

Bastian Thiedemann

Die Entwicklung einer modernen, europarechtskonformen und zukunftsweisenden Gruppenbesteuerung für Deutschland

PL ACADEMIC
RESEARCH

**INTERNATIONALE STEUERLEHRE,
STEUERRECHT UND WIRTSCHAFTSPRÜFUNG**

Rainer Heurung / Gerd Morgenthaler / Andreas Dutzi

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	XXIII
Tabellenverzeichnis	XXV
Abkürzungsverzeichnis	XXVII
A. Einleitung	1
I. Problemstellung und Zielsetzung	1
II. Gang der Untersuchung	3
III. Abgrenzung zu anderen Forschungsprojekten	7
B. Körperschaftsteuerliche Organschaft	11
I. Vorbemerkungen	11
1. Entstehung der Organschaft	11
2. Entwicklung der Organschaft	12
3. Gesetzliche Kodifikation und Rechtsgrundlagen der Organschaft	14
4. Status Quo der Organschaft im deutschen Steuerrecht	15
II. Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft	16
1. Persönliche Voraussetzungen	16
1.1. Vorbemerkungen	16
1.2. Organträger	17
1.3. Organgesellschaft	22
2. Sachliche Voraussetzungen	25
2.1. Vorbemerkungen	25
2.2. Finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger	25
2.3. Gewinnabführungsvertrag zwischen Organgesellschaft und Organträger	30
2.3.1. Inhalt und Abschluss des Vertrags	30
2.3.2. Berücksichtigung von Minderheitsgesellschaftern	35
2.3.3. Zeitliche Bindung und Durchführung	37
	XI

III. Rechtsfolgen der körperschaftsteuerlichen Organschaft	39
1. Systematik der Einkommenszurechnung	39
1.1. Getrennte Einkommensermittlung bei Organträger und Organgesellschaft	39
1.2. Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft zum Organträger	39
2. Einkommensermittlung der Organgesellschaft	41
2.1. Eigenständige Gewinnermittlung	41
2.2. Gewinnabführung an und Verlustausgleich durch den Organträger	43
3. Einkommensermittlung des Organträgers	44
3.1. Eigenständige Gewinnermittlung und Hinzurechnung des Einkommens der Organgesellschaft	44
3.2. Gewinnabführung und Verlustübernahme bei der Organgesellschaft	47
3.3. Organschaftliche Mehr- und Minderabführungen	48
3.4. Vororganschaftliche Mehr- und Minderabführungen	51
4. Sonderbestimmungen für die Einkommensermittlung in Organschaftsfällen	52
4.1. Allgemeine Anmerkungen	52
4.2. Möglichkeiten zur Verlustverrechnung	52
4.3. Beteiligungen an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen	54
4.4. Zinsschranke im Organkreis	55
4.5. Teilwertabschreibungen	56
4.6. Dauerverlustgeschäfte	57
5. Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter	57
6. Steuerverteilung durch Konzernsteuerumlagen	59
C. Problemfelder und kritische Würdigung der Organschaft	61
I. Einflussfaktoren und Problemfelder bei der ertragsteuerlichen Organschaft	61
II. Einfluss des Gemeinschaftsrechts und europarechtliche Bedenken	62
1. Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf nationales Steuerrecht	62

1.1.	Grundgedanke der europäischen Einigung	62
1.2.	Kompetenz des Gemeinschaftsrechts für nationales Steuerrecht	63
1.3.	Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im Rahmen der Grundfreiheiten	66
1.3.1.	Grundfreiheiten des europäischen Primärrechts	66
1.3.2.	Personenfreizügigkeit (Arbeitnehmerfreizügigkeit und Niederlassungsfreiheit)	68
1.3.3.	Warenverkehrsfreiheit	71
1.3.4.	Dienstleistungsfreiheit	72
1.3.5.	Kapitalverkehrsfreiheit	72
1.3.6.	Abgrenzung zwischen Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit	75
1.4.	Einfluss des Gemeinschaftsrechts durch Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs	77
1.5.	Prüfungsschema für einen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht	80
1.6.	Verstoß einer Norm gegen Gemeinschaftsrecht – Beschränkung der Grundfreiheiten	82
1.7.	Rechtfertigungsgründe für eine Beschränkung der Grundfreiheiten	84
1.8.	Verhältnismäßigkeit im Rahmen des Verstoßes gegen Gemeinschaftsrecht	87
2.	Europarechtliche Bedenken der deutschen Organschaftsbesteuerung	88
2.1.	Körperschaftsteuerliche Organschaft im Lichte des Europarechts	88
2.2.	Urteile des Europäischen Gerichtshofs im Rahmen von Gruppenbesteuerungssystemen	89
2.3.	Europarechtliche Würdigung der tatbestandlichen Voraussetzungen der Organschaft	91
2.3.1.	Doppelter Inlandsbezug der Organgesellschaft als Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht	91
2.3.2.	Ausschluss von Organträgern mit Satzungssitz im Inland und Geschäftsleitung im Ausland als Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht	93
2.3.3.	Gewinnabführungsvertrag als Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht	94

