Die Organschaftsreform

Analyse aktueller Reformkonzepte und Vorschlag des Gruppenkonten-Modells als Alternative zur Organschaft

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Doktorwürde der Wirtschafts- und Verhaltenswissenschaftlichen Fakultät der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg. i. Br.

vorgelegt von

Paul Nickel

aus Breslau

WS 2016/17

Erstgutachter: Prof. Dr. Wolfgang Kessler

Zweitgutachterin: Prof. Dr. Iris Saliterer

Vorsitzender des Promotionsausschusses: Prof. Dr. Dirk Neumann

Dekan: Prof. Dr. Alexander Renkl

Tag der Promotion: 9. Februar 2018

Die Organschaftsreform

Analyse aktueller Reformkonzepte und Vorschlag des Gruppenkonten-Modells als Alternative zur Organschaft

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Doktorwürde der Wirtschafts- und Verhaltenswissenschaftlichen Fakultät der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg. i. Br.

vorgelegt von

Paul Nickel

aus Breslau

WS 2016/17

INHALTSÜBERSICHT

INHALTSÜBERSICHT ..... **II**

INHALTSVERZEICHNIS ..... **IV**

BEISPIELSVERZEICHNIS ..... **X**

ABBILDUNGSVERZEICHNIS ..... **XI**

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS ..... **XII**

1 EINLEITUNG **1**

1.1 Aktuelle Entwicklungen und bestehender Reformbedarf der Organschaft **1**

1.2 Vorgehensweise und Ziel der Arbeit **2**

2 GRUNDLAGEN **4**

2.1 Internationale Gruppenbesteuerungs-Modelle **4**
2.1.1 Übersicht 4
2.1.2 Einheitskonzept 5
2.1.3 Zurechnungskonzept 6
2.1.4 Modifizierte Einzelveranlagung 6
2.1.5 Sonderfragen nationaler Gruppenbesteuerungskonzepte 7
2.1.6 Tabellarische Übersicht der Gruppenbesteuerungskonzepte der EU-Mitgliedsstaaten und der OECD-Länder 10

2.2 Organschaft **11**
2.2.1 Rechtsentwicklung 11
2.2.2 Aktuelle Gesetzeslage 13

2.3 Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben **20**
2.3.1 Übersicht 20
2.3.2 Kernthesen der EuGH-Rechtsprechung zu finalen Auslandsverlusten 20
2.3.3 Offene Fragen der EuGH-Rechtsprechung zu finalen Auslandsverlusten 28
2.3.4 Freiwillige grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung 44

3 ANFORDERUNGEN AN EINE MODERNE GRUPPENBESTEUERUNG **46**

4 ANALYSE BISHERIGER REFORMVORSCHLÄGE **48**

4.1 Einkommenszurechnungs-Modell **48**
4.1.1 Voraussetzungen 48
4.1.2 Rechtsfolgen 48
4.1.3 Problemstellungen 52
4.1.4 Zwischenfazit 88

4.2 IFSt-Modell 91
4.2.1 Voraussetzungen 91
4.2.2 Rechtsfolgen 91
4.2.3 Problemstellungen 94
4.2.4 Zwischenfazit 129

4.3 Gruppenbeitrags-Modell 131
4.3.1 Voraussetzungen 131
4.3.2 Rechtsfolgen 131
4.3.3 Problemstellungen 132
4.3.4 Zwischenfazit 160

5 GRUPPENKONTEN-MODELL 162

5.1 Allgemeines 162

5.2 Inländische Gruppenbesteuerung 164
5.2.1 Voraussetzungen 164
5.2.2 Rechtsfolgen 167
5.2.3 Vergleich mit Organschaftsregelungen 202

5.3 Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung 204
5.3.1 Rein nationale Gruppenbesteuerung 204
5.3.2 Echte grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung 205
5.3.3 Vergleich mit Organschaftsregelungen 225

5.4 Zwischenfazit 226

6 FAZIT 228

ANHANG I

LITERATURVERZEICHNIS I

RECHTSQUELLENVERZEICHNIS XIV

RECHTSPRECHUNGSVERZEICHNIS XV

VERZEICHNIS DER VERWALTUNGSANWEISUNGEN XVII

INHALTSVERZEICHNIS

INHALTSÜBERSICHT ..... **II**

INHALTSVERZEICHNIS ..... **IV**

BEISPIELSVERZEICHNIS ..... **X**

ABBILDUNGSVERZEICHNIS ..... **XI**

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS ..... **XII**

1 EINLEITUNG **1**

1.1 Aktuelle Entwicklungen und bestehender Reformbedarf der Organschaft **1**

1.2 Vorgehensweise und Ziel der Arbeit **2**

2 GRUNDLAGEN **4**

2.1 Internationale Gruppenbesteuerungs-Modelle **4**

2.1.1 Übersicht 4

2.1.2 Einheitskonzept 5

2.1.3 Zurechnungskonzept 6

2.1.4 Modifizierte Einzelveranlagung 6

2.1.5 Sonderfragen nationaler Gruppenbesteuerungskonzepte 7

2.1.5.1 Einbeziehungs- und Ausübungswahlrechte 7

2.1.5.2 Verlustverantwortung 7

2.1.5.3 Steuerumlage 8

2.1.5.4 Begründung der steuerlichen Gruppe 8

2.1.5.5 Beendigung der steuerlichen Gruppe 8

2.1.5.6 Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung 9

2.1.6 Tabellarische Übersicht der Gruppenbesteuerungskonzepte der EU-Mitgliedsstaaten und der OECD-Länder 10

2.2 Organschaft **11**

2.2.1 Rechtsentwicklung 11

2.2.2 Aktuelle Gesetzeslage 13

2.2.2.1 Voraussetzungen 13

2.2.2.1.1 Finanzielle Eingliederung 13

2.2.2.1.2 Gewinnabführungsvertrag 13

2.2.2.1.3 Anforderungen an Organträger und Organgesellschaft 14

2.2.2.1.4 Beginn und Ende der Organschaft 14

2.2.2.2 Rechtsfolgen 15

2.2.2.2.1 Einkommenszurechnung 15

2.2.2.2.2 Vororganschaftliche Verluste 15

2.2.2.2.3 Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter 16

2.2.2.2.4 Bruttomethode und Steuerabzug 16

2.2.2.2.5 Bildung von Ausgleichsposten für Mehr- und Minderabführungen 16

2.2.2.3 Grenzüberschreitende Organschaften 17

2.2.2.3.1 Ausländische Organschaft ... 17
2.2.2.3.2 Ausländischer Organträger ... 18

2.3 Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben ... 20
2.3.1 Übersicht ... 20
2.3.2 Kernthesen der EuGH-Rechtsprechung zu finalen Auslandsverlusten ... 20
2.3.2.1 National beschränkte Steuervergünstigungen ... 20
2.3.2.2 Objektive Vergleichbarkeit ... 21
2.3.2.3 Rechtfertigungsgründe ... 23
2.3.2.4 Ausnahme: Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ... 25
2.3.2.5 Rückausnahme: Vermeidung der Steuerumgehung ... 27
2.3.3 Offene Fragen der EuGH-Rechtsprechung zu finalen Auslandsverlusten ... 28
2.3.3.1 Nachweis der Finalität ... 28
2.3.3.2 Berechnung der Höhe von finalen Auslandsverlusten ... 31
2.3.3.3 Ausnutzung des Steuersatzgefälles ... 33
2.3.3.4 Reihenfolgeprobleme ... 36
2.3.3.4.1 Zuordnungsproblem ... 37
2.3.3.4.2 Zeitproblem ... 38
2.3.3.4.3 Ursachenproblem ... 40
2.3.3.5 Sonstige dauerhafte Steuervergünstigungen ... 41
2.3.3.5.1 Eliminierung gruppeninterner Beteiligungserfolge ... 41
2.3.3.5.2 Gruppeninterne Anwendung der Zinsschrankenregelung ... 43
2.3.4 Freiwillige grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung ... 44

3 ANFORDERUNGEN AN EINE MODERNE GRUPPENBESTEUERUNG ... 46

4 ANALYSE BISHERIGER REFORMVORSCHLÄGE ... 48

4.1 Einkommenszurechnungs-Modell ... 48
4.1.1 Voraussetzungen ... 48
4.1.2 Rechtsfolgen ... 48
4.1.3 Problemstellungen ... 52
4.1.3.1 Gewinnfall ... 52
4.1.3.1.1 Vollausschüttung ... 52
4.1.3.1.2 Thesaurierung ... 53
4.1.3.1.3 Beispielsfall ... 55
4.1.3.2 Verlustfall ... 57
4.1.3.2.1 Aufwandswirksamer Verlustausgleich ... 57
4.1.3.2.2 Erfolgsneutraler oder unterlassener Verlustausgleich ... 58
4.1.3.2.3 Beispielsfall ... 60
4.1.3.3 Mehrperiodige Grundfälle ... 62
4.1.3.3.1 Qualifikationskonflikt bei negativem Gruppenmitgliedskonto ... 62
4.1.3.3.2 Steuerliches Einlagekonto der Gruppengesellschaft ... 62
4.1.3.3.3 Fiktive Nachversteuerung ... 65
4.1.3.3.4 Altrücklagenkonto vs. negatives Gruppenmitgliedskonto ... 68
4.1.3.3.5 Teilwertanpassungen ... 68
4.1.3.4 Gewerbesteuer ... 69
4.1.3.5 Mehrstufige Gruppenbesteuerung ... 69
4.1.3.5.1 Gruppenmitgliedskonten von zwischengeschalteten Gruppenmitglieder ... 69
4.1.3.5.2 Nachversteuerungsregelungen und Beteiligungserfolge ... 74

4.1.3.6 Mittelbare Gruppenbesteuerung 75
4.1.3.7 Minderheitsgesellschafter 76
4.1.3.7.1 Gruppenmitgliedskonten und Nachversteuerung 76
4.1.3.7.2 Vermögensverschiebungen zwischen Gruppenträger und Minderheitsgesellschaftern 79
4.1.3.7.3 Ausgleichszahlungen 80
4.1.3.8 Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger 81
4.1.3.9 Verlustzurechnungsbegrenzung 81
4.1.3.9.1 Aperiodische Nachversteuerungsregelungen 81
4.1.3.9.2 Prüfungsauftrag einer laufenden Verlustzurechnungsbegrenzung auf den Beteiligungsbuchwert 82
4.1.3.10 Gemeinschaftsrechtliche Implikationen 84
4.1.3.10.1 Finale Auslandsverluste 84
4.1.3.10.2 Steuerneutraler Gewinntransfer 86
4.1.3.10.3 Nachversteuerungsregelungen 87
4.1.4 Zwischenfazit 88

4.2 IFSt-Modell 91
4.2.1 Voraussetzungen 91
4.2.2 Rechtsfolgen 91
4.2.3 Problemstellungen 94
4.2.3.1 Gewinnfall 94
4.2.3.1.1 Vollausschüttung 94
4.2.3.1.2 Thesaurierung 95
4.2.3.1.3 Beispielsfall 97
4.2.3.2 Verlustfall 99
4.2.3.3 Mehrperiodige Grundfälle 101
4.2.3.3.1 Grundfall 101
4.2.3.3.2 Altrücklagenkonto vs. steuerliches Einlagekonto 101
4.2.3.3.3 Mehr- und Minderausschüttungen 102
4.2.3.3.4 Teilwertanpassungen 102
4.2.3.4 Gewerbesteuer 103
4.2.3.5 Mehrstufige Gruppenbesteuerung 103
4.2.3.5.1 Laufende Rechtsfolgen 103
4.2.3.5.2 Aperiodische Rechtsfolgen 104
4.2.3.5.3 Beispielsfall 105
4.2.3.6 Mittelbare Gruppenbesteuerung 108
4.2.3.7 Minderheitsgesellschafter 110
4.2.3.7.1 Gruppenmitgliedskonten und aperiodische Anpassungen 110
4.2.3.7.2 Vermögensverschiebungen zwischen Gruppenträger und Minderheitsgesellschaftern 113
4.2.3.7.2 Beispielsfall 115
4.2.3.8 Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger 118
4.2.3.9 Wahlweise durchgeführte Gewinnabführungsverträge 119
4.2.3.10 Nutzung von Verlustvorträgen der Gruppengesellschaft 121
4.2.3.11 Verlustzurechnungsbegrenzung 123
4.2.3.11.1 Keine Verlustzurechnungsbegrenzung 123
4.2.3.11.2 Nicht präferierte laufende Verlustzurechnungsbegrenzung auf das Investment 125
4.2.3.12 Gemeinschaftsrechtliche Implikationen 126
4.2.3.12.1 Finale Auslandsverluste 126
4.2.3.12.2 Steuerneutraler Gewinntransfer 128
4.2.4 Zwischenfazit 129

4.3 Gruppenbeitrags-Modell ... 131
4.3.1 Voraussetzungen ... 131
4.3.2 Rechtsfolgen ... 131
4.3.3 Problemstellungen ... 132
4.3.3.1 Gewinnfall ... 132
4.3.3.1.1 Leistung von Gruppenbeiträgen ... 132
4.3.3.1.2 Keine Leistung von Gruppenbeiträgen ... 135
4.3.3.1.3 Beispielsfall ... 136
4.3.3.2 Verlustfall ... 139
4.3.3.2.1 Leistung von Gruppenbeiträgen ... 139
4.3.3.2.2 Keine Leistung von Gruppenbeiträgen ... 140
4.3.3.2.3 Beispielsfall ... 142
4.3.3.3 Mehrperiodige Grundfälle ... 144
4.3.3.3.1 Fiktive steuerliche Ergebniszurechnungen ... 144
4.3.3.3.2 Minderheitsgesellschafter ... 148
4.3.3.4 Gewerbesteuer ... 152
4.3.3.5 Grunderwerbsteuer ... 152
4.3.3.6 Mehrstufige Gruppenbesteuerung ... 153
4.3.3.7 Mittelbare Gruppenbesteuerung ... 155
4.3.3.8 Minderheitsgesellschafter ... 155
4.3.3.9 Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger ... 156
4.3.3.10 Verlustzurechnungsbegrenzung ... 157
4.3.3.11 Gemeinschaftsrechtliche Implikationen ... 158
4.3.3.11.1 Finale Auslandsverluste ... 158
4.3.3.11.2 Steuerneutraler Gewinntransfer ... 159
4.3.4 Zwischenfazit ... 160

5 GRUPPENKONTEN-MODELL ... 162

5.1 Allgemeines ... 162

5.2 Inländische Gruppenbesteuerung ... 164
5.2.1 Voraussetzungen ... 164
5.2.1.1 Rechtsform und Tätigkeit ... 164
5.2.1.2 Ansässigkeitsvoraussetzungen ... 164
5.2.1.3 Gruppenantrag ... 165
5.2.1.4 Mindestdauer ... 165
5.2.1.5 Mindestbeteiligung ... 165
5.2.2 Rechtsfolgen ... 167
5.2.2.1 Steuerliche Ergebniszurechnung ... 167
5.2.2.2 Gruppeninterne Beteiligungserfolge ... 167
5.2.2.2.1 Laufende Rechtsfolgen ... 167
5.2.2.2.1.1 Allgemeine Technik der Gruppenkonten ... 167
5.2.2.2.1.2 Gewinntransfer ... 168
5.2.2.2.1.3 Nennkapitalveränderungen ... 169
5.2.2.2.1.4 Sondervorschriften ... 170
5.2.2.2.1.4.1 Beseitigung eines negativen Investitionsanreizes ... 170
5.2.2.2.1.4.2 Phasengleicher Gewinntransfer ... 172
5.2.2.2.1.4.3 Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger ... 173
5.2.2.2.2 Aperiodische Rechtsfolgen ... 174

5.2.2.2.2.1 Allgemeines zur Beendigung der Gruppenbesteuerung ... 174
5.2.2.2.2.2 Gruppeninterne Beteiligungserfolge nach Beendigung der Gruppenbesteuerung ... 175
5.2.2.2.2.3 Gruppeninterne Beteiligungserfolge im Rahmen des Veräußerungsvorgangs an gruppenexterne Gesellschafter ... 176
5.2.2.2.2.4 Sondervorschriften ... 178
5.2.2.2.2.4.1 Erwerb von Anteilen an Gruppenmitgliedern ... 178
5.2.2.2.2.4.2 Gruppeninterne Veräußerungsvorgänge ... 180
5.2.2.2.2.4.3 Teilwertanpassungen ... 180
5.2.2.2.3 Beispielsfälle ... 182
5.2.2.3 Einheitstheoretische Modifikationen ... 188
5.2.2.4 Steuerumlageverträge ... 188
5.2.2.5 Verlustzurechnungsbegrenzung ... 189
5.2.2.5.1 Zweistufige Gruppenstrukturen ... 189
5.2.2.5.2 Mehrstufige Gruppenstrukturen ... 190
5.2.2.5.2.1 Laufende Verlustzurechnungsbegrenzung ... 190
5.2.2.5.2.2 Aperiodische Anpassungen ... 194
5.2.2.5.2.3 Beispielsfall ... 194
5.2.2.6 Fakultative Gewinnabführungsverträge ... 196
5.2.2.7 Mehrstufige steuerliche Gruppen ... 201
5.2.2.8 Minderheitsgesellschafter ... 202
5.2.3 Vergleich mit Organschaftsregelungen ... 202

5.3 Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung ... 204
5.3.1 Rein nationale Gruppenbesteuerung ... 204
5.3.2 Echte grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung ... 205
5.3.2.1 Allgemeines ... 205
5.3.2.2 Voraussetzungen ... 207
5.3.2.2.1 Ansässigkeitsvoraussetzungen ... 207
5.3.2.2.2 Gruppenantrag ... 209
5.3.2.2.3 Steuerumlagevertrag ... 210
5.3.2.2.4 Sonstige Voraussetzungen ... 210
5.3.2.3 Rechtsfolgen ... 210
5.3.2.3.1 Grenzüberschreitende steuerliche Ergebniszurechnung ... 210
5.3.2.3.2 Regelungen zur Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung ... 211
5.3.2.3.3 Grenzüberschreitende gruppeninterne Beteiligungserfolge ... 212
5.3.2.3.4 Steueranrechnung ... 213
5.3.2.3.4.1 Allgemeines ... 213
5.3.2.3.4.2 Laufende Steueranrechnung (Stufe 1) ... 214
5.3.2.3.4.3 Steueranrechnungsüberhänge (Stufe 2) ... 215
5.3.2.3.4.4 Schlussberechnung (Stufe 3) ... 217
5.3.2.3.4.5 Beispielsfall ... 218
5.3.2.3.5 Grenzüberschreitende Zinsschrankenregelung ... 224
5.3.2.3.6 Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger und gruppenexterne Minderheitsgesellschafter ... 225
5.3.3 Vergleich mit Organschaftsregelungen ... 225

5.4 Zwischenfazit ... 226

6 FAZIT ... 228

ANHANG I

LITERATURVERZEICHNIS I

RECHTSQUELLENVERZEICHNIS XIV

RECHTSPRECHUNGSVERZEICHNIS XV

VERZEICHNIS DER VERWALTUNGSANWEISUNGEN XVII

BEISPIELSVERZEICHNIS

Beispiel 1 (finale Verluste): Steuersatzdifferenzen 34
Beispiel 2 (EZM): Gewinnfall 55
Beispiel 3 (EZM): Verlustfall 60
Beispiel 4 (EZM): Steuerliches Einlagekonto 63
Beispiel 5 (EZM): Fiktive Nachversteuerung 66
Beispiel 6 (EZM): Mehrstufige steuerliche Gruppen 72
Beispiel 7 (EZM): Minderheitsgesellschafter 77
Beispiel 8 (IFStM): Gewinnfall 97
Beispiel 9 (IFStM): Verlustfall 100
Beispiel 10 (IFStM): Mehrstufige steuerliche Gruppen 105
Beispiel 11 (IFStM): Minderheitsgesellschafter 115
Beispiel 12 (IFStM): Fakultative Gewinnabführungsverträge 120
Beispiel 13 (GBM): Gewinnfall 136
Beispiel 14 (GBM): Verlustfall 142
Beispiel 15 (GBM): Fiktive Gewinnzurechnung 146
Beispiel 16 (GBM): Fiktive Verlustzurechnung 147
Beispiel 17 (GBM): Minderheitsgesellschafter 149
Beispiel 18 (GBM): Minderheitsgesellschafter in mehrstufigen steuerlichen Gruppen 154
Beispiel 19 (GKM): Zweistufige Gruppenstrukturen 182
Beispiel 20 (GKM): Mehrstufige Gruppenstrukturen 186
Beispiel 21 (GKM): Verlustzurechnungsbegrenzung 194
Beispiel 22 (GKM): Fakultative Gewinnabführungsverträge 198
Beispiel 23 (GKM): Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung 218

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Übersicht 1: Abgrenzung der steuerlichen Gruppe 166
Übersicht 2: Einordnung der Gruppenkonten 167
Übersicht 3: Verwendungsreihenfolge der Gruppenkonten 168
Übersicht 4: Nennkapitalerhöhungen 170
Übersicht 5: Auflösung des Sonderausweises i.S.d. § 28 KStG 170
Übersicht 6: Nennkapitalherabsetzungen 170
Übersicht 7: Sonderausweis des Gruppeneinlagekontos 171
Übersicht 8: Unterjähriges Verrechnungskonto 173
Übersicht 9: Ermittlung des Veräußerungsergebnisses 178
Übersicht 10: Sonderausweis des Beteiligungsbuchwerts 179
Übersicht 11: Erweiterte Ermittlung des Veräußerungsergebnisses 179
Übersicht 12: Wirtschaftliche Verlusttragung in mehrstufigen Gruppenstrukturen 191
Übersicht 13: Steuervorteil des Gruppenträgers in mehrstufigen Gruppenstrukturen .. 192
Übersicht 14: Verlustzurechnungsbegrenzung in mehrstufigen Gruppenstrukturen 193
Übersicht 15: Anrechnungsüberhangsvorträge 216
Übersicht 16: Schlussberechnung der grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung 217

