

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Das Sondersteuerrecht
verbundener Unternehmen

Frederik Schildgen, M.Sc.

Prof. Dr. Johanna Hey

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Schildgen/Hey, ifst-Schrift 544 (2022)

ISBN: 978-3-89737-208-5

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Marienstraße 31, 10117 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

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

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

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Das Sondersteuerrecht verbundener Unternehmen

Frederik Schildgen, M.Sc.

Prof. Dr. Johanna Hey

Universität zu Köln, Institut für Steuerrecht

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 544:

Das Sondersteuerrecht verbundener Unternehmen

Die Besteuerung von Konzernen steht im Spannungsfeld zwischen der Vielfalt der Gesellschaften und der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns. Das Steuerrecht bildet dieses Spannungsfeld mit der Steuersubjekteigenschaft der einzelnen Gesellschaft auf der einen Seite und der Organschaft auf der anderen Seite sowie einem „dazwischenliegenden“ Sonderrecht für verbundene Unternehmen ab. In der vorliegenden Schrift steht dieses dazwischenliegende, seit Jahren anwachsende Sonderrecht im Fokus.

Schon ein kurzer Blick auf die einschlägigen Vorschriften wie Zins-, Lizenzschanke oder § 8c KStG zeigt, dass diese sich in Zielsetzungen, Voraussetzungen und Rechtsfolgen unterscheiden. Dabei ist jedoch sicherzustellen, dass Regelungsziele, Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen jeder einzelnen Vorschrift für sich, aber auch vorschriftenübergreifend abgestimmt sind. Dazu wird das Sondersteuerrecht verbundener Unternehmen zunächst in das oben aufgezeichnete Spannungsfeld eingeordnet und nach den Regelungszielen, den Anforderungen an die Verbundenheit und den Rechtsfolgen systematisiert. Angleichungspotentiale werden identifiziert und Verbesserungsvorschläge unterbreitet. Deutlich wird in diesem Zuge auch, dass sich der Gesetzgeber für die Ausgestaltung des Sonderrechts vieler Typisierungen bedient. Die vorliegende ifst-Schrift legt die Ungenauigkeiten und überschießenden Elemente in der Typisierung offen und zeigt Wege zur sachgerechteren und genaueren Ausgestaltung auf.

In einem letzten Schritt wird ein Blick auf die mögliche Umsetzung der Regelungen zur Zwei-Säulen-Lösung der OECD und des Inclusive Framework geworfen. Die Erkenntnisse aus der Untersuchung des bestehenden Sonderrechts werden herangezogen, um Wege zur Integration der verschiedenen Instrumente zu skizzieren.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff

Berlin, im Juni 2022

Inhaltsverzeichnis

I.	Problemstellung	1
II.	Bestandsaufnahme der Besteuerung verbundener Unternehmen	3
	1. Ausgangspunkt: Die (einzelne) Körperschaft als Besteuerungseinheit	3
	a. Trennungsprinzip und eigene Leistungsfähigkeit der Körperschaft	3
	b. Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung	5
	2. Endpunkt: Steuerliche Organschaft/Konzern als Besteuerungseinheit	6
	3. Dazwischen: Das Sonderrecht der Besteuerung verbundener Unternehmen	7
	a. Sonderregeln als Bestandteil des Konzernsteuerrechts?	7
	b. Überblick und Rechtsentwicklung der Sonderregeln	9
III.	Bezugsrahmen: Der Konzern im Gesellschaftsrecht, in der Betriebswirtschaftslehre und in der Rechnungslegung .	15
	1. Das Spannungsfeld der Konzernbesteuerung	15
	2. Der Konzern im Gesellschaftsrecht	15
	3. Betriebswirtschaftliches Konzernverständnis	16
	4. Konzernrechnungslegung	18
	5. Folgerungen für das Sonderrecht der Besteuerung verbundener Unternehmen – Berücksichtigung der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns	19
IV.	Systematisierung des Sonderrechts der Besteuerung verbundener Unternehmen	23
	1. Einleitung	23
	2. Ausgangspunkt: Mit den Sonderregeln verfolgte Gesetzeszwecke. .	23
	a. Verwirklichung des Trennungsprinzips	24
	aa. Fremdvergleichsgrundsatz	24
	bb. Typisierung der Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis	24
	b. Vereinfachung durch Missbrauchstypisierung	25
	c. Einmalbelastung (im Inland)	26
	d. Neutralität der Besteuerung und Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen	29

e.	Abzugsverbote als Instrument der Disziplinierung anderer Staaten und zur Verfolgung außerfiskalischer Ziele	30
3.	Anforderungen an die Verbundenheit	31
a.	Einflussnahme im Konzern	31
b.	Typisierung von Einflussnahme und wirtschaftlicher Verbundenheit	34
aa.	Erfassung der wirtschaftlichen Verbundenheit	34
bb.	Verbundenheit unterhalb der Beherrschung	35
cc.	Tatbestandsmerkmale zur Typisierung des Einflusses	37
dd.	Mittelbare Beteiligungsverhältnisse	38
c.	Zugrunde zu legendes Konzernbild	40
d.	Erweiterung durch den Begriff des Nahestehens	42
e.	Informationsbeschaffungsmöglichkeiten und Vollzugsfähigkeit der Regelungen	43
f.	Teilweise zusätzliche Größenanforderungen	45
g.	Zwischenergebnis	45
4.	Systematisierung anhand der Rechtsfolgen	46
a.	Zusammenhang mit Zwecken und Anforderungen	46
aa.	Überschießende Rechtsfolgen	46
bb.	Verhältnis von Gegenbeweismöglichkeit und Rechtsfolge	48
b.	Berücksichtigung zu fremdüblichen Bedingungen	49
c.	Versagung einer Bemessungsgrundlagenminderung	50
aa.	Versagung von Steuerbefreiungen	50
aaa.	Belastungskorrespondenz	50
bbb.	Schachtelprivilegien	51
bb.	Abzugsverbote und Gefahr einer Doppelbelastung	52
d.	Verwirklichung der wirtschaftlichen Einheit	54
V.	Einordnung und Bewertung einzelner Sondervorschriften	56
1.	Abzugsverbote	56
a.	Zinsschranke	56
b.	Lizenzschranke und § 8 StAbwG	59
c.	§ 4k EStG	61
2.	Verwirklichung der wirtschaftlichen Einheit	63
a.	Hinzurechnungsbesteuerung	63
b.	Schädliche Beteiligungserwerbe	65

VI. Ausblick: Zwei-Säulen-Lösung der OECD	70
1. Neues und eigenständiges Sonderrecht	70
2. Persönlicher Anwendungsbereich	71
a. Allgemeine Vorgaben	71
b. Verzicht auf die Umsatzgrenze	74
3. Zielsetzung	75
a. Vergleich mit der Hinzurechnungsbesteuerung	75
b. Vergleich mit den Abzugsverboten	76
c. Dennoch: Koordinierung der Maßnahmen ist erforderlich	76
VII. Thesenförmige Zusammenfassung	79

*Die Verfasser danken Prof. Dr. Heribert Anzinger,
Prof. Dr. Marc Desens, Prof. Dr. Christian Dorenkamp,
PD Dr. Erik Röder und Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Schön
für wertvolle Anmerkungen zum Vortrag im Rahmen des
„Steuerwissenschaftlichen Online Kolloquiums“
des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen
am 1.6.2021.*

*Die Schrift knüpft an den General Report „Group approach and
separate entity approach in domestic and international tax law“,
den Prof. Dr. Johanna Hey gemeinsam mit Dr. Arne Schnitger unter
Mitwirkung von Frederik Schildgen zu Subject 1 des IFA Kongresses
2022 in Berlin verfasst hat, an.*

I. Problemstellung

Seit Jahren bringt die Steuergesetzgebung immer neue Sondervorschriften für verbundene Unternehmen hervor. Sie unterscheiden sich hinsichtlich Zielsetzungen, Voraussetzungen und Rechtsfolgen. Es handelt sich um einen wahren Wildwuchs, dem zuletzt das Gesetz zur Umsetzung der ATAD¹ mit der Neufassung von § 1 Abs. 2 AStG,² der Reform der Voraussetzungen der Hinzurechnung in § 7 AStG und dem Abzugsverbot des § 4k EStG sowie das Steueroasen-Abwehrgesetz³ neue Facetten hinzufügt haben. Die Zwei-Säulen-Lösung der OECD und des Inclusive Framework⁴ beziehen sich ebenfalls auf qualifiziert verbundene Unternehmen. Ihre Umsetzung wird das Sonderrecht für verbundene Unternehmen um eine weitere Schicht anreichern.

Dieser Befund fordert eine Systematisierung heraus. Jedoch, dies sei bereits vorweggenommen, wird sich zeigen, dass es – außerhalb der Organschaft – nicht das *eine* System der Besteuerung verbundener Unternehmen gibt. Der Gesetzgeber arbeitet die Probleme der Gesellschafterfremdfinanzierung, des Mantelkaufs, der ausländischen Patentboxen und von Besteuerungsincongruenzen sequenziell ab, ohne dass eine gemeinsame Systematik erkennbar ist. Dennoch ist eine Systematisierung unerlässlich, um zu verhindern, dass für gleichgelagerte Regelungsziele unterschiedliche Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen zur Anwendung kommen. Zudem begründen Son-

¹ Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsg) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, S. 2035; Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193, 19.7.2016, S. 1 (ATAD), zuletzt geändert durch Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABl. L 144, 7.6.2017, S. 1.

² Weitere Änderungen des § 1 AStG erfolgten durch das Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (AbzStEntModG) v. 2.6.2021, zu einer Einordnung s. Bärsch/Ditz/Engelen/Quilitzsch, DStR 2021, S. 1785; Greil/Salinger, ISR 2021, S. 330.

³ Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, S. 2056.

⁴ OECD, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm> (i.F. Statement Zwei-Säulen-Lösung, letzter Abruf 18.5.2022).

derregeln für (qualifiziert) verbundene Unternehmen eine Ungleichbehandlung, die der Rechtfertigung bedarf. Dies wiederum setzt die Einordnung in den Normzusammenhang der Unternehmensbesteuerung voraus. Mindestens ebenso wichtig ist ein Koordinatensystem für die Weiterentwicklung des Unternehmensteuerrechts. Spätestens zur Umsetzung der Zwei-Säulen-Lösung bedarf es Klarheit über die Bedeutung der Sondervorschriften für verbundene Unternehmen. Dies gilt umso mehr, wenn angestrebt werden sollte, ein neues internationales Konzernmindeststeuerrecht nicht einfach nur neben die bestehenden Sonderregeln für verbundene Unternehmen zu setzen, sondern die verschiedenen Instrumente zu integrieren.

Für die richtige Einordnung der steuerlichen Sonderregelungen bedarf es eines Bezugsrahmens. Dazu werden zunächst unter Rückgriff auf die Behandlung von Konzernen (inklusive assoziierter Unternehmen) im Gesellschaftsrecht, in der Betriebswirtschaftslehre und in der Rechnungslegung das Spannungsfeld der Einheit des Konzerns und der Vielheit der Gesellschaften sowie die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Konzerns nachgezeichnet. Hierauf aufbauend werden die Sonderregeln einer Bestandsaufnahme hinsichtlich Gesetzeszweck, Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen unterzogen: Es werden Verbesserungsvorschläge unterbreitet und Möglichkeiten einer Integration der OECD Säule 2 in dieses Normgefüge aufgezeigt.

II. Bestandsaufnahme der Besteuerung verbundener Unternehmen

1. Ausgangspunkt: Die (einzelne) Körperschaft als Besteuerungseinheit

a. Trennungsprinzip und eigene Leistungsfähigkeit der Körperschaft

Ausgangspunkt der Besteuerung der juristischen Person als Unternehmensträger ist das Trennungsprinzip. Nach dem Trennungsprinzip ist die einzelne Körperschaft Steuersubjekt; ihr Einkommen (§§ 7, 8 KStG) wird unabhängig von den Anteilseignern ermittelt und besteuert. Die Körperschaft und ihre Anteilseigner sind für sich zu betrachten. Nach dem Trennungsprinzip soll die steuerliche Behandlung der Gesellschaft unabhängig von der des Anteilseigners sein – und umgekehrt.⁵ Dies gilt im Ausgangspunkt ganz unabhängig vom Umfang der Beteiligung, bei Streubesitz genauso wie bei Beherrschung. Ins Spiel kommt der Anteilseigner grundsätzlich erst, wenn ihm Beteiligungserträge zufließen. Denn durch die rechtliche Verselbstständigung sind Einkommen und Vermögen der Gesellschaft zunächst von diesem getrennt. Der Anteilseigner hat weder unmittelbaren noch mittelbaren Besitz am Vermögen der Kapitalgesellschaft. Dieser Grundsatz wird durch die Körperschaftsteuer nachvollzogen.⁶

Schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Anteilseigner werden als Folge des Trennungsprinzips unter der Voraussetzung ihrer Angemessenheit anerkannt. Die Erfassung der verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) macht hiervon keine Ausnahme. Zwar finden Fremdvergleich und Einkünftekorrektur nach den Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung nur im Verhältnis zu Anteilseignern (und ihnen nahestehenden Personen) statt. Indes geht es hier gerade darum, eine Vermischung von Gesellschafts- und Anteilseignerebene zu verhindern. Die verdeckte Gewinnausschüttung dient der Verwirklichung des Trennungsprinzips.⁷ Konsequenterweise stellt der BFH keine Gesamtbetrachtung an, sondern prüft die Voraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung getrennt auf der Ebene der Körperschaft und des Anteilseigners.⁸

⁵ Böhmer, *StuW* 2012, S. 33 (34).

⁶ Böhmer, *StuW* 2012, S. 33 (34).

⁷ Dorenkamp, in *FS RFH/BFH*, 2018, S. 1349 (1355).

⁸ BFH v. 22.2.1989 – I R 44/85, *BStBl.* II 1989, S. 475; krit. *Rüd*, *FR* 2009, S. 703; *Scholtz*, *FR* 1990, S. 321.

Das Trennungsprinzip basiert auf der Identität zwischen juristischer Person und Unternehmen⁹, wohingegen Unternehmen und Anteilseigner nicht identisch sind, was sich auch organisationstheoretisch¹⁰ begründen lässt. Die Handlungen des Unternehmens lassen sich zwar im Sinne des methodologischen Individualismus¹¹ auf die beteiligten natürlichen Personen zurückführen, jedoch nicht auf eine separate Verfolgung ihrer eigenen Interessen¹². Innerhalb des Unternehmens erfolgt ein Interessenausgleich, dessen Ergebnis nicht unbedingt die Summe der Einzelinteressen ist. Unternehmenshandeln entspricht also nicht mehr dem separaten Handeln der Unternehmensmitglieder.¹³ Mit der Größe des Unternehmens wächst dieser Effekt.

⁹ Dies gilt im Konzern aus betriebswirtschaftlicher Sicht nicht mehr, s.u. III.3. und III.4.

¹⁰ Unter den Annahmen des methodologischen Individualismus, der genuinen Unsicherheit und der subjektiven Rationalität.

¹¹ *Schmiel*, in Matiaske/Weber, Ideengeschichte der BWL, 2018, S. 171 (172); *Vanberg*, Constitutional Political Economy, 1992, S. 223 (238–241); *Schumpeter*, Das Wesen und der Hauptinhalt der theoretischen Nationalökonomie, 1908, S. 88 ff. (in der Ausgabe von Duncker & Humblot).

¹² Dies gilt übrigens gleichermaßen für (Publikums-)Personengesellschaften, für die daher in gleicher Weise das Trennungsprinzip zur Anwendung gebracht werden könnte, vgl. *Lang*, in DSTJG 24 (2001), S. 49 (98–99). Auch hier entspricht das Handeln der Gesellschaft nicht mehr dem separaten Handeln der Unternehmensmitglieder. Das BVerfG lässt jedoch als Rechtfertigung für die unterschiedliche steuerliche Behandlung die zivilrechtlichen Grundsätze gelten, die die Kapitalgesellschaft von der Personengesellschaft unterscheiden, vgl. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, S. 164, Rn. 115–116; BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, S. 1082, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 112–113. Die weiterbestehenden Unterschiede nach Abschaffung der Gesamthand durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) v. 10.8.2021, BGBl. I 2021, S. 3436, bleiben zur Rechtfertigung ausreichend: *Kanzler*, FR 2021, S. 1049 (1052); Wissenschaftliche Dienste – Deutscher Bundestag, Ausarbeitung zum Thema „Auswirkungen des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) auf die verfassungsrechtliche Rechtfertigung des Dualismus des Unternehmensteuerrechts“ v. 11.5.2021, abrufbar unter der Adresse: <https://www.bundestag.de/resource/blob/847526/93583924611a0e252d0fbb40bce2c3c4/WD-4-051-21-pdf-data.pdf> (letzter Abruf 18.5.2022), S. 16–17.

¹³ *Schmiel*, in Matiaske/Weber, Ideengeschichte der BWL, 2018, S. 171 (176–178); *Vanberg*, Constitutional Political Economy 1992, S. 223 (240, 243); *Schmiel*, ORDO 2016, S. 75. Dazu muss jedoch nicht abgelehnt werden, dass Unternehmen Netzwerke von Verträgen sind, s. *Williamson*, Administrative Science Quarterly, 1991, S. 269 (274 f.).

Lediglich für Ein-Personen-Kapitalgesellschaften ohne weitere Angestellte gilt diese Begründung nicht.

b. Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung

Die Entscheidung für das Trennungsprinzip impliziert indes nicht die Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns, wie sie in klassischen Körperschaftsteuersystemen erfolgt. Denn trotz der fehlenden Identität der Interessen ist eine vollständig isolierte Betrachtung nicht gerechtfertigt. Die Einkünfteerzielung über das Vehikel Kapitalgesellschaft verdoppelt nämlich nicht die Leistungsfähigkeit der dahinterstehenden natürlichen Personen. Bei Gewinnausschüttung wird das Einkommen nur weitergegeben, nicht jedoch vermehrt.¹⁴ Die aus dieser Erkenntnis abzuleitende vorläufige Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft rechtfertigt keine endgültige Doppelbelastung.¹⁵ Die daher notwendige Vermeidung der Doppelbelastung¹⁶ ist die wohl wesentlichste Einschränkung des Trennungsprinzips.¹⁷ Seit der Ablösung der Anrechnungsmethode durch das Halbeinkünfte- bzw. Teileinkünfteverfahren wird die Vermeidung der Doppelbelastung mit Körperschaft- und Einkommensteuer nur noch pauschal umgesetzt.¹⁸ Es kommt lediglich auf eine körperschaftsteuerliche Vorbelastung an, jedoch nicht auf deren Höhe.

Zur Vermeidung einer Mehrfachbelastung mit Körperschaftsteuer im System des Teileinkünfteverfahrens bedarf es der körperschaftsteuerlichen Beteiligungsertragsbefreiung. Das Freistellungssystem vermeidet, abgesehen von § 8b Abs. 3 Satz 1 und § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG sowie seit 2013 § 8b Abs. 4 KStG, Kaskadeneffekte in Beteiligungsketten.¹⁹ Im Verhältnis zum körperschaftsteuerpflichtigen Anteilseigner hat die Belastung des thesaurierten Gewinns auf der Ebene der ausschüttenden Gesellschaft abschließende Wirkung. Im Inlandsfall spielt es – blendet man die Gewerbesteuer aus – grundsätzlich keine Rolle, auf welcher Ebene der Gewinn der Körperschaftsteuer unterliegt.

¹⁴ *Schipporeit*, StuW 1980, S. 190 (196–197); *Haller*, in StbJb 1970/71, 1971, S. 15 (22).

¹⁵ *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997, S. 256.

¹⁶ *Hey*, in FS Trzaskalik, 2005, S. 219 (223).

¹⁷ *Dorenkamp*, in FS RFH/BFH, 2018, S. 1349 (1355).

¹⁸ *Hey*, in DStJG Sonderband Unternehmensteuerreform, 2001, S. 5 (7 f.).

¹⁹ *Hey*, in Tipke/Lang, 24. Aufl., 2021, Rn. 11.13.

2. Endpunkt: Steuerliche Organschaft/Konzern als Besteuerungseinheit

Das wirtschaftliche Verständnis des Trennungsprinzips steht unter der Prämisse, dass das Unternehmen und die Gesellschaft identisch sind. Diese Identität löst sich jedoch im Konzernsachverhalt auf. Stattdessen besteht hier eine Inkongruenz von Rechtsträgerschaft und Unternehmen.²⁰ Die einzelnen Konzerngesellschaften sind wirtschaftlich keine selbstständigen Unternehmen mehr, sondern werden Teil einer wirtschaftlichen Einheit, die ihrerseits aber keine eigene Rechtspersönlichkeit hat. Folglich wird der Konzern auch als „der paradoxe Fall eines Unternehmens, das als solches überhaupt keine Rechtsform hat“²¹ bezeichnet.

Das Steuerrecht nähert sich diesem Gedanken der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns mit dem Institut der Organschaft. Die Organschaft modifiziert das Trennungsprinzip.²² Dabei wird die rechtliche Eigenständigkeit der Organgesellschaften nur im Umsatzsteuerrecht und in der Gewerbesteuer²³ überwunden, während in der Körperschaftsteuer mit der rechtsträgerbezogenen Einkommensermittlung auf einer ersten Stufe am Trennungsprinzip festgehalten wird.

Die unterschiedlichen Rechtsfolgen korrespondieren mit verschiedenen Ausprägungen der Organtheorie.²⁴ Die Organtheorie wurde als die steuerrechtliche Lehre von der wirtschaftlichen Einheit mehrerer rechtlich selbstständiger Unternehmen entwickelt²⁵ und gliedert sich – hinsichtlich der Beachtung

²⁰ *Schmidt*, in FS Lutter, 2000, S. 1167 (1174); *Tavares*, World Tax Journal 2016, S. 243 (258).

²¹ *Ballerstedt*, in Arndt, Die Konzentration in der Wirtschaft, 2. Aufl., 1971, S. 605 (630 f.); *Schmidt*, in FS Lutter, S. 1167 (1174).

²² *Wagner*, Konzeption einer Gruppenbesteuerung, 2006, S. 3.

²³ Für die Gewerbesteuer ist jedoch die gebrochene Einheitstheorie zu beachten, *Keß*, in Lenski/Steinberg, GewStG, § 2 Rn. 3520, 140. EL 02/2022.

²⁴ *Kolbe*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 14 KStG, Rn. 3, 309. EL 02/2022.

²⁵ RFH v. 30.1.1930 – I A 226/20, RStBl. 1930, S. 148 = StuW 1930, Band II, Urteil Nr. 321, Sp. 466; *Schultze-Schlutius*, Die Organtheorie, 1955, 31.

des Trennungsprinzips – im Wesentlichen in die Einheits- bzw. Filialtheorie²⁶ und die Zurechnungstheorie auf.²⁷ Während die Filialtheorie das Trennungsprinzip negiert, wird es nach der Zurechnungstheorie mit den Modifikationen des § 15 KStG aufrechterhalten.²⁸ Die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Einheit erfolgt im zweiten Schritt durch die Einkommenszurechnung. Entgegen dem Einheitsgedanken werden Rechtsbeziehungen zwischen den Gesellschaften weiterhin berücksichtigt.²⁹

3. Dazwischen: Das Sonderrecht der Besteuerung verbundener Unternehmen

a. Sonderregeln als Bestandteil des Konzernsteuerrechts?

Ausgehend von diesem relativ klaren Bild – da die einzelne Kapitalgesellschaft, hier die Organschaft zur (freilich unvollkommenen) Abbildung der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns – interessieren im Folgenden die dazwischenliegenden Vorschriften für verbundene Unternehmen. Während die Organschaft und das System der Anteilseignerentlastung dazu dienen, Nachteile des Trennungsprinzips (fehlender Verlustausgleich, [partielle] Doppelbelastung von Ausschüttungen) für den Steuerpflichtigen zu überwinden, dient das Sonderrecht für verbundene Unternehmen dazu, die steuerlichen Folgen von Einflussnahmemöglichkeiten innerhalb von Konzernstrukturen, aber eben auch weitergehend zwischen qualifiziert beteiligten Unternehmen zu begrenzen.³⁰

²⁶ Also die steuerrechtliche Lehre vom Gesamtunternehmen, *Friedländer*, *StuW* 1931, Band I, Sp. 492. Dieser bezeichnet die Einheitstheorie als Organtheorie. Er vergleicht diese Lehre mit den konsolidierten Konzernbilanzen, Sp. 491, 494, 500.

²⁷ *Jurkat*, *Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht*, 1975, S. 53–54; *Mersman*, in *StbJb* 1963/64, S. 53 (72–81).

²⁸ Dies wird auch durch die Notwendigkeit, verdeckte Gewinnausschüttungen und Einlagen im Organkreis nachzuvollziehen (*Stimpel*, in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, *KStG*, 1. Aufl., 2015, § 8 Rn. 942), betont.

²⁹ *Grotherr*, *BB* 1993, S. 1986 (1987).

³⁰ Kontrolle von Schuldverhältnissen: *Schön*, *ZHR* 2007, S. 409 (421 ff.).

Die Sondervorschriften für verbundene Unternehmen werden gemein- hin dem Konzernsteuerrecht zugerechnet.³¹ Anders als die Regelungen zur Organschaft bilden sie die wirtschaftliche Einheit jedoch nicht ab, sondern gehen davon aus, dass es am Interessengegensatz fehlt, wie er zwischen unverbundenen Unternehmen besteht. Zunächst fällt auf, dass die Regelungen oft nicht an einen Beherrschungstatbestand anknüpfen, sondern lediglich eine Sperrminorität oder gar weniger („mindestens 25 %“³²) voraus- setzen. Inwieweit ihnen Bedeutung auch außerhalb von Konzernstrukturen zukommt, ist eine empirische Frage, die hier nicht beantwortet werden kann. Eine normative Frage, zu deren Beantwortung hier beigetragen werden soll, ist die, wie der Einflussbereich innerhalb der wirtschaftlichen Einheit abge- grenzt werden kann und ob die Tatbestandsvoraussetzungen der Sondervor- schriften dies widerspiegeln.

Zudem stellt sich die Frage, ob sich der Gesetzgeber bei der Normierung der Sondervorschriften für qualifiziert verbundene Unternehmen an einem (kla- ren) Konzernbild orientiert und wie konsequent dieses durchgehalten wird. Ausgangspunkt ist im Weiteren eine Einordnung des rechtlichen und wirt- schaftlichen Sachverhalts des Konzerns. Dazu werden zunächst gegensätz- liche Konzernbilder aufgezeigt und ein zur Tatbestandsvoraussetzung der Beherrschung und dem Trennungsprinzip passendes Konzernbild hergelei- tet. Im weiteren Verlauf werden die Aspekte der Vorschriften des Sonder- rechts, die von diesem Konzernverständnis abweichen, aufgezeigt.

³¹ „Konzernsteuerrecht im weiteren Sinn“, s. *Kessler*, in *Kessler/Kröner/Köh- ler* (Hrsg.), *Konzernsteuerrecht*, 3. Aufl., 2018, § 1 Rn. 4; ferner *Kirchmayr/ Mayr/Hirschler/Kofler* (Hrsg.), *Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch*, 2017; auch *Stollenwerk*, *Geschäfte zwischen nahestehenden Perso- nen*, 2014, S. 1, setzt Geschäftsvorfälle zwischen nahestehenden Unternehmen und Personen konzerninternen Transaktionen gleich.

³² Bspw. § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AStG.

b. Überblick und Rechtsentwicklung der Sonderregeln

Die Regelungen zur Vermeidung von durch das Trennungsprinzip ausgelösten Doppelbelastungen haben weit zurückreichende Wurzeln.³³ Die Rechtsentwicklung des Sonderrechts verbundener Unternehmen ist dagegen weit weniger stringent, reicht in ihren Anfängen aber ebenfalls knapp hundert Jahre zurück. Die körperschaftsteuerrechtliche Anerkennung des Trennungsprinzips brachte im gleichen Zuge die Vermutung der Ausnutzbarkeit für die Gestaltung der Steuerbelastung mit sich.

