

## EINLEITUNG

1

### 1. Teil:

#### DAS PROBLEM DER KONZERNBESTEUERUNG IM SPANNUNGSFELD ZWISCHEN WIRTSCHAFTLICHER EINHEIT UND RECHTLICHER VIELHEIT

I.	Struktur der geltenden Unternehmensbesteuerung als Ausgangspunkt der Untersuchung	11
II.	Grundlegende Alternativen der Konzernbesteuerung im Verhältnis zu den Gestaltungszielen der Un- ternehmensbesteuerung	20
III.	Die Problematik der (konsolidierten) Konzern- steuerbilanz als Verwirklichung der Idee der wirtschaftlichen Einheit	43
IV.	Die rechtliche Vielheit des Konzerns als Hinder- nis für eine konsequente Einheitsbesteuerung	82
V.	<u>Ergebnis:</u> Die Forderung nach einem Besteuerungs- konzept, das dem dualistischen Wesen des Konzerns gerecht wird	106

### 2. Teil:

#### DIE GELTENDEN ORGANSCHAFTSREGELUNGEN ALS AUSGANGS- PUNKT FÜR EINE WEITERENTWICKLUNG

I.	Methodische Grundlagen und Entwicklung der Regelungen	109
II.	Die Durchführung der körperschaftsteuerlichen Organschaft	128
III.	Die Durchführung der gewerbesteuerlichen Organ- schaft	162
IV.	Die Behandlung von Lieferungs- und Leistungs- beziehungen innerhalb des Organkreises	171
V.	<u>Ergebnis:</u> Die mangelhafte Verwirklichung des Einheitsgedankens im geltenden Recht	210

### 3. Teil:

#### ENTWICKLUNG EINES LÖSUNGSVORSCHLAGS FÜR EINE DUALISTISCHE BESTEUERUNG VON KONZERNEN

I.	Ausgangspunkt der Überlegungen	212
II.	Kriterien zur Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit	219

	Seite
III. Begründung und Durchführung einer Ergebniszurechnung ohne Gewinnabführungsvertrag	244
IV. Die Gewinnermittlung im Rahmen der wirtschaftlichen Einheit	285
V. Zusammenfassung	305
 SCHLUSSBETRACHTUNG	 308
 ANLAGEN	 315
 LITERATURVERZEICHNIS	 329

1.	EINLEITUNG	1
1.1.	Problemstellung	1
1.2.	Vorgehensweise	8

## 1. Teil

### DAS PROBLEM DER KONZERNBESTEUERUNG IM SPANNUNGSFELD ZWISCHEN WIRTSCHAFTLICHER EINHEIT UND RECHTLICHER VIELHEIT

I.	STRUKTUR DER GELTENDEN UNTERNEHMENSBESTEUERUNG ALS AUSGANGSPUNKT DER UNTERSUCHUNG	11
1.	Rechtsformbezogene Unternehmensbesteuerung im geltenden Recht	11
2.	Kapitalgesellschaft und Mitunternehmer- schaft als Grundmodelle	13
2.1.	Besteuerungselemente der Kapital- gesellschaft	13
2.2.	Besteuerungselemente der gewerblichen Mitunternehmerschaft	14
II.	GRUNDLEGENDE ALTERNATIVEN DER KONZERN- BESTEUERUNG IM VERHÄLTNISS ZU DEN GESTALTUNGS- ZIELEN DER UNTERNEHMENSBESTEUERUNG	20
1.	Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes auf den Unterordnungskonzern	20
2.	Einheitliche oder vielheitliche Betrach- tung und die damit verbundenen Konsequenzen	25
3.	Vorrang der wirtschaftlichen Einheit auf- grund der Gestaltungsziele des (Unterneh- mens-) Steuerrechts	28
3.1.	Leistungsfähigkeitspostulat und Kon- zernbesteuerung	30
3.2.	Postulat der Wettbewerbsneutralität und Konzernbesteuerung	37
4.	Zwischenergebnis	41
III.	DIE PROBLEMATIK DER (KONSOLIDIERTEN) KONZERN- STUEBERILANZ ALS VERWIRKLICHUNG DER IDEE DER WIRTSCHAFTLICHEN EINHEIT	43
1.	Prinzipielle Alternativen zur Durchführung einer Einheitsbesteuerung	43

