

# FR

## Finanz-Rundschau

# Ertragsteuerrecht

Est · KSt · GewSt · UmwSt · ErbSt

In Verbindung mit dem Fachinstitut der Steuerberater  
herausgegeben vom Verlag Dr. Otto Schmidt

20. November 2009

Seiten 1025–1076

91. Jahrgang · 22/2009

*RA/StB Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Partner PWC/Universität Hamburg*

## Reform der Konzernbesteuerung (I)\*

*Der Verf. gibt einen Überblick über Reformansätze der Konzernbesteuerung und weist auf Möglichkeiten zur Beseitigung von Widersprüchen und Strukturdefiziten*

### I. Einleitung

Konzerne werden politisch bisweilen verteufelt, bisweilen aber auch gehätschelt. Die Herausforderungen der Globalisierung, das Niveau moderner Forschung und Entwicklung und die Komplexität zeitgemäßer Produktionsverfahren erfordern vielfach die Finanzkraft starker Konzerne. Andererseits verdanken wir bekanntermaßen gerade dem Mittelstand viele neue Ideen und Arbeitsplätze.

Wie auch immer man zu diesen Fragen gesellschafts- und ordnungspolitisch stehen mag, es ist unbestreitbar, dass Konzerne – nationale wie internationale, kapitalmarktorientierte wie familienbeherrschte – eine nicht mehr hinweg zu denkende Realität darstellen. Das deutsche Steuerrecht sollte dem Rechnung tragen. Eine sachgerechte Besteuerung von Konzernen und ihren Mitarbeitern ist nicht zuletzt auch ein Gebot des internationalen Steuerwettbewerbs. Um nicht missverstanden zu werden: Es geht nicht um eine steuerliche Bevorzugung von Konzernen gegenüber anderen Steuerzahlern, sondern darum, die rechtstatsächlich vorgefundenen Gegebenheiten – wie auch in anderen Lebensbereichen – steuerlich angemessen zu berücksichtigen.

Worin bestehen die Besonderheiten des Konzerns? Konzerne – dies gilt im Wesentlichen gleichermaßen für international operierende kapitalmarktorientierte Konzerne wie für überschaubare eigner-geführte Unternehmensgruppen – bestehen zwar aus einer Vielheit rechtlich selbständiger Kapital- oder Personengesellschaften, sie werden aber betriebswirtschaftlich und auch rechtlich vielfach als Einheit wahrgenommen

*hin, wodurch sich die Standortbedingungen für Konzernunternehmen in Deutschland verbessern würden.*

und behandelt. Erwähnt seien nur die – oft verpflichtende – Konzernrechnungslegung und Konzernmitbestimmung. Dem entspricht die Wahrnehmung des Konzerns als Einheit durch Arbeitnehmer, Management, Anteilseigner und Öffentlichkeit.

Dieser Befund kontrastiert mit der Ausgangslage im Steuerrecht, das jede konzernzugehörige Kapitalgesellschaft als eigenes Steuersubjekt, Personengesellschaften zumindest als eigenes Subjekt der Gewinnerzielung qualifiziert. Eine moderne und sachgerechte Konzernbesteuerung sollte hiervon abweichend betriebswirtschaftlich und rechtlich sinnvolle Konzernstrukturen ebenso wie Konzernumstrukturierungen möglichst wenig behindern. Soweit möglich und mit dem Schutz des inländischen Steueraufkommens vereinbar, sollte dies auch für grenzüberschreitende Strukturen und Strukturierungen gelten. Eine solche Anerkennung der Konzernwirklichkeit im materiellen Steuerrecht würde auch mit der bspw. für die lohnsteuerlichen Pflichten<sup>1</sup> geltenden oder der in § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG kodifizierten Informationstransparenz im Konzern harmonieren.

### II. Ertragsteuern

Beginnen wir mit einem Blick auf die Ertragsteuern. Die wirtschaftliche Einheit des Konzerns legt zumindest folgende Forderungen nahe:

- umfassende Verrechnung von Gewinnen und Verlusten,
- Vermeidung mehrfacher Besteuerung innerkonzernlich transferierter Gewinne, wozu auch die sog. 5 %-Besteuerung von Dividenden<sup>2</sup> („Schachtelstrafe“) gehört,

\* Bei dem Beitrag handelt es sich um die Schriftform eines Vortrags, den der Verf. anlässlich des 32. Berliner Steuergesprächs am 21.9.2009 gehalten hat. Die Vortragsform wurde beibehalten.

