

Bericht zum 2. Münchner Unternehmenssteuerforum: „Organschaft im Umbruch?“

Von Dr. Stephan Viskorf, München*

Nachfolgend wird der Tagungsbericht des 2. Münchner Unternehmenssteuerforum vom 30. 6. 2010 abgedruckt. Das Münchner Unternehmenssteuerforum dient der Förderung des Steuerrechts insbesondere durch steuerwissenschaftliche Fachdiskussionen.

1. Einführung

Die Organschaft als Rechtsinstitut der subjektübergreifenden Konzernbesteuerung besteht bereits seit mehr als 100 Jahren. In den letzten Jahren ist sie jedoch zunehmend in die Kritik geraten. Neben der Binnenorientierung der Organschaft und dem Fehlen eines steuerartenübergreifenden Organschaftskonzepts wird dabei insbesondere der Formalismus der Regelung bemängelt. Kernpunkt der Kritik ist damit der für die Organschaft immer noch zwingend erforderliche Ergebnisabführungsvertrag, dessen Anforderungen sich auf Grund der Anlehnung an das Zivilrecht in den letzten Jahren einige Male geändert haben. Auch die recht formale Rechtsprechung des BFH¹ in dieser Frage und restriktive Erlasse der Finanzverwaltung² tragen zur Verunsicherung der Steuerpflichtigen bei, zumal die Folgen einer steuerlich nicht anerkannten Organschaft in vielen Fällen existenzielle Ausmaße für die betroffenen Unternehmen annehmen. Aktuell verspricht eine Initiative des Bundesrats zum Jahressteuergesetz 2010 eine gewisse Besserung.

Das 2. Münchner Unternehmenssteuerforum, das am 30. 6. 2010 im Münchener Literaturhaus stattfand, widmete sich diesen Problemen der Organschaft und versuchte, Lösungen zu erarbeiten und etwaige Alternativen aufzuzeigen. Nach den einleitenden Referaten durch Herrn Dr. Christian Kaeser³ und Herrn Prof. Dr. Norbert Herzig⁴ diskutierte Frau Oberamtsrätin Maria Anna Bichler⁵, Herr Prof. Dr. Thomas Küffner⁶, Herr Dr. Markus Märten⁷ und Herr Prof. Dr. Ulrich Prinz⁸ zusammen mit den Referenten und den Gästen des Auditoriums unter der Moderation von

Herrn Prof. Dr. Dr. Manuel Theisen⁹ die Frage, ob die vielfältigen Praxisprobleme und Streitfragen noch auflösbar sind oder ob eine grundlegende Reform der Organschaft unausweichlich ist.

2. Organschaft im Umbruch?

Kaeser stellte in seinem einleitenden Referat¹⁰ verschiedene Praxisprobleme, insbesondere im Zusammenhang mit den formalen Anforderungen von Ergebnisabführungsverträgen, dar und ging dabei auf verschiedene aktuelle FG- und BFH-Entscheidungen sowie Erlasse und Verfügungen der Finanzverwaltung ein. Mit Rücksicht auf die ständige Rechtsprechung des BGH zur Geltung des § 302 AktG im GmbH-Konzern stellte Kaeser insbesondere den Sinn der zwingend vollumfänglichen Verweisung auf den § 302 AktG im EAV in Frage. Zudem wies er auf die vielen ungelösten Rechtsfragen hin, die sich im Zusammenhang mit der Durchführung des EAV durch das BilMoG ergäben.

Vor dem Hintergrund dieser vielfältigen Probleme untersuchte sodann Herr Prof. Dr. Norbert Herzig in seinem Referat¹¹, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Verzicht auf den EAV denkbar wäre und welche Anforderungen an eine moderne Gruppenbesteuerung zu stellen seien. Laut Herzig eröffne die Abschaffung des EAV die Möglichkeit, die überzogene Binnenorientierung der Organschaft zu überwinden. Auslandsverluste sollten jedoch auch nach einer Abschaffung des EAV nur berücksichtigt werden, wenn keine anderweitige Verlustverrechnungsmöglichkeit im Ausland bestehe.

2.1 Wird eine Konzern- / Gruppenbesteuerung gebraucht?

In seiner einführenden Stellungnahme¹² stellte Prinz die provokante Frage, ob Deutschland überhaupt eine Konzern- bzw. Gruppenbesteuerung benötige. Er zitierte aus dem Werk „Der Konzern“ von Prof. Dr. Dr. Manuel Theisen. Danach seien „Konzernreale Phänomene der nationalen und internationalen Wirtschaftspraxis“. Prinz vertrat die Auffassung, dass die Konzerngesellschaften zusammen eine Art Verbundleistungsfähigkeit, eine gemeinsame Leistungsfähigkeit, besitzen. Die Leistungsfähigkeit einzelner Unternehmen sei demgegenüber eine Art künstliche Leistungsfähigkeit, die mittels der Rechtsinstitute der verdeckten Gewinnausschüttung und der Funktionsverlagerung ermittelt werden müsse. Deswegen brauche man eine Konzernbesteuerung, um die Verbundleistungsfähigkeit des Konzerns und

* Dr. Stephan Viskorf ist Geschäftsführer des Münchner Unternehmenssteuerforum e. V.

1 So zuletzt BFH v. 3. 3. 2010, I R 68/09, DStR 2010, 858.

2 OFD Rheinland v. 12. 8. 2009, S 2770 - 1015 - St 131, DStR 2010, 1136; OFD Münster v. 12. 8. 2009, S 2770 - 249 - St 13 - 33.

3 Herr Dr. Christian Kaeser ist Global Head of Tax der Siemens AG.

4 Herr WP/StB Prof. Dr. Norbert Herzig ist Direktor des Seminars für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität zu Köln.

5 Frau Maria Anna Bichler ist Oberamtsrätin im Referat Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Betriebsprüfung im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen.

6 Herr Prof. Dr. Thomas Küffner ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Partner bei küffner maunz langer zugmair in München.

7 Herr Dr. Markus Märten ist Richter am BFH.

8 Herr Prof. Dr. Ulrich Prinz ist Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Partner bei Flick Gocke Schaumburg in Bonn.

9 Herr Prof. Dr. jur. Dr. rer. pol. habil. Manuel René Theisen ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerrecht an der Ludwig-Maximilians-Universität München.

10 Details hierzu im Beitrag von Kaeser, Beihefter zu DStR 30/2010, S. 56* (in diesem Beihefter).

11 Details hierzu im Beitrag von Herzig, Beihefter zu DStR 30/2010, S. 61* (in diesem Beihefter).

12 Im Detail hierzu insbesondere Prinz, Beihefter zu DStR 30/2010, S. 67* (in diesem Beihefter).

nicht nur die isolierte, künstliche Leistungsfähigkeit der Einzelgesellschaft angemessen besteuern zu können. *Herzig* stimmte *Prinz* vollumfänglich zu. Ein entwickelter Industriestaat wie Deutschland könne auf ein zeitgemäßes Konzernsteuerrecht nicht verzichten, ohne Standortnachteile hinnehmen zu müssen.

Vor diesem Hintergrund äußerte sich *Prinz* irritiert über einen Satz in der Entscheidung des BFH vom 3. 3. 2010¹³. Darin spreche der I. Senat des BFH von dem prinzipiellen Subjektprinzip, mit dem der Gesetzgeber eine Grundentscheidung gegen ein subjektübergreifendes Konzern- oder Gruppenbesteuerungsrecht getroffen habe. Diese Aussage erschien *Prinz* mit Rücksicht auf das Rechtsinstitut der Organschaft, das ja gerade eine subjektübergreifende Besteuerung bezweckt, etwas weitgehend. Auch *Herzig* zeigte sich verwundert über diese Aussage des BFH. Damit könne nicht gemeint sein, dass dem Gesetzgeber die Möglichkeit abgeschnitten sei, Regelungen für eine moderne Gruppenbesteuerung zu erlassen.

Märtens stellte klar, dass sich die Aussage des BFH auf das Regel-/Ausnahmesystem zwischen Subjektprinzip und Gruppenbesteuerung beziehe. Damit solle deutlich gemacht werden, dass eine Gruppenbesteuerung nicht nach Beliebigkeit ermöglicht werden sollte. Das Subjektprinzip dürfe nicht gänzlich ausgehebelt werden. Ausnahmen von dem Subjektprinzip müsse der Gesetzgeber ausdrücklich regeln. Derzeit sei die Rechtsprechung aber an die geltende Ausnahmeregelung gebunden, und die sehe nun einmal das Erfordernis eines EAV vor.

2.2 Ist der EAV noch zeitgemäß?

Nach Auffassung von *Bichler* zeigte der Vortrag von *Kaeser* deutlich, dass die derzeitigen Formvoraussetzungen des Ergebnisabführungsvertrags Probleme verursachen und nicht mehr zeitgemäß sind. Die Probleme im Zusammenhang mit § 17 Nr. 2 KStG (Vereinbarung der Verlustübernahme) habe die Finanzverwaltung erkannt. Bayern unterstütze daher die Initiative zum Jahressteuergesetz 2010 zur Vereinfachung des Verweises auf § 302 AktG. *Bichler* äußerte die Hoffnung, dass sich hier eine pragmatische Lösung finden lässt und der formelle Ansatz nicht – wie in dem Erlass der OFD Rheinland – überbetont werde. Auslöser der restriktiven Erlasse der Finanzverwaltung sei aber nicht zuletzt die Rechtsprechung des BFH, der in dieser Frage einen sehr formellen Ansatz vertrete.

Märtens stellte zunächst klar, dass sich die Verfügung der OFD Rheinland nicht auf die Rechtsprechung des BFH stützen könne. Die von der OFD Rheinland vertretene Auslegung des Wortlauts einer speziellen Formulierung eines EAV werde zeitnah – vermutlich noch im Spätsommer 2010 – vom I. Senat in einem AdV-Verfahren überprüft werden. Durch die Entscheidung könne die Korrektur im Jahressteuergesetz möglicherweise überflüssig werden. *Märtens* stellte sodann die Frage, ob es denn wirklich so schwierig sei, die Norm des § 302 AktG und deren vier Absätze, die sich in den vergangenen Jahren nicht wesentlich geändert hätten, in einen Unternehmensvertrag aufzunehmen. Darin könne er kein ernsthaftes Hindernis für die Durchführung des Unternehmensvertrages sehen. Der BFH habe vielmehr durch den I. und den IV. Senat in den letzten vier Jahren seine Rechtsprechung mehrfach wiederholt und bestätigt. In den vom BFH entschiedenen Fällen seien zumeist alte Formularbücher verwandt worden.

Theisen warf ein, dass es s. E. sehr diskussionswürdig sei, ob eine ständige Rechtsprechung den Gesetzgeber ersetzen könne. *Herzig* gab zudem zu bedenken, dass sich ungefähr die Hälfte der

Entscheidungen des BFH zur Organschaft mit dem EAV beschäftigt. Dies zeige, wie streitanfällig diese Thematik ist. *Kaeser* stellte fest, dass die Aussage von *Märtens* den Eindruck vermittele, nur die Dummen würden mit den Formalien des EAV überfordert sein. Es sei aber vielmehr die Frage, ob ein Formalismus ohne materiellen Gehalt überhaupt berechtigt sei. Die vielfältigen Probleme sowie die Entkoppelung der Handels- und Steuerbilanz durch das BilMoG machten deutlich, dass das Konzept des EAV als Grundlage einer Konzernbesteuerung überholt sei. Dies zeige auch der internationale Vergleich. Außer Deutschland greife nur noch Slowenien auf das Rechtsinstitut des EAV zurück. Um ein im internationalen Vergleich wettbewerbsfähiges System der Konzernbesteuerung zu ermöglichen, müsse der EAV abgeschafft werden.

Küffner wies darauf hin, dass mit einer Abschaffung des EAV nicht gleichzeitig auch ein Mehr an Rechtssicherheit verbunden ist. Dies zeige der Vergleich mit der umsatzsteuerlichen Organschaft, die seit jeher keinen EAV erfordere. Als Ersatz für den EAV werde in der Umsatzsteuer auf andere Merkmale abgestellt: Die organisatorische Eingliederung, wirtschaftliche Eingliederung und finanzielle Eingliederung. Die Auslegung dieser Begriffe sei völlig losgelöst von der Ertragsteuer. Seit zwei Jahren bestehe eine große Rechtsunsicherheit, ausgelöst durch verschiedene Entscheidungen des BFH. Aktuelles Beispiel dafür sei ein Urteil zu den Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft zwischen Schwestergesellschaften¹⁴. Schwerwiegende Probleme verursache derzeit die Einhaltung der organisatorischen Eingliederung, insbesondere bei fehlender Personenidentität in den Geschäftsführungen. Um in diesem Punkt die Rechtssicherheit wiederherzustellen, hielt *Küffner* eine klarstellende Verfügung der Finanzverwaltung für dringend erforderlich.

Abschließend wies *Theisen* darauf hin, dass der EAV stets nur eine second-best-Lösung gewesen sei, weil man kein wirklich durchgängiges und überzeugendes Konzernsteuerrecht habe. Die vielfältigen Schwierigkeiten aus der neueren Rechtsentwicklung – zum Teil importiert aus ganz anderen Rechtsgebieten – seien Beleg dafür, dass die derzeitige Kombination von Zivil- und Steuerrecht keine überzeugenden Lösungen anbiete.

2.3 Zusätzliche Probleme durch das BilMoG

Anknüpfend an das Referat von *Kaeser* ging *Herzig* auf das Problem der tatsächlichen Durchführung des EAV ein, die für dessen steuerliche Anerkennung unerlässlich ist. Als problematisch schätzte *Herzig* insbesondere den Umstand ein, dass sich die Finanzverwaltung trotz der im BilMoG vollzogenen Trennung zwischen Handels- und Steuerbilanz wegen der Anknüpfung der Organschaft an die handelsrechtliche Gewinnabführung wiederum um die handelsrechtliche Rechnungslegung und deren Ordnungsmäßigkeit kümmern müsse. Gerade wegen der vielen offenen handelsrechtlichen Fragen stelle dieser Punkt eine große Gefahr für die steuerliche Anerkennung der Organschaft dar. Auch *Märtens* sah hier ein Dilemma für die Bilanzierenden. Wenn die Finanzverwaltung nicht vorher zu erkennen gebe, wie zu verfahren ist, könne die Bilanzerstellung zu einem Würfelspiel werden, in dem sich die steuerliche Anerkennung der Organschaft entscheide. Nicht jede Frage könne im Rahmen eines AdV-Verfahrens zeitnah geklärt werden. Bei tatsächlich objektiv zweifelhaften Fragen, die nicht vorab von der Finanzverwaltung geklärt worden seien, sollten s. E. Billigkeitsregelungen greifen. *Kaeser* wies darauf hin, dass sich die Steuerpflichtigen in so wic-

13 IR 68/09, DStR 2010, 858.

14 BFH v. 3. 3. 2010, IR 68/09, DStR 2010, 858.

tigen Fragen wie der steuerlichen Anerkennung einer Organshaft nicht auf Billigkeitsregelungen verlassen könnten. Die Billigkeitsentscheidung der Finanzverwaltung sei zudem nur sehr eingeschränkt justiziabel. Die für den Steuerpflichtigen erforderliche Rechtssicherheit werde so nicht erreicht.

2.4 Wann kommt die Gruppenbesteuerung?

Bichler erläuterte, dass die Finanzverwaltung durchaus über eine Gruppenbesteuerung nachdenkt. Der Koalitionsvertrag enthalte den Auftrag, ein entsprechendes Konzept zu erarbeiten. Der Rohentwurf eines solchen Konzepts liege bereits vor und enthalte einige Übereinstimmungen mit den Thesen von *Herzig*. *Märtens* war der Auffassung, dass gewisse Anforderungen an eine Gruppenbesteuerung zu stellen seien, die Nachhaltigkeit gewährleisten und Beliebbarkeit vermeiden. Eine alljährliche Entscheidung des Steuerpflichtigen für oder gegen die Gruppenbesteuerung sollte es s. E. nicht geben. *Prinz* äußerte die Vermutung, dass die Mehrheitserfordernisse angehoben würden, wenn man auf den EAV verzichten sollte. Denkbar wäre s. E. eine Anhebung der erforderlichen Stimmrechtsmehrheit von derzeit 50 % plus auf 75 %. Als Anregung könne das Beispiel Österreich herangezogen werden. Ferner trat *Prinz* für ein Antragsrecht ein, das eine gewisse zeitliche Bindungswirkung entfalten sollte. Die damit erreichte Stabilität sei ohnehin mit Rücksicht auf die abzuschließenden Konzernumlageverträge erforderlich. Das Antragsrecht solle seiner Meinung nach allerdings nicht nur einheitlich für alle Konzerngesellschaften ausgeübt werden. Es müsse vielmehr eine individuelle Entscheidung für jede Gesellschaft möglich sein.

Herzig erklärte, dass eine Reform der Konzernbesteuerung überfällig sei. Trotzdem sei diese nicht kurzfristig zu erwarten. Es sei ein Prozess, der Zeit in Anspruch nehmen werde. *Herzig* warnte dringend davor, das Reformprojekt „Gruppenbesteuerung“ mit zu vielen Wünschen der Unternehmen zu überfrachten. Schuldenkonsolidierung und Zwischengewinnrealisierung seien nur langfristig realisierbar. Auch für die Berücksichtigung von Auslandsverlusten könne man bei der gegenwärtigen Haushaltslage keine Mehrheiten erwarten. Auch *Kaeser* war der Auffassung, dass kleine Schritte notwendig sind. Die Maßnahmen müssten in jedem Fall aufkommensneutral sein. Dies sollte s. E. allerdings kein Grund dafür sein, den EAV mit seinem Formalismus und den damit verbundenen Fallstricken beizubehalten. Mit einem Steueraufkommen, das nur von denjenigen aufgebracht wird, die unbewusst die falschen Formulierungen verwenden, sollte der Gesetzgeber nicht rechnen.

Prinz forderte dazu auf, trotz der von ihm geteilten Bedenken der Herren *Herzig* und *Kaeser* über sämtliche Vorschläge zur Gruppenbesteuerung nachzudenken. Er verwies auf das seiner Meinung nach sehr wertvolle Projekt der CCCTB¹⁵, das Strukturen einer Gruppenbesteuerung entwerfe und damit den Regelungsbedarf aufdecke. Zwar sei derzeit die Verlustübernahme in § 17 Nr. 2 KStG mit Rücksicht auf die Verfügung der OFD Rheinland das dringlichste Problem. Es gebe auf der „Großbaustelle Organshaft“ aber diverse andere Probleme; zum Beispiel die doppelte Nichtabziehbarkeit von Verlusten bei doppelt ansässigen Gesellschaften im Rahmen des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Ferner erwähnte er das mit einem Nichtanwendungserlass versehene Urteil des BFH zur variablen Ausgleichszahlung auf einer Mindestbasis. Auch das Thema der vororganschaftlichen und inneror-

ganschaftlichen Mehr- und Minderabführungen in § 14 Abs. 3 und 4 KStG werde schon seit Längerem ohne Ergebnis diskutiert.

3. Diskussionsbeiträge und Fragen aus dem Auditorium

Herr *Dr. Berend Holst*¹⁶ wies darauf hin, dass sich die OFD Rheinland in Bezug auf die in ihrer Verfügung vertretene Auffassung nicht auf die bisherige BFH-Rechtsprechung stützen könne. Der BFH habe bisher nur Fälle entschieden, in denen der EAV lediglich einen Verweis auf § 302 Abs. 1 AktG enthielt und nicht auch auf die Absätze 2 bis 4. Die Auslegung einer Verweisung auf „§ 302 AktG entsprechend“ anhand grammatikalischer Feinsinnigkeiten sei bisher nicht durch den BFH vorgenommen worden. Daher hätte sich *Holst* bereits im BFH-Urteil vom 3. 3. 2010 eine Klarstellung gewünscht. Er äußerte die Hoffnung, dass diese im derzeit anhängigen AdV-Verfahren nachgeholt werde. *Märtens* gab *Holst* dahingehend Recht, dass der BFH die Auslegung der OFD Rheinland bisher in keinem Urteil vertreten habe. Eine Klarstellung im Urteil vom 3. 3. 2010 sei jedoch nicht angezeigt gewesen, da der BFH grundsätzlich nur entscheidungserhebliche Gründe in den Urteilstext aufnehme.