2. Keine Maßgeblichkeit der aktienrechtlichen Konzernbilanz	45
3. Ableitung einer Konzernsteuerbilanz aus den Einzelsteuerbilanzen ?	49
3.1. Theoretische Grundlagen einer zweckentsprechenden Konsolidierung	50
3.2. Das mit der Kapitalkonsolidierung auftretende Problem der Behandlung stiller Reserven	52
3.2.1. Technik der Kapitalkonsolidierung nach dem AktG und der 7. EG-Richtlinie	52
3.2.2. Kapitalkonsolidierung für Zwecke der Besteuerung und damit verbundene Probleme	56
3.3. Die Problematik einer zweckentsprechenden Erfolgskonsolidierung	63
3.3.1. Anforderungen an und Beschreibung einer zweckentsprechenden Vorgehensweise	63
3.3.2. Die Unzulänglichkeit der aktienrechtlichen Technik	71
3.3.3. Die grundsätzliche Schwäche der Konsolidierung für die Erfolgsermittlung durch den fehlenden Bilanzenzusammenhang	74
3.4. Ablehnung einer "konsolidierten" Konzernsteuerbilanz	78
4. Ergebnis	81
 IV. DIE RECHTLICHE VIELHEIT DES KONZERNS ALS HINDERNIS FÜR EINE KONSEQUENTE EINHEITSBESTEuerung	 82
1. Steuersubjektivität des Konzerns als notwendige Voraussetzung für die Verwirklichung der einheitlichen Konzernbilanz	82
2. Einheitsbesteuerung und die maßgebenden Ziele anderer Teilrechtsordnungen insbesondere des Gesellschaftsrechts	84
2.1. Problemstellung	84
2.2. Gesellschaftsrecht und aktienrechtliches Konzernrecht	89
2.2.1. Gläubiger- und Minderheiten-schutz als zentrale Zielsetzungen	89
2.2.2. Systematisierung der Schutznormen nach dem AktG	91

	Seite
2.2.3. Zielkonflikte zur Einheits- betrachtung	94
2.3. Mögliche Folgerungen	98
3. Das Problem der Minderheiten aus ertrag- steuerlicher Sicht	99
3.1. Begründung der Körperschaftsteuer als Lückensteuer	100
3.2. Erforderliche Erfolgslokalisation im Konzern aus steuerlicher Sicht und Auflösung der Konflikte zum Gesell- schaftsrecht	103
V. <u>ERGEBNIS</u> : DIE FORDERUNG NACH EINEM BESTEUERUNGS- KONZEPT, DAS DEM DUALISTISCHEN WESEN DES KONZERNS GERECHT WIRD	106

## 2. Teil

### DIE GELTENDEN ORGANSCHAFTSREGELUNGEN ALS AUSGANGSPUNKT FÜR EINE WEITERENTWICKLUNG

I. METHODISCHE GRUNDLAGEN UND ENTWICKLUNG DER REGELUNGEN	109
1. Zurechnungskonzeption bei der KSt	109
1.1. Ablehnung der "Einheitstheorie" durch Rechtsprechung und Gesetzgeber	110
1.2. Ablehnung der "Bilanzierungstheorie" durch den Gesetzgeber	113
1.3. "Zurechnungstheorie" und "Angestell- tenhypothese" als Grundlage der gesetzlichen Regelung	114
1.3.1. Charakterisierung des Theorien- kreises	115
1.3.2. Bedenken des BFH und Entschei- dung durch den Gesetzgeber	117
2. Eingeschränkte Einheitstheorie bei der GewSt	120
3. Gemeinsamkeiten und Unterschiede bei der Abgrenzung der Organkreise	123
II. DIE DURCHFÜHRUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUERLICHEN ORGANSCHAFT	128
1. Einkommensermittlung und Zurechnung	128
1.1. Grundsatz der getrennten Einkommens- ermittlung	128

	Seite
1.2. Einkommensermittlung beim Organ	129
1.2.1. Besonderheiten der handelsrechtlichen Gewinnermittlung bei Organgesellschaften (Steuerausweis, Ergebnisübernahme, Rücklagenbildung)	129
1.2.2. Die Ermittlung der Zurechnungsgröße	132
1.2.2.1. Korrekturen des Handelsbilanzgewinns nach den allgemeinen Vorschriften	132
1.2.2.2. Besondere Ermittlungsvorschriften bei Organgesellschaften (§ 15 KStG)	133
1.2.2.3. Berücksichtigung des GAV und der zulässigen Rücklagenbildung	135
1.2.3. Ausgleichszahlungen und Ausschüttungsbelastung als eigenes Einkommen des Organs (§ 16 KStG)	136
1.3. Einkommensermittlung beim Organträger und Behandlung des Zurechnungsvorgangs	139
1.3.1. Die Berücksichtigung der Ergebnisübernahme in der Handelsbilanz	139
1.3.2. Dominanz der Zurechnung und damit verbundene Bilanzierungsfragen	140
1.3.2.1. Keine Rückstellungen für drohende Organverluste	141
1.3.2.2. Der "erstarrte" Wert der Organbeteiligung	143
1.4. Schaubildartige Zusammenfassung des Zurechnungsvorgangs	146
2. Die Besteuerung der zusammengerechneten Einkommen	148
2.1. Behandlung von Tarifiermäßigungen und Steuerabzugsbeträgen (§ 19 KStG)	148
2.2. Steuerfreie Einnahmen des Organs	151
3. Die Abbildung der Vorgänge in den Eigenkapitalgliederungen und bilanzielle Auswirkungen	153
3.1. Grundlagen	153
3.2. Eigenkapitalgliederung beim Organ	154