Schon früh bestand daher ein Sonderrecht für Tochtergesellschaften mit ausländischer Muttergesellschaft.³⁴ Nach den vom RFH angewandten Konzern- und Filialtheorien wurde eine solche inländische Tochtergesellschaft nicht als ein selbstständiges Steuersubjekt anerkannt; sie wurde stattdessen wie eine Betriebsstätte behandelt.³⁵ In diesen Rechtsprechungslinien wurde die Gesellschaft also unselbstständiger Unternehmensteil. Unter Anwendung der organschaftlichen Filialtheorie erkannte der RFH mit Urteil v. 26.10.1937³⁶ für eine inländische Tochtergesellschaft einer niederländischen Muttergesellschaft unter Vorliegen der organschaftlichen Eingliederungsvoraussetzungen einen Betriebsausgabenabzug für Lizenzzahlungen an die Mutter nicht an, da die

³³ Zur Organschaft s. Fn. 26. Die Regelungen zu Schachtelprivilegien wie sie heute vorzufinden sind in §§ 8 Nr. 5, 9 Nr. 2a GewStG; § 8b Abs. 4 KStG, § 43b EStG, § 50g EStG reichen bis in die Zeit des 1. Weltkriegs zurück, *Schön*, FR 2001, S. 381 (385). Unter Berücksichtigung des Schachtelprivilegs lässt sich die Vermeidung der Doppelbelastung von Beteiligungserträgen somit bis zur Einführung des KStG in der Weimarer Republik zurückverfolgen. Ihren Höhepunkt im Sinne der Zielgenauigkeit fand die Vermeidung der Doppelbelastung während des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens.

³⁴ *Bellstedt*, Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. Aufl., 1973, S. 410; RFH v. 30.1.1930 – I A 226/20, RStBl. 1930, S. 148.

³⁵ *Bühler*, Steuerrecht der Konzerne und Gesellschaften, 1951, S. 172; *Friedländer*, Konzernrecht, 2. Aufl., 1954, S. 191; *Bellstedt*, Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. Aufl., 1973, S. 410, 415 mit Bezugnahme auf die Konzerntheorie, insb. Shell-Urteil (RFH v. 30.1.1930 – I A 226/20, RStBl. 1930, S. 148) und Citroen-Urteil (RFH v. 16.9.1930 – I A 129/30, RStBl. 1930, S. 757) und die Filialtheorie (insb. RFH v. 26.10.1937 – I 9/37, RStBl. 1938, S. 46). Zur Filialtheorie s. auch *Bühler*, IFA 1954, S. 82 (104–106).

³⁶ RFH v. 26.10.1937 – I 9/37, RStBl. 1938, S. 46.

Tochtergesellschaft lediglich Betriebsstätte gewesen sei.³⁷ Dem „innerbetrieblichen“ Austauschverhältnis wurde dann eine steuerliche Motivation unterstellt.³⁸

Die Konzerntheorie mit den gleichen Rechtsfolgen hinsichtlich der Einheitsbetrachtung des Konzerns gründete auf einem loseren Eingliederungsbegriff, nämlich der bloßen Konzernzugehörigkeit.³⁹ Sie wurde zur Anwendung des § 34 EStG 1925 entwickelt. Zweck dieser Vorschrift war die Gewinnabgrenzung zwischen inländischer Zweigniederlassung und ausländischem Stammhaus. Unter Verweis auf die wirtschaftliche Einheit des Konzerns wandte der RFH mit Urteil v. 30.1.1930 den Begriff Zweigniederlassung auch auf Konzerngesellschaften an.⁴⁰ Die Konzerngesellschaft wurde ausdrücklich Zweigstelle des Konzerns.⁴¹

Diese Rechtsprechungslinien⁴² wurden nach dem Zweiten Weltkrieg nicht mehr aufgenommen.⁴³ Beide entsprachen in ihren Rechtsfolgen – dem Verlust der steuerlichen Selbstständigkeit der inländischen Tochtergesellschaft – auch nicht der schon damals im Inlandsfall der Körperschaftsteuerlichen Organschaft einschlägigen Zurechnungstheorie.⁴⁴

Nachfolgevorschrift u.a. von § 34 EStG 1925 wurde § 30 EStG 1934.⁴⁵ Dieser stellte bei bloßem Bestehen der Möglichkeit von Gewinnverlagerungen durch Auslandsbeziehungen die Festsetzung der Einkommensteuer mit-

³⁷ Die Versagung des Betriebsausgabenabzugs war eine Konsequenz aus der Unmöglichkeit der Besteuerung des eigentlich steuerpflichtigen Organträgers, *Bühler*, IFA 1954, 82 (106).

³⁸ RFH, Urteil v. 26.10.1937 – I 9/37, RStBl. 1938, S. 46 = StuW 1937, Band II, Nr. 637, Sp. 1229 (1231).

³⁹ *Friedländer*, StuW 1931, Band I, Sp. 481 (506).

⁴⁰ RFH v. 30.1.1930 – I A 226/20, RStBl. 1930, S. 148 = StuW 1930, Band II, Sp. 459 (464–466). Zur Kritik *Friedländer*, StuW 1931, Band I, Sp. 481 (485 f.).

⁴¹ RFH v. 30.1.1930 – I A 226/20, RStBl. 1930, S. 148 = StuW 1930, Band II, Sp. 459 (467).

⁴² Zu weiteren Nachweisen: *Schmitz*, Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 1957, S. 236.

⁴³ *Bühler*, Prinzipien des internationalen Steuerrechts, 1964, S. 104.

⁴⁴ *Kolbe*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 14 KStG Rn. 3, 309. EL 02/2022; *Bellstedt*, Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. Aufl., 1973, S. 410.

⁴⁵ RStBl. 1935, 48.

tels eines Pauschsatzes in das Ermessen des Oberfinanzpräsidenten.⁴⁶ Nach Verwerfung des § 30 EStG 1934 durch den BFH⁴⁷ als verfassungswidrig schmolz das Sonderrecht wieder ab. Gewinnverlagerungen aus inländischen Tochtergesellschaften wurden nunmehr lediglich über die verdeckte Gewinnausschüttung erfasst.⁴⁸ Auch gegen die Verlagerung von Einkünften inländischer beherrschender Gesellschafter in ausländische Tochterkapitalgesellschaften war das deutsche Steuerrecht weitgehend zahnlos.⁴⁹ Gewinnverlagerungen ins Ausland sollte in der Folge mittels des Oasenerrlasses v. 14.6.1965⁵⁰ begegnet werden. Dies erfolgte jedoch ohne Rechtsgrundlage.⁵¹

Auf Grundlage der am 17.12.1970 von der Bundesregierung beschlossenen Leitsätze für ein Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen⁵² machte das AStG 1972⁵³ den Auftakt für das „moderne Sonderrecht“. Zum VZ 1994 kam dann als Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung⁵⁴ mit § 8a KStG die erste Sondervorschrift für die Gesellschafterfremdfinanzierung hinzu.⁵⁵ Die zwischenzeitlich als Reaktion

⁴⁶ BFH v. 7.4.1959 – I 2/58 S, BStBl. III 1959, S. 233.

⁴⁷ BFH v. 7.4.1959 – I 2/58 S, BStBl. III 1959, S. 233; *Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff u.a., Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 77, 95. EL 10/2020.

⁴⁸ *Eberhardt u.a.*, Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, S. 601.

⁴⁹ *Eberhardt u.a.*, Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, S. 583–584; Oasenbericht v. 23.6.1964, BT-Drucks. IV/2412.

⁵⁰ BMF v. 14.6.1965, BStBl. I 1965, S. 74, Tz. I.

⁵¹ *Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff u.a., Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 78, 95. EL 10/2020; *Kraft*, in Kraft, AStG, 2. Aufl., 2019, § 1 Rn. 1.

⁵² DB 1971, S. 16.

⁵³ Eingeführt durch Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen v. 8.9.1972 (BGBl. I S. 1713), Art. 1.

⁵⁴ Mit Urteil v. 5.2.1992 (BFH v. 5.2.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, S. 532) betonte der BFH die Finanzierungsfreiheit und stellte fest, dass in der Regel ein Gestaltungsmissbrauch aufgrund eines ungewöhnlich hohen Fremdfinanzierungsvolumens nicht vorliegt, *Prinz*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8a KStG Rn. 2, 255. EL 02/2013.

⁵⁵ Eingeführt durch StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, S. 774).

auf die Rechtsprechung des EuGH⁵⁶ auf Inlandssachverhalte ausgeweitete Vorschrift des § 8a KStG i.d.F. des ProtErklG⁵⁷ wurde mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 durch § 4h EStG und einen neugefassten § 8a KStG ersetzt.⁵⁸

Weitere Sonderregelungen, die ihren Hauptgrund in grenzüberschreitenden Sachverhalten haben⁵⁹, wurden im Zuge des BEPS-Projekts eingeführt. Durch die Lizenzschranke des § 4j EStG⁶⁰ sollen Aufwendungen für Rechteüberlassungen an nahestehende Personen nicht oder nur zum Teil abziehbar sein, wenn die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger aufgrund eines als schädlich einzustufenden Präferenzregimes, das keine substantielle Geschäftstätigkeit des Empfängers voraussetzt, nicht oder nur niedrig besteuert werden.⁶¹

Die Anti-Hybrid-Regelungen des § 4k EStG⁶² versagen den Betriebsausgabenabzug für Aufwendungen, sofern die den Aufwendungen entsprechenden Erträge beim Gläubiger nicht besteuert werden (Deduction/Noninclusion [D/NI]-Inkongruenzen, § 4k Abs. 1–3 EStG) oder wenn die Aufwendungen auch in einem anderen Staat abgezogen werden können, ohne dass den Aufwendungen Erträge gegenüberstehen, die in beiden Staaten besteuert werde

⁵⁶ EuGH v. 12.12.2002, C-324/00, Lankhorst-Hohorst, ECLI:EU:C:2002:749.

⁵⁷ Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 22.12.2003, BGBl. I 2003, S. 2840.

⁵⁸ Entfallen ist der Gesellschafterbezug in § 4h EStG, allerdings nur in der Grundvorschrift. § 4h Abs. 2 Buchst. c) EStG setzt Konzernzugehörigkeit voraus; § 8a Abs. 2 KStG lässt es für die Anwendbarkeit der Zinsschranke als Rückausnahme jedoch bereits ausreichen, wenn mehr als 10 % der Zinsen an einen zu mehr als einem Viertel beteiligten Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person gezahlt werden.

⁵⁹ Für die Vorschriften des AStG und des StAbwG gilt dies schon tatbestandlich, für die §§ 4j, 4k EStG ergibt sich dies spätestens aus dem Kontext. Ausweislich der Gesetzesbegründung richtet sich auch die Zinsschranke primär gegen Finanzierungsgestaltungen im grenzüberschreitenden Konzern.

⁶⁰ Eingeführt durch Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (SchädlStPraktG) v. 27.6.2017, BGBl. I 2017, S. 2074.

⁶¹ Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, 26.4.2017, BT-Drs. 18/11233, S. 9.

⁶² Eingeführt durch Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-UmsG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, S. 2035.

(Double Deduction [DD]-Inkongruenzen, § 4k Abs. 4 EStG). Auch bei Vorliegen von importierten Besteuerungsinkongruenzen wird der Betriebsausgabenabzug versagt (§ 4k Abs. 5 EStG).⁶³

Das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb (Steueroasen-Abwehrgesetz – StAbwG)⁶⁴ sanktioniert Geschäftsbeziehungen zu nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten (Steueroasen). Zum Maßnahmenkatalog zählen die Erhebung von Quellensteuern (§ 10 StAbwG), Abzugsverbote für Betriebsausgaben und Werbungskosten aus Geschäftsvorgängen mit Bezug zu Steueroasen (§ 8 StAbwG) und eine verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StAbwG) für in Steueroasen ansässige Zwischengesellschaften.⁶⁵

Hinzu kommen Vorschriften, die auch bei rein inländischen Sachverhalten anwendbar sein sollen. Die erste Regelung zum Untergang des Verlustvortrags bei Änderung der Beteiligungsverhältnisse wurde mit § 8 Abs. 4 KStG im Rahmen des Steuerreformgesetzes 1990 eingeführt⁶⁶, im Jahr 1997⁶⁷ verschärft und schließlich mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008⁶⁸ durch § 8c KStG ersetzt. Durch die Korrespondenzvorschrift des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG⁶⁹ bleiben Gewinnausschüttungen nur bei körperschaftsteuerlicher Vorbelastung steuerfrei. Zudem schreiben § 8b Abs. 3 Sätze 4, 5 KStG⁷⁰

⁶³ Pohl, in Brandis/Heuermann, EStG, § 4k Rn. 1–3, 159. EL 10/2021.

⁶⁴ Eingeführt durch Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, S. 2056.

⁶⁵ Eingeführt durch Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, S. 2056.

⁶⁶ StRefG 1990 v. 25.7.1988, BGBl. I 1988, S. 1093; Ebenfalls in Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung, BFH v. 9.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, S. 308. Nach der mit diesem Gesetz vollzogenen Rechtsprechungsänderung fehlte der Begrenzung des Verlustabzugs bei Mantelkäufen die Rechtsgrundlage, *Neumann*, in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 1. Aufl., 2015, § 8c Rn. 34.

⁶⁷ Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997, BGBl. I 1997, S. 2590.

⁶⁸ UntStRefG 2008 vom 14.8.2007, BGBl. I 2007, S. 1912.

⁶⁹ Eingeführt durch Jahressteuergesetz 2007 (JStG 2007) v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, S. 2878.

⁷⁰ Eingeführt durch Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, S. 3150.

ein Abzugsverbot für Gewinnminderungen aus Darlehen von qualifiziert beteiligten Gesellschaftern und diesen nahestehenden Personen vor.

III. Bezugsrahmen: Der Konzern im Gesellschaftsrecht, in der Betriebswirtschaftslehre und in der Rechnungslegung

1. Das Spannungsfeld der Konzernbesteuerung

Um die Sondervorschriften in den Kontext des Konzernsteuerrechts setzen zu können, ist ein Blick in das Gesellschaftsrecht, das den Anknüpfungspunkt für das körperschaftsteuerliche Trennungsprinzip bildet, und in die Betriebswirtschaftslehre sowie die Konzernrechnungslegung, die eine notwendige wirtschaftliche Betrachtung der Sachverhalte bieten, hilfreich.

Das Gesellschaftsrecht auf der einen Seite und die Betriebswirtschaftslehre samt ihres Teilbereiches der Konzernrechnungslegung auf der anderen Seite nähern sich dem Sachverhalt des Konzerns nämlich auf unterschiedlicher Weise und betonen entweder die Vielheit der Gesellschaften oder die Unternehmenseigenschaft des Konzerns.⁷¹ Diese Sichtweisen – hier die legalistische Sichtweise des Trennungsprinzips, dort die wirtschaftliche Sichtweise auf den Konzern als ein Unternehmen – bilden das Spannungsfeld, in dem sich die Besteuerung von Konzernen bewegt.⁷²

2. Der Konzern im Gesellschaftsrecht

Das Gesellschaftsrecht setzt die Grundlage für die Anknüpfungspunkte der subjektiven Steuerpflicht. Auch in Konzernsachverhalten wird streng an die einzelnen rechtlich selbstständigen Konzernunternehmen angeknüpft und deren Vielheit betont. Die Besonderheiten, die durch die Verbundenheit von Unternehmen entstehen, bleiben jedoch nicht unbeachtet.⁷³

Im Vordergrund steht dabei im Gesellschaftsrecht die Frage, in welchem Umfang ein herrschendes Unternehmen durch Weisungen in das geschäftliche Handeln des abhängigen Unternehmens eingreifen und diesem dabei wirtschaftliche Nachteile zufügen darf und inwiefern solche Weisungen zu einer Ausgleichs- oder Einstandspflicht des herrschenden Unternehmens oder deren beteiligter Organe führen.⁷⁴ In der Betonung der Vielheit regelt

⁷¹ *Pellens/Amshoff/Schmidt*, ZGR 2009, S. 231 (232, 250).

⁷² So schon *Bühler*, Steuerrecht der Konzerne und Gesellschaften, 1951, S. 171.

⁷³ *J. Vetter*, in Schmidt, K./Lutter, AktG, 4. Aufl., 2020, § 15 Rn. 7–29.

⁷⁴ *Schön*, ZGR 2019, S. 343 (346).

das Konzernrecht die Rechtsbeziehungen der einzelnen beteiligten Unternehmen im Verhältnis zueinander.⁷⁵ Im Mittelpunkt steht folglich nicht der Konzern selbst, sondern die Verbundenheit der einzelnen rechtlich selbstständigen Unternehmen.⁷⁶ Eine juristische Person „Konzern“ existiert nicht, er ist gesellschaftsrechtlich nur in seinen Gliedern fassbar.⁷⁷

3. Betriebswirtschaftliches Konzernverständnis

Der recht strikten Befolgung des Trennungsprinzips im Gesellschaftsrecht auch in Konzernsachverhalten steht das betriebswirtschaftliche Verständnis der Unternehmenseigenschaft des Konzerns entgegen. Nach dieser Sichtweise werden die einzelnen Konzerngesellschaften als Teil einer wirtschaftlichen Entscheidungs- und Handlungseinheit unter der einheitlichen Leitung der Konzernobergesellschaft angesehen.⁷⁸ Aus dem Verlust der wirtschaftlichen Autonomie der einzelnen Gesellschaft folgt, dass der Konzern als Ganzes wie ein Unternehmen behandelt wird.⁷⁹ Gleichwohl wird die rechtliche Selbstständigkeit der Konzerngesellschaften nicht missachtet.⁸⁰ Denn diese muss bei der Wahl und Ausgestaltung der Unternehmensorganisation beachtet werden.⁸¹

Für den vorliegenden Beitrag sind vor allem folgende zwei Implikationen des betriebswirtschaftlichen Konzernverständnisses relevant:

⁷⁵ *J. Vetter*, in Schmidt, K./Lutter, AktG, 4. Aufl., 2020, § 15 Rn. 26.

⁷⁶ *K. Schmidt*, in FS Druey, 2002, S. 551 (557).

⁷⁷ *K. Schmidt*, in FS Druey, 2002, S. 551 (556); *Lutter*, AG 2006, S. 517.

⁷⁸ *Theisen*, Der Konzern, 2. Aufl., 2000, S. 18.

⁷⁹ *Theisen*, Der Konzern, 2. Aufl., 2000, S. 17 f.; *Pellens/Amshoff/Schmidt*, ZGR 2009, S. 231 (233–234).

⁸⁰ *Pellens/Amshoff/Schmidt*, ZGR 2009, S. 231 (234, Fn. 16).

⁸¹ *Theisen*, Der Konzern, 2. Aufl., 2000, S. 698, 700.

1. Innerhalb des Unternehmens findet die Koordinierung der Aktivitäten nicht mehr über den Markt statt.⁸² Daraus folgt, dass auch innerhalb der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns kein marktähnlicher Interessengegensatz mehr besteht. Die unternehmensinterne Koordinierung von Aktivitäten ist allerdings keine per se überlegene Lösung, sondern dient der Überwindung von Marktunvollkommenheiten. Die Unternehmens- und Konzernbildung bietet sich also nur an, wenn die Kosten der internen Koordinierung niedriger sind als bei einer Lösung über den Markt.⁸³
2. Die Behandlung des Konzerns als ein Unternehmen lässt noch keine Rückschlüsse über die interne Steuerung des Konzerns zu. Insbesondere lässt sie nicht den Schluss einer zentralisierten Führung zu. Auch ein dezentral organisierter Konzern wird als ein Unternehmen behandelt. Denn auch hier greift der Gedanke der wirtschaftlichen Einheit und der An- und Verbindung aller Gesellschaften im Konzernverbund. Die übergeordnete Leitungsinstanz hat schließlich konzernweiten Führungsan-

⁸² *Schreiber/Stiller*, *StuW* 2014, S. 216 (217); *Vann*, *World Tax Journal* 2010, S. 291 (294); *de Wilde*, *Sharing the Pie*, 2017, Abschn. 4.2.2. So schon zur Entstehung der Unternehmung *Coase*, *Economica*, 1937, S. 386. S. auch *Rugman*, *Inside the Multinationals*, 1981, S. 40 ff.; *Rugman/Verbeke*, in *Boddewyn*, *International Business Scholarship: AIB Fellows on the First 50 Years and Beyond: Volume 14*, 2008, S. 155 (157); *Buckley/Casson*, *The Future of the Multinational Enterprise – 25th Anniversary Edition*, 2002, S. 36; *Casson*, *Managerial and Decision Economics*, 2015, S. 55; *Oestreicher*, *Konzerngewinnabgrenzung*, 2000, S. 76. Je nach Form der internen Steuerung existieren auch interne Märkte. Diese folgen zwar der Idee des Marktes, sind jedoch nicht mit diesem zu verwechseln. Interne Märkte sind noch so reguliert, dass sie dem Ziel der Unternehmung dienen und möglichst die Erfolgserwartungen der Unternehmung maximieren (*Frese/Graumann/Talaular*, *Grundlagen der Organisation*, 11. Aufl., 2019, S. 223–229). Im Gegensatz dazu folgt der Koordinationsmechanismus des Marktes weder einem Ziel, noch maximiert er irgendetwas (*Buchanan/Vanberg*, *Economics & Philosophy* 1991, S. 167–186) zur Unterscheidung von erzeugter Ordnung – etwa in Organisationen – und der gewachsenen Ordnung des Marktes s. auch *Hayek*, *Recht, Gesetz und Freiheit*, 1982, S. 39, 259 (zitiert nach dem Band B4 in *Vanberg*, *Hayek – Gesammelte Schriften in deutscher Sprache*, Mohr Siebeck, 2003).

⁸³ *Verbeke/Grogard*, in *Verbeke/Merchant*, *Handbook of Research on international Strategic Management*, 2021, S. 7.

spruch.⁸⁴ Die Frage nach der Leitungsintensität der Unternehmensspitze lässt sich nicht für jedes Unternehmen gleich beantworten. Die Ausrichtung des (De-)Zentralisierungsgrads des Unternehmens erfolgt nämlich unter Bedingungen des Marktumfeldes und ist unternehmensindividuell. Jedoch nimmt die Gestaltbarkeit der Ergebnisse der Konzernglieder durch die Unternehmensspitze mit zunehmendem Grad der Dezentralisierung ab.⁸⁵ Eine dezentrale Organisation lässt sich auch über die Aufgliederung in rechtlich selbstständige Gesellschaften erreichen.

4. Konzernrechnungslegung

In der Konzernrechnungslegung wird der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns Rechnung getragen.⁸⁶ Die den Konzernrechnungslegungsvorschriften zugrunde liegende Einheitstheorie⁸⁷, die den Konzern als das Unternehmen und die Konzerngesellschaften als unselbstständige Betriebsabteilungen

⁸⁴ Käfer, *Dezentralisierung im Konzern*, 2007, S. 12; *Coeurderoy/Verbeke*, *Global Strategy Journal* 2016, S. 127 (130). S. zu den Organisations- und Kontrollpflichten des Vorstands der Obergesellschaft im Konzern auch *Ihrig/Schäfer*, in *Ihrig/Schäfer*, *Rechte und Pflichten des Vorstands*, 2. Aufl., 2020, *Der Vorstand der herrschenden AG*, Rn. 1265 ff.

⁸⁵ Instruktiv OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, Januar 2022, Rn. 1.5, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (letzter Abruf 18.5.2022).

⁸⁶ Diese kann sowohl auf der Einheitstheorie – ähnlich wie sie auch in der Organtheorie beschrieben wird, *Bühler*, *Steuerrecht der Konzerne und Gesellschaften*, 1951, S. 170 f.; *Friedländer*, *StuW* 1931, Sp. 481 (487); *Kolbe*, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, *EStG/KStG*, § 14 KStG Rn. 3, 309. EL 02/2022 – als auch auf der Interessentheorie beruhen, *Hinz*, *BFuP* 2004, S. 280 (281, 283). Die Interessentheorie beschreibt den Konzern als wirtschaftliche Einheit rechtlich selbstständiger Unternehmen, *Hinz*, *BFuP* 2004, S. 280 (287) und ähnelt damit und mit ihrem Blick auf die Interessen der Minderheitsgesellschafter dem Konzernkonzept des Aktienrechts, *Pellens/Amshoff/Schmidt*, *ZGR* 2009, S. 231 (249). Daher wird diese für die Illustration des Spannungsfelds nicht gesondert behandelt.

⁸⁷ *Coenenberg/Haller/Schultze*, *Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundlagen – HGB, IAS/IFRS, US-GAAP, DRS*, 26. Aufl., 2021, S. 647.

betrachtet,⁸⁸ basiert auf der Grundannahme, dass Mehr- und Minderheitsgesellschaftler keine gegenläufigen Interessen haben.⁸⁹ Es ist Zweck der Konzernrechnungslegung, entsprechend der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns die rechtliche Struktur zu relativieren, wenn und soweit diese nicht den wirtschaftlichen Verhältnissen innerhalb des Konzerns entspricht.⁹⁰ Dabei wird zugrunde gelegt, dass der Leistungsaustausch zwischen den Konzerngesellschaften und damit die Zuordnung von Kapital, Liquidität und Ergebnissen eben nicht mehr über den Markt erfolgt und teils auch bewusst gesteuert werden kann.⁹¹ In der Folge können die Zwecke des Einzelabschlusses – die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens, Finanz- und Ertragslage – nicht ausreichend erfüllt werden. Die Konsolidierung im Konzernabschluss erreicht eine Verdichtung der Einzelabschlüsse und stellt die notwendigen Informationen bereit.⁹² Der Konzernabschluss wird zum „Einzelabschluss des Konzerns“.⁹³

5. Folgerungen für das Sonderrecht der Besteuerung verbundener Unternehmen – Berücksichtigung der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns

Es ist deutlich geworden, dass es innerhalb einer wirtschaftlichen Einheit nicht mehr zu einem natürlichen Interessengegensatz kommt, wie er in marktlichen Austauschverhältnissen besteht. Mit diesem Phänomen kann – wie dargelegt – auf unterschiedliche Weise umgegangen werden: Konsoli-

⁸⁸ *Coenenberg/Haller/Schultze*, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundlagen – HGB, IAS/IFRS, US-GAAP, 26. Aufl., 2021, S. 645.

⁸⁹ *Pellens/Amshoff/Schmidt*, ZGR 2009, 231 (242). Krit. hinsichtlich dieser Annahme *Hinz*, BFuP 2004, 280 (286 f.).

⁹⁰ *Brune*, in *Brune/Driesch/Schulz-Danso/Senger*, Beck'sches IFRS-Handbuch, 6. Aufl., 2020, § 30. Unternehmensverbindungen Rn. 3.

⁹¹ *Baetge/Kirsch/Thiele*, Konzernbilanzen, 12. Aufl., 2017, 20; *von Oertzen*, in *Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wüstemann*, Handbuch des Jahresabschlusses, 53. EL 11/2011, Abteilung V: Konzernabschluss und Konsolidierungskreis, Rn. 2.94; *Pellens/Amshoff/Schmidt*, ZGR 2009, S. 231 (258–260); *Coenenberg/Haller/Schultze*, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundlagen – HGB, IAS/IFRS, US-GAAP, 26. Aufl., 2021, S. 645.

⁹² *Baetge/Kirsch/Thiele*, Konzernbilanzen, 12. Aufl., 2017, S. 50.

⁹³ *Baetge/Kirsch/Thiele*, Konzernbilanzen, 12. Aufl., 2017, S. 45.

dierung der Ergebnisse auf der einen Seite, Anerkennung konzerninterner schuldrechtlicher Vereinbarungen auf der anderen. Je nach Akzentuierung des Charakters des Konzerns ist eine unterschiedliche Ausgestaltung des Konzernsteuerrechts möglich.

Zunächst zeigt sich, dass eine Berücksichtigung der wirtschaftlichen Einheit auch unter Beibehalten des Trennungsprinzips möglich ist. In der Gefolgschaft des Gesellschaftsrechts betont das Steuerrecht mit der Anknüpfung an die juristische Person als Steuersubjekt die Vielheit der Gesellschaften. Unter Betonung der Vielheit sind konzerninterne schuldrechtliche Vereinbarungen grundsätzlich anzuerkennen. Die konsequente Trennung der Veranlassungsbeiträge durch den Betrieb der einzelnen Gesellschaft und durch die Gesellschafterstellung ist dann jedoch existenziell. Die Erwägungen zur Notwendigkeit einer Konzernrechnungslegung (III.4.) machen nämlich deutlich, dass Zahlungen im Konzern vielfach im Grenzbereich betrieblicher und nicht-betrieblicher Veranlassung stehen. Denn die Lokalisierung der Gewinnentstehung in den Gesellschaften entspricht nicht mehr zwangsläufig dem Ergebnis, das zwischen fremden Dritten entstehen würde.

