereinander – nicht jedoch mit inländischen Ergebnissen konsolidiert. In Österreich wird eine temporäre, beteiligungsproportionale Berücksichtigung laufender Verluste von ausländischen Tochtergesellschaften der (grds.) nur nächstniedrigeren Beteiligungsebene zugelassen.

<sup>274</sup> In Australien, Deutschland, Lettland, Österreich (soweit Gesellschafter der Personengesellschaft Kapitalgesellschaften sind) sowie Spanien und Frankreich (sofern jeweils zur Körperschaftsteuerung optiert wurde) können Einkommensteuersubjekte als Gruppenträger fungieren. In Australien qualifizieren Personengesellschaften zudem als Gruppengesellschaften.

<sup>275</sup> Folgende Länder verfügen über kein Gruppenbesteuerungssystem: Belgien, Bulgarien, Chile, Estland, Griechenland, Kanada, Rumänien, Schweiz, Slowakei, Slowenien, Tschechische Republik, Türkei sowie Ungarn.

<sup>276</sup> Das Einheitskonzept ist in Australien und in den Niederlanden umgesetzt.

erstellt und die Gruppengesellschaften als unselbständige Betriebsteile des Gruppenträgers behandelt werden. Der Gruppenträger gibt eine gemeinsame Steuererklärung für die Gruppe ab, wobei die subjektive Steuerpflicht der Gruppengesellschaften beibehalten wird.

Da dieses Gruppenbesteuerungsmodell weitestgehende steuerliche Modifikationen für verbundene Unternehmen vorsieht, wird regelmäßig eine hohe Mindestbeteiligungsquote vorausgesetzt.<sup>277</sup> Das starke Abhängigkeitsverhältnis deutet auf eine ausgeprägte wirtschaftliche Identität der Gruppe hin und rechtfertigt somit die einheitstheoretische Vorgehensweise.

In Folge der Ermittlung des Gruppengesamtergebnisses wird eine erfolgswirksame Ergebnis-, Schulden- sowie Zwischenergebniskonsolidierung durchgeführt. Die steueraufschiebende Wirkung der Zwischenergebniskonsolidierung entfällt erst bei Transaktionen mit Dritten sowie ggf. beim Ausscheiden von Gruppenmitgliedern. Die Kapitalkonsolidierung wird regelmäßig steuerneutral vorgenommen.

#### *cc) Zurechnungskonzept<sup>278</sup>*

Beim Zurechnungskonzept werden die Ergebnisse der Gruppengesellschaften separat nach Fremdvergleichsgrundsätzen ermittelt und in einem weiteren Schritt beim Gruppenträger zusammengerechnet, wodurch eine Ergebniskonsolidierung erreicht wird. Die Gruppengesellschaften bleiben grds. zur Abgabe eigener Steuererklärungen verpflichtet.<sup>279</sup>

In Abhängigkeit von der nationalen Ausgestaltung des Zurechnungskonzepts kann im Rahmen der Ergebniszurechnung an den Gruppenträger eine ggf. begrenzte erfolgswirksame Zwischenerfolgs- sowie Schuldeneliminierung oder aber optional eine Buchwertübertragungsmöglichkeit für gruppeninterne Transaktionen vorgesehen sein.<sup>280</sup> In diesen Fällen kann von einem eingeschränkten Einheitskonzept gesprochen werden, da mit der steuerneutralen Behandlung gruppeninterner Lieferungs- und Leistungsbeziehungen auch ohne die (steuerneutral vorzunehmende) Kapitalkonsolidierung eine dem Einheitskonzept vergleichbare Wirkung erzielt wird.

Das (partiell) konsolidierte Gruppengesamtergebnis unterliegt auf Ebene des Gruppenträgers der Besteuerung. Die erforderliche Mindestbeteiligungsquote ist durch-

---

<sup>277</sup> Diese beträgt in den Niederlanden 95 % und in Australien 100 %.

<sup>278</sup> Folgende Länder verfügen über ein Zurechnungskonzept: Dänemark, Deutschland, Frankreich, Island, Israel, Italien, Japan, Luxemburg, Mexiko, Neuseeland, Österreich, Polen, Portugal, Spanien, Südkorea sowie USA. In Neuseeland besteht neben dem Zurechnungskonzept, welches eine 100 %-ige Mindestbeteiligung vorsieht, eine Mischung aus Group-Contribution- sowie Group-Relief-Modell, welche bereits ab 66 %-iger Mindestbeteiligung greift.

<sup>279</sup> In Japan, Neuseeland und den USA sind die Ergebnisse auf Ebene der Tochtergesellschaften zwar separat zu ermitteln, eine Abgabepflicht für die Gruppengesellschaften besteht jedoch nicht.

<sup>280</sup> Innerhalb des Zurechnungskonzepts wird in Frankreich, Japan, Spanien, Südkorea sowie USA eine Zwischengewinneliminierung vorgenommen. In Italien (Inland) und Polen ist eine Buchwertübertragung zulässig.

schnittlich niedriger als bei dem Einheitskonzept, was mit einer schwächeren steuerlichen Berücksichtigung der wirtschaftlichen Einheit einhergeht.<sup>281</sup>

#### *dd) Modifizierte Einzelveranlagung*

Im Rahmen der modifizierten Einzelveranlagung wird kein Gesamtkonzernergebnis ermittelt. Der Zusammengehörigkeit der Gruppenmitglieder wird durch spezifische Sonderregelungen entsprochen, die fakultativ von den einzelnen Gruppenmitgliedern herbeigeführt werden können. Die Gruppenmitglieder unterliegen als selbständige Steuersubjekte der Besteuerung. Die Mindestbeteiligungshöhe ist im Durchschnitt zwischen den Beteiligungsanforderungen des Einheits- und des Zurechnungskonzepts anzusiedeln.<sup>282</sup> Die modifizierten Einzelveranlagungssysteme sind in die Group-Contribution- sowie die Group-Relief-Modelle zu unterteilen.<sup>283</sup>

Das Group-Contribution-Konzept basiert auf fakultativen Gruppenbeiträgen, welche innerhalb der Gruppe frei in jede Richtung und damit auch zwischen Schwestergesellschaften erfolgen können. Die steuerliche Verlustausgleichswirkung der Gruppenbeiträge ist in zweifacher Weise beschränkt; zum einen auf die Höhe des steuerlichen Verlusts der Zielgesellschaft, zum anderen auf das positive steuerliche Ergebnis der leistenden Gesellschaft. In diesen Grenzen wird der Gruppenbeitrag bei der empfangenden Verlustgesellschaft als Betriebseinnahme und bei dem leistenden Gruppenmitglied als Betriebsausgabe für steuerliche Zwecke anerkannt. Gruppeninterne Transaktionen können in Norwegen und Schweden mit der steuerlichen Buchwertverknüpfung steuereutral gestaltet werden.

Das Group-Relief-Modell erlaubt es sämtlichen Gruppenmitgliedern, ihre Verluste beliebig aufzuteilen und auf andere Gruppenmitglieder zu übertragen, ohne dass entsprechende schuldrechtliche Verpflichtungen eingegangen werden müssen. Zwischenergebnisse aus gruppeninternen Transfers können in etwa der Hälfte der nationalen Group-Relief-Konzepte eliminiert werden.<sup>284</sup>

#### *ee) Sonderfragen nationaler Gruppenbesteuerungskonzepte*

Die im Folgenden dargestellten Regelungen können i.d.R. keinem spezifischen Gruppenbesteuerungskonzept zugeordnet werden, sind aber von elementarer Bedeutung.