3.3. Eigenkapitalgliederung beim Organträger und bilanzielle Abbildung der Mehr- oder Minderabführung	155
3.3.1. Aktive und passive Ausgleichs- posten in der Steuerbilanz	155
3.3.2. Die Berücksichtigung der Minder- heitsanteile an der Abführungs- abweichung	157
3.4. Übersicht über die Behandlung der Mehr- oder Minderabführung	158
4. Zusammenfassung der Wirkungen der körper- schaftsteuerlichen Organschaft unter Be- rücksichtigung der Rechtsform des Organ- trägers	160
III. DIE DURCHFÜHRUNG DER GEWERBESTEUERLICHEN ORGANSCHAFT	162
1. Die getrennte Ermittlung der Bemessungs- grundlagen	162
1.1. Der Standpunkt der Rechtsprechung zu ausgewählten Zweifelsfragen	162
1.2. Vermeidung gewerbesteuerlicher Doppel- erfassungen	165
1.3. Probleme im Zusammenhang mit der Er- gebnisübernahme bzw. den Gewinnaus- schüttungen	166
1.3.1. Gleichzeitiges Vorliegen der körperschaftsteuerlichen Organs- chaft	167
1.3.2. Fehlen der körperschaftsteuer- lichen Organschaft	168
2. Zusammenrechnung und Zerlegung	170
IV. DIE BEHANDLUNG VON LIEFERUNGS- UND LEISTUNGS- BEZIEHUNGEN INNERHALB DES ORGANKREISES	171
1. Konsequenzen aus der Geltung des Trennungs- prinzips	171
2. Systematische Einordnung und Umfang der Korrekturinstrumente (verdeckte Gewinnaus- schüttung, verdeckte Kapitalanlage)	172
3. Die Wirkung der verdeckten Gewinnausschüt- tungen im Organkreis im Vergleich zur Geltung des Anrechnungsverfahrens	177
3.1. Probleme der verdeckten Gewinnausschüt- tungen im Anrechnungsverfahren	178
3.2. Vergleichende Betrachtung der Grund- fälle verdeckter Gewinnausschüttungen	183

	Seite
3.2.1. Überpreisleistungen der Obergesellschaft (Organträger)	184
3.2.1. Unterpreisleistungen der Untergesellschaft (Organ)	187
3.2.3. Überpreislieferungen der Obergesellschaft (Organträger)	190
3.2.4. Unterpreislieferung der Untergesellschaft (Organ)	194
4. Unveränderte Wirkung der verdeckten Kapitaleinlage im Organkreis	198
4.1. Die Erfassung der verdeckten Sacheinlage durch die verdeckte Kapitaleinlage	199
4.1.1. Unterpreislieferungen der Obergesellschaft	200
4.1.2. Überpreislieferungen der Untergesellschaft	203
4.2. Konsequenzen aus der Nichterfassung von verdeckten Nutzungseinlagen	204
5. Unsicherheiten bei der Anwendung des Imparitätsprinzips innerhalb Konzern- bzw. Organschaftssachverhalten	207
6. Zusammenfassung	209
V. <u>ERGEBNIS</u> : DIE MANGELHAFTE VERWIRKLICHUNG DES EINHEITSGEDANKENS IM GELTENDEN RECHT	210

### 3. Teil

#### ENTWICKLUNG EINES LÖSUNGSVORSCHLAGS FÜR EINE DUALISTISCHE BESTEUERUNG VON KONZERNEN

I. AUSGANGSPUNKT DER ÜBERLEGUNGEN	212
1. Anforderungen an den Lösungsvorschlag	212
2. Ansatzpunkte im geltenden Recht	214
2.1. Das Zurechnungskonzept der körperschaftsteuerlichen Organschaft als Ausgangspunkt	215
2.2. Das Problem der Abgrenzung des steuerlichen Konzerns	216
2.3. Erforderliche Angleichung der gewerbesteuerlichen Regelungen	217
2.4. Mängel im Bereich der Gewinnermittlung	217



II. KRITERIEN ZUR ABGRENZUNG DER WIRTSCHAFTLICHEN EINHEIT	219
1. Grundlagen und Ziele der Abgrenzung	219
2. Finanzielle und organisatorische Eingliederung als Konkretisierungstatbestände der einheitlichen Leitung	222
2.1. Zur finanziellen Eingliederung	222
2.2. Zur organisatorischen Eingliederung	225
3. Die Fragwürdigkeit der wirtschaftlichen Eingliederung als eigenständiges Kriterium	227
3.1. Die grundsätzlich weite Auslegung des Merkmals durch die Rechtsprechung	228
3.1.1. Keine Einschränkung hinsichtlich der Art der Unternehmensführung	228
3.1.2. Keine Einschränkung hinsichtlich Art und Umfang der wirtschaftlichen Betätigung	233
3.2. Die enge Auslegung hinsichtlich der Zahl der untergeordneten Gesellschaften und das Problem der Betriebsaufspaltung	236
4. <u>Ergebnis</u> : Die Maßgeblichkeit der einheitlichen Leitung und der notwendige Verzicht auf die wirtschaftliche Eingliederung und den Gewinnabführungsvertrag	240
III. BEGRÜNDUNG UND DURCHFÜHRUNG EINER ERGEBNISZURECHNUNG OHNE GEWINNABFÜHRUNGSVERTRAG	244
1. Konsequenzen aus dem Wegfall des Gewinnabführungsvertrags	244
1.1. Ursachen für die zentrale Bedeutung des Gewinnabführungsvertrages im geltenden Recht	244
1.2. Die Funktion des Gewinnabführungsvertrages im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Organschaft	247
1.2.1. Der Gewinnabführungsvertrag als Organschaftsvoraussetzung	247
1.2.2. Die Wirkung des Gewinnabführungsvertrages im Rahmen der Einkommenszurechnung	249
2. Die Begründung einer Ergebniszurechnung durch das Feststellungsprinzip	251
2.1. Ansatzpunkte im geltenden Recht	251
2.1.1. Die steuerliche Ergebnisabweichung bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft	251

2.1.2. Tendenzen in der Rechtsprechung bei der Bilanzierung von Erträgen aus Mehrheitsbeteiligungen	254
2.1.3. Der Vergleich zur Bilanzierung von Beteiligungen an Personengesellschaften in der Steuerbilanz	257
2.2. <u>Ergebnis</u> : Einschränkung des Trennungsprinzips durch Ergebniszurechnung nach dem Feststellungsprinzip	261
3. Die Durchführung der Zurechnungskonzeption im Rahmen der Beteiligungsbilanzierung	264
3.1. Die Equity-Methode als Vergleichsbild	264
3.2. Die Durchführung der Ergebniszurechnung bei 100%-igen Beteiligungen	272
3.2.1. Die Vorgehensweise bei der Tochtergesellschaft	273
3.2.2. Die Vorgehensweise bei der Muttergesellschaft	275
3.3. Die Berücksichtigung von Minderheitsbeteiligungen an der Tochtergesellschaft	278
3.3.1. Anteilige Ergebniszurechnung zur Muttergesellschaft	279
3.3.2. Partielle Geltung des Anrechnungsverfahrens bei der Tochtergesellschaft	280
4. Die Angleichung der Regelungen zur gewerbesteuerlichen Konzernbesteuerung	282
IV. DIE GEWINNERMITTLUNG IM RAHMEN DER WIRTSCHAFTLICHEN EINHEIT	285
1. Notwendige Einschränkung der selbständigen Gewinnermittlung bei den einzelnen Gliedgesellschaften	285
2. Die erforderliche Trennung zwischen innerkonzernlichen Lieferungen und Leistungen	286
2.1. Abwicklung der Leistungsbeziehungen zu angemessenen Bedingungen	286
2.2. Techniken zum Aufschub der Gewinnrealisierung bei Lieferungen	288
2.2.1. Keine erfolgsneutrale Abwicklung der konzerninternen Lieferungen	290
2.2.2. Speicherung der Zwischengewinne bei der liefernden Gesellschaft	292

2.2.3. <u>Vorschlag</u> : Erfolgswirksame Korrektur der Zwischengewinne bei der empfangenden Gesell- schaft	294
3. Weitere Konsequenzen der wirtschaftlichen Einheit für die Gewinnermittlung bei den Gliedgesellschaften	297
3.1. Die Anwendbarkeit des Imparitäts- bzw. Vorsichtsprinzips innerhalb der wirtschaftlichen Einheit	298
3.2. Die Abgrenzung zwischen Anschaffung und Herstellung bei immateriellen Wirtschaftsgütern	302
V. ZUSAMMENFASSUNG	305
SCHLUSSBETRACHTUNG	308
ANLAGEN	
Anlage 1: Übersicht über die Körperschaftsteuer- systeme und konzernsteuerlichen Regelungen in Europa, USA, Kanada und Japan	317
Anlage 2: Wichtige Maßnahmen und Strategien im Rah- men der Konzernsteuerpolitik nach gelten- dem, nationalem Recht	326
LITERATURVERZEICHNIS	329