Andererseits würde die generelle Aberkennung konzerninterner schuldrechtlicher Vereinbarungen zu einem finalen Ergebnisanfall in der Grundeinheit⁹⁴ – also den operativ tätigen Gesellschaften mit Verbindung zum Markt⁹⁵ – führen. Die Möglichkeit, die internen Leistungen anderer Gesellschaften abzugelten, wäre erheblich eingeschränkt mit der Folge einer (Brutto-)Besteuerung in der Grundeinheit. Eine solche steuerliche Behandlung könnte die Realität in einem integrierten Konzern,⁹⁶ in dem nicht jede Gesellschaft alle Konzernaktivitäten ausübt, nicht abbilden.

Wenn schuldrechtliche Vereinbarungen innerhalb des Konzerns berücksichtigt werden sollen, muss die Vermeidung von Mehrfachbelastungen sichergestellt sein. Folge des Trennungsprinzips ist nämlich, dass auch Ein-

⁹⁴ Bzw. der aus steuerlichen Gründen neudefinierten „Grundeinheit“, s. bspw. *Benecke/Rieck*, IStR 2021, S. 692 (698 f.).

⁹⁵ *Käfer*, Dezentralisierung im Konzern, 2007, S. 12; *Theisen*, Der Konzern, 2. Aufl., 2000, S. 160 ff.; *Bleicher*, Organisation: Strategien, Strukturen, Kulturen, 2. Aufl., 1991, S. 633 ff.

⁹⁶ S. dazu auch *Baumhoff/Liebchen*, in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl., 2018, Rn. 4.415; *Baumhoff*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff u.a., Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 1722, 95. EL 10/2020; *Kleineidam*, IStR 2001, S. 724.

künfte aus konzerninternen Geschäften wie am Markt erzielt betrachtet werden.⁹⁷ Zudem wird dann jede Grundeinheit so betrachtet, als realisiere sie ihr eigenes Einkommen.⁹⁸ Innerhalb der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns folgt das Zusammenspiel der unternehmerischen Aktivitäten jedoch nicht nach marktlichen Gegebenheiten. Daraus ergibt sich, dass lediglich das Gesamtunternehmen Einkünfte am Markt realisiert.⁹⁹ Bei einer strikten Befolgung des Trennungsprinzips werden also wirtschaftlich zusammengehörige Bemessungsgrundlagen(-elemente) einzelnen Konzerngesellschaften zugerechnet und damit aus ihrem wirtschaftlichen Kontext herausgelöst.¹⁰⁰ Dann kann es zu Mehrbelastungen kommen verglichen mit einem vollkommen einheitlich besteuerten Unternehmen.¹⁰¹ Exemplarisch erwähnt seien die Versagung eines sofortigen interpersonellen Verlustausgleichs oder die Zwischengewinnrealisierung.¹⁰²

Die auch international weit verbreiteten Sonderregime der Gruppenbesteuerung beinhalten daher keine Steuervergünstigung, sondern berücksichtigen die Gegebenheiten der wirtschaftlichen Einheit bei der Besteuerung von Konzernen. Denn durch die Aufspaltung des Unternehmens in mehrere Konzerngesellschaften verändert sich die Leistungsfähigkeit nicht per se.¹⁰³ Dies rechtfertigt Abweichungen vom Grundsatz der Besteuerung nach dem Trennungsprinzip. Doppelbelastungen durch eine unabgestimmte Besteuerung auf unterschiedlichen Konzernebenen (klassisches System) sind zur sachgerechten Erfassung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit¹⁰⁴ in jedem Fall zu vermeiden. Dies kann auch zu dem Schluss führen, dass Konzernver-

⁹⁷ *Kessler*, in FS Herzig, 2010, S. 285 (286, 290).

⁹⁸ *Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht, 3. Aufl., 2018, § 1 Rn. 6.

⁹⁹ *Kessler*, in FS Herzig, 2010, S. 285 (286, 290).

¹⁰⁰ *Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht, 3. Aufl., 2018, § 1 Rn. 6; *Kessler/Schmidt*, DStR 2001, S. 1678.

¹⁰¹ *Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht, 3. Aufl., 2018, § 1 Rn. 6; *Kessler*, in FS Herzig, 2010, S. 285 (286–291).

¹⁰² *Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht, 3. Aufl., 2018, § 1 Rn. 6; *Kessler*, in FS Herzig, 2010, S. 285 (286–291).

¹⁰³ *Hey*, FR 2012, S. 996.

¹⁰⁴ *Hey*, FR 2012, S. 996.

hältnisse generell einer konsolidierten Besteuerung unterliegen sollten.¹⁰⁵ Eine solche Erörterung ist nicht Gegenstand dieses Beitrags. Jedoch begründet das grundsätzliche Festhalten am Trennungsprinzip erst den Bedarf der hier erörterten transaktionsbezogenen Sonderregelungen. Zudem lässt das Bekenntnis zum Trennungsprinzip Rückschlüsse auf das den Sonderregelungen zugrunde zulegende Konzernbild zu.¹⁰⁶

¹⁰⁵ Bspw. *Avi-Yonah*, in Dietsch/Rixen, *Global Tax Governance*, 2016, S. 289; *de Wilde*, *Sharing the Pie*, 2017, S. 378–430, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2564181 (letzter Abruf 18.5.2022). Eine solche Herangehensweise würde dann auch den Bedenken des fehlenden Interessengegensatzes begegnen. Die Einheitsbetrachtung kann nämlich auch als Instrument gegen Steuervermeidung angesehen werden und ist auch historischer Ursprung der Organschaftbesteuerung, *Jurkat*, *Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht*, 1975, S. 87–88; *Voss*, *Zur körperschaftsteuerlichen Problematik von Rücklagenmodifikationen*, 1972, S. 16. S. auch *Keß*, in *Lenski/Steinberg*, *GewStG*, § 2 Rn. 3501, 140. EL 02/2022.

¹⁰⁶ S.u. IV.3.c.

IV. Systematisierung des Sonderrechts der Besteuerung verbundener Unternehmen

1. Einleitung

Aufbauend auf diesem Bezugsrahmen kann die Bewertung und Erarbeitung von Verbesserungsvorschlägen der Sondervorschriften für verbundene Unternehmen erfolgen. Richtigerweise müssen dabei, wenn man den Ausgangspunkt des Sonderrechts in der Überwindung des Interessengleichlaufs sieht, gesetzgeberische Zielsetzungen und Rechtsfolgen in einen Zusammenhang mit den subjektiven Anwendungsvoraussetzungen gesetzt werden.

Dazu werden im Folgenden die möglichen Gesetzeszwecke zunächst näher beleuchtet. Im Anschluss an die Einordnung der Anforderungen an die Verbundenheit werden die Rechtsfolgen bewertet.

2. Ausgangspunkt: Mit den Sonderregeln verfolgte Gesetzeszwecke

Die Heterogenität von Voraussetzungen und Rechtsfolgen legt die Vermutung nahe, dass der Gesetzgeber mit den Sondervorschriften für qualifiziert verbundene Unternehmen keinen übergeordneten Regelungsplan¹⁰⁷ verfolgt und die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Einheit uneinheitlich erfolgt. Umso wichtiger ist es, die den Einzelregelungen zugrundeliegenden Gesetzeszwecke zu identifizieren. Denn Anwendungsvoraussetzungen und Rechtsfolgen sollten mit den Gesetzeszwecken korrespondieren. Zwar verfolgt der Gesetzgeber oft multifunktionale Zwecke¹⁰⁸; manchmal ist der Gesetzeszweck unklar. Doch lassen sich die Maßnahmen nur anhand der gesetzgeberischen Zielsetzungen auf ihre Verhältnismäßigkeit überprüfen.

¹⁰⁷ Zu den begrenzten Möglichkeiten der Unterscheidung zwischen Dezision und gesetzgeberischer Konkretisierung wirtschaftlicher Sachverhalte *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, 2019, S. 673 ff.

¹⁰⁸ Siehe dazu in Bezug auf die Zinsschranke BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, S. 1240, Rn. 30.

a. Verwirklichung des Trennungsprinzips

aa. Fremdvergleichsgrundsatz

Ausgehend von der Entscheidung des Körperschaftsteuerrechts, das Trennungsprinzip auch in Konzernfällen aufrechtzuerhalten, liegt ein zentrales Ziel der Sondervorschriften in der Ergebniszuordnung zu den einzelnen Konzerngesellschaften. Dies gilt namentlich für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes (§ 1 AStG, vGA). Vordergründig begründet der Fremdvergleichsgrundsatz eine Einschränkung des Trennungsprinzips, da zivilrechtlich wirksam vereinbarte Leistungsvergütungen korrigiert werden. Tatsächlich stellt der Fremdvergleichsgrundsatz die Anwendung des Trennungsprinzips aber erst sicher. Dieser ist nämlich Ausdruck des Veranlassungsprinzips und – im grenzüberschreitenden Fall – auch des Territorialitätsprinzips.¹⁰⁹ Vergütungen, die dem Fremdvergleich nicht standhalten, sind nicht betrieblich veranlasst und können nicht zum Abzug gebracht werden.¹¹⁰ Konsequenterweise sind Regelungen, die durch den Fremdvergleichsgrundsatz das Trennungsprinzip verwirklichen, nicht originär den Vorschriften zur Verhinderung der missbräuchlichen Steuerumgehung zuzuordnen.¹¹¹ Vielmehr tragen sie dem Umstand Rechnung, dass konzerninterne Aufwendungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein können und daher nicht dem Ergebnis entsprechen, das zwischen fremden Dritten entstünde. Dazu gehören auch, aber längst nicht ausschließlich, Aufwendungen, die der Optimierung der Steuerbelastung über Gesellschaftsgrenzen hinweg dienen.¹¹²

bb. Typisierung der Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis

Statt in jedem Einzelfall auf genaue Sachverhaltsermittlungen zurückzugreifen, greift der Gesetzgeber aus Gründen der Vereinfachung zu Typi-

¹⁰⁹ *Rasch*, Konzernverrechnungspreise im nationalen, bilateralen und europäischen Steuerrecht, 2001, S. 38 f.

¹¹⁰ *Dorenkamp*, FS RFH/BFH, 2018, S. 1349 (1355); *Gosch*, in *Gosch*, KStG, 4. Aufl., 2020, § 8 Rn. 290; *Greil*, StuW 2017, S. 159 (159); *Rasch*, Konzernverrechnungspreise im nationalen, bilateralen und europäischen Steuerrecht, 2001, S. 38 f.

¹¹¹ *Driien*, Ubg 2008, S. 31 (32); *Crezelius*, StuW 1995, S. 313 (315–316); *Danzer*, Die Steuerumgehung, 1981, S. 131–135; a.A. *Fischer*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 42 AO Rn. 354, 208. EL 06/2010.

¹¹² *Glahe*, Einkünftekorrektur zwischen verbundenen Unternehmen, 2012, S. 6.

sierungen.¹¹³ Wenn man anerkennt, dass insbesondere Darlehens- und Lizenzvereinbarungen zwischen Konzerngesellschaften im Grenzbereich der betrieblichen und gesellschaftsrechtlichen Veranlassung stehen,¹¹⁴ könnten sich Abzugsverbote als Typisierung einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung verstehen lassen.¹¹⁵ In diesem Grenzbereich lässt sich zwischen betrieblicher und nicht-betrieblicher Veranlassung nicht trennscharf oder nur mit hohem Aufwand unterscheiden, sodass hier eine Typisierung sinnvoll sein kann.¹¹⁶

b. Vereinfachung durch Missbrauchstypisierung

Daneben verfolgen die Sonderregeln aber auch das Ziel typisierender Missbrauchsabwehr.¹¹⁷ Mittels spezialgesetzlicher Missbrauchsnormen soll – ebenso wie durch § 42 AO – die gleichmäßige Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip verwirklicht werden.¹¹⁸ Spezialgesetzliche Missbrauchsvorschriften dienen entweder der konstitutiven Konkretisierung des Tatbestands der Steuerumgehung mittels eigener Wertungen des Gesetzge-

¹¹³ S. bspw. die Typisierungen im Mischbereich zwischen Erwerbssphäre und Privatsphäre in den § 4 Abs. 5, § 9 Abs. 1 Satz 3 EStG; hierzu *Hey*, in *Tipke/Lang*, 24. Aufl., 2021, Rn. 8.250 ff.; *Ruppe*, in *DStJG* 21 (1998), S. 29 (39, 41, 56).

¹¹⁴ Zu konzerninternem Fremdkapital: „Paper shuffling“, *Dorenkamp* FS BFH/RFH, 2018, S. 1363; „Beliebigkeit konzerninterner Darlehensbeziehungen“, *Dorenkamp*, in *DStJG* 33 (2010), S. 301 (314); „betriebswirtschaftliche Austauschbarkeit“ von Fremd- und Eigenkapital; *Prinz*, FR 2009, S. 593 (598); *Schön*, *World Tax Journal* 2010, S. 227 (240 f.). Zu Lizenzvereinbarungen und (*Grubert*)/oder (*Kopits*) Darlehen als Alternativgestaltung zur Gewinnrepatriierung: *Kopits*, *The Economic Journal* 1976, S. 791; *Grubert*, *Journal of Public Economics* 1998, S. 269.

¹¹⁵ Ähnlich zur Zinsschranke, *Staats*, *Ubg* 2014, S. 520 (525), ablehnend zur gegenwärtigen Ausgestaltung der Zinsschranke BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, *BStBl. II* 2017, S. 1240, Rn. 39.

¹¹⁶ *Ruppe*, in *DStJG* 21 (1998), S. 29 (56). Die Grenzziehungen zwischen betrieblicher Veranlassung/Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis sowie betrieblicher/privater Veranlassung entsprechen einander, *Pezzer*, *Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht*, 1986, S. 65.

¹¹⁷ Ob aus Art. 3 Abs. 1 GG eine Pflicht des Gesetzgebers zu spezialgesetzlicher Missbrauchsabwehr neben § 42 AO folgt (so *Drüen*, *StuW* 2009, S. 154 [157 f.]), ist zweifelhaft; einschränkend *Schön*, *DStJG* 33 (2010), 29 (38). Jedenfalls müssen Typisierungsgrenzen eingehalten werden.

¹¹⁸ *Hey*, in *DStJG* 33 (2010), S. 139 (169).

bers oder sollen aus Vereinfachungszwecken Missbrauchstatbestände deklaratorisch festschreiben und typisieren.¹¹⁹

Der Missbrauchstatbestand muss im gesetzlichen Tatbestand erkennbar sein. Umfasst dieser lediglich *auch* Missbrauchsfälle, handelt es sich nicht um eine spezielle Missbrauchsnorm.¹²⁰ In der Konsequenz soll eine spezielle Missbrauchsnorm also weder überschießend noch lückenhaft sein und auf Tatbestandsseite an eine unangemessene Gestaltung sowie die Erlangung eines Steuervorteils anknüpfen.¹²¹ Dies hängt entscheidend auch davon ab, ob der Missbrauchsverdacht widerlegt werden kann.

Abzugsverbote wie § 4h EStG (i.V.m. § 8a KStG), § 4j und § 4k EStG sowie § 8 StAbwG können allesamt nicht als spezielle Missbrauchsnorm eingestuft werden. Zwar decken sie alle wohl auch Missbrauchsfälle¹²² ab, sind jedoch schon tatbestandlich nicht auf Missbrauchsfälle angelegt. Dies auch, weil sich bspw. bei Darlehens- und Lizenzvereinbarungen schwer die Grenze zum Missbrauch ziehen lässt.¹²³

c. Einmalbelastung (im Inland)

Mehrdeutig ist das Ziel der Herstellung einer Einmalbelastung (im Inland). Einerseits dient die Schließung von Besteuerungslücken, die aus mangelnder internationaler Abstimmung resultieren (bspw. § 4k EStG), der Herstellung von Kohärenz. Hier steht die *Einmalbelastung* als solche und nicht die *Einmalbelastung im Inland* im Vordergrund. Ziel ist hier nicht die Zuordnung der Besteuerungsrechte, sondern die generelle Sicherstellung der Einmalbelastung der Einkünfte.¹²⁴

¹¹⁹ *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, 2019, S. 85 ff., 486 f. (kritisch zum Nutzen spezialgesetzlicher Typisierungen im Verhältnis zum allgemeinen Missbrauchstatbestand); s. ferner *Hey*, in *DStJG* 33 (2010), S. 139 (143); *Gabel*, *StuW* 2011, S. 3 (4).

¹²⁰ *Hey*, in *DStJG* 33 (2010), S. 139 (143).

¹²¹ *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, 2019, S. 96 ff.; *Gabel*, *StuW* 2011, S. 3 (9, 12).

¹²² *Hick*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4h EStG, Rn. 5, 276. EL 09/2016; *Gosch*, in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., 2022, § 4k Rn. 1; *Hagemann/Kahlenberg*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4j EStG Rn. 3, 302. EL 02/2021; *Hörnicker/Quilitzsch*, *ISR* 2021, S. 314 (316).

¹²³ Zu Zinszahlungen, *Herzig*, *StuW* 1993, S. 237 (240).

¹²⁴ S.u. IV.2.d.; s. auch *Surmann*, Hybride Gestaltungen nach der ATAD II, im Erscheinen, Kapitel 1.B.III.9; 4.C.IV.2.d).bb).

Die *Einmalbelastung im Inland* (bspw. § 4h EStG i.V.m. § 8a KStG) steht im Fokus, wenn es darum geht, die *Ausnutzung* von Besteuerungslücken zu unterbinden, indem verhindert wird, dass die inländische Bemessungsgrundlage über ins Ausland abfließende, aber im Inland erwirtschaftete Erträge gesenkt wird.¹²⁵ Letztlich geht es bei der Verfolgung dieses Zieles darum, ob die in Frage stehende Regelung lediglich der Aufkommenssicherung und damit dem bloßen Finanzierungszweck dient¹²⁶ oder der Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Wenn der inländische Gewinn besteuert werden soll, muss dieser zunächst ermittelt werden. Dabei wird nur betrieblich veranlasster Aufwand zum Abzug zugelassen. Zwar erhöhen auch Abzugsverbote für betrieblich veranlasste Auslandszahlungen das Steueraufkommen im Inland. Indes kann dann nicht mehr von der „Sicherung“ des Steuersubstrats im Inland gegenüber Gewinnverlagerungen gesprochen werden. Vielmehr kommt es zu einer Ausweitung des Besteuerungsanspruchs.

Regelungen zur Sicherung der Besteuerung *im Inland* ließen sich äquivalenztheoretisch rechtfertigen.¹²⁷ Eine solche Rechtfertigung der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage ist zumindest umstritten.¹²⁸ Allerdings lässt sich das Ziel der „Sicherung der Besteuerung *im Inland*“ auch – weniger äquivalenztheoretisch und mehr verursachungsgerecht – als Ziel der Erfassung des zutreffenden Inlandsgewinns verstehen. Dieses Ziel liegt auch der Anwendung von Verrechnungspreisen im Rahmen der internationalen Gewinnabgrenzung zugrunde.¹²⁹

Ob auch die Regelungen zum Fremdvergleich im grenzüberschreitenden Zusammenhang eine äquivalenztheoretische Zielsetzung der Besteuerung

¹²⁵ Heuermann, DStR 2013, S. 1 (2–3), s. zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung auch schon Herzig, StuW 1993, S. 237 (239); BFH – I R 20/15, BStBl. II 2017, S. 1240, Rn. 46.

¹²⁶ In diesem Zusammenhang ist das Bild von Lang zur Behandlung von Erwerbsaufwendungen durch Politiker als frei verfügbare Manipulationsmasse, die zudem im Bundesfinanzministerium so geknetet wird, dass sie fiskalisch beherrschbar bleibt, treffend, Lang, StuW 2007, S. 3 (7).

¹²⁷ Heuermann, DStR 2013, S. 1 (1, 3); Schenke, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4h Rn. A 178 f., 236. EL 11/2012; BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, S. 1240, Rn. 37.

¹²⁸ Drüen, StuW 2008, S. 3 (12).

¹²⁹ BFH v. 9.6.2021 – I R 32/17, BFHE 273, S. 475, Rn. 18.

des Gewinns am Ort seiner Entstehung verwirklichen, ist weniger klar.¹³⁰ Zwar wurden die Vorschriften zur Verrechnungspreisermittlung um die – umstrittene¹³¹ – Idee der Besteuerung am Ort der Wertschöpfung angereichert.¹³² Diese äquivalenztheoretische Idee lässt sich jedoch weder mit dem Fremdvergleichsmaßstab gleichsetzen,¹³³ noch dient sie als Prinzip dieses Maßstabs.¹³⁴ Das Äquivalenzprinzip liefert keine ausreichend konkreten Ansätze zur Aufteilung von Besteuerungsrechten.¹³⁵

Verrechnungspreise dienen aber ebenso der internationalen Gewinnabgrenzung, deren Notwendigkeit aus dem Ziel der Erreichung der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung resultiert. Die Einkünfte sind verursachungsgerecht zwischen den verschiedenen Einheiten aufzuteilen. Dies geschieht zur Erfassung des zutreffenden Inlandsgewinns.¹³⁶ Auch das Veranlassungsprinzip in Gestalt des Fremdvergleichs dient somit der Sicherstellung der Einmalbelastung im Inland. Regelungen zur Sicherstellung der Einmalbelastung im Inland verwirklichen also dann die Belastung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn lediglich nicht betrieblich veranlassten Aufwendungen der Abzug versagt wird.

Zwischen den Zielen der Sicherung des inländischen Besteuerungssubstrats und der Missbrauchsabwehr kann ein Gleichlauf bestehen.¹³⁷ Regelungen mit einem solchen Zweck schränken nicht das Nettoprinzip mit dem bloßen Ziel der Sicherung des Steueraufkommens ein, sondern verwirklichen die

¹³⁰ *Vann*, in Arnold/Sasseville/Zolt, *The Taxation of Business Profits Under Tax Treaties*, 2003, S. 133 (146); *Schön*, *World Tax Journal* 2009, S. 67 (75 f.).

¹³¹ *Schön*, *World Tax Journal* 2021, S. 357 (367–371); *Schön*, in Haslehner/Lamensch, *Taxation and Value Creation (EATLP vol.19)*, 2021, S. 155 (158–161); *Grinberg*, *International Tax Journal*, March-April 2019, S. 39 (41 f.); *Devereux/Vella*, *Value Creation As the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System*, 25.11.2018, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3275759 (letzter Abruf 18.5.2022); *Bal*, *Bull. Int. Taxn.* 2018, Heft 11 (online), Abschn. 3; *Das*, *Bull. Int. Taxn.*, 2020, S. 134 (141–143).

¹³² *Schön*, *World Tax Journal* 2021, S. 357 (368).

¹³³ *Hey*, *Bull. Int. Taxn.* 2018, S. 203 (205).

¹³⁴ *Collier*, in Haslehner/Lamensch, *Taxation and Value Creation (EATLP vol.19)*, 2021, S. 131 (145–154).

¹³⁵ *Schön*, *World Tax Journal* 2021, S. 357 (365); *Schön*, *World Tax Journal* 2009, S. 67 (75 f.); *Hey*, *Bull. Int. Taxn.* 2018, S. 203 (205).

¹³⁶ BFH v. 9.6.2021 – I R 32/17, BFHE 273, S. 475, Rn. 18.

¹³⁷ *Hey*, *BB* 2007, S. 1303 (1304).

Belastung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, indem nur betrieblich veranlasste Aufwendungen zum Abzug gebracht werden können.

d. Neutralität der Besteuerung und Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen

Die Neutralität der Besteuerung und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen sind Ziel einer auf Wachstum ausgerichteten Steuergesetzgebung und Grundlage der EU-Wirtschaftspolitik.¹³⁸ Bezogen auf die Konzernbesteuerung heißt dies, dass weder Entscheidungen innerhalb von Konzernen verzerrt werden sollen,¹³⁹ noch dass Konzerne mit bestimmten Merkmalen (bspw. grenzüberschreitend tätige Konzerne) begünstigt werden,¹⁴⁰ noch dass eine rechtliche Strukturwahl (Einheitsunternehmen vs. Konzern) begünstigt wird.¹⁴¹

Ein solches Ziel lässt sich auch mit freiheitlichen und gleichheitsrechtlichen Zielen in Einklang bringen. Die Erhöhung der Entscheidungsneutralität erhöht die Gleichmäßigkeit des Steuerrechts und beseitigt Verzerrungen in der Ausstattung des einzelnen Bürgers mit Handlungsfreiheit.¹⁴² Dazu bedarf es einer Verringerung von Steuerausweichentscheidungen – diese bedeuten nämlich eine ungleiche Zurverfügungstellung von Handlungsfreiheit nur aus steuerlichen Gründen.¹⁴³ Daraus folgt, dass nicht leistungsbezogenen Strategien so weit wie möglich der Erfolg versagt bleiben sollte.¹⁴⁴ Ein Besteuerungssystem, das Steuerausweichentscheidungen ermöglicht, steht dem entgegen.

¹³⁸ Schön, ZGR 2019, S. 343 (351); Schön, ZHR 2007, S. 409 (415–416).

¹³⁹ Schön, World Tax Journal 2010, S. 227 (228, 232 f.).

¹⁴⁰ Englisch/Becker, World Tax Journal 2019, S. 483 (495).

¹⁴¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, Januar 2022, Rn. 1.8, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (letzter Abruf 18.5.2022).

¹⁴² Heitfeldt/Schmiel, in Nienhüser/Schmiel (Hrsg.): Ökonomie und Gesellschaft, Steuern und Gesellschaft, Band 29, 2017, S. 95 (115–119).

¹⁴³ Heitfeldt/Schmiel, in Nienhüser/Schmiel (Hrsg.): Ökonomie und Gesellschaft, Steuern und Gesellschaft, Band 29, 2017, S. 95 (118 f.).

¹⁴⁴ Vanberg, in Vanberg/Albert/Goldschmidt/Wohlgemuth, Wettbewerb und Regelung, 2012, S. 49 (61).

Auch die Regelungen zur Sicherstellung der Einmalbelastung verfolgen diese Zwecke.¹⁴⁵ Damit sollen nicht nur eine Mehrfachbelastung, sondern eine Nichtbesteuerung ebenso wie eine (wesentlich) zu niedrige Besteuerung verhindert werden.¹⁴⁶ Letzteres betrifft also sowohl die Regelungen zur Vermeidung einer Nichtbesteuerung (Korrespondenzvorschriften wie Anti-Hybrid-, Switch-Over- und Subject-to-Tax-Regeln) als auch die zur Etablierung der Einmalbelastung notwendige Untergrenze der Unternehmensbesteuerung (GloBE-Regelungen).¹⁴⁷

Vorschriften, die eine korrespondierende Besteuerung sicherstellen sollen, stellen zur Erreichung dieser Zwecke eine Bemessungsgrundlagenminderung (Betriebsausgabenabzug, Verlustabzug oder Steuerfreistellung) unter die Bedingung der Erfüllung eines bestimmten Tatbestands beim Empfänger.¹⁴⁸ Diese Einschränkung des Trennungs- und Leistungsfähigkeitsprinzips zur Sicherstellung der interpersonellen Korrespondenz erfolgt punktuell mit dem Ziel der Verhinderung einer Nicht- oder Niedrigbesteuerung, bemerkenswerterweise jedoch nicht, wenn es darum geht, Doppelbesteuerung zu verhindern.¹⁴⁹ Eine Einschränkung auf Sachverhalte mit qualifiziertem Näheverhältnis ergibt sich erst aus der Notwendigkeit der Informationsbeschaffung hinsichtlich der Erfassung beim Empfänger.¹⁵⁰

e. Abzugsverbote als Instrument der Disziplinierung anderer Staaten und zur Verfolgung außerfiskalischer Ziele

Zunehmend versucht der Gesetzgeber, mit Sonderregeln das Verhalten anderer Staaten zu beeinflussen. Abzugsverbote wie die Lizenzschranke oder § 8 StAbwG zielen darauf ab, nichtkooperative Staaten zur Mitarbeit zu bewegen.¹⁵¹ Dies ist auch einer der Zwecke der Undertaxed Payments Rule

¹⁴⁵ *Avi-Yonah*, Tax Law Review 1997, S. 507 (518 f.); *Avi-Yonah*, Bull. Int. Taxn. 2007, S. 130 (133 f.).

¹⁴⁶ *Avi-Yonah*, Tax Law Review 1997, S. 507 (517); *Avi-Yonah*, Bull. Int. Taxn. 2007, S. 130 (133).

¹⁴⁷ *Schön*, World Tax Journal 2021, S. 357 (372–375).

¹⁴⁸ *Rüsch*, FR 2019, S. 759 (763, 765).