---

<sup>281</sup> So ist die Gruppenbesteuerung bereits in Dänemark, Deutschland, Italien, Mexiko sowie Österreich ab einer einfachen Beteiligungsmehrheit möglich.

<sup>282</sup> So wird in Finnland, Lettland, Norwegen sowie Schweden eine Mindestbeteiligungshöhe von mindestens bzw. über 90 % für die Anwendung der Sondervorschriften gefordert.

<sup>283</sup> Das Group-Contribution-Konzept ist in Finnland, Norwegen und in Schweden vorzufinden. Das Group-Relief-System besteht in Irland, Lettland, Litauen, Malta, Republik Zypern sowie UK. In Neuseeland existiert neben dem Zurechnungskonzept eine Mischung aus Group-Relief- und Group-Contribution-Modell.

<sup>284</sup> Eine Zwischengewinneliminierung wird in Irland, Malta sowie UK durchgeführt.

### (1) Einbeziehungs- und Ausübungswahlrechte

Die Einbeziehung in die Gruppenbesteuerung ist in den meisten Ländern als Option ausgestaltet.<sup>285</sup> Ohne ein Antragswahlrecht könnte die Gruppenbesteuerung den Konzern steuerlich benachteiligen, so bspw. hinsichtlich rechtssubjektbezogen zu gewährenden Freibeträgen sowie Eingangsstaffelsätzen. Zum Teil kann der Gruppenträger über die Aufnahme nur bestimmter Gruppengesellschaften und somit über den Umfang der steuerlichen Gruppe frei entscheiden (Cherry-Picking), wobei dieses individuelle Wahlrecht mit beschränkenden Vorschriften verbunden sein kann.<sup>286</sup> In grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerungskonzepten umfasst die fakultative Einbindung zwingend das gesamte berücksichtigungsfähige ausländische Engagement (All-In All-Out).<sup>287</sup>

### (2) Verlustverantwortung

Der tatsächliche, ergebniswirksame Ausgleich eines zugerechneten Verlusts ist nur in Group-Contribution-Systemen vorgesehen. Die übrigen Gruppenbesteuerungssysteme stellen allein auf die wirtschaftliche Verlusttragung ab, welche das Eigenkapital der Gruppengesellschaften umfasst. Um eine weitergehende Verlustverrechnung zu vermeiden, werden teilweise insolvente Gruppenmitglieder nicht in die Gruppe aufgenommen bzw. müssen die Gruppe verlassen.<sup>288</sup>

### (3) Steuerumlage

Da mit der gruppeninternen steuerlichen Ergebniskonsolidierung Vermögensverschiebungen in Form von Steuerbelastungswirkungen verbunden sind, wird in Dänemark und Österreich für die Anerkennung der Gruppenbesteuerung sowie zum Schutze der Minderheitsgesellschafter der Abschluss eines Steuerumlagevertrags verpflichtend vorgesehen. Andere Steuerrechtsordnungen behandeln nur gesellschaftsrechtlich vorgeschriebene oder freiwillig getätigte Steuerumlagen steuernerutral, so dass die Vornahme einer Steuerumlage keine Ausschüttungsbelastung auslöst.

---

<sup>285</sup> Ein explizites Wahlrecht ist in Australien, Dänemark (Ausland), Frankreich, Island, Israel, Italien, Japan, Luxemburg, Mexiko, Neuseeland, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Spanien, Südkorea sowie den USA verankert. Auch in Deutschland ist streng genommen eine Zwangsorganschaft etabliert. Der wahlweise Abschluss des Gewinnabführungsvertrags wirkt jedoch wie ein faktisches Wahlrecht.

<sup>286</sup> Die individuelle Einbeziehung von Gruppenmitgliedern ist bspw. in Frankreich, Italien und Österreich (jeweils hinsichtlich der binnenorientierten Gruppenbesteuerung), Niederlande, Polen und USA sowie implizit in den Einzelveranlagungssystemen möglich. In Polen ist die nachträgliche Aufnahme einer Gruppengesellschaft in eine bestehende Gruppe nicht zulässig. Vorgaben zur Mindestdauer und Sperrzeiten bei der Wiederaufnahme einer Gruppengesellschaft in die Gruppe schränken die Gestaltungsmöglichkeiten der Konzerngesellschaften ebenfalls ein, so bspw. in Island, Portugal und den USA.

<sup>287</sup> So in Dänemark, Frankreich, Italien sowie in Österreich.

<sup>288</sup> So bspw. in Mexiko, Portugal, Spanien und UK. Eine Berücksichtigung von Liquidationsverlusten ist hingegen bspw. in Dänemark und Japan explizit zulässig. In Deutschland ist aufgrund des Erfordernisses zum Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags der isolierte Insolvenzfall einer Gruppengesellschaft nur theoretischer Natur, so dass die Organschaft erst mit Beginn der (stillen) Liquidation endet.

#### (4) Begründung der steuerlichen Gruppe

Der Einstieg in die Gruppenbesteuerung ist regelmäßig ohne eine erfolgswirksame Kapitalkonsolidierung und folglich ohne Aufdeckung von stillen Reserven möglich.<sup>289</sup> Einen Stolperstein bei der Begründung einer steuerlichen Gruppe stellt die Beschränkung der Nutzung von Vorgruppenverlustvorträgen dar. Die Bildung einer steuerlichen Gruppe bzw. die Aufnahme eines neuen Gruppenmitglieds in den steuerlichen Konsolidierungskreis wird dann behindert, wenn die Verlustverrechnungsmöglichkeit der Gruppengesellschaft ggü. der Einzelveranlagung eingeschränkt oder vollständig ver sagt wird.<sup>290</sup> Verlustvorträge des Gruppenträgers sind teilweise unbeschränkt mit dem Gruppeneinkommen verrechenbar.<sup>291</sup>

#### (5) Beendigung der steuerlichen Gruppe

Beim Austritt aus der Gruppenbesteuerung ist zu entscheiden, ob bestehendes Verlustverrechnungspotential beim Gruppenträger verbleibt, untergeht oder verursachungsgerecht auf die Gruppenmitglieder verteilt wird. In modifizierten Einzelveranlagungssystemen werden Verlustvorträge bei den einzelnen Gruppenmitgliedern laufend festgehalten, so dass es bei Beendigung der Gruppenbesteuerung diesbezüglich regelmäßig keiner Korrektur bedarf. In Einheits- und Zurechnungskonzepten werden Verluste aus der Gruppenphase auf Ebene des Gruppenträgers festgehalten und überwiegend auch nach Austritt einer verlustverursachenden Gruppengesellschaft bei diesem vorgetragen.<sup>292</sup> In grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerungskonzepten bleiben die Verlustnutzungsmöglichkeiten der ausländischen Steuersubjekte von der Beendigung der nationalen Gruppe unberührt. Im österreichischen Gruppenbesteuerungsmodell sind in diesem Fall die im Inland verrechneten und nicht durch nachträgliche Gewinne ausgeglichenen Verluste einer Auslandstochtergesellschaft nachzuversteuern.<sup>293</sup>

---

<sup>289</sup> In Japan hingegen sind bei erstmaliger Begründung der steuerlichen Gruppe die stillen Reserven der Gruppengesellschaften aufzudecken, soweit die Beteiligung bspw. nicht seit mindestens fünf Jahren zum Betriebsvermögen des Gruppenträgers gehört.