In einer weiteren Anmerkung äußerte sich *Holst* kritisch zu dem Nichtanwendungserlass des BMF zur BFH-Rechtsprechung im Zusammenhang mit variablen Ausgleichszahlungen mit Mindestbasis. Der Nichtanwendungserlass sei zwar grundsätzlich positiv. Begünstigt seien jedoch nur Kommunen, deren steuerlicher Querverbund durch die BFH-Rechtsprechung gefährdet war. Andere Steuerpflichtige könnten in vergleichbaren Situationen wohl nicht auf ein ähnliches Verständnis des BMF hoffen. *Märtens* bestätigte, dass zivilrechtlich auch die Abführung eines Teils des Gewinns zulässig sei. Steuerrechtlich sei jedoch die Abführung des ganzen Gewinns erforderlich. Wenn der außenstehende Gesellschafter aber genau den Gewinnanteil bekomme, der ihm auch ohne den EAV zustünde, seien diese Voraussetzungen nicht mehr erfüllt. Insofern habe der BFH den zivilrechtlich zulässigen Bestimmungen die steuerliche Anerkennung versagen müssen. *Prinz* merkte an, dass gerade dieses Auseinanderlaufen von Steuerrecht und Zivilrecht ein Kernproblem des EAV darstellt.

Herr *Daniel Gebert*¹⁷ äußerte sich zum Urteil des FG Niedersachsen zur grenzüberschreitenden Verlustnutzung. Im Grundsatz habe das Gericht dazu geneigt, die EuGH-Kriterien als erfüllt anzusehen und auch die Hürde des von § 14 KStG geforderten doppelten Inlandbezugs durch eine geltungserhaltende Reduktion zu überwinden. Gescheitert sei die Verlustnutzung aber daran, dass keine vertragliche Verlustübernahmeverpflichtung bestand. Im entschiedenen Fall sei die Verlustübernahme durch Darlehen und Einlagen ohne vertragliche Grundlage erfolgt. *Gebert* fragte, ob es überhaupt möglich sei, die vom Gericht geforderte Verlustübernahmeverpflichtung zu vereinbaren und ob die Verlustübernahme in einer solchen Vereinbarung ggf. auch erfolgsneutral ausgestaltet werden könne. *Kaeser* antwortete, dass allein die formale Anforderung der deutschen Organschaftsregelung an einen EAV keine Begründung für die Versagung der Nutzung ausländischer Verluste sein könne. Eine vertragliche Vereinbarung zur Verlustübernahme sei jedoch zwingend, um zu verhindern, dass die Muttergesellschaft erst im Nachhinein entscheide, ob sie die Haftungsabschirmung oder die Verlustübernahme wähle. Anders zu behandeln könnten allenfalls Fälle sein, in denen das lokale Recht der Tochtergesellschaft solche Verein-

¹⁵ Projekt einer Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) der EU-Kommission.

¹⁶ Herr *Dr. Berend Holst* ist Global Head of Tax der RWE Aktiengesellschaft.
¹⁷ Herr *Daniel Gebert* ist Rechtsanwalt bei der Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH.

barungen verbiete. Hierbei ergäben sich jedoch vielfältige europarechtliche Fragen. *Kaeser* erklärte weiter, dass eine ertragswirksame Vereinnahmung der Verlustübernahme bei der Tochtergesellschaft s. E. nicht zwingend sei, denn für die ausländische Tochtergesellschaft sei keine Handelsbilanz aufzustellen. Die Vorgaben nach lokalem Recht könnten sich erheblich vom deutschen Recht unterscheiden.

Zur Frage der Mehr- und Minderabführungen im Rahmen des § 14 Abs. 3 und 4 KStG wies Herr *Rolf Martin*¹⁸ auf die praktischen Schwierigkeiten einer Unterscheidung zwischen vororganschaftlichen und innerorganschaftlichen Mehr- und Minderabführungen hin. Er fragte, ob derzeit konkretere Kriterien zur Identifizierung diskutiert würden. *Prinz* verwies zunächst auf die umfangreiche Literatur zu diesem Thema. Ein neuerer Aufsatz von Herrn *Jan Sedemund*¹⁹ versuche, die Begriffe „innerorganschaftlich“ von „vororganschaftlich“ anhand des Zeitpunkts des Vorgangs abzugrenzen, der für die Mehr- und Minderabführung ursächlich war. In der Praxis sei die Unterscheidung gleichwohl weiterhin schwierig. *Prinz* meinte, dass diese Frage derzeit auch auf Bund-Länder-Ebene besprochen und auch der Gesetzgeber ggf. noch aktiv werde. Konkrete Ergebnisse kenne er aller-

18 Herr *Rolf Martin* ist Associate im Bereich steuer- und wirtschaftsrechtliche Beratung der BDO Frankfurt.

19 *Sedemund*, DB 2010, 1255.

dings nicht. *Bichler* bestätigte die verwaltungsinternen Diskussionen zu diesem Komplex. Bisher sei aber noch kein Durchbruch erreicht worden. Aus ihrer Sicht gäbe es eigentlich nur die Möglichkeit eines Konzeptwechsels. Die beste Lösung sei wohl immer noch das bereits im JStG 2008 eingebrachte Einlagemodell, das dann im Gesetzgebungsprozess scheiterte. Es müsse weiterhin das Ziel sein, die Ausgleichposten zu beseitigen und durch ein System mit einer Art Alt- und Neurücklagenkonto zu ersetzen.

4. Drittes Münchner Unternehmenssteuerforum

Das dritte Münchner Unternehmenssteuerforum mit dem Thema „Umwandlungen und der neue Umwandlungssteuererlass – Sind jetzt alle Zweifelsfragen geklärt?“ findet am 20. 10. 2010 um 17:30 Uhr statt. Der Ort wird kurzfristig auf der Homepage des Vereins (www.muenchner-unternehmenssteuerforum.de) bekannt gegeben. Referenten sind Herr *RegDir. Ewald Dötsch* (OFD Koblenz) sowie Herr *Prof. Dr. Marc Desens* (Universität Leipzig). Neben den Referenten nehmen an der nachfolgenden Podiumsdiskussion Herr *Prof. Dr. Dieter Mayer* (Notar), Herr *Dr. Andreas Herlinghaus* (Richter am BFH), Herr *Dr. Norbert Rieger* (milbank) und Herr *Otger Wewers* (RWE AG) teil. Die Diskussion wird geleitet von Herrn *Prof. Dr. Georg Crezelius* (Universität Bamberg/Erlangen).

Der Gewinnabführungsvertrag als formale Hürde der Organschaft

Von Dr. Christian Kaeser, München*

Das Institut der steuerlichen Organschaft stellt einen integralen Bestandteil des deutschen Unternehmenssteuerrechts dar. Nur durch die Organschaft können die Ergebnisse verschiedener Kapitalgesellschaften miteinander verrechnet werden, wodurch auch den wirtschaftlichen Realitäten Rechnung getragen wird. Dabei hat in den letzten Jahren jedoch die Diskussion über das wünschenswerte Fernziel, zu einer einheitlichen europäischen Gruppenbesteuerung – der CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base) – zu kommen, ein wenig den Blick auf den viel näher liegenden, rein lokalen Korrekturbedarf verstellt. Insoweit befindet sich das deutsche KStG mit dem Erfordernis, einen Gewinnabführungsvertrag zwischen Organträger und Organgesellschaft abzuschließen, im internationalen Vergleich mittlerweile fast schon auf einem Alleingang. Das wäre nicht weiter schlimm, entwickelte sich der Gewinnabführungsvertrag nicht mehr und mehr zu einer rein formalen Hürde und damit zu einem Standort- und Wettbewerbsnachteil für die deutsche Wirtschaft.

1. Einführung

Gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG ist unter bestimmten weiteren Voraussetzungen das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen, sofern sich die Organgesellschaft durch einen Gewinnabführungsvertrag (GAV) i. S. des § 291 Abs. 1 AktG dazu verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an den Organträger abzuführen¹. Mit der Nennung im ersten Satz des ers-

ten Absatzes der Grundnorm der steuerlichen Organschaft wird die besondere Bedeutung des GAV als Kernvoraussetzung dieses Steuerrechtsinstituts offensichtlich. Nur die tatsächliche Abführung des ganzen Gewinns einer Organgesellschaft an den Organträger reicht nicht aus, um die steuerliche Einkommenszurechnung zu bewirken. Erforderlich ist vielmehr, dass sich die Organgesellschaft durch einen GAV i. S. des § 291 AktG zu der Gewinnabführung verpflichtet.

Mit dieser Formulierung scheint § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG eine materielle Voraussetzung – die Verpflichtung zur Gewinnabführung – sowie eine formale Voraussetzung – durch einen GAV – aufzustellen. Der explizite Hinweis des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG, dass die Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns durch einen GAV i. S. des § 291 Abs. 1 AktG zu erfolgen hat, ist jedoch nur auf den ersten Blick konstitutiv. Dies verdeutlicht § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG selbst, wonach als Unternehmensvertrag i. S. der §§ 291 ff. AktG solche Verträge gelten, durch die sich eine Aktiengesellschaft oder KGaA verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen. Die entscheidende Weichenstellung für die Organschaft bringt damit die „Verpflichtung“ der Organgesellschaft zur Abführung ihres ganzen Gewinns. Damit ist der Anwendungsbereich der §§ 291 ff. AktG eröffnet. Der Hinweis, dass die Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns „durch einen Gewinnabführungsvertrag“ erfolgen muss, ist damit rein deklaratorischer Natur. Die formalen aktienrechtlichen Voraussetzungen werden in-

1 Vereinfachte Darstellung: § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG gilt nur, sofern die Organgesellschaft in der Rechtsform einer SE, AG oder KGaA geführt wird und jeweils ihre Geschäftsleitung und Sitz im Inland hat. Für andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaften ist daneben § 17 KStG zu beachten.

* Dr. Christian Kaeser, Rechtsanwalt, ist Global Head of Tax der Siemens AG.

sofern bereits durch die materielle Vorgabe der Verpflichtung zur Gewinnabführung vorgegeben.

Damit schlagen die Regelungen zur steuerlichen Organshaft eine vollständige Brücke ins Zivilrecht. Die Form- und sonstigen Erfordernisse für Unternehmensverträge müssen zwingend beachtet werden, sofern eine Nichtbeachtung die Wirksamkeit der Verpflichtung der Organgesellschaft zur Abführung des ganzen Gewinns in Frage stellen würde. Und so haben sich auch in der täglichen Betriebsprüfungspraxis Fragen rund um die zivilrechtliche Wirksamkeit des GAV zu einem beliebigen Prüfungsfeld entwickelt. Dabei werden die Formfragen in vielen Fällen völlig losgelöst von einem etwaigen materiellen, steuerlichen Regelungsgehalt diskutiert. Formerfordernisse erfüllen jedoch keinen Selbstzweck, sondern dienen stets einer materiellen Zielsetzung. Einige jüngere Entwicklungen rund um solche Formfragen geben Anlass, die einzelnen Punkte auf ihre materielle Bedeutung für die steuerliche Organshaft einerseits und ihre Konsequenzen für den Steuerpflichtigen andererseits zu hinterfragen.

2. Formerfordernisse aus dem Aktienrecht

Zivilrechtliche Formerfordernisse und andere Vorgaben für Unternehmensverträge finden sich in den §§ 293 ff. AktG. Dabei kann man grob zwischen Voraussetzungen für das Wirksamwerden des GAV und solchen unterscheiden, die dessen inhaltliche Ausgestaltung betreffen. Viele Vorgaben sind dabei unproblematisch. So ist das in § 293 Abs. 3 AktG geregelte Schriftformerfordernis praktisch kein Stolperstein und auch als formales Kriterium mit Blick auf die gesteigerte Dokumentationswirkung schriftlicher Abreden gut nachvollziehbar. Etliche andere Voraussetzungen des Aktienrechts stellen den Rechtsanwender jedoch fortlaufend vor ganz unterschiedliche Probleme.

2.1 Beschluss der Hauptversammlung (§ 293a AktG)

Gemäß § 293 Abs. 1 AktG muss die Hauptversammlung der Organgesellschaft mit einer Mehrheit von mindestens drei Viertel des bei der Beschlussfassung vertretenen Grundkapitals über den GAV beschließen. Ist der Organträger ebenfalls eine Aktiengesellschaft oder KGaA so muss gemäß § 293 Abs. 2 auch dessen Hauptversammlung mit entsprechender Mehrheit über den Abschluss des GAV beschließen. Von der Einberufung der Hauptversammlung an, die über die Zustimmung zu dem Unternehmensvertrag beschließen soll, sind gemäß § 293f AktG in dem Geschäftsraum jeder der beteiligten Aktiengesellschaften zur Einsicht der Aktionäre verschiedene Unterlagen auszulegen². Diese Unterlagen sind gemäß § 293g AktG dann auch in der entsprechenden Hauptversammlung auszulegen. Daneben hat der Vorstand den Unternehmensvertrag zu Beginn der Verhandlung mündlich zu erläutern und jedem Aktionär auf Verlangen in der Hauptversammlung Auskunft auch über alle für den Vertragschluss wesentlichen Angelegenheiten des anderen Vertragsteils zu geben.

Damit werden börsennotierte Unternehmen vor eine ganze Reihe von Problemen gestellt. Zum einen werden zeitliche Organschaftslücken in vielen Fällen schon deshalb unvermeidbar sein, weil die ordentliche Hauptversammlung im laufenden Kalenderjahr bereits stattgefunden hat und der Entschluss, eine Organschaft zu bilden, erst später erfolgt ist. Hier müsste eine außerordentliche Hauptversammlung einberufen werden. Ein Un-

terfangen, das sich meist wegen des erheblichen administrativen Aufwands von selbst verbietet und nur bei wirklich signifikanten Steuerkosten verfolgt werden dürfte. Zum anderen ist aber auch allein schon der Tagesordnungspunkt „Beschluss über einen GAV“ im Rahmen der ordentlichen Hauptversammlung nichts, was Unternehmensrechtler zu Freudenstürmen hinreißen dürfte. Jeder zusätzliche Beschlusspunkt auf der Tagesordnung ist ein Ansatzpunkt mehr für „räuberische“ Aktionäre, Material für eine Anfechtungsklage zu finden. Bei Themen mit erkennbarem wirtschaftlichen Wert, wie dem Abschluss eines GAV, ist ein entsprechendes Risiko doppelt virulent.

Dabei darf nicht verkannt werden, dass das Erfordernis der Zustimmung der Hauptversammlung zivilrechtlich durchaus nachvollziehbar ist. Schließlich verpflichtet sich das Unternehmen ja auch, den ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen. Letzteres geht mit dem Abschluss des GAV die Verpflichtung zum Verlustausgleich nach § 302 AktG ein, was ebenfalls einschneidende Folgen für die Profitabilität haben kann, da die haftungsrechtliche Abschirmwirkung der Tochterkapitalgesellschaft mit dem Abschluss des GAV wegfällt. Steuerlich betrachtet liegt aber bereits hier eine formale Hürde vor, die sich aus dem Konzept der Einkommenszurechnung heraus nur schwer begründen lässt und die deutsche Wirtschaft unnötig belastet.

2.2 Eintragung ins Handelsregister (§ 294 AktG)

Gemäß § 294 Abs. 2 AktG wird der GAV erst dann wirksam, wenn sein Bestehen in das Handelsregister des Sitzes der Gesellschaft eingetragen worden ist. An das zivilrechtliche Wirksamwerden knüpft § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG die erstmalige Einkommenszurechnung – diese erfolgt für das Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der GAV wirksam wird. Auch damit ist ein Risiko für zeitliche Organschaftslücken vorgezeichnet. Insbesondere bei der Anmeldung zur Eintragung gegen Ende des Kalenderjahres ist mit längeren Bearbeitungszeiten zu rechnen, so dass in diesen Fällen oftmals ein Jahr für die Organschaft verloren gehen wird. Auch hier ist aus zivilrechtlicher Sicht nachvollziehbar, warum ein für das betroffene Unternehmen so bedeutsamer Vertrag wie der GAV im Handelsregister eingetragen werden muss. Warum auch steuerlich ein Interesse daran bestehen soll, auf die erhöhte Publizitätswirkung des Handelsregisters zu setzen, ist hingegen nicht nachvollziehbar. Sogar zivilrechtlich kann ein nichtiger oder fehlerhafter Vertrag – auch ohne Eintragung im Handelsregister – nach den Grundsätzen der fehlerhaften Gesellschaft so lange als wirksam behandelt werden, bis sich ein Vertragspartner auf die Fehlerhaftigkeit beruft³. Steuerlich ist dies zumindest umstritten⁴. Ein Mehrwert der Eintragung ins Handelsregister ist aus steuerlicher Sicht insofern jedenfalls nicht erkennbar. Es handelt sich allein um einen Ausfluss aus dem Erfordernis, auf den GAV als aktienrechtlichen Unternehmensvertrag abzustellen – ohne dass allerdings die zivilrechtlichen Erkenntnisse zur fehlerhaften Gesellschaft berücksichtigt würden.

2.3 Abführungshöchstbetrag (§ 301 AktG)

Nach § 301 Satz 1 AktG kann eine Gesellschaft, gleichgültig welche Vereinbarung über die Berechnung des abzuführenden

2 Und zwar der GAV, die Jahresabschlüsse und die Lageberichte der vertragsschließenden Unternehmen für die letzten drei Geschäftsjahre sowie die nach § 293a AktG erstatteten Berichte der Vorstände und die nach § 293e AktG erstatteten Berichte der Vertragsprüfer.

3 Vgl. etwa BGH v. 19. 12. 1988, II ZR 74/88, NJW 1989, 1928; und v. 5. 11. 2001, II ZR 119/00, DStR 2002, 1101; a. A. Kort, Bestandsschutz fehlerhafter Strukturänderungen im Kapitalgesellschaftsrecht, 1998, S. 166 f.

4 Ablehnend BMF v. 31. 10. 1989, IV B7 - S 2770 - 31/89, BStBl I 1989, 430; Dötsch, Die Körperschaftsteuer, 69. Erg.-Lfg., Juli 2010, § 14 KStG, Rz. 168; Frotscher, in: Frotscher/Maas (Hrsg.), KStG und UmwStG, 96. Erg.-Lfg., März 2009, § 14 Rz. 175; a. A. Stahl/Fuhrmann, NZG 2003, 250.

Gewinns getroffen worden ist, als ihren Gewinn höchstens den ohne die Gewinnabführung entstehenden Jahresüberschuss, vermindert um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr, um den Betrag der nach § 300 AktG in die gesetzlichen Rücklagen einzustellen ist, und den nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperren Betrag, abführen. § 268 Abs. 8 HGB sowie der entsprechende Verweis in § 301 Satz 1 AktG wurden mit dem BilMoG⁵ eingefügt. Die Vorschrift regelt vereinfacht gesagt eine Ausschüttungssperre für den Teil des laufenden Gewinns, der betragsmäßig auf aktivierte selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter oder den Überhang der aktiven latenten Steuern über die passiven latenten Steuern entfällt und der nicht durch frei verfügbare Rücklagen gedeckt ist. Anders gewendet: nur wegen der Aktivierung latenter Steuern oder selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter soll es zu keiner Ausschüttung kommen.

Das BMF hat insofern bereits mit Schreiben vom 14. 1. 2010⁶ klargestellt, dass die steuerliche Anerkennung von Organschaften durch die Änderung des § 301 AktG i. V. m. § 268 Abs. 8 HGB grundsätzlich unberührt bleibt. Bei der Durchführung der Gewinnabführung sind jedoch die Neuregelungen zum Höchstbetrag der Gewinnabführung nach § 301 AktG ungeachtet evtl. abweichender vertraglicher Vereinbarungen zwingend zu beachten. Für Organgesellschaften in der Rechtsform der GmbH fordert § 17 Satz 2 Nr. 1 KStG nach Ansicht des BMF nicht, dass die Begrenzung der Gewinnabführung gemäß § 301 AktG in den GAV ausdrücklich aufgenommen wird. Stillschweigen herrscht jedoch von Seiten der Finanzverwaltung mit Blick auf einige Zweifelsfragen rund um die Auslegung der genannten Vorschriften.

Beispielfall:

Die A-AG hat einen wirksamen GAV mit ihrer Tochter, der B-AG geschlossen. Die B-AG betreibt Forschung und Entwicklung. Vor Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter beträgt das laufende Ergebnis der B-AG ./. 60. Nach Aktivierung der immateriellen Wirtschaftsgüter beträgt das Ergebnis 40. Es existieren keine freien Rücklagen.

In diesem scheinbar einfach gelagerten Fall ist zumindest sicher, dass das positive Ergebnis von 40 nicht an A-AG abgeführt werden darf. Bislang nicht geklärt ist jedoch, ob sich aus dem Zusammenspiel von § 301 und § 302 AktG ergibt, dass der ohne Aktivierung der immateriellen Wirtschaftsgüter entstandene Verlust i. H. von ./. 60 auszugleichen ist.

