

Konzernbesteuerung

Beiträge zu einer Ringveranstaltung an der
Universität Göttingen im Sommersemester 2004

Herausgegeben von

Dr. Andreas Oestreicher, Univ.-Prof., Steuerberater,
Georg-August-Universität Göttingen

Mit Beiträgen von

Dr. Jens Blumenberg

Steuerberater,
Partner, Linklaters Oppenhoff &
Rädler, Frankfurt a. M.,
Lehrbeauftragter der Georg-August-
Universität Göttingen, Göttingen

Prof. Dr. Guido Förster

Steuerberater,
Heinrich-Heine-Universität
Düsseldorf,
Düsseldorf

Dr. Andreas Herlinghaus

Richter am Finanzgericht, Köln

Gert Müller-Gattermann

Ministerialdirigent,
Bundesministerium der Finanzen,
Berlin

Prof. Dr. Andreas Oestreicher

Steuerberater,
Georg-August-Universität Göttingen,
Göttingen

Prof. Dr. Manfred Orth

Rechtsanwalt, Steuerberater und
Wirtschaftsprüfer,
Partner, Ernst & Young AG,
Frankfurt a. M., Honorarprofessor
ander
Justus-Liebig-Universität Gießen,
Gießen

Alexandra Pung

Steueramtsrätin,
Oberfinanzdirektion Koblenz

Prof. Dr. Wolfram Scheffler

Friedrich-Alexander-Universität
Erlangen-Nürnberg, Nürnberg

Prof. Dr. Norbert Winkeljohann

Steuerberater und
Wirtschaftsprüfer,
Mitglied des Vorstands,
PricewaterhouseCoopers,
Hannover,
Honorarprofessor an der
Universität Osnabrück, Osnabrück

Verlag Neue Wirtschafts-Bri
Herne/Berlin

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Inhaltsverzeichnis	IX
Verfasserverzeichnis	XXIII
Abbildungsübersicht	XXV
Tabellenübersicht	XXVII
Abkürzungsverzeichnis	XXIX
1. Teil: Besteuerung des Beteiligungskonzerns	1
1. Konzernbesteuerung im Spannungsfeld zwischen wirtschaftlicher Einheit und rechtlicher Vielheit	1
I. Einführung.....	2
II. Grundstrukturen der Ertragsbesteuerung von Konzernen.....	4
A. Besteuerung der Kapitalgesellschaften nach dem Konzept der rechtlichen Vielheit.....	4
B. Elemente einer Konzernbesteuerung im Ertragsteuerrecht.....	5
1) Beteiligungskonzerne.....	5
2) Organschaftskonzerne.....	8
III. Anforderungen eines verteilungsgerechten und entscheidungsneutralen Steuersystems.....	12
A. Übersicht.....	12
B. Effizienz und Neutralität der Besteuerung.....	13

Inhaltsverzeichnis

1)	Nationale Perspektive.....	13
2)	Internationale Perspektive.....	15
C.	Verteilungsgerechtigkeit der Besteuerung.....	17
IV.	Schlussfolgerung für eine Reform der Konzernbesteuerung.....	20
A.	Nationale Konzerne.....	20
B.	Internationale Konzerne.....	25
V.	Ausblick.....	28
2.	Verlustverrechnung im Beteiligungskonzern.....	33
I.	Segmentierte Verlustverrechnung im Beteiligungskonzern.....	35
II.	Erforderlichkeit einer Verlustverrechnung.....	37
III.	Verlustverrechnung außerhalb des Organkreises.....	38
A.	Laufende Verluste.....	38
1)	Grundsatz.....	38
2)	Mindestbesteuerung.....	39
3)	Ausländische Verluste.....	42
4)	Verluste aus Beteiligungen.....	44
B.	Gestaltungsmöglichkeiten zur Ergebnis Verlagerung.....	46
1)	Gewinnausschüttungen.....	47
2)	Gewinnpoolung.....	48
3)	Stille Beteiligungen.....	48
4)	Nutzungseinlagen / Gesellschafterdarlehen.....	50
5)	Verlagerung von Einkunftsquellen in eine Verlustgesellschaft.....	53
C.	Sicherung der Abzugsfähigkeit von Wertverlusten aus Investitionen in Beteiligungsgesellschaften.....	54
D.	Verlustvorträge.....	55