<sup>290</sup> So geht in Australien der Verlustvortrag einer aufzunehmenden Gruppengesellschaft im Verhältnis des (bereinigten) Marktwerts der Verlustgesellschaft zum (bereinigten) Marktwert des Gruppenträgers unter. In Deutschland und Polen ist die Nutzung von Vorgruppenverlustvorträgen der Gruppengesellschaft in der Gruppenphase nicht zulässig. Die in den Einzelveranlagungskonzepten sowie bspw. in Frankreich, Italien (Inland), Mexiko, Portugal, Spanien, Südkorea oder USA auf eigene künftige Gewinne begrenzte Verlustnutzungsmöglichkeit der Gruppengesellschaften benachteiligt diese nicht ggü. der Einzelveranlagung.

<sup>291</sup> So ist der Vorgruppenverlust des Gruppenträgers bspw. in Deutschland, Japan und den USA vollständig mit dem Gruppengewinn verrechenbar. Soweit die Verrechnung der Verlustvorträge auf die Einkünfte des Gruppenträgers beschränkt werden sollten, bleiben die vor Begründung der steuerlichen Gruppe angefallenden (Finanzierungs-)Aufwendungen einer Gruppenträger-Holding mangels steuerpflichtiger Erträge regelmäßig unberücksichtigt.

<sup>292</sup> In Italien und den Niederlanden können die Gruppenverlustvorträge auf Antrag verursachungsgemäß der ausscheidenden Gruppengesellschaft anteilig zugewiesen werden. In Spanien und den USA sind zum Zeitpunkt des Austritts einer Gruppengesellschaft die verbleibenden Verlustvorträge obligatorisch verursachungsgerecht aufzuteilen. In Polen gehen Gruppenverlustvorträge bei Beendigung der Gruppe vollständig unter.

<sup>293</sup> Zu beachten ist jedoch die EuGH-Rechtsprechung zu finalen Verlustvorträgen; vgl. EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, FR 2006, 177.

## (6) Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung

In Dänemark, Italien sowie eingeschränkt in Frankreich wird eine Ergebniskonsolidierung mit ausländischen Tochtergesellschaften zugelassen. In Österreich werden negative Ergebnisse der ausländischen Tochtergesellschaft temporär im Inland berücksichtigt und im künftigen Gewinnfall der Nachversteuerung zugeführt.

Die Auslandsinvestitionen werden, verglichen mit dem Inlandsfall, steuerlich restriktiver beurteilt. Dies kann sich in Form einer nur beteiligungsproportionalen Berücksichtigung (negativer) Ergebnisse des ausländischen Engagements, der Beschränkung der Ausübung von Einbezugswahlrechten in den steuerlichen Konsolidierungskreis, der teilweisen Begrenzung des Auslandsengagements auf eine Beteiligungsebene sowie der Nichtberücksichtigung von Vorgruppenverlustvorträgen der ausländischen Steuersubjekte sowie einer Ergebnisverrechnung in einem eigenen (zweiten) ausländischen Konsolidierungskreis ausdrücken. Finale Verluste von Auslandstochtergesellschaften werden zunehmend von den Gesetzgebern bzw. der Finanzverwaltung der EU-Mitgliedstaaten ins nationale Recht umgesetzt.<sup>294</sup>

Einige Länder berücksichtigen Verluste ausländischer Betriebsstätten temporär beim inländischen Stammhaus auch dann, wenn abkommensrechtlich die Freistellungsmethode vereinbart worden ist.<sup>295</sup> Neben der Ergebniskonsolidierung bzw. der temporären Verlustberücksichtigung werden gruppeninterne grenzüberschreitende Transaktionen bspw. in Irland, Malta und UK in begrenztem Umfang steuerneutral ermöglicht.

### *ff) Tabellarische Übersicht der Gruppenbesteuerungskonzepte der EU-Mitgliedstaaten und der OECD-Länder<sup>296</sup>*

Gruppenbesteuerungskonzepte	
Kein Gruppenbesteuerungskonzept	Belgien, Bulgarien, Chile, Estland, Griechenland, Kanada, Rumänien, Schweiz, Slowakei, Slowenien, Tschechische Republik, Türkei, Ungarn
Einheitskonzept	Australien, Niederlande
Zurechnungskonzept	Dänemark, Deutschland, Frankreich, Island, Israel, Italien, Japan, Luxemburg, Mexiko, Neuseeland (100 %-Group), Österreich, Polen, Portugal, Spanien, Südkorea, USA
Group-Contribution-Konzept	Finnland, Norwegen, Schweden
Group-Relief-Konzept	Irland, Lettland, Litauen, Malta, Republik Zypern, UK
Ergebniskonsolidierung	
Vollständig	Australien, Dänemark, Deutschland, Frankreich (Inland), Island, Israel, Italien (Inland), Japan, Luxemburg, Neuseeland (100%-Group), Österreich (Inland), Polen, Portugal, Spanien, Südkorea, USA

<sup>294</sup> So in Dänemark, Irland, Lettland, Litauen, Österreich, Schweden und UK.

<sup>295</sup> So z.B. in den Niederlanden oder Frankreich (Ausland).

<sup>296</sup> Die Übersicht sowie die vorherigen Ausführungen zu den ausländischen Gruppenbesteuerungskonzepten basieren auf den Länderbeiträgen von Ernst & Young (Hrsg.), *The 2010 worldwide corporate tax guide*, April 2010; IBFD, Onlineportal, <http://www.ibfd.org/> Stand April 2011; sowie ergänzend *Füllbier/Pferdehirt*, DB 2006, 175; *Senft/Senft*, PISStB 2011, 106; *Senft/Senft*, PISStB 2010, 192; *Senft*, IStR 2003, 263; *Stepholt/Bascopé/Hering*, IStR 2006, 441; *Kahle/Schulz*, Die Gruppenbesteuerung als Instrument der internationalen Konzernsteuerplanung, in Grotherr (Hrsg.), *Handbuch der internationalen Steuerplanung 2011*, 301; *Bacia*, WiRO 2007, 50; *Schneider*, IStR 2007, 457.

Fakultativ und auf Gruppenbeiträge bzw. Verlustübertragungen begrenzt	Finnland, Irland, Lettland, Litauen, Malta, Norwegen, Republik Zypern, Schweden, UK
Steuern neutrale gruppeninterne Transaktionen	Australien, Frankreich, Irland, Italien (Inland), Japan, Malta, Neuseeland (100 %-Group), Niederlande, Norwegen, Polen, Schweden, Spanien, Südkorea, UK, USA
<b>Mindestbeteiligungsquote</b>	
> 50 %	Dänemark, Deutschland, Italien, Malta, Mexiko, Österreich, Israel (67 %, gewerblicher GT), Litauen (67 %)
≥ 75 %	Irland, Republik Zypern, Spanien, UK, Israel (80 %, GT- Holding), USA (80 %)
≥ 90 %	Finnland, Island, Lettland, Norwegen, Portugal, Schweden
≥ 95 %	Frankreich, Niederlande, Polen, Australien (100 %-Group), Japan (100 %), Neuseeland (100 %), Südkorea
<b>Mindestdauer</b>	
Jährliches Wahlrecht	Finnland, Irland, Japan (Genehmigung), Lettland, Litauen, Malta, Niederlande, Norwegen, Portugal, Republik Zypern, Schweden, Spanien, USA, UK
3 Jahre	Italien (Inland), Österreich, Polen,
5 Jahre	Italien (Ausland), Deutschland, Frankreich, Island, Luxemburg, Mexico, Südkorea
> 5 Jahre	Dänemark (Inland Zwang, Ausland 10 J), Australien (unwiderruflich),