<sup>1</sup> Vgl. § 38 Abs. 1 Satz 3 zweiter Halbsatz EStG.  
<sup>2</sup> § 8b Abs. 5 KStG.

### Reform der Konzernbesteuerung

- Verzicht auf die einseitige Hinzurechnung konzerninterner Zahlungen, wie sie insbesondere bei Anwendung der Zinsschranke sowie der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen droht,
- kein Verlust von Verlustvorträgen bei innerkonzernlichen Umstrukturierungen,
- sowie – mit Blick auf den Zeitpunkt der Besteuerung – die Eliminierung innerkonzernlicher Zwischengewinne.

Diese Forderungen beziehen sich zwar zunächst auf die inländischen Teile des Konzerns; sie haben aber auch bei grenzüberschreitend aufgestellten Konzernen, insbesondere im europäischen Binnenmarkt, eine gewisse Bedeutung. Hierauf werde ich später zurückkommen.

Es ist offensichtlich, dass unser historisch gewachsenes Konzept der Körperschaftsteuerlichen Organschaft diesen in anderen Staaten zum Teil bereits in weit größerem Umfang verwirklichten Anforderungen nur zum Teil genügt. Das international unübliche Erfordernis des Abschlusses eines Ergebnisabführungsvertrags<sup>3</sup> ist aus betriebswirtschaftlicher Sicht zweifelhaft und macht das Steuerrecht einmal mehr zu einer unerwünschten Quelle des Gesellschaftsrechts.

Bevor ich auf mögliche Verbesserungen und Lösungen im Ertragsteuerrecht zu sprechen komme, möchte ich zunächst einen Blick auf die Behandlung von Konzernen in anderen Bereichen des Steuerrechts werfen.

#### III. Umsatzsteuer

Auch das Umsatzsteuerrecht trägt Konzernstrukturen durch das Institut der Organschaft Rechnung. Abweichend vom Ertragsteuerrecht ist neben der finanziellen auch noch die organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft erforderlich; ein Ergebnisabführungsvertrag ist hingegen nicht notwendig<sup>4</sup>. Eine Besonderheit, auf die ich zurückkommen werde, besteht bei grenzüberschreitenden Unternehmensgruppen. Das Umsatzsteuerrecht lässt eine sog. grenzüberschreitende Organschaft dergestalt zu, dass mehrere aus dem Ausland gemeinsam beherrschte inländische Konzerngesellschaften oder Betriebsstätten ohne gemeinsame gesellschaftsrechtliche Verbindung im Inland eine inländische Organschaft bilden können<sup>5</sup>.

Aus Konzernsicht besonders unbefriedigend ist die umsatzsteuerliche Behandlung von Konzernholdinggesellschaften, denen trotz wirtschaftlicher Zugehörigkeit zum unternehmerisch tätigen Konzern je nach Umständen im Einzelfall der Vorsteuerabzug versagt wird<sup>6</sup>. Diese Frage kann freilich nur auf europäischer Ebene gelöst werden.

#### IV. Arbeitnehmerbesteuerung

Die Frage, wie das Steuerrecht der Konzernwirklichkeit Rechnung trägt, stellt sich – gewisserweise mittelbar – auch bei der Besteuerung von Arbeitnehmern. Lassen Sie mich nur ein besonders plastisches Beispiel herausgreifen. Der sog. Rabattdreibeitrag von 1080 € für bestimmte Preisvorteile, die ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern beim Bezug von Waren oder Leistungen einräumt, setzt voraus, dass diese Waren oder Leistungen seitens des Arbeitgebers nicht nur überwiegend für seine Arbeitnehmer hergestellt oder erbracht werden<sup>7</sup>. Die einkommensteuerliche Vorschrift enthält – anders als diejenige zur Förderung von Mitarbeiterkapitalbeteiligungen<sup>8</sup> – keine Konzernklausel. Selbst bei einem wirtschaftlich einheitlich auftretenden und wahrgenommenen Konzern kommen daher nur diejenigen Konzernmitarbeiter in den Genuss des Rabattdreibeittrags, die zivilrechtlich – möglicherweise zufällig – bei der „richtigen“ Konzerngesellschaft angestellt sind<sup>9</sup>.