1)	Verlagerung von Ertragsquellen auf die Verlustgesellschaft.....	55
2)	Übertragung des Verlustvortrags auf eine andere Konzerngesellschaft.....	60
3)	Verfahrensrecht.....	61
E.	Verlustverrechnung innerhalb des Organkreises.....	62
1)	Laufende Verluste.....	62
2)	Verlustvorträge.....	62
F.	Zusammenfassung.....	63

3.	Die steuerliche Behandlung der Beteiligungsaufwendungen und -erträge im Spiegel der Steuerplanung.....	65
I.	Einleitung.....	67
II.	Natürliche Personen/Personengesellschaften als Anteilseigner.....	67
A.	Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen.....	67
B.	Auswirkungen auf die Gewerbesteuer.....	68
1)	Einzelunternehmer als Anteilseigner.....	68
2)	Personengesellschaft als Anteilseigner.....	69
III.	Kapitalgesellschaften als Anteilseigner.....	70
A.	Bisherige Rechtslage.....	70
1)	Besteuerung von Dividenden.....	70
2)	Besteuerung von Veräußerungsgewinnen.....	71
B.	Neue Rechtslage.....	71
1)	Besteuerung von Dividenden.....	71

Inhaltsverzeichnis

2) Besteuerung von Veräußerungsgewinnen.....	73
C. Auswirkungen auf die Gewerbesteuer.....	74
IV. Gestaltungsansätze.....	74
A. Ausgangsüberlegung: Vermeidung des Kaskadeneffektes.....	74
B. Begründung einer Organschaft.....	75
C. Verschmelzung.....	76
D. Formwechsel.....	77
E. Einbringung von Beteiligungen in eine Kapitalgesellschaft.....	78
F. Einbringung von Beteiligungen in eine Personengesellschaft.....	78
G. Ausschüttungspolitik.....	79
H. Errichtung ausländischer Holdinggesellschaften.....	80
V. Fazit.....	81
2. Teil: Organschaftskonzern.....	83
1. Systematik und Rechtfertigung der ertragsteuerlichen Organschaft.....	83
I. Einleitung.....	85
II. Telos und Rechtfertigung der ertragsteuerlichen Organschaft..	86
A. Entwicklung und Bedeutung der ertragsteuerlichen Organschaft.....	86
1) „Erfindung“ der Organschaft zur Missbrauchsabwehr bei der Gewerbesteuer.....	86
2) Modifikationen für die Körperschaftsteuer.....	87

3)	Zur wechselhaften Bedeutung der körperschaftsteuerlichen Organschaft.....	88
B.	Regelungszweck.....	91
1)	Körperschaftsteuer.....	91
2)	Gewerbsteuer.....	93
III.	Das System der ertragsteuerlichen Organschaft.....	95
A.	Tatbestandsvoraussetzungen.....	95
1)	Organträger.....	95
2)	Organgesellschaft.....	100
3)	Finanzielle Eingliederung.....	103
4)	Gewinnabführungsvertrag.....	106
B.	Rechtsfolgen.....	108
1)	Ergebnisermittlung der Organgesellschaft.....	110
2)	Ergebnisermittlung des Organträgers.....	120
3)	Einkommenszurechnung.....	121
4)	Sonstige gewerbsteuerliche Besonderheiten.....	125
IV.	Zur Zukunft der ertragsteuerlichen Organschaft.....	125
V.	Zusammenfassung.....	127
2.	Die Bedeutung des Gewinnabführungsvertrags für die Besteuerung des Konzernenerfolgs.....	129
I.	Grundlagen.....	131
A.	Tatbestandsvoraussetzung „Gewinnabführungsvertrag“ für die Organschaft.....	131
B.	Maßgeblichkeit des Zivilrechts.....	132
C.	Internationaler Vergleich.....	133

Inhaltsverzeichnis

II.	Rechtsnatur und Vertragspartner eines Gewinnabführungsvertrags.....	135
A.	Unternehmensvertrag.....	135
B.	Vertragspartner.....	136
III.	Abschluss des Gewinnabführungsvertrags.....	139
A.	Inhalt eines Gewinnabführungsvertrags.....	139
B.	Zustandekommen des Gewinnabführungsvertrags.....	142
C.	Rechtsfolge von Mängeln des Gewinnabführungsvertrags.....	146
D.	Änderung eines Gewinnabführungsvertrags.....	147
IV.	Gewinnabführung / Verlustübernahme.....	148
A.	Ausweis in der Rechnungslegung.....	148
1)	Handelsbilanz.....	148
2)	Steuerbilanz.....	149
B.	Durchführung der Gewinnabführung.....	154
1)	Konzernrecht.....	154
2)	Steuerrecht.....	155
3)	Betrag der Gewinnabführung / Verlustübernahme.....	156
C.	Steuerliche Rechtsfolgen der Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrags.....	169
1)	Grundsätze.....	169
2)	Einzelfragen.....	170
D.	Mehr- und Minderabführungen.....	177
1)	Voraussetzungen.....	177
2)	Zeitliche Differenzierung nach den „Ursachen“	178