### III. Gesellschaftsrechtliche Folgefragen der Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags als Organschaftsvoraussetzung

Ungeachtet der sachlichen Gründe im Einzelnen hat sich die in Berlin regierende Koalition zum Ziel gesetzt, über eine Abschaffung der bisherigen Voraussetzungen der Organschaft nachzudenken, wie wir dem Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP entnehmen können. Vor diesem Hintergrund soll an dieser Stelle über die gesellschaftsrechtlichen Folgerungen aus einer solchen Entscheidung nachgedacht werden. Dabei wird unterstellt, dass die steuerliche Verlustverrechnung künftig jedenfalls durch *gemeinsamen Antrag der Geschäftsleitungen* der beteiligten Gruppengesellschaften, vielleicht auch schon durch eine (einseitige) *Erklärung der Geschäftsführung* der Muttergesellschaft erreicht werden kann. In die Überlegungen einbezogen werden soll dabei auch die Tatsache, dass diese Erklärung(en) zur Begründung eines Systems der Gruppenbesteuerung mit einer *Haftungsübernahmeerklärung* verknüpft werden könnte(n).

#### 1. Zu schützende Interessen bei Wegfall des Gewinnabführungsvertrags

##### a) Schutzmechanismen des geltenden Rechts der Unternehmensverträge

Der bisher zur Anerkennung einer steuerlichen Organschaft erforderliche Gewinnabführungsvertrag begründete Ansprüche für außenstehende Gesellschafter (Ausgleichs- und Abfindungsansprüche; §§ 304, 305 AktG) und für Gläubiger der abhängigen Gesellschaft (§§ 302, 303 AktG). In beiden Fällen wird dabei von einer „Vollintegration“ des abhängigen Unternehmens in das Mutterunternehmen ausgegangen und ist dementsprechend eine vollständige „Entschädigung“ dieser stakeholder vorgesehen.

##### b) Schutzmechanismen im Recht des faktischen Konzerns für die abhängige Gesellschaft

Da auch im Falle einer nur von den Geschäftsleitungen der beteiligten Gesellschaften beschlossenen oder gar nur durch eine einseitige Erklärung der Muttergesellschaft erfolgenden Einbeziehung in ein System der Gruppenbesteuerung eine gemeinsame Veranlagung für einzelne Gesellschaften Nachteile mitsichbringen kann, die sich erst später manifestieren, wenn Verlustvorträge entfallen und mit späteren Gewinnen nicht mehr verrechnet werden können, bedarf es freilich unverändert eines Minderheiten- und Gläubigerschutzes. Gesetzlicher Ansatzpunkt ist insoweit im Aktienrecht § 311 AktG.<sup>297</sup> Er ist dabei auch Ausprägung der Tatsache, dass im deutschen Aktienrecht sowohl im Vergleich zur GmbH wie im Vergleich zum ausländischen Recht die Stellung des Vorstands besonders stark ist (siehe insbesondere § 76 AktG). Zentrales Schutzinstrumentarium im bloß faktischen Konzern ist die Verpflichtung des herrschenden Unternehmens zum *Nachteilsausgleich* nach § 311 Abs. 1 AktG a.E. Er ist der abhängigen Gesellschaft zur Verfügung zu stellen (*arg.* § 311 Abs. 2 S. 2 AktG); als Reflex bewirkt er daher einen Schutz von deren Gläubigern und (außenstehenden) Gesellschaftern. So sah der Bundesgerichtshof beispielsweise die Zufügung eines Nachteils i.S.d. §§ 311 ff. AktG darin, dass einer Organgesellschaft vom Organträger als herrschendem Unter-

<sup>297</sup> Ausführlich *Hirte*, Kapitalgesellschaftsrecht, 6. Aufl., 2009, Rn. 8.130.

nehmen im Rahmen der gewerbesteuerlichen Organschaft eine Konzernumlage auferlegt worden war, die sich bezüglich ihrer Höhe nach dem Stand-alone-Prinzip nach der von ihr als nicht abhängiger Gesellschaft hypothetisch zu entrichtenden Gewerbesteuerschuld richtete; dabei sollte es allerdings auf die tatsächliche Gewerbesteuerbelastung des Organträgers nicht ankommen.<sup>298</sup> Aus steuerlicher und betriebswirtschaftlicher Sicht wird dagegen die Steuerumlage nach dem Stand-alone-Prinzip als methodisch richtig angesehen.<sup>299</sup>

Die Durchsetzung dieses Nachteilsausgleichsanspruchs wird ganz zentral durch den *Abhängigkeitsbericht* nach § 312 AktG abgesichert.<sup>300</sup> *Inhaltlich* hat der Bericht Stellung zu nehmen zu den Beziehungen der Gesellschaft zu ihr verbundenen Unternehmen (§ 15 AktG). Dazu sind alle Rechtsgeschäfte anzugeben, die die Gesellschaft im abgelaufenen Geschäftsjahr mit dem herrschenden oder einem ihm verbundenen Unternehmen oder auf Veranlassung oder im Interesse dieser Unternehmen vorgenommen hat; auch sind die Maßnahmen aufzuführen, die das abhängige Unternehmen auf Veranlassung oder im Interesse dieser Unternehmen im vergangenen Geschäftsjahr getroffen oder unterlassen hat (§ 312 Abs. 1 S. 1 AktG). Dazu gehören insbesondere auch *steuerliche Nachteile* der hier in Rede stehenden Art.

Durch Einbezug in ein Gruppenbesteuerungssystem kann es – je nach Ausgestaltung – zu unterschiedlichen Vermögensverschiebungen unter den Gruppenmitgliedern kommen. Ein Nachteil könnte sich für ein Gruppenmitglied etwa ergeben, wenn eigene steuerliche Verluste nicht mehr vorgetragen und mit (möglichen) künftigen Gewinnen nach Beendigung der Gruppenbesteuerung verrechnet werden könnten.

In Bezug auf die genannten möglichen Nachteile muss der Abhängigkeitsbericht bei Rechtsgeschäften zudem die Leistung und die Gegenleistung, bei den Maßnahmen die Vorteile und die Nachteile für die Gesellschaft angeben (§ 312 Abs. 1 S. 2 AktG). Ob man einen zweiseitigen (oder gar einen nur einseitigen) Antrag an die Finanzverwaltung in diesem Sinne als Rechtsgeschäft oder Maßnahme ansieht, kann letztlich offenbleiben: Entscheidend ist, dass die Vor- und Nachteile für die Gesellschaft anzugeben sind.

Demgegenüber wird für den Minderheitenschutz im *GmbH-Recht* (sowie im *Persongesellschaftsrecht*)<sup>301</sup> auf die gesellschaftsrechtliche *Treuepflicht* als allgemeines Rechtsinstitut zurückgegriffen.<sup>302</sup> Leitentscheidung ist insoweit die ITT-Entscheidung des Bundesgerichtshofs.<sup>303</sup> Dort nahm der II. Zivilsenat des BGH eine Ausgleichspflicht

<sup>298</sup> BGHZ 141, 79 = NJW 1999, 1706 = ZIP 1999, 708 = DStR 1999, 724 = LM H. 8/1999 § 311 AktG Nr. 1 (*Günter H. Roth*) (Buderus); dazu *Feddersen*, ZGR 2000, 523; *Kleindiek*, DStR 2000, 559; *Röhrich*, in VGR, Bd. 2 (2000), 3, 8 ff.; allgemein auch *Decher*, in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrecht, Bd. 3 – Gesellschaft mit beschränkter Haftung, 3. Aufl., 2009, § 68 Rn. 22.