¹⁴⁹ *Rüsch*, FR 2019, S. 759 (763, 766); *de Boer/Marres*, Intertax 2015, S. 14 (16); *Hey*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Einführung zum EStG, Rn. 48, 297. EL 04/2020.

¹⁵⁰ S.u. IV.3.e.

¹⁵¹ *Lüdicke*, DB 2017, S. 1482; *Woitok*, IStR 2021, S. 777 (783).

(UTPR) im Rahmen von Pillar 2¹⁵², die gegenüber Staaten eingreifen soll, die keine Income Inclusion Rule (IIR) eingeführt haben.¹⁵³ Diese Inanspruchnahme einzelner Steuerpflichtiger zur Verfolgung von Zielen der internationalen Steuerpolitik lässt sich jedoch nicht rechtfertigen.¹⁵⁴

Die Verfolgung anderweitiger Lenkungsziele, wie etwa die der Zinsschranke zum Teil beigemessene Förderung der Eigenkapitalausstattung¹⁵⁵, scheint häufig vorgeschoben, zumal die Regelung nicht konsequent als Instrument zur Förderung der Eigenkapitalfinanzierung ausgestaltet ist.¹⁵⁶

3. Anforderungen an die Verbundenheit

Ausgangspunkt aller Sonderregeln ist ein qualifiziertes Beteiligungsverhältnis. Die Beteiligungsquote selbst hat keinen Einfluss auf für die steuerliche Leistungsfähigkeit relevante Maßgrößen. Es geht vielmehr um die Typisierung von

- Einflussnahmemöglichkeiten auf die Ergebniszuordnung sowie
- Informationsbeschaffungsmöglichkeiten

innerhalb der Einflussphäre des Konzerns. Da der Konzern als wirtschaftliche Einheit anzusehen ist, in dem die Rechtsgeschäfte nicht über den Markt koordiniert werden, sind die Rechtsgeschäfte innerhalb des Konzerns vom Markt abzugrenzen.¹⁵⁷

a. Einflussnahme im Konzern

Zur Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit vom Markt ist ein Blick in die Konzernrechnungslegung und das dort zur Anwendung gelangende Stufenkonzept hilfreich (s. Abb. 1). Zwischen konzernzugehörigen Unternehmen lassen sich entsprechend dem Stufenkonzept der Konzernrechnungslegung

¹⁵² S.u. VI.

¹⁵³ *Fehling/Koch*, IStR 2021, S. 561 (567).

¹⁵⁴ *Woitok*, IStR 2021, S. 777 (783); *Werthebach*, IStR 2021, S. 338 (341).

¹⁵⁵ BT-Drs. 16/4841, S. 31.

¹⁵⁶ *Jehlin*, Die Zinsschranke als Instrument zur Missbrauchsvermeidung und Steigerung der Eigenkapitalausstattung, 2013, S. 180–186.

¹⁵⁷ *Busse von Colbe/Ordelheide/Gebhardt/Pellens*, Konzernabschlüsse, 9. Aufl., 2010, S. 57.

unterschiedliche Grade der Einflussnahme feststellen.¹⁵⁸ Den Kern des Konzerns bilden die Muttergesellschaft und die beherrschten Tochtergesellschaften. Nur diese sind als wirtschaftliche Einheit zu betrachten.¹⁵⁹ Jedoch endet hier nicht der Bereich der besonderen Einflussnahmemöglichkeiten des Konzerns. Auch unterhalb der Beherrschung ist eine Einflussnahme auf Unternehmen möglich. Jedoch besitzen diese eine deutlich höhere wirtschaftliche Selbstständigkeit. Mit abnehmender Intensität der Einflussnahmemöglichkeit durch den Konzern und wachsender wirtschaftlicher Unabhängigkeit von diesem folgen die Unternehmen unter gemeinschaftlicher Führung (IFRS 11.4 ff., § 310 HGB), die assoziierten Unternehmen unter maßgeblichem Einfluss (IAS 28.3, § 311 HGB) und die bloße Beteiligung (IFRS 9; § 271 Abs. 1 HGB).¹⁶⁰ Endpunkt ist das völlig unverbundene Unternehmen.

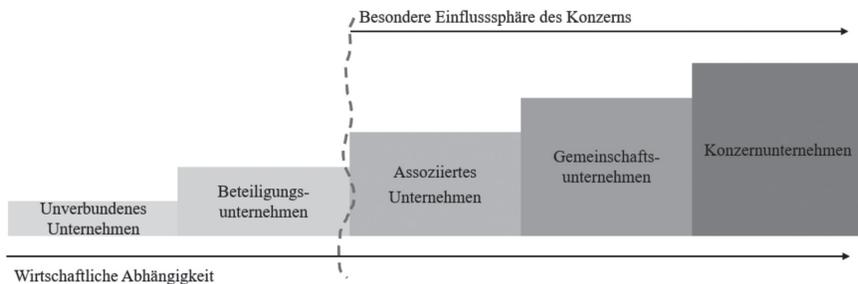


Abb. 1: Die Abgrenzung des Konzerns vom Markt nach dem Stufenkonzept¹⁶¹

Entscheidend für die Betrachtung als wirtschaftliche Einheit des Konzerns ist die Fähigkeit zur Beherrschung der ausgeführten wirtschaftlichen Aktivi-

¹⁵⁸ *Hacker/Holzmeier*, in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht, 2. Aufl., 2020, § 312 HGB Rn. 5; grafisch aufbereitet bei *von Oertzen*, in Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wüstemann, Handbuch des Jahresabschlusses, 53. EL 11/2011, Abteilung V: Konzernabschluss und Konsolidierungskreis Rn. 1; *Sultana*, in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht, 2. Aufl., 2020, § 310 HGB Rn. 6.

¹⁵⁹ *Hacker/Holzmeier*, in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht, 2. Aufl., 2020, § 312 HGB Rn. 4.

¹⁶⁰ *Brune*, in Brune/Driesch/Schulz-Danso/Senger, Beck'sches IFRS-Handbuch, 6. Aufl., 2020, § 30. Unternehmensverbindungen Rn. 3.

¹⁶¹ Adaptiert von: *von Oertzen*, in Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wüstemann, Handbuch des Jahresabschlusses, 53. EL 11/2011, Abteilung V: Konzernabschluss und Konsolidierungskreis Rn. 1.

täten. Diese setzt die Durchsetzbarkeit des Willens in der Gesellschaft voraus¹⁶² und ergibt sich üblicherweise aus einer Stimmrechtsmehrheit. Eine solche Stimmrechtsmehrheit ist nicht die einzige Möglichkeit, um eine beherrschende Stellung zu erlangen. So können die Besetzung von Schlüsselpositionen oder vertragliche Verhältnisse in Kombination mit Stimmrechten unterhalb der Mehrheitsgrenze ebenfalls zur Beherrschung der Gesellschaft führen.¹⁶³

Am äußeren Ende der besonderen Einflussphäre des Konzerns stehen assoziierte Unternehmen.¹⁶⁴ Die Abgrenzung dieses Bereichs zur restlichen Umwelt des Konzerns erfolgt nicht durch eine klar gezogene Linie. Assoziiert sind Unternehmen, an denen der Konzern (also der Kreis der Muttergesellschaft und der beherrschten Gesellschaften) eine Beteiligung hält. Der Grad der tatsächlichen Einflussnahme muss jedoch erheblich über die alleinige Wahrnehmung von Beteiligungsrechten hinausgehen.¹⁶⁵ Eine widerlegbare – bspw. aufgrund fehlender Leitungsmacht oder unabwendbarer Infor-

¹⁶² Durchsetzung von Interessen bei allen wesentlichen Entscheidungen in bedeutenden Unternehmensbereichen: IFRS 10.Anhang A, IFRS. B15; zu § 290 HGB; *Grottel/Kreher*, in *Grottel/Schmidt/Schubert/Störk*, Beck'scher Bilanz-Kommentar, 12. Aufl., 2020, HGB § 290 Rn. 2. Im Sinne der aktienrechtlichen Schutzperspektive unter Bezugnahme auf die Stimmrechtsmehrheit: „Maßgeblicher Einfluss auf personelle Besetzung der Verwaltungsorgane und die daraus folgende Wahrscheinlichkeit einflusskonformen Verhaltens der Organmitglieder“, *Koch*, in *Koch*, AktG, 16. Aufl., 2022, § 17 Rn. 5; s. auch *Fett*, in *Bürgers/Körper/Lieder*, Aktiengesetz, 5. Aufl., 2021, § 17 Rn. 3; *Vetter*, in *Schmidt/Lutter*, AktG, 4. Aufl., 2020, § 17 Rn. 6.

¹⁶³ *Chi/Zhao*, *Global Strategy Journal*, S. 257 (263–265); *Chi/Roehl*, *Managerial and Decision Economics*, 1997, S. 279 (insb. 289); *Gatignon/Anderson*, *Journal of Law, Economics, & Organization*, 1988, S. 305 (313–314); *Narula/Asmusen/Chi/Kundu*, *Journal of International Business Studies* 2019, S. 1231 (1236); IFRS 10.B36; *Senger/Hoehne*, in *Henrichs/Kleindiek/Watrin*, *Münchener Kommentar zum Bilanzrecht*, Band 2, 1. Aufl., 2013, HGB § 290 Rn. 60.

¹⁶⁴ Dieser wird auch charakterisiert durch den Begriff Konsolidierungskreis im weiteren Sinne (*Hacker/Holzmeier*, in *Hachmeister/Kahle/Mock/Schuppen*, *Bilanzrecht*, 2. Aufl., 2020, § 312 HGB Rn. 4). S. auch die Angaben zum Zweck der Berichterstattung über nahestehende Personen in IAS 24.5. Diesem weiten Einflussbereich folgen auch die Vorschriften zu den Related-Party-Transactions gem. §§ 111a–111c AktG, s. auch *Baur*, *ZGR* 2021, S. 395 (400).

¹⁶⁵ *Störk/Lewe*, in *Grottel/Schmidt/Schubert/Störk*, Beck'scher Bilanz-Kommentar, 12. Aufl., 2020, HGB § 311 Rn. 15.

mationsdefizite – Vermutung tritt ab einem Stimmrechtsanteil von 20 % ein.¹⁶⁶

b. Typisierung von Einflussnahme und wirtschaftlicher Verbundenheit

aa. Erfassung der wirtschaftlichen Verbundenheit

Der Intensitätsgrad der Einflussnahmemöglichkeiten ist also entscheidend für den Interessengleichlauf zwischen den verbundenen Unternehmen.¹⁶⁷ Der Grad der Beteiligung wird in den Sonderregeln für verbundene Unternehmen in unterschiedlicher Weise zur Tatbestandsvoraussetzung gemacht. Vereinzelt finden sich wirtschaftliche Definitionen, die nicht nur auf starre Beteiligungsgrenzen Bezug nehmen. Dies ist bspw. die explizite Konzernzugehörigkeit im Rahmen der Zinsschranke (§ 4h Abs. 3 Satz 5 EStG) oder auch ein Nahestehen (nahestehende Person [ggf. auch i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG]). Eine Zwischenstellung nimmt die Tatbestandsvoraussetzung der finanziellen Eingliederung im Rahmen der Organschaft mit ihrer Flexibilität hinsichtlich der nach der Satzung erforderlichen Stimmrechtsanteile¹⁶⁸ ein.

Hauptsächlich lassen die Regelungen für die Berücksichtigung eines qualifizierten Näheverhältnisses das Übertreten von starren Beteiligungsschwel-

¹⁶⁶ *Baetge/Kirsch/Thiele*, Konzernbilanzen, 12. Aufl., 2017, S. 361. Eine Widerlegung der Vermutung kann erfolgen, wenn nachgewiesen wird, dass die Vertretung in den Leitungsorganen der Gesellschaft nicht möglich ist. Eine Widerlegung kann auch durch den Nachweis erfolgen, dass die notwendigen Informationen für die gesetzeskonforme Anwendung der Equity-Methode nicht zur Verfügung stehen, *Senger/Hoehne*, in *Hennrichs/Kleindiek/Watrin*, Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Band 2, 1. Aufl., 2013, HGB § 311 Rn. 24.

¹⁶⁷ Eine solche Abgrenzung würde auch relevant, falls im neuen Rahmen für die Unternehmensbesteuerung in Europa (BEFIT) eine konsolidierte Konzernbemessungsgrundlage umgesetzt würde, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat v. 18.5.2021, Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, COM (2021) 251 final, S. 12. Zur Relevanz im Rahmen einer konsolidierten Bemessungsgrundlage *Schön*, ZHR 2007, S. 409 (430).

¹⁶⁸ *Neumann*, in *Gosch*, KStG, 4. Aufl., 2020, § 14 Rn. 131.

len¹⁶⁹ ausreichen. Diese stark legalistische Sichtweise beruht auf der Idee des Trennungsprinzips¹⁷⁰ und lässt sich kategorisieren entlang der Beteiligungshöhe. Eine Beteiligungsquote von mehr als 50 % wird als rechtsicherer Indikator für die Gruppenzugehörigkeit hinzugezogen. Die Ermittlung der tatsächlichen Gruppenzugehörigkeit sei hingegen nur schwer möglich und zudem streitanfällig.¹⁷¹ Somit wohnt diesem Vorgehen ein Typisierungsgedanke inne. Dabei ist zu vermuten, dass bei hohen Beteiligungsquoten auch die ökonomischen Kriterien für das Vorliegen eines Konzerns erfüllt sind.¹⁷² Entlang des Stufenkonzepts würde also eine abnehmende Beteiligungshöhe einen abnehmenden Einfluss indizieren. Diese Typisierung kann jedoch nur im Bereich von typischen Stimmrechtsmehrheiten einigermaßen zielgenau sein. Dann kann auch von einer Beherrschung ausgegangen werden, mithilfe derer die wirtschaftliche Einheit begründet wird.

bb. Verbundenheit unterhalb der Beherrschung

Der Einflussbereich des Konzerns reicht bis hin zum assoziierten Unternehmen, sodass auch unterhalb der Beherrschung nicht immer von einem marktähnlichen Interessengegensatz auszugehen ist. Daher kann auch bei solchen Beteiligungen unterhalb der Beherrschungsgrenze ein Bedarf an Sondervorschriften bestehen. Hier ist jedoch zu differenzieren zwischen den Regelungen des Fremdvergleichs (vGA und § 1 AStG) und Vorschriften, die spezielle Möglichkeiten der Gewinn- und damit im Ergebnis Vermögensverlagerun-

¹⁶⁹ Dies sind oft solche Regelungen, die an das Bestehen eines Näheverhältnisses gem. § 1 Abs. 2 AStG anknüpfen (bspw. § 4j Abs. 1 EStG, § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG, § 8a Abs. 2, Abs. 3 Satz 1 KStG, § 8 Abs. 1 Nr. 4–6 AStG, § 7 Abs. 2 i. V.m. Abs. 3 AStG). Im Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2 AStG kommt der wesentlichen Beteiligung („mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar an dem gezeichneten Kapital, den Mitgliedschaftsrechten, den Beteiligungsrechten, den Stimmrechten oder dem Gesellschaftsvermögen beteiligt“, § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AStG) die herausragende Bedeutung zu, während die anderen Regelungen von untergeordneter Bedeutung sind, *Kraft*, in *Kraft*, AStG, 2. Aufl., 2019, § 1 Rn. 167. Andere Regelungen sind bspw. § 7 Abs. 2 AStG, § 8c Abs. 1 KStG oder § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG, § 8b Abs. 4 KStG, § 9 Nr. 2a, 7 u. 8 GewStG.

¹⁷⁰ *Nobes*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 2014, S. 995 (1001).

¹⁷¹ *Schreiber/Stiller*, StuW 2014, S. 216 (218).

¹⁷² *Schreiber/Stiller*, StuW 2014, S. 216 (218).

gen fokussieren (bspw. § 4h EStG, § 4j EStG).¹⁷³ Solche Verlagerungen sind unterhalb der Beherrschungsgrenze gewöhnlich nicht zu erwarten. So wird in der BFH-Rechtsprechung zur vgA bei beherrschenden Gesellschaftern bspw. angenommen, dass in diesen Größenordnungen aufgrund bestehender Interessenpluralität keine Gefahr für Gewinnverlagerungen besteht.¹⁷⁴ Auch das Konzernrecht, das eben dieses Problem in seiner Ausprägung als Minderheitenschutz in den Fokus nimmt, beschränkt sich auf Beherrschungskonstellationen. Somit sollten lediglich die allgemeinen Vorschriften des Fremdvergleichs unterhalb der Beherrschungsgrenze Anwendung finden.

Unterhalb der Beherrschungsgrenze lässt sich die Intensität des Einflusses zudem nur schwerlich zielgenau typisieren. Die steuerlichen Beteiligungsgrenzen von mindestens¹⁷⁵ oder mehr als 25 % (bspw. § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG) zur Typisierung einer unternehmerischen Beteiligung erfordern zumindest die Möglichkeit, die Vermutung des Einflusses zu widerlegen. Wenn die Regelungen jedoch Gewinnverlagerungen in den Fokus nehmen, also bspw. § 4j EStG oder § 8a Abs. 2, Abs. 3 Satz 1 KStG, ist diese Möglichkeit der Widerlegung nicht ausreichend. Hier bedarf es, wie im vorherigen Absatz dargelegt, einer Reduzierung des persönlichen Anwendungsbereichs auf Beherrschungssituationen.

Je weiter die erforderliche Beteiligungsschwelle absinkt, desto unsicherer ist die Annahme eines tatsächlichen unternehmerischen Einflusses. So kann bei Beteiligungen um die 10 % oder 15 % ohne weitere Merkmale auch nicht widerlegbar von einem unternehmerischen Einfluss ausgegangen werden.¹⁷⁶

¹⁷³ Zu Lizenzvereinbarungen und (*Grubert*)/oder (*Kopits*) Darlehen als Alternativgestaltung zur Gewinnrepatriierung: *Kopits*, *The Economic Journal* 1976, S. 791; *Grubert*, *Journal of Public Economics* 1998, 269. S. auch *Desai/Dyck/Zingales*, *Journal of Financial Economics*, 2007, S. 591.

¹⁷⁴ BFH v. 6.12.1995 – I R 88/94, BStBl. II 1996, S. 383, Rn. 15; *Ahmann*, DStZ 1998, S. 495 (501); *Wilk*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8 KStG Rn. 144, 303. EL 04/2021.

¹⁷⁵ Bspw. § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AStG und die hierauf verweisenden Vorschriften, s. auch Fn. 169, § 50g Abs. 3 Nr. 5 Buchst. b EStG.

¹⁷⁶ S. dazu bspw. die EuGH-Rspr. zur Anwendung der Niederlassungsfreiheit, EuGH v. 12.12.2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ECLI:EU:C:2006:774, Rn. 58; EuGH v. 20.12.2017, C-504/16 u. C-613/16, *Deister Holding u. Juhler Holding*, ECLI:EU:C:2017:1009, Rn. 79 f.; EuGH v. 20.9.2018, C-685/16, *EV*, ECLI:EU:C:2018:743, Rn. 40; *Ukrow/Ress*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, *Das Recht der EU*, AEUV, Art. 63, Rn. 392 f., 71. EL 05/2021.

cc. Tatbestandsmerkmale zur Typisierung des Einflusses

Eine nicht dem Marktergebnis entsprechende Ergebnisverteilung über mehrere Gesellschaften hinweg beruht nicht auf der Beteiligung an sich, sondern auf der Verbundenheit und der Möglichkeit der Einflussnahme in diesen Gesellschaften. Die Möglichkeit der Einflussnahme kann durch die Bezugnahme auf einen Anteil am Kapital oder Gewinn (bspw. § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG, § 8a Abs. 2, Abs. 3 Satz 1 KStG, § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG, § 1 Abs. 2 Nr. 1 a.F.¹⁷⁷) folglich höchstens approximiert werden.¹⁷⁸ Für eine Typisierung der Einflussnahmemöglichkeiten sollten sich die Beteiligungsgrenzen daher nach den Stimmrechten richten.

Vor allem die im Zuge des ATADUmsG neugefassten Beteiligungstatbestände sehen zur Erfüllung des Tatbestands der Einflussnahme neben dem Überschreiten einer Stimmrechtsgrenze alternative Grenzen hinsichtlich des Kapitals oder des Gewinns¹⁷⁹ vor. Diese Tatbestandsmerkmale können eigentlich nur dazu dienen, bei bestehender Einflussnahmemöglichkeit Umgehungen der Beteiligungsgrenze zu verhindern.¹⁸⁰ Eine Beherrschung können sie nämlich nicht typisieren.¹⁸¹ Im Extremfall werden damit Zweckgesellschaften¹⁸² angesprochen, bei denen der Einfluss formal nicht gegeben ist, jedoch durch umfangreiche Vertragswerke, bei denen auch vom Auto-

¹⁷⁷ Dies lässt sich dem Wortlaut des Gesetzes nicht entnehmen, s. jedoch BFH v. 10.4.2013 – I R 45/11, BStBl. II 2013, S. 771, Rn. 21.

¹⁷⁸ *Nobes*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 2014, S. 995 (1007).

¹⁷⁹ § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AStG, § 7 Abs. 2 AStG, aber auch § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG.

¹⁸⁰ *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, IStR 2016, S. 960 (962). S. auch zu Umgehungsgestaltungen um die 50%-Grenze herum in Bezug auf den Konsolidierungskreis in der Konzernrechnungslegung, *Beck/Behn/Lionzo/Rossignoli*, Journal of International Accounting Research, 2017, S. 37 (39).

¹⁸¹ *Köhler/Staats*, ISR 2021, S. 295 (296).

¹⁸² Zu Zweckgesellschaften und Steuervermeidung *Deméré/Donohoe/Lisowsky*, Contemporary Accounting Research, 2020, S. 1562. Zur grundlegenden Idee und Ausgestaltung von Zweckgesellschaften s. bspw. *Kustner*, KoR 2004, S. 308; *Schmidbauer*, DStR 2002, S. 1013.

piloten gesprochen wird, gesichert ist und entsprechende finanzielle Rückflüsse gezogen werden.¹⁸³

dd. Mittelbare Beteiligungsverhältnisse

Die Einflussnahme kann auch über mittelbare Beteiligungen erfolgen. Dies wird auch von zahlreichen Vorschriften¹⁸⁴ berücksichtigt. Aus dem Wortlaut lassen sich Inhalt und Bedeutung des Begriffs der mittelbaren Beteiligung nicht ohne Weiteres erschließen. Jedoch wird von der Anwendbarkeit der Durchrechnungsmethode ausgegangen. Nach dieser Ansicht sind die Beteiligungsquoten unmittelbarer und mittelbarer Beteiligungsstränge zu addieren.¹⁸⁵ Ob auf die vermittelnde Beteiligung Einfluss ausgeübt werden kann, spielt danach keine Rolle.¹⁸⁶ Systematisch dient hier – zumindest für die Regelungen des KStG – das Fehlen einer dem § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 KStG entsprechenden Vorschrift als Begründung.¹⁸⁷ Zudem lasse sich dem Wortlaut keine Einschränkung entnehmen, dass nur eine „sehr starke direkte Einwirkungsmöglichkeit“ auf die Gesellschaft als mittelbare Beteiligung angesehen und gewertet werden soll.¹⁸⁸

¹⁸³ *Hermann/Pothast*, DStR 2011, S. 685 (685). Diese Gesellschaften werden gem. § 290 Abs. 2 Nr. 4 HGB im Konsolidierungskreis berücksichtigt. Zur Berücksichtigung in den IFRS s. IFRS 10.B51 f.; *Zwoerner/Boecker/Busch*, KoR 2012, S. 608 (612).

¹⁸⁴ Bspw. § 8a Abs. 2, Abs. 3 Satz 1 KStG; § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG, § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG, § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AStG, § 7 Abs. 2 AStG.

¹⁸⁵ Bspw. § 8a Abs. 2, Abs. 3 Satz 1 KStG (*Förster*, in Gosch, KStG, 4. Aufl., 2020, § 8a Rn. 131, 230); § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG (*Gosch*, in Gosch, KStG, 4. Aufl., 2020, § 8b Rn. 279.1); § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG (*Roser*, in Gosch, KStG, 4. Aufl., 2020, § 8c Rn. 62); § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AStG (zur a.F. *Pohl*, in Brandis/Heuermann, AStG, § 1 Rn. 61, 147. EL 05/2019; BFH v. 10.4.2013 – I R 45/11, BStBl. II 2013, 771); § 7 Abs. 2 AStG (zur a.F. *Kramer*, in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 7 AStG Rn. 27, 114. EL 06/2019). Hingegen ist zur Ermittlung der Beherrschung im Anwendungsbereich der formellen vGA grds. auf die Additionsmethode zurückzugreifen, *Wilk*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8 KStG Rn. 147, 306. EL 09/2021; *Frotscher*, in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG Kommentar, Anhang zu § 8 KStG Rn. 130, 154. EL 07/2020.

¹⁸⁶ *Schänzle/Mattern*, in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., 2018, § 8a Rn. 225.

¹⁸⁷ *Förster*, in Gosch, KStG, 4. Aufl., 2020, KStG § 8a Rn. 131.

¹⁸⁸ BFH v. 28.6.1978 – I R 90/76, BStBl. II 1978, S. 590; BFH v. 12.6.1980 – IV R 128/77, BStBl. II 1980, S. 646.

Wenn jedoch Vorschriften auf die typisierte Einflussnahmemöglichkeit abstellen, muss der Wille in der vermittelnden Gesellschaft durchgesetzt werden können, damit die vermittelte Einflussnahmemöglichkeit auch genutzt werden kann.¹⁸⁹ Wenn diese Voraussetzung erfüllt ist, kann es für die Frage des Einflusses nur auf die durch die beherrschte Beteiligung vermittelte Einflussnahmemöglichkeit ankommen. Verschiedene Beteiligungsstränge, gleich, ob mittelbar oder unmittelbar, können auch nur dann addiert werden.¹⁹⁰ Dies basiert auf dem grundlegenden Problem, dass eine bloße 25-%-Beteiligung regelmäßig nicht zu einem beherrschenden Einfluss führt, sodass die Führung der Geschäfte nicht beherrscht wird. In einer mehrstufigen Struktur zeigt sich dieses Problem: Die A-AG ist zu 25 % an der B-GmbH beteiligt, die wiederum an der C-GmbH zu 100 % beteiligt ist. Die B-GmbH müsste dann dazu bewegt werden, Einflussnahme im Sinne der A-AG auszuüben. Es können – umgekehrt betrachtet – auch Fälle auftreten, in denen jede Gesellschaft ihre jeweilige Tochtergesellschaft beherrscht (die A-AG beherrscht die B-GmbH mit 80 % der Stimmrechte, die B-GmbH beherrscht die C-GmbH mit 60 % der Stimmrechte¹⁹¹ – A kann also über B ihren Willen bei C durchsetzen) und dennoch keine durchgerechnete Stimmrechtsmehrheit vorliegt (durchgerechnet hält die A-AG 48 % der Stimmrechte bei der C-GmbH).¹⁹² In beiden Fällen ergibt die Additionsmethode das zutreffendere Ergebnis.

Anderes gilt in einem zweiten Schritt, wenn es – wie bei der Hinzurechnungsbesteuerung – um die (Hin-)Zurechnung von Gewinnen geht. Dann kommt es wirtschaftlich auf den (hin-)zuzurechnenden Gewinn an. Dieser ermittelt sich nach der durchgerechneten Beteiligung am Gewinn.¹⁹³

¹⁸⁹ *Kaminski*, in Strunk/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, § 1 AStG Rn. 338, 60. EL 10/2011.

¹⁹⁰ *Kaminski*, in Strunk/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, § 1 AStG, Rn. 338, 60. EL 10/2011.

¹⁹¹ Zum Beispiel s. *Dötsch/Pung*, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 14 Rn. 267, 87. EL 08/2016.

¹⁹² Von dieser Methode geht die Finanzverwaltung aus, *Dötsch/Pung*, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 14 Rn. 267, 87. EL 08/2016 mit Verweis auf R 14.2 KStR 2015. Dieser Auffassung folgt auch *Herlinghaus*, FR 2000, S. 1105 (1111, 1112).

¹⁹³ Zutreffend daher § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG (ehem. § 7 Abs. 5 AStG a.F.).

c. Zugrunde zu legendes Konzernbild

Wichtig für die Ausgestaltung der Sondervorschriften ist die Bezugnahme auf ein den tatbestandlichen Anforderungen entsprechendes Konzernbild. Essenziell ist hier die Beachtung der gesetzgeberischen Grundentscheidung für das Trennungsprinzip. Dieses betont gerade die Vielheit und rechtliche Selbstständigkeit der in wirtschaftlicher Einheit verbundenen Gesellschaften.