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

A = Ausland
a. A. = anderer Auffassung
Abs. = Absatz
abzgl. = abzüglich
AEUV = Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AfA = Absetzungen für Abnutzungen
AK = Anschaffungskosten
Anl. = Anlage
aper. = aperiodisch
Art. = Artikel
ARLK = Altrücklagenkonto
AÜV[A] = Anrechnungsüberhangsvortrag für ausländische Steuern
AÜV[F] = Anrechnungsüberhangsvortrag für fiktive Steuern
AÜV[I] = Anrechnungsüberhangsvortrag für inländische Steuern
Aufl. = Auflage
Az. = Aktenzeichen
BA = Beteiligungsaufwand
BB = Der Betriebsberater (Zeitschrift)
Bd. = Band
BE = Beteiligungsertrag
BGB = Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl. = Bundesgesetzblatt
BFH = Bundesfinanzhof
BMF = Bundesministerium der Finanzen
BMG = Bemessungsgrundlage
bspw. = beispielsweise
BStBl. = Bundessteuerblatt
Buchst. = Buchstabe
bzw. = beziehungsweise
CDU = Christlich Demokratische Union Deutschlands
CSU = Christlich-Soziale Union in Bayern e.V.
DB = Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA = Doppelbesteuerungsabkommen
ders. = derselbe
dies. = dieselbe, dieselben
d.h. = das heißt

DK = Der Konzern (Zeitschrift)

Dr. = Doktor

DStR = Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)

DStZ = Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)

EBITDA = Gewinn vor Zinsen, Steuern, Abschreibungen auf Sachanlagen und Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände

EG = Enkelgesellschaft

EinlK = Einlagekonto

EK = Eigenkapital

entspr. = entsprechend

EStG = Einkommensteuergesetz

EU = Europäische Union

EuGH = Europäischer Gerichtshof

EWR = Europäischer Wirtschaftsraum

EZM = Einkommenszurechnungs-Modell

EZR = Einkommenszurechnung

F = Fach, fiktiv

f. = folgende

FDP = Freie Demokratische Partei

ff. = fortfolgende

FG = Finanzgericht

FR = Finanzrundschau (Zeitschrift)

FS = Festschrift

GA = Gewinnabführung

gem. = gemäß

GB = Gruppenbeitrag (Gruppenbeitrags-Modell)

GBM = Gruppenbeitrags-Modell

GEL = Gruppeneinlagekonto (Gruppenkonten-Modell)

GewE = Gewerbeertrag

GewSt = Gewerbesteuer

GewStG = Gewerbesteuergesetz

GG = Gruppengesellschaft

ggf. = gegebenenfalls

GGK = Gruppengesellschaftskonto (IFSt-Modell), Gruppengewinnkonto (Gruppenkonten-Modell)

ggü. = gegenüber

GKM = Gewinnkonten-Modell

gl. A. = gleicher Auffassung

GM = Gruppenmitglied

GmbH = Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG = Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft
GmbHR = GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB = Der GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
GMK = Gruppenmitgliedskonto (Einkommenszurechnungs-Modell)
Gr. = Gruppe
grds. = grundsätzlich
GrEStG = Grunderwerbsteuergesetz
GStB = Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
GT = Gruppenträger
GTK = Gruppenträgerkonto (IFSt-Modell)
H = Hinweis
HGB = Handelsgesetzbuch
Hrsg. = Herausgeber
I = Inland
i.d.R. = in der Regel
i.d.S. = im diesen Sinne
IFSt = Institut Finanzen und Steuern e.V.
IFStM = IFSt-Modell
i.H.d. = in Höhe des / der
i.H.v. = in Höhe von
inkl. = inklusive
insb. = insbesondere
i.R.d. = im Rahmen des / der
i.S.d. = im Sinne des / der
ISR = Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR = Internationales Steuerrecht
i.V.m. = in Verbindung mit
i.V.z. = im Verhältnis zu
i.Z.m. = im Zusammenhang mit
IWB = Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
KÖSDI = Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KSt = Körperschaftsteuer
KStG = Körperschaftsteuergesetz
KStR = Körperschaftsteuerrichtlinien
lfd. = laufend / -e
lt. = laut
MA = Musterabkommen

m.E. = meines Erachtens

MG = Muttergesellschaft

MiG = Minderheitsgesellschafter

Min = Minimum

Mio. = Million

m.w.N. = mit weiteren Nachweisen

Nr. = Nummer

NV = nicht veröffentlicht

NWB = Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)

OECD = Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung

ÖStZ = Österreichische Steuerzeitung (Zeitschrift)

o.g. = oben genannt

PIStB = Praxis Internationale Steuerberatung (Zeitschrift)

Prof. = Professor

ProVG = Preußisches Oberverwaltungsgericht

R = Richtlinie

RF = Rechtsfolge

RFH = Reichsfinanzhof

RGBl. = Deutsches Reichsgesetzblatt

Rn. = Randnummer

Rs. = Rechtsache

Rz. = Randziffer

S. = Seite

sog. = sogenannte

SolZ = Solidaritätszuschlag

St. = Steuer

Stb = Der Steuerberater (Zeitschrift)

Stbg = Die Steuerberatung (Zeitschrift)

SteuerStud = Steuer und Studium (Zeitschrift)

SteuK = Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift)

stl. = steuerlich / -es / -er

Stp. = Standpunkte

StuB = Steuer- und Bilanzpraxis (Zeitschrift)

StuW = Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)

St[A] = im Ansässigkeitsstaat festgesetzte und keinem Erstattungsanspruch unterliegende ausländische Steuer

St[F] = auf das nach inländischen Vorschriften ermittelte und für Zwecke der Steueranrechnung modifizierte zuzurechnende ausländische Einkommen entfallende fiktive inländische Steuer

St[I] = für das Gruppeneinkommen festgesetzte und keinem Erstattungsanspruch unterliegende inländische Steuer

s.u. = siehe unten

SWI = Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)

t = Periode

TG = Tochtergesellschaft

TW = Teilwert

u.a. = unter anderem

Ubg = Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)

v. = vom

VAZ = Verlustausgleichszahlung

VE = Veräußerungsergebnis

VGEL = Vorgruppeneinlagekonto (Gruppenkonten-Modell)

VGGK = Vorgruppengewinnkonto (Gruppenkonten-Modell)

vgl. = vergleiche

Vpb = Wet op de Vennootschapsbelasting (Niederländisches Körperschaftsteuergesetz)

VZB = Verlustzurechnungsbegrenzung

wg. = wegen

WiRO = Wirtschaft und Recht in Osteuropa (Zeitschrift)

WPg = Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)

z.B. = zum Beispiel

ZHR = Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)

zvE = zu versteuerndes Einkommen

ZWGT = Zwischen-Gruppenträger

zzgl. = zuzüglich

1 Einleitung

1.1 Aktuelle Entwicklungen und bestehender Reformbedarf der Organschaft

Der Anlass für die Dissertationsschrift beruht auf dem Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP aus dem Jahr 2009. Darin vereinbarten die Parteien die Prüfung einer kurz- bzw. mittelfristigen Einführung einer modernen und steueraufkommensneutralen Gruppenbesteuerung in Deutschland.[1]

Als Folge wurde die in der Literatur seit langer Zeit geführte Diskussion über die Organschaft neu entfacht.[2] Den geäußerten Reformüberlegungen ist die Abschaffung des Erfordernisses zum Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrages als zentrale Forderung an eine moderne Gruppenbesteuerung zu entnehmen. Dies folgt insbesondere dem Umstand, dass der Gewinnabführungsvertrag weltweit nur noch in Deutschland als Voraussetzung für die Begründung der Gruppenbesteuerung gilt[3] und dieser zudem mit betriebswirtschaftlichen Fehlanreizen,[4] gesellschafts- und steuerrechtlichen Hürden[5] sowie gemeinschaftsrechtlichen Zweifelsfragen verbunden ist.[6]

Neben den vielfältigen Denkanstößen im Schrifttum wurden drei Reformkonzepte der Organschaft formuliert und von einer Facharbeitsgruppe des Bundesfinanzministeriums geprüft. Namentlich handelt es sich hierbei um das Einkommenszurechnungs-Modell, das IFSt-Modell sowie das Gruppenbeitrags-Modell.[7] Gemeinsames Merkmal der drei Vorschläge ist der Verzicht auf den vielfach kritisierten Gewinnabführungsvertrag.

---

[1] Vgl. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP, Wachstum, Bildung, Zusammenhalt v. 26.10.2009, 13.

[2] Vgl. Dötsch, DK 2011, 402; Eisgruber, DB 2010, Stp. 39; Endres, PIStB 2009, 214; ders.,, FS für Herzig 2010, 189; Esterer/Bartelt, BB-Special zu Heft 5/2010, 2; Frey/Sälzer, BB 2012, 294; Füllbier/Pferdehirt, DB 2006, 175; Fuest, DB 2010, Stp. 35; Gerlach, FR 2012, 450; Günkel/Wagner, Ubg 2010, 603; Herzig, FR 2009, 1037; ders., Beihefter DStR 30/2010, 61; ders., StuW 2010, 214; Herzig/Bohn, DB 2006, 1; Herzig/Wagner, DB 2005, 1; dies. DStR 2006, 1; Hey, FR 2012, 994; dies., StuW 2011, 131; Hirschler/Schindler, IStR 2004, 505; Ismer, DStR 2012, 821; Jenzen/Gläser, Beihefter DStR 50/2010, 89; Jochum, FR 2005, 577; Jungnitz, IStR 2006, 266; Kaeser, DB 2010, Stp. 37; ders., Beihefter DStR 30/2010, 56; Kahle/Vogel/Schulz, Ubg 2011, 761; Kessler, DB 2010, Stp. 33; ders., FS Herzig 2010, 285; Kessler/Jepp, DB 2009, 2737; Kessler/Philipp, Ubg 2010, 867; Krebühl, DStR 2001, 1730; ders., FR 2009, 1042; Krebs, BB 2001, 2029; Kußmaul/Niehren/Pfeifer, Ubg 2010, 266; Lampert/Grave, DStZ 2012, 463; Lenz/Seroin/Handwerker, DB 2012, 365; Lohr/Görges, DB 2010, 2576; Lüdicke, FR 2009, 1025; Mayr, BB 2008, 1312; ders., IStR 2010, 633; Oesterreicher, StuW 2002, 342; Osterwinter, DStZ 2011, 585; Prinz, GmbHR 2005, 917; ders., Beihefter DStR 30/2010, 67; Richter/Welling, FR 2009, 1049; Rödder, Ubg 2011, 473; Salzberger, IStR 1999, 97; Schön, in Herzig (Hrsg.) 2003, 621; Sureth/Mehrmann/Dahle, StuW 2010, 160; van Lishaut, FR 2009, 1030; Viskorf, Beihefter DStR 30/2010, 53; Wagner, StuW 2007, 308; Watrin/Sievert/Strohm, FR 2004, 1; Watrin/Ullmann/Wittkowski, Ubg 2008, 557; Welling/Richter, FR 2005, 857; Witt, FR 2009, 1045.

[3] Vgl. Esterer/Bartelt, BB-Special zu Heft 5/2010, 3; Herzig, StuW 2010, 224; Jochum, FR 2005, 581; Kessler/Philipp in Ubg 2010, 867; Abschnitt 2.1.6

[4] Vgl. Nickel, in IFSt-Schrift Nr. 471 2011, 23 m.w.N.

[5] Vgl. Schreiber, IFSt-Schrift Nr. 471 2011, 24 m.w.N.

[6] Vgl. Abschnitt 2.3.2.2.

[7] Vgl. BMF- Bericht v. 15.9.2011 mit den jeweiligen Reformvorschlägen als Anlage. Das Einkommenszurechnungs-Modell ist auf das Diskussionspapier „Konzept einer Gruppenbesteuerung“ unter maßgeblicher Mitwirkung des Bayrischen Staatministeriums der Finanzen (Anlage 6), das IFSt-Modell auf die IFSt-Schrift Nr. 471 (2011) „Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung“ der IFSt-Arbeitsgruppe (Anlage 5) und das Gruppenbeitrags-Modell auf Diskussionspapier „Einführung eines modernen Gruppenbesteuerungssystems“ des Hessischen Ministeriums der Finanzen zurückzuführen (Anlage 7). Die BMF-Facharbeitsgruppe hat die Reformvorschläge mit Stand August 2011 untersucht.

Dem Tenor des im September 2011 veröffentlichten Berichtes der BMF-Facharbeitsgruppe zur Folge dürften die untersuchten Gruppenbesteuerungs-Modelle jedoch in hohen Steuerausfällen resultieren, was der durch die Koalition vorgegebenen Steueraufkommensneutralität entgegensteht. Zudem werden die systemimmanenten Kontentechniken der Reformvorschläge zum Teil als komplex bewertet.[8]

Die aus dem Bericht hervorgehende Zurückhaltung an die Umsetzbarkeit einer modernen und steueraufkommensneutralen Gruppenbesteuerung schien mit der Veröffentlichung des Grünbuchs der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit vom 6.2.2012[9] sowie dem 12-Punkte-Plan der Koalition vom 14.2.2012[10] entschwunden zu sein. Im Blickpunkt der Überlegungen stand fortan nicht mehr die Frage "ob" eine moderne Gruppenbesteuerung eingeführt werden sollte, sondern vielmehr "wie" diese aussehen könnte.

Die Zuversicht auf schnelle Reformen wurde mit Verkündung des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013[11] getrübt. So entschied sich der Gesetzgeber an den bestehenden organschaftlichen Regelungen grundsätzlich festzuhalten und diese nur punktuell fortzuentwickeln. Die im Schrifttum als „kleine“ bzw. „verunglückte“ Organschaftsreform bezeichneten Neuerungen wurden kontrovers diskutiert, wobei nicht alle Zweifelfragen ausgeräumt werden konnten.[12]

Der Bedarf an einer „großen Organschaftsreform“ dürfte hingegen kaum an Intensität abgenommen haben. So wurde die internationale Isolierung des deutschen Organschaftsregimes bislang nicht durchbrochen, weil die Anerkennung der steuerlichen Gruppe nach geltender Rechtslage weiterhin den Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrages erfordert. Sollte der Gewinnabführungsvertrag als gemeinschaftswidrige verdeckte Diskriminierung qualifiziert werden, resultieren die gemeinschaftlichen Vorgaben zudem in erheblichen Steuerausfallrisiken für den inländischen Fiskus.[13]

Daher erscheint die Anpassung des derzeitigen Organschaftsregimes geboten, um sowohl die Standortattraktivität Deutschlands zu erhöhen als auch unkalkulierbare Steuerausfällrisiken zu beseitigen. Insoweit ist der Gesetzgeber darin zu ermutigen, an einer Einführung einer modernen und steueraufkommensneutralen Gruppenbesteuerung festzuhalten.

1.2 Vorgehensweise und Ziel der Arbeit

Das zentrale Ziel der Dissertationsschrift stellt die Bestimmung eines modernen und steueraufkommensneutralen Gruppenbesteuerungs-Modells dar, welches für die „große“ Organschaftsreform in Deutschland geeignet ist.

---

[8] Vgl. BMF- Bericht v. 15.9.2011, 142.
[9] Vgl. BMF v. 6.2.2012, Onlineabruf v. 20.2.2015; Dorenkamp, Ubg 2012, 421.
[10] Vgl. BMF, Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit, Konvergenzpunkte bei der Unternehmensbesteuerung, Stand: Februar 2012, Online im Internet, www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/gruenbuch-deutsch-franzoesische-zusammenarbeit-unternehmensbesteuerung-anlage.pdf, Abfrage vom 20.2.2015; Häuselmann, SteuK 2012, 113.
[11] Vgl. BGBl I 2013, 285.
[12] Vgl. Abschnitte 2.2.2.2 und 2.2.2.3 sowie BMF-Schreiben v. 29.5.2013, GmbHR 2013, 728; OFD Karlsruhe v. 16.1.2014 - 277.0/52/2-St 221, FR 2014, 434; OFD Frankfurt v. 14.4.2014 S 2770 A-55-St 51, DStR 2014, 2026.
[13] Vgl. Abschnitt 5.3.3.

Hierfür werden in einem ersten Schritt die Grundlagen von internationalen Gruppenbesteuerungs-Konzepten, die aktuelle Gesetzeslage der deutschen Organschaft sowie die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben erörtert. Die daraus gewonnen Erkenntnisse werden zu Anforderungen an eine moderne und steueraufkommensneutrale Gruppenbesteuerung formuliert.

Daran anschließend werden die von der BMF-Facharbeitsgruppe untersuchten drei Reformvorschläge einer umfassenden Analyse unterworfen.[14] Dabei wird der Fokus auf die mit den Gruppenbesteuerungs-Modellen einhergehenden Problemstellungen gelegt. Nach erfolgter Untersuchung der jeweiligen Reformkonzepte wird gemessen, inwieweit die aufgestellten Anforderungen an ein modernes und steueraufkommensneutrales Gruppenbesteuerungs-Modell erreicht worden sind.

Danach wird ein alternatives Gruppenkonten-Modell vorgestellt, welches die in der Analyse aufgedeckten Problemstellungen vermeidet und die zuvor aufgestellten Anforderungen an eine „große" Organschaftsreform erfüllt. Die Ausführungen zum Gruppenkonten-Modell werden in einen nationalen und grenzüberschreitenden Teil untergliedert. Wenngleich eine echte grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung favorisiert wird, kann der Reformvorschlag auch rein national angewendet werden.

Zuletzt werden die Resultate der Dissertationsschrift im Fazit zusammengetragen.

[14] Sowohl das Einkommenszurechnungs- als auch das Gruppenbeitrags -Modell wurden im Vergleich zu älteren Diskussionsständen verändert. Zu ausgewählten Problembereichen der Vorversionen; vgl. Nickel, in IFSt-Schrift Nr. 471 2011, 95.

2 Grundlagen

2.1 Internationale Gruppenbesteuerungs-Modelle[15]

2.1.1 Übersicht

Das Wesen von Gruppenbesteuerungskonzepten besteht darin, einen Konzern trotz der zivilrechtlichen Selbständigkeit seiner Konzerngesellschaften, als wirtschaftliche Einheit zu erfassen und ihn anhand seiner Leistungsfähigkeit zu besteuern.[16] Ein zentrales Leitbild für die Erreichung dieses Postulats stellen die Besteuerungsfolgen einer Einheitsunternehmung dar. Dies folgt dem Umstand, dass ein Konzern (zumindest) die laufenden Besteuerungsfolgen durch Fusion zu einer Einheitsunternehmung erreichen könnte.[17] Im Rahmen dieses Vergleichs sind das Stammhaus dem Gruppenträger und seine Betriebsstätten den Gruppengesellschaften gleichzustellen.