2.4.	Europarechtliche Würdigung der Rechtsfolgen und Einzelvorteile der Organschaft	97
2.4.1.	Versagung der direkten Verlustverrechnung als Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht	97
2.4.2.	Anwendung der Schachtelstrafe als Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht	98
2.4.3.	Anwendung der Zinsschranke als Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht	98
2.4.4.	Erhebung der Kapitalertragsteuer als Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht	99
2.5.	Zwischenfazit zur europarechtlichen Würdigung der Organschaft	102
III.	Abkommensrechtliche Problemfelder	102
1.	Einfluss des Abkommensrechts auf nationales Steuerrecht	102
1.1.	Abkommensrecht als Internationales Steuerrecht und Völkerrecht	102
1.2.	Abkommensrechtlicher Gleichbehandlungsgrundsatz und Diskriminierungsverbote	104
2.	Abkommensrechtliche Bedenken der deutschen Organschaftsbesteuerung	107
2.1.	Organträger mit Satzungssitz im Inland und Geschäftsleitung im Ausland	107
2.2.	Ausschluss der doppelten Verlustberücksichtigung beim Organträger	108
2.3.	Zwischenfazit zur abkommensrechtlichen Würdigung der Organschaft	109
IV.	Anwendungstechnische und betriebswirtschaftliche Probleme	110
1.	Ausschluss der doppelten Verlustberücksichtigung beim Organträger	110
2.	Besondere formelle Anforderungen im GmbH-Konzern	111
3.	Mangelnde Durchführung des Gewinnabführungsvertrags	113
4.	Mangelnde Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips	114
5.	Fehlanreize beim Management der Organgesellschaft	115
6.	Fehlende Selbstfinanzierungsmöglichkeiten der Organgesellschaft	115
7.	Besondere Haftungsrisiken bei Organträger und Organgesellschaft	116

V. Reformnotwendigkeit der Organschaft und Zwischenfazit	117
D. Anforderungen und Vorgaben an eine moderne Gruppenbesteuerung	123
I. Grundlagen und Vorbemerkungen	123
1. Begriffsbestimmung der Gruppenbesteuerung	123
2. Einfluss und Interdependenzen verschiedener Rechtsgebiete auf ein Gruppenbesteuerungssystem	124
3. Einfluss betriebswirtschaftlicher und ökonomischer Faktoren auf ein Gruppenbesteuerungssystem	126
4. Relevante Steuerarten für ein Gruppenbesteuerungssystem	127
II. Vorgaben aus nationalem Recht	129
1. Vorgaben aus allgemeinen Besteuerungsprinzipien	129
1.1. Allgemeine Besteuerungsprinzipien als Grundlagen der Besteuerung	129
1.1.1. Vorbemerkungen	129
1.1.2. Prinzip der Individualbesteuerung	129
1.1.3. Prinzip der Periodizität	131
1.1.4. Prinzip der Leistungsfähigkeit	132
1.1.5. Prinzip der Entscheidungsneutralität	134
1.1.6. Prinzip der Rechtsformneutralität	136
1.1.7. Prinzip der Finanzierungsneutralität	138
1.1.8. Prinzip der Investitionsneutralität	139
1.1.9. Prinzip der Standortneutralität	139
1.1.10. Prinzip der steuerlichen Planbarkeit	140
1.1.11. Prinzip der Normenklarheit	141
1.1.12. Prinzip der Einfachheit und Wirtschaftlichkeit der Besteuerung	142
1.2. Kohärenz des Steuersystems als übergreifendes Kriterium	144
2. Rechtsprechung nationaler Gerichte	145
2.1. Vorbemerkungen	145
2.2. Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen vom 11.02.2010	145
2.3. Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 17.03.2010	148
2.4. Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 09.11.2010	150