Steuerrechtliche Sondervorschriften müssen, wenn sie der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns Rechnung tragen sollen, grundsätzlich an die Beherrschung anknüpfen. Eine organisierte Interessenidentität der Gesellschaften kann nämlich nur in Beherrschungssituationen zustande kommen. Jedoch kann aus der bloßen Beherrschung der Konzerngesellschaften nicht zwingend das Bild eines zentral geleiteten Einheitsunternehmens abgeleitet werden.¹⁹⁴ Ein solches Bild impliziert nämlich einen straff geführten Konzern, in dem die Gesellschaften zu willenlosen Werkzeugen werden.¹⁹⁵ Mit zunehmender Integration der Tätigkeiten¹⁹⁶ eines Konzerns entspricht dieser wirtschaftlich mehr und mehr einem Einheitsunternehmen.¹⁹⁷ Dabei wächst die Bedeutung der zentralen Leitung des integrierten Konzerns.¹⁹⁸

¹⁹⁴ *Kirchner*, ZGR 1985, S. 214 (226); *Schmidt*, in FS Lutter, 2000, S. 1167 (1174); *Wiedemann*, Die Unternehmensgruppe im Privatrecht, 1988, S. 6, (11 f.); *Schön*, World Tax Journal 2010, S. 227 (228 f.); *Käfer*, Dezentralisierung im Konzern, 2007, S. 96, (117, 140); s. auch die Grundformen der Konzernorganisation bei *Verbeke/Lee*, International Business Strategy, 3. Aufl., 2021, S. 18–28 und *Michel*, Besteuerung und Organisation, 2001, S. 98–116.

¹⁹⁵ *Beusch*, in FS Flume, 1978, S. 21 (23); *Wiedemann*, Die Unternehmensgruppe im Privatrecht, 1988, S. 12.

¹⁹⁶ Zu verschiedenen Integrationsstufen s. *Schön*, World Tax Journal 2010, S. 227 (241–250).

¹⁹⁷ *Schön*, World Tax Journal 2010, S. 227 (228).

¹⁹⁸ *Buckley*, International Business Review 2009, S. 224 (233); s. auch OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, Januar 2022, Rn. 7.4, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (letzter Abruf 18.5.2022).

Allerdings kann die rechtliche Selbstständigkeit der Gesellschaften auch für eine dezentrale Konzernsteuerung genutzt werden;¹⁹⁹ die Vermögens- und Haftungstrennung der Gesellschaften begründet zudem rechtliche Unterschiede zu einem Einheitsunternehmen.²⁰⁰ Des Weiteren können auch an einer beherrschten Gesellschaft Minderheitsgesellschafter beteiligt sein, die im Zweifel kein Interesse am Ergebnis des gesamten Konzerns haben. Dies bedeutet, dass auch innerhalb eines Konzerns widerstrebende Interessen zu finden sein können. Bei gleichen Beteiligungsverhältnissen können also sowohl völlig zentralisierte als auch stark dezentralisierte Konzernstrukturen bestehen. Das Bestehen eines Beherrschungsverhältnisses, auch bei einer 100 %igen Beteiligung, reicht als Unterscheidungskriterium nicht aus. Die Unterscheidung bedürfte einer Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse.²⁰¹

Wenn also dem System des Sonderrechts ein passendes Leitbild der wirtschaftlichen Einheit zugrunde gelegt werden soll, sollte die Vielfältigkeit der Konzernrealität²⁰² berücksichtigt werden. Dies spricht gegen das Leitbild des Einheitsunternehmens und für – wie in der Organschaft auch²⁰³ – das Bild einer wirtschaftlichen Einheit rechtlich selbstständiger Unternehmen²⁰⁴ oder einer Unternehmensgruppe.²⁰⁵ Dies schließt nicht aus, dass auch vollkommen straff geführte Konzerne existieren. Das Leitbild eines Einheitsunternehmens würde jedoch ausschließen, dass dezentral geführte Konzerne existieren. In diesem Fall würde ein Konzernbild typisiert, das bei weitem nicht alle Konzerne erfüllen.

Daraus folgend ist auch der Generalverdacht, dass Konzernverhältnisse a priori der Steuerumgehung oder Optimierung der Gesamtsteuerbelastung

¹⁹⁹ V. Werder, Der Konzern 2015, S. 362 (366). Dies wird auch in der rechtsökonomischen Analyse betont, Windbichler, NZG 2018, S. 1241 (1245); Kirchner, ZGR 1985, S. 214 (226, 228).

²⁰⁰ V. Werder, Der Konzern 2015, S. 362 (366); Hommelhoff, ZGR 2019, S. 379 (400); Windbichler, NZG 2018, S. 1241 (1245); Lutter, in Druey, Das St. Galler Konzerngespräch, 1988, S. 225 (227).

²⁰¹ Schön, World Tax Journal 2010, S. 227 (228 f.).

²⁰² Windbichler, NZG 2018, S. 1241 (1245).

²⁰³ Dieses Konzernbild würde jedoch keinesfalls gegen eine Konsolidierung sprechen, Hinz, BFuP 2004, S. 280 (286, 287 f.).

²⁰⁴ Hinz, BFuP 2004, S. 280 (287); K. Schmidt, in FS Druey, 2002, S. 551 (556).

²⁰⁵ Wiedemann, Die Unternehmensgruppe im Privatrecht, 1988, S. 11 f.

dienen, abzulehnen.²⁰⁶ Hier liegt nämlich das Bild des Konzerns als Einheitsunternehmen zugrunde, das die rechtliche Selbstständigkeit der Gesellschaften aufgrund seiner zentralen Leitung zur Steuergestaltung nutzen kann und auch konsequent nutzt. Dieser Verdacht kann schon aufgrund der Ablehnung des Bildes des Konzerns als straff geführtes Einheitsunternehmen nicht aufrechterhalten werden. Darüber hinaus zeigen Feller/Schanz mit ihrem Blick in die „Black Box“ der Steuerplanung die organisatorischen Grenzen und Hindernisse der Steuerplanung innerhalb von Konzernen auf. Sie identifizieren drei Hürden der Steuerplanung, die ebenso zur Zurückweisung des Generalverdachts führen. Zunächst (Hürde 1) hängen die überhaupt zur Verfügung stehenden Möglichkeiten der Steuerplanung vom Geschäftsmodell des Unternehmens ab. Diese zur Verfügung stehenden Möglichkeiten der Steuerplanung müssen auch gewünscht (Hürde 2) und umsetzbar (Hürde 3) sein.²⁰⁷

d. Erweiterung durch den Begriff des Nahestehens

Erweitert wird der Anwendungsbereich der Vorschriften für verbundene Unternehmen durch das Tatbestandsmerkmal des Nahestehens.²⁰⁸ Der Begriff wurde ursprünglich verwendet, um Fälle zu erfassen, denen es an einer gesellschaftsrechtlichen Verbindung fehlt, nämlich bei der verdeckten Gewinnausschüttung an eine (dem Gesellschafter) nahestehenden Person,²⁰⁹ die nicht Gesellschafter ist. Folglich geht es hier – jedenfalls ursprünglich – um eine Erweiterung der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit auf andere Möglichkeiten der Einflussnahme. § 1 Abs. 2 AStG dreht das Verhältnis zwischen beiden Begriffen dann aber um und macht die (direkte) wesentliche Beteiligung zum Unterfall des Nahestehens. Beide Lesarten des Nahestehens typisieren einen fehlenden oder unvollständigen Interessengegensatz, so wie er bei fremden Dritten besteht.²¹⁰ In Konzernsachverhalten trifft die-

²⁰⁶ Ablehnend auch *Schön*, ZHR 2007, S. 409 (415); *Schön*, IStR 2022, S. 181 (185).

²⁰⁷ *Feller/Schanz*, Contemporary Accounting Research 2017, S. 494 (504 f.).

²⁰⁸ Bspw. § 8 Abs. 3 Satz 5 KStG, § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG, § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG, § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG, § 8c Abs. 1a Nr. 3 Satz 4 KStG. Mit Bezug auf § 1 Abs. 2 AStG bspw. § 8a Abs. 2 KStG, § 8a Abs. 3 Sätze 1, 2 KStG, § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG, § 8 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a, Nr. 5 Buchst. a, Nr. 6 Buchst. a, c AStG.

²⁰⁹ *Stollenwerk*, Geschäfte zwischen nahestehenden Personen, 2014, S. 2; *Stolze*, Verdeckte Gewinnausschüttung und nahestehende Personen, 1999, S. 33–50.

²¹⁰ *Gosch*, ISR 2020, S. 333 (336).

ses Nahestehen insb. auf die Gesellschaften und Unternehmen innerhalb der erweiterten Einflussosphäre des Konzerns zu.²¹¹ Dieser Befund wirft die Frage nach einer Übernahme der Rechnungslegungsregelungen zur Abgrenzung der Einflussosphäre auf.

Eine stärker wirtschaftlich orientierte, also nicht mehr auf starre Beteiligungsgrenzen abstellende Betrachtungsweise, wie sie mittlerweile in der Rechnungslegung angewendet wird, könnte sowohl Umgehungsgestaltungen hinsichtlich der Beteiligungsgrenze adressieren²¹² – bisher geschieht dies über Ausweichtatbestände²¹³ – als auch über den Konsolidierungskreis, die Gemeinschafts- und assoziierten Unternehmen die Einflussosphäre abgrenzen.²¹⁴ Das spezifische bi- oder trilaterale, teils auch mittelbare, Verhältnis der Gesellschaften ist dann nicht mehr maßgebend. Dagegen stehen jedoch Rechtsunsicherheit und erhöhte Befolgungskosten.²¹⁵ Die Befolgungskosten erhöhen sich jedoch nur, soweit die Abgrenzung der relevanten Einflussosphäre nicht schon für den Bereich der externen Rechnungslegung erforderlich ist. Dann ist ein Rückgriff wie in § 2 Abs. 4 Satz 6 UmwStG oder § 4h Abs. 3 Satz 5 f. EStG denkbar.²¹⁶

e. Informationsbeschaffungsmöglichkeiten und Vollzugsfähigkeit der Regelungen

Hängen die Rechtsfolgen von den Verhältnissen einer anderen Gesellschaft ab, so muss der Steuerpflichtige diese Informationen erlangen können und sich die erforderliche Information zuverlässig verschaffen; auch dies gelingt grundsätzlich nur bei entsprechender Verbundenheit. Ohne Kenntnis der Behandlung des Sachverhalts bei der Gegenseite (oder noch darüber hinaus) lassen sich hiervon abhängende Vorschriften – wie etwa ein Abzugsverbot auf Seite des Schuldners (§ 4k EStG) – nicht anwenden bzw. führen zu einer

²¹¹ IAS 24.9. S. zur Einflussosphäre IV.3.a.

²¹² *Beck/Behn/Lionzo/Rossignoli*, Journal of International Accounting Research, 2017, S. 37.

²¹³ S. IV.3.b.cc.

²¹⁴ *Nobes*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 2014, S. 995 (1008).

²¹⁵ *Stollenwerk*, Geschäfte zwischen nahestehenden Personen, 2014, S. 2; Unsicherheit *Knobbe-Keuk*, StuW 1982, S. 201 (206); *Schenk*, Vielfalt und Einheit des beherrschenden Einflusses, 2021, S. 21–26, 34; *Beck/Behn/Lionzo/Rossignoli*, Journal of International Accounting Research, 2017, S. 37 (41).

²¹⁶ S. auch *Kirchesch*, DStR 2021, S. 2281 (2287).

überschießenden Rechtsfolge, wenn die Darlegungslast für eine bestimmte Besteuerung auf Ebene des Empfängers beim Schuldner der Zahlung liegt. Es besteht auf Seite des Steuerpflichtigen ein schutzwürdiges Interesse, von vornherein Klarheit über die steuerliche Behandlung seiner Gestaltungen zu haben. Somit muss zumindest die Möglichkeit der Kenntnis der steuerlichen Behandlung auf Empfängerseite bestehen.²¹⁷

Bei Anwendung auf alle Transaktionen zwischen allen Steuerpflichtigen führt die Pflicht zur Einholung dieser Informationen von der Gegenseite zu hohen Transaktions- und Befolgungskosten bei den Steuerpflichtigen.²¹⁸ Zudem müsste die Gegenseite auch Details der eigenen steuerlichen Situation an vollständig Außenstehende preisgeben.²¹⁹ Beides spricht für eine Begrenzung auf Gesellschaften innerhalb eines unternehmerischen Einflussbereichs.

Im Hinblick auf sichere gesellschaftsrechtliche Informations- und Weisungsrechte ist dabei von einem Beherrschungsverhältnis auszugehen.²²⁰ Dabei ist zu beachten, dass dieses nur gegenüber nachgeordneten Gesellschaften, also bspw. Tochter- und Enkelgesellschaften gilt.²²¹ In den übrigen Fällen ist der Steuerpflichtige von der Kooperation der jeweiligen Konzerngesellschaft bzw. von Weisungen einer übergeordneten Gesellschaft abhängig.

Auch im Sinne der Vollzugsfähigkeit der Regelung – die Angaben des Steuerpflichtigen müssen schließlich auch durch die Finanzverwaltung verifiziert werden können – erscheint die Einschränkung auf eine qualifizierte Verbundenheit notwendig. So werden die Anwendungsfälle erheblich eingeschränkt und die Verbundenheit bietet dem Stpfl. erst die Möglichkeit zur Informationsbeschaffung und damit zur notwendigen Mitwirkung.²²²

²¹⁷ *De Boer/Marres*, Intertax 2015, S. 14 (19).

²¹⁸ *Ring*, B.C. Law Review 2002, S. 79 (142).

²¹⁹ Ein solcher Auskunftsvorbehalt ist zwischen fremden Dritten nicht nur unüblich, sondern praktisch ausgeschlossen, *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, S. 13 (19).

²²⁰ *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, S. 13 (16).

²²¹ *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, S. 13 (19, 20).

²²² Differenziert zur Mitwirkungspflicht in Fällen des § 4k EStG im Konzern *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, S. 13.

f. Teilweise zusätzliche Größenanforderungen

Tritt neben das Kriterium der Verbundenheit ein Größenkriterium (bspw. gemessen am Umsatz oder Gewinn), reduziert sich der Anwendungsbe- reich weiter. Das Größenkriterium kann im Sinne der Verfahrensleistungs- fähigkeit bspw. dazu genutzt werden, dass kleinere Unternehmen nicht mit übermäßigem Verwaltungsaufwand belastet werden.²²³ In Bezug auf die Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist dieses Kriterium jedoch rechtfertigungsbedürftig.²²⁴ So könnte bspw. eine leichtere Inan- spruchnahme von Gestaltungsmöglichkeiten, z.B. durch Inanspruchnahme qualifizierter Beratung und Skaleneffekte der Steuerplanung, durch große Unternehmen typisiert werden. Damit würde unterstellt, dass dies tenden- ziell ein Phänomen größerer Unternehmen sein könnte.²²⁵ Unzweifelhaft ist das nicht,²²⁶ da mit der Größe des Unternehmens auch dessen Komplexität steigt und Koordinierung somit schwieriger wird.²²⁷

g. Zwischenergebnis

Das Tatbestandsmerkmal der Verbundenheit dient der Typisierung der Ein- flussnahme bzw. Einflussnahmemöglichkeiten, in deren Konsequenz die Ergebniszuordnung zwischen Konzerngesellschaften nicht mehr zwangsläu- fig der zwischen fremden Dritten entspricht. Alternativ werden die Informa- tionsbeschaffungsmöglichkeiten, die mit der Einflussnahmemöglichkeit ein-

²²³ *Drißen*, in Kube/Reimer, Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteue- rung, 2018, S. 123 (134).

²²⁴ *Straßburger*, in Kube/Reimer, Größenneutralität im Recht der Unternehmens- besteuern, 2018, S. 43 (66).

²²⁵ *Belz/Hagen/Steffens*, Journal of Accounting Literature, 2019, S. 1 (23). Zu die- sem „Gefühl“: *Möhlenbrock*, in Kube/Reimer, Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, 2018, S. 23 (26).

²²⁶ S. bspw. den Überblick über die uneindeutige Befundlage zahlreicher Unter- suchungen zur Abhängigkeit der Steuerbelastung von der Unternehmensgröße, *Belz/Hagen/Steffens*, Journal of Accounting Literature, 2019, S. 1 (1).

²²⁷ *Narula/Asmussen/Chi/Kundu*, Journal of International Business Studies 2019, S. 1231 (1237); *Buckley*, International Business Review 2009, S. 224 (225). Dies zeigt sich auch in der Auswertung weiterer Studien: *Fernández-Rodríguez/ Martínez-Arias*, Intertax 2011, S. 381 (384). In jedem Fall wächst die durch- schnittliche Steuerbelastung der Unternehmen auch unter Berücksichtigung von Steuerplanungsmöglichkeiten mit der Größe, *Belz/Hagen/Steffens*, Journal of Accounting Literature, 2019, S. 1 (23).

hergehen, typisiert. Im Steuerrecht erfolgt diese Typisierung üblicherweise über Beteiligungsgrenzen – bestenfalls mittels der Stimmrechtsbeteiligung. Die Typisierung der wirtschaftlichen Verbundenheit mittels der Beteiligungshöhe hat jedoch Grenzen. Selbst starke Einflussnahmemöglichkeiten wie eine vollständige Beherrschung können nicht mit intensiver tatsächlicher Einflussnahme und erst recht nicht mit Steuerumgehung gleichgesetzt werden.

Auch unterhalb der Beherrschung bestehen Einflussnahmemöglichkeiten, diese sind jedoch schwächer ausgeprägt und nicht uniform. Daher lassen sich diese nicht mehr ohne Weiteres mittels einer bloßen Beteiligungsquote ohne Widerlegungsmöglichkeit und hinzutretende Tatbestandsmerkmale typisieren. Zudem können die speziellen Gewinnverlagerungsvorschriften wie die Zins- und Lizenzschranke in diesen Beteiligungsbereichen keine Anwendung finden.

4. Systematisierung anhand der Rechtsfolgen

a. Zusammenhang mit Zwecken und Anforderungen

aa. Überschießende Rechtsfolgen

Die Rechtfertigung der Sonderregeln entscheidet sich anhand der Rechtsfolgen. Die Rechtsfolgen im Sonderrecht verbundener Unternehmen beruhen auf der Typisierung des zugrundeliegenden Konzernsachverhalts. Überschießende Rechtsfolgen ergeben sich insbesondere

- (a) bei zwar grundsätzlich legitimem Gesetzeszweck, jedoch unsachgerechter Typisierung und
- (b) wenn bei grundsätzlich legitimem Gesetzeszweck und sachgerechter Typisierung der für diesen Zweck maßgeblichen Fälle die Rechtsfolgen über das zur Zielerreichung Erforderliche hinausgehen.

Die Sach- und Realitätsgerechtigkeit der Typisierung ist Voraussetzung der Rechtfertigung der Ungleichbehandlung gegenüber nicht qualifiziert verbundenen Unternehmen.²²⁸ Es liegt im Wesen der Typisierung, dass auch Fälle erfasst werden, in denen es an einem Bedürfnis, das Trennungsprinzip zu korrigieren, fehlt. Dies führt zu einem gleichheitsrechtlichen Rechtfertigungsbedürfnis. Daraus folgt, dass, je gröber die Typisierung und je schärfer

²²⁸ Hey, *StuW* 2008, S. 167 (174).

die Rechtsfolge ist, desto eher die Chance der Exkulpation eingeräumt werden muss.²²⁹

Unwiderlegliche Typisierungen sind aufgrund der Vielgestaltigkeit der Konzernrealität grundsätzlich überschießend und widersprechen legitimen Regelungszielen des Gesetzgebers, da sie in diesem Umfang nicht das Ergebnis der Verbundenheit innerhalb des Konzerns widerspiegeln können. Aufgrund der strukturell überschießenden Natur ist eine Abhilfe mittels Billigkeitsmaßnahmen nicht möglich.²³⁰ Entgegen der Auffassung des BFH sollte jedoch bei verfassungskonformer Auslegung unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips in diesen strukturell überschießenden Typisierungen die Möglichkeit des Gegenbeweises eröffnet werden – auch entgegen dem Wortlaut.²³¹ Dies ergibt sich im Anwendungsbereich der europäischen Grundfreiheiten auch aus dem Primärrecht.²³² Soweit die Veranlassungsbeiträge im Rahmen der Sicherstellung der Einmalbelastung im Inland typisiert werden, bewegt sich die Regelung im Rechtfertigungsbereich der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse. Dies erfordert die Möglichkeit einer Widerlegung.²³³

²²⁹ *Hey*, in DStJG 33 (2010), S. 139 (169).

²³⁰ BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, S. 1240, Rn. 62; *Drien*, in StbJb 2012/2013, S. 123 (160); *Wendt*, in DStJG 28 (2005), S. 41 (78).

²³¹ *Hey*, in DStJG 33 (2010), S. 139 (151, 173 f., 187); *Heyes*, Ursachen, Rahmenbedingungen und neue Rechtfertigungsansätze zur Zinsschranke, 2014, S. 419. Die in den zitierten Beiträgen getroffenen Aussagen gelten gleichermaßen für andere Typisierungen, hier im Beitrag vor allem für die Typisierung der nichtbetrieblichen Veranlassung und die Typisierung von Einflussnahmemöglichkeiten.

²³² *Gosch*, DStR 2007, S. 1553 (1555) im Sinne einer normerhaltenden Reduktion.

²³³ EuGH v. 31.5.2018, C-382/16, Hornbach-Baumarkt, ECLI:EU:C:2018:366, Rn. 48. Zur Unklarheit der Reichweite eines Motivtests (Rn. 54 des Urteils) bei fremdunüblichen Gestaltungen *Mitschke*, IStR 2018, S. 461 (470); *Kraft*, in Kraft, AStG, 2. Aufl., 2019, § 1 Rn. 63. Für eine eng begrenzte Reichweite *Eisendle*, ISR 2018, S. 284 (287); *Hoffmann*, IStR 2019, S. 580 (584); *Schreiber/Greil*, DB 2018, S. 2527 (2533); *Graw*, DB 2018, S. 2655 (2657). Eine weitere Reichweite kann begründet werden, wenn im grenzüberschreitenden Fremdvergleichsgrundsatz nur der Zweck gesehen wird, steuerinduzierte Gestaltungen zu verhindern, *Ullmann/Steiner*, DStZ 2021, S. 698 (703). Zu einer weiten Auffassung auch bspw. *Schönfeld/Kahlenberg*, IStR 2018, S. 498 (500); *Schön*, in Richelle/Schön/Traversa, Allocating Taxing Powers within the European Union, 2013, S. 73 (96) jedoch verbunden mit einer beschränkten Steuerpflicht des Gläubigers, S. 97.

bb. Verhältnis von Gegenbeweismöglichkeit und Rechtsfolge

Ein zentraler Unterschied besteht hinsichtlich der Rechtsfolgen: Der am wenigsten einschneidende Nachteil liegt in der Anwendung des Fremdvergleichs. Hier typisiert die Verbundenheit nur ein gesteigertes Kontrollbedürfnis, allerdings mit der Konsequenz eines erhöhten Dokumentationsaufwands (§ 90 Abs. 3 AO), verbunden mit Sanktionen bei Nichterbringung. In diesen Fällen lässt sich nachweisen bzw. widerlegen, dass sich die Einflussnahmemöglichkeit (nicht) ausgewirkt hat. Schwerer wiegt der an den Umstand der Sonderbeziehung (Verbundenheit/Nahestehen/Beherrschung) geknüpfte Nachteil, wenn der Fremdvergleich bei vorgegebener Rechtsfolge (z.B. Abzugsverbot wie in § 8b Abs. 3 Sätze 4 und 5 KStG) lediglich die Erbringung eines Gegenbeweises ermöglicht (§ 8b Abs. 3 Satz 7 KStG) oder wenn es wie in § 8 Abs. 2 AStG der Darlegung einer wesentlichen²³⁴ wirtschaftlichen Tätigkeit bedarf, um den typisierten Missbrauchsvorwurf zu entkräften.

Vorschriften, deren Rechtsfolgen hingegen nicht von der Marktüblichkeit der Vereinbarung abhängen (bspw. § 4h EStG i.V.m. § 8a KStG, § 4j EStG), schließen von der Möglichkeit der Einflussnahme direkt auf einen Korrekturbedarf, der bei nicht verbundenen Unternehmen scheinbar nicht besteht, möglicherweise auch nur nicht durchgesetzt werden kann. Dann müssen aber an Normen mit starrer Rechtsfolge umso strengere Anforderungen an die Typisierung der Einflussnahmemöglichkeit gelegt werden. Es muss aus den Tatbestandsvoraussetzungen deutlich werden, dass in diesen Fällen das Bild eines Einheitsunternehmens, das die infrage gestellte Transaktion aus steuerlicher Motivation ausführt, zutreffend ist. Über die bloße Anknüpfung an die Beherrschung oder gar niedrigere Voraussetzungen der Einflussnahmemöglichkeiten gelingt dies nicht.²³⁵ Vorschriften mit starrer Rechtsfolge (und ggf. niedriger Beteiligungsvoraussetzung) lassen sich dann kaum rechtfertigen, erst recht nicht, wenn es zu einer Doppelbelastung kommt. Bei diesen Tatbestandsanforderungen hinsichtlich der wirtschaftlichen Einheit lässt sich lediglich von einer etwas loseren wirtschaftlichen Einheit rechtlich selbstständiger Unternehmen ausgehen.²³⁶ Auch aus diesem Blickwinkel ist daher eine Möglichkeit der Widerlegung erforderlich. Ein solcher Ansatz berück-

²³⁴ Zur Erweiterung des Tatbestands von einer „tatsächlichen“ zu einer „wesentlichen“ wirtschaftlichen Tätigkeit: *Köhler/Staats*, ISR 2021, S. 295 (300); zuvor schon BMF v. 17.3.2021, BStBl. I 2021, S. 342; s. hierzu auch *Köhler*, ISR 2021, S. 201 und *Ditz/Ekinici*, Ubg 2021, S. 361.

²³⁵ *Schön*, World Tax Journal 2010, S. 227 (228 f.).

²³⁶ S.o. IV.3.c.

sichtigt die Möglichkeit der nicht betrieblich veranlassten Steuergestaltung, unterstellt diese dann jedoch nicht in allen Fällen.

b. Berücksichtigung zu fremdüblichen Bedingungen

Das Bedürfnis für den Fremdvergleich besteht grundsätzlich unabhängig vom Ausmaß der Beteiligung,²³⁷ steigt jedoch mit dem Grad der Einflussnahme. § 1 AStG soll Gewinnminderungen – dies können, müssen aber nicht, beabsichtigte Gewinnverlagerungen sein²³⁸ – bei international verflochtenen Unternehmen²³⁹ korrigieren. Die Gesetzesbegründung verbleibt unklar hinsichtlich der Reichweite des Begriffs „verflochtenes Unternehmen“. Schließlich können damit sowohl lediglich die wirtschaftliche Einheit (innerhalb des beherrschenden Einflusses der Konzernspitze) als auch zusätzlich der Einflussbereich bis hin zum maßgeblichen Einfluss in Assoziierungsverhältnissen gemeint sein. Da § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AStG für die Anwendung im Konzern eine Beteiligung zu mindestens 25 % voraussetzt, wird damit Letzteres gemeint sein. Auch hier gilt, dass das bloße Vorliegen einer Sperrminorität nicht ausreichend sein kann, um den entsprechenden Einfluss zu typisieren, sondern weitere Faktoren hinzutreten müssen. Soweit § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AStG für den Fremdvergleich herangezogen wird, kann dies in der Prüfung der Fremdüblichkeit berücksichtigt werden. Soweit jedoch eine Beteiligung von mehr oder mindestens 25 % als Kriterium des Nahestehens für Regelungen mit starrer Rechtsfolge herangezogen wird, darf eine bloße Sperrminorität ohne Hinzutreten weiterer Tatbestandsmerkmale nicht zu den durch die Regelung vorgesehenen Rechtsfolgen führen.

Dies gilt auch für den Fall des § 8b Abs. 3 Sätze 4–7 KStG mit den Vorschriften zum Abzugsverbot für Gewinnminderungen aus Darlehen. Die Typisierung der Umgehungsgestaltung²⁴⁰ zu § 8b Abs. 3 Satz 2 KStG wird von der Möglichkeit des Nachweises der Fremdüblichkeit der fraglichen Darlehensbeziehung flankiert.²⁴¹ Die Möglichkeit des Gegenbeweises des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG stellt darauf ab, ob auch ein fremder Dritter das Darlehen bei

²³⁷ *Stollenwerk*, *Geschäfte zwischen nahestehenden Personen*, 2014, S. 144, in Bezug auf vGA.