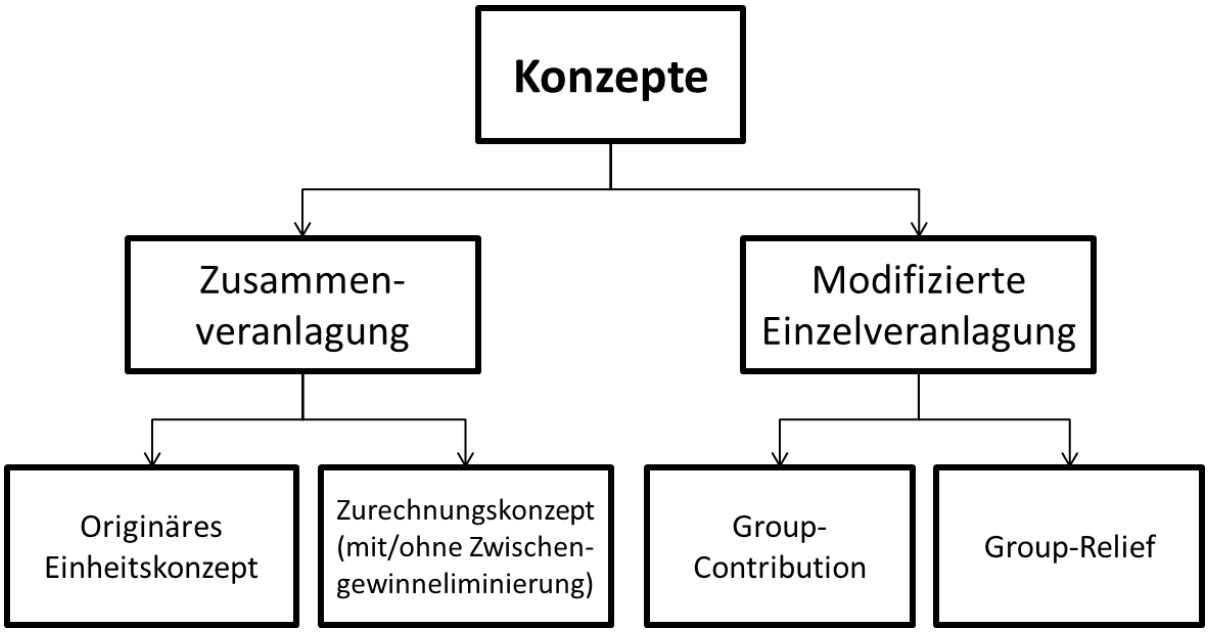
Je nach Betonung der wirtschaftlichen Einheit der rechtlich selbständigen Konzerngesellschaften haben sich international unterschiedliche Besteuerungskonzepte entwickelt. Diese können in Anlehnung an Grotherr wie folgt eingeteilt werden:[18]

[15] Dieser Abschnitt stammt von dem Autor und ist der IFSt-Schrift Nr. 471, 2011, 106 ff. wortwörtlich entnommen. Es erfolgte lediglich eine Anpassung der ausländischen Gruppenbesteuerungs-Modelle an die geltende Rechtslage sowie eine Erweiterung der tabellarischen Übersicht. Die in diesem Abschnitt enthaltenen Ausführungen zu den ausländischen Gruppenbesteuerungskonzepten basieren auf folgender Literatur: Althuber/Mang, IWB 2004, F 5, Gr. 2, 607; Arai/Senft, IStR 2003, 263; Bacia, WiRO 2007, 50; Endres, WPg-Sonderheft 2003, 35; ders., in Herzig (Hrsg.) 2010, 461; EY, 2014 Worldwide Corporate Tax Guide, www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Worldwide-Corporate-Tax-Guide---Country-list; Stand: August 2014; IBFD, www.ibfd.org, Stand: April 2011; Füllbier/Pferdehirt, DB 2006, 175; Gassner, DB 2004, 842; ders., FR 2004, 517; Kessler, in Strunk/Wassermeyer/Kaminski (Hrsg.) 2006, 235; Kischel, IWB 2004, F 5, Estland Gr. 2, 37; Liniero, Intertax 2005, 40; PwC, Worldwide-Tax-Summaries 2014-15, www.taxsummaries.pwc.com, Stand: August 2014; Schmidt/Heinz, Stbg 2006, 60 und 141; Schneider, IStR 2007, 457; Sedlaczek, IWB 2004, F 5, Finnland Gr. 2, 55; ders., IWB 2006, F 5, Belgien Gr. 2, 263 und Dänemark Gr. 2, 165 und Frankreich Gr. 2, 1457 und Großbritannien Gr. 2, 431 und Luxemburg Gr. 2, 167 und Irland Gr. 2 93 und Niederlande Gr. 2, 435 und Schweden Gr. 2, 179; ders., IWB 2007, F 5, Griechenland Gr. 2, 151 und Italien Gr. 2, 583 und Österreich Gr. 2, 701 und Spanien Gr. 2, 341; Senft/Senft, PIStB 2010, 192; Senft/Senft, PIStB 2011, 106; Stepholt/Bascopé/Hering, IStR 2006, 441.

[16] Vgl. Kessler, in Herzig (Hrsg.) 2003, 571; Prinz ebenda, 546. Auch der BFH sieht die Organschaftstheorie als die steuerliche Lehre der wirtschaftlichen Einheit rechtlich selbständiger Wirtschaftssubjekte an; vgl. BFH, Urteil v. 16.3.1965 – I 9/63 U, BStBl. III 1965, 386.

[17] Vgl. Gerlach, FR 2012, 460 m.w.N.

[18] Vgl. Grotherr, StuW 1996, 359.



Die Voraussetzungen aller Modelle zielen auf die Ansässigkeit, Rechtsform, Mindestbeteiligung sowie ggf. Mindestdauer ab. Die Gruppenbesteuerungskonzepte sind überwiegend binnenorientiert ausgestaltet.[19] In die steuerliche Gruppe sind regelmäßig nur Kapitalgesellschaften einzubeziehen. Somit nehmen Personenunternehmen an der steuerlichen Konsolidierung mehrheitlich nicht teil.[20] Gemeinsames zentrales Merkmal aller Systeme ist ein Ober-/Unterordnungsverhältnis zwischen Gruppenträger und Gruppengesellschaften. Vereinzelt bestehen zusätzliche Sondervorschriften, die es einer kleineren Gruppe von Gesellschaften ermöglicht, gemeinsam als Gruppenträger zu fungieren.[21] Nachfolgend werden die gängigen Gruppenbesteuerungskonzepte skizziert und anhand der Konzernbesteuerungssysteme der EU-Mitgliedstaaten sowie der OECD-Länder analysiert. Von den insgesamt 40 untersuchten Ländern verfügen 13 über kein Gruppenbesteuerungsmodell.[22]

2.1.2 Einheitskonzept

Im Einheitskonzept[23] wird das Gesamtergebnis der Gruppe anhand einer originären Konzernerfolgsermittlung besteuert. Das Modell sieht eine steuerliche Vollkonsolidierung vor, im Rahmen welcher für die gesamte Gruppe eine gemeinsame Steuerbilanz erstellt und die Gruppengesellschaften als unselbständige Betriebsteile des Gruppenträgers behandelt werden. Der Gruppenträger gibt eine gemeinsame Steuererklärung für die Gruppe ab, wobei die subjektive Steuerpflicht der Gruppengesellschaften beibehalten wird.

---

[19] Eine grenzüberschreitende Ergebniskonsolidierung von Ergebnissen ausländischer Tochtergesellschaften wird in Dänemark und in Italien zugelassen. In Italien werden die Ergebnisse der ausländischen Tochtergesellschaften nur untereinander - nicht jedoch mit inländischen Ergebnissen konsolidiert. In Österreich wird eine temporäre, beteiligungsproportionale Berücksichtigung laufender Verluste von ausländischen Tochtergesellschaften der (grds.) nur nächstniedrigeren Beteiligungsebene zugelassen.

[20] In Australien, Deutschland, Lettland, Österreich (soweit Gesellschafter der Personengesellschaft Kapitalgesellschaften sind) sowie Spanien und Frankreich (sofern jeweils zur Körperschaftsbesteuerung optiert wurde) können Einkommensteuersubjekte als Gruppenträger fungieren. In Australien qualifizieren Personengesellschaften zudem als Gruppengesellschaften.

[21] So z.B. in Österreich und Großbritannien.

[22] Folgende Länder verfügen über kein Gruppenbesteuerungssystem: Belgien, Bulgarien, Chile, Estland, Griechenland, Kanada, Rumänien, Schweiz, Slowakei, Slowenien, Tschechische Republik, Türkei sowie Ungarn.

[23] Das Einheitskonzept ist in Australien und in den Niederlanden umgesetzt.

Da dieses Gruppenbesteuerungsmodell weitestgehende steuerliche Modifikationen für verbundene Unternehmen vorsieht, wird regelmäßig eine hohe Mindestbeteiligungsquote vorausgesetzt.[24] Das starke Abhängigkeitsverhältnis deutet auf eine ausgeprägte wirtschaftliche Identität der Gruppe hin und rechtfertigt somit die einheitstheoretische Vorgehensweise.

In Folge der Ermittlung des Gruppengesamtergebnisses wird eine erfolgswirksame Ergebnis-, Schulden- sowie Zwischenergebniskonsolidierung durchgeführt. Die steueraufschiebende Wirkung der Zwischenergebniskonsolidierung entfällt erst bei Transaktionen mit Dritten sowie ggf. beim Ausscheiden von Gruppenmitgliedern. Die Kapitalkonsolidierung wird regelmäßig steuerneutral vorgenommen.

2.1.3 Zurechnungskonzept

Beim Zurechnungskonzept[25] werden die Ergebnisse der Gruppengesellschaften separat nach Fremdvergleichsgrundsätzen ermittelt und in einem weiteren Schritt beim Gruppenträger zusammengerechnet, wodurch eine Ergebniskonsolidierung erreicht wird. Die Gruppengesellschaften bleiben grds. zur Abgabe eigener Steuererklärungen verpflichtet.[26]

In Abhängigkeit von der nationalen Ausgestaltung des Zurechnungskonzepts kann im Rahmen der Ergebniszurechnung an den Gruppenträger eine ggf. begrenzte erfolgswirksame Zwischenerfolgs- sowie Schuldeneliminierung oder aber optional eine Buchwertübertragungsmöglichkeit für gruppeninterne Transaktionen vorgesehen sein.[27] In diesen Fällen kann von einem eingeschränkten Einheitskonzept gesprochen werden, da mit der steuerneutralen Behandlung gruppeninterner Lieferungs- und Leistungsbeziehungen auch ohne die (steuerneutral vorzunehmende) Kapitalkonsolidierung eine dem Einheitskonzept vergleichbare Wirkung erzielt wird.

Das (partiell) konsolidierte Gruppengesamtergebnis unterliegt auf Ebene des Gruppenträgers der Besteuerung. Die erforderliche Mindestbeteiligungsquote ist durchschnittlich niedriger als bei dem Einheitskonzept, was mit einer schwächeren steuerlichen Berücksichtigung der wirtschaftlichen Einheit einhergeht.[28]

2.1.4 Modifizierte Einzelveranlagung

Im Rahmen der modifizierten Einzelveranlagung wird kein Gesamtkonzernergebnis ermittelt. Der Zusammengehörigkeit der Gruppenmitglieder wird durch spezifische Sonderregelungen entsprochen, die fakultativ von den einzelnen Gruppenmitgliedern herbeigeführt werden können. Die Gruppenmitglieder unterliegen als selbständige Steuersubjekte der Besteuerung. Die Mindestbeteiligungshöhe ist im Durchschnitt zwischen den Beteiligungsanforderungen des Einheits- und des Zurechnungskonzepts

[24] Diese beträgt in den Niederlanden 95 % und in Australien 100 %.

[25] Folgende Länder verfügen über ein Zurechnungskonzept: Dänemark, Deutschland, Frankreich, Island, Israel, Italien, Japan, Luxemburg, Mexiko, Neuseeland, Österreich, Polen, Portugal, Spanien, Südkorea sowie USA. In Neuseeland besteht neben dem Zurechnungskonzept, welches eine 100 %-ige Mindestbeteiligung vorsieht, eine Mischung aus Group-Contribution- sowie Group-Relief-Modell, welche bereits ab 66 %-iger Mindestbeteiligung greift.

[26] In Japan, Neuseeland und den USA sind die Ergebnisse auf Ebene der Tochtergesellschaften zwar separat zu ermitteln, eine Abgabepflicht für die Gruppengesellschaften besteht jedoch nicht.

[27] Innerhalb des Zurechnungskonzepts wird in Frankreich, Japan, Spanien, Südkorea sowie USA eine Zwischengewinneliminierung vorgenommen. In Italien (Inland) und Polen ist eine Buchwertübertragung zulässig.

[28] So ist die Gruppenbesteuerung bereits in Dänemark, Deutschland, Italien, Mexiko sowie Österreich ab einer einfachen Beteiligungsmehrheit möglich.

anzusiedeln.[29] Die modifizierten Einzelveranlagungssysteme sind in die Group-Contribution- sowie die Group-Relief-Modelle zu unterteilen.[30]

Das Group-Contribution-Konzept basiert auf fakultativen Gruppenbeiträgen, welche innerhalb der Gruppe frei in jede Richtung und damit auch zwischen Schwestergesellschaften erfolgen können. Die steuerliche Verlustausgleichswirkung der Gruppenbeiträge ist auf das positive steuerliche Ergebnis der leistenden Gesellschaft begrenzt. In dieser Höhe wird der Gruppenbeitrag bei der empfangenden Verlustgesellschaft als Betriebseinnahme und bei dem leistenden Gruppenmitglied als Betriebsausgabe für steuerliche Zwecke anerkannt. Gruppeninterne Transaktionen können in Norwegen und Schweden mit der steuerlichen Buchwertverknüpfung steuerneutral gestaltet werden.

Das Group-Relief-Modell erlaubt es sämtlichen Gruppenmitgliedern, ihre laufenden Verluste beliebig aufzuteilen und auf andere Gruppenmitglieder zu übertragen, ohne dass entsprechende schuldrechtliche Verpflichtungen eingegangen werden müssen. Zwischenergebnisse aus gruppeninternen Transfers können in etwa der Hälfte der nationalen Group-Relief-Konzepte eliminiert werden.[31]

2.1.5 Sonderfragen nationaler Gruppenbesteuerungskonzepte

Die im Folgenden dargestellten Regelungen können i.d.R. keinem spezifischen Gruppenbesteuerungskonzept zugeordnet werden, sind aber von elementarer Bedeutung.

2.1.5.1 Einbeziehungs- und Ausübungswahlrechte

Die Einbeziehung in die Gruppenbesteuerung ist in den meisten Ländern als Option ausgestaltet.[32] Ohne ein Antragswahlrecht könnte die Gruppenbesteuerung den Konzern steuerlich benachteiligen, so bspw. hinsichtlich rechtssubjektbezogen zu gewährenden Freibeträgen sowie Eingangsstaffelsätzen. Zum Teil kann der Gruppenträger über die Aufnahme nur bestimmter Gruppengesellschaften und somit über den Umfang der steuerlichen Gruppe frei entscheiden (Cherry-Picking), wobei dieses individuelle Wahlrecht mit beschränkenden Vorschriften verbunden sein kann.[33] In grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerungskonzepten umfasst die fakultative Einbindung zwingend das gesamte berücksichtigungsfähige ausländische Engagement (All-In All-Out).[34]

2.1.5.2 Verlustverantwortung

Der tatsächliche, ergebniswirksame Ausgleich eines zugerechneten Verlusts ist nur in Group-Contribution-Systemen vorgesehen. Die übrigen Gruppenbesteuerungssysteme stellen allein auf die wirtschaftliche Verlusttragung ab, welche das Eigenkapital der Gruppengesellschaften umfasst. Um

---

[29] So wird in Finnland, Lettland, Norwegen sowie Schweden eine Mindestbeteiligungshöhe von mindestens bzw. über 90 % für die Anwendung der Sondervorschriften gefordert.

[30] Das Group-Contribution-Konzept ist in Finnland, Norwegen und in Schweden vorzufinden. Das Group-Relief-System besteht in Irland, Lettland, Litauen, Malta, Republik Zypern sowie UK. In Neuseeland existiert neben dem Zurechnungskonzept eine Mischung aus Group-Relief- und Group-Contribution-Modell.

[31] Eine Zwischengewinneliminierung wird in Irland, Malta sowie UK durchgeführt.

[32] Ein explizites Wahlrecht ist in Australien, Dänemark (Ausland), Frankreich, Island, Israel, Italien, Japan, Luxemburg, Mexiko, Neuseeland, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Spanien, Südkorea sowie den USA verankert. Auch in Deutschland ist streng genommen eine Zwangsorganschaft etabliert. Der wahlweise Abschluss des Gewinnabführungsvertrags wirkt jedoch wie ein faktisches Wahlrecht.

[33] Die individuelle Einbeziehung von Gruppenmitgliedern ist bspw. in Frankreich, Italien und Österreich (jeweils hinsichtlich der binnenorientierten Gruppenbesteuerung), Niederlande, Polen und USA sowie implizit in den Einzelveranlagungssystemen möglich. In Polen ist die nachträgliche Aufnahme einer Gruppengesellschaft in eine bestehende Gruppe nicht zulässig. Vorgaben zur Mindestdauer und Sperrzeiten bei der Wiederaufnahme einer Gruppengesellschaft in die Gruppe schränken die Gestaltungsmöglichkeiten der Konzerngesellschaften ebenfalls ein, so bspw. in Island, Portugal und den USA.

[34] So in Dänemark, Italien sowie in Österreich.

eine weitergehende Verlustverrechnung zu vermeiden, werden teilweise insolvente Gruppenmitglieder nicht in die Gruppe aufgenommen bzw. müssen die Gruppe verlassen.[35]

2.1.5.3 Steuerumlage

Da mit der gruppeninternen steuerlichen Ergebniskonsolidierung Vermögensverschiebungen in Form von Steuerbelastungswirkungen verbunden sind, wird in Dänemark und Österreich für die Anerkennung der Gruppenbesteuerung sowie zum Schutze der Minderheitsgesellschafter der Abschluss eines Steuerumlagevertrags verpflichtend vorgesehen. Andere Steuerrechtsordnungen behandeln nur gesellschaftsrechtlich vorgeschriebene oder freiwillig getätigte Steuerumlagen steuerneutral, so dass die Vornahme einer Steuerumlage keine Ausschüttungsbelastung auslöst.

2.1.5.4 Begründung der steuerlichen Gruppe

Der Einstieg in die Gruppenbesteuerung ist regelmäßig ohne eine erfolgswirksame Kapitalkonsolidierung und folglich ohne Aufdeckung von stillen Reserven möglich.[36] Einen Stolperstein bei der Begründung einer steuerlichen Gruppe stellt die Beschränkung der Nutzung von Vorgruppenverlustvorträgen dar. Die Bildung einer steuerlichen Gruppe bzw. die Aufnahme eines neuen Gruppenmitglieds in den steuerlichen Konsolidierungskreis wird dann behindert, wenn die Verlustverrechnungsmöglichkeit der Gruppengesellschaft ggü. der Einzelveranlagung eingeschränkt oder vollständig versagt wird.[37] Verlustvorträge des Gruppenträgers sind teilweise unbeschränkt mit dem Gruppeneinkommen verrechenbar.[38]

2.1.5.5 Beendigung der steuerlichen Gruppe

Beim Austritt aus der Gruppenbesteuerung ist zu entscheiden, ob bestehendes Verlustverrechnungspotential beim Gruppenträger verbleibt, untergeht oder verursachungsgerecht auf die Gruppenmitglieder verteilt wird. In modifizierten Einzelveranlagungssystemen werden Verlustvorträge bei den einzelnen Gruppenmitgliedern laufend festgehalten, so dass es bei Beendigung der Gruppenbesteuerung diesbezüglich regelmäßig keiner Korrektur bedarf. In Einheits- und Zurechnungskonzepten werden Verluste aus der Gruppenphase auf Ebene des Gruppenträgers festgehalten und überwiegend auch nach Austritt einer verlustverursachenden Gruppengesellschaft bei diesem vorgetragen.[39] In grenz-

---

[35] So bspw. in Mexiko, Portugal, Spanien und UK. Eine Berücksichtigung von Liquidationsverlusten ist hingegen bspw. in Dänemark und Japan explizit zulässig. In Deutschland ist aufgrund des Erfordernisses zum Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags der isolierte Insolvenzfall einer Gruppengesellschaft nur theoretischer Natur, so dass die Organschaft erst mit Beginn der (stillen) Liquidation endet.

[36] In Japan hingegen sind bei erstmaliger Begründung der steuerlichen Gruppe die stillen Reserven der Gruppengesellschaften aufzudecken, soweit die Beteiligung bspw. nicht seit mindestens fünf Jahren zum Betriebsvermögen des Gruppenträgers gehört.

[37] So geht in Australien der Verlustvortrag einer aufzunehmenden Gruppengesellschaft im Verhältnis des (bereinigten) Marktwerts der Verlustgesellschaft zum (bereinigten) Marktwert des Gruppenträgers unter. In Deutschland und Polen ist die Nutzung von Vorgruppenverlustvorträgen der Gruppengesellschaft in der Gruppenphase nicht zulässig. Die in den Einzelveranlagungskonzepten sowie bspw. in Frankreich, Italien (Inland), Mexiko, Portugal, Spanien, Südkorea oder USA auf eigene künftige Gewinne begrenzte Verlustnutzungsmöglichkeit der Gruppengesellschaften benachteiligt diese nicht ggü. der Einzelveranlagung.

[38] So ist der Vorgruppenverlust des Gruppenträgers bspw. in Deutschland, Japan und den USA vollständig mit dem Gruppengewinn verrechenbar. Soweit die Verrechnung der Verlustvorträge auf die Einkünfte des Gruppenträgers beschränkt werden sollten, bleiben die vor Begründung der steuerlichen Gruppe angefallenen (Finanzierungs-)Aufwendungen einer Gruppenträger-Holding mangels steuerpflichtiger Erträge regelmäßig unberücksichtigt.

[39] In Italien und den Niederlanden können die Gruppenverlustvorträge auf Antrag verursachungsgemäß der ausscheidenden Gruppengesellschaft anteilig zugewiesen werden. In Spanien und den USA sind zum Zeitpunkt des

überschreitenden Gruppenbesteuerungskonzepten bleiben die Verlustnutzungsmöglichkeiten der ausländischen Steuersubjekte von der Beendigung der nationalen Gruppe unberührt, weshalb in diesem Fall die im Inland verrechneten und nicht durch nachträgliche Gewinne ausgeglichenen Verluste einer Auslandstochtergesellschaft nachzuversteuern sind.[40] Eine Nachversteuerung tritt regelmäßig auch im Falle einer vorzeitigen Beendigung der Gruppenbesteuerung sowie im Hinblick auf übertragene stille Reserven ein.

2.1.5.6 Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung

In Dänemark und Italien wird eine Ergebniskonsolidierung mit ausländischen Tochtergesellschaften zugelassen. In Österreich werden negative Ergebnisse der ausländischen Tochtergesellschaft temporär im Inland berücksichtigt und im künftigen Gewinnfall der Nachversteuerung zugeführt.