<sup>299</sup> Siehe dazu Abschn. VI.2.d).

<sup>300</sup> Zu Einzelheiten seiner Erstellung und Prüfung *Hirte* (Fn. 297), Rn. 8.139 und 8.140.

<sup>301</sup> Dazu eingehend *Schall/Knot*, in Heidel/Schall, HGB-Komm., 2011, Rn. 53 ff.

<sup>302</sup> *Hirte* (Fn. 297), Rn. 8.150 f.

<sup>303</sup> BGHZ 65, 15, 20 f. = NJW 1976, 291 = LM § 37 GmbHG Nr. 3 (Ls.) (ITT); *Decher* (Fn. 298), § 68 Rn. 17; *Wiedemann*, JZ 1976, 392; *Wiedemann/Hirte*, ZGR 1986, 163, 168 ff.

des herrschenden Unternehmens gegenüber der Minderheit wegen der der Gesellschaft zugefügten Nachteile an (hier: wegen Berechnung einer nicht ausgeglichenen „Konzernumlage“). Der Ausgleich vollzieht sich mithin im Verhältnis der Gesellschafter zueinander und nicht – wie bei §§ 311 ff. AktG – durch Leistung des herrschenden Unternehmens *an die beherrschte Gesellschaft*. Der Kompensationsmöglichkeit bei bereits zugefügten Benachteiligungen entspricht im GmbH-Recht ein präventives *Zustimmungsrecht aller Gesellschafter* – faktisch natürlich nur der Minderheitsgesellschafter – für den Fall, dass ein herrschendes Unternehmen die Gesellschaft im Konzerninteresse benachteiligen will. Wird diese Zustimmung nicht eingeholt, kann jeder (!) Gesellschafter – gegebenenfalls im Wege des einstweiligen Rechtsschutzes – nachteilige Maßnahmen zu Lasten seiner Gesellschaft verhindern.<sup>304</sup> Das geht über die – durch das MoMiG erweiterten – Pflichten des *Geschäftsführers* deutlich hinaus, Verschiebungen des Gesellschaftsvermögens an die Gesellschafter im Interesse des Gläubigerschutzes zu verhindern (vor allem § 64 S. 3 GmbHG n.F.).

### c) Interessenlage auf der Ebene des herrschenden Unternehmens

Betroffen sein durch eine Konzernbildung können auch die Gesellschafter und Gläubiger der *Obergesellschaft*.<sup>305</sup> Zu nennen sind dabei für die Gesellschafter das Risiko einer Mediatisierung ihrer Beteiligungsrechte, für Gläubiger und Gesellschafter das Risiko einer Haftung, insbesondere dann, wenn sie über das ursprüngliche Engagement hinausgeht. Die Rechtsprechung hat dem insbesondere durch die „Holzmüller“-Rechtsprechung Rechnung getragen, nach der unter bestimmten Voraussetzungen die Verlagerung von Vermögen in eine Tochtergesellschaft (wozu unter Umständen auch der Erwerb einer Beteiligung gehören kann), der Zustimmung der Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung der Obergesellschaft bedarf.<sup>306</sup>

### d) Ergebnis

Im *Ergebnis* ist vor diesem Hintergrund festzuhalten, dass das geltende Gesellschaftsrecht auch für den Fall, dass der Steuergesetzgeber darauf verzichten sollte, den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages zur Voraussetzung der Anerkennung eines Systems der Gruppenbesteuerung zu machen, ausreichende Instrumentarien bereithält, um die durch diesen Schritt möglicherweise beeinträchtigten Interessen der Gläubiger und Minderheitsgesellschafter zu schützen.

## 2. Steuerumlagevertrag und Haftungsübernahmeerklärung

Diese Schutzinstrumentarien – vor allem des „faktischen Konzerns“ – bergen allerdings beträchtliche Risiken in sich, insbesondere da sie erst im Nachhinein wirken und

---

<sup>304</sup> Decher (Fn. 298), § 68 Rdn. 18; Hommelhoff/Freytag, DStR 1996, 1409, 1414; Lutter/Hommelhoff, in Lutter/Hommelhoff, GmbH-Gesetz. Kommentar, Anh. § 13 GmbHG Rn. 17; Zöllner, in Baumbach/Hueck, GmbH-Gesetz (19. Aufl. 2009), Anh. KonzernR, Rn. 79.

<sup>305</sup> Überblick bei Hirte (Fn. 297), Rn. 8.45 ff., in Heidel/Schalf, HOB-Kommentar, 2011.

<sup>306</sup> BGHZ 83, 122 = ZIP 1982, 568 = NJW 1982, 1703 (Holzmüller); BGHZ 159, 30 = NZG 2004, 571 = ZIP 2004, 993 (Altmeyen) = NJW 2004, 1860 = DStR 2004, 922 (Goette) = EWiR § 119 AktG 1/04, 573 (Just) (Gelatine I); BGH NZG 2004, 575 = ZIP 2004, 1001 = EWiR § 179 AktG 1/04, 1161 (Hirte) (Gelatine II); Überblick bei Hirte (Fn. 297), Rn. 3.224.

zu möglicherweise unkalkulierbaren Folgen führen. So wäre es zwar im Aktienrecht (mit Blick auf die Konzernoffenheit der Aktiengesellschaft) ausreichend, die durch eine Gruppenbesteuerung einer abhängigen Gesellschaft entstandenen Nachteile nachträglich zu quantifizieren und einen entsprechenden Ausgleich zuzusagen; doch könnte die korrekte Festsetzung dieses Ausgleichs zu erheblichen Streitigkeiten bis hin zu einer Sonderprüfung nach § 315 AktG führen. Im GmbH-Recht könnte demgegenüber die steuerliche Integration einer abhängigen Gesellschaft im Extremfall sogar blockiert werden. Das leitet über zu der Frage, ob entweder der Gesetzgeber oder die Beteiligten des Konsolidierungsverbands vorab Maßnahmen ergreifen können mit dem Ziel, diese Risiken zu verringern.

#### a) **Gesetzliche Klarstellung: keine Vollintegration**

Ganz zentral erscheint dabei, dass der Gesetzgeber – gegebenenfalls auch nur in der Gesetzesbegründung – klarstellen müsste, dass allein die steuerliche Integration einer abhängigen Gesellschaft in einen Steuerverbund *nicht* etwa die (gegebenenfalls auch nur widerlegliche) Vermutung einer gesellschaftsrechtlichen *Vollintegration* der beteiligten Gesellschaften begründet. Denn anderenfalls könnten die außenstehenden Gesellschafter (mit Hilfe der Rechtsprechung) versuchen, die jetzt als Folge des Abschlusses eines Gewinnabführungsvertrags vorgesehenen Rechtsfolgen (insbesondere Ausgleich und Abfindung nach §§ 304, 305 AktG) etwa mit der Begründung einzufordern, es handele sich um einen qualifizierten faktischen Konzern<sup>307</sup>, auf den diese Regelungen entsprechend anwendbar seien. Dass dies zu (mittelbaren) Beeinträchtigungen dieser Gesellschafter führt, wird dabei nicht verkannt (dazu näher unten 4. a]).