²³⁸ BFH v. 9.6.2021 – I R 32/17, BFHE 273, S. 475, Rn. 18.

²³⁹ BT-Drs. VI/2883, S. 23.

²⁴⁰ *Gosch*, in *Gosch*, *KStG*, 4. Aufl., 2020, § 8b Rn. 278b.

²⁴¹ *Engelen/Luckhaupt/Quilitzsch*, *ISR* 2015, S. 373 (378).

sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte. Damit wird typisiert, dass der zu mehr als 25 % Beteiligte per se unternehmerisch beteiligt ist. In einem ersten Schritt des Fremdvergleichs sollte jedoch zunächst berücksichtigt werden, dass eine Beteiligung von mehr als 25 % nicht zwingend auch den für solche Gestaltungen notwendigen Einfluss vermittelt.

c. Versagung einer Bemessungsgrundlagenminderung

aa. Versagung von Steuerbefreiungen

Die Steuerbefreiung von Beteiligungserträgen dient dem Ziel, Mehrfachbelastungen innerhalb der Körperschaftsteuer zu vermeiden. Dies wird in zwei Hauptanwendungsbereichen eingeschränkt.

aaa. Belastungskorrespondenz

Im Rahmen der Vorschriften zur Herstellung der Einmalbelastung ist die Versagung einer die Vorbelastung berücksichtigenden Behandlung (Steuerbefreiung/ermäßigte Besteuerung) oder die Nachbesteuerung beim Empfänger die vorzugswürdige Methode zur Sicherstellung einer Belastungskorrespondenz, weil in diesem Zeitpunkt die Belastung feststeht und Doppelbelastungen vermieden werden können. Diese Vorschriften weichen prima facie vom Trennungsprinzip ab, sind aber insofern systemkonform, als die (ausreichende) Vorbelastung zur Voraussetzung des Verzichts auf weitere Besteuerung auf Anteilseignerebene gemacht werden kann. Die Korrespondenzvorschriften des § 8b Abs. 1 Sätze 2 und 4 KStG verstoßen daher nicht gegen das Trennungsprinzip. Hier führt nämlich die Grundvorschrift des § 8b KStG als Teil des Systems zur Vermeidung von Doppelbelastungen von Beteiligungserträgen zu einer notwendigen Einschränkung des Trennungsprinzips. Die Vermeidung der Doppelbelastung setzt jedoch voraus, dass die Zahlung der Gewinnausschüttung auf Ebene der zahlenden Gesellschaft nicht abzugsfähig ist. Insofern würde schließlich keine Doppelbelastung entstehen; § 8b

Abs. 1 Satz 2 KStG dient folglich einer konsequenten Verwirklichung des Trennungsprinzips.²⁴²

bbb. Schachtelprivilegien

Eine lange Tradition hat die – mittlerweile fehlgeleitete – Unterscheidung zwischen Streubesitz und Schachtelbeteiligung. Die Regelungen zur Mindestbeteiligungsgrenze sind Relikte aus den Zeiten des klassischen Systems, das bis zur Einführung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens 1977 Anwendung fand. Diese Ausnahme vom klassischen System als Sondervorschrift wurde durch wirtschaftliche Gründe gerechtfertigt. Bei Schachtelbeteiligungen wurde typisiert, dass die Erträge aus diesen Gesellschaften reines gewerbliches Einkommen bilden.²⁴³ Somit sollten die Erträge nur auf einer Ebene versteuert werden.²⁴⁴

Die Streubesitzschwelle des § 8b Abs. 4 KStG ist bekanntermaßen europarechtlichen und fiskalischen Gründen geschuldet. Die Regelung wurde zur Gleichstellung mit Gewinnausschüttungen an EU-/EWR-Gesellschaften, die eine Beteiligung von weniger als 10 % halten, eingeführt.²⁴⁵ Die Schwelle orientiert sich daher an derjenigen der Mutter-Tochter-Richtlinie. Die Beteiligungsschwellen aus der Mutter-Tochter-Richtlinie sind hingegen wieder

²⁴² *Schaumburg*, in FS Frotscher, 2018, S. 503 (516); *Rengers*, in Brandis/Heuermann, EStG/KStG, KStG § 8b Rn. 130, 148. EL 07/2019; steuersystematisch erforderlich, vgl. *Pung*, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 8b Rn. 71, 102. EL 06/2021; *Desens*, DStR-Beih. 4/2013, S. 13 (18); a.A. *Herlinghaus*, in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 1. Aufl., 2015, § 8b Rn. 130; *Gosch*, in Gosch, KStG, 4. Aufl., 2020, § 8b Rn. 148b; *Schnitger*, in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., 2018, § 8b Rn. 189; *Becker/Loose*, IStR 2012, S. 758 (761).

²⁴³ *Rosendorff*, Das Körperschaftsteuergesetz v. 10.8.1925, S. 170.

²⁴⁴ Zur dadurch implizierten wirtschaftlichen Einheit *Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht, 3. Aufl., 2018, § 1 Rn. 42.

²⁴⁵ *Gosch*, in Gosch, KStG, 4. Aufl., 2020, § 8b Rn. 287.

den Schachtelprivilegien der ursprünglichen klassischen Systeme der Mitgliedstaaten geschuldet.²⁴⁶

Nach hier vertretener Ansicht, dass das Prinzip der Belastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nur eine vorläufige Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft anerkennt und die Einmalbelastung der Gewinne durch Körperschaft- und Einkommensteuer sicherzustellen ist, handelt es sich bei der Beteiligungsertragsbefreiung auf Ebene der Körperschaft – zumindest im inländischen Sachverhalt – nicht um ein Schachtelprivileg, sondern um die folgerichtige Ausgestaltung des Körperschaftsteuersystems. Die Freistellung von Gewinnausschüttungen auf Körperschaftsteuerebene ist daher unabhängig von jeder Mindestbeteiligungsgrenze zu gewähren.²⁴⁷ Ebenso wie von Mindestbeteiligungsgrenzen ist von verfehlten Schachtelstrafen, wie sie in § 8b Abs. 3 und 5 KStG zu finden sind, abzusehen.²⁴⁸

bb. Abzugsverbote und Gefahr einer Doppelbelastung

Bei den Abzugsverboten ist zwischen absoluten und relativen Abzugsverboten, die von der Behandlung des Aufwands beim Empfänger abhängen, zu unterscheiden. Der Rechtfertigungsbedarf wächst, wenn Vorschriften wie die Zinsschranke oder auch die US-amerikanische Base Erosion and Profit Tax (BEAT²⁴⁹) zwar im Ergebnis an das Bestehen einer qualifizierten Beteiligung und/bzw. an Vorgänge auf der Ebene der Anteilseigner anknüpfen, indes ohne die Rechtsfolge mit den Steuerwirkungen auf Anteilseignerebene abzustimmen.

²⁴⁶ S. zum ersten Versuch der Einführung der Mutter-Tochter-Richtlinie Art. 3 des Vorschlags einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten v. 16.1.1969, ABl. C 39/7 v. 22.3.1969. Dabei ist zu beachten, dass in den 60er-Jahren die EG-Mitgliedstaaten Niederlande und Frankreich ebenfalls Schachtelprivilegien bei Beteiligungen in Höhe von 20 % (F) und 25 % (NL) vorsahen. Italien sah keine Begünstigung vor, lediglich Belgien ermöglichte die Dividendenfreistellung in Beteiligungsketten bei jeglicher Beteiligungshöhe, s. *Bühler*, Prinzipien des internationalen Steuerrechts, 1964, S. 98.

²⁴⁷ *Hey*, in *DStJG Sonderband Unternehmenssteuerreform*, 2001, S. 5 (20).

²⁴⁸ *Hey*, in *Tipke/Lang*, 24. Aufl., 2021, Rn. 11.42.

²⁴⁹ Überblick bei *Nayin/Schildgen*, *SteuStud* 2018, S. 686 (690); *Kempelmann*, in *Hey/Härtwig*, *US-Steuerreform – Der Tax Cuts and Jobs Act 2017*, 2019, S. 179; *Sanchirico*, *Tax Law Review* 2020, S. 303 (311–319).

Etwas anders gelagert sind die Fälle der §§ 4j und 4k EStG. Diese knüpfen tatbestandlich an die steuerliche Behandlung der Zahlung beim Empfänger an. Jedoch erfolgt diese Berücksichtigung nicht passgenau, sodass auch die Anwendung dieser Vorschriften zu einer Mehrbelastung führen kann.²⁵⁰

Die Rechtsfolgen von Abzugsverboten erinnern an die Anwendung der Filialtheorie durch den RFH.²⁵¹ Ein solches Konzept zielt auf eine finale Besteuerung der Einkünfte im Staat der Einnahmernerzielung ab.²⁵² Damit soll es auch eine Antwort auf die Problematik²⁵³ der national begrenzten Steuerjurisdiktion in einer globalisierten Welt mit offenen Volkswirtschaften bieten. Im Sinne der Erfassung des zutreffenden Inlandsgewinns dürfte dies auch Ziel sowohl der Lizenz-²⁵⁴ als auch der Zinsschranke sein.²⁵⁵ Jedoch verkennt eine solche Anwendung der Konzerntheorie, dass – wenn Ausgangspunkt der Besteuerung die einzelne Gesellschaft bleibt – die Aberkennung konzerninterner Zahlungen die Realität in einem integrierten Konzern nicht abbilden kann.²⁵⁶ Auch verkörpert das zugrundeliegende Bild des Einheitsunternehmens nicht die zugrunde liegende Vielfalt der Konzernrealität. Einem weiter gefassten Konzernbild Rechnung tragend, ist eine fehlende betriebliche Veranlassung der Aufwendungen durch die Tatbestandsvoraussetzungen differenzierter herauszuarbeiten. In der Folge lassen sich die Abzugsverbote zum Schutz des inländischen Steuersubstrats in der Strenge ihrer aktuellen Fassungen nicht aufrechterhalten.

Dem Bild des Einheitsunternehmens folgend verkennen Abzugsverbote zudem, dass eine Zahlung immer mit einem Vermögensabfluss zusammenhängt. Innerhalb von 100 %igen Beteiligungsstrukturen mag sich dieser

²⁵⁰ Zur möglichen Bruttobesteuerung im Rahmen der Lizenzschranke *Schneider/Junior*, DStR 2017, S. 417 (422); *Kraft*, in Kanzler u.a., EStG-Kommentar, 7. Aufl., 2022, § 4j Rn. 58; zu durch § 4k EStG ausgelösten Doppelbesteuerungsgefahren, *Mädel/Stockburger/Stößel*, FR 2021, S. 1110 (1116–1122).

²⁵¹ Zur Filialtheorie s. bspw. *Bühler*, IFA 1954, S. 82 (104–106). Ähnlich (Sicherung der Einmalbesteuerung innerhalb des Konzerns) *Köhler*, ISR 2018, S. 250 (252).

²⁵² RFH v. 26.10.1937 – I 9/37, RStBl. 1938, S. 46 = StuW 1937, Band II, Nr. 637, Sp. 1229 (1230).

²⁵³ *De Wilde*, Intertax 2010, S. 281.

²⁵⁴ BT-Drs. 18/11233, S. 1, 10.

²⁵⁵ BT-Drs. 16/4841, S. 29.

²⁵⁶ S.o. III.5.

Abfluss noch mit dem Zufluss bei der anderen Gesellschaft ausgleichen. Außerhalb solcher Strukturen kann dieser Vermögensabfluss die Interessen von Minderheitsgesellschaftern beeinträchtigen.²⁵⁷ Diese sind typischerweise nur an einzelnen Konzerngesellschaften beteiligt und somit nur am Ergebnis dieser Gesellschaft, nicht jedoch am Gesamtergebnis des Konzerns interessiert.²⁵⁸ Wenn eine Zahlung einer Gesellschaft, an der ein Minderheitsgesellschafter beteiligt ist, an ihren Mehrheitsgesellschafter zum Abzugsverbot führt, dann führt die resultierende Steuerbelastung bei dieser Gesellschaft zu einer Minderung des Gewinns nach Steuern. Über die Gewinnbeteiligung hat das Abzugsverbot also auch nachteilige Auswirkungen auf den Minderheitsgesellschafter, der definitiv nicht durch einen dagegenstehenden Vorteil ausgeglichen wird. Ein Ausgleich wäre lediglich über das Gesellschaftsrecht denkbar.²⁵⁹

d. Verwirklichung der wirtschaftlichen Einheit

Vorschriften, die die wirtschaftliche Einheit verwirklichen, negieren in ihrer Wirkung (teilweise) die Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft. Da diese Vorschriften Elemente einer transparenten Besteuerung enthalten, stellen sie eine partielle Abkehr vom Trennungsprinzip dar.²⁶⁰ Beispielweise werden den Anteilseignern im Falle der Hinzurechnungsbesteuerung Einkünfte hinzugerechnet. § 8c KStG stellt für Fragen der Verlustzurechnung auf die Verhältnisse der Gesellschafter ab.²⁶¹ Ein Blick in die Organschaftsvoraussetzungen zeigt, dass es dazu zumindest der Durchsetzbarkeit des Willens in der Gesellschaft bedarf. Für eine (partielle) Abkehr vom Trennungsprinzip bedarf es jedoch noch weiterer Gründe. So sollen die Hinzurechnungsbesteuerung und § 8c KStG missbräuchliche Gestaltungen adressieren.

Auch die Vorschriften zur Verwirklichung der wirtschaftlichen Einheit beruhen auf Typisierungen. Dies erfordert jedoch eine möglichst genaue Typisierung, was dem Gesetzgeber nicht durchgängig gelingt. So zeichnen die

²⁵⁷ S. auch *Dorenkamp*, *StuW* 2015, S. 345 (355).

²⁵⁸ *Schön*, *ZGR* 2019, S. 358.

²⁵⁹ S. bspw. zum Ausgleich steuerlicher Nachteile bei Steuerumlagen *Vetter*, in *Schmidt/Lutter*, *AktG*, 4. Aufl., 2020, § 311 Rn. 68 f.

²⁶⁰ *BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11*, *BStBl. II* 2017, 1082, *BVerfGE* 145, S. 106, Rn. 145.

²⁶¹ *BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11*, *BStBl. II* 2017, 1082, *BVerfGE* 145, S. 106, Rn. 145; *Möhlenbrock*, *Ubg* 2010, S. 256 (257).

Mitwirkungstatbestände des § 8 AStG ein unzutreffendes Bild eines missbräuchlich tätigen Konzerns. Jede konzerninterne Zusammenarbeit, die über eine völlige Dezentralisierung einzelner Gesellschaften hinausgeht, steht per se unter dem Verdacht, zur ungerechtfertigten Gewinnverlagerung genutzt zu werden. Hier geht der Gesetzgeber zwar nicht von einem zentral geführten Konzern aus, legt jedoch ebenso ein unzutreffendes Konzernbild zugrunde, mit dem die Konzernrealität schlicht nicht typisiert werden kann. Lediglich die Gegenbeweismöglichkeit des § 8 Abs. 2 AStG mindert völlig überschießende Rechtsfolgen.²⁶²

²⁶² Zu einer Einschränkung der Gegenbeweismöglichkeit durch die Neufassung des § 8 Abs. 2 AStG s. jedoch *Köhler/Staats*, ISR 2021, S. 295 (300 f.) und das Beispiel von *Köhler*, ISR 2021, S. 201 (207).

V. Einordnung und Bewertung einzelner Sondervorschriften

1. Abzugsverbote

a. Zinsschranke

Die Zinsschranke ist aufgrund der Escape-Klauseln auf Konzernsituationen zugeschnitten.²⁶³ Damit liegen Beherrschungssituationen vor. In solchen Situationen kann der beherrschende Gesellschafter entscheiden, ob er seine Geschäfte mit der Gesellschaft auf gesellschaftsrechtlicher (Vergütung von Eigenkapital über Gewinnanteile) oder zivilrechtlicher Grundlage (als Vergütung von Fremdkapital) abwickelt.²⁶⁴ Dies gilt insbesondere für das theoretische Konzernbild der 100%igen Beteiligungsstrukturen.²⁶⁵ Eine solche Beherrschungssituation bietet den Anknüpfungspunkt für die Typisierung.

Die Typisierung erfolgt über die Escape-Klauseln und die Regelungen zum verrechenbaren EBITDA. Durch den Stand-alone-Escape des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b) EStG erfolgt die Ausrichtung auf Konzern- bzw. Beherrschungssituationen i.S.d. § 4h Abs. 3 Sätze 5, 6 EStG.

Die Abzugsfähigkeit des Nettozinsaufwands nach den Maßstäben des verrechenbaren EBITDA entspricht in etwa der bilanzanalytischen Daumenregel zum Zinsdeckungsgrad, der als Indikator für die Kapitaldienstfähigkeit eines Unternehmens herangezogen wird.²⁶⁶ Dieser kann auf die Unüblichkeit einer Darlehensbeziehung hindeuten.²⁶⁷ Allerdings lässt sich aus dem bloßen Überschreiten dieser Grenze noch keine gesellschaftsrechtliche Veranlassung annehmen. Branchenabhängig kann dies auch bei normaler

²⁶³ *Valta/Gerbracht*, StuW 2019, S. 118 (119); *Kessler*, in FS Herzig, 2010, S. 289; *Hey*, in Tipke/Lang, 24. Aufl., 2021, Rn. 11.50.

²⁶⁴ Zur vgl. *Lang/Bott*, in Bott/Walter, KStG, § 8 Rn. 537, 157. EL 10/2019; BFH v. 31.5.1995 – I R 64/94, BStBl. II 1996, S. 246, Rn. 11.

²⁶⁵ *Dorenkamp*, StuW 2015, S. 345 (355).

²⁶⁶ *Heyes*, Ursachen, Rahmenbedingungen und neue Rechtfertigungsansätze zur Zinsschranke, 2014, S. 275; *Bohn*, Zinsschranke und Alternativmodelle zur Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs, 2009, S. 193. Es gibt jedoch nicht die eine betriebswirtschaftlich „richtige“ Finanzierung. Eine so festgelegte Grenze dient lediglich als Plausibilisierung, *Herzig*, StuW 1993, S. 237 (242). Schon deshalb bedarf es einer Gegenbeweismöglichkeit.

²⁶⁷ *Bohn*, Zinsschranke und Alternativmodelle zur Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs, 2009, S. 356.

Geschäftstätigkeit vorkommen.²⁶⁸ Durch den Eigenkapital-Escape des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c) EStG soll die Zinsabzugsbeschränkung auf Fälle einer asymmetrischen Konzernfinanzierung mit höherer Fremdkapitalquote im Inland beschränkt werden.²⁶⁹ Bei einem funktionierenden Eigenkapital-Escape – was aber u.a. aufgrund der Beteiligungsbuchwertverkürzung (§ 4h Abs. 2 Buchst. c. Satz 5 EStG) in der Praxis nicht der Fall ist²⁷⁰ – kann eine hohe Zinslast bei asymmetrischer Konzernfinanzierung auf eine Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis hindeuten.²⁷¹ In solchen Fällen wird nur der Nettozinsaufwand zum Abzug zugelassen, der einem typisiert finanziell gesunden Unternehmen entspricht. Insoweit wird keine Aussage über die (Un-)Üblichkeit von Aufwendungen getroffen. In diesem Umfang können auch betriebswirtschaftlich notwendige Entscheidungen zur Fremdfinanzierung der Gesellschaft getroffen werden. Das Vordringen in finanziell ungesunde Bereiche – zudem außerhalb des konzernüblichen – wird typisiert als aus dem Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Dieses Vordringen muss jedoch nachhaltig erfolgen. Eine punktuelle Überschreitung aufgrund von Ergebnisschwankungen sollte diese Typisierung nicht auslösen. Die Vortragsregelungen der Zinsschranke glätten diese Effekte.²⁷²

Die Konzernrealität ist jedoch zu vielgestaltig, als dass sich aus der bloßen Asymmetrie der Konzernfinanzierung eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung unwiderleglich typisieren ließe. Dies unterstellt eine immer gültige absolute Austauschbarkeit von Fremd- und Eigenkapital, dessen Verhältnis zueinander sich im Konzern zudem zentral steuern lässt. Auch werden gesetzliche Restriktionen oder Einschränkungen der Planbarkeit durch eine dezentrale Steuerung vernachlässigt. Darüber hinaus werden die mögliche

²⁶⁸ S. bspw. *Dorenkamp*, *StuW* 2015, S. 345 (352–354); *Heyes*, Ursachen, Rahmenbedingungen und neue Rechtfertigungsansätze zur Zinsschranke, 2014, S. 189.

²⁶⁹ *Dorenkamp*, *StuW* 2015, S. 345 (348).

²⁷⁰ *Dorenkamp*, *StuW* 2015, S. 345 (348); *Dorenkamp*, in *DStJG* 33 (2010), S. 301 (319 ff.); *Rödder*, Beihefter zu *DStR* 40/2007, S. 2 (9–11); BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, *BStBl. II* 2017, S. 1240, Rn. 55 f.; zur Kritik auch *Heyes*, Ursachen, Rahmenbedingungen und neue Rechtfertigungsansätze zur Zinsschranke, 2014, S. 416.

²⁷¹ Im Sinne einer konzernweiten Steuerplanung *Dorenkamp*, in *DStJG* 33 (2010), S. 301 (314 ff.).

²⁷² *Heyes*, Ursachen, Rahmenbedingungen und neue Rechtfertigungsansätze zur Zinsschranke, 2014, S. 208, 247, 251; *Bohn*, Zinsschranke und Alternativmodelle zur Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs, 2009, S. 171, 213.

Beteiligung von Minderheitsgesellschaftern oder unterschiedliche Kapitalbedürfnisse in verschiedenen Tätigkeitsfeldern des Konzerns missachtet.²⁷³ Zudem lassen sich bilanzanalytische Kennziffern und Faustregeln nicht als starre Grenze heranziehen. Bei der Verwendung einer einzigen Kennziffer fehlt nicht zuletzt die Trennschärfe.²⁷⁴

Eine unwiderlegliche Typisierung ist trotz der Vortragsmöglichkeit offensichtlich zu ungenau. Daher bedarf es eines Gegenbeweises. Im Zusammenhang mit einem Gegenbeweis werden die Freigrenze, die EBITDA-Grenze und die Escape-Klauseln zu Safe-Haven-Vorschriften. In deren Grenzen wird eine Fremdfinanzierung durch die Zinsschranke nicht beanstandet.²⁷⁵

Ein Fremdvergleich wäre insoweit sinnentleert, als auch die Zinsaufwendungen für konzernexternes Fremdkapital der Zinsschranke unterliegen.²⁷⁶ In der Konsequenz bietet sich ein eingeschränkter Anwendungsbereich der Zinsschranke an: Zwar werden die Höhe der Aufwendungen für konzernexternes Fremdkapital für Zwecke der EBITDA-Grenze und der Anteil des konzernexternen Fremdkapitals an der Kapitalstruktur für Zwecke des Eigenkapital-Escape berücksichtigt. Jedoch hält diese externe Finanzierung per se dem Drittvergleich stand.²⁷⁷ Soweit jedoch Zinsaufwendungen für

²⁷³ *Dorenkamp*, *StuW* 2015, S. 345 (355–356); BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, *BStBl. II* 2017, S. 1240, Rn. 53 f.

²⁷⁴ *Heyes*, *Ursachen, Rahmenbedingungen und neue Rechtfertigungsansätze zur Zinsschranke*, 2014, S. 162–164, 176–179.

²⁷⁵ *Bohn*, *Zinsschranke und Alternativmodelle zur Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs*, 2009, S. 318.

²⁷⁶ *Bohn*, *Zinsschranke und Alternativmodelle zur Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs*, 2009, S. 319.

²⁷⁷ Damit läuft die Anwendung auf Fremdfinanzierungen für Outbound-Beteiligungen leer. Dies ergibt sowohl unter systematischen Erwägungen (*Rödter/Stangl*, *DB* 2007, S. 479 [483]) als auch unter Erwägung der Veranlassungstypisierung Sinn. Das Abzugsverbot für betrieblich genutztes, konzernexternes Fremdkapital käme der Beurteilung der Erforderlichkeit von Ausgaben gleich. Ein solches Festsetzen der Erforderlichkeit stünde auch im Widerspruch zur freiheitlichen Grundordnung, in der der Bürger selbst am besten wissen sollte, was an Erwerbsaufwendungen erforderlich ist, bspw. was ein Unternehmen voranbringt, *Tipke*, *StRO II*, 2. Aufl., 2003, S. 772. Auch kann ein solches Abzugsverbot nicht mit einem Lenkungszweck gerechtfertigt werden. Zur fehlenden Lenkungswirkung s. BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, *BStBl. II* 2017, S. 1240, Rn. 33 ff.; *Jehlin*, *Die Zinsschranke als Instrument zur Missbrauchsvermeidung und Steigerung der Eigenkapitalausstattung*, 2013, S. 180–186.

internes Fremdkapital zum Überschreiten der Ergebnisgrenze führen oder – wenn schon die Aufwendungen für externes Fremdkapital diese überschreiten – oberhalb der Ergebnisgrenze liegen, muss die Üblichkeit der Fremdfinanzierung nachgewiesen werden.²⁷⁸ Nur insoweit lässt sich die Regelung zur Sicherung des inländischen Steuersubstrats als eine Vorschrift zur Erfassung des zutreffenden Inlandsgewinns verstehen. Darüber hinaus ist die Zinsschranke ein gleichheitssatzwidriges Abzugsverbot mit dem bloßen Ziel der Aufkommenssicherung.

Aus der Typisierung der Veranlassung ergäben sich die üblichen Rechtsfolgen einer nicht betrieblichen Veranlassung. In der aktuellen Ausgestaltung kommt es jedoch zu einer Nichtberücksichtigung der Rechtsfolgen beim Gläubiger.²⁷⁹ Eine Kodifizierung als Typisierung einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung würde hier Abhilfe schaffen. Um eine friktionslose Anwendung im grenzüberschreitenden Fall zu schaffen,²⁸⁰ sollten die Rechtsfolgen im Zuge der Harmonisierung festgeschrieben werden.²⁸¹

Eine so ausgestaltete Zinsschranke würde der territorialen Abgrenzung der Gewinne dienen. Folglich wäre eine Beschränkung auf grenzüberschreitende Fälle zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse grundsätzlich gerechtfertigt.²⁸²

b. Lizenzschranke und § 8 StAbwG

Die Einschränkung des Nettoprinzips durch die Lizenzschranke und § 8 StAbwG lässt sich nicht durch die Inanspruchnahme einzelner Steuerpflichtiger zur Verfolgung von Zielen der internationalen Steuerpolitik rechtfertigen.²⁸³ Jedoch geht es zugleich darum, die Aushöhlung des inländischen

²⁷⁸ Zu Einzelheiten s. *Streck*, KStG, 7. Aufl., 2008, § 8a a.F. Rn. 42. S. jedoch zur Einschränkung der Stand-alone-Betrachtung BFH v. 18.5.2021 – I R 4/17, BFHE 273, S. 440, Rn. 57.

²⁷⁹ *Dorenkamp*, StuW 2015, S. 345 (351).

²⁸⁰ Zu Problemen der Anerkennung einer vGA im Ausland im Rahmen des § 8a KStG a.F. s. bspw. *Frotscher*, DStR 2004, S. 377 (379, Fn. 16).

²⁸¹ *Bohn*, Zinsschranke und Alternativmodelle zur Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs, 2009, S. 327.

²⁸² EuGH v. 31.5.2018, C-382/16, Hornbach-Baumarkt, ECLI:EU:C:2018:366. Zur Unklarheit der Reichweite eines Motivtests (Rn. 54 des Urteils) s. Fn. 233.

²⁸³ *Woitok*, IStR 2021, S. 777 (783); *Werthebach*, IStR 2021, S. 338 (341).

Steueraufkommens zu verhindern.²⁸⁴ Soweit diese Vorschriften den Abzug von typisiert nicht betrieblich veranlassten Aufwendungen verhindern sollen, können sie auch als das Territorial- und Veranlassungsprinzip verwirklichende Fiskalzwecknormen verstanden werden.