Die Auslandsinvestitionen werden, verglichen mit dem Inlandsfall, steuerlich restriktiver beurteilt. Dies kann sich in Form einer nur beteiligungsproportionalen Berücksichtigung (negativer) Ergebnisse des ausländischen Engagements, der Beschränkung der Ausübung von Einbezugswahlrechten in den steuerlichen Konsolidierungskreis, der teilweisen Begrenzung des Auslandsengagements auf eine Beteiligungsebene sowie der Nichtberücksichtigung von Vorgruppenverlustvorträgen der ausländischen Steuersubjekte sowie einer Ergebnisverrechnung in einem eigenen (zweiten) ausländischen Konsolidierungskreis ausdrücken. Finale Verluste von Auslandstochtergesellschaften werden zunehmend von den Gesetzgebern bzw. der Finanzverwaltung der EU-Mitgliedstaaten ins nationale Recht umgesetzt.[41]

Einige Länder berücksichtigen Verluste ausländischer Betriebsstätten temporär beim inländischen Stammhaus auch dann, wenn abkommensrechtlich die Freistellungsmethode vereinbart worden ist.[42] Neben der Ergebniskonsolidierung bzw. der temporären Verlustberücksichtigung werden gruppeninterne grenzüberschreitende Transaktionen bspw. in Irland, Malta und UK in begrenztem Umfang steuerneutral ermöglicht.

Austritts einer Gruppengesellschaft die verbleibenden Verlustvorträge obligatorisch verursachungsgerecht aufzuteilen. In Polen gehen Gruppenverlustvorträge bei Beendigung der Gruppe vollständig unter.

[40] Dies gilt sowohl in Dänemark, Österreich als auch Italien. Zu beachten ist jedoch die EuGH-Rechtsprechung zu finalen Verlustvorträgen; vgl. Ausführungen in Abschnitt 2.3.

[41] So in Dänemark, Irland, Lettland, Litauen, Österreich, Schweden und UK.

[42] So z.B. in den Niederlanden oder Frankreich.

2.1.6 Tabellarische Übersicht der Gruppenbesteuerungskonzepte der EU-Mitgliedsstaaten und der OECD-Länder

Gruppenbesteuerungskonzepte	
Kein Gruppenbesteuerungskonzept	Belgien, Bulgarien, Chile, Estland, Griechenland, Kanada, Kroatien, Rumänien, Schweiz, Slowakei, Slowenien, Tschechische Republik, Türkei, Ungarn
Einheitskonzept	Australien, Niederlande
Zurechnungskonzept	Dänemark, Deutschland, Frankreich, Island, Israel, Italien, Japan, Luxemburg, Mexiko, Neuseeland (100%-Group), Österreich, Polen, Portugal, Spanien, Südkorea, USA
Group-Contribution-Konzept	Finnland, Norwegen, Schweden
Group-Relief-Konzept	Irland, Lettland, Litauen, Malta, Republik Zypern, UK
Ergebniskonsolidierung	
Vollständig	Australien, Dänemark, Deutschland, Frankreich, Island, Israel, Italien (Inland), Japan, Luxemburg, Neuseeland (100%-Group), Niederlande, Österreich (Inland), Polen, Portugal, Spanien, Südkorea, USA
Beteiligungs-proportional	Italien (Ausland; begrenzt auf ausländischen Gruppenkreis), Mexiko, Österreich (Ausland; begrenzt auf temporäre Verlustverrechnung)
Fakultativ und auf Gruppenbeiträge bzw. Verlustübertragungen begrenzt	Finnland, Irland, Lettland, Litauen, Malta, Norwegen, Republik Zypern, Schweden, UK
Steuerneutrale gruppeninterne Transaktionen	
	Australien, Frankreich (begrenzt auf Anlagevermögen), Irland, Italien (Inland), Japan, Malta, Neuseeland (100%-Group), Niederlande, Norwegen, Polen, Schweden, Spanien, Südkorea, UK, USA
Mindestbeteiligungsquote	
> 50%	Dänemark, Deutschland, Italien, Malta, Mexiko, Österreich, Israel (67%, gewerblicher GT), Litauen (67%)
≥ 75%	Irland, Portugal, Republik Zypern, Spanien (grds. 75%), UK, Israel (80%, GT-Holding), USA (80%)
≥ 90%	Finnland, Island, Lettland, Norwegen, Schweden
≥ 95%	Frankreich, Luxemburg (grds. 95%), Niederlande, Polen, Australien (100%), Japan (100%), Neuseeland (100%-Group), Südkorea (grds. 100%)
Mindestdauer	
Jährliches Wahlrecht	Finnland, Irland, Lettland, Litauen, Malta, Neuseeland, Niederlande, Norwegen, Portugal (mit Sperrfrist), Republik Zypern, Schweden, Spanien, USA (mit Sperrfrist), UK
3 Jahre	Italien (Inland), Österreich, Polen
5 Jahre	Deutschland, Frankreich, Island, Italien (Ausland), Luxemburg, Mexiko, Südkorea
> 5 Jahre	Israel (Wiederruf genehmigungspflichtig), Japan (Wiederruf genehmigungspflichtig), Australien (unwiderruflich), Dänemark (Inland Zwang, Ausland 10J)

2.2 Organschaft

2.2.1 Rechtsentwicklung[43]

Das zur Besteuerung von Unternehmensgruppen entwickelte Rechtsinstitut der steuerlichen Organschaft geht zurück auf die Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts, die zunächst von Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof fortgeführt wurde, um schließlich vom Gesetzgeber kodifiziert zu werden.[44] Dabei haben Rechtsprechung und Gesetzgeber jeweils unterschiedliche Zielsetzungen verfolgt und verschiedene theoretische Ansätze zugrunde gelegt.

Das Preußische Oberverwaltungsgericht (PrOVG) hatte zur Einkommensteuer und Gewerbesteuer entschieden,[45] dass ein außerpreußisches Unternehmen einen Gewerbebetrieb in Preußen unterhielt, wenn es sich eines in Preußen tätigen Vermittlers (Organ) bediente, der wie ein Angestellter in geschäftlichen Angelegenheiten den Weisungen des Dienstherrn (Muttergesellschaft) unterworfen war. Aus dieser „Angestelltentheorie" folgerte das PrOVG, dass das Einkommen des unselbständigen Organs nicht eigenes, sondern Einkommen der Muttergesellschaft darstellt. Insoweit wurde eine Steuerpflicht der ausländischen Gesellschaft in Preußen begründet, um missbräuchliche Gestaltungen zu unterbinden.[46]

Der Reichsfinanzhof übertrug das Rechtsinstitut der Organschaft auf die Umsatz- und Körperschaftsteuer.[47] Dabei galt eine Gesellschaft fortan als unselbständiges Organ, wenn sie nach Art einer bloßen Geschäftsabteilung finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das herrschende Unternehmen eingegliedert war.[48] Diese wirtschaftliche Sichtweise sollte eine Besteuerung des Konzerns anhand seiner tatsächlichen Leistungsfähigkeit sicherstellen und Mehrfachbesteuerungen in dem damals geltenden klassischen Körperschaftsteuersystem sowie im Allphasen-Bruttoumsatzsteuersystem vermeiden.[49]

Für die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft verlangte der RFH den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags (auch als Gewinnausschlussvertrag bezeichnet), wobei die Organgesellschaft gemäß der Zurechnungstheorie subjektiv steuerpflichtig blieb und ihr Einkommen selbständig ermittelte, welches im nächsten Schritt dem Organträger zugerechnet wurde.[50] Um eine Doppelbelastung zu vermeiden, wurde der handelsrechtlich an den Organträger abgeführte Gewinn bei diesem gekürzt.

Der Bundesfinanzhof wandte für die körperschaftsteuerliche Organschaft zwischenzeitlich die sog. Bilanzierungstheorie an, wonach die handelsrechtlich vorgenommene Ergebnisabführung auf Grund-

---

[43] Dieser Abschnitt stammt von dem Autor und ist der IFSt-Schrift Nr. 471, 2011, 11 ff. wortwörtlich entnommen. Es erfolgte lediglich eine Anpassung an die aktuelle Gesetzeslage.

[44] Vgl. Herzig, Einführung, in Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, 4.

[45] PrOVG, Urteil v. 18.6.1896 – V 3/96, OVG in Staatssteuersachen Bd. 5, 163; PrOVG, Urteil v. 31.5.1902 – VI G 38/01, OVG in Staatssteuersachen Bd. 1, 391.

[46] Vgl. Kessler/Philipp, Ubg 2010, 868.

[47] RFH, Urteil v. 6.10.1920 – II A 141/20, RFHE Bd. 3, 283; RFH, Urteil v. 31.3.1922 – I A 10/22, RFHE Bd. 9, 167; RFH, Urteil v. 11.11.1927 – I A 75/27, RFHE Bd. 22, 183.

[48] In der umsatzsteuerlichen Organschaft gilt seitdem die Einheits- oder Filialtheorie, wonach die Organgesellschaft ihre Steuersubjektfähigkeit verliert und als unselbständiger Teil des herrschenden Unternehmens gilt.

[49] Vgl. Herzig, in Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, 6.

[50] RFH, Urteil v. 18.2.1933 – I A 439/32, RStBl. 1933, 647; RFH, Urteil v. 31.10.1933,RStBl. 1934, 684; RFH, Urteil v. 28.11.1934, RStBl. 1935, 725; RFH, Urteil v. 22.1.1935 –I A 401/32, RStBl. 1935, 517.

lage des Gewinnabführungsvertrags für körperschaftsteuerliche Zwecke zu übernehmen war.[51] Ein abweichendes steuerliches Ergebnis war von der Organgesellschaft selbst zu versteuern. Mit Urteil vom 16.3.1965 installierte der BFH für Zwecke der Körperschaftsteuer die Organschaftstheorie als steuerliche Lehre der wirtschaftlichen Einheit rechtlich selbständiger Wirtschaftssubjekte.[52]

Die gewerbesteuerliche Organschaft wurde im Jahr 1936 gesetzlich kodifiziert.[53] Regelungen zur körperschaftsteuerlichen Organschaft wurden 1969 in das KStG aufgenommen,[54] nachdem der BFH zuvor Zweifel an der Vereinbarkeit der rein richterrechtlich begründeten Organschaft mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung geäußert hatte.[55]

Eine grundlegende Neuerung brachte die Unternehmenssteuerreform 2000. Mit dem Steuersenkungsgesetz vom 13.10.2000 wurden die Voraussetzungen der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung für die körperschaftsteuerliche Organschaft abgeschafft.[56] Eine weitere Vereinfachung betraf die Aufhebung des Zusammenrechnungsverbots von unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen im Zusammenhang mit der finanziellen Eingliederung.

Weitere wesentliche Änderungen erfuhr die ertragsteuerliche Organschaft durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20.12.2001.[57] Von zentraler Bedeutung war die Schaffung eines Gleichklangs der Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft. Seit dem Veranlagungszeitraum 2002 wird auch für gewerbesteuerliche Zwecke nur noch die finanzielle Eingliederung verlangt. Gleichzeitig wurde der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags auch für die gewerbesteuerliche Organschaft zur Voraussetzung gemacht. Ferner wurde der doppelte Inlandsbezug beim Organträger aufgegeben sowie die Mehrmütterorganschaft gesetzlich kodifiziert, die allerdings wenig später durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 16.5.2003[58] gänzlich abgeschafft wurde. Ebenfalls durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz verschärfte der Gesetzgeber die Anforderungen an die Organträgereigenschaft von Personengesellschaften dahingehend, dass diese eine originär gewerbliche Tätigkeit ausüben müssen, und forderte die finanzielle Eingliederung im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst.

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008[59] blieb die Organschaft unangetastet. Die Änderungen durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz[60] und das Jahressteuergesetz 2008[61] beinhalten Regelungen zu vororganschaftlichen und in organschaftlicher Zeit verursachten Mehr- und Minderabführungen.

---

[51] BFH, Urteil v. 24.11.1953 – I 109/53 U, BStBl. III 1954, 21; BFH, Urteil v. 8.3.1955 – I 73/54 U, BStBl. III 1955, 187; BFH, Urteil v. 5.11.1957- I 163/56 U, BStBl. II 1957, 139; vgl. auch Kolbe, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Anm. 3.

[52] BFH, Urteil v. 16.3.1965 – I 9/63 U, BStBl. III 1965, 386. Irrtümlich spricht der BFH von „Wirtschaftsobjekten"; vgl. IFSt-Schrift Nr. 94 1967, 14.

[53] § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 GewStG 1936. Bereits zwei Jahre zuvor wurde die umsatzsteuerliche Organschaft ins UStG übernommen, § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG 1934.

[54] Gesetz v. 15.8.1969, BGBl. I 1969, 1182, BStBl. I 1969, 471.

[55] BFH Schreiben v. 4.4.1962, BB 1962, 438; BFH v. 4.3.1965 – I 149/61, BStBl. III 1965, 329 und 331.

[56] Gesetz v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 3267, BStBl. I 2000, 1428.

[57] Gesetz v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858, BStBl. I 2002, 35.

[58] Gesetz v. 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660, BStBl. I 2003, 321.

[59] Gesetz v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

[60] Gesetz v. 9.12.2004, BGBl. I 2004, 3310, BStBl. I 2004, 1158.

[61] Gesetz v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150, BStBl. I 2008, 218.

Mit der in 2013 verabschiedeten „kleinen Organschaftsreform“[62] erfuhr das Organschaftsregime die letzte substanzielle Veränderung. Der Gesetzgeber reagierte einerseits auf europa- und gemeinschaftsrechtliche Bedenken[63] mit der Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs für im EU-/EWR-Raum ansässige Organgesellschaften sowie der Verknüpfung von der Organträgereigenschaft für beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige an eine im Inland belegene Betriebstätte, welcher sowohl die Beteiligung an der Organgesellschaft als auch das Einkommen der Organgesellschaft zugeordnet werden müssen. Andererseits wurden die strengen Vorschriften zur Durchführung von Ergebnisabführungsverträgen gelockert und Regelungen zum doppelten Abzug von Verlusten verschärft.

2.2.2 Aktuelle Gesetzeslage[64]

Deutschland verfügt über kein in sich geschlossenes Konzernsteuersystem, weshalb es „die“ Organschaft nicht gibt.[65] Vielmehr unterscheiden sich Ziele, Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Organschaft in der Körperschaft-, Gewerbe-, Umsatz- sowie Grunderwerbsteuer teilweise stark voneinander. Die folgenden Ausführungen und Reformüberlegungen konzentrieren sich allein auf die ertragsteuerliche Organschaft.

Gesetzliche Regelungen zur ertragsteuerlichen Organschaft enthalten nach aktueller Rechtslage die §§ 14-19 KStG, § 27 Abs. 6 KStG und § 37 Abs. 3 KStG sowie § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG. Die Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft sind für körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Zwecke seit 2003 identisch.

2.2.2.1 Voraussetzungen

2.2.2.1.1 Finanzielle Eingliederung

Zentrales Erfordernis der deutschen Organschaftsregelung wie auch internationaler Gruppenbesteuerungsregime ist das Vorliegen eines Über-/Unterordnungsverhältnisses zwischen einem Organträger und einer oder mehrerer Organgesellschaften. Diese Voraussetzung manifestiert sich im finanziellen Eingliederungserfordernis. Der Organträger muss demnach über die Stimmrechtsmehrheit an der Organgesellschaft verfügen (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 KStG), wobei unmittelbare und stimmrechtsmehrheitsvermittelnde mittelbare Beteiligungen zusammenzurechnen sind (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 KStG). Die einfache Stimmrechtsmehrheit ist als Minimalerfordernis an das Vorliegen eines Über-/Unterordnungsverhältnisses zu verstehen. Im internationalen Vergleich werden überwiegend qualifizierte Mindestbeteiligungen gefordert.[66]

2.2.2.1.2 Gewinnabführungsvertrag

Zusätzlich zur finanziellen Eingliederung wird der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG gefordert (§ 14 Abs. 1 S. 1, 1. HS KStG i.V.m. § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG und § 17 KStG). Dieser ist über eine Mindestdauer von fünf Jahren tatsächlich durchzuführen. Dabei wird für steuerliche Zwecke verlangt, dass die Organgesellschaft jeweils den Höchstbetrag der Gewinnabfüh-

---

[62] Gesetz v. 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285, BStBl. I 2013, 188.

[63] Vgl. Mitteilung der Kommission v. 30.9.2010 – IP/10/1253; BMF, Schreiben v. 28.3.2011 – IV C 2 – S 2770/09/10001, BStBl. I 2011, 300; BFH, Urteil v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, DStR 2011, 762.

[64] Dieser Abschnitt stammt von dem Autor und ist der IFSt-Schrift Nr. 471, 2011, 13 ff. wortwörtlich entnommen, wobei eine Anpassung an die aktuelle Gesetzeslage erfolgte.

[65] Vgl. Endres, PIStB 2009, 214; Esterer/Bartelt, BB-Special zu Heft 5/2010, 2; Hey, FR 2012, 995; Hüttemann, in Schön/Osterloh-Konrad (Hrsg.), 2010, 129; Kessler, FR 2011, 754; ders., DB 2011, Stp. 73; ders., in Kessler/Kröner/Köhler (Hrsg.) 2008, 2; Prinz, Beihefter DStR 30/2010, 68.

[66] Vgl. Abschnitt 2.1.6.

rung i.S.d. § 301 AktG abführt. Die Organgesellschaft darf Beträge aus dem Jahresüberschuss vor Gewinnabführung nur insoweit in Gewinnrücklagen einstellen, als dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist (§ 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG).

Im Verlustfall ist der Organträger gemäß § 302 Abs. 1 AktG dazu verpflichtet, 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.

Im Rahmen der „kleinen Organschaftsreform" hat der Gesetzgeber Erleichterungen bei der Durchführung des Gewinnabführungsvertrags vorgesehen (§ 14 Abs. 1 Nr. 3 S. 4 und 5 KStG), welche zwar positiv aufgenommen wurden, jedoch zu einer Kontroverse in der Literatur geführt haben.[67]

2.2.2.1.3 Anforderungen an Organträger und Organgesellschaft

Die Organträgereigenschaft kann rechtsformunabhängig sowohl von einer nicht steuerbefreiten Körperschaft, einer originär gewerblich tätigen Personengesellschaft als auch einer gewerblich tätigen natürlichen Person erfüllt werden (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 f. KStG). Zu beachten ist, dass bei der Personengesellschaft als Organträgerin die finanzielle Eingliederung unmittelbar im Verhältnis zur Personengesellschaft erfüllt sein muss (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 KStG).[68] Der Organträger kann sowohl beschränkt als auch unbeschränkt steuerpflichtig sein und muss über eine im Inland belegene Betriebstätte verfügen, welcher sowohl die Beteiligung an der Organgesellschaft als auch das Einkommen der Organgesellschaft zugeordnet werden müssen (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4-7 KStG).

Als Organgesellschaften kommen nur Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz im EU-/EWR-Raum in Betracht (§ 14 Abs. 1 S. 1 1. HS KStG, § 17 KStG).

2.2.2.1.4 Beginn und Ende der Organschaft

Die erstmalige Begründung der Organschaft ist möglich, wenn die finanzielle Eingliederung ununterbrochen von Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft an erfüllt ist und der Gewinnabführungsvertrag bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft wirksam wird.[69] Liegen alle Voraussetzungen vor, treten die Rechtsfolgen der Organschaft ein, ohne dass es eines weiteren Antrags bedarf. Abschluss und Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags begründen somit eine Art faktisches Wahlrecht.

Die Organschaft wird beendet, wenn eine der Voraussetzungen der §§ 14 ff. KStG nicht mehr erfüllt ist. Sofern der Gewinnabführungsvertrag mindestens fünf Jahre lang durchgeführt worden ist und die Organschaft mit Ablauf des Wirtschaftsjahres beendet wird, gilt sie als bis dahin verwirklicht. Die Organschaftsmitglieder sind fortan eigenständig der Besteuerung zu unterwerfen. Wird die Organ-

---

[67] Vgl. Benecke/Schnitger, IStR 2013, 155; Dötch/Pung, DB 2013, 308; dies., DB 2013, 2169; Fellinger/Welling, DStR 2013, 1718; Forst/Suchanek/Klopsch, GmbHR 2013, 914; Graw, Ubg 2013, 373; Jesse, FR 2013, 681; Keller, DStZ 2013, 62; Lenz/Adrian/Handwerker, BB 2012, 2851; Kusch, NWB 2013, 3065; Mayr/Wiese, DStR 2013, 629; Merker, SteuerStud 2013, 200; Middendorf/Holtrichter, StuB 2013, 123; Olbing, GmbH-StB 2013, 155; Paintner, DStR 2013, 223; Prinz, GmbHReport 2013, 81; ders., StuB 2013, 265; Stangl/Brühl, DK 2013, 77; dies., DB 2013, 538; Scheifele/Hörner, DStR 2013, 553; Schneider/Sommer, GmbHR 2013, 22; Strahl, KÖSDI 2013, 18300; Stützel, StB 2013, 158; Walter, GStB 2013, 46.

[68] Die Beteiligung an der Organgesellschaft muss in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft erfasst sein. Eine Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen reicht für die Annahme einer finanziellen Eingliederung nicht aus, R 58 S. 3, 4 KStR.

[69] § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. S. 1 KStG, § 14 Abs. 1 S. 2 KStG, R 59 Abs. 1 S. 1 KStR.

schaft innerhalb der ersten fünf Jahre beendet, ist sie als von Anfang an steuerlich unwirksam anzusehen (sog. verunglückte Organschaft).[70] Die Rückwirkungsfiktion greift nicht, sofern ein wichtiger Grund für die vorzeitige Beendigung vorliegt.[71]

Zu beachten ist, dass die Beendigung der Organschaft die zivilrechtliche Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags nicht tangiert. Sollte der Gewinnabführungsvertrag weiterhin durchgeführt werden, so gelten Gewinnabführungen an den Organträger steuerlich als verdeckte Gewinnausschüttungen und Verlustübernahmen des Organträgers als verdeckte Einlagen.[72]

Die Organschaft umfasst grundsätzlich auch die Insolvenzphase der Organgesellschaft, da der Gewinnabführungsvertrag weiterhin durchzuführen ist.[73] Sie endet jedoch spätestens mit der Einstellung der werbenden Tätigkeit der Organgesellschaft, da Abwicklungsgewinne nicht der Gewinnabführungsverpflichtung unterliegen (H 61 KStR).