#### b) **Gesetzliche Klarstellung: nur retroaktiver Rechtsschutz**

Daneben bedarf es jedenfalls einer gesetzlichen Klarstellung im GmbH-Recht, dass die *Einbeziehung* einer abhängigen GmbH in eine Gruppenbesteuerung keinen Nachteil darstellt, dessen Eintritt etwaige außenstehende Gesellschafter widersprechen könnten. Ihr Rechtsschutz würde sich dann, dem Modell der §§ 311 ff. AktG gehorchend, auf einen retroaktiven Schutz beschränken. Einer solchen gesetzlichen Klarstellung bedarf es dabei selbstredend nur dann, wenn der Gesetzgeber sich dazu durchringen sollte, auch die Einbeziehung nicht 100 %-iger GmbH-Tochtergesellschaften in den steuerlichen Konzernverbund durch einseitige Erklärung zuzulassen.

#### c) **Interessenlage auf Ebene des herrschenden Unternehmens**

Daneben und für das Aktienrecht ausschließlich (da mehr wegen der Konzernoffenheit des Aktienrechts nicht erforderlich ist) wäre aber daran zu denken, auch die Höhe der

---

<sup>307</sup> Darunter versteht man die Diskussion um die Frage, ob die Regelungen des Beherrschungsvertrags entsprechend auch auf solche „faktischen“ Unternehmensverbindungen anzuwenden sind, die in ihrer Intensität der Situation bei Abschluss eines Beherrschungsvertrags vergleichbar sind – nämlich bei qualifizierter faktischer Konzernierung; die Rechtsprechung bejahte dies in einer insoweit überholten Rechtsprechung vor allem für die gläubigerschützenden Regelungen der §§ 302, 303 AktG; siehe BGHZ 95, 330 = ZIP 1985, 1263 = EWiR § 13 GmbHG 3/85, 885 (*Hommelhoff*) (Autokran); BGHZ 107, 7 = ZIP 1989, 440 = EWiR § 302 AktG 1/89, 431 (*Fleck*) (Tiefbau); BGHZ 115, 187 = ZIP 1991, 1354 = EWiR § 302 AktG 1/91, 945 (*Altmeppen*) (Video); Überblick bei *Hirte* (Fn. 297), Rn. 5.163 ff., 8.152 ff.

ausgleichspflichtigen Nachteile durch einen *Vertrag* im Vorhinein abstrakt festzulegen. Ein solcher Vertrag bräuchte zwar von Gesetzes wegen nicht zwingend vorgeschrieben zu werden, weil die §§ 311 ff. AktG jedenfalls für das Aktienrecht ausreichende Leitlinien für den Ausgleich auch von durch eine Gruppenbesteuerung bedingten Nachteilen enthalten. Schon im GmbH-Recht ist dies angesichts der dürftigen Gesetzeslage und des daher erforderlichen Rückgriffs auf das allgemeine Rechtsinstitut zwar anders; doch könnte man hier mit Blick auf die größere Selbstverantwortung der Parteien ebenfalls auf gesetzliche Vorgaben verzichten. Ein solcher Vertrag könnte auch mit einem in seinem Fokus weiterreichenden *Steuerumlagevertrag* (der nicht nur der Festlegung des Nachteilsausgleichs, sondern auch einer allgemeinen Verteilung von Steuerlasten dient, und deshalb weitergehende Ausgleichsmechanismen vorzusehen hat) kombiniert bzw. in diesen integriert werden.

Der Gesetzgeber des Gesellschaftsrechts *könnte* allerdings auch inhaltliche Vorgaben für einen solchen (Steuerumlage-)Vertrag nach Art eines safe harbor machen, also Voraussetzungen festlegen, bei deren Beachtung die korrekte Festlegung des Nachteilsausgleichs nicht mehr in Frage gestellt werden könnte. Solche Regelungen könnten durch Vorgaben ergänzt werden, wie die Festlegung des Nachteilsausgleichs einer möglichst einfachen Überprüfung unterzogen werden könnte (etwa: Anwendung des Spruchverfahrens). Ungeachtet dessen erlaubt die Möglichkeit einer Regelung durch (Steuerumlage-)Vertrag gegenüber dem geltenden Recht, das pauschal im Falle der Organschaft die Vollintegration unterstellt bzw. voraussetzt, deutlich größere Flexibilität bei der Festlegung von Ausgleichszahlungen.

Jedenfalls wäre zu fordern, dass die Einbeziehung einer Gesellschaft in ein System der Gruppenbesteuerung – etwa im Anhang des Jahresabschlusses der beteiligten Gesellschaften – *bekannt zu machen* wäre, um außenstehende Gesellschafter (und u.U. auch Gläubiger) auf das Risiko steuerrechtlich induzierter Vermögensverschiebungen hinzuweisen, ungeachtet der Frage, wie sie dann gegen eine eventuelle Beeinträchtigung ihrer Rechte vorgehen können (dazu noch unten d] bb)).

Mit Blick auf den mit der vertraglichen Vereinbarung bezweckten Außenseiterschutz ist der Abschluss eines (Umlage-)Vertrags – jedenfalls mit Blick auf den Gesellschafterschutz – entbehrlich, wenn es in der abhängigen Gesellschaft keine außenstehenden Gesellschafter gibt. Allerdings könnte man einen Vertragsschluss auch bei einer solchen 100 %-igen Tochtergesellschaft im Hinblick auf den Gläubigerschutz für erforderlich halten. Denn an der Tatsache, dass auch die Nicht-mehr-Nutzbarkeit steuerlicher Verlustvorträge für eine Tochtergesellschaft einen potentiellen Nachteil bedeutet, ändert auch das Fehlen außenstehender Gesellschafter nichts. Freilich darf nicht übersehen werden, dass die Angemessenheit seiner Bedingungen hier immer noch im Rahmen der Insolvenzanfechtung überprüfbar wäre.

#### **d) Gesetzliche Regelungen im Zusammenhang mit einer möglichen Haftungsübernahmeerklärung**

Vor allem vor diesem Hintergrund ist auch die hier im Sinne einer Kompromisslösung vorgeschlagene *Haftungsübernahme* zwecks Verlustzurechnung über den Betrag des Investments hinaus zu sehen. Denn sie kann mit der Zusage einer vollen Haftung für die

in den Steuerverbund einbezogenen Gesellschaften einen vollen Ausgleich aller für die *Gläubiger* solcher Gesellschaften entstehender Risiken bewirken. Sie geht mit der Zusage einer vollen Haftung sogar über den eigentlich nur erforderlichen Nachteilsausgleich hinaus und schreibt insoweit beschränkt auf den Gläubigerschutz das bislang geltende Modell der §§ 302, 303 AktG fort. Damit geht sie andererseits – das sei ausdrücklich betont – auch über das geltende Recht nicht hinaus. Freilich beschränkt sie sich auf den *Insolvenzfall*, weil nur hier ein Sicherungsbedürfnis für die Gläubiger besteht, kann wegen der Beschränkung auf diesen Fall aber unter Umständen auch als Außenhaftung ausgestaltet werden.

aa) Allerdings reicht eine Haftungsübernahmeerklärung, da sie nur das Insolvenzausfallrisiko in den Blick nimmt, nicht aus, auch die Interessen der *außenstehenden Gesellschafter* zu schützen. Denn deren Interessen werden nicht erst und nur im Insolvenzfall beeinträchtigt, sondern durch Verlagerung von möglichen Vorteilen aus steuerlichen Verlustvorträgen auch bei einer ansonsten „wirtschaftlich“ erfolgreichen Gesellschaft. Soweit solche Gesellschafter vorhanden sind, greift daher auch trotz einer Haftungsübernahmeerklärung zu ihren Gunsten der Gesellschafterschutz des faktischen Konzerns ein, der durch den Abschluss eines (Steuerumlage)Vertrags konkretisiert werden kann.