Das gegen die Einführung einer Konzernklausel vorgebrachte Argument lautet: Arbeitnehmer einer Konzerngesellschaft sollen nicht davon profitieren, dass an anderer Stelle im Konzern für sie interessante und rabattfähige Gegenstände oder Leistungen hergestellt oder erbracht werden<sup>10</sup>. Wer so argumentiert, verkennt aber zum einen, dass die „andere Konzerngesellschaft“ in einem als Einheitsunternehmen organisierten Betrieb eine unselbständige Abteilung der nämlichen Arbeitgebergesellschaft wäre. Zum anderen stellt diese Argumentation bei Licht betrachtet den Rabattdreibeittrag als solchen in Frage: Welchen Unterschied macht es für die Leistungsfähigkeit des Arbeitnehmers, ob sein Arbeitgeber den verbilligt überlassenen Gegenstand oder die Leistung überwiegend zum Vertrieb an Dritte bereitstellt?

#### V. Umstrukturierung, Verluste und Grunderwerbsteuer

Konzerne müssen in der Lage sein, sich in vielfacher Hinsicht geänderten Verhältnissen anzupassen.

Die das Trennungsprinzip missachtende Verlustverrechnungsregelung des § 8c KStG verhindert Struktur Anpassungen durch schlichtes Umhängen von Konzerngesellschaften, und dies sogar bei nur mittelbarem Umhängen und auch, wenn die Umstrukturierung auf der Ebene ausländischer Obergesellschaften erfolgt<sup>11</sup>. Die Vorschrift ist vielfach und zu Recht kritisiert worden. Hier nur soviel: unter dem Gesichtspunkt der Konzernbesteuerung ist die Regelung in sich widersprüchlich. Wenn neben dem unmittelbaren Erwerb auch der mittelbare Erwerb von Anteilen an der Verlustgesellschaft pönalisiert wird, weil sie auch durch einen solchen mittelbaren Erwerb – „durch das wirtschaftliche

3 Vgl. § 14 Abs. 1 KStG.

4 Vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG.

5 § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG.

6 Vgl. BMF v. 26.1.2007 – IV A 5 - S 7300 - 10/07, BStBl. I 2007, 211 = UR 2007, 211, mit Nachweisen der EuGH-Rspr.

7 § 8 Abs. 3 EStG.

8 Vgl. § 3 Nr. 39 EStG i.d.F. des Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetzes vom 7.3.2009, BGBl. I 2009, 451.

9 Vgl. BFH v. 15.1.1993 – VI R 32/92, BStBl. II 1993, 356 = FR 1993, 340.

10 Vgl. BT-Drucks. 11/2157, 142; BFH v. 15.1.1993 – VI R 32/92, BStBl. II 1993, 356 = FR 1993, 340.

11 Vgl. BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2745-a/08/10001 – DOK 2008/0349554, BStBl. I 2008, 736 = FR 2008, 886, Tz. 11f.; BT-Drucks. 16/4841, 76.

## Reform der Konzernbesteuerung

Engagement eines anderen Anteilseigners (oder Anteilseignerkreises)<sup>12</sup> – angeblich ihre wirtschaftliche Identität verliert, gebietet die zweifellos vorhandene wirtschaftliche Identität des Konzerns, konzerninterne Umstrukturierungen von der Anwendung der Vorschrift auszunehmen, jedenfalls solange diese nicht zu einem anteiligen mittelbaren Erwerb durch bislang unbeteiligte Gesellschafter führen. Dass dies für die sog. Verkürzung von Beteiligungsketten im Konzern erst recht gelten muss, sollte eigentlich keiner besonderen Erwähnung mehr bedürfen<sup>13</sup>.

Noch gravierender ist der Verlustuntergang bei Vorgängen, die dem Umwandlungssteuergesetz unterliegen. Hierin liegt ein ganz erhebliches Hindernis für die Vornahme an sich notwendiger Strukturanpassungen in Konzernen. So gehen selbst in Fällen, in denen Verschmelzungen oder Spaltungen zum Buchwert durchgeführt werden und der aufnehmende Rechtsträger im Übrigen in die steuerliche Rechtsstellung eintritt, Verlustvorträge der umgewandelten Gesellschaft oder nachgeordneter Gesellschaften ganz oder anteilig unter. Die vom Gesetz bereitgestellte Möglichkeit, die Umwandlung wahlweise zum Teilwert oder zu einem Zwischenwert durchzuführen<sup>14</sup>, vermag die im Wegfall der Verlustvorträge häufig liegende faktische Umwandlungssperre schon deswegen nicht zu beseitigen, weil eine betragsmäßig sowohl für Körperschaftsteuer als auch Gewerbesteuer passende Gewinnrealisierung bei der umzuwandelnden Gesellschaft regelmäßig nicht realisierbar ist; allerdings sollte – zumindest de lege ferenda – einer abweichenden Aufdeckung stiller Reserven für körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Zwecke nach Aufgabe der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz und angesichts der auch sonst bestehenden Abweichungen zwischen den Bemessungsgrundlagen in beiden Steuerarten nichts im Wege stehen. Allerdings kommt darüber hinaus sinnwidrigerweise die angeblich nur der zeitlichen Streckung von Verlustvorträgen dienende<sup>15</sup> Mindestbesteuerung zur Anwendung, welche einen punktgenauen Verbrauch noch bestehender Verlustvorträge ohnehin vereitelt. Hier besteht erheblicher Reformbedarf.