2.2.2.2 Rechtsfolgen

2.2.2.2.1 Einkommenszurechnung

Liegen die Voraussetzungen für eine Organschaft vor, ist das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen (§ 14 Abs. 1 S. 1 1. HS KStG). Dabei bleibt die Organgesellschaft steuerrechtlich selbständig. Die technische Umsetzung erfolgt durch eine getrennte Einkommensermittlung des zuzurechnenden Einkommens und des zuzurechnenden Ertrags auf Ebene der Organgesellschaft, wobei steuerbilanzielle und außerbilanzielle Korrekturen bei der Ermittlung berücksichtigt werden. In einem zweiten Schritt wird das Ergebnis der Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet. Für körperschaftsteuerliche Zwecke weist die Organgesellschaft folglich regelmäßig ein zu versteuerndes Einkommen von 0 € auf. Für gewerbesteuerliche Zwecke erfolgt keine selbständige Veranlagung auf Ebene der Organgesellschaft.

Um die Bindungswirkung von auf Ebene der Organgesellschaft vorgenommenen Korrekturen gegenüber dem Organträger sicherzustellen, wurde im Rahmen der „kleinen Organschaftsreform“ eine gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der Organgesellschaft neu eingeführt (§ 14 Abs. 5 KStG).[74]

2.2.2.2.2 Vororganschaftliche Verluste

Vororganschaftlich verursachte Verluste der Organgesellschaft werden für die Dauer der Organschaft eingefroren (§ 15 S. 1 Nr. 1 KStG i.V.m. § 10a S. 3 GewStG). Ein Verlustabzug gemäß § 10d EStG ist auf Ebene der Organgesellschaft somit erst nach Beendigung der Organschaft möglich. Insofern wird der Einstieg in die Organschaft erschwert, insbesondere wenn die Organgesellschaft über erhebliche Verlustvorträge verfügt. Diese können dann nur noch durch gestalterische Mittel vor Begründung der Organschaft oder erst wieder nach Beendigung der Organschaft mit Gewinnen verrechnet werden.

---

[70] R 60 Abs. 8 S. 1 Nr. 1 KStR.
[71] R 60 Abs. 6 KStR.
[72] BFH, Urteil v. 30.1.1974 – I R 104/72, BStBl. II 1974, 323; BFH, Urteil v. 29.10.1974 – I R 240/72, BStBl. II 1975, 126; BFH, Urteil v. 26.4.1989 – I R 152/84, BStBl. II 1989, 668; BFH, Urteil v. 13.9.1989- I R 110/88, BStBl. II 1990, 24.
[73] Aufgrund des Gewinnabführungsvertrags wird eine Überschuldungssituation der Organgesellschaft regelmäßig verhindert, so dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf Ebene der Organgesellschaft eine Ausnahme darstellt.
[74] Vgl. Merker, SteuerStud 2013, 200.

Verlustvorträge des Organträgers können dagegen in der Organschaftsphase ohne (zusätzliche) Beschränkungen mit zugerechneten Organgesellschaftsgewinnen ebenso wie mit eigenen Gewinnen des Organträgers ausgeglichen werden.

2.2.2.2.3 Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter

Soweit Minderheitsgesellschafter an einer Organgesellschaft beteiligt sind, können sie aufgrund der Abführung des Gewinns an den Organträger nicht am Erfolg der Organgesellschaft teilhaben. Gemäß § 304 AktG haben sie daher einen Anspruch auf angemessene Entschädigung für den eingetretenen Vermögensverlust.

Als steuerliche Folge hat die Organgesellschaft in Höhe von 20/17 der Ausgleichszahlung ausnahmsweise eigenes positives Einkommen für körperschaftsteuerliche Zwecke selbst zu versteuern, unabhängig davon, ob sie selbst oder der Organträger die Ausgleichszahlung an die Minderheitsgesellschafter geleistet hat (§ 16 KStG). Die Zuweisung eigenen zu versteuernden Einkommens an die Organgesellschaft soll gewährleisten, dass die Ausgleichszahlung als Einkommensverwendung auch dann mit Körperschaftsteuer belastet wird, wenn der Organträger ein Einkommensteuersubjekt ist.

2.2.2.2.4 Bruttomethode und Steuerabzug

Der Bruttomethode folgend sind für körperschaftsteuerliche, nicht jedoch für gewerbesteuerliche Zwecke, die steuerlichen Befreiungsvorschriften und Regelungen zu nichtabziehbaren Betriebsausgaben i.S.d. § 8b Abs. 1 bis 6 KStG sowie § 4 Abs. 6 UmwStG nicht auf Ebene der Organgesellschaft, sondern erst auf Ebene des Organträgers anwendbar (§ 15 S. 1 Nr. 2 KStG). Folglich sind insbesondere steuerfreie Dividendeneinkünfte und Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sowie damit zusammenhängende nichtabziehbare Ausgaben auf Ebene des Organträgers zu erfassen. Die Bruttomethode gilt auch für Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, die nach den Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Besteuerung auszunehmen sind (§ 15 S. 2 KStG).

Des Weiteren gilt die Organschaft als ein Betrieb i.S.d. Zinsschrankenregelung (§ 15 S. 1 Nr. 3 KStG). § 4 h EStG ist nicht auf Ebene der Organschaft sondern auf Ebene des Organträgers anzuwenden, wobei die ihm nicht nur die Ergebnisse sondern auf die Zinssalden der Organschaft zuzurechnen sind.

Ein der Organgesellschaft zustehender Steuerabzug ist auf Ebene des Organträgers vorzunehmen, sofern keine entgegenstehenden Regelungen für Einkommensteuersubjekte oder beschränkt Steuerpflichtige greifen (§ 19 KStG).

Durch die Anwendung der Bruttomethode wird insbesondere sichergestellt, dass Einkommensteuersubjekte die im steuerlichen Ergebnis der Organgesellschaft enthaltenen Dividendenerträge nicht (im Ergebnis zu 95 %) steuerfrei vereinnahmen können.

2.2.2.2.5 Bildung von Ausgleichsposten für Mehr- und Minderabführungen

Besonderer Maßnahmen bedarf es, um Abweichungen zwischen dem im Rahmen des Gewinnabführungsvertrags abgeführten handelsbilanziellen Ergebnis und dem zugerechneten steuerlichen Ergebnis Rechnung zu tragen.

Auf Ebene des Organträgers ist zu diesem Zweck ein Merkposten zu bilden, falls das handelsbilanzielle Ergebnis der Organgesellschaft vom steuerbilanziellen abweicht und die Ursache für die Abwei-

chung in organschaftlicher Zeit liegt (§ 14 Abs. 4 KStG).[75] Zu einer Minderabführung kommt es, wenn das Handelsbilanzergebnis niedriger ist als das Steuerbilanzergebnis oder Beträge in eine Rücklage eingestellt werden. In diesem Fall ist ein aktiver Ausgleichsposten im Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft zu bilden, was sinngemäß einer steuerlichen Einlage des Organträgers in die Organgesellschaft entspricht.[76] Im umgekehrten Fall der Mehrabführung ist ein passiver Ausgleichsposten zu bilden, was einer Wertminderung des steuerlichen Beteiligungsbuchwerts gleichkommt. Die in organschaftlicher Zeit verursachten Minderabführungen erhöhen, die in organschaftlicher Zeit verursachten Mehrabführungen mindern das steuerliche Einlagekonto der Organgesellschaft entsprechend (§ 27 Abs. 6 KStG).

Die im Ergebnis vorzunehmende Anpassung des steuerlichen Beteiligungsbuchwerts der Organbeteiligung stellt sicher, dass im Falle einer Veräußerung der Organgesellschaft der Veräußerungsgewinn exakt einmal besteuert wird. Im Zeitpunkt der Veräußerung sind die Ausgleichsposten sodann aufzulösen.[77] Wird die Organschaft hingegen lediglich beendet, ohne dass die Beteiligung an der Organgesellschaft veräußert wird, sind die steuerlichen Ausgleichsposten auf Ebene der Muttergesellschaft fortzuentwickeln.[78]

Dagegen gelten vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger (§ 14 Abs. 3 S. 1 KStG). Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, sind steuerlich als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln (§ 14 Abs. 3 S. 2 KStG).

2.2.2.3 Grenzüberschreitende Organschaften

Nach geltendem Recht ist die Organschaft weitgehend auf inländische Unternehmensgruppen beschränkt:

2.2.2.3.1 Ausländische Organschaft

Gemäß §§ 14 Abs. 1 S. 1 HS 1, § 17 KStG muss die Organgesellschaft Geschäftsleitung im Inland und Sitz im EU-/EWR-Raum haben. Doppelt ansässige Organgesellschaften dürften jedoch die Ausnahme bilden, weil der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages sich nach dem Recht des Sitzes der Organgesellschaft richtet und sowohl dessen Abschluss im EU-/EWR-Raum als auch dessen Anerkennung in Deutschland ungewiss sind.[79] Solange die Voraussetzung zum Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags als gemeinschaftskonform eingestuft werden sollte und ihm somit eine Funktion des „Schutzwalls“ zukommt, ist eine grenzüberschreitende Öffnung der Organschaft zu verneinen. [80]

---

[75] Dies ist zum einen dann der Fall, wenn die steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschiften von den handelsrechtlichen abweichen. Zum anderen führen die Bildung und Auflösung innerorganschaftlicher Rücklagen im Rahmen des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG zu einer entsprechenden Abweichung.

[76] R 63 Abs. 1 S. 3 und Abs. 2 KStR.

[77] R 63 Abs. 3 S. 2 KStR.

[78] R 63 Abs. 3 S. 1 KStR.

[79] Vgl. Balmes/Brück/Ribbrock, BB 2005, 969; Dötsch/Pung, DB 2013, 306; dies., DB 2013, 2169; Frotscher, IStR 2011, 702; Hoene, IStR 2012, 462; Jesse, FR 2013, 631; Micker, IWB 2013, 311; Middendorf/Holtrichter, StuB 2013, 124; Olbing, GmbH-StB 2013, 155; Stangl/Brühl, DK 2013, 79; Wagner/Liekenbrock, Ubg 2013, 134; Weigert/Strohm, DK 2013, 256; Winter/Marx, DStR 2011, 1103. Klar ablehnend Gosch; vgl. ders., IWB 2012, 699.

[80] Vgl. zum Diskussionsstand der Beurteilung des GAV als verdeckte Diskriminierung: (tendenziell) bejahend Niedersächsisches FG v 11.2.2010, 6 K 406/08, EFG 2010, 815; BFH v. 9.11.2010, I R 16/10, BFHE 231, 524,

Für in Drittstaaten gegründete Kapitalgesellschaften gilt weiterhin der doppelte Inlandsbezug. Zudem wird der Zugang zur Organschaft für Tochtergesellschaften mit Sitz im Inland und dem Ort der Geschäftsleitung im Ausland weiterhin ebenso verwehrt wie ausländischen Tochtergesellschaften ohne steuerlichen Anknüpfungspunkt im Inland (§§ 1 und 2 KStG).

2.2.2.3.2 Ausländischer Organträger

Der Organträger muss mit Ausnahme der inländischen Betriebstätte keine zusätzlichen Ansässigkeitserfordernisse mehr erfüllen. Ebenso muss die Betriebstätte nicht mehr als Zweigniederlassung im Handelsregister eingetragen werden.

Der neu eingeführte Betriebstätten- bzw. Aufkommensvorbehalt ist wiederum mit vielen Zweifelsfragen verbunden, welche bislang nicht hinreichend konkretisiert worden sind. Insbesondere das doppelte Erfordernis, wonach eine inländische Betriebsstätte nur dann vorliegt, wenn die dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte sowohl nach innerstaatlichem Steuerrecht als auch nach einem anzuwendenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der inländischen Besteuerung unterliegen, dürfte nicht selten in Qualifikationskonflikten resultieren.[81]

Die Neuregelung wurde aufgrund des BFH mit Urteil vom 9.2.2011[82] erforderlich um der Gefahr vorzubeugen, dass die Organschaft auch zu einem ausländischen Organträger ohne steuerlichen Anknüpfungspunkt im Inland zulässig wird, weil das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot des Art. 20 Abs. 4 DBA-Großbritannien 1964/1970 (entspr. Art. 24 Abs. 4 OECD-MA) die Begründung der Organschaft über die Grenze gewährleistet.[83] Zwar erging das Urteil zur gewerbesteuerlichen Organschaft, welche seinerzeit keinen zwingenden Abschluss des Ergebnisabführungsvertrags vorsah. Allerdings ist zu beachten, dass eine gebietsansässige Gesellschaft einen grenzüberschreitenden Gewinnabführungsvertrag mit einer ausländischen Organträgerin grundsätzlich abschließen darf.[84]

Eine weitere Verschärfung und Unsicherheit geht mir der Neugestaltung der Missbrauchsregelung zur doppelten Verlustnutzung im inländischen Organkreis und im Ausland einher (§ 14 Abs. 1 S. 2 Nr. 5 KStG). Nunmehr sollen negative „Einkünfte“ des Organträgers oder der Organgesellschaft bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt bleiben, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden. Dabei ist heftig umstritten, welche Sachverhalte steuerlich sanktioniert werden sollen und ob die Missbrauchsregelung für Personengesellschaften greift, da diese über keine negativen „Ein-

---

BFH/NV 2011, 524; Balmes/Brück/Ribbrock, BB 2005, 969; Englisch, IStR 2006, 22; Graw, DB 2010, 2471; Herzig/Wagner, DB 2005, 1; dies., DStR 2006, 1; dies., DB 2005, 2379; Herzig/Englisch/Wagner, DK 2005, 316; Hey, GmbHR 2006, 118; Heurung/Engel/Thiedemann, FR 2011, 218; Homburg, IStR 2009, 351; ders., IStR 2010, 247; Kleinert/Nagler/Rehm, BD 2005, 1869; Kosalla, Ubg 2011, 878; Linn/Reichl/Wittkowski, BB 2006, 630; Rublack, FR 2010, 793; Saß, DB 2006, 123; Scheunemann, IStR 2006, 147; ders., IStR 2005,310; Sedemund/Sterner, DStZ 2006, 33; Schnitger, IWB, F 11, Gr. 2, 836; von Brocke, DStR 2010, 968; (tendenziell) verneinend Gosch, IWB 2012, 696; Englisch, IStR 2006, 23; Mitschke, IStR 2011, 185; ders., DStR 2010, 1368; Pache/Englert, IStR 2007, 848; Richter/Braun, GmbHR 2012, 24; Witt, Ubg 2010, 737.

[81] Vgl. Benecke/Schnitger, IStR 2013, 154; Dötsch/Pung, DB 2013, 307; Goebel/Ungemach, NWB 2013, 595; Keller, DStZ 2013, 60; Schirmer, FR 2013, 605; ders., GmbHR 2013, 797; Schulze zur Wiesche, DStZ 2013, 627; Stangl/Brühl, DK 2013, 83; Wagner/Liekenbrock, Ubg 2013, 135; Weigert/Strohm, DK 2013, 265.

[82] BFH, Urteil v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, DStR 2011, 762.

[83] Vgl. Benecke/Schnitger, IStR 2013, 152; Dötsch/Pung, DB 2013, 307; Ehlermann/Petersen, IStR 2011, 753; Keller, DStZ 2013, 61; Prinz, GmbHReport, 82; Schwenke, ISR 2013, 44. A.A. Behrens, Ubg 2011, 675; Dötsch, DK 2011, 268; Mitschke, IStR 2011, 537; Lüdicke, 2011, 740.

[84] Vgl. Bauschatz, DK 2003, 806; Frotscher, IStR 2011, 701; Hoene, IStR 2012, 464; Rödder/Schönfeld, DStR 2011, 888; Stöber, BB 2011, 1943.

künfte“ sondern über negatives „Einkommen“ verfügen.[85] Insoweit erscheint die Neuregelung wie bereits schon die Altregelung völlig misslungen.[86]

[85] Vgl. Benecke/Schnitger, IStR 2013, 145; Dötsch/Pung, DB 2013, 311; Goebel/Ungemach, NWB 2013, 600; Gründig/Schmid, DStR 2013, 617; Keller, DStZ 2013, 61; Middendorf/Holtrichter, StuB 2013, 124; Obling, GmbH-StB 2013, 155; Polatzky/Seitner, Ubg 2013, 285; Prinz, GmbHReport, 82; Schaden/Polatzky, IStR 2013, 131; Scheipers/Linn, IStR 2013, 139; Schneider/Schmitz, GmbHR 2013, 281; Schwenke, ISR 2013, 43; Stangl/Brühl, DK 2013, 98; Strahl, KÖSDI 2013, 18302; von Freeden/Liekenbrock, DB 2013, 1690; Wagner/Liekenbrock, Ubg 2013, 133.

[86] Vgl. ausführlich Dötsch, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, zu § 14 KStG, Rn. 241, m.w.N. Zur Altregelung vgl. Hey BB 2002, 916; Kestler/Weger, GmbHR 2003, 156; Löwenstein/Maier, IStR 2002, 185; Meilicke, DB 2002, 912; Prinz/Simon, DK 2003, 112; Schreiber/Meiisel, IStR 2002, 581; Töben/Schulte-Rummel, FR 2002, 425.

2.3 Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben

2.3.1 Übersicht

Die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) gewährt den in einem Mitgliedstaat ansässigen natürlichen Personen und Gesellschaften die freie Wahl der unternehmerischen Betätigung in einem anderen Mitgliedstaat, sei es als Betriebsstätte, Tochtergesellschaft oder über die Beteiligung an einer Personengesellschaft.[87]

Im Hinblick auf Gruppenbesteuerungssysteme darf ein grenzüberschreitender Konzern, bei dem die Mutter- und Tochtergesellschaft in zwei unterschiedlichen Mitgliedstaaten ansässig sind, gegenüber einem objektiv vergleichbaren rein national tätigen Konzern keiner ungerechtfertigten steuerlichen Benachteiligung unterliegen. Das gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbot ist hierbei von beiden Mitgliedstaaten zu beachten, so dass weder die Ansässigkeit der Mutter- noch die der Tochtergesellschaft eine unzulässige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit begründen dürfen.

Die hierzu ergangenen wesentlichen EuGH-Urteile betreffen die Rechtssachen Marks & Spencer,[88] Oy AA[89] sowie X-Holding BV[90] und sollen nachfolgend erörtert werden. Ergänzend wird auf das EuGH-Urteil in der Rechtssache A Oy[91] einzugehen sein, welches zwar den Verlustuntergang im Rahmen eines grenzüberschreitenden Umwandlungsvorgang zum Inhalt hat, jedoch die zwischenzeitlich angezweifelte Aussagekraft des Urteils in der Rechtssache Marks & Spencer wieder bekräftigt.[92]

2.3.2 Kernthesen der EuGH-Rechtsprechung zu finalen Auslandsverlusten

2.3.2.1 National beschränkte Steuervergünstigungen

In der Rechtssache Marks & Spencer bestätigte der EuGH, dass der im Rahmen des Group-Relief-Modells nur im Inlandskonzern zulässige Verlusttransfer eine national beschränkte Steuervergünstigung darstellt, während Verluste einer im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Tochtergesellschaft nicht mit Gewinnen des gebietsansässigen Konzernteils verrechnet werden können.[93]

In der Rechtssache Oy AA bestand die im Rahmen des Group-Contribution-Modell festgestellte national begrenzte Steuervergünstigung darin, dass Gewinne einer gebietsansässigen Enkelgesellschaft nicht mit Verlusten einer im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Muttergesellschaft ausgeglichen werden konnten, während ein entsprechender Gewinntransfer im nationalen Konzernteil durch Vornahme eines entsprechenden Gruppenbeitrags zulässig ist.

---

[87] Vgl. Jacobs/Endres/Spengel, in Jacobs/Endres/Spengel 2011, 207 m.w.N.
[88] Vgl. EuGH, Urteil v. 13.12.2005 - C-446/03, Marks & Spencer, FR 2006, 177.
[89] Vgl. EuGH, Urteil v. 18.7.2007 - C-231/05, Oy AA, IStR 2007, 631.
[90] Vgl. EuGH, Urteil v. 25.2.2010 - C-337/08, X-Holding BV, IStR 2010, 213.
[91] Vgl. EuGH, Urteil v. 21.02.2013 - C-123/11, A Oy, IStR 2013, 239.
[92] Vgl. Blum/Spies, SWI 2013, 227; Eisenbarth/Hufeld, IStR 2010, 313; Frotscher, IStR 2011, 702; Graw, DB 2010, 2470; Hagemann/Kahlenberg, StuB 2013, 328; Heurung/Engel/Thiedemann, FR 2011, 215; Kahle/Vogel/Schulz, Ubg 2011, 768; Lendewig, NWB 2011, 2544; Mitschke, DStR 2010, 1369; ders., IStR 2011, 185; ders., IStR 2013, 209; Pache/Englert, IStR 2010, 448; Prinz, Beihefter DStR 30/2010, 68; Schiefer/Quinten, IStR 2013, 261; von Brocke, IWB 2013, 189.
[93] Inzwischen werden finale Auslandsverluste in Großbritannien berücksichtigt, auch wenn die Vorgaben zu restriktiv zu sein scheinen; vgl. Blumenberg, FS für Herzig 2010, 227; Cordewener, IWB 2009, F 11, EU Gruppe 2, 986. Finale Auslandsverluste werden ebenfalls in Irland und den Niederlanden berücksichtigt; vgl. Kessler, FS für Herzig 2010, 293.