Im Grunde kann die Lizenzschranke gem. § 4j EStG eine Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis typisieren. Dies ist jedoch etwas komplizierter als bei der Zinsschranke, da Fremdkapital und Eigenkapital leichter austauschbar sind als die Lizenzvergabe und das Eigentum des zugrunde liegenden immateriellen Wirtschaftsguts. Wenn jedoch Lizenzgebühren an eine Gesellschaft gezahlt werden und deren hieraus resultierende Einnahmen einer niedrigen Besteuerung unterliegen, die sich aus einer nicht nexuskonformen Präferenzregelung ergibt, ist eine Optimierung der steuerlichen Gesamtbelastung über die Gesellschaften hinweg und somit eine Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis naheliegend. Folglich wäre der Abzug im Umfang der nicht betrieblichen Veranlassung ausgeschlossen. Dieser Umfang wird – allerdings überschießend – typisiert, soweit eine niedrige Besteuerung gem. § 4j Abs. 3 EStG vorliegt.

Auch aus der personenbezogenen Regelung²⁸⁵ des § 8 StAbwG kann eine solche Typisierung herausgelesen werden. Bei Aufwendungen aus Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnisse in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet im Sinne der §§ 4–6 StAbwG ist eine Optimierung der steuerlichen Gesamtbelastung naheliegend, allerdings mit der – überschießenden – Rechtsfolge, dass ihnen per se die betriebliche Veranlassung abgesprochen wird.

Jedoch sind auch in den Fällen der § 4j EStG und § 8 StAbwG Konstellationen denkbar, bei denen den beschriebenen Geschäftsbeziehungen eine betrieb-

²⁸⁴ BR-Drs. 272/21, S. 14; BT-Drs. 18/11233, S. 10.

²⁸⁵ *Werthebach*, IStR 2021, S. 338 (341).

liche Veranlassung zugrunde liegt.²⁸⁶ Daher müssen auch für diese Vorschriften Gegenbeweismöglichkeiten oder Ausnahmeregelungen greifen. Zudem können diese Vorschriften nur in Beherrschungsverhältnissen Anwendung finden.²⁸⁷ Dies wird in beiden Fällen mit dem (mittelbaren²⁸⁸) Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG nicht erfüllt.

c. § 4k EStG

Kern des ATAD-Umsetzungsgesetzes ist die Art. 9, 9a ATAD umsetzende Antihybrid-Regel des § 4k EStG. Nach § 4k Abs. 6 EStG findet das Abzugsverbot nur Anwendung, wenn der Tatbestand zwischen nahestehenden Personen im Sinne von § 1 Abs. 2 AStG verwirklicht wird oder wenn eine strukturierte Gestaltung anzunehmen ist.

Letztlich verfolgen Anti-Hybrid-Regeln das Ziel der generellen Sicherstellung der Einmalbelastung von Einkünften, um Problemen sowohl hinsichtlich einer gerechten Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als auch der Wettbewerbsneutralität zu begegnen.²⁸⁹ Solche Regelungen

²⁸⁶ So ist die Konformität der FDII-Regelungen mit dem Nexus-Ansatz der OECD bislang ungeklärt (BMF v. 6.1.2022, BStBl. I 2022, S. 103, Tz. III.) und damit die Anwendung der Lizenzschranke umstritten. Lizenzzahlungen in die Staaten, mit denen ein intensiver wirtschaftlicher Austausch besteht (auch wenn der Empfänger bspw. durch die FDII-Regelungen begünstigt ist), können schwerlich per se als nicht betrieblich veranlasst typisiert werden. Dies gilt insbesondere, wenn der Gläubiger selbst die Nexus-Kriterien erfüllt. Zu Problemen in der Reisebranche im Rahmen des StAbwG s. bspw. *Schnitger*, Eingabe Steueroasenabwehrgesetz (Finanzausschuss des deutschen Bundestages), 12. Mai 2021, S. 2, <https://www.bundestag.de/resource/blob/841732/8c7ec09912f7af8bcfe2c897e8110dad/07-Schnitger-data.pdf> (letzter Abruf 18.5.2022).

²⁸⁷ S.o. IV.3.b.bb.

²⁸⁸ Zu § 8 StAbwG *Werthebach* IStR 2021, S. 338 (339); a.A. hinsichtlich des Erfordernisses der Verbundenheit zur Anwendung von § 8 StAbwG *Euler/Maier/Schanz*, DStR 2021, S. 1257 (1261); *Hörnicker/Quilitzsch*, ISR 2021, S. 314 (315); *Hörnicker/Quilitzsch*, ISR 2021, S. 314 (315).

²⁸⁹ *Ismer*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Einführung zum EStG, Rn. 1007, 297. EL 04/2020; *Kofler*, in DStJG 33 (2010), S. 213 (238–240); *Ring*, B.C. Law Review, 2002, S. 79; *Valta*, ISR 2014, S. 249 (255).

können auch grundsätzlich zwischen fremden Dritten gelten.²⁹⁰ In diesen Fällen hätte dann eine der Parteien einen nicht vorhergesehenen Vorteil.²⁹¹ Die Vorschläge der OECD, die ATAD und die Richtlinienumsetzung durch § 4k EStG sehen jedoch eine Einschränkung auf verbundene Unternehmen vor. Nicht zu folgen ist der Auffassung, dass bei verbundenen Unternehmen das Entstehen von Qualifikationskonflikten nicht dem Zufall geschuldet sein kann, sondern immer bewusst herbeigeführt sei.²⁹² Eine solche Auffassung spiegelt nämlich das hier bereits abgelehnte Bild des Konzerns als durchweg steuergestaltendes Einheitsunternehmen wider.²⁹³

Jedoch kommen in der Anwendung der Regelung Probleme der Informationsbeschaffung zum Tragen.²⁹⁴ Aus diesem Grund ist die Einschränkung auf strukturierte Gestaltungen und eine Verbundenheit von Personen, die die Informationsbeschaffung möglich macht, geboten. Sowohl die Empfehlungen der OECD als auch die Vorgaben der ATAD sehen in Fällen der (revers) hybriden Rechtsträger ein Beherrschungserfordernis vor. § 4k Abs. 6 EStG weicht in ungerechtfertigter Weise von diesen Vorgaben ab.

Das durch die ATAD und die Empfehlungen durch die OECD vorgesehene Beherrschungserfordernis beim Einsatz von hybriden Finanzinstrumenten ist mit 25 % niedriger angesetzt. Dies soll dadurch begründet sein, dass das hybride Element in dem Finanzinstrument selbst liegt und die beteiligten Parteien nicht die allgemeine steuerliche Situation der Gegenseite kennen

²⁹⁰ *Lüdicke*, Bull. Int. Taxn. 2014, S. 309 (315 f.); OECD, Public Discussion Draft – BEPS Action 2, Recommendations for Domestic Law, 19 March 2014 – 2 May 2014, S. 37–39, <https://www.oecd.org/tax/aggressive/hybrid-mismatch-arrangements-discussion-draft-domestic-laws-recommendations-march-2014.pdf> (letzter Abruf 18.5.2022); *Kaminsky*, Korrespondenzregelungen zur Neutralisierung von Besteuerunginkongruenzen aufgrund hybrider Gestaltungen, 2016, S. 89; *Grotherr*, BB 2017, S. 1367 (1368); *Schnitger/Weiss*, IStR 2014, S. 508 (510); *Ring*, B.C. Law Review, 2002, S. 79 (142); *Rüsch*, Die Verwirklichung einer korrespondierenden Besteuerung im deutschen Steuerrecht, 2021, S. 53.

²⁹¹ *Grotherr*, BB 2017, S. 1367 (1368); *Lüdicke*, Bull. Int. Taxn. 2014, S. 309 (315 f.).

²⁹² OECD, Public Discussion Draft – BEPS Action 2, Recommendations for Domestic Law, 19 March 2014 – 2 May 2014, S. 37, <https://www.oecd.org/tax/aggressive/hybrid-mismatch-arrangements-discussion-draft-domestic-laws-recommendations-march-2014.pdf> (letzter Abruf 18.5.2022); zusammenfassend auch *de Boer/Marres*, Intertax 2015, 14 (19).

²⁹³ S.o. IV.3.c.

²⁹⁴ S.o. IV.3.e.

müssen.²⁹⁵ Die Begründung in den Arbeiten der OECD tendiert zudem eher in Richtung einer notwendigen Reduzierung der Anwendungsfälle.²⁹⁶ Eine solche Sichtweise kann allerdings nicht überzeugen, wenn – wie in § 4k EStG – nicht die abstrakte, sondern die tatsächliche Besteuerung maßgeblich ist. Dann sollte der Anwendungsbereich ebenfalls auf Beherrschungsverhältnisse beschränkt werden.

2. Verwirklichung der wirtschaftlichen Einheit

a. Hinzurechnungsbesteuerung

Die Hinzurechnungsbesteuerung führt zur Hinzurechnung von Einkünften beim Anteilseigner. Diese ist jedoch auf bestimmte Einkünfte reduziert. So werden nur positive Einkünfte zugerechnet und von diesen nur bestimmte niedrig besteuerte, passive Einkunftsteile. Nach der Zurechtstufung durch den EuGH²⁹⁷ und der Folgegesetzgebung zu § 8 Abs. 2 AStG ist die Hinzurechnung als Missbrauchsvermeidungsnorm einzustufen.²⁹⁸ Richtigerweise stellt § 7 Abs. 1 AStG i.d.F. des ATADUMsG nun im Grundsatz auch auf die tatsächliche Beherrschung der Gesellschaft ab.²⁹⁹ Es kommt jedoch nicht zwingend darauf an, dass ein konkreter Steuerpflichtiger die ausländische Gesellschaft beherrscht. Es kann auch ausreichend sein, dass ein Steuerpflichtiger selbst nur eine Beteiligung, die isoliert betrachtet keinen Einfluss vermittelt, hält und die restlichen Anteile von nahestehenden Personen (§ 7 Abs. 3 i.V.m. 1 Abs. 2 AStG; § 7 Abs. 4 AStG „Acting in Concert“) gehalten werden.³⁰⁰ Anstelle einer rein bilateralen Betrachtung der Einflussnahme-

²⁹⁵ *De Boer/Marres*, Intertax 2015, S. 14 (19).

²⁹⁶ OECD, Public Discussion Draft – BEPS Action 2, Recommendations for Domestic Law, 19 March 2014 – 2 May 2014, S. 37–39, <https://www.oecd.org/tax/aggressive/hybrid-mismatch-arrangements-discussion-draft-domestic-laws-recommendations-march-2014.pdf> (letzter Abruf 18.5.2022).

²⁹⁷ Insbesondere EuGH v. 12.9.2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:544; zum Gegenbeweis BMF v. 17.3.2021, BStBl. I 2021, S. 342. Dazu: *Ditz/Ekinci*, Ubg 2021, S. 361; *Köhler*, ISR 2021, S. 201.

²⁹⁸ *Haarmann*, IStR 2011, S. 565 (572-573).

²⁹⁹ *Kilincsoy*, ISR 2021, S. 421 (424). Jedoch kann die Hinzurechnungsbesteuerung auch durch Erfüllen der „Ausweichtatbestände“ (s.o. IV.3.b.cc.) zur Anwendung gelangen, ohne dass eine tatsächliche Beherrschung vorliegt, *Kilincsoy*, ISR 2021, S. 421 (424); *Köhler/Staats*, ISR 2021, S. 295 (296); *Ditz/Ekinci*, Ubg 2021, S. 361 (368); *Böhmer/Gebhardt/Krüger*, IWB 2021, S. 479 (481).

³⁰⁰ *Böhmer/Gebhardt/Krüger*, IWB 2021, S. 479 (480).

möglichkeit kommt es – zumindest in Konzernsachverhalten³⁰¹ – auf die Einflussnahmemöglichkeit des gesamten Einflussnahmebereichs des Konzerns an.

Über die Vorgaben der ATAD hinaus wurden auch im ATADUmsG die Mitwirkungstatbestände des § 8 Abs. 1 AStG aufrechterhalten.³⁰² Durch die Verschärfung des Gegenbeweises des § 8 Abs. 2 AStG³⁰³ durch das ATADUmsG und das BMF-Schreiben v. 17.3.2021³⁰⁴ in Verbindung mit der Niedrigsteuergrenze von 25 % kann dies zur Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung in nicht missbräuchlichen Sachverhalten führen.³⁰⁵

Die Mitwirkungstatbestände lassen sich nicht mit der Arbeitsteilung in vielen Konzernen in Einklang bringen³⁰⁶ und greifen auch in vielen dezentralen Organisationsformen.³⁰⁷ Nach dem diesen Tatbeständen zugrundeliegenden Konzernbild des Gesetzgebers steht jede organisatorische Ausrichtung, die über eine völlige Dezentralisierung der Landesgesellschaften hinausgeht, per se unter dem Verdacht, zur ungerechtfertigten Gewinnverlagerung ins Ausland genutzt zu werden.

Unter den Realitäten bei ihrer Einführung im Jahr 1972 ergaben die Mitwirkungstatbestände vielleicht noch Sinn. Denn die Finanzverwaltungen waren zu dem Zeitpunkt nicht in der Lage, effektive Verrechnungspreiskorrekturen vorzunehmen.³⁰⁸ Somit sollten die Tatbestände der schädlichen Mitwirkung einer richtigen Gewinnabgrenzung mit dem Ausland dienen.³⁰⁹ Mittlerweile

³⁰¹ Eine darüberhinausgehende Annahme des Acting in Concert, bspw. zusammen mit Familienangehörigen, kann nicht ohne Weiteres angenommen werden, *Ditz/Quilitzsch*, Ubg 2021, S. 485 (487).

³⁰² *Ditz/Quilitzsch*, Ubg 2021, S. 485 (488–489).

³⁰³ *Köhler/Staats*, ISR 2021, S. 295 (300 f.).

³⁰⁴ *Köhler/Staats*, ISR 2021, S. 295 (301 f.); *Köhler*, ISR 2021, S. 201.

³⁰⁵ S. dazu das Beispiel von *Köhler*, ISR 2021, S. 201 (207).

³⁰⁶ *Cortez*, Neuausrichtung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung, 2013, S. 243; *Baumgärtel*, in Lüdicke, Fortentwicklung der Internationalen Unternehmensbesteuerung (Forum der Internationalen Besteuerung 23), 2002, S. 77 (95); s. auch die Beispiele von *Wassermeyer/Schönfeld*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff u.a., Außensteuerrecht, § 8 AStG, Rn. 151–160, 99. EL 10/2021.

³⁰⁷ *Michel*, Besteuerung und Organisation, 2001, S. 255–261.

³⁰⁸ *Haase*, IStR 2011, S. 353 (359).

³⁰⁹ *Haase*, IStR 2011, S. 353 (359).

ist aufgrund der bestehenden Möglichkeiten bei der Verrechnungspreisermittlung eine Streichung der Tatbestände längst überfällig geworden. Stattdessen sollte auf eine korrekte Abrechnung der Mitwirkung mittels Verrechnungspreisen geachtet werden.³¹⁰

b. Schädliche Beteiligungserwerbe

Eine Sonderstellung im Konzert der Sondervorschriften nimmt § 8c KStG ein. Die Vorschrift dient nicht primär der Einkünftezuordnung und bezieht sich nicht auf Verlagerungsmöglichkeiten im grenzüberschreitenden Konzern. Vielmehr bildet sie ein Gegengewicht zur Steuersubjekteigenschaft der juristischen Person. Der Körperschaftsteuer unterliegt nicht das Unternehmen oder der Betrieb, sondern der Unternehmensträger, der als juristische Fiktion unabhängig vom Bestand des Unternehmens/Betriebs ist und grundsätzlich „ewiges Leben“ hat, was unter der Ägide des unbefristeten Verlustvortrags des § 10d Abs. 2 EStG eine unendliche Verlustnutzung erlaubt.

Diese Abstraktion durchbricht § 8c KStG mit der Annahme, dass der Gesellschafter wirtschaftlich über die Nutzung der Verlustvorträge verfügen kann. Diese Durchbrechung des Trennungsprinzips bei der Einkünfteermittlung von Kapitalgesellschaften kann im Fall eines schädlichen Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c KStG gerechtfertigt sein durch das Ziel der Bekämpfung von legalen, jedoch unerwünschten und dem Gesetzeszweck von § 10d EStG zuwiderlaufenden Steuergestaltungen, insbesondere dem Handel mit vortragsfähigen Verlusten.³¹¹ Fraglich ist jedoch, ob § 8c KStG die Umgehung des Kostentragungsprinzips³¹² richtig erfasst. § 8c KStG versucht dies in typisierender Art und Weise.³¹³ Dazu muss die Typisierung richtig abbilden, dass

- (a) ein Verlustmantel besteht,
- (b) dieser gehandelt wird und

³¹⁰ *Haase*, IStR 2011, S. 353 (359).

³¹¹ BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, S. 1082, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 126.

³¹² *Jochum*, FR 2011, S. 497 (500); *Frotscher*, in *Frotscher/Drüen*, KStG/GewStG/UmwStG Kommentar, § 8c KStG Rn. 11 f., 147. EL 01/2019.

³¹³ *Lang*, GmbHR 2012, S. 57 (61); *Jochum*, FR 2011, S. 497 (502).

(c) die Verluste danach nicht mehr durch einen wirtschaftlich gleichen Betrieb genutzt werden.³¹⁴

Solange die Gesellschaft selbst bei Erfüllung von (a) und (b) jedoch als solche ihre (wirtschaftliche) Identität nicht ändert, liegt im Beteiligungserwerb kein Missbrauch der Verlustnutzung durch ein anderes Steuersubjekt³¹⁵ – anders gesprochen: Nur wenn die Gesellschaft in solchen Erwerbsfällen von Verlustmänteln ihre Identität ändert, liegt ein Missbrauch vor.

Zu a): Zunächst typisieren die Sanierungs-, Konzern- und Stille-Reserven-Klauseln das Bestehen eines Verlustmantels.³¹⁶ Dieser Typisierung des Verlustmantels dient auch § 8d KStG, um eine Benachteiligung von Start-ups mit Anlaufverlusten zu vermeiden.³¹⁷

Zu b): Der Handel mit dem so typisierten Verlustmantel erfordert, dass der neue Anteilseigner mittelbar über die Verlustvorträge verfügen kann. Ohne weitere Merkmale kann man bei dem bloßen Bestehen einer Sperrminorität davon nicht ausgehen. Diese allein gewährt nicht den erforderlichen Einfluss. Konsequenterweise wurde deshalb § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. als für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG erklärt³¹⁸ und in der Folge mit Gesetz vom 11. Dezember 2018 gestrichen.³¹⁹ Der Erwerb einer beherrschenden Stellung (Change-of-Control) hingegen gewährt diese mittelbare Verfügungsgewalt.³²⁰

³¹⁴ Lang, GmbHR 2012, S. 57 (62); Röder, StuW 2012, S. 18 (30).

³¹⁵ BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, S. 1082, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 149.

³¹⁶ Seer, GmbHR 2016, S. 394 (396 f.); Frotscher, in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG Kommentar, § 8c KStG Rn. 7 f., 147. EL 01/2019.

³¹⁷ Zur Benachteiligung: Lang, GmbHR 2012, S. 57 (59); Klemt, DStR 2013, S. 1057 (1062); zum Ziel des § 8d KStG: BT-Drs. 18/9986, S. 12; Suchanek/Rüsch, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8d KStG Rn. 5, 292. EL 06/2019.

³¹⁸ BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, S. 1082, BVerfGE 145, S. 106, insbes. zu diesem Aspekt Rn. 137–141.

³¹⁹ Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, S. 2338.

³²⁰ Frotscher, in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG Kommentar, § 8c KStG Rn. 11d, 147. EL 01/2019.

Das Change-of-Control Konzept wurde durch § 8c KStG jedoch unzureichend umgesetzt. Dazu bedürfte es der Überschreitung von Beteiligungsgrenzen. Zwar führt auch der Erwerb von Blockbeteiligungen i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG zu dem Überschreiten der Grenzen. Die Grenzen können jedoch auch durch Aufstockung einer schon langen bestehenden Minderheitsbeteiligung überschritten werden.³²¹ Bei der Beantwortung der Frage, ob die Beherrschung der Gesellschaft gewechselt hat, kommt es auf die Durchsetzung des Willens in der Gesellschaft an. Dieser ist nur über eine (ggf. qualifizierte) Mehrheit der Stimmrechte durchsetzbar.³²² Daher kann es auch für Fragen eines schädlichen Beteiligungserwerbs nur auf die Überschreitung der relevanten Grenze der Stimmrechtsmehrheit ankommen.³²³

Dem Gedanken des *Handels* mit Verlustmänteln folgend kann es innerhalb einer „Einflussnahmemöglichkeiten-Gruppe“³²⁴, also bspw. innerhalb des Konsolidierungs- oder Organkreises, auch außerhalb des Anwendungsbereichs der Konzernklausel nicht mehr zu schädlichen Beteiligungserwerben kommen, weil sich an den Beherrschungsverhältnissen nichts ändert.³²⁵ Folglich wäre hier statt des 100-%-Beteiligungserfordernisses ein Verweis wie in § 4h Abs. 3 Satz 5 f. EStG sowie auf andere beherrschungsneutrale Situationen³²⁶ angebracht.

Zu c): Der Versuch der Typisierung der Änderung der wirtschaftlichen Identität scheint einem einheitstheoretischen Gedanken zu folgen.³²⁷ Für den vollständigen Wegfall des Verlustvortrags wird nämlich nur darauf abgestellt, ob ein neuer Anteilseigner beherrschend auf die Geschicke der Kapitalgesellschaft einwirken kann und es so prinzipiell in der Hand hat, die Verwertung

³²¹ Neumann, in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 1. Aufl., 2015, § 8c Rn. 14.

³²² S. so zutreffend bei der Organschaft § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG, dazu Neumann, in Gosch, KStG, 4. Aufl., 2020, § 14 Rn. 131. Nicht immer führt daher das Überschreiten der 50-%-Grenze zum Neuentstehen der Beherrschung. Dies gilt dann, wenn der Wille des Beteiligten bei üblichen Beschlüssen nicht mit einfacher Mehrheit durchgesetzt werden kann, sondern eine qualifizierte Mehrheit erfordert.

³²³ Rödder/Schumacher, Ubg 2018, S. 5 (8); Kessler/Egelhoff/Probst, DStR 2017, S. 1289 (1296); jedoch zu den „Ausweichtatbeständen“ s.o. IV.3.b.cc.

³²⁴ Rödder/Schumacher, Ubg 2018, S. 5 (8).

³²⁵ Rödder/Schumacher, Ubg 2018, S. 5 (8).

³²⁶ Lang, GmbHR 2012, S. 57 (59).

³²⁷ Seer, GmbHR 2016, S. 394 (396).

der Verluste zu steuern.³²⁸ Nach der einheitstheoretischen Sichtweise würde die Gesellschaft als Folge der Beherrschung vollkommen im Unternehmen des Konzerns oder Anteilseigners aufgehen.³²⁹

Die Abweichung vom Trennungsprinzip zur Typisierung der Änderung der wirtschaftlichen Identität wäre unter diesen Voraussetzungen nicht sachgerecht.³³⁰ Zum einen stellt die Vorschrift nicht bloß auf Konzernsituationen ab. Auch alleinstehende Gesellschaften fallen in den Anwendungsbereich. Auch in diesen Fällen kann der bloße Anteilseignerwechsel ohne weitere Merkmale keine Änderung der wirtschaftlichen Identität typisieren.³³¹ Das bloße Vorliegen einer Beherrschung führt nicht zum Vorliegen eines Einheitsunternehmens.³³² Somit kann aus dem Wechsel der Beherrschung auch nicht direkt die Eingliederung in ein anderes Unternehmen angenommen werden.³³³

In diesen Fällen ist eine Gegenbeweismöglichkeit³³⁴ nicht ausreichend. Eine Orientierung an der Einheitstheorie verkennt, dass sich das Körperschaftsteuerrecht im Grundsatz am entgegengesetzten Pol des Trennungsprinzips orientiert.³³⁵ Als Konsequenz muss sich die Änderung der wirtschaftlichen Identität auf Ebene der Gesellschaft niederschlagen.³³⁶ Daher bedarf es eines zusätzlichen Merkmals zur Erfassung dieses Tatbestands.³³⁷ Aufgrund seines

³²⁸ BT-Drs. 16/4841, S. 34 f.; BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, S. 1082, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 129, 147; *Jochum*, FR 2011, S. 497 (503). Zur Steuerung der Nutzung von Verlustvorträgen (zu § 8a Abs. 4 KStG a.F.) im Konzern *Förster*, in Oestreicher, Konzernbesteuerung, 2005, S. 33 (55–63).

³²⁹ S.o. III.4.; IV.3.c.

³³⁰ Dem Grunde nach auch *Frotscher*, in *Frotscher/Drüen*, KStG/GewStG/UmwStG Kommentar, § 8c KStG Rn. 11d, 147. EL 01/2019; *Kessler/Egelhoff/Probst*, DStR 2017, S. 1289 (1296).

³³¹ *Röder*, StuW 2012, S. 18 (31); BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, S. 1082, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 133.

³³² S.o. IV.3.c.

³³³ *Kessler/Egelhoff/Probst*, DStR 2017, S. 1289 (1296).

³³⁴ Bspw. vorgeschlagen von *Röder/Schumacher*, Ubg 2018, S. 5 (8); *Gosch*, GmbHR 2017, 695 (699); *Prinz*, FR 2018, S. 76 (78).

³³⁵ In diesem Sinne auch BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, S. 1082, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 146–147.

³³⁶ BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, S. 1082, BVerfGE 145, S. 106, Rn. 133; a.A. *Jochum*, FR 2011, S. 497 (503).

³³⁷ *Frotscher*, in *Frotscher/Drüen*, KStG/GewStG/UmwStG Kommentar, § 8c KStG Rn. 11s, 147. EL 01/2019; *Seer*, GmbHR 2016, S. 394 (397).

engen Anwendungsbereichs kann § 8d KStG dies nicht leisten.³³⁸ Mit einem allgemeiner gefassten Anwendungsbereich können die Tatbestände des § 8d Abs. 2 Nr. 1–3 und 6 jedoch auch für eine solche Typisierung herangezogen werden, wenn sie nach dem Anteilseignerwechsel erfüllt werden.³³⁹ Die Aufzählung der Tatbestände ist jedoch nicht ausreichend. Es können nämlich auch Fälle vorliegen, bei denen tatsächlich von einem Einheitsunternehmen ausgegangen werden kann. Zur Beherrschung müssen dafür weitere Merkmale auf Gesellschaftsebene treten. Die Tatbestände der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG, jedoch nicht in das Unternehmen eines Organträgers, sondern in das Gesamtunternehmen des Konzerns – abzugrenzen nach § 4h Abs. 3 Satz 5 f. EStG –, wären hierfür zweckdienlich.

³³⁸ *Frotscher*, in *Frotscher/Drüen*, KStG/GewStG/UmwStG Kommentar, § 8c KStG Rn. 11q, 147. EL 01/2019. Dies ist auch nicht der Zweck der Vorschrift.

³³⁹ Durch das allgemeine Merkmal der Fortführung des Geschäftsbetriebs wäre auch die Benachteiligung von Dienstleistungsgesellschaften aufgehoben. Für die Merkmale der Nr. 4 und 5 sollte eine Ergebnisverrechnungsbeschränkung verhältnismäßiger sein, *Suchanek/Rüsch*, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, § 8d KStG Rn. 59, 292. EL 06/2019.

VI. Ausblick: Zwei-Säulen-Lösung der OECD

1. Neues und eigenständiges Sonderrecht

Neben den bislang behandelten Sondervorschriften der „alten Welt“³⁴⁰ soll das Regelwerk der durch die OECD und das Inclusive Framework (IF) vorgesehenen Zwei-Säulen-Lösung³⁴¹ treten. Die Zwei-Säulen-Lösung soll eine Antwort auf die steuerlichen Herausforderungen der digitalisierten Wirtschaft geben,³⁴² ist freilich tatbestandlich nicht auf Digitalunternehmen begrenzt, weil sich diese nicht trennscharf abgrenzen lassen.³⁴³ Es handelt sich vielmehr um ein Sonderrecht für bestimmte international agierende Großkonzerne, das als Säule 1³⁴⁴ eine formelhafte Neuverteilung von Besteuerungsrechten hin zu den Marktstaaten und als Säule 2³⁴⁵ eine globale effektive Mindestbesteuerung (GloBE) von multinationalen Unternehmen beinhaltet. Dieses neue, weltweit harmonisierte und eigenständige Sonderrecht sieht keine Änderungen am oder gar eine Abschaffung des bestehenden

³⁴⁰ Schön, IStR 2022, S. 81 (187, 189).