Dabei ist dies bei weitem nicht der einzige Zweifelsfall rund um das BilMoG. Da z. B. nach h. A.⁷ latente Steuern auf Bewertungsunterschiede bei der Organgesellschaft auf Ebene des Organträgers anzusetzen sind, die Sperre des § 268 Abs. 8 HGB aber eben auch latente Steuern berücksichtigt, ist die Ermittlung des konkret abführungsgesperren Betrags derzeit auch insoweit alles andere als offensichtlich. Gleichwohl wird der Steuerpflichtige mit dem von ihm nicht zu vertretenden Risiko fehlerhafter Rechtsanwendung allein gelassen und ist letztlich auf eine Billigkeitsregelung seitens der Finanzverwaltung angewiesen. Ein Thema, dass sich bei einer Entkoppelung der steuerlichen Organschaft von aktien- bzw. handelsrechtlichen Vorgaben von selbst lösen würde. Insgesamt entfernt sich die Steuerbilanz durch das BilMoG soweit von der Handelsbilanz – insbesondere durch Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit –, dass es absolut widersinnig erscheint, die steuerliche Einkommenszurechnung aufgrund fehlerhafter zivilrechtlicher Gewinnabführun-

gen zu versagen. Ein materieller Konnex zwischen der zivilrechtlichen Gewinnabführung und der Einkommenszurechnung ist insofern kaum noch erkennbar.

2.4 Verlustausgleichsverpflichtung (§ 302 AktG)

Gemäß § 302 Abs. 1 AktG hat der Organträger jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind. Die Regelung gilt mitsamt ihren Absätzen 2, 3 und 4 im aktienrechtlichen Konzern unmittelbar, d. h. ohne explizite Vereinbarung im zugrunde liegenden GAV. Für den GmbH-Konzern ist jedoch die steuerliche Sonderregel des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG zu beachten (dazu unten 3.1).

2.5 Außenstehende Aktionäre (§ 304 AktG)

Sofern außenstehende Aktionäre vorhanden sind, hängt die zivilrechtliche Wirksamkeit des GAV davon ab, dass ein Ausgleichsanspruch entsprechend § 304 AktG vereinbart ist. Fehlt eine entsprechende Regelung komplett, ist der Vertrag nichtig (§ 304 Abs. 3 Satz 1 AktG). Die Höhe des Ausgleichsanspruchs bemisst sich dabei nach § 302 Abs. 2 AktG. Es kommt insofern entweder ein fester Ausgleich nach dem voraussichtlichen Gewinnanteil oder ein variabler Ausgleich nach dem jeweiligen Gewinnanteil („Quasi-Dividende“) in Betracht. Diese zivilrechtliche Vorgabe kontrastiert scheinbar mit dem steuerlichen Erfordernis für die Organgesellschaft, gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG ihren *ganzen* Gewinn an den Organträger abzuführen. Orientiert sich die Ausgleichszahlung beispielsweise prozentual am Gewinn der Organgesellschaft, entfällt damit ein Gewinnanteil auf die außenstehenden Aktionäre und wird eben gerade nicht an den Organträger abgeführt. Diese Problemstellung ist durchaus praxisrelevant, da sich in vielen GAV eine Kombination aus den beiden oben genannten Möglichkeiten findet. Seitens der Finanzverwaltung wurde dies stets als unproblematisch anerkannt.

Mit Urteil vom 3. 4. 2009⁸ hat der BFH nunmehr entschieden, dass solche Kombinationsmodelle jedenfalls dann nicht den Vorgaben der körperschaftsteuerlichen Organschaft entsprechen, wenn der außenstehende Gesellschafter letztlich so gestellt wird, als wenn gar kein GAV bestünde. Im Entscheidungsfall bestand der Ausgleich sowohl aus einer festen Komponente gemäß § 304 Abs. 2 Satz 1 erste Alternative AktG als auch daneben aus einer variablen Komponente, die sich am Bilanzgewinn der Organgesellschaft orientierte. Der BFH sieht in dieser Kombination einen Verstoß gegen die Verpflichtung des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG, den ganzen Gewinn abzuführen und stellte auf dieser Grundlage die tatsächliche Durchführung des GAV in Frage.

Mit Schreiben vom 20. 4. 2010⁹ hat das BMF auf das Urteil reagiert und festgestellt, dass „... die Rechtsgrundsätze des Urteils über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden [sind]. Das Urteil steht nicht im Einklang mit § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG und den Grundsätzen des § 304 AktG.“ Das BMF stellt weiter fest, dass § 304 AktG den Schutz der außenstehenden Aktionäre bezweckt. Die Norm legt insofern nachvollziehbar einen Mindestausgleich fest, nicht jedoch eine Begrenzung nach oben. Soweit also ein über diesem Mindestausgleich liegender Ausgleich festgelegt wird, ist dieser (unstreitig) zivilrechtlich wirksam und steht deshalb einer Durchführung des GAV nicht entgegen.

5 Gesetz v. 25. 5. 2009, BGBl I 2010, 1102.

6 IV C 2 – S 2770/09/10002, BStBl I 2010, 65, DStR 2010, 113.

7 Vgl. bereits den Entwurf der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Bilanzierung latenter Steuern nach den Vorschriften des HGB i. d. F. des BilMoG (IDW ERS HFA 27) v. 29. 5. 2009; Ellerbush/Schlüter/Hofherr, DStR 2009, 2443.

8 IR 1/08, DStR 2009, 1749.

9 IV C 2 – S 2770/08/10006, DStR 2010, 873.

Bemerkenswert an dieser Einschätzung ist vor allem der Rückschluss von der zivilrechtlichen Wirksamkeit einer Vereinbarung zur steuerrechtlichen Zulässigkeit. Diese Einschätzung ist auf der Basis des geltenden Rechts konsequent, da die Regelungen der §§ 14 ff. KStG mit dem Erfordernis der Abführung des ganzen Gewinns durch einen GAV i. S. des § 291 AktG an zivilrechtliche Vorgaben anknüpfen. Und auch in § 291 Abs. 1 AktG wird der GAV als Vertrag definiert, durch den sich ein Unternehmen zur Abführung des ganzen Gewinns an ein anderes Unternehmen verpflichtet. Insofern ist schwer nachvollziehbar, warum zivilrechtlich eine Abführung des ganzen Gewinns bei einer mit § 304 AktG in Einklang stehenden Ausgleichsregelung gegeben sein soll, während dies steuerlich zu verneinen wäre. Letztlich offenbart dieser Rückschluss jedoch das Dilemma in zweierlei Hinsicht. Zum einen muss der Import zivilrechtlicher Maßstäbe und Vorgaben ins Recht der direkten Steuern und damit in einen eigenständigen Regelungsbereich des öffentlichen Eingriffsrechts stets problematisch sein und lässt sich nur vordergründig mit dem Argument der „Einheit der Rechtsordnung“ verdecken¹⁰. Zum anderen wird er auch von der Finanzverwaltung selbst nicht konsequent angewandt, was die unter 3.1 nachfolgend dargestellte Diskussion um § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG eindrucksvoll illustriert.

3. Formerfordernisse aus dem Steuerrecht

3.1 § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG i. V. m. § 302 AktG

§ 302 AktG gilt im aktienrechtlichen Konzern direkt, d. h. ohne explizite vertragliche Bezugnahme. Für den GmbH-Konzern schreibt § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG hingegen ausdrücklich vor, dass eine Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG vereinbart und damit Bestandteil des GAV sein muss. Das ist historisch verständlich, weil § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG zu einem Zeitpunkt in das KStG eingefügt worden ist, in dem die Rspr. des BGH zur unmittelbaren Geltung der Regelung des § 302 AktG im GmbH-Konzern noch nicht vollständig ausgeformt war. Inzwischen sind jedoch zivilrechtliche Rechtsprechung und Schrifttum der Auffassung, dass § 302 AktG auch ohne ausdrückliche vertragliche Vereinbarung im GmbH-Konzern analog gilt¹¹. Dennoch hat die Vorschrift des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG nach wie vor Geltung, was auch der BFH erst kürzlich erneut bestätigt hat¹². Trotz unmittelbarer Geltung muss der GAV im GmbH-Konzern demnach eine Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG explizit regeln. Das Erfordernis führt darüber hinaus auch dazu, dass bei Änderungen des § 302 AktG bestehende GAV angepasst werden müssen – obwohl § 302 AktG zivilrechtlich ja ohnehin bereits unmittelbar in der jeweils aktuellen Fassung gilt. Die Anpassung des GAV steht dabei zivilrechtlich weitgehend einem Neuabschluss gleich (§ 295 AktG), so dass die oben beschriebenen Hürden zu nehmen sind. Dies hat auch die Finanzverwaltung in der Vergangenheit berücksichtigt und bei Änderungen des § 302 AktG zumindest eine Übergangsregelung gewährt. Nach Einfü-

gung des Abs. 4 in § 302 AktG hat das BMF mit Schreiben vom 16. 12. 2005¹³ insofern Folgendes festgelegt: „Es wird nicht beanstandet, wenn vor dem 1. Januar 2006 abgeschlossene Gewinnabführungsverträge einen Hinweis auf § 302 Abs. 4 AktG nicht enthalten. Auch eine Anpassung dieser Verträge ist nicht erforderlich. Wird nicht allgemein auf § 302 AktG verwiesen, müssen Neuverträge eine dem § 302 Abs. 4 AktG entsprechende Vereinbarung enthalten.“

Ein anderes Problem im Zusammenhang mit § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG zeigt sich bei der folgenden, in der Praxis häufig verwendeten Formulierung: „Die OT-GmbH verpflichtet sich, entsprechend § 302 AktG jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag der OG-GmbH auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den freien Gewinnrücklagen Beiträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind.“

Nach einer Verfügung der OFD Rheinland und Münster vom 12. 8. 2009¹⁴ liegt hierin keine wirksame Verlustübernahmeverpflichtung gemäß § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG. Zwar würde zunächst auf den gesamten § 302 AktG verwiesen. Weil aber nach dem Verweis der exakte Wortlaut (nur!) des § 302 Abs. 1 AktG zitiert würde, sei letztlich die Verlustübernahme auf § 302 Abs. 1 AktG reduziert. In der Folge seien körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Organschaften nicht anzuerkennen. Diese kautelarjuristische Ansicht kann nicht überzeugen. Zum einen spricht bereits der Wortlaut der genannten Klausel gerade dafür, dass auf den gesamten § 302 AktG verwiesen wird. Hätten die Vertragsparteien eine Reduzierung auf den Absatz 1 des § 302 AktG gewollt, hätten sie den Satzteil „entsprechend § 302 AktG“ einfach weglassen können. Die Finanzverwaltung unterstellt dem Steuerpflichtigen hier einen bewussten Pleonasmus zu seinen Ungunsten¹⁵. Letztlich offenbart sich in diesem Verständnis auch ein extremer, von jedem materiellen Gehalt losgelöster Formalismus. Gilt doch § 302 AktG mit all seinen Absätzen ohnehin zivilrechtlich bereits unmittelbar, auch ohne ausdrückliche Vereinbarung im GAV. Aber auch wenn man sich die einzelnen Regelungen des § 302 Absätze 2 bis 4 AktG näher betrachtet, stellt man sich als Steuerpflichtiger ohnehin die Frage nach der materiellen Wichtigkeit für steuerliche Zwecke. Auch hier offenbart sich, dass die Verknüpfung der steuerlichen Organschaft mit dem zivilrechtlichen GAV überholt ist.

Insofern scheint aber wenigstens das JStG 2010 Abhilfe zu bringen. Der Bundesrat schlägt in seiner Stellungnahme vor, § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG wie folgt umzuformulieren: „2. eine Verpflichtung zur Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 des Aktiengesetzes besteht.“¹⁶ Mit der Änderung, dass eine Verlustübernahmeverpflichtung nicht mehr vereinbart werden, sondern nur noch bestehen muss, wären jegliche Verweise auf § 302 AktG und auch die oben beschriebenen Auslegungsprobleme obsolet – zumindest, solange es zivilrechtlich bei der Auffassung bleibt, dass § 302 AktG im GmbH-Konzern analog anzuwenden ist¹⁷. Die geplante Änderung ist in jedem Fall zu begrüßen. Nicht nur, weil sie inhaltlich zutreffend ist, sondern auch weil sie ungezählte Unternehmen davor bewahrt, ihre GAV für die Zukunft mühsam anpassen und für die Vergangenheit entsprechende Steuerfolgen tragen zu müssen. Zu der geplanten Änderung ausführlich Markus Prinz¹⁸.

10 Vgl. etwa Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. 2000, S. 90; Kirchhof, StuW 1983, 173, 181; Hallerbach, DStR 1999, 2125.

11 BGH v. 14. 12. 1987, II ZR 170/87, BGHZ 103, 1, NJW 1988, 1326; vgl. weitergehend auch Dötsch, (Fn. 4), § 17 KStG, Rz. 22 ff.

12 BFH v. 3. 3. 2010, I R 68/09, DStR 2010, 858 – gegen die Entscheidung ist Verfassungsbeschwerde eingelegt worden, weil der rein formale Ansatz der expliziten Vereinbarung nur beim GmbH-Konzern, nicht aber beim AG-Konzern gilt, die Verlustübernahmeverpflichtung nach gefestigter Rechtsprechung aber auch im GmbH-Konzern kraft analoger Gesetzesanwendung zu beachten sei; entgegen der Rspr. etwa Fuchs, WPG 1994, 759; Frotzcher, (Fn. 4), § 17 Rz. 9.

13 IV B 7 – S 2770 – 30/05, BStBl I 2006, 12, DStR 2006, 40.

14 S 2770 – 1015 – St 131 (Rhld.)/S 2770 – 249 – St 13 – 33 (Ms), BB 2010, 101.

15 Vgl. im Einzelnen auch Schulze-Grothoff, BB 2010, 101; Rödder, DStR 2010, 1218.

16 V. 9. 7. 2010, BR-Drs. 318/10.

3.2 Laufzeit des GAV

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG muss der Gewinnabführungsvertrag mindestens auf fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden. Gesetzlich nicht explizit geregelt ist die Frage, ob hier Wirtschaftsjahre, und damit auch Rumpfwirtschaftsjahre, oder Zeitjahre, also volle 60 Monate, gemeint sind. Mit dieser Problematik haben sich zwei neuere FG-Entscheidungen auseinandergesetzt¹⁹.

3.2.1 Entscheidung des FG Köln v. 9. 12. 2009

Im ersten Fall²⁰ ging es um ein Organschaftsverhältnis zwischen zwei GmbH, deren Wirtschaftsjahr jeweils vom 1. 4. bis 31. 3. datiert. Am 30. 3. 2001 schloss die OT-GmbH mit der OG-GmbH einen GAV. Dieser sollte rückwirkend ab Gründung der OG-GmbH (19. 7. 2000) gelten und erstmals zum Ablauf des 31. 3. 2005 kündbar sein²¹. Das FA erkannte die Organschaft nicht an, weil der GAV nicht auf die Dauer von fünf (Zeit-)Jahren abgeschlossen sei. Der gesetzlich vorgesehene Mindestzeitraum von fünf Jahren könne auch nicht mitten in einem Wirtschaftsjahr der OG-GmbH enden. Vielmehr müsse der GAV dann mindestens das gesamte Wirtschaftsjahr umfassen, in dem der 5-Jahres-Zeitraum (rechnerisch) endet. Mit anderen Worten müsse in Fällen, in denen das erste Wirtschaftsjahr ein Rumpfwirtschaftsjahr sei, der GAV auf die Dauer des Rumpfwirtschaftsjahres und die folgenden fünf „normalen“ Wirtschaftsjahre abgeschlossen werden. Das FG Köln schloss sich dieser Auffassung an, hauptsächlich gestützt auf den Wortlaut der relevanten Vorschrift. Da dort auch der Begriff „Wirtschaftsjahr“ im gleichen Satz verwendet werde, könne der in der Formulierung „auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen“ verwendete Begriff „Jahre“ nicht „Wirtschaftsjahre“ sondern nur Zeitjahre bedeuten.

Die Argumentation des FG ist insofern nicht von der Hand zu weisen, als die Verwendung der Begriffe „Jahr“ und „Wirtschaftsjahr“ nebeneinander in einem Satz tatsächlich dafür spricht, dass mit „Jahr“ gerade nicht „Wirtschaftsjahr“ gemeint sein kann. Dennoch kann das Ergebnis dieser Wortlautauslegung nicht überzeugen. Der Sinn und Zweck der Mindestvertragsdauer, nämlich missbräuchliche Gewinnverlagerungen zu vermeiden, wird auch dann erreicht, wenn mit „Jahr“ auch ein Rumpfwirtschaftsjahr gemeint ist. Außerdem hätte die Ansicht

17 In der Begründung des Bundesrates, (Fn. 16), heißt es hierzu (auszugsweise): „Letztlich sprechen die Gesichtspunkte der Einheit der Rechtsordnung, der Steuervereinfachung und des Bürokratieabbaus sowohl auf Seiten der betroffenen Unternehmen als auch auf Seiten der Finanzverwaltung dafür, dass der Steuergesetzgeber sich der Sichtweise des Gesellschaftsrechts anschließt und für den Fall des GmbH-Konzerns auf eine ausdrückliche Vereinbarung der Verlustübernahme als Voraussetzung für die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft verzichtet. Entscheidend ist aus steuersystematischer Sicht, dass das herrschende Unternehmen (Organträger) zivilrechtlich zur Übernahme des Verlusts verpflichtet ist und dass der Gewinnabführungsvertrag (vorbehaltlich § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 KStG) tatsächlich durchgeführt worden ist. Dies rechtfertigt die v. Steuersubjektprinzip abweichende steuerliche Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft beim Organträger. Im Hinblick auf diese gesetzgeberische Grundentscheidung ist es vertretbar, das steuersystematisch als richtig empfundene Ergebnis nicht zusätzlich von einem im Hinblick auf die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs mittlerweile zivilrechtlich überflüssig gewordenen Formerfordernis abhängig zu machen. Die möglicherweise bei der Normierung dieser Voraussetzung bezweckte Vereinfachung, eine eigenständige, v. Zivilrecht und damit von der möglicherweise Änderungen unterworfenen Rechtsprechung zum GmbH Konzernrecht unabhängige steuerrechtliche Regelung zu schaffen, hat sich mittlerweile ins Gegenteil verkehrt.“

18 DStR 2010, 1512 (in diesem Heft).

19 Beide Entscheidungen beziehen sich auf ältere Versionen des KStG – das Problem stellt sich aber auch in der heutigen Fassung, wenn auch nicht in der gleichen Intensität. Die Revision ist jeweils zugelassen worden.

20 FG Köln v. 9. 12. 2009, 13 K 4379/07, GmbHR 2010, 442, BeckRS 2009, 26028482.

21 Später wurde der Vertrag dahingehend geändert, dass eine Kündigung erstmals zum 31. 3. 2006 möglich ist – was aber für die Streitfrage unerheblich ist.

des FG zur Folge, dass die Mindestvertragsdauer im Extremfall beinahe sechs Zeitjahre umfassen kann, nämlich dann, wenn das Rumpfwirtschaftsjahr ein Jahr weniger einen Tag umfasst. Auch lässt sich die Argumentation nicht eins zu eins auf die momentan gültige Fassung übertragen. Dort wird in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG der Begriff „Jahr“, in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 KStG der Begriff „Wirtschaftsjahr“ verwendet. Hier kann immerhin argumentiert werden, dass Satz 3 eine andere Situation als der Abschluss des Vertrages, nämlich dessen Beendigung, zu Grunde liegt. Gleichwohl werden nach wie vor innerhalb einer Ziffer einer Vorschrift – wenn auch nicht innerhalb desselben Satzes – beide Begriffe verwendet.

3.2.2 Entscheidung des FG Düsseldorf v. 26. 1. 2010

Der zweiten Entscheidung²² lag ein anders gearteter Ausgangsfall zugrunde. Am 26. 10. 1999 wurde die OG-GmbH gegründet und ein GAV mit dem OT „auf die Dauer von fünf Jahren“ abgeschlossen. Sollte er zu diesem Zeitpunkt nicht mit 6-Monatsfrist gekündigt werden, verlängerte sich der Vertrag um jeweils zwei Jahre. Das Wirtschaftsjahr entsprach dem Kalenderjahr. Das FA erkannte die Organschaft nicht an. Die vereinbarte 5-jährige Mindestlaufzeit ende mitten in einem Wirtschaftsjahr der OG-GmbH. Ein Ende des GAV während des Wirtschaftsjahres wirke auf den Beginn des Wirtschaftsjahres zurück. Also sei der Vertrag nicht auf mindestens fünf Zeitjahre abgeschlossen und durchgeführt worden. Das FG Düsseldorf lehnte diese Ansicht ab. Dabei reißt es die schon oben angesprochene Frage, ob Zeitjahre oder Wirtschaftsjahre gemeint sind, ebenfalls an. Letztlich stellt das FG aber fest, dass es hierauf vorliegend nicht ankommen kann. Denn der GAV ist auf die Dauer von fünf Zeitjahren, also 60 Monaten, abgeschlossen. Entscheidend sei insofern vielmehr die weitere Voraussetzung, dass der Vertrag „während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt“ werden muss. Das Gericht stellt diesbezüglich fest, dass ein GAV nur für Wirtschaftsjahre durchgeführt werden kann. Es führt nun aus, dass mit dem Begriff „Jahr“ daher eher ein Wirtschaftsjahr gemeint sein müsse.