In der Rechtssache X-Holding BV erkannte der EuGH die steuerliche Vollkonsolidierung als eine national beschränkte Steuervergünstigung an, deren Anwendung im Hinblick auf gebietsfremde Tochtergesellschaften ausgeschlossen ist.

In der Rechtssachte A Oy bestand die national begrenzte Steuervergünstigung in der Übertragung von Verschmelzungsverlusten von einer gebietsansässigen Tochter- auf die gebietsansässige Muttergesellschaft, während die Berücksichtigung entsprechender Verluste einer im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Tochtergesellschaften gebietsfremden verwehrt wird.

Insoweit ist festzustellen, dass die national beschränkte Steuervergünstigung nicht per se auf den reinen Verlusttransfer zu reduzieren ist. Vielmehr sind darunter alle im Rahmen der nationalen Gruppenbesteuerung gewährten steuerlichen Vorteile zu verstehen, welche den gebietsfremden Konzerngesellschaften verwehrt werden. Daher wird der Umfang der Steuervergünstigungen durch die jeweilige Ausgestaltung der nationalen Gruppenbesteuerung determiniert.

Daher ist die ungerechtfertigte Verletzung der Niederlassungsfreiheit im Hinblick auf alle gruppeninternen Vergünstigungen zu prüfen, soweit gebietsansässige Konzerngesellschaften im Rahmen eines national beschränkten Gruppenbesteuerungssystems neben der gruppeninternen Verlustverrechnung von weitergehenden gruppeninternen Steuervergünstigungen profitieren.

Im Hinblick auf das Organschaftsregime dürften insbesondere die einheitstheoretischen Modifikationen - insb. die steuerliche Eliminierung von gruppeninternen Beteiligungserfolgen, die einheitliche Anwendung der Zinsschrankenregelungen auf das Gruppeneinkommen sowie ggf. die gewerbesteuerlichen Korrekturvorschriften - regelmäßig als eine national beschränkte Steuervergünstigung zu qualifizieren sein.[94]

Für das Reformmodell hin zu einer modernen Gruppenbesteuerung gilt es folglich einen Mechanismus zu finden, welcher eine finanzielle Kompensation für die offenbar gemeinschaftsrechtlich gebotene Gewährung von einheitstheoretischen Modifikationen an grenzüberschreitend tätige Konzerne sicherstellt.

2.3.2.2 Objektive Vergleichbarkeit

Der EuGH erkannte in den o.g. Rechtssachen nicht nur das Vorliegen einer national beschränkten Steuervergünstigung sondern ebenfalls in allen Fällen eine objektive Vergleichbarkeit des grenzüberschreitenden Sachverhalts mit einem rein inländischen Vergleichspaar an. Da beide Feststellungen kumulativ erfüllt sind, liegt demnach eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit vor.

Es kann insoweit konstatiert werden, dass die Niederlassungsfreiheit nicht nur im Hinblick auf eine gebietsansässige Muttergesellschaft und ihre unmittelbare gebietsfremde Tochtergesellschaft tangiert werden kann. Vielmehr determiniert die jeweilige Ausgestaltung des nationalen Gruppenbesteuerungsmodells die Anzahl objektiv vergleichbarer Konstellationen.

So ist im Rahmen von Group-Contribution- sowie Group-Relief-Modellen die objektive Vergleichbarkeit regelmäßig auch dann gegeben, wenn der Verlust auf Ebene einer gebietsfremden unmittelbaren

---

[94] Vgl. Endres, FS für Herzig 2010, 202; ders. PIStB 2009, 219; vgl. Herzig, StuW 2010, 218; Herzig/Wagner, DStR 2006, 11; Hey, StuW 2011, 138; Meilicke, FS für Herzig 2010, 232; Heurung/Engel/Thiedemann, FR 2011, 217; Kessler/Jepp, DB 2009, 2741; Kessler/Phillipp, Ubg 2010, 871; van Lishaut, FR 2009, 1032; Wagner, IStR 2007, 653 m.w.N.

bzw. mittelbaren Mutter-, Schwester- oder Enkelgesellschaft anfällt. Denn im nationalen Vergleichspaar ist der Verlusttransfer ebenfalls in alle Richtungen sowie stufenüberspringend möglich.[95]

Im Rahmen des Einheits- sowie Zurechnungskonzepts scheidet die Verlustzurechnung von einer gebietsfremden Mutter- oder Schwestergesellschaft als objektives Vergleichspaar hingegen aus, da beide Konzepte eine steuerliche Ergebniskonsolidierung bzw. Ergebniszurechnung nach oben - und somit weder nach unten noch zur Seite - zulassen. Die Prüfung eines grenzüberschreitenden mittelbaren Verlustimports von einer gebietsfremden Enkelgesellschaft erscheint jedoch dann geboten, wenn die nationalen Vorschriften die Begründung einer mittelbaren steuerlichen Gruppe und somit eine stufenüberspringende Ergebniskonsolidierung bzw. Ergebniszurechnung ermöglichen.

Zu beachten ist des Weiteren, dass die objektive Vergleichbarkeit des nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalts nicht durch verdeckte Diskriminierungen eingeschränkt wird.

So wurde in der Rechtssache Marks & Spencer das offenbare Fehlen der Voraussetzung eines frist- und formgerechten Antrags auf den gruppeninternen intraperiodischen (grenzüberschreitenden) Verlusttransfer im Wege einer normerhaltenden Reduktion als entscheidungsunerheblich qualifiziert, da dieser seinerzeit nur von gebietsansässigen Gruppengesellschaften begehrt werden konnte.[96]

Ebenfalls steht nach Ausführungen des EuGH in der Rechtssache Oy AA eine fehlende ergebniswirksame Erfassung empfangener Konzernbeitrage auf Ebene der gebietsfremden Muttergesellschaft der Vergleichbarkeit des nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalts nicht entgegen.[97] Da die nationalen Vorschriften keine erfolgswirksame Erfassung von Konzernbeiträgen auf Ebene der gebietsansässigen Konzerngesellschaft zulassen, soweit die Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, kommt dieser Voraussetzung in grenzüberschreitenden Konstellationen im Ergebnis keine Relevanz zu. Aus der Urteilsbegründung ist zumindest keine Forderung eines analogen erfolgsneutralen grenzüberschreitenden Ergebnistransfers als normerhaltende Reduktion zu entnehmen. Gegen zwangsweise grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen ist einzuwenden, dass die damit auf Ebene der gebietsfremden Muttergesellschaft vereinnahmten Beteiligungserfolge selbst einer definitiven Steuerbelastung unterliegen und sie darüber hinaus im unmittelbaren Anschluss regelmäßig durch Einlage der Muttergesellschaft wirtschaftlich rückabgewickelt werden können.

Im Hinblick auf das Organschaftsregime resultieren die Ausführungen des EuGH in zwei Rückschlüssen.

Zum einen dürfte die Voraussetzung zum Abschluss und Durchführung eines grenzüberschreitenden Gewinnabführungsvertrages zwecks Anerkennung einer steuerlichen Gruppe als verdeckte Diskriminierung zu qualifizieren und somit im Rahmen einer normerhaltenden Reduktion für grenzüberschreitend tätige Konzerne unbeachtlich sein.[98] Denn auch wenn das Gesellschaftsrecht eines anderen Mitgliedsstaates ausnahmsweise den Abschluss eines grenzüberschreitenden Gewinnabführungsvertrags zulassen sollte,[99] dürfte die grenzüberschreitende Organschaft regelmäßig an der tatsächlichen Durchführung scheitern, da die Abführung des nach inländischen Rechtsvorschriften ermittelten ganzen

---

[95] A.A. Thömmes, IWB 2007, F 11 A, 1154.

[96] In der Rechtssache Marks & Spencer haben die Kläger einen offenbar rückwirkenden grenzüberschreitenden Verlusttransfer in die Wirtschaftsjahre 97/98 bis 00/01 begehrt. Gl.A. Roser, Ubg 2010, 33.

[97] Vgl. EuGH, Urteil v. 18.7.2007 - C-231/05, Oy AA, IStR 2007, 631, Rz. 38 und Rz. 43. Im vorliegenden Sachverhalt wurde kein Gruppenbeitrag geleistet.

[98] Vgl. Ausführungen in Abschnitt 2.2.2.3.1.

[99] So in Österreich, Portugal und Slowenien; vgl. Herzig, StuW 2010, 224 m.w.N.; Witt, FR 2009, 1048; lt. Hoene auch in Italien; Vgl. ders., IStR 2012, 462.

Gewinns respektive der vollständige Ausgleich des nach inländischen Rechtsvorschriften ermittelten Verlustes der gebietsfremden Tochtergesellschaft nicht durchführbar ist.

Der Ersatz des Erfordernisses zum Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags durch die analoge zeitnahe erfolgsneutrale Ausschüttung des Ganzen Gewinns und die Einlage des vollständigen Verlustes dürfte ihrerseits gemeinschaftsrechtswidrig sein, solange grenzüberschreitende Beteiligungserfolge nicht für steuerliche Zwecke eliminiert werden. Denn typischer Weise, d.h. bei einem Totalgewinn mit schwankenden Ergebnisverläufen der gebietsfremden Tochtergesellschaft, resultierte diese Praxis regelmäßig in anteilig steuerpflichtigen Beteiligungserträgen im Gewinnfall, während die im Verlustfall getätigten Einlagen den Beteiligungsbuchwert der Tochtergesellschaft und erhöhen und somit einen Veräußerungsverlust auslösen, welcher zumindest auf Ebene von körperschaftsteuerpflichtigen Muttergesellschaften als nichtabziehbare Betriebsausgabe vollständig außerbilanziell wieder hinzuzurechnen ist.[100] Im Resultat wären damit alle unmittelbaren grenzüberschreitenden Konzernbeziehungen als objektives Vergleichspaar anzuerkennen, soweit die Tochtergesellschaft im EU-/EWR-Raum ansässig ist und die gebietsansässige Muttergesellschaft die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung erfüllt.

Zum anderen erweitert die im Inlandskonzern zulässige Begründung einer stufenüberspringenden „Bananen-“ bzw. „Umklammerungsorganschaft“ zwischen einer gebietsansässigen Mutter- und Enkelgesellschaft den Umfang des objektiven Vergleichspaares auf gebietsfremde Enkelgesellschaften, so dass deren Ausschluss von den gebietsansässigen Enkelgesellschaften gewährten Steuervergünstigungen aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht höchst problematisch sein dürfte.

Für das Reformmodell hin zu einer modernen Gruppenbesteuerung gilt es folglich Voraussetzungen zu schaffen, die einerseits eine gemeinschaftsrechtskonforme Einschränkung der potenziellen grenzüberschreitenden steuerlichen Gruppe auf tatsächlich einzubindende gebietsfremde Tochtergesellschaften ermöglichen und andererseits in einer gemeinschaftsrechtskonformen Minimierung der steuerlichen Berücksichtigung von gebietsfremden Enkelgesellschaften resultiert.

2.3.2.3 Rechtfertigungsgründe

Der EuGH hat in den o.g. Rechtssachen entschieden, dass die im Urteilsfall betroffenen national beschränkten Gruppenbesteuerungssysteme gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen.

Nach Überzeugung des EuGH ist die steuerliche Ungleichbehandlung jedoch einer Rechtfertigung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses zugängig, soweit die beschränkenden Maßnahmen zur Erreichung dieser Ziele geeignet sind und dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz genügen und daher nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um die verfolgten Ziele zu erreichen.

Dabei erkannte der EuGH die nachfolgenden drei Rechtfertigungsgründe als zwingende Gründe des Allgemeininteresses an, welche einen allgemeinen gemeinschaftsrechtskonformen Ausschluss der

---

[100] In diesem Lichte ist m.E. auch die „bloße“ Forderung des Niedersächsischen Finanzgerichts sowie des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz nach einer im Voraus für die Dauer von mindestens 5 Jahren vereinbarten verpflichtenden Verlustübernahme ohne analoge Gewinnabführungsverpflichtung als Nachweis für die „gelebte“ Organschaft so zu verstehen, dass man die Problematik der dauerhaften Mehrbelastung von grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen auszublenden versuchte; vgl. Niedersächsisches FG v. 11.2.2010 - 6 K 406/08, EFG 2010, 815; FG Rheinland-Pfalz v. 17.3.2010 - 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632. Zudem resultierte eine einseitige Verlustübernahmeverpflichtung in diskriminierenden Vermögensnachteilen der gebietsansässigen Muttergesellschaft; vgl. Rublack, FR 2010, 794.

Gewährung von national beschränkten Steuervergünstigungen für gebietsfremde Konzerngesellschaften ermöglichen:

- die Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedsstaaten,
- die Vermeidung der Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung ***sowie***
- die Vermeidung der Steuerfluchtgefahr.

Ungeachtet der im Anschluss vorzunehmenden Verhältnismäßigkeitsprüfung im engeren Sinne erkannte der EuGH in allen o.g. Urteils-Fällen Rechtsfertigungsgründe für die Verletzung der Niederlassungsfreiheit an, so dass die allgemeine Verwehrung von Steuervergünstigungen für gebietsfremde Konzerngesellschaften dem Grunde nach geeignet und verhältnismäßig ist, um die negativen Folgen für das Allgemeininteresse abzuwenden, und daher die Niederlassung von grenzüberschreitenden Konzernen grundsätzlich nicht diskriminiert.

In der Rechtssache Marks & Spencer sprach sich der EuGH sogar explizit gegen einen obligatorischen laufenden grenzüberschreitenden Verlustausgleich mit Nachversteuerungsregelungen aus. Somit reicht ein bloßer Liquiditätsnachteil nach Ansicht des EuGH nicht aus, um eine ungerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu begründen.

In seinen Urteilsausführungen ging der EuGH auf die Risiken der laufenden grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung ein.

Diese bestehen in Group-Relief- und Group-Contribution-Modellen insbesondere in dem gestalterischen Export von Verlusten aus Niedrig- in Hochsteuerländer, was auf das jährliche Ausübungswahlrecht zur Vornahme des Verlusttransfers bzw. von Gruppenbeiträgen in eine beliebige Richtung verbunden ist. Darüber hinaus sei im Group-Contribution-Modell der gestalterische Export von Gewinnen aus Hoch- in Niedrigsteuerländer respektive, mangels der Besteuerungsrechte des anderen Mitgliedstaates an den transferierten Auslandsgewinnen, die Entstehung weißer Einkünfte möglich.

Des Weiteren ist im Rahmen des (niederländischen) Einheitskonzepts das jährliche Optionsrecht zur Begründung der steuerlichen Einheit insbesondere dafür ursächlich, dass die Verluste der gebietsfremden Tochtergesellschaft nach Belieben im Ansässigkeitsstaat der Mutter- oder Tochtergesellschaft zu berücksichtigen wären.

Ergänzend könnte die fehlende Harmonisierung der steuerlichen Regelungen im EU-/EWR-Raum letztlich in Qualifikationskonflikten und somit in einer doppelten Verlustberücksichtigung resultieren, insbesondere wenn nicht alle Mitgliedsstaaten über adäquate Missbrauchsvorschriften verfügen.

Insoweit stellte der EuGH fest, dass die Schrankenlose grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung (i.S.d. Verlust- oder Gewinntransfers) in den Urteilsfällen einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse diametral entgegen stünde und zudem die Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung sowie der Steuerfluchtgefahr förderte. Zu beachten ist jedoch, dass diese Feststellungen für die spezifischen Gruppenbesteuerungssysteme getroffen worden sind und maßgeblich auf den jährlichen Antrags- bzw. Ausübungswahlrechten sowie zusätzlich auf der beliebigen Richtung des gruppeninternen Verlusttransfers beruhen.

Daher wäre fraglich, ob die aufgestellten Rechtfertigungsgründe überhaupt auf das Organschaftsregime zutreffen. Denn die organschaftsrechtlichen Vorschriften sehen eine obligatorische Ergebniszurechnung über eine Mindestlaufzeit von fünf Jahren vor, so dass ein analoger (und ggf. beantragter) laufender Verlustimport den vom EuGH bemängelten Gestaltungsspielraum auf ein Mindestmaß reduziert. Des Weiteren wurden im Rahmen der „kleinen Organschaftsreform“ Missbrauchsregelungen

gegen die doppelte Verlustberücksichtigung implementiert, so dass die entsprechende Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung im In- und Ausland regelmäßig ausgeschlossen werden kann.[101] Insoweit besteht ein gewisses Risiko, dass die nationale Ausgestaltung des Organschaftsregimes bereits seine laufende Anwendung auf den grenzüberschreitenden Konzernsachverhalt gebieten könnte.[102]

Diese Feststellung gilt es im Rahmen des Reformvorschlags hin zu einer modernen Gruppenbesteuerung zu berücksichtigen. Einerseits könnten „lasche" nationale Regelungen implementiert werden, die hinreichend viele Gestaltungsspielräume eröffnen und somit einen laufenden Ausschluss der grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung rechtfertigen. Dieses Vorgehen sich dürfte jedoch spätestens im Rahmen der aperiodischen Verhältnismäßigkeitsprüfung im engeren Sinne rächen, sollte sie eine zwingend grenzüberschreitende Anwendung der Gruppenbesteuerung gebieten. Die alternative Vorgehensweise bestünde wiederum in der Etablierung eines Mechanismus, welcher eine Gegenfinanzierung sicherstellt.

2.3.2.4 Ausnahme: Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

Die o.g. Rechtfertigungsgründe ermöglichen eine allgemeine gemeinschaftsrechtskonforme Verwehrung der national beschränkten Steuervergünstigungen für gebietsfremde Konzerngesellschaften. Soweit die steuerliche Benachteiligung der grenzüberschreitenden Betätigung jedoch eine definitive Wirkung erlangt, geht sie regelmäßig über das hinaus, was erforderlich wäre um die anerkannten zwingenden Gründe des Allgemeininteresses zu wahren.

Im Hinblick auf den grenzüberschreitenden Verlustausgleich liegt nach Ansicht des EuGH eine gemeinschaftsrechtswidrige Verletzung der Niederlassungsfreiheit folglich regelmäßig erst dann vor, wenn die gebietsansässige Muttergesellschaft nachweisen kann, dass die gebietsfremde Tochtergesellschaft sämtliche in ihrem Sitzmitgliedstaat bestehenden Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft hat und weder sie noch ein Dritter diese in künftigen Zeiträumen berücksichtigen können. Denn in diesem Fall gehen die Auslandsverluste uneinbringlich und somit final unter, so dass die Vermeidung einer definitiven Mehrbelastung des Auslandsinvestments gegenüber der Vermeidung eines Gestaltungsmissbrauchs in den Vordergrund rückt.

Eine solche ungerechtfertigte Verletzung der Niederlassungsfreiheit hat der EuGH nur in den Rechtssachen Marks & Spencer sowie A Oy festgestellt, wobei er im letztgenannten Urteil den Fall zur weiteren Prüfung an das nationale Gericht zurückgewiesen hat. Denn in der Rechtsache A Oy konnte der EuGH aus dem vorgelegten Sachverhalt nicht einwandfrei erkennen, ob die vorgenommene Fusion rein steuerlich motiviert gewesen ist und im Ansässigkeitsstaat der gebietsfremden Tochtergesellschaft tatsächlich alle vorhandenen Möglichkeiten zur Verlustberücksichtigung ausgeschöpft worden sind.

In den Rechtssachen Oy AA sowie X-Holding BV haben die Kläger hingegen lediglich eine laufende, und somit allgemeine, Anwendung der national beschränkten Gruppenbesteuerungssysteme begehrt, ohne eine definitive steuerliche Benachteiligung nachzuweisen. Der EuGH entschied daher folgerich-

---

[101] § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG.

[102] So hat der EuGH in der Rechtssache A Oy aus dem fehlenden jährlichen Wahlrecht zur beliebigen Anwendung des Steuersystems der gebietsansässigen Mutter- oder der gebietsfremden Tochtergesellschaft den Umkehrschluss gezogen, dass eine national beschränkende Maßnahme bei entsprechendem Nachweis der Verletzung der Niederlassungsfreiheit zumindest unverhältnismäßig ist; vgl. EuGH, Urteil v. 21.02.2013 - C-123/11, A Oy, IStR 2013, 239, Rz. 48f. Der EuGH stellte jedoch gleichsam die Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung sowie der Steuerflucht durch eine der Fusion vorangehende steueroptimierte gruppeninterne Umstrukturierungen fest, die eine national beschränkende Maßnahme erforderlich machen. Diese Gefahren sind im Rahmen des Organschaftsregimes jedenfalls weniger evident.

tig, dass die Kläger durch die allgemeine national beschränkte Anwendung der Gruppenbesteuerungssysteme nicht gemeinschaftsrechtswidrig in ihrer Niederlassungsfreiheit verletzt werden.[103]

Die maßgebliche Unterscheidung in eine laufende und definitive steuerliche Benachteiligung des grenzüberschreitend tätigen Konzerns geht allerdings aus dem Tenor des Gerichtes in den Rechtssachen Oy AA sowie X-Holding BV nicht mehr hervor. In der Literatur wurde daher die Abkehr vor der EuGH-Rechtsprechung zu finalen Auslandsverlusten gemutmaßt, was mit der Entscheidung in der Rechtssache A Oy widerlegt sein dürfte.[104]

Es erscheint eher folgerichtig, dass der EuGH in den Rechtsachen Oy AA und X Holding BV anders entschieden hätte, wenn die Kläger einen definitiven steuerlichen Nachteil hätten geltend machen können. Denn in dieser Konstellation hätten die Kläger gerade keine Wahlfreiheit in der beliebigen Anwendung der Steuersysteme beider Mitgliedstaaten. Vielmehr bewirkten die national beschränkten Gruppenbesteuerungssysteme eine unverhältnismäßige steuerliche Benachteiligung des grenzüberschreitend tätigen Konzerns, die in einer ungerechtfertigten Verletzung der Niederlassungsfreiheit resultierten.[105]

Darüber hinaus ist zu beachten, dass die in den Rechtssachen Oy AA und X-Holding BV begehrte Steuervergünstigung nicht (ausschließlich) in einem Verlustimport bestand.