Ein dem Untergang von Verlustvorträgen vergleichbares Umstrukturierungshindernis stellt die Grunderwerbsteuer dar. Soweit sie – im Ausgangspunkt steuerpolitisch durchaus angemessen – auch an den unmittelbaren oder mittelbaren Erwerb von grundstücksbesitzenden Gesellschaften anknüpft, sollte eine sachgerechte Konzernbetrachtung dazu führen, konzerninterne Umstrukturierungsmaßnahmen gesetzlich auszunehmen. Im Zuge einer solchen Regelung mag man allenfalls darüber nachdenken, ob man – entsprechend § 15 Abs. 2 UmwStG – eine fristengebundene Missbrauchsregelung einführt, wenn die Umstrukturierung letztlich dem Verkauf des Grundstücks oder der Grundstücksgesellschaft dient<sup>16</sup>.

**Ceterum censeo.....****Mehr Netto vom Guido**

*BFH – Nach großem Ringen zwischen der sozialdemokratischen CDU und der freigeistigen FDP hat sich die neue alte Bundeskanzlerin mit dem neuen Bundesaußenminister auf ganz konkrete Vertragsbestandteile in einem neuen Koalitionsvertrag geeinigt: „Das bedeutet, dass durch die erweiterte Absetzbarkeit der Krankenversicherungsbeiträge und den Einstieg in die Beseitigung der kalten Progression eine Steuerentlastung in Höhe von rund 14 Milliarden Euro jährlich zum 1.1.2010 verwirklicht wird“ ... „Wir werden die unteren und mittleren Einkommensbezieher vorrangig entlasten und gleichzeitig den Mittelstandsbauch abflachen, indem wir den Einkommensteuertarif zu einem Stufentarif umbauen. Zahl und Verlauf der Stufen wird unter Berücksichtigung dieses Zieles entwickelt. Der Tarif soll möglichst zum 1.1.2011 in Kraft treten.“*

*Cato reibt sich die Augen ob solch konkreter Vereinbarungen in einem Koalitionsvertrag. Selten hat man so viele ganz plastische und eindeutige weitere Formulierungen gelesen, die außerdem noch in der teilweisen Zurückreform der Unternehmensteuerreform 2008 und der Erbschaftsteuerreform gipfeln. Hoffentlich werden die zahlreichen guten Ansätze nicht durch eine umfassende Erhöhung von Sozial- und Krankenversicherungsbeiträgen wieder hinweggeschöpft, damit es nicht heißt: Der „Schutzschirm für Arbeitnehmer“ schützt nicht vor Glatteis, und die Steuererleichterungen nützen den aufgrund von Insolvenzwellen entlassenen Arbeitnehmern nichts mehr ... Warnungen kommen vom Kieler Institut für Weltwirtschaft (Handelsblatt v. 26.10.2009, S. 1). Die Steueraufkommen sind dabei, massiv einzubrechen. Die Körperschaftsteuer sank im Sommer 2009 um 85 %, die Gewerbesteuer geht weiter zurück. Die Lohnsummen der Arbeitnehmer sollen 2009 um 0,7 %, in 2010 um 1,3 % sinken. Armer Bundesschuldenminister!*

Ich möchte es noch einmal ausdrücklich betonen: Die vielfach nur als steuerpolitische Wünsche dargestellten Forderungen nach Einschränkungen des Verlustfortfalls und des Anfalls von Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen im Konzern folgen im Grunde bereits aus der inneren Struktur beider Regelungen, die auch auf mittelbare Erwerbe und damit auf eine wirtschaftliche Betrachtung abstellen. Mit den Regelungszielen des Umwandlungssteuergesetzes, die Fortführung des wirtschaftlichen Engagements in gesellschaftsrechtlich

12 Vgl. BT-Drucks. 16/4841, 76.

13 Vgl. auch die insoweit damals großzügigere Lösung zu § 8 Abs. 4 KStG a.F. im BMF, Schr. v. 16.4.1999 – IV C 6 - S 2745 - 12/99, BStBl. I 1999, 455 = FR 1999, 545, Tz. 28 Satz 3.