Die Argumentation des FG Düsseldorf erscheint insofern schlüssig. Der GAV wurde auf fünf Jahre abgeschlossen, mithin für einen Zeitraum von 60 Monaten. Weiter wurde der Vertrag während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt. Letztlich treffen in § 14 Satz 1 Nr. 3 ein zivilrechtliches (vertragliches) mit einem tatsächlichen Erfordernis zusammen. Aus steuerlicher Sicht entscheidend sollte die tatsächliche Durchführung sein, da mit dieser die steuerliche Einkommenszurechnung qua Gewinnabführung „nachvollzogen“ bzw. vorgegeben wird. Sie sollte insofern den Takt für die Auslegung der Regelung schlagen.

4. Mittelbare Auswirkungen des GAV

Das Erfordernis des GAV bringt auch einige weitere, eher mittelbare Auswirkungen mit sich. Aus unternehmerischer Sicht mag man bemängeln, dass die automatische Ausgleichverpflichtung dem Management der Organgesellschaft eine „Komfortzone“ schafft – im Verlustfall ist schließlich stets der Organträger zur Stelle. Aber auch ein wirtschaftlicher Erfolg wird als Ergebnisabführung automatisch dem Organträger zugewiesen. Dass das nicht unbedingt den Nährboden unternehmerischer Initiative darstellt, ist offensichtlich.

Weitaus stärker fällt ins Gewicht, dass mit dem GAV die haftungsrechtliche Abschirmwirkung der Tochterkapitalgesell-

22 FG Düsseldorf v. 26. 1. 2010, 6 K 4601/07, GmbHR 2010, 663, BeckRS 2010, 26028691.

schaft aus Sicht des Organträgers wegfällt – muss dieser doch den Verlust der Tochter nach § 302 AktG voll ausgleichen. Wer darin die nötige Konsequenz aus der steuerlichen Überwindung des Trennungsprinzips sieht, vermischt unzulässigerweise die zivilrechtliche und steuerliche Betrachtung. Steuerlich würde es für eine Einkommenszurechnung vollkommen ausreichen, dass der Verlust vom Organträger getragen wird. Dem Organträger jedoch das Totalausfallrisiko der Organgesellschaft für einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren aufzubürden, lässt sich nur schwer als zwingendes materielles steuerliches Kriterium ausmachen. Auch im Rahmen des § 15a EStG besteht eine grundsätzliche haftungsrechtliche Abschirmwirkung, obwohl bei entsprechender Gestaltung steuerlich eine Verrechnung der Verluste der KG für den Kommanditisten möglich ist²³.

Weitere Aspekte treten hinzu. So unterliegt eine Aktiengesellschaft nach § 58 AktG der Verpflichtung, mindestens 50 % ihres laufenden Gewinns an die Aktionäre auszuschütten. Sollen hingegen mehr als 50 % in die Gewinnrücklage eingestellt bzw. als Gewinn vorgetragen werden, wird hierzu ein Beschluss der Hauptversammlung benötigt. Allein aus diesem Grund schrecken viele Unternehmen davor zurück, Ergebnisse der Tochtergesellschaften automatisch über GAV zur Muttergesellschaft zu leiten und damit in ihrer Investitionsentscheidung von der Hauptversammlung abhängig zu werden. Andere Unternehmen etablieren eine per GAV an die Muttergesellschaft angebundene Vorschaltholding, um damit bei der gewünschten Einbindung von Tochtergesellschaften in den Organkreis nicht stets den Zustimmungsbeschluss der Hauptversammlung zum Abschluss des erforderlichen GAV zu benötigen. Die Einbindung wird dann über die Vorschaltholding realisiert. Damit werden Konzerne in Strukturen genötigt, die bar jeglichen betriebswirtschaftlichen Sinnes sind.

5. Rechtsvergleichender Blick ins Ausland

Zwar darf der rechtsvergleichende Blick ins Ausland nicht überbewertet werden. Für eine Materie wie die des Unternehmensteuerrechts kann jedoch auch ein lupenreiner Dogmatiker schlecht verkennen, dass es sich um einen wesentlichen Standort- und damit auch Wettbewerbsfaktor handelt. Insofern ist es fast

23 Vgl. *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 29. Aufl., Stand 1. 3. 2010, § 15a Rz. 93 ff.

Die Organschaft im Umbruch

Von Prof. Dr. Norbert Herzig, Köln*

Die Kritik an der ertragsteuerlichen Organschaft konzentriert sich insbesondere auf die Notwendigkeit eines Gewinnabführungsvertrags und die überzogene Binnenorientierung. Trotz der vehementen Kritik hält der Gesetzgeber bisher am Gewinnabführungsvertrag fest, da dieses Instrument die wirtschaftliche Verlusttragung sichere, die Voraussetzung einer steuerlichen Verlustnutzung sei. Die Auseinandersetzung mit diesem Dogma und die Ausgestaltung einer modernen Gruppenbesteuerung stehen im Mittelpunkt dieses Beitrags.

* Prof. Dr. Norbert Herzig, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, ist Direktor des Steuerseminars der Universität zu Köln.

schon ein trauriger Befund, dass neben Deutschland nur noch Slowenien für die steuerliche Einkommenszurechnung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft einen GAV voraussetzt²⁴. Alle übrigen Länder haben diese Voraussetzung entweder niemals vorgesehen oder spätestens in den letzten Jahren aufgegeben – etwa Österreich mit der Reform der lokalen Gruppenbesteuerung im Jahr 2005. Die dort gewonnenen Erkenntnisse sind allein schon deshalb besonders interessant, weil die frühere österreichische Gruppenbesteuerung der deutschen in wesentlichen Punkten vergleichbar war. So haben ca. 50 % der Unternehmen, die ab 2005 einen Antrag auf Gruppenbesteuerung gestellt haben, auch ohne steuerliches Erfordernis einen GAV abgeschlossen. Dabei waren dann aber allein zivilrechtliche Erwägungen ausschlaggebend. Und sollten es auch sein!

6. Resümee

Die enge Verbindung der steuerlichen Organschaft mit dem aktienrechtlichen Institut des GAV ist die Quelle vieler praktischer Probleme. Die letztlich entscheidende Frage ist, ob sich die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft zum Organträger materiell nur auf der Grundlage eines GAV i. S. des § 291 AktG rechtfertigen, sich also das steuerliche Trennungsprinzip nur durch den Abschluss eines GAV überwinden lässt²⁵. Nur wenn dies absolut notwendig erscheint, sollte der GAV weiterhin als Voraussetzung der steuerlichen Organschaft Bestand haben. Bestehen hingegen auch andere Ansatzpunkte, die Einkommenszurechnung rechtfertigen zu können, sollte das Erfordernis des GAV schnellstmöglich aufgegeben werden. Damit würden die Betriebsprüfung und Finanzgerichtsbarkeit massiv entlastet, der Steuerstandort Deutschland nach vorne gebracht und dem Steuerpflichtigen seine betriebswirtschaftliche Entscheidungsfreiheit weitgehend wieder zurückgegeben. Dass tausende von Seiten steuerlicher Literatur auf einen Schlag nur noch von rechthistorischem Interesse wären, ließe sich da mit Sicherheit verkraften.

24 Vgl. *Dötsch*, (Fn. 4), § 14 KStG, Rz. 162; zu Slowenien im Detail *Vorlickova/Zormann*, IStR 2004, Heft 21, Länderbericht, S. 4.

25 Wobei beachtet werden muss, dass das Trennungsprinzip als solches bereits nicht lupenrein durchgehalten wird. Gute Beispiele dafür sind etwa § 8 Abs. 4 KStG a. F. bzw. § 8c KStG n. F.

1. Grundlagen

In der Diskussion um die ertragsteuerliche Organschaft stehen gegenwärtig eine kurzfristige und eine mittelfristige Fragestellung im Mittelpunkt des Interesses. Kurzfristig ist die Herausforderung zu bewältigen, die aus der steuerlichen Nicht-Anerkennung von Ergebnisabführungsverträgen resultiert, weil die Vereinbarung einer Verlustübernahmeverpflichtung nicht der Regelung in § 17 Nr. 2 KStG genügen soll¹, obgleich eine gesellschaftsrechtliche Verlustübernahmeverpflichtung gemäß § 302 AktG auch bei Gesellschaften mbH inzwischen unbestritten ist².

1 Zur Notwendigkeit einer Verlustübernahmevereinbarung BFH v. 3. 3. 2010, I R 68/09, DStR 2010, 858 und zur Beanstandung einer konkreten Formulierung OFD Rheinland v. 12. 8. 2009, S 2770 - 1015 - St 131, DStR 2010, 1136.

Hier wird hoffentlich eine Initiative des Bundesrats im Rahmen des JStG 2010 zu einer sachgerechten Lösung führen. Mittelfristig ist im Bereich der Konzernbesteuerung die im Koalitionsvertrag aus dem Oktober 2009 verankerte Aufgabe zu bewältigen, die Einführung eines modernen Gruppenbesteuerungssystems anstelle der bisherigen Organschaft zu prüfen³. Dieser Thematik sind die nachfolgenden Überlegungen gewidmet. Dabei ist zu berücksichtigen, dass das CCCTB-Projekt der EU-Kommission zur EU-weiten Konzernbesteuerung möglicherweise mit der Präsentation eines Richtlinien-Vorschlags in 2011 vorläufig abgeschlossen sein wird. Aber die notwendige Zustimmung der Mitgliedstaaten zu diesem Vorschlag ist nach gegenwärtigem Stand nicht zu erwarten und auch die Möglichkeit einer verstärkten Zusammenarbeit erscheint äußerst fraglich. Deswegen dürfte ein Warten auf eine EU-Lösung wenig erfolgsversprechend sein. Da die Konzernbesteuerung ein wichtiger Standortfaktor ist, sollte Deutschland in diesem Bereich tätig werden, wie es im Koalitionsvertrag vorgesehen ist. Allerdings können die bekannt gewordenen Ergebnisse aus der CCCTB-Diskussion als Orientierungspunkte für die Ausgestaltung einer nationalen Lösung herangezogen werden, um eine Anschlussfähigkeit zu gewährleisten.

2. Beseitigung fundamentaler Mängel

Die fundamentalen Mängel der ertragsteuerlichen Organschaft liegen in der Notwendigkeit eines Gewinnabführungsvertrages und der überzogenen Binnenorientierung begründet. In beiden Bereichen macht der Übergang zu einer modernen Gruppenbesteuerung eine Fortentwicklung erforderlich.

2.1 Notwendigkeit eines Gewinnabführungsvertrages

Bereits mehrfach ist darauf hingewiesen worden, dass das Festhalten am Gewinnabführungsvertrag als Organschaftsvoraussetzung europarechtlich bedenklich⁴, betriebswirtschaftlich unzweckmäßig⁵, extrem streitanfällig⁶ ist und das Steuerrecht einmal mehr zu einer unerwünschten Quelle des Gesellschaftsrechts macht⁷. Zudem hat sich Deutschland mit dieser Anforderung international (fast)⁸ vollständig isoliert⁹. Obgleich diese Kritik nicht neu ist, stellt sich die Frage, warum der Gesetzgeber in zunehmender internationaler Vereinsamung an dieser Forderung festhält. Die Beharrung des Gesetzgebers mag in der Überzeugung begründet liegen, über ein gesichertes dogmatisches Fundament zu verfügen, das sich in der Aussage zusammenfassen lässt, ein Verlust kann steuerlich nur von dem geltend gemacht werden, der ihn auch wirtschaftlich trägt¹⁰. Dabei soll nicht ver-

kannt werden, dass es sich hier um ein geschlossenes Konzept mit beachtlicher Überzeugungskraft handelt, das sich allerdings mit der Frage konfrontieren lassen muss, ob es den veränderten wirtschaftlichen Verhältnissen noch gerecht wird.

2.1.1 Schwächen der wirtschaftlichen Verlusttragung

Schwächen weist dieses Konzept der wirtschaftlichen Verlusttragung als Organschaftsvoraussetzung zumindest in dreifacher Hinsicht auf:

- Dieses Konzept der wirtschaftlichen Verlusttragung beschränkt sich ausschließlich auf die Verlustverrechnung als Rechtsfolge einer Organschaft. Die Organschaft hat jedoch inzwischen Funktionen übernommen, die weit über die innerkonzernliche Verlustverrechnung hinausreichen und deswegen mit einem Konzept der wirtschaftlichen Verlusttragung nicht mehr in Verbindung gebracht werden können. Zu nennen ist hier insbesondere der Nichtanfall einer Schachtelstrafe beim innerkonzernlichen Gewinntransfer, wenn Organschaft gegeben ist. Von zentraler Bedeutung ist die Organschaft auch im Bereich der Zinsschrankenregelung (§ 15 Satz 1 Nr. 3 KStG)¹¹ sowie bei der Unterlassung gewerbesteuerlicher Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) für konzerninterne Vergütungen¹². All diese Konsequenzen stehen außerhalb des Grundsatzes der wirtschaftlichen Verlusttragung und können mit diesem nicht erklärt werden.
- Die These von der wirtschaftlichen Verlusttragung hat an Überzeugungskraft verloren, da sich das abzuführende handelsrechtliche Ergebnis immer mehr von dem hinzuzurechnenden steuerlichen Einkommen entfernt hat¹³. Wegen steuerbefreiter Beteiligungserträge nach § 8b Abs. 1 KStG kann eine Organgesellschaft trotz eines handelsrechtlichen Gewinns steuerlich einen Verlust erzielen, der vom Organträger nicht wirtschaftlich getragen wird. Auch die Technik der Bruttomethode¹⁴ verändert den komplizierten Zusammenhang nicht, da die Freistellung auf Ebene des Organträgers nachgeholt wird. Dieses Auseinanderdriften von handelsrechtlichem Gewinn und steuerlichem Einkommen setzt sich mit der zunehmenden Erosion des Maßgeblichkeitsprinzips fort und hat durch die Abschaffung der formellen Maßgeblichkeit im BilMoG einen neuen Höhepunkt erreicht¹⁵. Auch der Hinweis, dass möglicherweise in der Totalperiode eine

2 Hierzu Lenz, Ubg 2010, 179 ff.; Rödder, DStR 2010, 1218 ff.; Crezelius, Ubg 2009, 733 ff.; Hahn, DStR 2009, 1834 ff.; Schneider/Hinz, Ubg 2009, 73 ff.

3 Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP, 17. Legislaturperiode, S. 6.

4 Vgl. Kolbe, in: H/H/R, KStG, Std. Mai 2006, § 14 Anm. 12, m. w. N.

5 Vgl. nur Knepper, BB 1982, 2062; zu weiteren Nachteilen vgl. Herzig, in: Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, S. 25 f.; Prinz, in: Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, S. 553 f.; Herzig/Wagner, DB 2005, 6.

6 Insbesondere die Bemessung von Ausgleichzahlungen und die Bezugnahme auf § 302 AktG sind streitanfällig, vgl. z. B. die Urteilsbesprechungen von Gosch, Steuerrechtsprechungsforum 2009/2010 (StF 29); vgl. Meißel/Bokeloh, DB 2009, 2067 ff., 56 - 62; vgl. Hohage/Willkommen, BB 2010, 1119 ff.; zu offenen Fragen bei Mehr- und Minderabführungen vgl. Sedemund, DB 2010, 1255 ff.; Neumann, in: Gosch, KStG, § 14 Rz. 416 ff.; zu Auswirkungen des BilMoG auf die Organschaft vgl. Kröner/Bolik/Gageur, Ubg 2010, 237 ff.; zu weiteren Formfragen vgl. Schöneborn, DB 2010, 245 ff.

7 Priester nennt die Unternehmensverträge des AktG „Kinder des Steuerrechts“, vgl. Priester, in: Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, S. 39, vgl. ferner Grotherr, in: Gassner/Lang/Wiesner (Hrsg.), Besteuerung von Unternehmensgruppen, 1998, S. 258.

8 Lediglich Slowenien setzt einen Ergebnisabführungsvertrag für die Gruppenbesteuerung voraus, vgl. Herzig, DStJG, Bd. 28, S. 192.

9 Vgl. zur umfangreichen Kritik an der Notwendigkeit des Gewinnabführungsvertrags Hey, GmbHR 2006, 118; Herzig/Wagner, DB 2005, 6; Herzig/Englisch/Wagner, Der Konzern 2005, 316; Rödder, DStR 2004, 1629; Balmes/Brück/Ribbrock, BB 2006, 188; Jochum, FR 2005, 581 ff.; Krebühl, DB 1995, 743 ff.; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. 2007, S. 978; Wagner, StuW 1997, 308 ff.; Grotherr, StuW 1996, 376; Lüdicke, FR 2009, 1028; Witt, FR 2009, 1045 f.; Herzig, FR 2009, 1039 f.; Esterer/Bartelt, BB-Special, 1/2010, S. 3; Wagner, Konzeption einer Gruppenbesteuerung, 2006, S. 5 ff.; Watrin/Sievert/Strohm, FR 2004, 2; Witt, Die Konzernbesteuerung, 2006, S. 158 ff.; Prinz, in: Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, S. 553 ff.; Borggräfe, WPg 1995, 129; Staringer, DStJG, Bd. 25, S. 73; Scheunemann, IStR 2006, 147, teilweise m. w. N.

10 Vgl. Müller-Gatermann, in: FS Ritter, 1997, S. 464, vgl. Bericht des BMF zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 19. 4. 2001, Beilage zur FR 11/2001, S. 16 ff.

11 Durch die Betriebsfiktion findet im Organkreis ein Zins- und EBITDA-Pooling statt. Zudem kann unter Umständen der Stand-Along-Escape geführt werden. Zu weiteren Vorteilen beim Eigenkapitalquotenvergleich vgl. Herzig/Liekenbrock, Ubg 2009, 752 ff.

12 Vgl. Abschn. 41 Abs. 1 Satz 5 GewStR. Die Unterlassung der Hinzurechnungen ergibt sich aus der stärkeren Betonung des Einheitsgedanken in der gewerbesteuerlichen Organschaft, die in der Betriebsstättenfiktion (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG) deutlich, allerdings nicht konsequent umgesetzt wird.

13 Vgl. Herzig, (Fn. 8), S. 216; Herzig, FR 2009, 1039 f. Grotherr, StuW 1995, 141; Treptow, in: Herzig/Günkel/Niemann, StJb 1995/96, S. 70.

14 § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG.

Übereinstimmung herbeigeführt wird, überzeugt nicht, da die Organshaft häufig nur für einen Zeitabschnitt im Leben einer Gesellschaft vereinbart wird.

- Der Gewinnabführungsvertrag ist international weitgehend unbekannt und ist ausländischen Investoren gegenüber erläuterungsbedürftig¹⁵. Daneben kann die wirtschaftliche Verlusttragung innerhalb eines Konzerns nicht nur mithilfe eines Gewinnabführungsvertrages organisiert werden. Insbesondere ausländische Konzerngesellschaften sind hierfür ein gutes Beispiel, da nur wenige ausländische Rechtsordnungen den Vertragskonzern kennen. Wenn es aber entscheidend auf die Verlusttragung ankommen sollte, so ist nicht nachvollziehbar, warum eine wirtschaftliche Verlusttragung außerhalb eines Gewinnabführungsvertrages eine steuerliche Diskriminierung erfahren soll.