Denn soweit in der Rechtsache Oy AA auf Ebene der gebietsfremden Muttergesellschaft ein finaler Verlust festgestellt worden wäre, resultierte die Verwehrung eines „finalen“ Gewinntransfers durch die gebietsansässige Tochtergesellschaft regelmäßig in einer definitiven steuerlichen Benachteiligung des grenzüberschreitend tätigen Konzerns. In diesem Fall mangelt es - zumindest bei Abwesenheit von weiteren Konzernverflechtungen - an einer Gefahr der doppelten Verlustnutzung bzw. der Steuerflucht. Zudem fehlte eine missbräuchliche Ausnutzung der Steuersysteme i.S.d. beliebigen Verschiebung von Ergebnissen zwischen beiden Mitgliedstaaten, so dass die Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedsstaaten nicht gefährdet oder zumindest unverhältnismäßig erscheint, so dass die national beschränkte Steuerwirksamkeit des gruppeninternen Gewinntransfers im Ergebnis diskriminierend ist.

Entsprechendes gilt in der Rechtssache X-Holding BV, soweit auf Ebene der gebietsfremden Tochtergesellschaft finale Verluste festgestellt worden wären. Darüber hinaus könnte jedoch auch unabhängig von einer Verlustsituation die Versagung der übrigen einheitstheoretischen steuerlichen Konsolidierungsmaßnahmen, zumindest dem Grunde nach, eine dauerhafte und somit gemeinschaftsrechtswidrige Steuermehrbelastung des grenzüberschreitend tätigen Konzerns verursachen.

So werden in den Niederlanden gruppeninterne Gewinnausschüttungen nicht im Rahmen der einheitlichen Konzernsteuerbilanz ausgewiesen und somit für steuerliche Zwecke nicht gewinnerhöhend erfasst. Sollte die in Artikel 13 Vpb (Niederländisches Körperschaftsteuergesetz) kodifizierte vollständige Steuerbefreiung von bestimmten Beteiligungserträgen in der Zukunft beispielsweise durch eine dem § 8b KStG entsprechende Regelung ersetzt werden, unterlägen ausschließlich die im Zusammen-

---

[103] Vgl. Frotscher, IStR 2011, 702; Graw, DB 2010, 2470; Herzig, StuW 2010, 217; Heurung/Engel/Bresgen, GmbHR 2013, 639; Heurung/Engel/Thiedemann, FR 2011, 215; Kahle/Vogel/Schulz, Ubg 2011, 770; Panzer/Gebert, IStR 2010, 785; von Brocke/Auer, IWB 2010, 755. A.A. Mitschke, IStR 2011, 188.

[104] Vgl. Erörterungen im Abschnitt 2.3.1.

[105] So erkannte die Schwedische Finanzverwaltung grenzüberschreitende Konzernbeiträge einer gebietsansässigen Mutter- an eine gebietsfremde Tochtergesellschaft als zulässig an; vgl. Kußmaul/Niehren, IStR 2008, 85 m.w.N.

hang mit einer gebietsfremden Tochtergesellschaft realisierten Beteiligungserfolge einer dauerhaften steuerlichen Mehrbelastung, während entsprechende Beteiligungserfolge im Zusammenhang mit einer gebietsansässigen Gruppengesellschaft weiterhin steuerneutral realisiert werden könnten.

Für das Organschaftsregime kann folglich keine allgemeine Entwarnung im Hinblick auf die einheitstheoretischen Modifikationen gegeben werden. Insbesondere die gemeinschaftsrechtlich gebotene Eliminierung von gruppeninternen Beteiligungserfolgen resultiert aufgrund der zulässigen Einbindung von einkommensteuerpflichtigen Organträgern in erheblichen Steuerausfallrisiken für den deutschen Fiskus. Denn hier besteht die Gefahr, dass Einkünfte von gebietsfremden Tochter- und Enkelgesellschaften ohne Anwendung des Teileinkünfteverfahrens von der körperschaftsteuerlichen in die einkommensteuerliche Sphäre übergehen. Da dem deutschen Fiskus keine Besteuerungsbefugnisse an den ausländischen Gewinnen zustehen, kann auch keine kompensatorische Hochschleusung derselben auf das (höhere) Einkommensteuerniveau des gebietsansässigen Organträgers vorgenommen werden.

Hingegen verhindert der im Rahmen der Organschaft vorgesehene Betriebstättenvorbehalt für inländische Organträger die Gefahr einer steuerwirksamen Gewinnzurechnung an eine gebietsfremde Muttergesellschaft und zwar auch dann, wenn auf Ebene der gebietsfremden Muttergesellschaft finale Auslandsverluste festgestellt werden sollten. Insoweit droht in dieser Hinsicht keine „finale“ Gewinnabsaugung des deutschen Steuersubstrats ins Ausland.

Für die Reformbestrebungen gilt es zweierlei Vorgaben zu beachten. Zum einen sollte das Risiko einer „finalen“ Gewinnabsaugung vermieden werden, welches insbesondere im Rahmen des Group-Contribution-Modells besteht. Des Weiteren gilt es ein Besteuerungsrecht an den ausländischen Gewinnen zu begründen, um eine finanzielle Kompensation für die offenbar gemeinschaftsrechtlich gebotene grenzüberschreitende Gewährung von einheitstheoretischen Modifikationen - und somit insbesondere des damit verbundenen Wegfalls der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens - sicherzustellen.

2.3.2.5 Rückausnahme: Vermeidung der Steuerumgehung

Soweit national beschränkte Steuervergünstigungen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verletzten, liegt regelmäßig eine ungerechtfertigte Verletzung der Niederlassungsfreiheit vor. Im Hinblick auf den grenzüberschreitenden Verlustausgleich ist eine national begrenzte Maßnahme erst dann unverhältnismäßig, wenn die gebietsfremde Konzerngesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat nachweislich alle Möglichkeiten der Verlustnutzung ausgeschöpft hat, sei es im Rahmen des Verlustrücktrags, des periodischen Verlustausgleichs, des Verlustvortrags oder der Verlustübertragung auf Dritte (= finale Auslandsverluste).

Ungeachtet des Vorliegens von finalen Auslandsverlusten räumte der EuGH im Urteilsfall Marks & Spencer den Mitgliedstaaten das Recht zu, „nur zur Umgehung des nationalen Steuerrechts oder zur Steuerflucht geschaffene Sachverhalte“ durch speziell darauf ausgerichtete nationale Maßnahmen zu sanktionieren.[106] Auch in der Rechtssache A Oy erkennt der EuGH die Notwendigkeit zu einer Einzelfallprüfung, auch wenn sich diese auf die Berechnungsmodalitäten des finalen Auslandsverlustes beziehen.[107] Des Weiteren geht aus allen vier EuGH-Urteilen zu finalen Auslandsverlusten hervor, dass Mitgliedstaaten generell geeignete Maßnahmen zur Vermeidung der Steuerumgehung treffen können, soweit diese verhältnismäßig sind.

---

[106] EuGH, Urteil v. 13.12.2005 - C-446/03, Marks & Spencer, FR 2006, 177, Rz. 57.
[107] Vgl. EuGH, Urteil v. 21.02.2013 - C-123/11, A Oy, IStR 2013, 239, Rz. 60.

Nunmehr sind Konstellationen möglich, in denen finale Auslandsverluste und die Gefahr der Steuerumgehung aufeinandertreffen. Die Steuerumgehung kann dabei sowohl auf die doppelte Verlustberücksichtigung oder die Ausnutzung des Steuersatzgefälles gerichtet sein. Für solche Fälle hält der EuGH offenbar eine Hintertür offen, den gemeinschaftsrechtlich gebotenen Verlustimport (teilweise) auszuschließen.

Eine genauere Analyse der möglicherweise zulässigen Rückausnahme wird im Rahmen der nachfolgenden Erörterung der durch den EuGH offen gelassenen Fragen erfolgen.

2.3.3 Offene Fragen der EuGH-Rechtsprechung zu finalen Auslandsverlusten

2.3.3.1 Nachweis der Finalität

Der EuGH führte in seinen Entscheidungen aus, dass die den Verlustimport begehrende Konzerngesellschaft nachweisen muss, dass die gebietsfremde Konzerngesellschaft alle in ihrem Ansässigkeitsstaat bestehenden Möglichkeiten der Verlustnutzung ausgeschöpft hat, sei es im Rahmen des Verlustrücktrags, des periodischen Verlustausgleichs, des Verlustvortrags oder der Verlustübertragung auf Dritte.

Somit ist zunächst in einem Umkehrschluss festzustellen, dass der Nachweis der Finalität von Auslandsverlusten einen tatsächlich im Ausland festgestellten Verlust voraussetzt, welcher final untergeht. Mit anderen Worten ist kein Verlustimport (bzw. Gewinnexport) durchzuführen, soweit auf Ebene der in einem Mitgliedstaat ansässigen Konzerngesellschaft kein Verlust festgestellt wird und daher final untergehen kann, auch wenn die Ermittlungsvorschriften des anderen Mitgliedstaates in einem „rechnerischen“ Auslandsverlust resultieren.[108]

Während diese Feststellung einfach und verständlich ist, wirft der zusätzlich vorausgesetzte Nachweis der Ausnutzung aller bestehenden Verlustausgleichsmöglichkeiten vielerlei Fragestellungen auf.

Legt man das Erfordernis zur Ausschöpfung aller Möglichkeiten der Verlustnutzung wörtlich aus, so dürfte die Entstehung von finalen Auslandsverlusten regelmäßig die Einstellung der gewerblichen Tätigkeit des gesamten grenzüberschreitenden Konzerns voraussetzen. Anderenfalls besteht jedenfalls immer die theoretische Möglichkeit den Auslandsverlust vorzutragen, um ihn mit künftigen - wenn auch nicht näher konkretisierten - Auslandsgewinnen auszugleichen. In diesem Sinne gleicht die Auflösung der gebietsfremden Konzerngesellschaft der bewussten Entscheidung gegen die theoretisch bestehende Möglichkeit einer Verlustnutzung. Man könnte sogar noch weiter gehen und fordern, dass der verbleibende Konzernteil die Auslandsverluste durch vorrangige Verschiebung von inländischen Gewinnpotenzialen oder der Fusion des übrigen Konzernteils auf die gebietsfremde Konzerngesellschaft zu nutzen hat.

Diese wörtliche Auslegung widerspricht jedoch dem Sinn und Zweck der EuGH-Urteile und resultierte in rein steuerlich motivierten Konstrukten. Insoweit ist die rein theoretische Möglichkeit einer Verlustnutzung im Wege der teleologischen Reduktion als Voraussetzung für den Verlustimport (bzw. Gewinnexport) auszuschließen.[109]

Andererseits ist die teleologische Reduktion mit der Fragestellung verbunden, wieviel Gestaltungsfreiheit man dem grenzüberschreitend tätigen Konzern an die Hand geben soll.

---

[108] Vgl. Panzer/Gebert, IStR 2010, 782; Roser, Ubg 2010, 35.
[109] Vgl. Hagemann/Kahlenberg, StuB 2013, 329; Panzer/Gebert, IStR 2010, 782.

Soweit die Vorschriften eines Mitgliedstaates beispielsweise einen zeitlich begrenzten Verlustvortrag vorsehen, könnte die gestalterische Einstellung der gewerblichen Tätigkeit der gebietsfremden Konzerngesellschaft in der Entstehung eines finalen Auslandsverlustes resultieren und somit einen gemeinschaftsrechtlich gebotenen Verlustimport begünstigen. In solchen Fällen wäre zumindest zu fordern, dass der grenzüberschreitende Konzern in dem betroffenen Mitgliedstaat alle (vergleichbaren) Tätigkeiten einstellt und nicht innerhalb eines gewissen Zeitraums wieder aufnimmt. Im Übrigen ist ein vorrangiger Verlustausgleich mit Gewinnen anderer Konzerngesellschaft in demselben Mitgliedstaat zu fordern.[110]

Entsprechende Einschränkungen sind zu fordern, soweit der Verlustuntergang auf einem gruppeninternen Veräußerung- oder Umwandlungsvorgang beruht. Somit dürfen weder die veräußerte bzw. aufgelöste gebietsfremde Tochtergesellschaft noch andere Konzerngesellschaften ihre Tätigkeit in dem betroffenen Mitgliedstaat weiterfortführen, sei es als eigenständige Gesellschaft oder Betriebstätte der aufnehmenden Konzerngesellschaft.[111] Denn in beiden Fällen besteht eine über den rein theoretischen Fall hinausgehende Möglichkeit zum Verlustausgleich in demselben Mitgliedstaat.

Eine weitere Fragestellung betrifft die Mitwirkungspflicht im Rahmen der Ausübung von handels- und steuerlichen Ansatz- und Bewertungswahlrechten. Bei wörtlicher Auslegung könnte die (vollumfängliche) Anerkennung von finalen Auslandsverlusten immer dann scheitern, wenn das gebietsfremde Konzernmitglied sich in einer Verlustsituation befindend, nicht die höchst zulässigen stillen Reserven bzw. mehr als die zwingend vorgeschriebenen stillen Lasten realisiert hat. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Liquidationsverlust der gebietsfremden Konzerngesellschaft nicht als finaler Auslandsverlust zu qualifizieren ist. Denn eine nicht steuermaximierende Wahlrechtsausübung erhöht den finalen Auslandsverlust, während ein korrespondierender und den finalen Auslandsverlust mindernder Liquidationsgewinn nicht automatisch sichergestellt ist.

Zu beachten ist, dass die steuermaximierende Wahlrechtsausübung regelmäßig jeden einzelnen Geschäftsvorgang in dem Zeitraum zwischen erstmaliger Verlustsituation bis zum Beginn der Liquidationsphase betrifft, bspw. eine in der Vergangenheit steuerneutral/steuerwirksam vorgenommene Ausgliederung eines Teilbetriebs, wenn der gemeine Wert des übertragenen Betriebsvermögens den Buchwert übersteigt/unterschreitet, die Zuführung zu/unterlassene Auflösung von einer steuerlich zulässigen Rücklage, die wahlweise zulässige Vornahme einer degressiven AfA oder die wahlweise zulässige Aktivierung von selbsterstellten Wirtschaftsgütern ohne Berücksichtigung von Gemeinkosten.

Diese wörtliche Auslegung erscheint wiederum zu ausufernd, weil sie den Steuerpflichtigen unangemessen in seiner Entscheidungsfreiheit behindert und zu rein steuerlich motivierten Maßnahmen zwingt. Insoweit erscheint eine teleologische Reduktion der Voraussetzung erforderlich, die lediglich eine im Zeitpunkt der Feststellung von Auslandsverlusten höchst zulässige/minimal erforderliche Aufdeckung der stillen Reserven / Lasten - insbesondere bei gruppeninternen Vorgängen - verlangt.[112] Ergänzend könnten wesentliche, in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Beendigung der grenzüberschreitenden Tätigkeit stehende Geschäftsvorgänge, einbezogen werden.

---

[110] Heurung/Engel/Bresgen schlagen eine Motivationsprüfung vor; vgl. dies., GmbHR 2013, 644. Dieser dürfte jedoch regelmäßig ins Leere laufen, da die Schließung einer Verlustgesellschaft wirtschaftlich begründet ist. Mayr schlägt vor, die zeitnahe Wiederaufnahme der Auslandstätigkeit durch eine neu gegründete Tochtergesellschaft zu sanktionieren; vgl. Mayr, BB 2008, 1817; Mitschke, IStR 2013, 213; Roser, Ubg 2010, 37; Scheunemann, IStR 2006, 150.

[111] Vgl. Heurung/Engel/Bresgen, GmbHR 2013, 643; Mayr, BB 2008, 1817.

[112] Vgl. Heurung/Engel/Bresgen, GmbHR 2013, 643; Mayr, BB 2008, 1817; Roser, Ubg 2010, 36.

Nicht zuletzt könnte die wörtliche Auslegung im Hinblick auf ein in dem Ansässigkeitsstaat der gebietsfremden Tochtergesellschaft existierendes Gruppenbesteuerungssystem in unverhältnismäßigen Nachteilen für den Steuerpflichtigen resultieren.

Denn soweit im Ausland ein Group-Contribution-Modell besteht, kann sowohl ein von der Verlustgesellschaft vorgenommener Gruppenbeitrag an eine andere Konzerngesellschaft als auch ein von der anderen Gesellschaft unterlassener Gruppenbeitrag an die Verlustgesellschaft negativ ausgelegt werden. Die Voraussetzung einer quasi obligatorischen dauerhaften steuermaximierenden Gruppenbeitrags-Politik für die Berücksichtigung von finalen Auslandsverlusten führte jedoch schnell ad absurdum, soweit (alle) beide gebietsfremden Tochtergesellschaften finale Auslandsverluste aufweisen sollten. Denn in diesem Fall hätte jede einzelne gebietsfremde Konzerngesellschaft ihre eigenen Verluste durch entsprechende Vornahme oder Empfang von Gruppenbeiträgen minimieren können, ohne dass sich der gesamte Auslandsverlust dadurch reduziert hätte. Entsprechendes Problem tritt auch dann ein, wenn eine gebietsfremde Tochtergesellschaft ihren Gruppenbeitrag wahlweise an mehrere Verlust-Konzerngesellschaften leisten könnte und sich dann für eine bestimmte Auf- bzw. Zuteilung des Gruppenbeitrags entscheiden muss. Für Group-Relief-Modelle gelten die Ausführungen analog.

Aber auch in Zurechnungs- und Einheitskonzepten könnte die Begründung einer ausländischen Gruppenbesteuerung den finalen Auslandsverlust sowohl erhöhen als auch mindern. Beispielsweise erhöhen neutralisierte bzw. nicht realisierte gruppeninterne Zwischengewinne den finalen Auslandsverlust, während entsprechende neutralisierte bzw. nicht realisierte gruppeninterne Zwischenverluste den finalen Auslandsverlust reduzieren. Auch könnte der finale Auslandsverlust einer gebietsfremden Tochtergesellschaft durch Zurechnung bzw. Konsolidierung von Gewinnen einer Enkelgesellschaft reduziert werden, während entsprechende Verluste der Enkelgesellschaft den finalen Auslandsverlust der gebietsfremden Tochtergesellschaft erhöhen.

Daher ist auch in Hinblick auf ausländische Gruppenbesteuerungssysteme die wörtliche Auslegung der Ausnutzung aller möglicher Verlustausgleiche teleologisch zu reduzieren. So darf nur eine unterlassene Begründung der ausländischen Gruppenbesteuerung - nicht jedoch ihre wahlweise Begründung - einen Verlustimport reduzieren.[113] Im Rahmen der wahlweisen Verlust- bzw. Gewinnübertragung wären zudem regelmäßig alle wirtschaftlich sinnvollen Varianten anzuerkennen. Weitere Einschränkungen könnten ggf. in Abhängigkeit von der Ausgestaltung des Gruppenbesteuerungsmodells der im anderen Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft erfolgen, soweit die nationalen Gruppenbesteuerungssysteme beider Mitgliedstaaten nicht miteinander kompatibel sind und deren Anwendung daher in einem abweichenden finalen Auslandsverlust resultieren würde.

Aus den obigen Ausführungen ist zu erahnen, dass das Nachweiserfordernis eine Gradwanderung darstellt und im Einzelfall konfliktbehaftet ist. Als Grundregel ist festzuhalten, dass das Nachweiserfordernis regelmäßig erfüllt ist, soweit:

- ein im Ausland tatsächlich festgestellter Verlust uneinbringlich untergeht,
- ein vorrangiger Verlustausgleich im demselben Mitgliedstaat ausgeschöpft wird, ohne Berücksichtigung von rein theoretischen Möglichkeiten
- der grenzüberschreitende Konzern in dem betroffenen Mitgliedstaat alle (vergleichbaren) Tätigkeiten einstellt und nicht innerhalb eines gewissen Zeitraums wieder aufnimmt,
- im Zeitpunkt der Feststellung von Auslandsverlusten insbesondere bei gruppeninternen Vorgängen eine höchst zulässige/minimal erforderliche Aufdeckung der stillen Reserven/Lasten

[113] Vgl. Mayr, BB 2008, 1818; Roser, Zbg 2010, 36.

erfolgt (bei wesentlichen Geschäftsvorfällen auch im engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Einstellung der Tätigkeit stehende Geschäftsvorgänge) ***sowie***

- eine im Ausland zulässige Gruppenbesteuerung begründet worden und bestehende Wahlrechte des gruppeninternen Verlustausgleiches wirtschaftlich sinnvoll ausgeübt worden sind.

2.3.3.2 Berechnung der Höhe von finalen Auslandsverlusten

Der EuGH hatte in den Urteilsfällen keine expliziten Vorgaben zu den Berechnungsmodalitäten gemacht.