3)	Mehr- und Minderabführungen mit „Ursachen in organschaftlicher Zeit".....	180
4)	„Vororganschaftlich verursachte" Mehr- und Minderabführungen.....	181
E.	Mehrstufige Beteiligungsverhältnisse.....	183
V.	Beendigung des Gewinnabführungsvertrags.....	184
A.	Dauer des Gewinnabführungsvertrags.....	184
1)	Konzernrecht.....	184
2)	Steuerrecht.....	184
B.	Gründe für die Beendigung eines Gewinnabführungsvertrags.....	187
1)	Konzernrecht.....	187
2)	Steuerrecht.....	191
VI.	Fazit.....	193
3.	Überlegungen zu einer rechtsform- und organisationsformneutralen Gruppenbesteuerung.....	197
I.	Einleitung.....	200
II.	Vor der Steuerreform 2000.....	201
III.	Die Steuerreform 2000.....	203
A.	Systemwechsel im Körperschaftsteuerrecht.....	203
B.	Besteuerung von Personenunternehmen.....	206
C.	Kritik.....	207
1)	Fehlende Rechtsformneutralität.....	207
2)	Benachteiligung von Personenunternehmen.....	208
IV.	Notwendigkeit einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung.....	210

Inhaltsverzeichnis

V.	Notwendigkeit einer Reform/Ersetzung der Gewerbesteuer....	212
A.	Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen und Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze.....	212
B.	Die Gewerbesteuer in der Steuerreformdiskussion.....	213
VI.	Reformlösung: Integrierte Gewinnsteuer.....	215
A.	Die Integrierte Gewinnsteuer im Rahmen der Steuerreformdiskussion.....	217
B.	Wirkungen der integrierten Gewinnsteuer im Einzelnen.....	219
1)	Vereinfachung des Steuerrechts.....	219
2)	Verbreiterung der Bemessungsgrundlage.....	221
3)	Ein entscheidender Schritt in Richtung Europa	221
4)	Haushaltsschonende Teilnahme am internationalen Wettbewerb um Investitionen.....	222
5)	Vorteile für mittelständische Unternehmen.....	222
6)	Verhinderung von Gestaltungen.....	223
7)	Rechtssetzungskontinuität.....	223
C.	Ergänzender Regelungsbedarf.....	224
1)	Schenkungs- und Erbschaftsteuer.....	224
2)	Erhebung.....	224
3)	DBA-Recht.....	225
4)	Ausländische Mitunternehmer.....	225
5)	Sonderbetriebsvermögen.....	226
6)	Grundsteuer.....	226
7)	Interkommunale Aufkommens Verschiebungen....	226

VII.	Organisationsformneutrale Gruppenbesteuerung.....	226
A.	Geltendes Recht.....	227
1)	Körperschaftsteuerliche Organschaft.....	228
2)	Gewerbsteuerliche Organschaft.....	229
3)	Mehrmütterorganschaft.....	229
4)	Grenzüberschreitende Organschaft.....	230
B.	Rechtsvergleich.....	230
C.	Forderung nach einer flexiblen Gruppenbesteuerung ...	231
1)	Konzernbesteuerung.....	231
2)	Verzicht auf den Gewinnabführungs vertrag	231
3)	Keine Abzugsbeschränkungen für Aufwendungen im Zusammenhang mit steuerfreien Dividenden und Veräußerungsgewinnen.....	232
D.	Vorschlag einer weitgehend organisationsformneutralen Gruppenbesteuerung	232
VIII.	Zusammenfassung.....	235
3. Teil:	Auswirkungen des Europarechts.....	239
1.	Rechtsprechung des EuGH zur Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt.....	239
I.	Einleitung.....	241
II.	Grundsätze der Rechtsprechung des EuGH im Bereich der direkten Steuern.....	242
A.	Hintergrund: keine Harmonisierung der direkten Steuern.....	242