³⁴¹ OECD, Statement Zwei-Säulen-Lösung, 2021. Dazu allgemein *Kreienbaum*, IStR 2021, S. 525; *Koch/Fehling*, IStR 2021, S. 561; *Esakova/Rapp*, DStR 2021, S. 2047.

³⁴² *Kreienbaum*, IStR 2021, S. 525 (525).

³⁴³ *Koch/Fehling*, IStR 2021, S. 561 (569).

³⁴⁴ S. dazu bspw. *Petkova/Greil*, IStR 2021, S. 685.

³⁴⁵ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm> (i. F. Pillar 2 Model Rules, letzter Abruf 18.5.2022); dazu *Schwarz*, IStR 2022, S. 37; OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf> (i. F. Model Rules Commentary, letzter Abruf 18.5.2022); Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union v. 22.12.2021, COM/2021/823 final (i. F. Pillar 2 RL-E), dazu *Rieck/Fehling*, IStR 2022, S. 51; OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, 2020, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint-abb4c3d1-en.htm> (i. F. Pillar 2 Blueprint, letzter Abruf 18.5.2022), dazu bspw. *Benecke/Rieck*, IStR 2021, S. 692.

Regelwerk(s) vor.³⁴⁶ Während Säule 1 aufgrund der aktuell hohen Umsatzgrenze von 20 Mrd. Euro nur für gerade einmal 100 Konzerne weltweit gelten soll,³⁴⁷ stellt sich die Frage, ob Säule 2 zu einem Wegfall der Sondervorschriften führen kann.³⁴⁸ Immer wieder wird der Wunsch geäußert, dass die Regelungen zu Säule 2 nicht lediglich neben das bestehende Instrumentarium treten dürften, sondern zur Vereinfachung beitragen müssten.³⁴⁹ Dafür müssten jedoch persönlicher Anwendungsbereich und Zielsetzung der alten und neuen Regelungen miteinander in Einklang zu bringen sein.

2. Persönlicher Anwendungsbereich

a. Allgemeine Vorgaben

Die Model Rules grenzen den Anwendungsbereich von GloBE auf multinationale Unternehmen ein.³⁵⁰ Damit sind sowohl Unternehmensgruppen als auch Einheitsunternehmen gemeint. Voraussetzung ist, dass mindestens eine

³⁴⁶ Schön, IStR 2022, S. 181 (187, 189).

³⁴⁷ OECD, Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Highlights Brochure, 2021, S. 18, <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (letzter Abruf 18.5.2022).

³⁴⁸ Hey, Intertax 2021, S. 7 (10); Englisch/Becker, World Tax Journal 2019, S. 483 (496).

³⁴⁹ Hierstetter, IStR 2020, S. 874 (879); BDI, 2. Säule der OECD-Vorschläge: Globale effektive Mindestbesteuerung von Unternehmensgewinnen, <https://bdi.eu/artikel/news/2-saeule-der-oecd-vorschlaege-globale-effektive-mindestbesteuerung-von-unternehmensgewinnen/> (letzter Abruf 18.5.2022); BDI, Einigung zur OECD-Steuerdebatte, 9. Juli 2021, S. 1, <https://bdi.eu/publikation/news/einigung-der-g20-staaten-zur-globalen-mindeststeuer/>; BDI/EY, Taxing the Digitalization of the Economy: The Two Pillar Approach, 6.4.2021, S. 40, <https://english.bdi.eu/publication/news/taxing-the-digitalisation-of-the-economy-the-two-pillar-approach/> (letzter Abruf 18.5.2022).

³⁵⁰ Abweichend davon erstreckt sich der Anwendungsbereich nach dem Richtlinienentwurf auch auf große inländische Gruppen, Art. 2 Abs. 1, Art. 49 Pillar 2 RL-E. Der durch die Model Rules vorgesehene Anwendungsbereich der IIR erstreckt sich zudem nur auf niedrigbesteuerte Konzerneinheiten im Ausland. Nach dem Richtlinienentwurf soll sich die IIR auch auf die Gesellschaft der Konzernspitze und nachgeordnete inländische Einheiten erstrecken, Art. 5 Abs. 2 Pillar 2 RL-E; Rieck/Fehling, IStR 2022, S. 51 (52, 54).

Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte in einer anderen Jurisdiktion als die oberste Konzerngesellschaft ansässig ist.³⁵¹ Diese müssen Teil des Konsolidierungskreises sein, der für Konzernrechnungslegungszwecke abgegrenzt wird.³⁵²

Der Rückgriff auf Konsolidierungsregelungen der Rechnungslegung stellt eine bewusste Abkehr von der legalistischen Sichtweise des Trennungsprinzips und ein Hinwenden zu einer stärker wirtschaftlich orientierten Sichtweise dar.³⁵³ Durch den Rückgriff auf die Vorschriften der Rechnungslegung muss das konzernliche Nahestehen zudem nicht mehr gesondert durch steuerliche bi- oder trilaterale Verbundenheitsanforderungen – erweitert um den Begriff des Nahestehens, um alle Konzernsachverhalte „einzufangen“ – abgebildet werden. Außerdem soll der Druck der Publizität die Attraktivität von Umgehungsgestaltungen im Zusammenhang mit Beherrschungsverhältnissen (bspw. bei Zweckgesellschaften) reduzieren.³⁵⁴

Säule 2 erstreckt sich somit lediglich auf beherrschte Gesellschaften.³⁵⁵ Richtigerweise wird in den Model Rules in Abkehr vom Blueprint³⁵⁶ auf die Einbeziehung von assoziierten Unternehmen verzichtet.³⁵⁷ Jedoch sehen die Model Rules hinsichtlich der Ermittlung des effektiven Steuersatzes und der Top-up-Tax für Gemeinschaftsunternehmen dieselben Regelungen wie für vollkonsolidierte Gesellschaften vor.³⁵⁸ Die gesamte Gruppe des Joint Ventures wird für Zwecke der GloBE-Regelungen wie eine separate Unterneh-

³⁵¹ OECD, Pillar 2 Model Rules, 2021, Art. 1.1.1., 1.2.1, 1.2.3; *Schwarz*, IStR 2022, S. 37 (39).

³⁵² OECD, Pillar 2 Model Rules, 2021, Art. 1.2.2.; dazu zählen auch Gesellschaften, die aus Gründen der Größe oder Wesentlichkeit oder aus dem Grund, dass die Gesellschaft zur Veräußerung gehalten wird, nicht tatsächlich Teil des Konsolidierungskreises sind.

³⁵³ Die ursprünglich vorgesehenen gewohnten Beteiligungsgrenzen führten zu erheblicher Kritik, *Agianni/Offermanns/Schelleken*, in Perdelwitz/Turina, *Global Minimum Taxation?*, 2021, S. 55 (59–61). Zur Entwicklung in der Konzernrechnungslegung hin zum Konzept der Beherrschung *Nobes*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2014, S. 995 (1003–1006).

³⁵⁴ *Agianni/Offermanns/Schellekens*, in Perdelwitz/Turina, *Global Minimum Taxation?*, 2021, S. 55 (60); OECD, Pillar 2 Blueprint, 2020, Rn. 44.

³⁵⁵ OECD, Pillar 2 Blueprint, 2020, Rn. 51.

³⁵⁶ OECD, Pillar 2 Blueprint, 2020, Rn. 540.

³⁵⁷ *Schwarz*, IStR 2022, S. 37 (47).

³⁵⁸ OECD, Pillar 2 Model Rules, 2021, Art. 6.4.

mensgruppe behandelt, mit dem Joint Venture als oberste Konzerngesellschaft.³⁵⁹

Erheblich eingeschränkt wird der Anwendungsbereich durch die Umsatzgrenze von 750 Mio. Euro.³⁶⁰ Die OECD zieht die Erfahrungen mit dem Country-by-Country Reporting (CbCR) heran und begründet die 750 Mio. Euro Umsatzgrenze damit, dass auf diese Weise einerseits 85–90 % der Unternehmensgruppen von der Anwendung verschont blieben, andererseits 90 % der weltweiten unternehmerischen Umsätze durch die Mindestbesteuerung abgedeckt seien.³⁶¹ Die Schwelle sei ein angemessener Kompromiss zwischen der Effektivität der Vorschriften und der Höhe der Befolgungskosten.³⁶² Insbesondere würden Unternehmen unterhalb dieser Grenze von nachteiligen Auswirkungen verschont.³⁶³

Um den persönlichen Anwendungsbereich der bestehenden Sonderregeln und der neuen Regeln zu Säule 2 zu harmonisieren, wäre es denkbar, die Regeln zu Säule 2 unter Verzicht auf die Umsatzgrenze anzuwenden. Gleichzeitig müsste der persönliche Anwendungsbereich der bisherigen Regeln auf den Konsolidierungskreis der Konzernrechnungslegung umgestellt werden. Alternativ könnte die Anwendung der existierenden Sonderregeln auf Konzerne oberhalb der 750 Mio. Euro Grenze zurückgenommen werden. Wenn die Erklärung für diese Grenze, dass damit 90 % der weltweiten Unternehmensumsätze erfasst werden, zutrifft, stellt sich die Frage, ob es angemessen ist, für die Erfassung der verbleibenden 10 % der Umsätze eine unbegrenzte Anzahl von Unternehmen mit der Anwendung hochkomplexer Sondervorschriften zu belasten. Auch mit der Freigrenze des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a) EStG erfolgt eine ähnliche – Teile des Mittelstands ausschließende – Größenausnahme.³⁶⁴ Eine solche Größenausnahme wäre also keinesfalls neu. Gleichzeitig böte sich die Möglichkeit zur Vereinheitlichung dieser Grenzen.

³⁵⁹ OECD, Pillar 2 Model Rules, 2021, Art. 6.4.1. a).

³⁶⁰ OECD, Pillar 2 Model Rules, 2021, Art. 1.1.1.

³⁶¹ OECD, Pillar 2 Blueprint, 2020, Rn. 12, 117 f.

³⁶² OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, Rn. 53.

³⁶³ OECD, Pillar 2 Blueprint, 2020, Rn. 12, 117.

³⁶⁴ *Dorenkamp*, in DStJG 33 (2010), S. 301 (316).

b. Verzicht auf die Umsatzgrenze

Den nationalen Gesetzgebern bleibt eine Ausweitung (zumindest für die IIR)³⁶⁵ auf kleinere Konzerne mit Sitz im jeweiligen Inland explizit unbenommen.³⁶⁶ Bei unterstellter Unionsrechtskonformität³⁶⁷ wäre der deutsche Gesetzgeber hierzu möglicherweise sogar verpflichtet, denn eine größenabhängige Umsetzung müsste anhand von Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt werden. Hierbei handelt es sich, auch wenn man aus Art. 3 Abs. 1 GG kein Gebot (rechtsformneutraler) Gleichbehandlung von Unternehmen ableitet, um eine rechtfertigungsbedürftige Differenzierung innerhalb der Konzernbesteuerung.³⁶⁸ Die Erweiterung auf Inlands Sachverhalte durch die Richtlinie³⁶⁹ erhöht dieses Rechtfertigungsbedürfnis. Aufgrund des erheblichen Befolgungsaufwands³⁷⁰ spielt jedoch die Verfahrensleistungsfähigkeit bei der Anwendung der Vorschriften eine nicht zu vernachlässigende Rolle. In dieser Hinsicht ist die Größengrenze geeignet, um die Steuerpflichtigen in Anwender der Mindestbesteuerung und Nichtanwender dergleichen zu unterteilen.

³⁶⁵ *Benecke/Rieck*, IStR 2021, S. 692 (694).

³⁶⁶ OECD, *Statement Zwei-Säulen-Lösung*, 2021, S. 4. Diese Möglichkeit könnte jedoch eingeschränkt sein, wenn – abweichend von der OECD-Auffassung – eine Änderung von Doppelbesteuerungsabkommen nötig ist. Wenn eine solche Änderung die gleiche Umsatzgrenze heranzöge, wäre für kleinere Unternehmen ein Treaty Override notwendig. Dies ist in vielen Ländern verfassungsrechtlich problematisch, s. allg. *de Wilde*, *Why Pillar Two Top-Up Taxation Requires Tax Treaty Modification*, Kluwer International Tax Blog, 12.1.2022, <http://kluwertaxblog.com/2022/01/12/why-pillar-two-top-up-taxation-requires-tax-treaty-modification/> (letzter Abruf 18.5.2022).

³⁶⁷ Zur Vereinbarkeit mit dem Richtlinienentwurf und den Grundfreiheiten *Rieck/Fehling*, IStR 2022, S. 51 (58 f.); kritisch: *Lamer*, *Tax Analysts*, 23.2.2022, 2022 TNTI 36-2.

³⁶⁸ Zum Rechtfertigungsbedarf von Sonderregeln innerhalb der Einzelregime *Schön*, ZHR 2007, S. 409 (412).

³⁶⁹ Art. 5 Abs. 2, Art. 10, Art. 49 Pillar 2 RL-E.

³⁷⁰ *Schön*, IStR 2022, 181 (189 f.).

3. Zielsetzung

a. Vergleich mit der Hinzurechnungsbesteuerung

Aufgrund der Ähnlichkeit der Funktionsweise von IIR und klassischer Hinzurechnungsbesteuerung ist die Frage der Ersetzbarkeit naheliegend. Dies ist schon aufgrund der Vorgaben der ATAD ein schwieriges Unterfangen.³⁷¹ Zudem weichen die Zielsetzungen erheblich voneinander ab. Die Hinzurechnungsbesteuerung wurde – mittlerweile – weitestgehend auf missbräuchliche Gestaltungen zurückgenommen und soll der Verlagerung von passiven Einkünften im Ausland durch Neutralisierung der steuerlichen Vorteile entgegenwirken.

Eine globale effektive Mindestbesteuerung hingegen soll, neben der allgemeinen Adressierung der verbleibenden BEPS-Risiken, auch ein Level Playing Field³⁷² erzeugen und eine Untergrenze für den Steuerwettbewerb ziehen. Damit geht es nicht mehr bloß um verlagerte Einkünfte, sondern ganz generell darum, steuerliche Erwägungen möglichst aus betrieblichen Entscheidungen herauszunehmen und somit die Wettbewerbsneutralität zu erhöhen. Geht es um Angleichung der Wettbewerbschancen sowie eine Untergrenze im Steuerwettbewerb, dann bedingt dies nicht die Anhebung auf ein spezielles nationales Steuerniveau. Das Mindeststeuerniveau lässt sich als ein Schritt der international koordinierten Angleichung von Unternehmenssteuern verstehen, die für eine wirkliche internationale Neutralität der Besteuerung sorgt.³⁷³ Jedoch ist diese Zielsetzung nicht deckungsgleich mit der zielgenauen Adressierung von BEPS-Risiken. Die IIR entfaltet aufgrund des niedrigeren Steuersatzes und des verbleibenden Steuersatzgefälles eine völ-

³⁷¹ Hey, Intertax 2021, S. 7 (12).

³⁷² OECD, Pillar 2 Blueprint, 2020, Rn. 8. S. dazu auch die Aussagen in der Rede von US-Finanzministerin Janet Yellen am 5.4.2021 vor dem Chicago Council on Global Affairs “Together we can use a global minimum tax to make sure the global economy thrives based on a more level playing field in the taxation of multinational corporations, and spurs innovation, growth, and prosperity.”, <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0101> (letzter Abruf 18.5.2022).

³⁷³ Spengel, in DStJG 36 (2013), S. 39 (70).

lig andere Schutzwirkung und führt gerade nicht automatisch zur Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung.³⁷⁴

b. Vergleich mit den Abzugsverboten

Ähnliches gilt für Abzugsbeschränkungen wie die Zinsschranke oder Anti-Hybrid-Regelungen, auch wenn hier ebenfalls erwogen wird, diese nach Einführung von GloBE abzuschaffen.³⁷⁵ Neben dem abweichenden persönlichen Anwendungsbereich steht insbesondere die abweichende Zweckbestimmung der veranlassungsbezogenen Abzugsbeschränkungen einem Wegfall des bestehenden Sonderrechts entgegen. Zwar dienen die Abzugsbeschränkungen auch der Verhinderung von Niedrigbesteuerung. Die Abzugsverbote (insbesondere die Zinsschranke), die die Einmalbesteuerung im Inland in einem veranlassungsbezogenen Verständnis sichern sollen, setzen die Niedrigbesteuerung aber nicht tatbestandlich voraus. Zwangsläufig hinfällig wird allerdings die Anwendung des § 4k EStG, wenn die den Aufwendungen entsprechenden Erträge durch eine anzuwendende IIR oder das im Rahmen der UTPR zugewiesene Substrat besteuert werden.³⁷⁶

c. Dennoch: Koordinierung der Maßnahmen ist erforderlich

Auch wenn Zwecke, Voraussetzungen und Rechtsfolgen nicht identisch sind und nicht vereinheitlicht werden, bedarf es nichtsdestotrotz einer Integration

³⁷⁴ *Englisch/Becker*, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft Nr. 224, Working Paper-Reihe der AK Wien, S. 71 f., <https://emedien.arbeiterkammer.at/viewer/ppnresolver?id=AC16237808> (letzter Abruf 18.5.2022).

³⁷⁵ *Schmidt*, IStR 2020, S. 136 (140); BDI/EY, Taxing the Digitalization of the Economy: The Two Pillar Approach, 6.4.2021, S. 40, <https://english.bdi.eu/publication/news/taxing-the-digitalisation-of-the-economy-the-two-pillar-approach/> (letzter Abruf 18.5.2022).

³⁷⁶ S. zur Hinzurechnungsbesteuerung *Fraser*, in Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers, EStG – eKommentar, § 4k Rn. 36, 74, Stand 1.7.2021; *Rüsch*, Die Verwirklichung einer korrespondierenden Besteuerung im deutschen Steuerrecht, 2021, S. 165, 171. A.A. zu Hybrids allgemein: *Gallo/Perdelwitz*, in Perdelwitz/Turina, Global Minimum Taxation?, 2021, S. 199 (229). Deren Auffassung kann nicht gefolgt werden, da durch eine Berücksichtigung im Rahmen der Top-up-Tax (oder ein ersatzweise allokiertes Abzugsverbot) eine Nichtbesteuerung verhindert wird, *Junge/Russo/Merrill*, Tax Notes Intl., 2. September 2019, S. 947 (967).

der GloBE-Regelungen in das deutsche Recht und einer Koordination mit dem bestehenden Sonderrecht der Besteuerung für verbundene Unternehmen:

Dies gilt zunächst ganz offensichtlich für das Nebeneinander von IIR und Hinzurechnungsbesteuerung³⁷⁷, IIR und Abzugsverboten, aber auch für die Koordination von UTPR und Abzugsverboten³⁷⁸. Für die Koordination mit der UTPR ist zwischen den möglichen Ausgestaltungsformen³⁷⁹ zu differenzieren.

Artikel 12 des Pillar-2-Richtlinienentwurfs scheint für die Anwendung der UTPR eine Zuschlagsteuer vorzusehen. Der Gesamtbetrag der Zuschlagsteuer wird nach den Vorschriften der IIR ermittelt. Somit sind in diesem Fall die Koordination der Abzugsverbote mit IIR und UTPR deckungsgleich. In beiden Fällen wird dann nicht berücksichtigt, ob der nach IIR und UTPR ermittelte Betrag Erträge enthält, die bei verbundenen Unternehmen einem Abzugsverbot unterlagen. Dies sollte jedoch bei der Anwendung des jeweiligen Abzugsverbots des bestehenden Sonderrechts berücksichtigt werden. Soweit der im Rahmen der IIR oder UTPR zu besteuernde Betrag Erträge enthält, bei denen die korrespondierenden Aufwendungen einem Abzugsverbot im Inland unterlagen, ist das Ziel der Sicherung des inländischen Besteuerungssubstrats schon erfüllt. Dies würde der Anwendung von Abzugsverboten insoweit die Grundlage entziehen.

Sollte das zugeteilte Besteuerungssubstrat³⁸⁰ über Abzugsverbote besteuert werden und ein solches Abzugsverbot auch Betriebsausgaben betreffen, die sowohl unter eines der bestehenden Abzugsverbote als auch unter die UTPR

³⁷⁷ Röder, *StuW* 2020, S. 35 (43 ff.); *Englisch/Becker*, Implementing an International Effective Minimum Tax in the EU, Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft Nr. 224, Working Paper-Reihe der AK Wien, 2021, S. 72 f., <https://emedien.arbeiterkammer.at/viewer/ppnresolver?id=AC16237808> (letzter Abruf 18.5.2022); Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat v. 18.5.2021, Eine Unternehmensbesteuerung für das 21. Jahrhundert, COM (2021) 251 final, S. 12.

³⁷⁸ S. hierzu auch *Rüsch*, *IStR* 2021, S. 380 zur Auflösung von Konkurrenzen bei Abzugsverboten.

³⁷⁹ OECD, Pillar 2 Model Rules, 2021, Art. 2.4.1. sieht ein Wahlrecht hinsichtlich der Ausgestaltung vor. Möglich sind eine Umsetzung über ein Abzugsverbot von Aufwendungen jedweder Art oder über eine Zuschlagsteuer, OECD, Model Rules Commentary, 2022, Rn. 44–47.

³⁸⁰ *Schwarz*, *IStR* 2022, S. 37 (47); OECD, Pillar 2 Model Rules, 2021, Art. 2.6.

fallen, muss sichergestellt sein, dass sich die Wirkung des „alten Abzugsverbots“ und des UTPR-Abzugsverbot nicht kumulieren. Insoweit dürfte das „alte Abzugsverbot“ lediglich residual wirken.³⁸¹ Insoweit ist das Ziel der Sicherung des inländischen Besteuerungssubstrats bereits erfüllt. Dies wird durch § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG im Rahmen der Zinsschranke schon berücksichtigt. Ähnliches sollte für die anderen Abzugsverbote gelten.³⁸²

³⁸¹ Der Vorrang des UTPR-Abzugsverbots ergibt sich schon aus der Verpflichtung der umsetzenden Staaten, GloBE wie vorgeschlagen umzusetzen. Der Blueprint sieht keine Berücksichtigung von Abzugsverboten vor.

³⁸² Zur Auflösung von Normenkonkurrenzen bei der Lizenzschranke s. bspw. *Benz/Böhmer*, DB 2017, S. 206 (210); *Pohl*, in Brandis/Heuermann, EStG § 4j Rn. 31, 159. EL 10/2021.

VII. Thesenförmige Zusammenfassung

- (1.) Das Trennungsprinzip ist Ausgangspunkt für die Besteuerung juristischer Personen. Es darf jedoch nicht zur Doppelbelastung von Einkommen führen. Die Vorschriften zur Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung bei Gewinnausschüttungen müssen daher unabhängig von der Höhe der Beteiligung anwendbar sein.
- (2.) Der Konzern, dessen Erscheinung und dessen Verständnis sind vieltalig. Das Steuerrecht bewegt sich zwischen den Polen, die das Gesellschaftsrecht (Verständnis als Vielheit der Gesellschaften) und die Betriebswirtschaftslehre (Verständnis als Einheit des Unternehmens) bilden. Das wirtschaftliche Verständnis des Konzerns als ein Unternehmen kann jedoch nicht zur Annahme eines steuergestaltenden, zentral geführten Konzerns mit 100 %igen Beteiligungsstrukturen führen.
- (3.) Innerhalb des Verbunds der rechtlich unabhängigen Gesellschaften, der betriebswirtschaftlich als Unternehmen betrachtet wird, erfolgen Austauschverhältnisse nicht mehr nach den Gegebenheiten des Marktes. Aufgrund der fehlenden oder eingeschränkten wirtschaftlichen Unabhängigkeit können sich Ergebniszuordnungen zwischen Gesellschaften ergeben, die so am Markt nicht entstünden. Dies ist der gedankliche Ausgangspunkt des Sonderrechts der Besteuerung verbundener Unternehmen.
- (4.) Die Einflussosphäre des Konzerns erstreckt sich grundsätzlich über beherrschte Gesellschaften hinaus bis zu den assoziierten Unternehmen. Diese Grenze wird in den Anforderungen an die Verbundenheit durch steuerliche Vorschriften oftmals berücksichtigt. Dabei wird jedoch verkannt, dass in diesen Beteiligungsbereichen die bloße Beteiligungshöhe nicht mehr zur unwiderleglichen Typisierung einer unternehmerischen Beteiligung ausreicht.
- (5.) Die Anforderungen an die Verbundenheit sollen die besonderen Einflussnahmemöglichkeiten und/oder die sich aus diesen ergebenden besonderen Informationsbeschaffungsmöglichkeiten typisieren. Dies sollte sich in den Tatbestandsmerkmalen deutlicher niederschlagen. So sollte primär von den Stimmrechtsanteilen ausgegangen werden. Die Berücksichtigung von mittelbaren Beteiligungen mittels der Additionsmethode würde die Einflussnahmemöglichkeiten besser zum Ausdruck bringen. Auch ein Rückgriff auf die durch die Konzernrechnungslegungsvorschriften abgegrenzte Einflussosphäre ist möglich.

- (6.) Die Abzugsverbote der Zins- und Lizenzschränke sowie des § 8 Satz 1 StAbwG kommen dem Bedürfnis der Abgrenzung der Leistungsfähigkeit der einzelnen Steuerpflichtigen nach und dienen der Typisierung von Veranlassungsbeiträgen. Jedoch führt die Vielgestaltigkeit der Konzernrealität zu einem erheblichen Überschießen der Typisierung. Daher müssen die Abzugsverbote durch Widerlegungsmöglichkeiten schonender ausgestaltet werden. Da hier Gewinnverlagerungen adressiert werden, ist der persönliche Anwendungsbereich auf Beherrschungsverhältnisse zu reduzieren.
- (7.) Das Sonderrecht kann alternativ auch auf Informationsbeschaffungsmöglichkeiten zurückgehen, die unverbundenen Unternehmen de facto nicht zur Verfügung stehen. Diesem Prinzip folgt § 4k EStG. Allerdings kann auch die Rechtfertigung durch das Bestehen von Informationsbeschaffungsmöglichkeiten lediglich in Beherrschungsverhältnissen Anwendung finden.
- (8.) Die Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung und schädlichen Beteiligungserwerben sollen missbräuchliches Verhalten typisieren. Auch hier liegen falsche Vorstellungen über Konzernverhältnisse zugrunde, sodass die Typisierungen zu überschießenden Ergebnissen führen können. § 8 Abs. 2 AStG vermag dies – wenn auch eingeschränkt – zu lindern. Die Typisierung des § 8c KStG muss genauer erfolgen.
- (9.) Die Einführung einer effektiven Mindestbesteuerung kann das bestehende Sonderrecht nicht ersetzen. Deren Regelungen dürfen aber auch nicht einfach neben das bestehende Sonderrecht gesetzt werden. Eine Koordinierung der Regelungen ist notwendig, um Doppelbelastungen zu vermeiden.

ifst-Schriften 2022 / 2021 / 2020

2022

Nr. 543 *Bohne/Gebhardt*, Einlagenrückgewähr

Nr. 544 *Schildgen/Hey*, Das Sondersteuerrecht verbundener Unternehmen

2021

Nr. 538 *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt

Nr. 539 *Valta/Geberth/Fehling*, Besteuerung von international tätigen Unternehmen in Entwicklungsländern – Herausforderungen, Anreize und Rahmenbedingungen für Investitionen

Nr. 540 *Schnitger/Holst*, Deutsche Abkommenspolitik – Umsetzung des MLI in den deutschen DBA –

Nr. 541 *Dürrschmidt*, Umsatz-/Mehrwertsteuerrechtliches Bestimmungslandprinzip und defizitärer Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (E-Commerce)

Nr. 542 *Scheffler/Feldner*, Umsetzung der Grundsteuerreform in den Bundesländern – Auswirkungen und verfassungsrechtliche Beurteilung –

2020

Nr. 533 *Hötzel/Krüger/Niermann/Scherer/Lehmann*, Unternehmensfinanzierung durch Ausgabe von Kryptotoken – Besteuerung in Deutschland und in der Schweiz

Nr. 534 *Marquardsen*, Einstimmigkeit in Steuerfragen – Reformbedarf?

Nr. 535 *Heidecke/Wilmanns*, Verrechnungspreise im Lichte der Coronapandemie – Kurz-, mittel- und langfristige Perspektiven

Nr. 536 *Heidecke et al.*, Verrechnungspreise und Digitalisierung: I. Verrechnungspreise in digitalen und sich digitalisierenden Geschäftsmodellen – Bestandsaufnahme und Leitlinien

Nr. 537 *Oestreicher/Muntermann/Schwager*, Verrechnungspreise und Digitalisierung: II. Empirische Analyse – Konsequenzen für die transaktionsbezogene Gewinnaufteilung