14 Vgl. BT-Drucks. 16/2710, 41, mit Hinweis auf den Fortfall des Verlustvortrags.

15 Vgl. BT-Drucks. 15/1518, 13.

16 So der nicht umgesetzte Vorschlag im Entwurf für das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz – UntStFG, BT-Drucks. 14/6882, 21.

## Reform der Konzernbesteuerung

anderer Form steuerlich nicht zu behindern, sind die genannten Regelungen ohnehin unvereinbar. Wegen dieses Regelungsziels des Umwandlungssteuergesetzes springt auch ein vordergründiger Vergleich von Umwandlungsvorgängen und Erbfällen<sup>17</sup> in Bezug auf Verlustvorträge zu kurz.

### VI. Gruppenbesteuerung/Organschaft

Nach diesem notwendigerweise kursorischen Überblick über einige Problemfelder der Konzernbesteuerung außerhalb der laufenden Ertragsbesteuerung möchte ich mich nun im letzten Teil meines Vortrags dem für die Konzernbesteuerung in gewisser Weise zentralen Thema der körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft zuwenden. Dabei greife ich vier Problempunkte heraus:

- die Notwendigkeit eines Ergebnisabführungsvertrags,
- grenzüberschreitende Unternehmensgruppen,
- die Abschaffung der Mehr-Mütter-Organschaft und
- Personengesellschaften und gewerbsteuerliche Organschaft.

#### 1. Notwendigkeit eines Ergebnisabführungsvertrags

Wie erwähnt wird bereits seit längerem mit Blick auf das internationale Umfeld, aber auch auf betriebswirtschaftliche und gesellschaftsrechtliche Gegebenheiten gefordert, unser herkömmliches Organschaftskonzept und namentlich das Erfordernis eines Ergebnisabführungsvertrags durch eine sog. moderne Gruppenbesteuerung zu ersetzen. Diese Forderung scheint im Grundsatz schon deswegen berechtigt, weil Erfordernis und Wesen des Ergebnisabführungsvertrags ausländischen Investoren kaum vermittelbar sind und auch inländische Unternehmensgruppen an der Abfassung<sup>18</sup> und der steuerlich erforderlichen buchstabengenauen tatsächlichen Durchführung<sup>19</sup> nicht selten scheitern. Nun kann es sicherlich nicht Ziel des für die Anerkennung der Organschaft geforderten Ergebnisabführungsvertrags sein, das Steueraufkommen wegen fehlerhafter Formulierung oder Durchführung zu erhöhen. Das – wenn ich es richtig sehe – wesentliche Argument der Befürworter der Beibehaltung des Ergebnisabführungsvertrags geht dahin, dass der Organträger die von der Organgesellschaft erzielten Verluste nur unter der Voraussetzung steuerlich nutzen können soll, dass er sie auch wirtschaftlich trägt. Dieses Anliegen ist im Ausgangspunkt durchaus berechtigt. Die Befürworter dieser Argumentation werden freilich einräumen müssen, dass steuerliche Verlustzurechnung und zivilrechtliche Verlusttragung nicht selten erheblich auseinanderklaf-

fen, beispielweise im Falle der Beteiligung der Organgesellschaft an einer Personengesellschaft. Nach Wegfall der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz durch das BilMoG<sup>20</sup> dürften die Abweichungen noch zunehmen.