Inhaltsverzeichnis

B.	Die Grundfreiheiten des EGV und der Vorrang des Gemeinschaftsrechts.....	243
C.	Verletzung der europäischen Grundfreiheiten und Rechtfertigung.....	244
1)	Thesen zur Beschränkung/Diskriminierung in steuerlicher Hinsicht.....	245
2)	Rechtfertigung (steuerlicher) Maßnahmen.....	247
III.	Praktische Anwendung der Grundsätze durch den EuGH im Bereich der Besteuerung von Unternehmen.....	250
A.	Erster Themenkomplex: Die Besteuerung des Wegzugs.....	250
1)	Ausgangslage.....	250
2)	Rechtsprechung des EuGH.....	251
3)	Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen nach §6AStG.....	254
4)	Wegzug von Kapitalgesellschaften.....	256
5)	Auswirkungen des primären Gemeinschaftsrechts.....	258
B.	Zweiter Themenkomplex: Die Besteuerung von Beteiligungen an ausländischen Körperschaften.....	261
1)	Ausgangslage.....	261
2)	Körperschaftsteuer- Anrechnungs verfahren.....	261
3)	Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG ...	263
4)	Gewinnkorrektur nach § 1 AStG.....	263
5)	Abzug von Beteiligungsaufwand.....	264
6)	Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung	265

IV.	Ausblick.....	267
2.	Die Neuregelung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung - Rechtfertigung und Besteuerungsfolgen.....	269
I.	Allgemeines.....	271
II.	Der Grundtatbestand (§ 8a Abs. 1 KStG).....	273
	A. Allgemeines.....	273
	B. Begriff des Anteilseigners.....	275
	C. Rückgriffsmöglichkeit des Dritten.....	275
	D. Kurzfristige Fremdkapitalüberlassung.....	276
	E. Weitergeltung des BMF-Schreibens vom 15.12.1994....	276
	F. Zur Anwendung der Freigrenze i.H.v. 250.000 €.....	277
	G. Anwendung auf unbeschränkt und auf beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften.....	278
III.	Ermittlung des anteiligen Eigenkapitals (§ 8a Abs. 2 KStG)...	280
IV.	Rechtsfolgen des § 8a Abs. 1 KStG.....	282
	A. Allgemeines.....	282
	B. Das Verhältnis zu § 8 Abs. 3 S. 2 KStG.....	284
	C. Das Verhältnis zu § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG.....	284
	D. Auswirkungen auf die unterschiedlichen Finanzierungswege.....	285
	1) Fremdfinanzierung durch den wesentlich beteiligten Anteilseigner.....	285
	2) Fremdfinanzierung durch eine dem Anteilseigner nahe stehende Person.....	288
	3) Upstream-Finanzierung durch eine Tochtergesellschaft.....	290

Inhaltsverzeichnis

4)	Fremdfinanzierung durch einen rückgriffsberechtigten Dritten.....	291
5)	Finanzierungswege mit Auslandsberührung.....	294
V.	Anwendung bei der Gewerbesteuer.....	294
VI.	Erstmalige Anwendung des § 8a KStG i.d.F. des sog. Korb II-Gesetzes.....	295
VII.	Holdingregelung (§ 8a Abs. 4 KStG).....	295
A.	Allgemeines.....	295
B.	Holdinggesellschaft i.S.d. § 8a Abs. 4 S. 1 KStG.....	295
C.	Nachgeordnete Kapitalgesellschaft.....	296
VIII.	Gesellschafter-Fremdfinanzierung und nachgeordnete Personengesellschaften (§ 8a Abs. 5 KStG).....	298
IX.	Konzerninterner Anteilswerb (§ 8a Abs. 6 KStG).....	302
X.	Zusammenfassung.....	304
3.	Gemeinsame konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage (CCTB) in der EU - Das Ende der Steuerplanung mit Verrechnungspreisen?.....	305
I.	Strategie der Kommission für die Konzernbesteuerung in der EU.....	306
II.	Ansatzpunkte zur Steuerplanung bei einer formelmäßigen Aufteilung des Gesamtgewinns.....	314
A.	Schlüsselung mit Hilfe von makroökonomischen oder industrieweiten Daten.....	315
B.	Aufteilung nach der Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage (value added).....	316

C.	Verwendung von unternehmensbezogenen	
	Schlüsselgrößen.....	317
	1) Arbeitslöhne.....	318
	2) Vermögen.....	326
	3) Außensätze.....	327
III.	Zusammenfassung und Schlussfolgerungen für die	
	Steuerpolitik der Mitgliedstaaten.....	328
	Literaturverzeichnis.....	333
	Entscheidungen.....	377
	Stichwortverzeichnis.....	395