Eine *Verpflichtung* zu einer vertraglichen Regelung im Zusammenwirken mit der Geschäftsleitung der Tochtergesellschaft besteht indes nicht, so dass auch die Haftungsübernahmeerklärung ohne Mitwirken der Organe der Tochtergesellschaft ins Werk gesetzt werden kann. Denn sie würde – wie schon für das geltende Recht immer wieder hervorgehoben – angesichts der Tatsache, dass das Management der Tochtergesellschaft der Sache nach durch die Muttergesellschaft bestellt wird, auf die bloße „Fiktion“ eines Vertragsschlusses hinauslaufen („In-Sich-Geschäft“).<sup>308</sup> Angesichts fehlender Mitwirkung der von einer solchen Regelung betroffenen Außenseiter würde eine Kontrolle der Vereinbarung in deren Interesse daher ohnehin nicht entbehrlich.

bb) Die Haftungsübernahmeerklärung löst aber, insbesondere weil sie über den nach den Regeln des faktischen Konzerns eigentlich nur geschuldeten Nachteilsausgleich hinausgeht, gesellschaftsrechtlichen Folgefragen auf der Ebene des *herrschenden Unternehmens/der Gruppenträgerin* aus.

Hier wäre es zwar ein Abgehen von tradierten Grundsätzen, auf eine *Zustimmung der Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung* zu verzichten. Denn der Gesetzgeber hat in § 293 Abs. 2 S. 1 AktG und § 319 Abs. 2 S. 1 AktG zu erkennen geben, dass er einen solch' weitreichenden Schritt wie die Übernahme der Haftung für eine andere Gesellschaft nicht allein in die Hände der Geschäftsführung des herrschenden Unternehmens legen will.<sup>309</sup> Allerdings darf auch nicht übersehen werden, dass das Gesellschaftsrecht jedenfalls im Aktienrecht insgesamt in den letzten Jahren von einer Rücknahme von Beschlusskompetenzen der Hauptversammlung zugunsten einer stärkeren Betonung

---

<sup>308</sup> Wiedemann, Die Unternehmensgruppe im Privatrecht, 1988, 45; ähnlich Forum Europaeum Konzernrecht, ZGR 1998, 672, 743; dazu Hirte (Fn. 297), Rn. 8.67.

<sup>309</sup> Begr. RegE und Bericht des Rechtsausschusses zu § 293 Abs. 2 AktG bei Kropff, Aktiengesetz, 1965, S. 381.

von Organpflichten geprägt ist.<sup>310</sup> Erst recht erscheint eine Hauptversammlungskompetenz verzichtbar, wenn – wie etwa im Falle der Gewährung von *Gesellschafterdarlehen* (wegen § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO), einer Bürgschaftsübernahme oder der Abgabe einer Patronatserklärung – kein (wesentlich) über das ursprüngliche Investment hinausgehendes Risiko übernommen wird.

Auch wenn man eine Zustimmung der Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung zur Haftungsübernahmeerklärung vorsieht, stellt es eine *Organpflicht* für die Organe des herrschenden Unternehmens dar sicherzustellen, dass für den Preis der Haftungsübernahme eine angemessene Gegenleistung gewährt wird. Bei Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags ist das anders, da die Übernahme der Haftung eine Annexverpflichtung zur Abführung des Gewinns bildet und die Ergebnisverantwortung hier beim Organträger liegt.

Vor diesem Hintergrund dürften zunächst *monetäre Gegenleistungen* in der Lage sein, die sich sonst ergebende Einseitigkeit einer Haftungsübernahmeerklärung durch die Gruppenträgerin zu beseitigen. In Betracht kommt insoweit vor allem die Zahlung einer Avalprovision an die Muttergesellschaft. Diese vorab zu vereinbaren und in ihrer Höhe festzulegen, ist ein möglicher Inhalt des zuvor beschriebenen Vertrags; dabei wäre auch eine regelmäßige Überprüfung ihrer Höhe vorzusehen. Der Aufwand einer regelmäßigen Überprüfung der Angemessenheit einer solchen Provision dürfte sich dabei in Grenzen halten, weil jedenfalls im Regelfall konzerninterner Beziehungen auch mit Blick auf andere gesellschaftsrechtliche Bestimmungen (insbesondere die durch das MoMiG geschaffenen § 19 Abs. 5 GmbHG, § 27 Abs. 4 AktG) eine regelmäßige Prüfung des konzerninternen Leistungsaustausches stattzufinden hat. Problematisch ist vor diesem Hintergrund der Fall, dass sich die Geschäftsleitung einer Gruppengesellschaft weigert, eine Avalprovision an die Muttergesellschaft abzuführen. Sofern nicht wie im Falle des Weisungsrechts des § 37 Abs. 1 GmbHG (sofern dies nicht satzungsmäßig abbedungen ist) die schlichte Beteiligung die Möglichkeit zu entsprechenden Weisungen eröffnet, wäre an den Abschluss eines Beherrschungsvertrags mit dem Ziel zu denken, eine solche Vereinbarung durchzusetzen. Doch würden damit die mit der vorgeschlagenen Neuregelung erhofften Vorteile angesichts der mit einem Gewinnabführungsvertrag identischen formalen Anforderungen wieder in Frage gestellt. Denkbar wäre daher, dass entweder der Gesetzgeber klarstellt, dass eine solche Weisung auch jenseits der bislang bestehenden gesetzlichen Regelungen zulässig ist.<sup>311</sup> Alternativen

---

<sup>310</sup> Siehe etwa die Rechtsprechung zum Bezugsrechtsausschluss im Rahmen genehmigten Kapitals, wo der BGH zum Ausgleich einer weniger ausgeprägten Hauptversammlungskompetenz strengere Verhaltenspflichten an den tatsächlichen Ausschluss des Bezugsrechts durch die Verwaltung anlegt: BGHZ 136, 133 = NJW 1997, 2815 = ZIP 1997, 1499 = EWiR § 203 AktG 1/97, 1013 (*Hirte*) = JZ 1998, 47 (*Lutter*) = DStR 1997, 1460 (*Goette*) = LM H. 1/1998 § 186 AktG 1965 Nr. 9 (*Schwark*) = DZWIR 1998, 324 (*Kerber*) (Siemens/Nold); dazu *Hirte* (Fn. 297), Rn. 6.38 f.; *ders.*, in Großkommentar zum Aktiengesetz, 4. Aufl. 2001, § 203 AktG Rn. 84 ff.

<sup>311</sup> Eine Paralleldiskussion, auf die hier zurückgegriffen werden könnte, gibt es hinsichtlich der Erfüllung kapitalmarktrechtlicher und rechnungslegungsrechtlicher Pflichten in Fällen, in denen kein Beherrschungsvertrag geschlossen wurde; dazu *Hirte*, in Kölner Kommentar zum WpHG, 2007, § 21 WpHG Rn. 179.

tiv kommt auch in Betracht festzulegen, dass eine nicht gezahlte Avalprovision auf den Nachteilsausgleich nach § 311 AktG anzurechnen ist.

Eine erforderliche Gegenleistung könnte man theoretisch auch in der Möglichkeit der *Beherrschung* der Tochtergesellschaft erblicken, wie sie bislang jedenfalls durch den häufig, aber nicht zwingend mit einem Gewinnabführungsvertrag verbundenen Beherrschungsvertrag sichergestellt wurde.<sup>312</sup> Dagegen spricht allerdings, dass dieser „Vorteil“ keine Folge der Haftungsübernahme darstellt, sondern sich aus den allgemeinen gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen mehr oder weniger (§ 76 AktG [!]; dazu bereits oben 2. b)) ergibt.