Trotz des nur begrenzten Gleichlaufs von zivilrechtlicher Verlusttragung und steuerlicher Verlustzurechnung infolge des Ergebnisabführungsvertrags würde dessen Streichung als Erfordernis der Verlustzurechnung im Rahmen einer modernen Konzernbesteuerung an anderer Stelle aber zu einem nahezu unauflöselichen Wertungswiderspruch führen. Solange die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15a EStG in der heutigen Form aufrechterhalten wird, ist es schwerlich begründbar, warum dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft deren Verluste ohne ihre tatsächliche Übernahme steuerlich zugerechnet werden – selbst wenn dies eine gegenüber heute deutlich erhöhte Beteiligungsquote von z.B. 80 oder 90 % voraussetzen sollte. Denn dem vergleichbar beteiligten beschränkt haftenden Gesellschafter einer Personengesellschaft stehen die Verluste, soweit sie sein Kapital übersteigen, nur zum Ausgleich späterer Gewinne zur Verfügung. Es wäre jedoch verfehlt, hier einfach den Kopf in den Sand zu stecken. Vielmehr sollte die ohnehin zu führende Diskussion über eine Modernisierung der Konzernbesteuerung auch die Diskussion über die Berechtigung des derzeitigen Konzepts des § 15a EStG<sup>21</sup> mit anstoßen. So könnte man beispielsweise an eine Ausnahme vom Verlustverrechnungsverbot des § 15a EStG für quotal hinlänglich beteiligte Kommanditisten denken, wenn sie die KG – wie eine Tochterkapitalgesellschaft im Konzern – über eine entsprechende Beteiligung an der Komplementär-GmbH beherrschen.

Wenn man nicht so weit gehen will wie viele andere ausländische Gruppenbesteuerungssysteme, nämlich statt eines Ergebnisabführungsvertrags lediglich eine vergleichsweise hohe Beteiligungsquote in der Nähe von 100 % zu fordern, könnte man auch über Anleihen bei den skandinavischen *Group Contribution*-Systemen nachdenken. Diese Thematik und Folgefragen wie die Behandlung von Minderheitsgesellschaftern, Steuerumlagen usw. bedürfen noch intensiver Diskussion.

#### 2. Grenzüberschreitende Unternehmensgruppen

Die deutsche Organschaft ist traditionell rein national ausgerichtet. Sachlich zwingend ist das für eine moderne Konzernbesteuerung nicht, wie der Blick in Länder wie Dänemark, Frankreich oder Österreich lehrt<sup>22</sup>. Die steuerliche Geltendmachung von Verlusten, die in Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten der EU und des EWR erlitten wurden

17 Mit Beschluss BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608 = FR 2008, 457, hat der Große Senat des BFH unter Aufgabe der vorherigen gegenteiligen Rechtsprechung entschieden, dass ein Verlustabzug nach § 10d EStG nicht vererbbar ist.

18 Vgl. z.B. die in Bezug auf die Zitierung des § 302 AktG überzogene VfG. der OFD Rheinland und Münster v. 12.8.2009 – S 2770-1015-St 131 (Rhld.), S 2770-249-St 13-33 (MS), n.v.; ferner BFH v. 22.10.2008 – I R 66/07, FR 2009, 618 = BFH/NV 2009, 299 zu einer aufgrund formeller Mängel bei der Änderung eines Ergebnisabführungsvertrags ge-

scheiterten Organschaft. Kritisch gegenüber der Rspr. des BFH: FG Köln v. 13.5.2009 – 13 K 4779/04, DB 2009, 2016 – Rev. I R 68/09.

19 Zu den Folgen der Nichtdurchführung des Ergebnisabführungsvertrags vgl. R 60 Abs. 8 KStR.

20 BGBl. I 2009, 1102.

21 Zur – nach wie vor berechtigten – Kritik am Konzept des § 15a EStG vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993, S. 482 ff., m.w.N. insb. in Fn. 8 bis 11.

22 Vgl. *Endres* in *Herzig*, Organschaft, Stuttgart 2003, S. 461 ff.

### Reform der Konzernbesteuerung

und dort endgültig nicht mehr geltend gemacht werden können, sollte Deutschland schon aus Gründen der Standortattraktivität und zur Förderung von volkswirtschaftlich ja durchaus sinnvollen Auslandsinvestitionen zulassen. Das gilt unabhängig davon, ob das ehrgeizige Projekt der CCCTB<sup>23</sup> in der ursprünglich geplanten oder zumindest in abgespeckter Form – als europaweit vereinheitlichte Gewinnermittlung – in absehbarer Zeit zu einem erfolgreichen Ende kommt.

Es wirkt im Übrigen in dem schließlich auch politisch gewollten Binnenmarkt nicht überzeugend, sich nach den diesbezüglichen Urteilssprüchen des EuGH in den Rechtssachen Lidl Belgium<sup>24</sup> und insbesondere Marks & Spencer<sup>25</sup> zur Abwehr derartiger Verlustverrechnungsmöglichkeiten auf fragwürdige Differenzierungen wie die Nichtexistenz von Ergebnisabführungsverträgen mit ausländischen Tochtergesellschaften zu berufen<sup>26</sup>. Auch die bei entsprechenden Gewinnen im EU-Ausland regelmäßig fehlende deutsche Besteuerungsmöglichkeit lässt sich kaum überzeugend als Argument ins Feld führen: Denn die Verluste einer aktiven ausländischen Nicht-DBA-Betriebsstätte sind ohne weiteres im Inland abziehbar, während die deutsche Steuererhebung bei Gewinnen infolge der unilateral vorgesehenen Anrechnung der ausländischen Betriebsstättensteuer<sup>27</sup> für den Fiskus oft wohl nur von theoretischem Reiz<sup>28</sup> sein dürfte.

Diese Überlegungen sprechen dafür, bei ausländischen DBA-Betriebsstättenverlusten einen temporären Abzug mit solider Nachversteuerung wieder einzuführen<sup>29</sup>.

Neben der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung, die nur in Bezug auf Verluste ausländischer Tochtergesellschaften, d.h. im sog. Outbound-Fall zur Debatte steht, treten zunehmend auch Aspekte der Konzernbesteuerung in den Blick, die Bedeutung für auslandsbeherrschte Unternehmensgruppen, also den sog. Inbound-Fall haben. So gilt der Organkreis als ein Betrieb im Sinne der Zinsschranke<sup>30</sup>, d.h. Zinszahlungen innerhalb des Organkreises werden bei Anwendung der Zinsschranke nicht berücksichtigt. Vergleichbares gilt für organkreisinterne Zahlungen von Zinsen, Mieten, Lizenzgebühren u.Ä. für Zwecke der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen<sup>31</sup>. Hält ein ausländischer Konzern zwei deutsche Tochtergesellschaften oder ganze Teilkonzerne unmittelbar aus dem Ausland, können diese mangels gemeinsamen inländischen Organträgers keine Organschaft bilden. Zinszahlungen u.Ä. zwischen diesen beiden deutschen Teilen des Konzerns unterliegen daher den Regelungen der Zinsschranke und den gewerbsteuerlichen Hinzurechnun-

gen. Dieser Zustand ist gemeinschaftsrechtlich<sup>32</sup> ebenso wie nach den Diskriminierungsverboten i.S.d. Art. 24 Abs. 5 OECD-MA unhaltbar<sup>33</sup>. Er lässt sich – anders als der Ausschluss einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung – auch nicht mit der Wahrung des deutschen Besteuerungsrechts rechtfertigen. Das eingangs bereits erwähnte Beispiel der sog. grenzüberschreitenden Organschaft bei der Umsatzsteuer zeigt, dass – auch bei Einbeziehung ausländischer Konzernteile – eine Beschränkung der Rechtsfolgen der Organschaft auf das Inland durchaus denkbar und sachgemessen ist. Eine wirklich moderne Gruppenbesteuerung sollte darüber hinaus auch den Verlustausgleich zwischen derartigen deutschen Teilen eines internationalen Konzerns zulassen. Denn die derzeit noch notwendige gesellschaftsrechtliche Zusammenführung dieser Teile scheitert, wie erwähnt, häufig am transaktionsbedingten Wegfall von Verlustvorträgen oder an der Grunderwerbsteuer, möglicherweise auch an ausländischer Veräußerungsgewinnbesteuerung.

Handlungsbedarf besteht ferner in Bezug auf die Einbeziehung doppelt ansässiger Gesellschaften in die Gruppenbesteuerung<sup>34</sup> sowie im Hinblick auf den – nach Ansicht des Gesetzgebers insoweit wohl erforderlichen – Ausschluss der Verlustverrechnung in § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG, der in seiner heutigen Form rechtsstaatlich schlicht skandalös ist<sup>35</sup>.

Ein letzter Punkt mit internationalem Bezug: Die deutsche DBA-Politik sollte an der Freistellungsmethode festhalten<sup>36</sup>. Die Anrechnungsmethode dürfte fiskalisch kaum ergiebiger sein, sie führt aber für Unternehmen wie Verwaltung zu erheblichem Mehraufwand, zumal sie neben Betriebsstätten dann wohl auch ausländische Tochtergesellschaften durch indirekte Anrechnung der Körperschaftsteuer umfassen müsste<sup>37</sup>.