2.1.2 Organisations- und Konzernneutralität

Aus den aufgezeigten Gründen erscheint es geboten, dass Deutschland mit Blick auf den Gewinnabführungsvertrag seine internationale Isolierung aufgibt und den Weg zu einer modernen Gruppenbesteuerung beschreitet. Ein solches Vorgehen würde auch den Anforderungen der globalisierten Wirtschaft entsprechen und dem internationalen Verständnis Rechnung tragen, da Vertragskonzerne international weitgehend unbekannt sind und nur eine untergeordnete Rolle spielen, während faktische Konzerne im Mittelpunkt des wirtschaftlichen Geschehens stehen. Als Leitgedanke einer solchen Gruppenbesteuerung könnte das Bild vom Konzern als wirtschaftlicher Einheit dienen, der auch steuerlich in noch zu bestimmenden Grenzen als Einheit zu behandeln ist. Allerdings ist dieser Einheitsgedanke nicht unproblematisch, da er stets die Schlussfolgerung nahe legt, die Gruppe wie ein Einheitsunternehmen zu behandeln, was i. S. einer Folgerichtigkeit zwingend auch eine Zwischengewinneliminierung erforderlich machen würde¹⁶. Diese Zwangsläufigkeit würde vermieden, wenn die Organisationsneutralität oder Konzernneutralität¹⁷ der Besteuerung in den Mittelpunkt der Überlegungen gerückt wird und steuerliche Diskriminierungen des Konzernunternehmens gegenüber der Einheitsunternehmung abgebaut werden, ohne die strukturellen Unterschiede zwischen beiden Alternativen zu verwischen, die beispielsweise in der Haftungsseparation bestehen. Mit einem solchen Ansatz würde die Organisationsneutralität des Steuerrechts deutlich verbessert, zusätzlich würden faktische Konzerne und Vertragskonzerne die gleiche steuerliche Behandlung erfahren können. Auch dem Gedanken der wirtschaftlichen Verlusttragung könnte in einem solchen System entsprochen werden, indem nämlich eine Nachversteuerung für die Fälle vorgesehen wird, in denen später keine wirtschaftliche Verlusttragung erfolgt.

2.2 Überzogene Binnenorientierung

Die überzogene Binnenorientierung der deutschen Organisationsbesteuerung kommt in den Anforderungen sowohl an die Organgesellschaft als auch an den Organträger zum Ausdruck.

15 Vgl. Herzig, (Fn. 8), S. 192 f. Zu beachten ist ferner, dass insoweit das Instrument der steuerlichen Ausgleichsposten (§ 14 Abs. 4 Satz 1 KStG) zunehmend an Relevanz gewinnen könnte.

16 In Europa ist der Gewinnabführungsvertrag wohl lediglich noch in Slowenien, Portugal und Österreich bekannt, vgl. Witt, FR 2009, 1047 f.

17 Zu weiteren Problemen bei der Verfolgung des Einheitsgedankens vgl. Herzig, (Fn. 8), S. 194. Auch die gewerbsteuerliche Organshaft durchbricht den Einheitsgedanken, da an der getrennten Gewerbeertragsermittlung festgehalten wird, vgl. Abschn. 14 Abs. 1 Satz 8 ff. GewStR.

18 Vgl. Schön, ZHR 2007, 416 f.; Staringer, DStJG, Bd. 25, S. 77 f.

2.2.1 Organgesellschaft

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG muss eine Organgesellschaft ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung im Inland haben. Eine Organshaft ist deswegen in den beiden nachfolgenden Fallgruppen¹⁹ ausgeschlossen:

- Wenn eine inländische Muttergesellschaft an einer ausländischen Tochtergesellschaft beteiligt ist, die über eine deutsche Betriebsstätte verfügt²⁰.
- Wenn eine deutsche Muttergesellschaft an einer Tochtergesellschaft beteiligt ist, die ihren Sitz im Ausland, aber ihre Geschäftsleitung im Inland hat und über eine Betriebsstätte im Inland verfügt. Dieser Fall ist inzwischen Gegenstand eines Vertragsverletzungsverfahrens, da die EU-Kommission einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit in der Tatsache begründet sieht, dass die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Tochtergesellschaft nur wegen ihres ausländischen Sitzes nicht Organgesellschaft sein kann²¹.

In einer künftigen Gruppenbesteuerung sollten zur Vermeidung von Diskriminierungen neben unbeschränkt steuerpflichtigen Tochtergesellschaften auch beschränkt steuerpflichtige Tochtergesellschaften Gruppenmitglieder sein können und zwar soweit sie beschränkt steuerpflichtig sind²². Damit könnten insbesondere deutsche Betriebsstätten ausländischer Konzerngesellschaften in die Gruppenbesteuerung einbezogen werden. In diesem Zusammenhang muss natürlich vermieden werden, dass es zu einer doppelten Verlustberücksichtigung kommt.

2.2.2 Organträger

Die Problematik der gegenwärtigen Binnenorientierung lässt sich auch am Beispiel des Organträgers festmachen, der seine Geschäftsleitung im Inland haben muss, wenn er als Kapitalgesellschaft organisiert ist. Damit scheiden ausländische Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Ausland selbst dann als Organträger aus, wenn sie über eine inländische Betriebsstätte verfügen und die Anteile an inländischen Tochtergesellschaften im Betriebsvermögen dieser Betriebsstätte halten. Nur für den Sonderfall einer im Handelsregister eingetragenen Zweigniederlassung sieht § 18 Satz 1 KStG eine Ausnahme vor.

Für eine künftige Gruppenbesteuerung erscheint die Forderung nach einer eingetragenen Zweigniederlassung zu eng, zu formalistisch und nicht diskriminierungsfrei zu sein. Als Gruppenträger sollte auch eine beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft zugelassen werden, wenn die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern dem Betriebsvermögen der inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist. In der weiteren Diskussion wird noch zu klären sein, ob eine horizontale Verlustverrechnung zwischen zwei inländischen Kapitalgesellschaften auch dann in Betracht kommen kann, wenn es an einer inländischen Betriebsstätte der ausländischen Mutterkapitalgesellschaft fehlt, die Beteiligungen an den inländischen Kapitalgesellschaften also unmittelbar von der ausländischen Mutter ohne Zwischenschaltung einer inländischen Betriebsstätte gehalten werden²³.

19 Vgl. van Lishaut, FR 2009, 1031 f.

20 Vgl. zu dieser Konstellation EuGH v. 27. 11. 2008, C-418/07, *Société Pabillon*, DStRE 2009, 1254 zur französischen Gruppenbesteuerung.

21 Vgl. Schreiben der EU-Kommission v. 29. 1. 2009, Nr. 2008/4909; Meilicke, DB 2009, 653. Zur doppelten Inlandsanbindung vgl. Scheunemann, Grenzüberschreitende konsolidierte Konzernbesteuerung, 2005, S. 74 ff. Kolbe, (Fn. 4), § 14 Anm. 12, m. w. N., Frotscher, in: Frotscher/Maas, KStG, Std. Januar 2010, § 18 Rz. 8.

22 Vgl. Frotscher, (Fn. 21), § 14 Rz. 82; Kußmaul/Niehren, in: FS Djanani, 2009, S. 188 ff. Für den Einbezug spricht sich auch Endres aus, Endres, in: FS Herzig, 2010, S. 199 f.

23 Dafür sprechen sich beispielsweise Endres, (Fn. 22), S. 198 f., und Krebühl, in: Herzig (Hrsg.), Organshaft, 2003, S. 606, aus.

3. Personelle und sachliche Reichweite

Deutsche Besonderheiten sind bei der Frage zu beachten, wie die personelle und sachliche Reichweite einer künftigen Gruppenbesteuerung auszugestaltet ist. Im Mittelpunkt des Interesses stehen hierbei die Fragen, wie Personenunternehmen im Rahmen der Gruppenbesteuerung zu berücksichtigen sind und für welche Steuerarten die Gruppenbesteuerung konzipiert werden soll.

3.1 Einzubeziehende Rechtsformen

Während sich der Konsolidierungskreis im CCCTB-Projekt und bei ausländischen Gruppenbesteuerungssystemen ausschließlich auf Kapitalgesellschaften konzentriert²⁴, sieht die deutsche Organschaftsregelung auch die Möglichkeit vor, dass eine Personengesellschaft oder natürliche Person als Organträger fungieren kann²⁵. Mithilfe einer Organschaft kann folglich erreicht werden, Einkommen aus der Körperschaftsteuerlichen in die einkommensteuerliche Sphäre zu transportieren, was im internationalen Vergleich ein Unikat darstellt. Dieser deutsche Sonderweg bringt erhebliche steuertechnische Erschwerungen mit sich, die unter dem Stichwort „Bruttomethode“²⁶ diskutiert werden und nicht leicht zu handhabende Ausnahmen vom reinen *Separate Entity Accounting* erfordern²⁷. Sollte Deutschland an der Einbeziehung von Personenunternehmen und natürlichen Personen festhalten²⁸, setzt dies einer Fortentwicklung der Gruppenbesteuerung – beispielsweise mit Blick auf die Berücksichtigung von Auslandsverlusten – deutliche Grenzen. Aber auch beim Transfer von Verlusten einer inländischen Tochterkapitalgesellschaft in die einkommensteuerliche Sphäre natürlicher Personen könnten die Wertungen aus § 15a EStG nicht unberücksichtigt bleiben, wenn auf einen Gewinnabführungsvertrag verzichtet wird²⁹. Ansonsten würde die Gefahr bestehen, dass wegen der starken Spreizung von KSt-Satz und ESt-Spitzensatz mit Körperschaftsteuerlichen Verlusten beachtliche (temporäre) ESt-Ersparnisse bis zur Grenze von 45 % (zzgl. SolZ) erzielt werden könnten³⁰. Anders wäre die Situation zu beurteilen, wenn Personengesellschaften steuerlich wie Kapitalgesellschaften behandelt würden oder Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen gleichermaßen einer allgemeinen Unternehmensteuer unterfie-

len. Ein entsprechender Vorschlag ist in Deutschland von der Stiftung Marktwirtschaft vorgestellt worden³¹.

3.2 Einzubeziehende Steuerarten

Die Erstreckung der Gruppenbesteuerung auf lokale Steuern stellt aus deutscher Sicht mit Blick auf die Gewerbesteuer eine besondere Herausforderung dar. Bei Umsetzung der CCCTB wäre es technisch unproblematisch, mit der Gewerbesteuer an den Teil des Konzernergebnisses anzuknüpfen, der nach der formelmäßigen Aufteilung auf die inländische Gesellschaft entfällt³². Politisch dürfte eine solche Vorgehensweise aber auf erhebliche Vorbehalte stoßen, da die budgetären Konsequenzen für die einzelnen Kommunen schwer zu kalkulieren sind und nur ein sehr indirekter Zusammenhang zwischen dem inländischen Ergebnisbeitrag und dem zugeteilten Anteil am Konzernergebnis besteht. Möglicherweise könnte diese Problematik in die Überlegungen zur Reform der Kommunalbesteuerung einbezogen werden.

Solange jedoch an einem *Separate Entity Accounting* festgehalten wird, bestehen gegen eine Fortführung auch der gewerbesteuerlichen Organschaft keine Bedenken³³. Erwogen werden sollte in diesem Zusammenhang die Beseitigung von gewerbesteuerlichen Inseln in Organkreisen³⁴, die durch zwischengeschaltete Personengesellschaften gebildet werden, soweit diese gewerbliche Einkünfte erzielen und damit als eigenständige Subjekte der Gewerbesteuer zu qualifizieren sind, die nach gegenwärtigem Recht nicht den Status einer Organgesellschaft erlangen können, der ausschließlich Kapitalgesellschaften vorbehalten ist³⁵.

Im Rahmen einer Fortentwicklung der Gruppenbesteuerung sollte aus Gründen der Praktikabilität an den gleichen Voraussetzungen für die Körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Organschaft festgehalten werden. Bei Beachtung dieses Grundsatzes erscheint es kaum denkbar, dem in jüngster Zeit in die Diskussion eingebrachten Vorschlag zu folgen, in Deutschland ein Group-Contribution-System nach skandinavischem Vorbild zu etablieren. Neben den Schwierigkeiten für Minderheitsgesellschafter erscheint insbesondere problematisch, dass einzelne Kommunen durch Group-Contribution-Zahlungen Steuersubstrat einbüßen, obgleich die einzelne Konzerngesellschaft diese Zahlung nur im Interesse des Konzerns geleistet hat, um einen innerkonzernlichen Verlustausgleich zu ermöglichen. Ein solcher Systemwechsel dürfte insbesondere mit Blick auf die Konsequenzen für die Gewerbesteuer in Deutschland kaum in Betracht kommen. Soll die Gruppenbesteuerung sich auch auf die Gewerbesteuer erstrecken, so dürfte es unverzichtbar sein, im Rahmen einer Gruppenbesteuerung an der bisher praktizierten Zurechnungsmethode festzuhalten.

24 Vgl. *Mors/Rautenstrauch*, Ubg 2008, 98. Einzubeziehende Gesellschaften könnten sich aus der Auflistung der Rechtsformen im Anhang der Mutter-/Tochterrichtlinie ergeben (RL 90/435/EWG vom 23. 7. 1990, ABI EG L 225 vom 20. 8. 1990, S. 6).

25 Zur Einbindung von Personengesellschaften in den Organkreis vgl. *Dötsch*, in: FS Herzig, 2010, S. 243 ff.

26 § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG; vgl. *Rosenbach*, WPg-Sonderheft 2003, S. 9 f.

27 Vgl. *Heurung/Möbus*, BB 2003, 766 ff.; *Dötsch*, Der Konzern 2003, 32.

28 Ablehnend *Mayr*, BB 2008, 1316.

29 § 15a Abs. 1 EStG begrenzt den Verlustabzug eines Kommanditisten im Entstehungsjahr grundsätzlich auf die Höhe seines Kapitalkontos. Es dürfte schwierig zu rechtfertigen sein, wieso ein Kommanditist nur in Höhe seiner Beteiligung Verluste verrechnen kann, ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft hingegen über seine Beteiligung hinaus, vgl. *Lüdicke*, FR 2009, 1028. Zu § 15a EStG vgl. *Deffland*, SteuerStud 2003, 27; *Kantwill*, SteuerStud 2004, 439; *Brandenburg*, DB 2004, 1632; *Schäfers*, GmbH-StB 2010, 15 ff. Zum Vorschlag der Begrenzung der (ausländischen) Verlustverrechnung auf den Wert der Beteiligung siehe *Müller-Gatermann*, in: Oestreicher (Hrsg.), Konzernbesteuerung – Beiträge zu einer Ringveranstaltung an der Universität Göttingen im Sommersemester 2004, 2005, S. 234.

30 Verstärkt wird diese Problematik durch die (pauschalierte) Anrechenbarkeit der Gewerbe- auf die Einkommensteuer. Bei wirksamer Anrechnung (also bei Fehlen von Anrechnungsüberhängen) ist die Frage, ob ausländische Verluste in den Gewerbeertrag einbezogen oder nicht einbezogen werden, in der Einkommensteuersphäre irrelevant, da die gewerbesteuerliche Mehr- bzw. Minderbelastung durch die Anrechnung neutralisiert wird. Bei Kapitalgesellschaften ist die Frage des Einbezugs ausländischer Verluste in den Gewerbeertrag hingegen materiell relevant (Entlastung von 15 % versus rund 30 %).

31 Vgl. Stiftung Marktwirtschaft – Kommission „Steuerrechtbuch“ – Steuerpolitisches Programm, 30. 1. 2006, S. 34. Zum Vorschlag der Stiftung Marktwirtschaft zu einer allgemeinen Unternehmensteuer vgl. *Homburg*, BB 2005, 2385 f.

32 Zur Problematik des Einbezugs der Gewerbesteuer in die CCCTB vgl. *Spengel*, in: Schön/Schreiber/Spengel (Hrsg.), A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe, 2008, S. 30 ff.; *Mors/Rautenstrauch*, Ubg 2008, 102.

33 Problematisch erscheint ferner die Frage, ob ausländische Verluste in den inländischen Gewerbeertrag einzubeziehen sind, da die Gewerbesteuer auf dem Territorialitätsprinzip beruht. Sofern dies abgelehnt wird, ist ein Auseinanderdriften der Körperschaft- und der gewerbesteuerlichen Organschaft auf der Rechtsfolgeebene unvermeidlich und die (temporäre) Entlastung durch ausländische Verluste reduziert sich auf den Körper- bzw. Einkommensteuersatz.

34 Siehe *Lüdicke*, FR 2009, 1030; *Herzig*, FR 2009, 1041.

35 Dies folgt aus § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG i. V. m. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG (i. V. m. § 17 Satz 1 KStG i. V. m. § 18 Satz 1 KStG). Vgl. *Herzig*, FR 2009, 1041; *Lüdicke*, FR 2009, 1030.

4. Voraussetzungen einer Gruppenbesteuerung

Wird der Blick auf die Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung im Einzelnen gelenkt, so können die im Rahmen des CCCTB-Projektes gefundenen Lösungen brauchbare Anhaltspunkte bilden und eine stille Harmonisierung fördern.

4.1 Beteiligungshöhe, Gruppenantrag, Mindestdauer, Vorgruppenverluste

Bei der erforderlichen Beteiligungshöhe scheint sich ein europäischer Konsens herauszubilden, wonach eine mittelbare bzw. unmittelbare Beteiligung um 75 % am Stammkapital bzw. an den Stimmrechten notwendig, aber auch ausreichend sein soll³⁶. Für diese Grenze spricht insbesondere, dass dem Einheitsgedanken³⁷ zumindest insoweit Rechnung getragen wird, als mit dieser Mehrheit einerseits satzungsändernde Beschlüsse³⁸ gefasst werden können und andererseits das Problem der Beteiligung von Minderheitsgesellschaftern zumindest in Grenzen gehalten wird³⁹.

Im Rahmen des CCCTB-Projektes scheint sich auch die Auffassung durchzusetzen, dass es keine Zufallsgruppen geben soll, also die Erfüllung der Beteiligungsvoraussetzung nicht automatisch eine Gruppenbildung zur Folge hat, sondern ein entsprechender Gruppenantrag erforderlich ist, der dem Steuerpflichtigen ein faktisches Wahlrecht verleiht⁴⁰.

Übereinstimmung scheint auch in der Frage zu bestehen, dass zur Vermeidung von Steuerplanungsmöglichkeiten eine gewisse Mindestdauer für den Bestand der Gruppe gefordert werden sollte, wobei sich eine Zeitspanne zwischen drei und fünf Jahren als konsensfähig herausgebildet hat. Eine vorzeitige Beendigung aus wichtigem Grund sollte jedoch unschädlich sein, um Planungsbarrieren zu vermeiden⁴¹.

Für vororganschaftliche Verluste finden sich in Deutschland nur bei der Organgesellschaft Sonderregelungen⁴², während beim Organträger vororganschaftliche Verluste uneingeschränkt berücksichtigt werden können. Eine Berechtigung für diese Einschränkung bei der Organgesellschaft ist nicht mehr zu erkennen, wenn die Verrechnung auf das Einkommen der Organgesellschaft beschränkt wird. Dies sollte auch die Leitlinie für eine künftige Gruppenbesteuerung sein.

4.2 All-in/All-out Steuerumlageverträge

Noch einer weiteren Diskussion bedarf die Frage, ob der Gruppenantrag alle Gesellschaften umfassen muss, die den Grup-

penvoraussetzungen genügen, oder ob der Antrag auch auf ausgewählte Konzerngesellschaften beschränkt werden kann. Steht die Zielsetzung im Vordergrund, Planungsmöglichkeiten zu vermeiden, so wird die Entscheidung zugunsten einer All-in/All-out-Lösung fallen, soll dagegen die unternehmerische Flexibilität gefördert werden, könnte auch eine selektive Auswahl der Gruppenmitglieder akzeptiert werden. Dies birgt indes die Gefahr eines „Rosinenpickens“, indem nur solche Unternehmen einbezogen werden, die ein steueroptimales Ergebnis beschieren. Unstreitig dürfte auch sein, dass im Gefüge einer Gruppenbesteuerung Steuerumlageverträge eine zentrale Bedeutung erlangen, nicht zuletzt im Interesse der Minderheitsgesellschafter und der Gesellschaftsgläubiger⁴³. Dabei ist Steuerumlageverträgen nach der Belastungsmethode gegenüber solchen nach der Verteilungsmethode der Vorzug einzuräumen. Fraglich ist in diesem Punkt nur, ob die Notwendigkeit und der Inhalt einer Steuerumlagevereinbarung als zwingende Voraussetzung für eine Gruppenbildung definiert werden sollte. In diesem Punkt dürften die Erfahrungen in Österreich von besonderem Interesse für die weitere Diskussion sein. Dort steht die Ausgestaltung den beteiligten Parteien frei⁴⁴.

4.3 Mehr-Mütter-Organschaft

Für die Besteuerung von Joint-Venture-Strukturen stellt sich die Frage, ob eine Regelung i. S. der Mehr-Mütter-Organschaft vorgesehen werden soll, die insbesondere bei einer Beteiligungsgrenze für die Gruppenzugehörigkeit von 75 % von vielen Seiten als notwendig angesehen wird⁴⁵. Mit dem Einheitsgedanken lässt sich eine solche Forderung nicht begründen, dieser rechtfertigt allenfalls eine Zuordnung zur zwischengeschalteten Willensbildungs-GbR⁴⁶. Dagegen schließt das Postulat der Organisations- oder Konzernneutralität diese Forderung zumindest nicht aus, da das Zusammenwirken mit Partnern beispielsweise im Bereich der Forschung und Entwicklung steuerlich nicht diskriminiert werden soll. Eine Lösung, die in Österreich mit der Beteiligungsgemeinschaft gefunden worden ist, könnte darin bestehen, grundsätzlich eine Mehr-Mütter-Organschaft zuzulassen, aber Bedingungen an die Zahl und die Mindestbeteiligung der Partner zu knüpfen. Ein solcher Ansatz ist im Modell der Stiftung Marktwirtschaft vorgesehen⁴⁷.

5. Rechtsfolgen einer Gruppenbesteuerung

Aussagen zur Zukunft der Gruppenbesteuerung im Bereich der Rechtsfolgen sind in hohem Maße pfadabhängig und dürften

36 Vgl. Herzig, FR 2009, 1040. Diese Grenze hat sich auch in der CCCTB herauskristallisiert, Arbeitspapier „GKKB: mögliche Elemente der technischen Ausgestaltung“ (CCCTB/WP/057), S. 26 ff.; Esterer/Bartelt, BB-Special 1/2010, S. 7.

37 Je höher das Beteiligungserfordernis gelegt wird, desto eher legitimiert sich der Einheitsgedanke, vgl. Grotherr, StuW 1996, 376.

38 So liegt momentan trotz der finanziellen Eingliederung, die bei der Mehrheit der Stimmrechte vermittelt werden soll (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG), bereits eine faktische Beteiligungsgrenze von 75 % vor, da ein notwendiger Gewinnabführungsvertrag gemäß § 293 Abs. 1 Satz 2 AktG erst ab dieser Quote abgeschlossen werden kann.

39 Zudem bietet eine höhere Beteiligung tendenziell eher Gewähr dafür, dass die Verluste auch tatsächlich mittelfristig von der Mutter getragen werden, vgl. Müller-Gatermann, (Fn. 29), S. 234.

40 Zur Frage der Anwendungsoption siehe Schön, Tax Notes International, 2007, S. 1072 f.; Das Wahlrecht impliziert im CCCTB-Regime indes das Nebeneinander von der CCCTB und der Körperschaftsteuer, was zu einer zusätzlichen administrativen Belastung führen dürfte, vgl. Mors/Rautenstrauch, Ubg 2008, 98.

41 Mors/Rautenstrauch, Ubg 2008, 98.

42 § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG. Bei der Organgesellschaft werden vororganschaftliche Verluste „eingefroren“ und leben nach Beendigung der Organschaft wieder auf.

43 Vgl. Rödder, ZHR 2007, 390. Der Zwang zu Steuerumlagen ergibt sich aus der Tatsache, dass im Rahmen der steuerlichen Ergebniszusammenfassung beim Organträger (ohne tatsächlichen Abfluss des Ergebnisses) ebenfalls die Steuerschuldnerschaft auf diesen übergeht. Zur Bemessung der Steuerumlage stehen grundsätzlich die Belastungs- und Verteilungsmethode zur Verfügung, vgl. bereits Rose, DB 1965, 262 ff.; Probst, Die Behandlung der Anteile von Minderheitsgesellschaftern innerhalb der Besteuerung der Konzernunternehmung, 1996, S. 180 ff.; Theisen, Der Konzern – Betriebswirtschaftliche und rechtliche Grundlagen der Konzernunternehmung, 2000, S. 584. Vgl. zu Steuerumlagen allgemein Witt, Konzernbesteuerung, 2006, S. 315 ff.; Wagner, Konzeption einer Gruppenbesteuerung, 2006, S. 205 ff. Die Belastungsmethode wird der wirtschaftlichen Verursachung der steuerlichen Effekte eher gerecht, vgl. Wagner, ebda., 2006, S. 209.

44 Der Gruppenantrag hat gemäß § 9 Abs. 8 öKStG lediglich die Erklärung zu enthalten, dass eine Regelung über den Steuerausgleich vereinbart worden ist.

45 Vgl. Staringer, (Fn. 18), S. 98; Endres, (Fn. 22), S. 203 f.

46 Vgl. den Wortbeitrag von Wieland, DStJG, Bd. 28, S. 119; vgl. Witt, (Fn. 43), S. 224 ff.

47 Vgl. Stiftung Marktwirtschaft – Kommission „Steuergesetzbuch“ – Steuerpolitisches Programm, 30. 1. 2006, S. 34.

für Staaten mit Group-relief- und Group-contribution-Systemen anders aussehen als für Staaten, die dem Zurechnungs-Konzept folgen wie beispielsweise Deutschland.

5.1 Zurechnungs-Konzept und Ausweitungen für Inlandsfälle

Aus deutscher Sicht ist keine Veranlassung erkennbar, vom Zurechnungs-Konzept als Grundlage für eine Fortentwicklung der Konzernbesteuerung abzugehen und dem Gruppenträger die eigenständig ermittelten positiven und negativen Ergebnisse der Gruppengesellschaften zuzurechnen, wozu auch die inländischen Betriebsstättenresultate ausländischer EU-Kapitalgesellschaften zählen sollten. Die vertikale Zurechnung zum Gruppenträger sollte stets das gesamte Ergebnis der Gruppengesellschaft umfassen, auch wenn die Beteiligung weniger als 100 % beträgt⁴⁸. Der konzerninterne Ausgleich erfolgt über die Steuerumlage. Eine nur quotal Zurechnung würde neben der Steuerpflicht des Gruppenträgers weitere partielle Steuerpflichten der einzelnen Gruppenmitglieder begründen, was erhebliche administrative Probleme und Schwierigkeiten mit sich bringen würde. Verschiedentlich wird erwogen, den Umfang der Verlustzurechnung vom Gruppenmitglied auf den Gruppenträger auf die Höhe des jeweiligen Beteiligungsansatzes in der Steuerbilanz des Gruppenträgers zu begrenzen. Die Verlustverrechnung würde bei dieser Konstellation die Funktion einer vorgezogenen Teilwertabschreibung übernehmen. Dieser Gedanke orientiert sich an der Grundidee des § 15a EStG und bindet die Verlustverrechnung an den bisherigen finanziellen Einsatz des Gruppenträgers und lässt das künftige Verhalten des Gruppenträgers zunächst unberücksichtigt. Berechtigt ist eine solche Forderung, soweit im Rahmen eines Gruppenbesteuerungssystems körperschaftsteuerliche Verluste in die einkommensteuerliche Sphäre transportiert werden können. Die Attraktivität einer solchen Gruppenbesteuerung mit deutlich begrenzter Verlustverrechnung wäre jedoch für den Kapitalgesellschaftskonzern gerade mit Blick auf Anlaufverluste und andere wirtschaftliche Wechselagen erheblich eingeschränkt. Daher sollte schon mit Blick auf die steuerliche Standortattraktivität auf eine solche Beschränkung außerhalb der Personenunternehmen als Organträger verzichtet und der Versuch unternommen werden, möglichen Missbräuchen durch gezielte Regelungen zu begegnen.

Die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung sollten jedoch nicht auf die Verlustverrechnung reduziert werden. Vielmehr ist es mit Blick auf die Konzernneutralität der Besteuerung notwendig, auch andere steuerliche Rechtsfolgen in den Blick zu nehmen. Hierzu zählt in Deutschland beispielsweise die Schachtelstrafe in Höhe von 5 % (§ 8b Abs. 5 KStG), die für den konzerninternen Gewinntransfer anfällt und das Konzernunternehmen gegenüber der Einheitsunternehmung steuerlich diskriminiert. Der Verzicht auf diese Schachtelstrafe im Rahmen der Gruppenbesteuerung erscheint nur konsequent. Gleiches muss auch für die Einschränkungen des Zinsabzugs für gruppeninterne Zinszahlungen gelten, weshalb es folgerichtig ist, die Gruppe als einen Betrieb zu qualifizieren. Entsprechendes gilt für die gewerbesteuerlichen Modifikationen.

5.2 EU-Auslandsgesellschaften und Auslandsverluste

Von zentraler Bedeutung ist die Frage, wie in einer Gruppenbesteuerung mit Auslandsgesellschaften und insbesondere mit Auslandsverlusten umzugehen ist. Folgt man der Symmetriethese, nach der Auslandsgewinne und Auslandsverluste dem in-

ländischen Gruppenträger unter Anrechnung der ausländischen Steuern zuzurechnen sind, so wird Kapitalexporthneutralität verwirklicht und es stellen sich ggf. Probleme im Zusammenhang mit Anrechnungsüberhängen. Dieser Lösungsansatz wird nicht weiter verfolgt, da in Übereinstimmung mit dem CCCTB-Projekt an der Kapitalimportneutralität festgehalten wird. Damit konzentriert sich die Problematik auf die grenzüberschreitende Verlustverrechnung⁴⁹. Es handelt sich somit um eine asymmetrische Berücksichtigung ausländischer Einkünfte⁵⁰. Aus deutscher Sicht kann eine solche Berücksichtigung ausländischer Verluste im Rahmen einer Gruppenbesteuerung allenfalls für Gesellschaften in EU-/EWR-Staaten in Betracht kommen. Diese Begrenzung liegt sowohl in den budgetären Risiken als auch in der Nachvollziehbarkeit der ausländischen Ergebnisse begründet. Das Beispiel Österreichs, auch Verluste von Gesellschaften in Nicht-EU-/EWR-Staaten zum Abzug zuzulassen, dürfte in Deutschland schon wegen der budgetären Risiken keine Akzeptanz finden.

Auch mit Blick auf die Berücksichtigung von Verlusten ausländischer EU-/EWR-Gesellschaften erscheint es bei der gegenwärtigen Haushaltslage in Deutschland in einem ersten Schritt zweckmäßig, die Verlustberücksichtigung auf den Rahmen zu begrenzen, der vom Europäischen Gerichtshof für Auslandsverluste vorgegeben wird. Nach der inzwischen gefestigten Rechtsprechung besteht eine solche Verpflichtung nur für die Berücksichtigung finaler Verluste, wobei noch zu klären ist, wie Finalität exakt abzugrenzen ist. Sollten sich in Zukunft wieder budgetäre Spielräume ergeben, so kann über eine Ausweitung der Verlustverrechnung auf laufende Verluste nachgedacht werden, wenn eine solide Nachversteuerung etabliert wird.

5.3 Zwischengewinneliminierung

Die Zwischengewinneliminierung ist ein interessanter, aber nicht einfach zu handhabender Baustein einer Gruppenbesteuerung, der den steuerneutralen Transfer von Wirtschaftsgütern innerhalb der Gruppe ermöglicht⁵¹. Allerdings wird dieser Vorteil insbesondere im grenzüberschreitendem Kontext mit beachtlichen Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten erkaufte, da der abgebende Staat regelmäßig nicht bereit sein wird, auf die Besteuerung der stillen Reserven aus dem abgehenden Wirtschaftsgut zu verzichten. Es überrascht daher nicht, dass die Zwischengewinneliminierung in den bereits praktizierten Gruppenbesteuerungssystemen nur eine sehr begrenzte Verbreitung gefunden hat und insbesondere grenzüberschreitend nur selten praktiziert wird. Ein Weg, um die praktischen Probleme der Zwischengewinneliminierung in Grenzen zu halten, könnte darin bestehen, den sachlichen Anwendungsbereich einzuschränken und z. B. auf das Anlagevermögen zu begrenzen. Denn im Umlaufvermögen scheint eine Zwischengewinneliminierung aus wirtschaftlicher Sicht wegen des schnellen Umschlags nicht vordringlich zu sein⁵². Aber selbst bei einer Begrenzung auf das

49 Vgl. Rödder, ZHR 2007, 391. Dabei ist jedoch zu konzedieren, dass ein Regime mit Verrechnung ausländischer Verluste und Nachversteuerung erst ab dem Zeitpunkt der Nachversteuerung Kapitalimportneutralität verwirklicht.

50 Die Berücksichtigung ausländischer Verluste trägt ebenfalls zu einer Annäherung an die Konzernneutralität bei, da sie nun die Bildung nationaler Konzerne nicht mehr gegenüber einer grenzüberschreitenden Ausrichtung begünstigt, vgl. *European Commission*, SEC (2001) 1681, Brüssel, S. 242 ff.; vgl. *Spengel/Wendt*, in: ZEW, Discussion Paper No. 07-043, 2007, S. 8.

51 Die Zwischengewinneliminierung ist immanenter Bestandteil der wirtschaftlichen Einheitsbetrachtung, vgl. *Lüdicke/Rödel*, IStR 2004, 552.

52 Vgl. *Sievert*, Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa, 2006, S. 248.

48 Vgl. *Rödder*, ZHR 2007, 390.

Anlagevermögen bedarf es einer Abstimmung zwischen den betroffenen Staaten, um ggf. die Mehrabschreibung im aufnehmenden Staat mit der Besteuerung im abgebenden Staat zu koordinieren⁵³. Technisch könnte hier auf das Instrument des Ausgleichspostens zurückgegriffen werden, der allerdings für einen anderen Zweck in § 4g EStG geregelt ist. Alternativ kommt eine Methode der außerbilanziellen Hinzurechnung bzw. Kürzung in Betracht⁵⁴. Auch eine Zwischengewinneliminierung würde deutlich erleichtert, wenn EU-weit einheitliche steuerliche Gewinnermittlungsregeln bestehen würden.

Insgesamt ist für die Zwischengewinneliminierung festzuhalten, dass sie nicht zu denjenigen Bausteinen einer künftigen Gruppenbesteuerung zählt, deren Umsetzung in einem ersten Schritt im Vordergrund steht. Die Einbeziehung einer Zwischengewinneliminierung könnte in einem späteren Schritt nachgeholt werden.

5.4 Technische Ausgestaltung

Da die steuerlich zugerechneten Ergebnisse und die handelsrechtlich transferierten Ergebnisse kaum übereinstimmen dürften, bedarf es für die Erfassung der Mehr- und Minderabführungen der Einführung von Verrechnungskonten, die zur Sicherstellung einer Einmalbelastung dienen und möglichst einfach gehalten werden sollten⁵⁵. Um dieses Ziel zu verwirklichen, sollte angestrebt werden, für jede Gruppengesellschaft mit einem Verrechnungskonto auszukommen, das jeweils bei der nächsthöheren Gruppengesellschaft zu führen ist. Erfasst werden müsste auf diesem Konto der Saldo aus der steuerlichen Ergebniszurechnung einerseits und den Zahlungsströmen andererseits, die sich aus Gewinnausschüttungen, Verlustübernahmen und Steuerumlagen zusammensetzen können. Im Veräußerungsfall würde der Saldo des Verrechnungskontos bei der Ermittlung des Veräuße-

rungsgewinns berücksichtigt. Bei einem Ausscheiden der Gesellschaft aus der Gruppe würden in Höhe des Kontensaldos ein dividendenähnlicher Bezug nach § 8b Abs. 1 KStG gegeben sein oder eine verdeckte Einlage vorliegen. Bei ausländischen Gesellschaften käme es zu einer Nachversteuerung der Verluste.

6. Fazit und Ausblick

Aus deutscher Sicht ist von zentraler Bedeutung, dass die gegenwärtige überzogene Binnenorientierung der Organschaft abgeschafft und auf den Gewinnabführungsvertrag als Voraussetzung verzichtet wird. Als Leitbild für eine Gruppenbesteuerung könnte die Organisations- bzw. Konzernneutralität der Besteuerung dienen. Zur Abgrenzung der Voraussetzungen für eine moderne Gruppenbesteuerung bieten die bisher bekannten Ergebnisse des CCCTB-Projektes eine gute Orientierung. Mit Blick auf die Rechtsfolgen steht die Verlustverrechnung traditionell im Vordergrund, wobei insbesondere die Einbeziehung von Auslandsverlusten im Mittelpunkt des Interesses steht. Bei der gegenwärtigen Haushaltslage erscheint es unrealistisch, Anforderungen zu formulieren, die über den Mindeststandard der EuGH-Rechtsprechung hinausgehen. Allerdings sollten die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung nicht auf die Verlustverrechnung reduziert werden, von Bedeutung sind insbesondere auch der konzerninterne Gewinntransfer und die steuerliche Berücksichtigung von Finanzierungskosten im Rahmen der Zinsbeschränkung und die gewerbsteuerlichen Modifikationen. Aus deutscher Sicht stellt die Einbeziehung von Personenunternehmen in die Gruppenbesteuerung eine besondere Herausforderung dar, weil sich die internationale Diskussion um die Konzernbesteuerung ausschließlich auf Körperschaften erstreckt. Eine weitere deutsche Besonderheit ist die notwendige Ausweitung der Gruppenbesteuerung auf die Gewerbesteuer. In diesem Zusammenhang sollte aus Gründen der Praktikabilität auf einen Gleichklang der Voraussetzungen für die körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Gruppenbesteuerung geachtet werden. Sorgfältig erwogen werden sollte auch, ob und in welchen Schritten eine Zwischengewinneliminierung angestrebt wird, die bei grenzüberschreitenden Fällen eine Sicherung und Abgrenzung des Steuersubstrats mit Blick auf die einzelnen Mitgliedstaaten erforderlich macht.

53 Zu beachten sind in diesem Fall, in Abhängigkeit der konkreten Ausgestaltung, die Effekte auf die Vermögenspositionen der Gesellschafter und dementsprechend auf die Steuerumlagen.

54 Vgl. *Oestreicher*, in: *Oestreicher* (Hrsg.), *Konzernbesteuerung – Beiträge zu einer Ringveranstaltung an der Universität Göttingen im Sommersemester 2004, 2005*, S. 26 f.; *Oestreicher/Scheffler/Spengel/Wellisch*, *Modelle einer Konzernbesteuerung für Deutschland und Europa*, 2008, S. 340 ff.

55 Vgl. im Folgenden *Esterer/Bartelt*, *BB-Special 1/2010* 1, S. 8; *Endres*, (Fn. 22), S. 197; *Eisgruber*, *DB 2010*, 39 f.

Gedankensplitter zur konzeptionellen Fortentwicklung des steuerlichen Organschaftsrechts

Diskussionsbeitrag zum 2. Münchner Unternehmenssteuerforum

Von Prof. Dr. Ulrich Prinz, Bonn*

Über die Notwendigkeit eines modernen Konzern- oder Gruppenbesteuerungsrechts in einer entwickelten Volkswirtschaft wie Deutschland besteht Einvernehmen in Wissenschaft und Praxis. Das geltende Organschaftsrecht (§§ 14-9 KStG, § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG) aber – mit seinen Wurzeln in der Rechtsprechung des Preußischen OVG, fortgeführt von RFH und BFH und dann erstmals im Jahre 1969 für Körperschaftsteuerzwecke kodifiziert (§ 7a

KStG 1969) – bedarf der konzeptionellen Fortentwicklung¹. Aus dem Blickwinkel der Praxis ist das Organschaftsrecht mit seinem Zugschnitt auf eine funktional-hierarchische Konzernorganisation und der Notwendigkeit eines Gewinnabführungsvertrags derzeit eine „Großbaustelle“². In Anbetracht dieses Sachstands hat sich die Steuerpolitik (Koalitionsvertrag vom 26. 10. 2009) die Einführung eines modernen Gruppenbesteuerungssystems zur Aufgabe gemacht. Der Beitrag möchte einige Anregungen dazu geben.

* Prof. Dr. Ulrich Prinz ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Bonn.

1 Zur Rechtsentwicklung der Organschaft vgl. *Kolbe*, in: *H/H/R*, *KStG*, Mai 2009, § 14 Anm. 2-4; *Gosch/Neumann*, *KStG*, 2. Aufl. 2009, § 14 Rz. 10-12.

1. Entwicklung eines modernen Konzernsteuerrechts als steuerpolitische Daueraufgabe

1.1 Konzernverbund als Träger steuerlicher Leistungsfähigkeit?

Konzerne sind „reale Phänomene der nationalen und internationalen Wirtschaftspraxis“³, bei denen rechtlich selbstständige Unternehmen aufgrund von Mehrheitsbeteiligungen unter der einheitlichen Leitung einer Muttergesellschaft stehen. Sie werden dadurch – unter übergreifenden Gesichtspunkten und ungeachtet der Legaleinheiten sowie lokalen Besteuerungsrechten – als eine Art „fiktive Einheit“ finanziert, organisiert, administriert und geführt. So werden bspw. Einkauf, Produktion und Vertrieb möglichst schnittstellenfrei ohne Beachtung von rechtsförmlichen und territorialen Grenzen in integrierter Form abgewickelt. Die Typik eines Konzerns, der in unterschiedlichem rechtlichen Gewand und in höchst verschiedenartiger Größenordnung auftreten kann, wird für Rechnungslegungszwecke sehr deutlich in § 297 Abs. 3 HGB umschrieben: Im Konzernabschluss ist die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einbezogenen Unternehmen so darzustellen, „als ob diese Unternehmen insgesamt ein einziges Unternehmen wären“. Dies erfordert mehrfache Konsolidierungsvorgänge (im Kapital-, Schulden- und Ergebnisbereich). Zieht man diesen Gedanken einmal für Besteuerungszwecke heran, so müsste ein Konzern als Konzernverbund entsprechend seiner „finanziellen Gesamtleistungsfähigkeit“ (= Verbundleistungsfähigkeit) besteuert werden. Das gesamte Thema der internationalen Verrechnungspreisgestaltung, der grenzüberschreitenden Verlagerung von Transferpaketen, der verdeckten Gewinnausschüttungen/verdeckten Einlagen wäre bei einer solchen umfassenden Konzernbesteuerung weitgehend obsolet. Die einheitlich ermittelte Verbundleistungsfähigkeit müsste nach einem sachgerecht ermittelten Verteilungsschlüssel – etwa in funktionaler Anlehnung an eine gewerbsteuerliche Zerlegung oder mittels gewichteter Erfolgsbeitragsfaktoren wie Arbeit, Umsatz, Vermögenswerte – den lokalen Fiskaleinheiten zugeordnet werden.

Die Besteuerungsrealität dagegen – und zwar nicht nur in Deutschland, sondern mehr oder weniger in der gesamten Welt – sieht dagegen völlig anders aus:

- Üblicherweise wird an die einzelne rechtsförmliche Einheit ertragsteuerlich angeknüpft. Der BFH spricht von einem „strikten“ oder „prinzipiellen Steuersubjektprinzip“⁴. Der I. Senat schlussfolgert daraus die Grundentscheidung des Gesetzgebers gegen ein „steuersubjektübergreifendes Konzern- oder Gruppenbesteuerungsrecht.“ Nach meiner Einschät-

zung ist diese Wertung etwas zu prononciert, konfliktaufbauend.

- Nur in sehr eng begrenzten Ausnahmefällen kommt eine zusammengefasste Besteuerung in Betracht, die in Deutschland mit der Organschaft jedenfalls für Ertragsteuerzwecke einen Vertragskonzern mit einem qualifizierten Gewinnabführungsvertrag (gesellschaftsrechtlicher Organisationsvertrag zur Begründung einer „Risikogemeinschaft“, Auslegung nach objektiven Gesichtspunkten)⁵ voraussetzt.
- Letztlich ist die deutsche Organschaftsbesteuerung entsprechend den länderspezifischen Besteuerungshoheiten und den Notwendigkeiten des Doppelbesteuerungsrechts territorial begrenzt (nur inländischer Organkreis, keine grenzüberschreitende Ergebniszurechnung, allerdings mit Ausnahme des ausländischen Organträgers gemäß § 18 KStG). Offenkundig europarechtswidrig in Gänze dürfte dies nach der EuGH-Entscheidung v. 25. 2. 2010 in der Rechtssache *X-Holding BV*⁶ nicht sein (Wahrung des Rechts zur Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten als Rechtfertigungsgrund). Dies schließt europarechtsproblematische Einzelregelungen im deutschen Organschaftskonzept nicht aus (etwa das GAV-Erfordernis oder den doppelten Inlandsbezug der Organgesellschaft).

1.2 Zersplittertes steuerliches Organschaftsrecht, keine einheitliche Organtheorie

Die steuerliche Organschaft als Ausnahme zum Steuersubjektprinzip begründet – ungeachtet ihrer Inlandsbegrenzung – letztlich kein wirkliches Konzernsteuerrecht, da die Ergebnisse der in einen Organkreis einbezogenen Unternehmen lediglich additiv zusammengerechnet werden. Eine Zwischenergebniseliminierung bei einem innerkonzernlichen Leistungsaustausch fehlt; auch Kapital- und Schuldenkonsolidierungen finden nicht statt. Im Übrigen gibt es die „eine“ steuerliche Organschaft in Deutschland nicht, es besteht vielmehr eine steuerartenspezifische Zersplitterung. Es ist wie folgt zu unterscheiden:

- *Vertragskonzern für Ertragsteuerzwecke:* Für ertragsteuerliche Zwecke ist ein Vertragskonzern basierend auf einem mindestens fünfjährigen Gewinnabführungsvertrag erforderlich. Hier besteht eine enge Verbindung zum Gesellschaftsrecht, die zu wechselweisen Einflüssen führt und „Verzerrungen“ in der einen oder anderen Richtung bewirkt. Das steuerliche Organschaftsrecht und das „Gesellschaftsrecht“ der Unternehmensverträge (§§ 291 ff. AktG) weist zwar vielfältige Verbindungen auf, insgesamt harmonisiert ist dieser Konzernrechtsbereich aber nicht. Selbst bei der ertragsteuerlichen Organschaft ist zu differenzieren: Während die Tatbestandsvoraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft identisch sind, weichen die Rechtsfolgen bei Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer voneinander ab. Bei der Körperschaftsteuer wird das Einkommen der Organgesellschaften dem Organträger zugerechnet, für gewerbsteuerliche Zwecke gilt die Organgesellschaft als Betriebsstätte des Organträgers (Zurechnungstheorie vs. Filialtheorie). Der Beherrschungsvertrag spielt für ertragsteuerliche Zwecke keine Rolle.
- *Faktischer Konzern für Umsatzsteuerzwecke:* Für Umsatzsteuerzwecke existiert eine faktische Organschaft, bei der die Organgesellschaften nach dem Gesamtbild der Verhältnisse fi-

2 Zur aktuellen Diskussion um eine Reform der Konzernbesteuerung vgl. *Lüdicke/van Lishaut/Herzig/Krebühl* und *Witt*, FR 2009, 1025; *Endres*, Gesetzgeberischer Überarbeitungsbedarf bei der Organschaft: Eine Bestandsaufnahme, in: FS Herzig, 2010, S. 189 ff.; ergänzend auch die Diskussionsbeiträge von *Kessler/Fuest/Kaesler* und *Eisgruber*, DB 18/2010, Standpunkte 33–40. Grundlegend zu den Perspektiven der Konzernbesteuerung vgl. *Schön*, ZHR 2007, 409; sowie *Starlinger*, DStJG 25, 2002, S. 73 ff. Beide Autoren stellen aus ökonomischer Sicht auf Entscheidungs-, Organisations- und Konzernneutralität als Zielsetzung sachgerechter Unternehmensbesteuerung ab. Zu rechtsvergleichenden Überlegungen s. *Sureth/Mehrmann/Dahle*, StuW 2010, 160; sowie *Esser*, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Konzern, IFSt-Schrift Nr. 450, Juli 2008, S. 65 ff. Organschaftsbezogene Sonderfragen der Versicherungswirtschaft und des kommunalen Querverbands bleiben außer Betracht.

3 Vgl. *Theisen*, Der Konzern, Betriebswirtschaftliche und rechtliche Grundlagen der Konzernunternehmung, 2. Aufl. 2000; Vorwort zur 1. Aufl. instruktiv dazu aus betriebswirtschaftlicher Sicht auch *Müller-Stewens/Campbell*, Welchen Wert generiert ein Konzern?, FAZ v. 28. 6. 2010, S. 10.

4 Vgl. BFH v. 3. 3. 2010, I R 68/09 (NV), DStR 2010, 858 m. Anm. –sch sowie Anm. *Forchhammer*, SteuK 2010, 283.

5 Zu Details vgl. *Nodoushani*, DStR 2009, 620.

6 EuGH v. 25. 2. 2010, C-337/08, DStR 2010, 427, IStR 2010, 213 m. Anm. *Englisch*; s. auch *Pache/Englert*, IStR 2010, 448; *Mitschke*, DStR 2010, 1368.

nanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers – vor allem bei Holdinggesellschaften besteht hier wegen der nichtunternehmerischen Vermögenssphäre eine erhebliche Problematik – eingegliedert sein müssen (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG; Art. 11 MwStSystRL). Ein Antragsrecht des Organträgers besteht nicht. Es erfolgt eine Beschränkung auf die im Inland gelegenen Unternehmensteile. Die drei Eingliederungskriterien sind im Kern hoch streitig, was wegen der Verlagerung der Steuerschuld auf den Organträger rechtsproblematisch ist. Der V. Senat des BFH hat kürzlich zu Recht hervorgehoben: Dem Grundsatz der Rechtssicherheit kommt bei der Auslegung der umsatzsteuerlichen Organschaftsvoraussetzungen, die faktisch wirken, besondere Bedeutung zu⁷. Die Besteuerungsrealität vermittelt häufig einen anderen Eindruck. Mitunter tauchen auch neuartige Rechtsfragen auf. Wir haben kürzlich in einem Praxisfall diskutiert, ob sich die finanzielle Eingliederung (verstanden als Stimmrechtsmehrheit) durch eine – üblicherweise zeitlich befristet ausgerichtete – Wertpapierleihe herstellen lässt; dies sollte möglich sein. Der Gewinnabführungsvertrag spielt für Umsatzsteuerzwecke keine Rolle. Ein abgeschlossener und auch durchgeführter Beherrschungsvertrag indiziert die organisatorische Eingliederung, ist allerdings im UStG nicht ausdrücklich vorgesehen. Eine ertragsteuerliche Organschaft kann damit unabhängig und losgelöst von der umsatzsteuerlichen Organschaft hergestellt werden und umgekehrt. Meist werden mit einer umsatzsteuerlichen Organschaft nur Vereinfachungszwecke verfolgt; vor allem im Zusammenhang mit „nicht vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen“ können sich aber auch erhebliche materielle Wirkungen ergeben. De lege ferenda sollte m. E. ein (ggf. mehrjährig bindendes) Optionsrecht zur umsatzsteuerlichen Organschaft diskutiert werden⁸.

- *Sonderfall grunderwerbsteuerlicher Organschaft*: Schließlich gibt es als steuerbegründenden Sondertatbestand eine grunderwerbsteuerliche Organschaft, die die Kriterien unmittelbarer und mittelbarer Anteilsvereinigungen erweitert und betriebswirtschaftlich notwendige Anpassungen in einem Konzernverbund erschwert. Seit 1. 1. 2010 „federt“ die Konzernklausel des § 6a GrEStG einen Teil der steuernachteiligen Wirkungen ab, ist im Ergebnis aber zu eng.

1.3 Strukturelle Gemeinsamkeiten des Organschaftsrechts

Das Leitbild der Organschaft ist ein hierarchisch aufgebauter Unternehmensverbund. Nur im Über-/Unterordnungsverhältnis stehende Gesellschaften sind organschaftsfähig. Die heutige Konzernrealität mit ihren teils virtuellen, managementorientierten Strukturen unabhängig von rechtsförmlichen und territorialen Grenzen ist weit vielschichtiger. Die Schwierigkeiten im Umgang mit der steuerlichen Organschaft liegen „auf der Hand“. In der Praxis sind vielfach mehrstufige Organschaftsketten zu beobachten; dabei tauchen auch stufenüberspringende Ergebnisabführungsverträge mit einer Reihe von Sonderfragen auf. Trotz seiner hohen Verschiedenartigkeit im Detail hat das steuerliche Organschaftsrecht einige Gemeinsamkeiten:

- *Organschaft ist kein Steuerprivileg*, sondern soll lediglich der wirtschaftlichen Einheit eines Unternehmensverbunds (in Grenzen) Rechnung tragen. Für ertragsteuerliche Zwecke ist Maßstab der Leistungsfähigkeit jedenfalls wirtschaftlich betrachtet das Gesamtergebnis des Unternehmensverbunds.

Das einzelne Konzernunternehmen verfügt dagegen wegen seiner Einbindung in die betriebswirtschaftlichen Konzernabläufe nur über eine Art „künstliche Leistungsfähigkeit“, die über Verrechnungspreise, verdeckte Gewinnausschüttungen und anderweitige Arms Lengths-Tests nötigenfalls korrigiert werden muss. Die gemeinschaftsrechtliche Diskussion, ob die Ermöglichung einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung eine beihilferelevante Steuervergünstigung darstellt, verkennt das wirtschaftliche Grundphänomen des Konzerns. Denn die Leistungsfähigkeit bemisst sich letztlich nach dem Konzernergebnis, nicht nach dem Ergebnis jedes einzelnen „Steuerpflichtigen“. Eine Organschafts- oder Gruppenbesteuerung nach Maßgabe einer „Verbundleistungsfähigkeit“ muss allerdings stets fakultativ sein, da der einzelne Rechtsträger seine faktische Steuerpflicht verliert; dies geht nicht ohne seine Zustimmung.

- *Rechtsformspezifische Beschränkung der Organschaft* auf beherrschte körperschaftlich strukturierte Unternehmen, wobei selbst innerhalb der „Gattung“ Kapitalgesellschaft Unterschiede bestehen (AG, GmbH wegen § 17 KStG). Personengesellschaften (und auch Einzelunternehmen) können rechtsformbedingt niemals den Status einer Organgesellschaft haben. Organträgerfähig sind sie dagegen, wobei § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG eine Reihe von Besonderheiten verlangt (Ausübung gewerblicher Tätigkeit, gewerbliche Prägung reicht nicht aus; Beteiligungen im Gesamthandsvermögen, nicht im Sonderbetriebsvermögen). Rechtsformwechsel bei einem beherrschten Unternehmen können daher zum Einstieg in oder Ausstieg aus der Organschaft genutzt werden. Bemerkenswert ist: In der europäischen Ermächtigungsgrundlage der umsatzsteuerlichen Organschaft (Art. 11 MwStSystRL) ist keine Rechtsformbegrenzung zu finden; danach können „Personen“ zu einem Steuerpflichtigen zusammengefasst werden. Es stellt sich die Frage der Europarechtskonformität des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG⁹.
- *Inlandsbegrenzung der Organschaft*, so dass Auslandsengagements in die Poolungsgemeinschaft und auch in den umsatzsteuerlichen Organkreis im Grundsatz nicht einbezogen werden können.
- *Haftungsverbund der Organschaft* wegen § 73 AO sowie wegen der vertragsmäßigen Verlustübernahmeverpflichtung des herrschenden Unternehmens.

2. Organschaft als steuerplanerisches Gestaltungsmittel mit Vor- und Nachteilen

2.1 Steter Bedeutungswandel der Organschaft mit Anpassungs- und Monitoringbedarf

Beschränken wir uns auf die ertragsteuerliche Organschaft. Die Vor- und Nachteile müssen jeweils im Einzelfall justiert werden¹⁰. Man kann im Zeitablauf erkennen, dass die Organschaft mitunter durchaus einen Bedeutungswandel durchmacht. Dies gilt aktuell bspw. im Hinblick auf die Zinsschrankenwirkungen eines Organkreises (§ 15 Nr. 3 KStG), die es bis Ende 2007 nicht gab. Auch werfen Rechtsänderungen im Gesellschafts- oder Bilanzrecht möglicherweise unerwartete Folgewirkungen bei der Organschaft auf, die in der Besteuerungspraxis erst entdeckt werden müssen. Zu beobachten ist dies etwa im Be-

7 BFH v. 22. 4. 2010, V R 9/09, DStR 2010, 1277, 1279.

8 Vgl. auch Forster/Trejo, UStB 2010, 16; Schütze/Winter, UStR 2009, 397. Speziell zu Holdinggesellschaften s. Behrens, EU-UStB 2009, 62.

9 Vgl. mit offenem Ergebnis Wäger, Organschaft im Umsatzsteuerrecht, in: FS Schaumburg, 2009, S. 1189, 1191 f. Zur Mehrwertsteuer-Gruppe vgl. aktuell aus Sicht der Kommission auch DStR 2010, S. IX.

10 Zu einer Übersicht vgl. Prinz, in: Herzog (Hrsg.), Organschaft, 2003, S. 549 ff.; Kolbe, (Fn. 1), § 14 Anm. 10.

reich der gesellschaftsrechtlichen Unternehmensverträge, wird aber auch bei den BilMoG-Rechtsänderungen im Handelsbilanzrecht deutlich¹¹. In der Praxis muss die Organshaft daher stets „unter Beobachtung“ stehen (sog. Monitoring). Es empfehlen sich sog. dynamische Rechtsverweise auf die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen in steuerrelevanten Ergebnisabführungsverträgen, um Rechtsveränderungen automatisch „einzufangen“ (etwa die Verweise in § 17 KStG auf §§ 301, 302 AktG). Zwischenzeitlich ist die Organshaft weit mehr als ein probates Verlustnutzungsinstrument; sie hat vor allem auch Finanzierungsbedeutung und begründet einen Haftungsverbund mit zahlreichen Ausgleichspflichten der Muttergesellschaft. Zur Vermeidung von Organschaftsnachteilen werden in der Praxis mitunter Instrumente zur Erlangung organschaftsähnlicher Wirkungen eingesetzt (etwa das sog. Treuhandmodell einer hybrid ausgestalteten Personengesellschaft als Ein-Personen-Unternehmen)¹². Gestaltungsberatung bei Organschaftsfragen erfordert einen integrierten Ansatz im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht. Die „formalen Anerkennungshürden“ für eine ertragsteuerliche Organshaft sind in den letzten Jahren gestiegen¹³.

2.2 Typische Vorteile der ertragsteuerlichen Organshaft

- Sofortiger ertragsteuerlicher Verlustausgleich im Organkreis. Dies gilt vor allem auch bei mehrstufigen Organschaftsketten. Bei Gesellschaften mit Auslandsbezug ist § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG zu beachten (Vermeidung eines internationalen Double Dip). Vororganschaftliche Verlustabzüge der Organgesellschaft werden „eingefroren“ (§ 15 Nr. 1 KStG, § 10a Satz 3 GewStG).
- Phasengleicher Gewinntransfer ohne Ausschüttungsfolgen (kein typisiertes Betriebsausgaben-Abzugsverbot gemäß § 8b Abs. 5 KStG; keine Kapitalertragsteuer).
- Verbessertes Finanzierungskostenabzug (etwa in Bezug auf die Zinsschranke, § 15 Nr. 3 KStG; die Inlandsbegrenzung der Organshaft mit ihrer diskriminierenden Wirkung dürfte europarechtlich nur schwerlich zu rechtfertigen sein)¹⁴.

11 Vgl. etwa zur Bedeutung der sog. Legitimationswirkung der Gesellschafterliste (Neufassung des § 16 Abs. 1 GmbHG durch das MoMiG) im Hinblick auf die finanzielle Eingliederung bei Organshaft *Stadler/Bindl*, GmbHR 2010, 412. Wegen der Durchführung von Gewinnabführungsverträgen nach MoMiG und BilMoG vgl. *Baldamus*, Ubg 2009, 484. S. ergänzend auch BMF v. 14. 1. 2010, IV C 2 – S 2770/09/10002, BStBl I 2010, 65, DStR 2010, 113, wonach keine Anpassung bestehender Gewinnabführungsverträge im Hinblick auf die neue Abführungssperre des § 301 AktG i. V. m. § 268 Abs. 8 HGB notwendig ist; auch verletzt die unmittelbare Einstellung aufgelöster Aufwandsrückstellungen in eine Gewinnrücklage die Grundsätze des § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG nicht. Zu Organshaft und BilMoG s. ergänzend auch *Herzig*, www.handelsblatt.com, Blog Steuerboard v. 28. 5. 2010; *Kröner/Bolik/Gageur*, Ubg 2010, 237.

12 Vgl. BFH v. 3. 2. 2010, IV R 26/07, GmbHR 2010, 536 m. Anm. *Suchanek/Hahne*, StuB 2010, 420; *Lang*, SteuK 2010, 237. *Wacker*, NWB 27/2010, 2133. Zu weiteren Alternativen zur Organshaft vgl. *Kolbe*, (Fn. 1), § 14 Anm. 16.

13 S. *Rödler*, DStR 2010, 1218; *Schöneborn*, DB 2010, 245, jeweils in Auseinandersetzung mit der VfG. der OFD Rheinland v. 12. 8. 2009, S 2770 – 1015 – St 131, DStR 2010, 1136. Zur Entschärfung der Problematik ist eine Änderung des § 17 KStG im derzeit in den parlamentarischen Beratungen befindlichen JStG 2010 geplant, die nicht mehr auf die Vereinbarung der Verlustübernahme im EAV, sondern auf das Bestehen einer Verlustübernahmeverpflichtung abstellen will. Vgl. ergänzend auch *Hahn*, DStR 2009, 1834; *Hohage/Willkommen*, BB 2010, 1119; *Meining*, GmbHR 2010, 309. Zur streitigen Frage der Mindestlaufzeit eines Ergebnisabführungsvertrags bei körperschaftsteuerlicher Organshaft im Hinblick auf fünf Zeit- oder Wirtschaftsjahre vgl. FG Köln v. 9. 12. 2009, EFG 2010, 668 m. Anm. *Neu*, Rev. beim BFH unter dem Az. I R 3/10; FG Düsseldorf v. 26. 1. 2010, 6 K 4601/07 KG, BeckRS 2010, 26028691, rkr.; dazu auch *Schöneborn*, DB 26/2010, M 21. Zur analogen Geltung des § 302 AktG im GmbH-Vertragskonzern vgl. BGH v. 5. 11. 2001, II ZR 119/00, DStR 2002, 1101 sowie v. 10. 7. 2006, II ZR 238/04, DStR 2006, 1564.

- Vermeidung mehrfacher gewerbsteuerlicher Hinzurechnungen, bspw. bei organschaftsinternen Finanzierungen.
- Keine Gefährdung der Veräußerungsgewinnbefreiung gemäß § 8b Abs. 2 KStG, § 3 Nr. 40 Buchst. a EStG für Organgesellschaften.
- Durchleitung (im Inland steuerfreier) ausländischer Betriebsergebnisse bis zur Gesellschafterebene bei Organträger-Personengesellschaften mit natürlichen Personen als Mitunternehmer (s. auch § 15 Nr. 2 KStG).
- Erlangung von Zins- und Kostenvorteilen (etwa wegen reduzierten Deklarationsaufwands).
- Weitgehende Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen.
- Vorteile im Hinblick auf die (neue) Stille Reserven-Regelung des § 8c KStG für Organträger bezogen auf Organgesellschaften¹⁵.

2.3 Typische Nachteile der ertragsteuerlichen Organshaft

- Gesellschaftsrechtliche Verpflichtung zur Verlustübernahme mit einer umfassenden „Haftungskonzentration“ des Organträgers.
- Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter mit hoher Streitanzahl (Anfechtungsklagen, Spruchverfahren).
- Mögliche Zerlegungsnachteile bei der Gewerbesteuer.
- Keine gezielte Ausschüttungspolitik mehr möglich.
- „Hochschleusung“ der Ertragsteuerbelastung bei Organträger-Personengesellschaften mit natürlichen Personen als Mitunternehmer (keine Abschirmwirkung der Organgesellschaft).
- Beeinträchtigung unternehmerischer Flexibilität wegen des fünfjährigen Mindestlaufzeiterfordernisses für den GAV.
- Beeinträchtigung moderner Organisationskonzepte.

3. Steuerpolitischer Handlungsbedarf bei der ertragsteuerlichen Organshaft

Die im Thema der Veranstaltung aufgeworfene Frage, ob sich die steuerliche Organshaft derzeit im Umbruch befindet, muss bejaht werden. Dies gilt zum einen konzeptionell, zum anderen aber auch in Bezug auf diverse Details, die gerade momentan das praktische „Leben mit der Organshaft“ erschweren. Es drohen „verunglückte Organschaften“ in mannigfaltiger Form zu entstehen, die materiellen Steuerwirkungen können im Einzelfall verheerend sein (vor allem bei mehrjähriger „Stornierung“ von Verlustverrechnungen)¹⁶. Hinweise auf die Notwendigkeit verwaltungsseitiger Billigkeitsmaßnahmen können dieses strukturelle Defizit nicht beseitigen, allenfalls im Einzelfall abmildern.

Aus meiner Sicht finden momentan auf zwei Ebenen Diskussionen statt.

3.1 Große Lösung: Entwicklung eines modernen Gruppenbesteuerungskonzepts anstelle bisheriger Organshaft

Im Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP vom 26. 10. 2009 ist die Prüfung der Einführung eines modernen Gruppenbesteuerungssystems anstelle der bisherigen Organ-

14 Vgl. *Meilicke*, Zur Bedeutung der Rechtsprechung des EuGH zur Organshaft außerhalb der Verlustverrechnung, in: FS Herzig, 2010, S. 231, 236 f. Ergänzend auch *Kußmaul/Niehren*, Die Organshaft im Spannungsfeld der EG-Grundfreiheiten, in: FS Djanani, 2008, S. 177 ff.; a. A. *Mitschke*, DStR 2010, 1368.

15 Die Frage ist umstritten. Zur Diskussion vgl. *Breuninger/Ernst*, GmbHR 2010, 561, 565 f.; *Mihm*, SteuerConsultant 2/2010, S. 16, 18; *Scheunemann/Dennisen/Behrens*, BB 2010, 23, 28; *Watermeyer*, GmbH-StB 2010, 132, 136 f.

16 Vgl. bspw. *Schneider/Heinz*, Ubg 2009 738; speziell zur Umsatzsteuer *Pyszka/Hahn*, GmbHR 2010, 689.

schaft ins Auge gefasst. Grundfragen bei der Diskussion derartiger Reformüberlegungen sind:

- *Muss an dem Erfordernis eines Vertragskonzerns festgehalten werden oder kann man konzeptionell darauf verzichten?* Die Erfahrungen in anderen Jurisdiktionen zeigen, dass Gruppenbesteuerungskonzepte durchaus ohne Gewinnabführungsverträge denkbar sind, zumal sich die handelsbilanzielle Ergebnisabführung konzeptionell mittlerweile weit von der steuerlichen Einkommenszurechnung entfernt hat (handelsbilanzielle Rechtsänderungen durch das BilMoG v. 25. 5. 2009 mit IFRS-Bezügen). Dann muss allerdings gewährleistet werden, dass dem (fiskalischen) Kernerfordernis einer Gruppenbesteuerung – die Muttergesellschaft muss letztlich die Ergebnisse der Tochter- und Enkelgesellschaften „wirtschaftlich“ tragen, tatsächlich leisten – Genüge getan wird. Dies ist bspw. durch steuerrechtliche Verrechnungskonten, eine Begrenzung des Verlustabzugs auf die Höhe der Beteiligungsbuchwerte (zzgl. stille Reserven?) in Anlehnung an das § 15a EStG-Konzept, Nachversteuerungsregelungen zur Vermeidung doppelter Verlustnutzung (national, grenzüberschreitend) oder etwa auch ein Group Contribution-System mit konzerninternen Gruppenbeiträgen zwischen Gewinn- und Verlustgesellschaft denkbar¹⁷. Jeder dieser konzeptionellen Ansätze hat Vor- und Nachteile, die eingehend auch im Rahmen von Planspielen „durchdacht“ werden sollten. Bei einer Beseitigung der Notwendigkeit eines GAV müssen auch etwaige Rückwirkungen im Gesellschaftsrecht Beachtung finden. Verzichtet man auf den Gewinnabführungsvertrag, wird man wohl mehrjährige bindende Antragstellungen verlangen, vorstellbar wäre etwa eine Dreijahresbindungsperiode. Auch wird das Mehrheitserfordernis für eine Gruppenbesteuerung steigen; gedacht werden kann etwa an eine 75 %-Beteiligungsgrenze. Im Hinblick auf das Konzernrecht dürften auch bei Verzicht auf den Gewinnabführungsvertrag Umlageverträge (wohl nach Maßgabe der Belastungs-, nicht der Verteilungsmethode) neue Bedeutung erlangen. Ein „All in-all out“-Prinzip, das einen einheitlichen Antrag für sämtliche qualifizierten Gesellschaften erfordert¹⁸, sollte m. E. nicht umgesetzt werden, da es den Unternehmen einen Teil ihrer betriebswirtschaftlich notwendigen Gestaltungsflexibilität nehmen würde. Ein breit angelegter „Gruppenbesteuerungszwang“ ist m. E. abzulehnen und wäre auch steuersystematisch wegen der bestehenden bleibenden Rechtssubjektivität der Beteiligungunternehmen nicht berechtigt. Eine steuerliche Zwischenergebniseliminierung ist mit einem solchen Antragsrecht nicht zwingend verbunden, kann ggf. vom Gesetzgeber auch erst zu einem späteren Zeitpunkt eingeführt werden. Ob letztlich eine noch weiterreichende Kapitalkonsolidierung – auch im Hinblick auf die Beteiligungsertragsbefreiung des § 8b Abs. 2, 5 KStG – Sinn macht, erscheint mir offen und ist sicher nicht zwingend.
- *Grenzüberschreitende Öffnung der Gruppenbesteuerung für Auslandsverluste oder bloße Inlandsbeschränkung?* Wünschenswert aus Unternehmenssicht ist sicherlich eine weitreichende verlustbezogene grenzüberschreitende Öffnung, die auch die Verrechnung von ausländischen Betriebsstättenverlusten au-

ßerhalb einer Mutter/Tochter-Beziehung zulässt und eine horizontale Ergebniskonsolidierung erlaubt. Dabei müssen auch die Aufkommenswirkungen derartiger Maßnahmen in den Blick genommen werden. Vorstellbar ist m. E. als erster Gesetzgebungsschritt eine behutsame Auslandsöffnung für final getragene Beteiligungsverluste unmittelbarer Art. Die ausländische Gewinnbesteuerung der Beteiligungsunternehmen bleibt außerhalb des deutschen Gruppenbesteuerungssystems (Grenze der Symmetriethese).

- *Einbindung in das europäische CCCTB-Projekt.* Da derzeit offen ist, ob und in welcher Form dieses äußerst ehrgeizige Gruppenbesteuerungsthema auf europäischer Ebene weiterverfolgt wird – angekündigt wurde bislang lediglich eine Fortsetzung der Arbeiten¹⁹, muss Deutschland seinen eigenen Weg gehen. Allerdings sollte dies so erfolgen, dass möglichst größere Friktionen mit europäischen Konzepten vermieden werden²⁰. Derzeit wird eine optionale Anwendung der CCCTB diskutiert, die Steuersatzkompetenz der jeweiligen Mitgliedstaaten soll unabhängig von der Bemessungsgrundlagenermittlung und Aufteilung des Besteuerungssubstrates erhalten bleiben.

Ob die österreichische Gruppenbesteuerung als „Blaupause“ für Deutschland dient, wird man wohl kritisch sehen können; Größe und Struktur der beiden Volkswirtschaften sind doch sehr unterschiedlich. Zahlreiche Anregungen aus den dortigen Erfahrungen lassen sich aber sicher gewinnen²¹. Im Übrigen ist die Europarechtsproblematik der Inlandsbeschränkung der Organshaft nach dem *X-Holding*-Urteil des EuGH vom 25. 2. 2010 etwas „entspannter“ zu sehen; Detailveränderungen in Randbereichen wird es aber sicher geben müssen. Soweit Systemveränderungen im Organschaftsrecht erfolgen, sollte der Gesetzgeber großzügige Übergangsregelungen zur Planungssicherheit der Unternehmen vorsehen.

3.2 Kleine Lösung: Detailverbesserungen im bestehenden Organschaftskonzept

Hier sind eine Reihe von Ansatzpunkten vorstellbar. Zu nennen sind bspw.:

- Vereinfachung des § 17 Nr. 2 KStG im Hinblick auf die „Formalfallen“ bei Verlustübernahmeverpflichtungen; eine hilfreiche rückwirkende Rechtsänderung ist im JStG 2010 geplant.
- Beseitigung der unterschiedlichen Behandlung vororganschaftlicher Verluste bei Organgesellschaft und Organträger, indem sämtliche vororganschaftliche Verlustabzüge zunächst durch die verlustverursachende Gesellschaft geltend gemacht werden können²².

¹⁷ Zu dem Hessischen Gesetzgebungsvorschlag zur Einführung eines modernen Gruppenbesteuerungssystems vgl. *Endres*, *Hessen ergreift Initiative zur Gruppenbesteuerung*, *www.handelsblatt.com*, *Blog Steuerboard* v. 7. 6. 2010, der zu Recht auf die Schwächen des Konzepts bei der Geltendmachung konzerninterner Gruppenbeiträge im Rahmen der Gewerbesteuer hinweist. S. auch *Eisgruber*, *DB* 18/2010, *Standpunkte* 39.

¹⁸ Vgl. *Herzig*, *FR* 2009, 2040.

¹⁹ Vgl. *IWB* 5/2010, S. 161: Neue EU-Kommission – Schwerpunkte im Bereich der direkten Steuern. Als Überblick zu Zielsetzung und Ausgestaltung des EU-Modells einer CCCTB (= Common Consolidated Corporate Tax Base) vgl. *Kußmaul/Niehren/Pfeifer*, *StuW* 2010, 177; *Kußmaul/Niehren/Pfeifer*, *Ubg* 2010, 266; *Ries*, *IWB* 6/2010, S. 210; *Prinz*, im *Tagungsband* des 14. Kongresses für die Beratungspraxis am 25./26. 9. 2008 in Nürnberg (*DATV* 2008), S. 62. Zur CCCTB aus unterschiedlichen europäischen Blickwinkeln vgl. die Diskussion zwischen *Östreicher/Spengel/O. Brien/Onno Rüding/Schänzle/Esterer/Arbak* und *Kirchhoff*, in *Status: Recht* 9/2008, S. 302. Weiterführend aus internationaler Sicht auch *de Wilde*, *Intertax* 2010, 281-305.

²⁰ Vgl. auch *Herzig*, *FR* 2009, 1037.

²¹ Zu weiteren Details vgl. *Kessler/Jepp*, *DB* 2009, 2737; *Kessler*, *DB* 18/2010, *Standpunkte* 33.

²² Zur derzeitigen Problematik einer „Friktion“ zwischen handelsbilanzieller und steuerlicher Ergebnisabführung vgl. *Dötsch*, *DK* 2010, 99. S. auch *Dorenkamp*, *Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung*, *IFSt-Schrift* Nr. 461, Juni 2010, 21 f.

- Neuregelung der vor- und innerorganschaftlichen Mehr- und Minderabführungen (§ 14 Abs. 3, 4 KStG)²³. Eine gesetzliche Definition der Mehr- oder Minderabführungen fehlt. Unklar sind auch die Kriterien zur Abgrenzung der innerorganschaftlichen von vororganschaftlichen Mehr- oder Minderabführungen. Es treten daher im Detail eine Reihe von höchst streitigen Fallkonstellationen auf, die den praktischen Umgang mit Mehr- oder Minderabführungen erheblich beeinträchtigen. Diskutiert wird eine gesetzliche Einlagenlösung, die die Ausgleichspostenlösung des § 14 Abs. 4 KStG ablösen könnte, jedoch auch neue Fragen aufwerfen wird. Hier sollte ein erneuter „gesetzgeberischer Anlauf“ erfolgen.
- Bereinigung der grenzüberschreitenden Verlustnutzungsregelung des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG.
- Beseitigung des doppelten Inlandsbezugs für Organgesellschaften (nicht zuletzt auch im Interesse der Bereinigung des EU-Vertragsverletzungsverfahrens; Beschluss der EU-Kommission v. 29. 1. 2009).
- Einbeziehung von Personengesellschaften als Organgesellschaften? Dies ist eine langjährige Forderung der Wirtschaft.
- Entschärfung der Schädlichkeit variabler Ausgleichszahlungen gemäß § 16 KStG²⁴. Aus dem Blickwinkel der „Einheit

23 Zu den zahlreichen Anwendungsfragen vgl. *Sedemund*, DB 2010, 1255; *Dötsch*, Einbindung von Personengesellschaften in einen Organkreis, in: FS Herzig, 2010, S. 244; *Dötsch/Pung*, Der Konzern 2010, 223; *Heurung/Seidel*, Der Konzern 2009, 400. Vgl. zur Frage der Gleichsetzung der vor- und außerorganschaftlichen Verursachung von Mehr-/Minderabführungen auch OFD Münster v. 30. 3. 2010, Kurzinformation Körperschaftsteuer Nr. 003/2010, BeckVerw 236684, DB 2010, 815.

24 In die Frage der Vereinbarung von Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter ist Bewegung gekommen durch das BFH-Urt. v. 4. 3. 2009, I R 1/08, BStBl II 2010, 407, DStR 2009, 1749. Der I. Senat vertritt darin abweichend zur bisherigen Finanzverwaltungsauffassung die Meinung, dass eine Vereinbarung von Ausgleichszahlungen des herrschenden Unternehmens an einen außenstehenden Aktionär der beherrschten Gesellschaft der Anerkennung eines GAV entgegensteht, wenn neben einem bestimmten Festbetrag ein zusätzlicher Ausgleich in jener Höhe vereinbart wird, um die der hypothetische Gewinnanspruch des Außenstehenden ohne die Gewinnabführung den Festbetrag übersteigen würde. Nach Meinung des BFH werden dadurch die Wirkungen der Gewinnabführung, die nach § 14 Abs. 1 Satz 1 den ganzen Gewinn der Organgesellschaft umfassen sollen, faktisch wieder aufgehoben. Die Finanzverwaltung hat am 20. 4. 2010 (IV C 2 – S 2770/08/10006, BStBl I 2010, 372, BeckVerw 237508) einen Nichtanwendungserlass zu dem BFH-Judikat veröffentlicht. Vgl. ergänzend dazu *Gosch*, BFH/PR 12/2009, S. 470; *Rogall*, Der Konzern 2009, 572; *Marquardt/Krack*, FR 2009, 109; *Altrichter-Herzberg*, GmbHR 2010, 244; *Hubertus/Lüdemann*, DStR 2009, 2136.

der Rechtsordnung“ ist nur schwer verständlich, dass gemäß § 304 AktG zulässige Ausgleichszahlungen letztlich ein Scheitern der ertragsteuerlichen Organschaft nach sich ziehen sollen. Der Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung (ausnahmsweise) zugunsten der Steuerpflichtigen hilft nur interimsistisch, nicht dauerhaft. Der Steuergesetzgeber ist gefordert.

- Wiedereinführung der Mehrmütterorganschaft²⁵?

4. Schlussbemerkung

Die Modernisierung des steuerlichen Organschaftsrechts in Deutschland ist notwendig sowohl aus Standort- als auch aus Unternehmenssicht. Besonders dringlich erscheint die Entschärfung der überbordenden Formalismen im Zusammenhang mit dem Ergebnisabführungsvertrag (§ 17 KStG), die der Gesetzgeber vermutlich im JStG 2010 mit steuerlicher Rückwirkung „reparieren“ wird. Aber damit allein ist es sicher nicht getan. Ein „entrümpeltes“ Gruppenbesteuerungssystem ohne Ergebnisabführungsvertrag mit einer ersten behutsamen grenzüberschreitenden Öffnung (fiskalnotwendige Beschränkung auf den Import finaler Auslandsverluste) sollte mittelfristig (zwei bis drei Jahre) angestrebt werden. Die Anforderungen an eine systematische Bereinigung der Organschaftsbesteuerung dürfen dabei nicht nur aus dem Blickwinkel „fiskalischer Sorgen“ beurteilt werden. Schließlich sollten deutsche Steuerpolitik, Unternehmen, Wissenschaft und Beratung das sicherlich sehr ehrgeizige CCCTB-Projekt weiterhin konstruktiv und im europäischen Geist begleiten und unterstützen; ggf. kann das Gesamtprojekt in mehrere Schritte aufgeteilt werden, wobei die Harmonisierung eines europaweiten Gewinnermittlungssystems vorrangig ist. Die fiskalische Sorge um Aufkommensverluste rund um das CCCTB-Projekt ist sicher verständlich. Die Impulskraft eines europäischen Gruppenbesteuerungssystems sollte aber nicht unterschätzt werden. Der deutsche Steuergesetzgeber ist deshalb gut beraten, bei der nationalen Entrümpelung „unseres Organschaftssystems“ die CCCTB zumindest „im Blick“ zu behalten.

25 Die sog. Mehrmütterorganschaft, bei der sich im Rahmen von Unternehmenskooperationen mehrere gewerbliche Unternehmen zum Zweck der einheitlichen Willensbildung in einer GbR zusammenschließen, wurde nach diversen „Rechtssprüngen“ durch das StVergAbG v. 16. 5. 2003 mit Wirkung ab Veranlagungszeitraum 2003 abgeschafft. Ein Verfassungsverstoß ist darin nach der BFH-Rechtsprechung nicht zu erblicken. Vgl. als Überblick zu den Sonderfragen der Mehrmütterorganschaft *Kolbe*, (Fn. 1), § 14 Anm. 18–21; *Gosch/Neumann*, (Fn. 1), § 14 Rz. 385.