2.5.	Urteil des Bundesfinanzhofs vom 09.02.2011	151
2.6.	Exkurs Betriebsstättenverluste: Urteile des Bundesfinanzhofs vom 09.06.2010	152
2.7.	Zusammenfassung und Folgen der Rechtsprechung	155
III.	Vorgaben aus europäischem Gemeinschaftsrecht	160
1.	Vorbemerkungen	160
2.	Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs	160
2.1.	Urteile zu europäischen Gruppenbesteuerungssystemen	160
2.2.	Urteil in der Rechtssache <i>Marks & Spencer</i>	161
2.3.	Urteil in der Rechtssache <i>Oy AA</i>	163
2.4.	Urteil in der Rechtssache <i>X Holding BV</i>	164
2.5.	Zusammenfassung und Folgen der Rechtsprechung	165
3.	Exkurs: Sichtweise der EU-Kommission	168
IV.	Vorgaben aus Abkommensrecht	171
1.	Abkommensrecht als Teil des Internationalen Steuerrechts	171
2.	Abkommensrechtliches Diskriminierungsverbot des Art. 24 OECD-MA	172
E.	Betrachtung ausgewählter Gruppenbesteuerungskonzepte, Gruppenbesteuerungssysteme und Reformvorschläge	175
I.	Gruppenbesteuerungskonzepte im Vergleich	175
1.	Einführung und konzeptioneller Überblick	175
2.	Konzept der gemeinsamen Veranlagung (Zusammenveranlagung)	179
2.1.	Allgemeines	179
2.2.	Einheitskonzept	181
2.3.	Zurechnungskonzept	183
3.	Konzept der Einzelveranlagung	186
3.1.	Allgemeines	186
3.2.	Group Contribution System	187
3.3.	Group Relief System	188
II.	Implementierte Gruppenbesteuerungssysteme und Reformvorschläge	189
1.	Vorbemerkungen	189

2. Konzept der gemeinsamen Veranlagung	192
2.1. Einheitskonzept am Beispiel Niederlande	192
2.1.1. Vorbemerkungen	192
2.1.2. Voraussetzungen	192
2.1.3. Rechtsfolgen	194
2.2. (Eingeschränktes) Einheitskonzept am Beispiel Frankreich	196
2.2.1. Vorbemerkungen	196
2.2.2. Voraussetzungen	197
2.2.3. Rechtsfolgen	198
2.3. Zurechnungskonzept am Beispiel Österreich	199
2.3.1. Vorbemerkungen	199
2.3.2. Voraussetzungen	200
2.3.3. Rechtsfolgen	203
2.4. Zurechnungskonzept am Beispiel Italien	205
2.4.1. Vorbemerkungen	205
2.4.2. Voraussetzungen der <i>consolidato nazionale</i>	206
2.4.3. Rechtsfolgen der <i>consolidato nazionale</i>	208
2.4.4. Voraussetzungen der <i>consolidato mondiale</i>	209
2.4.5. Rechtsfolgen der <i>consolidato mondiale</i>	210
2.5. Zurechnungskonzept als Reformvorschlag des Instituts Finanzen und Steuern	211
2.5.1. Vorbemerkungen	211
2.5.2. Voraussetzungen	212
2.5.3. Rechtsfolgen	215
2.6. Zurechnungskonzept des Freistaats Bayern als Reformvorschlag	216
2.6.1. Vorbemerkungen	216
2.6.2. Voraussetzungen	217
2.6.3. Rechtsfolgen	218
2.7. Zurechnungskonzept als Reformvorschlag der Stiftung Marktwirtschaft	219
2.7.1. Vorbemerkungen	219

2.7.2. Voraussetzungen	219
2.7.3. Rechtsfolgen	220
2.8. Zurechnungskonzept als Europäischer Reformvorschlag der EU-Kommission	221
2.8.1. Vorbemerkungen	221
2.8.2. Voraussetzungen	223
2.8.3. Rechtsfolgen	226
3. Konzept der Einzelveranlagung	227
3.1. Group Contribution am Beispiel Finnland	227
3.1.1. Vorbemerkungen	227
3.1.2. Voraussetzungen	228
3.1.3. Rechtsfolgen	229
3.2. Group Contribution als Reformvorschlag des Hessischen Finanzministeriums	230
3.2.1. Vorbemerkungen	230
3.2.2. Voraussetzungen	231
3.2.3. Rechtsfolgen	232
3.3. Group Relief am Beispiel Liechtenstein	234
3.3.1. Vorbemerkungen	234
3.3.2. Voraussetzungen	234
3.3.3. Rechtsfolgen	235
III. Eigene Würdigung ausgewählter Gruppenbesteuerungskonzepte, Gruppenbesteuerungssysteme und Reformvorschläge	237
IV. Gruppenbesteuerungssysteme und deren Voraussetzungen sowie Rechtsfolgen im internationalen Vergleich	244
V. Ergebnisse verschiedener Arbeitsgruppen sowie aktuelle Modernisierungsbestrebungen	249
1. Vorbemerkungen	249
2. Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“ des Bundesministeriums der Finanzen	250
2.1. Darstellung der Ergebnisse und Vorschläge	250
2.2. Eigene Würdigung	255

3. Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit zu Konvergenzpunkten bei der Unternehmensbesteuerung	256
3.1. Darstellung der Ergebnisse und Vorschläge	256
3.2. Eigene Würdigung	258
4. Zwölf-Punkte-Papier zur Modernisierung und Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts	259
4.1. Darstellung der Ergebnisse und Vorschläge	259
4.2. Eigene Würdigung	261
F. Konzeption einer Gruppenbesteuerung für Deutschland	263
I. Vorbemerkungen	263
II. Rahmenbedingungen der Gruppenbesteuerung	264
1. Steuerarten	264
1.1. Einkommen- und Körperschaftsteuer	264
1.2. Gewerbesteuer	266
1.3. Umsatz- und Grunderwerbsteuer	267
2. Steuerliche Bemessungsgrundlage	269
3. Verfahren und Zuständigkeiten	269
III. Systemwahl der Gruppenbesteuerung	271
1. Einzelveranlagung oder Zusammenveranlagung	271
2. Nationale oder Europäische Gruppenbesteuerung	273
3. Fakultative oder verpflichtende Gruppenbesteuerung	280
4. Methode der Gruppenbildung	281
5. Höhe der finanziellen Eingliederungsvoraussetzung	285
6. Mehrmüttergruppenbesteuerung	287
7. Zwischenergebniseliminierung	289
IV. Problembereiche einer Neukonzeption der Gruppenbesteuerung	291
1. Wegfall des Gewinnabführungsvertrags	291
2. Steuerumlagen während der Gruppenbesteuerung	293
3. Abkoppelung des Steuerrechts von Handels- und Gesellschaftsrecht	295
4. Faktischer und vertraglicher Konzern	295
5. Schutz von Minderheitsgesellschaftern	296

V. Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung	297
1. Persönliche Voraussetzungen	297
1.1. Vorbemerkungen	297
1.2. Gruppenträger	297
1.3. Gruppengesellschaft	300
2. Sachliche und formale Voraussetzungen	301
2.1. Vorbemerkungen	301
2.2. Finanzielle Eingliederung	302
2.3. Gruppenantrag	303
2.4. Steuerumlagevertrag	306
2.5. Mindestdauer der Gruppenbesteuerung	308
2.6. Änderungen der Gruppe während der Gruppenbesteuerung	309
2.7. Beendigung der Gruppenbesteuerung	311
VI. Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung	312
1. Einkommensermittlung	312
1.1. Gruppenträger	312
1.2. Gruppengesellschaft	312
1.3. Besondere Einkommensermittlungsvorschriften während der Gruppenbesteuerung	313
2. Einkommenszurechnung	314
2.1. Systematik der Einkommenszurechnung	314
2.2. Zurechnung inländischer Gewinne und Verluste	316
2.3. Zurechnung ausländischer Verluste	316
2.4. Ergebnisverrechnung	317
2.5. Begrenzung der Verlustverrechnung	317
3. Nachversteuerung zugerechneter ausländischer Verluste	319
4. Berücksichtigung finaler ausländischer Verluste	322
5. Verrechnung von Vor- und Außergruppenverlusten	323
6. Gruppenkontenmodell	325
7. Steuerveranlagung	330
7.1. Gruppenträgerebene	330
7.2. Gruppengesellschaftsebene	331

7.3. Haftung bei Gruppenbesteuerung	332
VII. Übergangsprobleme von der Organschaft zur Gruppenbesteuerung	333
1. Beschränkter Bestandsschutz für bestehende Organschaften	333
2. Direkte Übergangsmöglichkeit zur neuen Gruppenbesteuerung mit Anrechnung bestehender Organschaftszeiträume	333
3. Ausgleichsposten für organschaftliche Mehr- und Minderabführungen	334
4. Erhöhung der notwendigen Beteiligungsquote	337
5. Ergebnistransfer ohne Gewinnabführungsvertrag	338
6. Gruppenbesteuerung mit Gewinnabführungsvertrag	338
VIII. Umsetzungsansätze	338
G. Schlussbemerkungen	341
I. Thesenförmige Zusammenfassung einer modernen Gruppenbesteuerung für Deutschland	341
II. Abschließende Würdigung und Ausblick	344
Literaturverzeichnis	347
Verzeichnis der Rechtsprechung	393
Verzeichnis der Europäischen Quellen, Verwaltungsanweisungen und sonstigen Quellen	401