### 3. Mehr-Mütter-Organschaft

Die Abschaffung der körperschaftsteuerlichen Mehr-Mütter-Organschaft ist – außer als Maßnahme zur Erhöhung des Steueraufkommens – nicht nachvollziehbar. Steuersystematisch ist sie nicht zwingend. Infolge der flankierenden Maßnahmen<sup>38</sup> z.B. in § 15 Abs. 4 EStG hat sie das Steuerrecht weiter verkompliziert. Wirtschaftlich lässt sich das Ergebnis der körperschaftsteuerlichen Einkommenszurechnung zu den beteiligten Gesellschaftern ohnehin nach wie vor erreichen, wenn auch unter Inkaufnahme der Nutzung einer OHG.

Welchen Sinn macht es, die bei Großprojekten oder bei Forschung und Entwicklung vielfach notwendige Kooperation von Konzernen so zu erschweren?

23 Zu den Plänen einer CCCTB vgl. KOM(2001) 582 endg. vom 23.10.2001; ferner Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 2.5.2007, IP/07/593.

24 EuGH-Urt. v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06 – Lidl Belgium, FR 2008, 831 = IStR 2008, 400.

25 EuGH-Urt. v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 – Marks & Spencer, FR 2006, 177 = IStR 2006, 19.

26 Vgl. Homburg, IStR 2009, 350f.

27 § 34c Abs. 1 EStG.

28 Insbesondere angesichts eines Körperschaftsteuersatzes von 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG).

29 Vgl. § 2a Abs. 3 EStG i.d.F. bis 1998; die Nachversteuerung müsste wohl besser abgesichert werden.

30 § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG.

31 Vgl. A 41 Abs. 1 Satz 5ff. GewStR.

32 Art. 43 EG.

33 Vgl. Lüdike/Rödel, IStR 2004, 549 (553).

34 Vgl. Meilicke, DB 2009, 653, mit Hinweis auf ein Vertragsverletzungsverfahren der Kommission, Az. 2008/4409.

35 Vgl. Lüdike in Herzig, Organschaft, Stuttgart 2003, S. 442 (457ff.).

36 Vgl. Welling, DB 2009 Heft 39, S. 1.

37 Vgl. Lüdike, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, Baden-Baden 2008, S. 65.

38 BT-Drucks. 14/6882, 9 (37).

### Reform der Konzernbesteuerung

#### 4. Personengesellschaften und gewerbsteuerliche Organschaft

Personengesellschaften sind, mit gewissen Besonderheiten, ein eigenständiges Gewerbesteuersubjekt<sup>39</sup>. Sie können jedoch, selbst wenn sie einen Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen haben, nicht Organgesellschaft sein<sup>40</sup>. Konzernzugehörige Personengesellschaften führen daher – infolge ihrer Körperschaftsteuerlichen Transparenz: nur – zu gewerbsteuerlichen „Organschaftsinseln“.

Ein zeitgemäßes Konzernsteuerrecht sollte – bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen, derzeit also u.a. bei Abschluss und Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags – die Möglichkeit der vollen Einbeziehung der Personengesellschaft in die Gruppenbesteuerung bieten. (Die Alternative – Abschaffung der Gewerbesteuer – steht in der heutigen Veranstaltung nicht zur Debatte.)

#### VII. Ausblick

In Zeiten immenser Haushaltsdefizite mögen eine Reform der Konzernbesteuerung und ihre Annäherung an

internationale Standards illusorisch erscheinen. Ich teile diese Auffassung nicht. Erstens kostet nicht jede Reform Steueraufkommen. Zweitens macht sich manche Ausgabe längerfristig bezahlt. Und drittens sind einige der im Zusammenhang mit der Idee einer zeitgemäßen Gruppenbesteuerung erhobenen Detailforderungen durchaus isoliert umsetzbar; sie können also auch erst zu einem späteren Zeitpunkt verwirklicht werden. Das gilt namentlich für die Zwischengewinneliminierung.

Auf der anderen Seite sollte auch der positive Effekt in der internationalen Wahrnehmung nicht unterschätzt werden, der von einer Reform zum Besseren ausgeht. Die Beseitigung der aufgezeigten inneren Widersprüchlichkeiten verschiedener konzernbezogener Besteuerungsregelungen sollte ohnehin nicht ausschließlich eine Frage voller oder leerer Kassen sein.

Es bleibt abzuwarten, welches Interesse die kommende Bundesregierung der Konzernbesteuerung entgegenbringt. Die Wahlprogramme sämtlicher im Bundestag vertretenen Parteien schweigen sich hierzu aus.

39 Vgl. A 11 Abs. 4 GewStR.

40 Dies folgt über § 2 Abs. 2 GewStG aus § 14 Abs. 1 und § 17 KStG.