Gleich, ob ein Beschluss der Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung oder eine bloße Entscheidung der Geschäftsführung des herrschenden Unternehmens für ausreichend gehalten wird, ist die *Publizität* der Herbeiführung des Systems der Gruppenbesteuerung durch Eintragung in das Handelsregister der Obergesellschaft von zentraler Bedeutung. Denn sie ermöglicht den außenstehenden Gesellschaftern der abhängigen Gesellschaft erst, gegebenenfalls eine Prüfung der Bedingungen des den Nachteilsausgleich festlegenden (Steuerumlage-)Vertrags einzuleiten oder sonst einen Nachteilsausgleich einzufordern. Den Gesellschaftern des herrschenden Unternehmens ermöglicht sie eine Einleitung der Prüfung, ob dessen Organe ihre Pflichten verletzt haben. Sofern eine „*beschränkte Verlustübernahme*“ erfolgt, dürfte der (gesonderte) Ausweis der entsprechenden Risiken „unter dem Strich“ (§ 251 HGB) ausreichend sein.

cc) Wie im Bereich der aktuellen §§ 302, 303 AktG müsste eine gesetzliche Regelung aber berücksichtigen, dass sich Nachteile aufgrund einer auch bloß steuerlichen Integration auch noch – bzw. gerade – *nach Beendigung* der Gruppenbesteuerung ergeben können. Hier wäre daran zu denken, an das Modell des § 303 AktG anzuknüpfen und im Falle der Beendigung eines Systems der Gruppenbesteuerung eine Verpflichtung zur Sicherheitsleistung vorzusehen. Denkbar wäre auch, eine beschränkte Nachhaftungsperiode festzuschreiben.

### 3. Weitere gesellschaftsrechtliche Konsequenzen

a) Über die vorstehend beschriebenen Konsequenzen hinaus kann das Entfallen der bisherigen Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung einer Organschaft aber noch weitere gesellschaftsrechtliche Folgen haben. Diese resultieren daraus, dass das Steuerrecht bislang mit seinem Zwang zum Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags auch eine *Triebfeder zur Verwirklichung des Minderheiten- und Gläubigerschutzes* bei verbundenen Unternehmen war. Denn die als mittelbare Folge des Abschlusses eines Organschaftsvertrags entstehenden Ausgleichs- und Abfindungsansprüche nach §§ 304, 305 AktG würden bei Einführung eines Systems der Gruppenbesteuerung auf der Grundlage einer bloßen Haftungsübernahmeklärung durch das „schwächere“ Schutzsystem des faktischen Konzerns ersetzt. Auch wenn damit zwar – durchaus begrüßenswert – das Steuerrecht als „ungeliebte Wurzel des Gesellschaftsrechts“ etwas

<sup>312</sup> Zur (streitigen) Frage, ob eine Gewinnabführung auch auf der Basis nur eines Beherrschungsvertrags möglich ist, *Hirte*, in Großkommentar zum Aktiengesetz, 4. Aufl. 2005, § 300 AktG Rn. 32 ff. (Ausübung von Wahlrechten ja: Rn. 32; Abzug von Vermögen über §§ 300, 302 AktG hinaus nein: Rn. 33 f.).

zurückgeschnitten wird, führt dies zu einer Schwächung des Gesellschafterschutzes: Mag zwar bislang der Minderheitenschutz möglicherweise zu früh eingreifen, weil er für Inlandssachverhalte der Sache nach auf der unwiderleglichen Vermutung aufbaut, dass die steuerliche Integration auch eine gesellschaftsrechtliche Vollintegration voraussetzt, so würde die neue Gruppenbesteuerung dieses System umkehren.<sup>313</sup>

Der Gesetzgeber des Gesellschaftsrechts müsste hierauf einerseits mit der Abkoppelung der Ausgleichs- und Abfindungsansprüche vom Abschluss eines Unternehmensvertrags reagieren, andererseits durch die Erleichterung des Nachweises einer gesellschaftsrechtlich relevanten Beherrschung, etwa durch Einführung eines Spruchverfahrens zur Feststellung auch der *Voraussetzungen* einer der bisher unternehmensvertraglichen Beherrschung entsprechenden Beherrschung.<sup>314</sup>

b) Ungeachtet dessen bleibt ein Gewinnabführungsvertrag bisheriger Prägung selbstverständlich auch in der Zukunft zulässig; seine Bedeutung hat er dabei nicht nur für *Altfälle*, sondern auch für diejenigen, die sich den *Einzelausgleich* und den möglichen Streit um dessen Berechnung sparen wollen, und in den Fällen, in denen wie beim cash pooling ein Einzelausgleich nicht möglich ist.

#### **4. Zusammenfassung**

Sollte sich der Gesetzgeber entschließen, den Gewinnabführungsvertrag als Voraussetzung einer Gruppenbesteuerung aufzugeben, ist aus gesellschaftsrechtlicher Sicht vor allem das Recht des faktischen Konzerns berufen, die Interessen außenstehender Gesellschafter und von Gläubigern zu schützen. Zur Vermeidung von Schutzdefiziten sollte der Gesetzgeber hier durch zusätzliche Publizitätsanforderungen einerseits und durch eine Erleichterung der Verfahren zur Durchsetzung von konzernrechtlichen Ansprüchen andererseits darauf reagieren, dass die Einbeziehung einer Gesellschaft in ein System der Gruppenbesteuerung nicht mehr die qua Gesetz unwiderlegliche Vermutung der vollständigen wirtschaftlichen Integration der Tochter in die Mutter beinhaltet.

---

<sup>313</sup> Hierzu ausführlich *Hirte/Schall*, Konzern 2006, 243, 246.

<sup>314</sup> Dafür *Hirte/Schall*, Konzern 2006, 243, 250 f.; abw. aber OLG München, ZIP 2008, 1330 ff. = NZG 2008, 753 = EWiR § 291 AktG 1/2008, 481 (*Goslar*); ebenso als Vorinstanz LG München I, ZIP 2008, 242, 243 (HVB/UniCredit).

## IFSt-Schriften 2010 / 2011

### 2010

- Nr. 460 *Dornbusch*, Zur Struktur familienpolitischer Maßnahmen in Deutschland
- Nr. 461 *Dorenkamp*, Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung – Haushaltsverträglicher Ausstieg aus der Mindestbesteuerung
- Nr. 462 *Albert*, Schiedsverfahren im Internationalen Steuerrecht
- Nr. 463 *Franke/Kügler*, Steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen
- Nr. 464 *Stapperfend*, Bilanzberichtigung und Bindung der Finanzverwaltung an die eingereichte Bilanz – Subjektiver Fehlerbegriff auf dem Prüfstand
- Nr. 465 *Beland*, Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2010 gegenüber 2009
- Nr. 466 *Dornbusch*, Entwicklung wesentlicher Daten der öffentlichen Finanzwirtschaft in Deutschland von 1999–2009

### 2011

- Nr. 467 *Dahlmanns*, Tagungsbericht, Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung
- Nr. 468 *Hemmelgarn*, Steuern und Abgaben im Finanzmarktsektor – Abgabenrechtliche Regulierung und neue Finanzmarktsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 469 *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung
- Nr. 470 *Ernst*, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel – Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG
- Nr. 471 *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag









