

## Geschäftsführung

---

### **RA Dr. Andreas Richter**

P+P Pöllath + Partners  
Potsdamer Platz 5  
10785 Berlin  
Tel. (030) 253 53 653  
Fax (030) 253 53 800  
berliner.steuergespraech@pplaw.com

---

### **RA Berthold Welling**

BDI e.V.  
Breite Straße 29  
10178 Berlin  
Tel. (030) 2028 1507  
Fax (030) 2028 2507  
b.welling@bdi.eu

---

**Berlin, den 21. September 2009**

## **32. Berliner Steuergespräch**

### **„Reform der Konzernbesteuerung“**

- Tagungsbericht -

von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling*<sup>1</sup>

Ein Konzern als solcher mag eine wirtschaftliche Einheit bilden. Ein Steuersubjekt ist er nicht. Stattdessen wird jede konzernangehörige, wirtschaftlich unselbständige, aber rechtlich selbständige Kapitalgesellschaft als eigenständiges Steuersubjekt behandelt. In diesem Spannungsfeld zwischen wirtschaftlicher und rechtlicher Betrachtung stehen die Regelungen zur Körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft. Sie mildern die Trennung zwischen den Konzerngesellschaften ab, ohne aber für steuerliche Zwecke eine vollständige Einheit zu schaffen.

Mit Blick auf ausländische Gruppenbesteuerungssysteme wird das deutsche Organschaftskonzept wegen seiner strengen Voraussetzungen kritisiert, insbesondere für das Erfordernis eines zivilrechtlichen Ergebnisabführungsvertrages (EAV). Auch die Begrenzung auf das Inland bei Organgesellschaften wird als nicht mehr zeitgemäß angesehen, europarechtlich hinterfragt und ist Gegenstand eines Vertragsverletzungsverfahrens. Von Seiten der Kommission wird schließlich der Entwurf für eine Richtlinie erwartet, die eine konsolidierte Besteuerung in der EU vorsieht (Common Consolidated Corporate Tax Base / CCCTB).

Das 32. Berliner Steuergespräch - moderiert von Herrn *Gert Müller-Gatermann*<sup>2</sup> - bot ein Diskussionsforum zum intensiven Austausch zwischen Steuerwissenschaft, Steuerpraxis und -politik, an dem neben den beiden Referenten Herrn *Prof. Dr. Jürgen Lüdicke*<sup>3</sup> und Herrn *Dr. Ingo van Lishaut*<sup>4</sup> auch Herr *Prof. Dr. Norbert Herzig*<sup>5</sup>, Herr *Hans-Herbert Krebüh*<sup>6</sup> sowie Herr *Dr. Carl-Heinz Witt*<sup>7</sup> mitwirkten.

## **A. Vorträge**

### **I. Neue Herausforderungen für moderne Konzerne**

*Lüdicke* begann seinen Vortrag mit der Feststellung, dass die Herausforderungen der Globalisierung, das Niveau moderner Forschung und Entwicklung und die Komplexität

Berliner Steuergespräche e.V., eingetragen im Vereinsregister beim Amtsgericht Charlottenburg unter VR 22430 Nz; als gemeinnützig anerkannt gemäß Freistellungsbescheid des Finanzamts für Körperschaften I Berlin vom 19. September 2007.

**Vorstand:** Prof. Dr. Dieter Birk (Vors.), Präsident des FG Berlin-Brandenburg Prof. Dr. Claus Lambrecht, Richter am BFH Michael Wendt.

**Vorsitzende des Beirats:** Richter des BVerfG Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff, MinDirig Gert Müller-Gatermann.

**Kontoverbindung:** HypoVereinsbank, Kontonummer: 2485990, BLZ: 700 202 70.

**Internet:**  
[www.steuergespraech.de](http://www.steuergespraech.de)

zeitgemäßer Produktionsverfahren vielfach die Finanzkraft starker Konzerne erforderten. Eine sachgerechte Besteuerung von Konzernen und ihren Mitarbeitern sei auch ein Gebot des internationalen Steuerwettbewerbs. Konzerne bestünden aus einer Vielheit rechtlich selbständiger Kapital- oder Personengesellschaften. Sie würden aber sowohl betriebswirtschaftlich, wie auch rechtlich vielfach als Einheit aufgefasst und behandelt, mit entsprechender Wahrnehmung des Konzerns als Einheit durch Arbeitnehmer, Management, Anteilseigner und Öffentlichkeit. Diese Wahrnehmung stehe jedoch im Widerspruch zur Ausgangslage im Steuerrecht, das jede konzernzugehörige Kapitalgesellschaft als eigenes Steuersubjekt, Personengesellschaften zumindest als eigenes Subjekt der Gewinnerzielung qualifiziere. Ziel einer modernen und sachgerechten Konzernbesteuerung müsse sein, betriebswirtschaftlich und rechtlich sinnvolle Konzernstrukturen ebenso wie Konzernumstrukturierungen möglichst wenig zu behindern. Soweit möglich und mit dem Schutz des inländischen Steueraufkommens vereinbar, solle dies auch für grenzüberschreitende Konzerne gelten. Eine solche Anerkennung der Konzernwirklichkeit durch das materielle Steuerrecht würde auch mit der beispielsweise für die Erfüllung der lohnsteuerlichen Pflichten oder für die Einheitsberichtigung nach § 1 AStG erforderlichen Informationstransparenz im Konzern harmonisieren.

## 1. Anforderungen an die ertragsteuerliche Behandlung

Nach *Lüdicke* lege die wirtschaftliche Einheit des Konzerns Forderungen nahe nach einer umfassenden Verrechnung von Gewinnen und Verlusten, der Vermeidung mehrfacher Besteuerung konzernintern transferierter Gewinne, dem Verzicht auf einseitige Hinzurechnung konzerninterner Zahlungen, wie sie insbesondere bei Anwendung der Zinsschranke sowie der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen drohten, keinem Verlust von Verlustvorträgen bei innerkonzernlichen Umstrukturierungen, und der Eliminierung innerkonzernlicher Zwischengewinne. Es sei offensichtlich, dass das historisch gewachsene Konzept der körperschaftsteuerlichen Organschaft diesen, in anderen Staaten bereits in weit größerem Umfang verwirklichten Anforderungen, nur zum Teil genüge. Das international unübliche Erfordernis eines Ergebnisabführungsvertrages sei aus betriebswirtschaftlicher Sicht zweifelhaft und mache das Steuerrecht einmal mehr zu einer unerwünschten Quelle des Gesellschaftsrechts.

## 2. Steuerrecht und Konzernwirklichkeit

Das Umsatzsteuerrecht trage Konzernstrukturen durch das Institut der umsatzsteuerlichen Organschaft Rechnung. Eine Besonderheit bestehe bei grenzüberschreitenden Unternehmensgruppen. Das Umsatzsteuerrecht lasse eine sogenannte grenzüberschreitende Organschaft dergestalt zu, dass mehrere aus dem Ausland gemeinsam beherrschte inländische Konzerngesellschaften oder Betriebsstätten ohne eine gesellschaftsrechtliche Verbindung im Inland eine inländische Organschaft bilden könnten. Aus Konzernsicht besonders unbefriedigend sei aber die umsatzsteuerliche Behandlung von Konzernholdinggesellschaften, denen trotz wirtschaftlicher Zugehörigkeit zu

---

<sup>1</sup> *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V. Beide Autoren sind Geschäftsführer des Berliner Steuergespräche e.V.

<sup>2</sup> *Gert Müller-Gatermann* ist Ministerialdirigent im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

<sup>3</sup> *Prof. Dr. Jürgen Lüdicke* ist Partner der PricewaterhouseCoopers AG, Hamburg.

<sup>4</sup> *Dr. Ingo van Lishaut* ist Leitender Ministerialrat im Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen, Düsseldorf.

<sup>5</sup> *Prof. Dr. Norbert Herzig* ist Direktor des Seminars für ABWL und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität zu Köln.

<sup>6</sup> *Hans-Herbert Krebs* ist Bereichsleiter Steuern für Mittel- und Osteuropa der ExxonMobil Central Europe Holding GmbH in Hamburg.

<sup>7</sup> *Dr. Carl-Heinz Witt* ist Privatdozent an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

unternehmerisch tätigen Konzern je nach Umständen im Einzelfall der Vorsteuerabzug versagt werde. Die Frage, wie das Steuerrecht der Konzernwirklichkeit Rechnung trage, stelle sich auch bei der Besteuerung von Arbeitnehmern. Der sogenannte Rabattdfreibetrag von 1080 € für bestimmte Preisvorteile, die ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern beim Bezug von Waren und Leistungen einräume, setze voraus, dass diese Waren oder Leistungen seitens des Arbeitgebers nicht nur überwiegend für seine Arbeitnehmer hergestellt oder erbracht würden. Die einkommensteuerliche Vorschrift (§ 8 Abs. 3 EStG) enthalte keine Konzernklausel<sup>8</sup>. Selbst bei einem wirtschaftlich einheitlich auftretenden und wahrgenommenen Konzern kämen daher nur diejenigen Konzernmitarbeiter in den Genuss des Rabattdfreibetrages, die zivilrechtlich „zufällig“ bei der „richtigen“ Konzerngesellschaft angestellt seien. Das gegen die Einführung einer Konzernklausel vorgebrachte Argument laute üblicherweise, Arbeitnehmer einer Konzerngesellschaft sollten nicht davon profitieren, dass an anderer Stelle im Konzern für sie interessante und rabattdfähige Gegenstände hergestellt würden. Wer so argumentiere, verkenne aber zum einen, dass die andere Konzerngesellschaft in einem als Einheitsunternehmen organisierten Betrieb eine unselbständige Abteilung der nämlichen Arbeitgebergesellschaft sei. Zum anderem stelle diese Argumentation den Rabattdfreibetrag als solchen in Frage, da es für die Leistungsfähigkeit des Arbeitnehmers unerheblich sei, ob sein Arbeitgeber den verbilligt überlassenen Gegenstand überwiegend zum Vertrieb an Dritte bereitstelle.

### 3. Verlustvorträge und Grunderwerbsteuer bei Umstrukturierungen

Nach *Lüdicke* müssten Konzerne in der Lage sein, sich in vielfacher Hinsicht den sich ändernden Verhältnissen anzupassen. Die das Trennungsprinzip missachtende „Verlustvernichtungsregelung“ des § 8c KStG verhindere Strukturanpassungen durch schlichtes Umhängen von Konzerngesellschaften. Die Regelung sei vielfach und zu Recht kritisiert worden. Unter dem Gesichtspunkt der Konzernbesteuerung sei sie in sich widersprüchlich. Wenn neben dem unmittelbaren Erwerb auch der mittelbare Erwerb von Anteilen an der Verlustgesellschaft pönalisiert werde, weil sie dadurch angeblich ihre wirtschaftliche Identität verliere, gebiete die zweifellos vorhandene wirtschaftliche Identität des Konzerns, konzerninterne Umstrukturierungen von der Anwendung der Vorschrift auszunehmen, solange diese nicht zu einem anteiligen mittelbaren Erwerb durch bisher unbeteiligte Gesellschafter führten. Dies müsse auch für die sogenannte Verkürzung von Beteiligungsketten im Konzern gelten. Noch gravierender sei der Verlustuntergang bei Vorgängen, die dem Umwandlungssteuergesetz unterliegen. So gingen selbst in Fällen, in denen Verschmelzungen oder Spaltungen zum Buchwert durchgeführt würden und der aufnehmende Rechtsträger im Übrigen in die steuerliche Rechtsstellung eintrete, Verlustvorträge ganz oder anteilig unter. Die vom Gesetz bereitgestellte Möglichkeit, die Umwandlung wahlweise zum Teilwert oder zu einem Zwischenwert durchzuführen, könne die im Wegfall der Verlustvorträge häufig liegende faktische Umwandlungssperre schon deswegen nicht beseitigen, weil eine betragsmäßig für Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer passende Gewinnrealisierung regelmäßig gar nicht möglich sei. Darüber hinaus komme sinnwidrig die angeblich nur der zeitlichen Streckung von Verlustvorträgen dienende Mindestbesteuerung zur Anwendung.

Ein dem Untergang von Verlustvorträgen vergleichbares Umstrukturierungshindernis sei die Grunderwerbsteuer. Soweit sie im Ausgangspunkt steuerpolitisch durchaus angemessen an den unmittelbaren oder mittelbaren Erwerb von grundstücksbesitzenden Gesellschaften anknüpfe, müsse eine sachgerechte Konzernbetrachtung dazu führen, konzerninterne Umstrukturierungsmaßnahmen gesetzlich auszunehmen. Im Zuge einer

---

<sup>8</sup> vgl. dazu aber jüngst BFH v. 01.10.2009, VI R 22/07

solchen Regelung könne man allenfalls darüber nachdenken, ob man entsprechend § 15 Abs. 2 UmwStG eine fristengebundene Missbrauchsregelung einführe, wenn die Umstrukturierung letztlich nur dem Verkauf des Grundstücks oder der Grundstücksgesellschaft diene.

#### 4. Probleme der Organschaft

*Lüdicke* führte aus, dass bereits seit längerem mit Blick auf das internationale Umfeld und auf betriebswirtschaftliche und gesellschaftsrechtliche Gegebenheiten gefordert werde, das herkömmliche Organschaftskonzept und insbesondere das Erfordernis eines EAV durch eine sog. moderne Gruppenbesteuerung zu ersetzen. Die Forderung erscheine schon deswegen berechtigt, weil Erfordernis und Wesen des EAV ausländischen Investoren kaum vermittelbar seien und auch inländische Unternehmensgruppen an der steuerlich erforderlichen, buchstabengenauen, tatsächlichen Durchführung nicht selten scheiterten. Das wesentliche Argument der Befürworter der Beibehaltung eines EAV gehe dahin, dass der Organträger die von der Organgesellschaft erzielten Verluste nur unter der Voraussetzung steuerlich nutzen können solle, dass er sie auch wirtschaftlich trage. Die Befürworter dieser Argumentation müssten jedoch einräumen, dass steuerliche Verlustzurechnung und zivilrechtliche Verlusttragung nicht selten ganz erheblich auseinanderklafften. Nach Wegfall der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz durch das BilMoG dürften die Abweichungen noch zunehmen.

Trotz des nur begrenzten Gleichlaufs von zivilrechtlicher Verlusttragung und steuerlicher Verlustzurechnung infolge des EAV würde dessen Streichung als Voraussetzung der Verlustzurechnung im Rahmen einer modernen Konzernbesteuerung an anderer Stelle aber zu einem nahezu unauflösbaren Wertungswiderspruch führen. Solange die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15a EStG in der heutigen Form aufrechterhalten werde, sei es schwer begründbar, warum dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft deren Verluste steuerlich zugerechnet werden sollten, wenn der vergleichbar beteiligte, beschränkt haftende Gesellschafter einer Personengesellschaft die Verluste, soweit sie sein Kapital überstiegen, nur zum Ausgleich späterer Gewinne erhalte. Die Diskussion über eine Modernisierung der Konzernbesteuerung solle auch das Gespräch über die Berechtigung des derzeitigen Konzeptes des § 15a EStG mit anstoßen. So könne man an eine Ausnahme vom Verlustverrechnungsverbot nach § 15a EStG für quotaal hinlänglich beteiligte Kommanditisten denken, wenn sie die KG wie eine Tochterkapitalgesellschaft im Konzern über eine entsprechende Beteiligung an der Komplementär-GmbH beherrschten. Wenn man nicht, wie viele andere ausländische Gruppenbesteuerungssysteme, statt eines EAV lediglich eine vergleichsweise hohe Beteiligungsquote von fast 100% fordern wolle, könne man auch noch über Anleihen bei dem skandinavischen *Group-Contribution-System* nachdenken.

Die traditionell rein nationale Ausrichtung der deutschen Organschaft sei sachlich nicht zwingend für eine moderne Konzernbesteuerung, wie schon ein Blick in andere Länder wie Dänemark, Österreich oder Frankreich lehre. Die steuerliche Geltendmachung von Verlusten, die in Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedsstaaten der EU oder des EWR erlitten würden und dort endgültig nicht mehr geltend gemacht werden könnten, solle Deutschland schon aus Gründen der Standortattraktivität und zur Förderung von volkswirtschaftlich sinnvollen Auslandsinvestitionen zulassen. Dies gelte unabhängig davon, ob das ehrgeizige Projekt der CCCTB in absehbarer Zeit zu einem erfolgreichen Ende komme. Es wirke in einem politisch gewollten Binnenmarkt nicht überzeugend, sich nach den diesbezüglichen Urteilssprüchen des EuGH in den Rechts-

sachen *Lidl Belgien*<sup>9</sup> und *Marks & Spencer*<sup>10</sup> zur Abwehr derartiger Verlustverrechnungsmöglichkeiten auf fragwürdige Differenzierungen, wie die Nichtexistenz von EAV mit ausländischen Tochtergesellschaften zu berufen. Auch die bei entsprechenden Gewinnen im EU-Ausland regelmäßig fehlende deutsche Besteuerungsmöglichkeit lasse sich kaum überzeugend als Argument ins Feld führen, da die Verluste einer aktiven, ausländischen Nicht-DBA Betriebsstätte ohne weiteres im Inland abziehbar seien, während die deutsche Steuererhebung bei Gewinnen infolge der in § 34c EStG vorgesehenen Anrechnung der ausländischen Betriebsstättensteuer für den Fiskus oft wohl nur von theoretischem Reiz sei. Diese Überlegungen sprächen nach *Lüdicke* dafür, bei ausländischen DBA Betriebsstätten-Verlusten einen temporären Abzug, allerdings mit einer soliden Nachversteuerungsregelung, wieder einzuführen.

Neben der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung, die nur in Bezug auf Verluste ausländischer Tochtergesellschaften, das heißt im sogenannten Outbound-Fall, zur Debatte stehe, würden zunehmend auch Aspekte der Konzernbesteuerung in den Blick treten, die Bedeutung für auslandsbeherrschte Unternehmensgruppen, also den sog. Inbound-Fall, hätten. So gelte der Organkreis als ein Betrieb im Sinne der Zinsschranke, Zinszahlungen innerhalb des Organkreises würden bei Anwendung der Zinsschranke nicht berücksichtigt. Vergleichbares gelte für organkreisinterne Zahlungen von Zinsen, Mieten und Lizenzgebühren für Zwecke der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung. Halte ein ausländischer Konzern zwei deutsche Tochtergesellschaften oder zwei ganze Konzerne unmittelbar aus dem Ausland, so könnten diese mangels gemeinsamen inländischen Organträgers keine Organschaft bilden. Zinszahlungen zwischen diesen beiden deutschen Teilen des Konzerns unterlägen daher den Regelungen der Zinsschranke und den gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen. Dieser Zustand sei gemeinschaftsrechtlich ebenso wie nach den Diskriminierungsverboten im Sinne des Art. 24 Abs. 5 des OECD-Muster-Abkommens unhaltbar. Er lasse sich, anders als der Ausschluss einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung, auch nicht mit der Wahrung des deutschen Besteuerungsrechts rechtfertigen.

Handlungsbedarf bestehe nach *Lüdicke* ferner bei der Einbeziehung doppelt ansässiger Gesellschaften in die Gruppenbesteuerung sowie im Hinblick auf die nach Ansicht des Gesetzgebers insoweit wohl erforderliche Verlustverrechnungsbeschränkung des § 14 Abs.1 Nr. 5 KStG, die in ihrer heutigen Form unhaltbar sei. Die deutsche DBA-Politik solle an der Freistellungsmethode festhalten. Die Anrechnungsmethode dürfte fiskalisch kaum ergiebiger sein, führe aber für Unternehmen und Verwaltung zu erheblichem Mehraufwand, zumal sie neben Betriebsstätten dann auch ausländische Tochtergesellschaften durch indirekte Anrechnung der Körperschaftsteuer umfassen müsste.

Die Abschaffung der körperschaftsteuerlichen Mehrmütterorganschaft sei außer als Maßnahme zur Erhöhung des Steueraufkommens nicht nachvollziehbar. Steuersystematisch sei sie nicht zwingend. Infolge der flankierenden Maßnahmen, z.B. in § 15 Abs. 4 EStG habe sie das Steuerrecht weiter verkompliziert. Wirtschaftlich lasse sich das Ergebnis der körperschaftsteuerlichen Einkommenszurechnung zu den beteiligten Gesellschaftern ohnehin nach wie vor erreichen, wenn auch unter Inkaufnahme der Nutzung einer oHG. Es sei nicht sinnvoll, die bei Großprojekten oder bei Forschung und Entwicklung vielfach notwendige Kooperation von Konzernen so zu erschweren. Personengesellschaften seien mit gewissen Besonderheiten ein eigenes Gewerbesteuersubjekt. Sie könnten jedoch, selbst wenn sie einen Ergebnisabführungsvertrag abge-

<sup>9</sup> EuGH-Urteil vom 15.05.2008 - Rs. C-414/06, *Lidl Belgien*, DB 2008, S. 1130

<sup>10</sup> EuGH-Urteil vom 13.12.2005 -Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, DB 2005, S. 2788

geschlossen hätten, nicht Organgesellschaft sein. Konzernzugehörige Personengesellschaften führten daher zu gewerbesteuerlichen Organschaftsinseln. Ein zeitgemäßes Konzernsteuerrecht solle bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen, derzeit also bei Abschluss und Durchführung des EAV, die volle Einbeziehung der Personengesellschaften in die Gruppenbesteuerung ermöglichen.

*Lüdicke* hält auch in Zeiten immenser Haushaltsdefizite eine Reform der Konzernbesteuerung und ihre Annäherung an internationale Standards nicht für illusorisch, da nicht jede Reform Steueraufkommen koste und sich manche Ausgabe auch längerfristig bezahlt mache. Außerdem seien einige Ideen in Zusammenhang mit einer zeitgemäßen Gruppenbesteuerung durchaus isoliert umsetzbar und könnten so auch erst zu einem späteren Zeitpunkt verwirklicht werden. Dies gelte insbesondere für die Zwischengewinneliminierung. Der positive Effekt einer Reform in der internationalen Wahrnehmung solle nicht unterschätzt werden. Die Beseitigung der inneren Widersprüche verschiedener konzernbezogener Besteuerungsregelungen dürfe nicht ausschließlich eine Frage voller oder leerer Kassen sein.

## II. Konzerneinheit als Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips

Zu Beginn seines Vortrags betonte *van Lishaut*, dass die Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips bei der Betrachtung des Konzerns als wirtschaftliche Einheit besondere Rechtfertigungs- und Stimmigkeitserfordernisse erfordere.

Auf die Probleme der internationalen Organschaft ging *van Lishaut* anhand des Beispiels einer Organmutter im Inland mit einer ausländischen Tochtergesellschaft ein. Diese könne wegen der doppelten Inlandsanbindung in § 14 KStG nicht Organgesellschaft werden, wenn sie nur ihre Geschäftsleitung, nicht aber ihren Sitz im Inland habe. Die Kommission habe gegen die Bundesrepublik zu diesem Problem ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet.<sup>11</sup> Es sei tatsächlich schwer zu begründen, warum dieser Fall von der Organschaft ausgeschlossen sein solle.

*van Lishaut* ging auf einen weiteren Fall ein, bei dem eine deutsche Mutter eine Tochtergesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung im EU-Ausland, aber eine Betriebsstätte im Inland habe. Wenn man weiter unterstelle, dass die Tochtergesellschaft ursprünglich ihren Sitz im Inland gehabt habe, sei es außerordentlich schwer zu vermitteln, dass diese nun nicht mehr Organgesellschaft sein könne. Die Tochtergesellschaft sei in ihrer Niederlassungsfreiheit benachteiligt, wenn der Abschluss eines EAV oder eine Organschaft nach dem Wegzug nicht mehr möglich seien.

Schwierigkeiten bereite auch der Fall, bei dem zwei deutsche Tochtergesellschaften über eine im Inland weder beschränkt noch unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Mutter verbunden seien. Die bei uns vorhandene Struktur der Aufwärtszurechnung von Ergebnissen impliziere, dass die Muttergesellschaft ihrerseits im Inland der Besteuerung unterliege. Die Verwendung von Ausgleichsposten gem. § 14 Abs. 4 KStG setze voraus, dass diese bei der Muttergesellschaft steuerwirksam werden könnten. Den beschriebenen Fall könne man daher mit der vorhandenen Struktur nicht korrekt abbilden. Die Muttergesellschaft könne hier jedoch entweder ihre Beteiligung in eine inländische Betriebsstätte mit Zweigniederlassung einbringen oder eine mehrheitsvermittelnde Beteiligung an der einen Tochtergesellschaft unter die andere hängen.

<sup>11</sup> Vertragsverletzungsverfahren wegen Diskriminierung von nach ausländischem Recht errichteten Organgesellschaften „Meilicke“, DB 2009, S. 653

## 1. Lösung vom EAV

Bei der Lösung vom EAV sei nach *van Lishaut* zu beachten, dass im nationalen Gesellschaftsrecht mancher anderer Staaten eine dort ansässige Gesellschaft nicht selbstständiges Unternehmen im Sinne eines EAV sein könne. Im Umwandlungssteuerrecht werde beispielsweise der deutsche Formwechsel oder ein vergleichbarer Vorgang nach ausländischem Recht begünstigt, § 1 UmwStG. Denkbar sei auch, den deutschen EAV oder vergleichbare schuldrechtliche Ergebnisübernahmevereinbarungen nach ausländischem Recht zu begünstigen. Dies würde zu einer angemessenen Verteilung nach den Verursachungsbeiträgen führen. Der Vorteil dieser Möglichkeit wäre, begründen zu können, warum hier eine Ausnahme vom Subjektsteuerprinzip gemacht werde. Die Ausnahme sei davon getragen, dass der Organträger die Ergebnisse nicht nur steuerlich zugerechnet bekomme, sondern auch tatsächlich in Form einer Gewinnabführung oder in Form einer Verlustübernahme wirtschaftlich erhalte. Dies sei auch ein wichtiger Punkt für die verfassungsrechtliche Rechtfertigung.

Eine Mehrheitsbeteiligung über 50 % oder 75 % sei kein Grund, um durch die rechtliche Hülle der Organgesellschaft durchzugreifen und deren Ergebnis nach oben zu ziehen. Genau dieses Argument werde aber momentan in der Diskussion gegen den § 8c KStG verwendet. Der Norm werde zu Recht entgegengehalten, dass die bloßen Veränderungen auf der Anteilseignerebene mit dem Verlust der Gesellschaft nichts zu tun haben könnten. Kehre man dieses Argument um, so zeige es, dass es auf die bloßen Beteiligungsverhältnisse nicht ankommen könne. Sollte dies aber doch der Fall sein, so könne das Vorhandensein oder Nichtvorhandensein einer Organschaft nicht mehr von einem zusätzlichen Antrag abhängen, da dieser als reine Willensäußerung mit dem wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs nichts zu tun habe. Dann läge die gleiche Situation wie bei der Umsatzsteuer vor, nämlich eine Zwangsorganschaft. Es sei zu fragen, ob dies wirklich so gewünscht sei. Für den Fall, dass man sich doch gegen einen EAV und vergleichbare Konzepte aussprechen sollte, könne man den Gewinn und Verlust nach oben ziehen, Verluste jedoch nur bis zur Höhe des Beteiligungsbuchwertes. Dies werde den Unternehmen häufig aber nicht gefallen, da die Beträge für die Beteiligungen ganz andere seien, als die Ergebnisse, die hochgerechnet werden sollten.

## 2. Zwischengewinneliminierung

Die Zwischengewinneliminierung werde mit der Begründung gefordert, der Konzern sei eine wirtschaftliche Einheit und daher sollten Gewinne aus Leistungsbeziehungen zwischen den Konzerneinheiten und Gewinne aus Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern neutralisiert werden. Dagegen spreche das Subjektsteuerprinzip und die Tatsache, dass man mit dem Umwandlungssteuerrecht bereits ein Sonderrecht für die steuerneutrale Überführung von Wirtschaftsgütern und von betrieblichen Einheiten habe. Wegen der ständig möglichen Änderungen der Beteiligungsverhältnisse wären Missbrauchsklauseln nötig, wie zum Beispiel § 22 UmwStG. Dies könne nicht gewollt sein. Das ganze System müsse dann auf den Gedanken der wirtschaftlichen Einheit umgestellt werden und man müsse auch zu einer Schuldenkonsolidierung kommen. Es gebe durchaus die Situation, dass konzernangehörige Gesellschaften Rückstellungen wegen Verpflichtungen gegenüber anderen Gesellschaften zu bilden hätten, die sich steuermindernd auswirkten. Auch diese Positionen müssten dann gegebenenfalls neutralisiert werden.

### 3. Grenzüberschreitende Nutzung endgültiger Auslandsverluste

Der Fall *Marks & Spencer* habe zum Gegenstand gehabt, dass eine inländische Muttergesellschaft die Verluste ihrer Auslandstochter nutzen wollte. Entscheidung sei dahin gegangen, dass der Verlustausgleich nicht automatisch, sondern nur im Rahmen einer Art ultima ratio-Besteuerung erfolge, wenn der Verlust in dem ausländischen Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft nicht mehr habe genutzt werden können. Entsprechende Entscheidungen gebe es inzwischen auch zu Auslandsbetriebsstätten. Es gebe verschiedene Techniken, um diese Lösung zu erreichen. Man könne phasengleiche Verluste mit einer Nachversteuerungsregelung immer schon dann nutzen, wenn sie entstünden. Davor scheue die Verwaltung jedoch zurück. Die Alternative sei, dass man einen endgültigen Verlust als Einmalbetrag bei der Muttergesellschaft nutze. Zu fragen sei jedoch, wann Verluste endgültig seien. Hier müsse es auf die rechtliche Möglichkeit zur Verlustnutzung ankommen, die tatsächliche Nutzung könne nicht als Bewertungsmaßstab dienen. Es könne auch nicht darauf ankommen, ob in dem Ansässigkeitsstaat der Tochter der Verlustabzug zeitlich begrenzt sei, während er in Deutschland zeitlich unbegrenzt sei. Jede andere Betrachtung führe dazu, dass Staaten mit einem günstigsten Verlustverrechnungssystem bestraft würden. Dies sei eine sehr gefährliche Entwicklung.

Bei Aufgabe und Veräußerung einer ausländischen Betriebsstätte könne nicht per se ein Fall endgültigen Verlusteintritts angenommen werden, da man in der Folgezeit durchaus eine neue Betriebsstätte in dem betreffenden Staat eröffnen könne und den Vorteil des Verlustabzugs aus der früheren Betriebsstätte habe. Die Veräußerung einer ausländischen Verlusttochter führe jedenfalls dann nicht zu einem endgültigen Verlust, wenn dieser in der Hand des Erwerbers genutzt werden könne. Ein endgültiger Verlust liege auf jeden Fall vor bei der Liquidation oder Umwandlung einer Verlusttochter. Aber auch hier stelle sich die Frage, ob der Verlust auf der Ebene der Muttergesellschaft im Rahmen inländischer Verhältnisse schon vorher hätte berücksichtigt werden können. Dies sei dann der Fall, wenn die Verlusttochter ihren Sitz im Inland gehabt hätte, taugliche Organgesellschaft gewesen wäre, und wenn es eine Rechtsbeziehung gegeben hätte, die in etwa einer Ergebnisübernahme entspreche.

Nach *van Lishaut* sei auch fraglich, ob bei einer Muttergesellschaft, für die der Verlust geltend gemacht werden solle, die aber erst nach Verlusteintritt im Inland zugezogen sei, der Zuzug akzeptiert und die Verluste berücksichtigt werden sollten, obwohl diese vielleicht in einem anderen Staat oder unter der Herrschaft eines anderen Staates angefallen seien.

### 4. Ausblick im Hinblick auf die die CCCTB

Grundlage der Erarbeitung der CCCTB sei der Versuch, Konzerne europaweit als wirtschaftliche Einheit zu sehen, mit der Folge, dass sich Zwischengewinne automatisch eliminierten und die steuerneutrale Überführung von Wirtschaftsgütern sowie ein Verlusttransfer innerhalb dieses Systems möglich würden. Diese sehr kühne Vision sei angesichts der Komplexität der Aufgabe und einer Fülle von Schwierigkeiten zwischen den Mitgliedsstaaten ins Stocken geraten. Eine nationale Reform der Konzernbesteuerung könne aber lediglich ein Zwischenschritt sein. Sollte sich abzeichnen, dass die CCCTB auf EU-Ebene bzw. im Rahmen einer verstärkten Zusammenarbeit umgesetzt würde, sollten lediglich mit Augenmaß die klar erkennbaren Mängel aufgearbeitet und behoben werden. Weder der Wirtschaft, noch der Finanzverwaltung könne daran gelegen sein, heute ein komplett neues Gruppenbesteuerungssystem zu erhalten und dieses in einigen Jahren nach den Vorgaben der EU erneut umbauen zu müssen.



## B. Podiumsdiskussion

Nach Abschluss der Vorträge eröffnete *Müller-Gatermann* die Podiumsdiskussion und bat zunächst die weiteren Podiumsgäste um Stellungnahmen zu den im Rahmen der Einführungsreferate aufgeworfenen Fragen. Dazu erteile er zunächst *Herzig* das Wort.

### I. EAV als Ursache für Insellage Deutschlands

Nach *Herzig* sei ein attraktives und systematisch schlüssiges Konzernsteuerrecht durchaus ein Standortfaktor und solle unter diesem Aspekt auch gewürdigt werden. Im Hinblick auf die Grunderwerbsteuer sei es ein Ärgernis, dass diese im Organkreis mehrfach anfallen könne. Problematisch sei, dass es einerseits eine grunderwerbsteuerliche Organschaft gebe, die eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anerkenne. Andererseits gebe es aber Grundstücksverlagerungen innerhalb des Organkreises, die unter Anwendung einer strikt rechtlichen Betrachtungsweise erneut besteuert würden. Dieses Problem habe auch der erkennende Senat des BFH schon deutlich formuliert. Es sei jedoch nur durch den Gesetzgeber zu lösen.

Der Wegfall des EAV ist für *Herzig* der Kernpunkt bei der Fortentwicklung des deutschen Konzernsteuerrechts. Zu denken gebe bereits die Tatsache, dass dieser international vollkommen unüblich sei. Fraglich sei, ob das Argument, dass nur derjenige den Verlust geltend machen könne, der ihn auch wirtschaftlich trage, wirklich überzeugend sei. Das könne nur dann der Fall sein, wenn die beiden Größen, die hier in Verbindung miteinander gebracht würden, auch weitgehend deckungsgleich seien. Dies seien sie jedoch nicht mehr. Spätestens seit der Aufgabe der umgekehrte Maßgeblichkeit könne es Fälle geben, bei denen diese beiden Größen deutlich auseinander liefen. Über die Zinsschranke würden Zinsen steuerlich hinzugerechnet, also möglicherweise ein Gewinn produziert, obwohl nach der Handelsbilanz ein Verlust vorliege. Daher überzeuge dieses Argument systematisch nicht mehr. Es müsse nach neuen Wegen gesucht werden, um hier eine vernünftige, systematisch begründete Konzernbesteuerung zu schaffen. Vom Institut des EAV würden auch wirtschaftliche Fehlleitungen und Fehlanreize ausgehen. Der EAV führe dazu, dass bei der Tochtergesellschaft immer ein Ergebnis von Null ausgewiesen werde. Ein Geschäftsführer könne sich noch so anstrengen, Gewinn und Verlust seien immer Null, weil immer alles abgeführt oder ersetzt werde. Dass dies nicht motivierend sei, leuchte ein. Zu fragen sei, wodurch man den EAV ersetzen könne. *Herzig* stellte eine Anhebung der Beteiligungsschwellen auf 75% in den Raum. Darin komme in stärkerem Maße zum Ausdruck, dass es eine Wirtschafts- und Organisationseinheit gebe und eine Berechtigung zur Verlustverrechnung vorliege. Natürlich müsse gesehen werden, dass dies eventuell zu einer Zwangsorganschaft führe.

Im Hinblick auf die CCCTB könne der deutsche Gesetzgeber sich nicht mehr darauf berufen, dass die EU hier in absehbarer Zeit etwas plane. Das sei zum einen so, weil der dafür zuständige Kommissar möglicherweise nach der Neuorganisation der Kommission nicht mehr für diese Aufgabe zuständig sei. Der entscheidende Gesichtspunkt sei aber der „One-Shop-Stop“-Gedanke. Ein Gruppenunternehmen werde mit nur einem Finanzamt in Verbindung treten. Es sei ein erheblicher Vertrauensvorschuss, den dieses eine Finanzamt genieße. *Herzig* kann sich bei dem gegenwärtigen Stand des Informationsaustausches nicht ernsthaft vorstellen, dass die Unternehmen ein solches Vertrauen aufbrächten. Viele Staaten hätten schon erklärt, dass sie dieses Projekt nicht unterstützen und auch Deutschland habe mittlerweile hohe Eintrittshürden geschaffen. Nach *Herzig* dürfe jedoch die enorme Arbeit, die bereits in dieses Projekt investiert worden sei, nicht verlorengehen, sondern müsse genutzt werden für die Schaffung von ein-

heitlichen Regelungen zur Gewinnermittlung. Dann sei auch die Ermittlung von Auslandsverlusten nach einheitlichen Regeln möglich. Ergänzend könne die CCCTB als Zielprojektion bestehen bleiben, die über weitere Teilschritte angestrebt werde.

Im Hinblick auf Umfang und Reichweite der Konsolidierung werde man die Beteiligungshöhe aufwerten müssen. Dringend notwendig, gerade mit Blick auf die Gewerbesteuer, sei aber auch die Einbeziehung von Personengesellschaften. Dies sei konsequent, wenn man den Konzern als Einheit verstehe. Bei der schwierigen Frage nach den Konsolidierungsmethoden solle man im ersten Schritt nicht zu viel anstreben. Aus der Rechnungslegung sei man gewohnt, dass es mehrere Konsolidierungen gebe, eine Kapitalkonsolidierung, eine Schuldenkonsolidierung, eine Zwischengewinneliminierung. Dies alles seien anzustrebende Ziele, die man jedoch nicht kurzfristig erreichen könne. Die Zwischengewinneliminierung mache durchaus Sinn im Konzern, sei jedoch erst dann besonders überzeugend, wenn es ein konsolidiertes Ergebnis gebe und dieses dann nach Faktoren aufspalten werde. Wenn man aber getrennt ermittle, sei es zweifelhaft, ob man mit einer Zwischengewinneliminierung wirklich zum Ziel komme. Man müsse viel Sonderarbeit leisten, um die eingetretenen Gewinne nachzuhalten. Im Hinblick auf die Kapitalkonsolidierung äußerte *Herzig* große Bedenken. Wenn man Kapitalkonsolidierung auch steuerlich vornehme, müsse man die Beteiligungen wegdenken und an deren Stelle die Wirtschaftsgüter treten lassen.

## II. Vorübergehende Zulassung eines horizontalen Verlustausgleichs

Auf die erforderlichen Rahmenbedingungen für eine moderne Konzernbesteuerung eingehend, nannte *Krebühl* die Zwischengewinneliminierung einen möglichen Reformschritt. Andererseits könne man, auch wenn die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz heute schon fast nicht mehr existiere, an handelsrechtlichen Grundsätzen festhalten. Man könne die handelsrechtliche Konsolidierung als Ausgangspunkt nehmen. Die Zwischenergebniseliminierung sei in vielen international üblichen Konsolidierungssystemen Standard. Sie sei auch zwingender Ausfluss der wirtschaftlichen Einheitsbetrachtung des Konzerns und Basis der EU-Kommission für eine zukünftige steuerliche Bemessungsgrundlage. Zwischengewinneliminierung gebe es im Einheitskonzern. Es sei nicht ersichtlich, warum ein Unternehmen verpflichtet werde, seine Struktur so zu gestalten, dass es eine Zwischenergebniseliminierung habe, wenn es meine, aus betriebswirtschaftlichen Gründen wesentlich besser agieren zu können und erfolgreicher am Markt zu sein, wenn es sich in selbstständige Einheiten aufteile. Auch der Fiskus habe einen Vorteil davon, wenn ein Unternehmen sich optimal aufstelle, weil es dadurch höhere Gewinne erziele und höhere Steuern abführe.

Eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung werde letztlich nicht aufzuhalten sein. In der Zwischenzeit könne ein sog. horizontaler Verlustausgleich zugelassen werden. Auch wenn die gemeinsame Obergesellschaft innerhalb der EU weder Sitz noch Betriebsleitung in Deutschland habe, solle eine Verlustverrechnung zumindest zwischen den deutschen, besser noch zwischen den EU-Gesellschaften zulässig sein.

Im Rahmen einer steuerlichen Konsolidierung sei auch für *Krebühl* eine Mindestbeteiligung in Höhe von 75 % als Organschaftsvoraussetzung ein vernünftiger Kompromiss. Dies müsse dann aber mit einer Mehrmütterregelung verbunden werden. In Großbritannien habe man eine Mindestbeteiligung von 75 % und eine Art Mehrmütterregelung, nach der max. 20 Gesellschafter mit einem Anteil von jeweils mindestens 5% beteiligt sein müssten, die dann zusammen diese 75 % hielten. Dies würde auch Bedenken der Finanzverwaltung dahingehend ausräumen, dass Verlustzuweisungsgesellschaften mit

ein paar hundert Gesellschaftern von einer Ergebniskonsolidierung Gebrauch machten. Bei einer steuerlichen Erstkonsolidierung solle die Eröffnungsbilanz unter Anwendung umwandlungssteuerrechtlicher Grundsätze, das heißt unter Zulassung von Buchwertverknüpfungen, erfolgen, um eine Einstiegsbesteuerung zu vermeiden. Werde hingegen eine außenstehende Gesellschaft erworben und für die Anteile ein Mehrpreis gegenüber deren kumulierten Buchwertansätzen gezahlt, seien die erworbenen Wirtschaftsgüter und Schulden bei Einbeziehung der Gesellschaft in die steuerliche Konsolidierung grundsätzlich zum gemeinen Wert zum Zeitpunkt des Erwerbs anzusetzen. Ein eventuell verbleibender Mehrpreis sei als abschreibungsfähiger Geschäftswert zu bilanzieren. Damit würde eine Annäherung des Kaufs einer Kapitalgesellschaft und eines Personenunternehmens stattfinden. Dies wäre auch ein bedeutsamer Schritt hin zu einer rechtsformneutralen Besteuerung und eine systemgerechte Folge der Einheitsbetrachtung des steuerlichen Konsolidierungskreises.

Es gebe noch eine Vielzahl weiterer Detailfragen, wie z.B. die Behandlung außenstehender Anteilseigner und die spezifisch deutsche Problematik, ob Personenunternehmen Mitglied eines steuerlichen Konsolidierungskreises sein könnten. International sei die Konsolidierung die Antwort auf das Trennungsprinzip. In Frankreich habe man eine Regelung gefunden, nach der sich Personenunternehmen als Kapitalgesellschaften besteuern lassen müssten, um in eine Konsolidierung hineinzukommen. Verluste vor Erstkonsolidierung sollten auch, internationalen Standards folgend, berücksichtigt werden können.

Die Grunderwerbsteuer sei ein zunehmendes Ärgernis im internationalen Konzern. Wenn im Ausland Unternehmen fusionierten, die im Inland eine deutsche Tochtergesellschaft hätten, dann falle deutsche Grunderwerbssteuer an, wenn anschließend im Ausland der Konzern neu strukturiert würde. Wenn Zwischengesellschaften eingezogen werden, falle erneut Grunderwerbsteuer an und spätestens, wenn auch noch im Inland restrukturiert werde, ein drittes Mal. Hier gebe es dringenden Handlungsbedarf.

### III. Auswirkungen von Marks & Spencer

*Witt* begann seine Ausführungen mit einem Blick auf Österreich. Österreich hätte zu Beginn des Jahres 2005 eine modernisierte und auch vom EAVbefreite Gruppenbesteuerung in Kraft gesetzt und man höre von dort nicht, dass es erhebliche Aufkommensrückgänge gegeben habe. Es gehe ihm als Wissenschaftler nicht darum, Konzerne zu privilegieren oder zu deprivilegieren, sondern darum, stärker als bisher eine rechtsformgerechte Besteuerung zu realisieren. Die vier Jahre zurückliegende Entscheidung *Marks & Spencer* besage im Kern, es sei mit der Niederlassungsfreiheit des EG-Vertrages nicht vereinbar, wenn man nicht einmal die endgültigen Verluste, die eine Tochtergesellschaft anderen Orts in der Gemeinschaft erwirtschaftet habe, bei der Besteuerung der Mutter im Inland berücksichtige.

Es verwundere, dass es zu der Entscheidung noch keine weitere Rechtsprechung gebe, wenn man bedenke, dass die Konzernwirklichkeit mit Muttergesellschaften hierzulande und Töchtern im EU-Ausland keine Seltenheit sei. Es gebe aber mittlerweile das *AWD-Verfahren* vor dem FG Niedersachsen<sup>12</sup>. Dort stelle sich die Frage, wie die Finanzgerichtsbarkeit mit dem geltenden Organschaftsrecht umgehe. *Die AWD-Holding-GmbH* habe zwei italienische Töchter, die über Verluste nie hinausgekommen seien und die sie mittlerweile wieder geschlossen habe. Jetzt wolle sie die nunmehr endgültigen Verluste

---

<sup>12</sup> FG Niedersachsen, Az. 6 K 406/08

im Sinne der *Marks & Spencer*-Entscheidung geltend machen. *Witt* ist sehr gespannt, ob das FG sich dazu entschließt, im Wege der normerhaltenden Reduktion tatsächlich die §§ 14 ff. KStG anzuwenden. Von Bedeutung sei hier auch die Qualität dieser Verlusttragung. Eine Besonderheit des *AWD-Verfahrens* sei es, dass die Muttergesellschaft die Verluste ihrer italienischen Töchter jeweils getragen habe, da es sonst zur Schließung der Tochtergesellschaften durch die italienische Finanzaufsicht hätte kommen können. Es habe keinen EAV gegeben.

Der EAV sei zwar Voraussetzung für die Erfüllung des Konzerntatbestandes, aber er hänge im Wesentlichen mit der Rechtsfolge, nämlich der Zurechnung zusammen. Insbesondere die sog. aktienrechtliche Eingliederung, also die Konstruktion, die so stark wie keine andere zur Unselbständigkeit der AG führte, werde nicht erfasst, wenn nicht gleichzeitig ein EAV abgeschlossen werde. Ohne diesen reiche die aktienrechtliche Eingliederung nicht aus, um eine Konzernbesteuerung zu begründen. Dies sei ein konzeptionelles Defizit.

*Witt* befürwortete es sehr, den EAV zu verabschieden, man müsse dann aber über einen konzerninternen Ausgleich der Besteuerungsergebnisse nachdenken. Dies sei ohne Zweifel auch ein sehr ambitioniertes Projekt, man könne aber an die seinerzeitige Behandlung der sog. isolierten gewerbsteuerlichen Organschaft anknüpfen. Es habe über Jahrzehnte die Voraussetzung eines EAV bei der gewerbsteuerlichen Organschaft nicht gegeben. In den 90er Jahren und auch Anfang der 2000er Jahre habe es beim BGH und beim BFH Fälle gegeben, in denen mangels EAV keine körperschaftsteuerliche Organschaft, aber eine gewerbsteuerliche Zwangsorganschaft bestanden habe. Damals habe sich die Frage gestellt, ob ein Ausgleich in Form einer Umlage oder ggf. auch einer Negativumlage geschuldet sei. Es gebe den Ausgleichsmechanismus des § 426 BGB. Wenn man bei Abschaffung des EAV dabei bleibe, dass Organträger und Organgesellschaft als Gesamtschuldner dem Finanzamt gegenüber hafteten (so wie aktuell nach der Abgabenordnung), dann könne man eine verursachungsgerechte Aufteilung innerhalb des Konzerns durch Umlagen, ggf. Negativumlagen, erreichen.

Sollte die CCCTB realisiert werden, hält *Witt* die dann erforderliche Zerlegung für schwierig. Nach der Abfolge, die in der CCCTB jeweils potentiell vorgesehen sei, sei nicht nur das Ergebnis auf einheitliche Weise zu ermitteln und zu konsolidieren, sondern es müsse auch das, was an Steuern anfalle, zerlegt werden. Die Mitgliedsstaaten würden sehr genau darauf schauen, was bei ihnen ankomme und welche Kriterien für den Verteilungsschlüssel gälten.

### C. Diskussionsbeiträge aus dem Auditorium

*Meussen*<sup>13</sup> merkte an, dass die Niederlande mit der Konsolidierung gute Erfahrungen haben. Die Niederlande und andere Staaten würden zeigen, dass dies durchaus funktioniere. Er wundere sich im Hinblick auf *Marks & Spencer*, dass der deutsche Gesetzgeber nicht tätig werde. Jedermann könne eine Klage bei der Kommission einreichen, um zu erreichen, dass diese Stellung zur deutschen Gesetzgebung im Verhältnis zu *Marks & Spencer* beziehe.

---

<sup>13</sup> Prof. Gerard Meussen ist Professor für Steuerrecht an der Radboud University Nijmegen, NL.

Nach *Haarmann*<sup>14</sup> sei die Reform der Konzernbesteuerung ganz eindeutig eine Standortfrage. Deutschland habe einen Standortnachteil, nicht nur im Hinblick auf die Konzernbesteuerung, sondern auch mit seiner Konzernbehandlung insgesamt. Es gebe Regelungen zur Mitbestimmung, Corporate Governance und Konzernbesteuerung, die international als nachteilig angesehen würden. In Deutschland sei man es gewohnt, in rechtlichen Einheiten zu denken. Im Ausland denke man aber viel mehr auf Gruppenebene und dies müsse in Deutschland rechtlich und steuerlich nachvollzogen werden, wenn man international wettbewerbsfähig sein wolle. Dazu gehöre auch, dass es auf Gruppenebene mittlerweile durch die IFRS eine Rechnungslegungsebene gebe, die von der Steuer unabhängig sei. Rechnungswesen und Besteuerung seien hier mittlerweile völlig voneinander getrennt. Nach *Haarmann* sollte es auch möglich sein, fiktive Steuern ausgleichen zu können, hier müsse auch aktien- und gesellschaftsrechtlich noch nachgebessert werden.

*Priester*<sup>15</sup> sprach sich für die Beibehaltung des Institutes EAV aus. Dieser sei zwar „ein Kind des Steuerrechts“, habe sich aber auch zivilrechtlich unter Minderheiten- und Gläubigerschutzaspekten bewährt. Seine Abschaffung würde zu Verschlechterungen in diesen Bereichen führen.

Nach *van Lishaut* werde die Diskussion zur Grunderwerbsteuer auch in Nordrhein-Westfalen aufmerksam verfolgt. Dass es zu einer zweiten Besteuerung im Konzern kommen könne, liege daran, dass es zwei verschiedene Tatbestände gebe. Zum einen gebe es den Fall, dass der Konzern, bestehend aus mehreren Gesellschaften, insgesamt 95 % der Anteile erwerbe. Zum anderen könne es zu einer Vereinigung von Anteilen in der Hand einer einzelnen Gesellschaft kommen. Dies sei dann nicht mehr unmittelbar ein Konzernthema. Derzeit habe man ein Konzernprivileg im Bereich der Grunderwerbsteuer, dieses werde jedoch unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten vom BFH bedroht. Man lege gem. § 8 Abs. 2 GrEStG in diesen Fällen den Bedarfswert zugrunde. Dies sei ein günstiger Wert, da er nur 50% des Verkehrswertes entspreche, was bei den Berechnungen mit einbezogen werden müsse.

*Müller-Gatermann* befragte *Lüdicke* nach den Voraussetzungen für einen Ersatz des EAV.

*Lüdicke* stellte keine konkrete Alternativlösung vor, da die Diskussion dafür noch nicht weit genug fortgeschritten sei. Es sei aber nicht nachvollziehbar, dass Gesellschaften, die nicht aus steuerlichen Gründen die Organschaft wählen und deswegen davon absehen, einen EAV abzuschließen, von dessen Vorzügen ausgeschlossen blieben. Im Ausland, gerade in Konsolidierungssystemen, wundere man sich darüber, dass letztendlich eine natürliche Person sämtliche Ergebnisse des Kapitalgesellschaftskonzernes, den sie beherrsche, zugerechnet bekomme. Hier sei eine politische Entscheidung erforderlich und die betroffene Industrie müsse beteiligt werden. In Österreich gebe es nach Abschaffung des EAV noch einen abzuschließenden Steuervertrag mit einer gewissen Mindestlaufzeit. Auch müssten dort Steuerumlagen vereinbart werden. Die Minderheitsgesellschafter seien keinesfalls völlig schutzlos. Ein Blick ins Ausland sei also immer hilfreich.

*Lüdicke* wies noch einmal auf den Widerspruch hin, dass man eine haftungsfreie Zurechnung des steuerlichen Ergebnisses bei Kapitalgesellschaften möglicherweise im

---

<sup>14</sup> Prof. Dr. Wilhelm Haarmann ist Partner der Haarmann Partnerschaftsgesellschaft.

<sup>15</sup> Prof. Dr. Hans-Joachim Priester ist Notar a.D. in Hamburg.

Zuge einer Reform einführen könne und eine solche Regelung bei transparenteren Personengesellschaften durch § 15a EStG gedeckelt werde. Die Zurechnung auch bei Kapitalgesellschaften auf den Beteiligungswert zu begrenzen, ginge einen Schritt zurück, denn häufig sei der Beteiligungswert viel niedriger als die geplanten oder ungeplanten Verluste, die in der Gesellschaft anfielen. Es frage sich auch, warum die Personengesellschaft eine Gewerbesteuerinsel bilden müsse. Dies tue sie nach heutiger Gesetzeslage, zwingend erforderlich sei dies jedoch nicht. Wenn die Personengesellschaft Gewerbesteuersubjekt sei, dann müsse sie auch organschaftsfähig sein können.

Von *Müller-Gatermann* nach Kriterien zur Abgrenzung von endgültigem und nicht endgültigem Verlust befragt, gab *Witt* zu bedenken, dass hier schwer vorauszusagen sei, wo die Grenze liegen werde. Sie werde jedoch sicher dort gezogen, wo es zu Eingriffen in die Niederlassungsfreiheit komme. Er warnte jedoch davor, einen Wettlauf der Verlustberücksichtigung in Gang zu setzen.

Im Hinblick auf die Zwischengewinneliminierung sprach sich *Krebühl* dafür aus, die Übertragung der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zum Buchwert zuzulassen. Seines Erachtens sei es auch zwingend, auf den EAV zu verzichten. Die österreichische Lösung, bei der in einem Vertrag festgelegt werde, dass die Gesellschaft, die einen Vorteil weggebe, einen entsprechenden Ausgleich erhalte, hielt *Krebühl* für sinnvoll. Eine gewisse Bindungsfrist sei notwendig, um so Missbrauchsbefürchtungen der Finanzverwaltung begegnen zu können. Wichtig sei es auch, einen Schritt hin zu einem horizontalen Verlustausgleich zu machen.

Nach *Herzig* sei bei Verzicht auf den EAV eine Anhebung der Beteiligungsschwellen notwendig. Die Mehrmütterorganschaft werde dann jedoch dringend benötigt, weil es schwieriger werde, diese Beteiligungen herzustellen. Eine grenzüberschreitende Zwischengewinneliminierung sei nur vernünftig machbar, wenn es eine einheitliche Bemessungsgrundlage, nach bestimmten Messgrößen auf die Mitgliedstaaten verteilt, gebe. Die Einigung auf solche Messgrößen dürfte sich jedoch laut *Herzig* als durchaus schwierig erweisen.

#### **D. 33. Berliner Steuergespräch**

*Müller-Gatermann* schloss die Diskussion und wies abschließend auf das 33. Berliner Steuergespräch mit dem Thema „Familienbesteuerung“ hin, das am 23. November 2009 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfindet (siehe auch unter [www.steuergespraech.de](http://www.steuergespraech.de)).