In der Rechtssache Marks & Spencer hatten sich die Parteien im Vorfeld auf die Ermittlung der finalen Auslandsverluste nach britischem Recht und somit den Ermittlungsvorschriften der verlustimportierenden Mitgliedstaates geeinigt, was der EuGH in seinen Urteilsausführungen nicht bemängelte.[114] In der Rechtssache A Oy stellte der EuGH fest, dass das Unionsrecht „grundsätzlich" keine Anwendung eines bestimmten Gesetzes zur Ermittlung der Auslandsverluste verlangt.[115] Im weiteren Verlauf stellte der EuGH jedoch einschränkend fest, dass die Berechnungsmodalitäten „grundsätzlich" nicht zu einer Ungleichheit des Verlustimports im Vergleich mit einem national beschränkt zulässigen Verlusttransfer resultieren dürfen, was „gegebenenfalls" im Einzelfall zu prüfen ist.[116] Es ist an dieser Stelle daran zu erinnern, dass der in der Rechtssache A Oy vom EuGH beurteilte Vorgang lediglich die gruppeninterne Verschmelzung betrifft, so dass die uneingeschränkte Übertragung dieses Grundsatzes auf national begrenzte Gruppenbesteuerungssysteme nicht zwangsweise geboten sein muss.

Zumindest ist festzustellen, dass die grundsätzliche Anwendung der Rechtsvorschriften des verlustimportierenden Mitgliedstaates in einem Spannungsverhältnis zum Nachweiserfordernis sowie zur Gefahr einer Steuerumgehung stünde. Eine solche Vorgehensweise resultierte in einer Fülle an neuen Fragestellungen, ohne zur Lösung bestehender Rechtsunsicherheiten beizutragen.

Hingegen lassen sich im Rahmen einer Auslegung der EuGH-Urteile zu finalen Auslandsverlusten drei systematische Obergrenzen des Verlustimportes bestimmen.

Zum einen setzt das Nachweiserfordernis der Finalität von Auslandsverlusten einen tatsächlich festgestellten Auslandsverlust voraus. Dieser ist unbestrittener Weise nach Maßgabe der Ermittlungsvorschriften des verlustexportierenden Mitgliedstaates festzustellen. Rein „rechnerische" auf den Ermittlungsvorschriften des verlustimportierenden Mitgliedstaates ermittelte Auslandsverluste sind daher unbeachtlich, wenn und soweit im anderen Mitgliedstaat keine Auslandsverluste untergehen.[117] Ebenfalls darf der Import von hohen „rechnerischen" Auslandsverlusten nicht von der „zufälligen" Existenz von geringfügigen Auslandsverlusten abhängig gemacht werden. Anderenfalls entstünden neue Ungleichheiten im Hinblick auf gebietsfremde Konzerngesellschaften, wenn ein geringfügiger Ergebnisunterschied die vollumfängliche Gewährung/Verwehrung des Imports von „rechnerischen" Auslandsverlusten gebietet/ermöglicht.

Die zweite systematische Obergrenze des Verlustimports wird durch die Höhe der Steuervergünstigung bestimmt, welche gebietsansässigen Konzerngesellschaften gewährt und gebietsfremden Konzerngesellschaften verwehrt wird. Denn nur in Höhe der fraglichen Steuervergünstigung ist eine Be-

---

[114] Vgl. EuGH, Urteil v. 13.12.2005 - C-446/03, Marks & Spencer, FR 2006, 177, Rz. 22.
[115] Vgl. EuGH, Urteil v. 21.02.2013 - C-123/11, A Oy, IStR 2013, 239, Rz. 58.
[116] Vgl. EuGH, Urteil v. 21.02.2013 - C-123/11, A Oy, IStR 2013, 239, Rz. 59 f.
[117] Vgl. Herzig/Wagner, DB 2005, 4; van Lishaut, FR 2009, 1036; Schnitger, IWB, F 11, Gr. 2, 835. A.A. Hagemann/Kahlenberg, StuB 2013, 329; Herzig/Englisch/Wagner, DK 2005, 312; Scheunemann, IStR 2006, 151; Schiefer/Quinten, IStR 2013, 262.

einträchtigung der Niederlassungsfreiheit überhaupt möglich. Die Höhe der Steuervergünstigung richtet sich dementsprechend nach der jeweiligen nationalen Ausgestaltung des Gruppenbesteuerungsmodells. Somit ist auch ein etwaiger Verlustimport auf die nach Maßgabe inländischer Vorschriften ermittelten Auslandsverluste zu begrenzen.[118]

Insbesondere ist der Import von finalen Auslandsverlusten zu verwehren, wenn der verlustimportierende Mitgliedstaat kein Gruppenbesteuerungskonzept implementiert hat oder soweit dieses eine analoge laufende Einbindung von gebietsfremden Konzerngesellschaften in die steuerliche Gruppe ermöglicht. Der Ausschluss des Verlustimports stellt in diesem Fall keine Verletzung der Niederlassungsfreiheit dar, da es an einer steuerlichen Ungleichbehandlung des grenzüberschreitend und national tätigen Konzerns mangelt.

Sollte das im verlustimportierenden Mitgliedstaat geltende Gruppenbesteuerungssystem beispielsweise den gruppeninternen Ausgleich von den in der Vorgruppen-, Insolvenz- oder Liquiditätsphase erzielten Verlusten nicht zulassen, sind entsprechende im Ausland festgestellten und auf dieses Phase entfallenden Verluste von einem Verlustimport auszuschließen. Denn auch in diesem Fall wird die Niederlassungsfreiheit nicht durch die Verwehrung des Verlustimports tangiert.

Das obige Beispiel dient als gute Überleitung zu der dritten systematischen Obergrenze des Verlustimports. Diese stellt auf das Minimum aus dem tatsächlich im Ausland festgestellten final untergehenden Verlust der gebietsfremden Konzerngesellschaft und dem nach Maßgabe der ausländischen Rechtsvorschriften in der „fiktiven grenzüberschreitenden Gruppenphase“ ermittelten Gruppenverlust ab. Die fiktive grenzüberschreitende Gruppenphase stellt dabei auf den Zeitraum ab der erstmalig möglichen bzw. begehrten Einbeziehung der Konzerngesellschaft bis zur zwingenden Beendigung der Gruppenbesteuerung im reinen inländischen Vergleichspaar ab. Dabei muss die gebietsfremde Konzerngesellschaft alle im anderen Mitgliedstaat vorgesehenen Voraussetzungen - mit Ausnahme der Ansässigkeitsvoraussetzungen sowie verdeckten Diskriminierungen - erfüllen, wozu insbesondere die Mindestbeteiligungserfordernisse zählen dürften.

Demnach wäre der niedrigere nach Maßgabe des verlustexportierenden Mitgliedstaates ermittelte fiktive Gruppenverlust insbesondere dann relevant, soweit der festgestellte Auslandsverlust Außergruppenverluste enthält. Im Umkehrfall wäre der niedrigere festgestellte Auslandsverlust maßgeblich, soweit fiktive Gruppenverluste beispielsweise aufgrund eines im Ausland nur zeitlich begrenzten Verlustvortrags vor Einstellung der gewerblichen Tätigkeit untergehen.[119]

Im Resultat stellen die in- und ausländischen Ermittlungsvorschriften keinen Gegensatz dar. Vielmehr sind die Vorschriften beider Mitgliedstaaten zu berücksichtigen, wobei nur die kleinste Schnittmenge aus den nach in- und ausländischen Rechtsvorschriften ermittelten fiktiven Gruppenverluste sowie dem tatsächlich im Ausland festgestellten und untergehenden Auslandsverlust zu importieren ist.

---

[118] Vgl. Herzig/Wagner, DB 2005, 4; Herzig/Englisch/Wagner, DK 2005, 312; van Lishaut, FR 2009, 1036; Scheunemann, IStR 2006, 151; Schiefer/Quinten, IStR 2013, 262; Schnitger, IWB, F 11, Gr. 2, 835.

[119] Vgl. EuGH, Urteil v. 23.10.2008 - C-157/07, Krankenheim Wannsee, IStR 2008, 769, insb. Rz. 49 ff. Den Ausführungen des EuGH folgend sind Mitgliedstaaten in Ermangelung gemeinschaftlicher Vereinheitlichung- und Harmonisierungsvorgaben nicht dazu verpflichtet, ungünstige Regelungen eines anderen Mitgliedstaates zu seinen Lasten auszugleichen. Im entschiedenen Fall musste der Ansässigkeitsstaat des Stammhauses die fehlende Möglichkeit zum Verlustvortrag im Ansässigkeitsstaat der Betriebstätte nicht gegen sich gelten zu lassen. I.d.S. auch Endres, FS für Herzig 2010, 192; Graw, DB 2010, 2471; Kahle/Vogel/Schulz, Ubg 2011, 769; Wagner, DK 2009, 240; Wilke, PIStB 2013, 89.

Dieser Vorgehensweise folgend kann das Spannungsverhältnis zwischen dem Nachweiserfordernis und der Gefahr der Steuerumgehung i.S.d. Imports von rein „rechnerischen“ Auslandsverlusten systematisch zutreffend beseitigt werden. Zudem werden die Mitgliedstaaten zu keinem übermäßigen Verlustimport gezwungen, da dieser der Höhe nach die inländischen Konzerngesellschaften gewährten Steuervergünstigungen nicht übersteigen kann.

Zwar könnte der grenzüberschreitend tätige Konzern - insbesondere im Hinblick auf temporäre steuerbilanzielle Abweichungen - durch den nach obigen Maßstäben begrenzten Verlustimport steuerlich benachteiligt werden. Denn soweit im Ausland steuerbilanzielle Mehrgewinne versteuert werden und der Umkehreffekt einen finalen Auslandsverlust erhöhen sollte, wäre das steuerbilanzielle Mindererergebnis im Rahmen des Verlustimports nicht zu berücksichtigen, wenn die Vorschriften des verlustimportierenden Mitgliedstaates keine steuerbilanzielle Abweichungen vorsehen. Diese steuerliche Ungleichheit beruht allerdings ausschließlich auf dem Zusammenspiel von in- und ausländischen Vorschriften. In Ermangelung gemeinschaftlicher Vereinheitlichung- und Harmonisierungsvorgaben darf der verlustimportierende Mitgliedstaat daher nicht einseitig dazu verpflichtet werden, die aus seiner Sicht „nachteiligen“ Vorschriften des anderen Mitgliedstaates zu seinen Lasten auszugleichen.

Eine weitergehende Begrenzung des Verlustimports könnte gemeinschaftsrechtlich geboten sein, um eine beliebige Ausnutzung der Steuersysteme von mehreren Mitgliedstaaten durch den grenzüberschreitend tätigen Konzern zu unterbinden. Insbesondere in komplexeren Konzernstrukturen besteht die Gefahr eines optimierten Verlustimports von einem Niedrig- in ein Hochsteuerland bzw. eines doppelten Verlustimports. Beide Fallgruppen werden in den nachfolgenden Abschnitten erörtert.

2.3.3.3 Ausnutzung des Steuersatzgefälles

Im vorherigen Abschnitt wurden allgemeine Grundsätze für die Ermittlung des gemeinschaftsrechtlich gebotenen Verlustimports entwickelt. Diese beziehen sich auf den Umgang mit Abweichungen zwischen den Ermittlungsmethoden der betroffenen Mitgliedstaaten, den zeitlichen Vorgaben sowie den sonstigen Regelungen zur Verlustnutzung und folglich allein auf die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage.

Die Gefahr der Steuerumgehung ist jedoch auch im Hinblick auf divergierende Steuersätze zu erblicken, auch wenn die nach in- und ausländischen Vorschriften ermittelten steuerlichen Bemessungsgrundlagen nicht voneinander abweichen sollten.

So könnte beispielsweise eine im Hochsteuerland ansässige Muttergesellschaft eine Tochtergesellschaft im Niedrigsteuerland gründen. Sollten die divergierenden Steuersätze keinerlei Relevanz für den Verlustimport aufweisen, wären Gewinne der gebietsfremden Tochtergesellschaft niedrig zu besteuern, während entsprechende Verluste aufgrund des gebotenen Imports mit dem höheren Steuersatz abzugelten wären. In der Gesamtbetrachtung könnte der grenzüberschreitend tätige Konzern systemwidrige Steuergewinne realisieren, selbst wenn die gebietsfremde Tochtergesellschaft in der Totalperiode einen Gewinn erzielen sollte.[120]

Da die Gefahr der Steuerumgehung evident ist, steht den verlustimportierenden Mitgliedstaaten das Recht zu, speziell auf Umgehung des nationalen Steuerrechts oder zur Steuerflucht geschaffene Sachverhalte gerichtete Schutzmaßnahmen zu treffen.[121] Das Risiko einer gemeinschaftswidrigen Diskri-

---

[120] Vgl. Maiterth, DStR 2006, 915. Auch Ismer ist für eine Begrenzung der Entlastungswirkung eines Verlustimports auf einen niedrigeren ausländischen Steuersatz aus; vgl. ders., GmbHR 2011, 976.

[121] Vgl. EuGH, Urteil v. 13.12.2005 - C-446/03, Marks & Spencer, FR 2006, 177, Rz. 57.

minierung besteht dabei nicht, soweit die Missbrauchsregelung geeignet ist die Steuerumgehung zu beseitigen und grenzüberschreitend tätige Konzerne nicht unverhältnismäßig belastet.

Eine diesen Ansprüchen genügende Regelung stellt die zusätzliche Begrenzung des Verlustimports auf den im Ausland erlittenen und mit dem finalen Verlustuntergang verbundenen Steuernachteil. Dabei muss der verlustimportierenden Konzerngesellschaft die Möglichkeit des Nachweises zugestanden werden, dass die verlustexportierende Konzerngesellschaft nicht von einer Niedrigbesteuerung profitiert hat. Sollte der Nachweis geführt werden, greift die zusätzliche Begrenzung des Verlustimports auf den im anderen Mitgliedstaat erlittenen Steuernachteil nicht, bspw. wenn eine gebietsfremde Tochtergesellschaft ausschließlich Verluste erzielt hat.[122]

Technisch könnte die Missbrauchsregelung umgesetzt werden, indem die zuvor kleinste Schnittmenge aus den nach in- und ausländischen Rechtsvorschriften ermittelten fiktiven Gruppenverlusten sowie den tatsächlich im Ausland festgestellten und untergehenden Auslandsverlusten mit einem Multiplikator versehen wird. Der Multiplikator stellt das Minimum aus 1 und dem Wert des Quotienten aus dem ausländischen Steuersatz dividiert durch den inländischen Steuersatz. Der Nachweis einer fehlenden Steuervorteils aus der im anderen Mitgliedstaat geltenden Niedrigbesteuerung ist erfüllt, soweit die niedrig besteuerten Auslandsgewinne unter Anwendung des höheren inländischen Körperschaftsteuersatzes die durch Anwendung des Multiplikators entstandene Differenz unterschreiten.

Der inländische Körperschaftsteuersatz ist auch dann anzuwenden, wenn der gebietsansässige Gruppenträger ein Einkommensteuersubjekt ist und der Besteuerung mit Einkommensteuer unterliegt. Grund hierfür stellt die gemeinschaftlich gebotene Eliminierung von gruppeninternen Beteiligungserfolgen, die im Abschnitt 2.3.3.5 erörtert wird.[123]

Zu berücksichtigen ist, dass es der Missbrauchsvorschrift nicht bedarf, wenn eine echte grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung unter Anrechnung der ausländischen Steuern implementiert werden sollte.[124]

Beispiel 1 (finale Verluste): Steuersatzdifferenzen[125]

Sachverhalt:

Die gebietsansässige Muttergesellschaft (MG) ist Alleingesellschafterin der im selben Mitgliedstaat ansässigen gebietsfremden Tochtergesellschaften TA1 und TA2 und einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft TI, mit der ein Organschaftsverhältnis besteht. Während die in- und ausländischen Ermittlungsvorschriften identisch sein sollen, betragen der inländische Steuersatz 30% (GewSt, KSt und SolZ) und der ausländische Steuersatz 10% (KSt). Die Muttergesellschaft erzielt in jeder Periode ein Ergebnis von 0. Alle drei Tochtergesellschaften sind annahmegemäß zwei Perioden tätig und erzielen jeweils einen Totalgewinn von 2 Mio. €, der sich wie in der Tabelle dargestellt auf beide Perioden verteilt. Etwaige Auslandsverluste sind als finale Auslandsverluste zu qualifizieren. Aus Vereinfachungsgründen ist ein Verlustrücktrag nicht möglich und der Verlustimport als Steuererstattung zu berücksichtigen.

---

[122] Da die Berücksichtigung des Auslandsverlustes i.H.d. niedrigeren ausländischen Steuerbelastung lediglich als Missbrauchsvorschrift mit einem zulässigen Gegenbeweis ausgestaltet ist, dürften die von Maiterth geäußerten gemeinschaftlichen Bedenken entfallen; vgl. Maiterth, DStR 2006, 918.

[123] Vgl. auch Herzig/Wagner, DStR 2006, 9.

[124] Vgl. Herzig/Wagner, DStR 2006, 10.

[125] In Anlehnung an Maiterth, DStR 2006, 915.

Rechtsfolgen:

	Ergebnis			Steuerbelastung			
	t1	t2	Summe	t1	t2	Summe	in %
TI	5	-3	2	1,5	-0,9	0,6	30%
TA1	1	1	2	0,1	0,1	0,2	10%
TA2	5	-3	2	ohne Verlustimport			
				0,5	0	0,5	25%
				nach Verlustimport			
				ohne Missbrauchsvorschrift = 3			
				0,5	-0,9	-0,4	-20%
				mit Missbrauchsvorschrift			
				ohne Nachweis = 1			
				0,5	-0,3	0,2	10%
				mit Nachweis = 1			
				0,5	-0,3	0,2	10%

Die zutreffende inländische Steuerbelastung des Ergebnisses von TI auf Ebene von MG beträgt 600 T€, so dass die Effektivbelastung der nominalen inländischen Tarifbelastung i.H.v. 30% entspricht.

Die zutreffende ausländische Steuerbelastung von TA1 beträgt 200 T€, so dass die Effektivbelastung ebenfalls der nominalen ausländischen Tarifbelastung i.H.v. 10% entspricht.

Die ausländische Steuerbelastung von TA2 beträgt hingegen ohne Verlustimport 25% und liegt somit über derjenigen von TA1 und unterschreitet diejenige von TI.

Die EuGH-Rechtsprechung gebietet in diesem Fall einen Verlustimport i.H.v. 3 Mio. €, da die Auslandsverluste in gleicher Höhe definitiv untergehen und im objektiven Vergleichspaar (= TI) eine entsprechende Steuervergünstigung (= Verlustzurechnung an MG) gewährt wird. Die niedrigere ausländische Besteuerung der Gewinne von TA2 ist unbeachtlich, da MG kein Besteuerungsrecht an den Auslandsverlusten zusteht. Insoweit ist es unbeachtlich, dass die Effektivbelastung von TA2 diejenige von TI unterschreitet. Nach erfolgtem Verlustimport beträgt die Effektivbelastung von TA2 - 20%, so dass MG einen Steuergewinn i.H.v. 400 T€ vereinnahmt.

Den Mitgliedstaaten steht es zu, geeignete und verhältnismäßige Schutzmaßnahmen zu treffen, um die Gefahr einer Steuerumgehung zu beseitigen. Wendet man die Missbrauchsvorschrift an, ist ein Verlustimport i.H.v. 1 Mio. € zuzulassen (= Steuernachteil von TA2). Denn im obigen Beispiel nimmt der Multiplikator den Wert 1/3 an (= 10%/30%). Die Effektivbelastung von TA2 entspricht hierbei 10% und entspricht folglich der nominalen ausländischen Tarifbelastung.

*Da MG den Nachweis eines fehlenden Steuervorteils aus der Niedrigbesteuerung der Auslandsgewinne von TA2 nicht führen kann, gebietet die Rückausnahme keinen höheren Verlustimport. Der Steuervorteil von TA2 beträgt im obigen Beispiel 1 Mio. € (= 5 Mio. € * (30% - 10%)) und übersteigt folglich den aus der Anwendung der Missbrauchsvorschrift entstandenen Steuernachteil i.H.v. 600 T€ (= 3 Mio. € * (30% - 10%)).*

Resultat:

Die Missbrauchsvorschrift stellt eine geeignete Maßnahme dar, um die Gefahr eine mit dem Verlustimport bestehenden Gefahr der Steuerumgehung zu beseitigen. Sie ist auch verhältnismäßig, da TA2 keiner höheren Steuerbelastung unterliegt als TI und TA1.

Abwandlung: TI und TA2 sollen in t1 ein Ergebnis von 1 Mio. € erzielen

Rechtsfolgen:

	Ergebnis			Steuerbelastung			
	t1	t2	Summe	t1	t2	Summe	in %
TI	1	-3	-2	0,3	-0,9	-0,6	30%
TA2	1	-3	-2	ohne Verlustimport			
				0,1	0	0,1	n/a
				nach Verlustimport			
				ohne Missbrauchsvorschrift = 3			
				0,1	-0,9	-0,8	40%
				mit Missbrauchsvorschrift			
				ohne Nachweis = 1			
				0,1	-0,3	-0,2	10%
				mit Nachweis = 2,33			
				0,1	-0,7	-0,6	30%

Abweichend zum Grundfall beträgt die zutreffende inländische Steuerentlastung des Ergebnisses von TI auf Ebene von MG beträgt 600 T€. Die effektive Steuererstattung beruht auf der nominalen inländischen Tarifbelastung i.H.v. 30%.

Ohne Verlustimport beträgt die ausländische Steuerbelastung von TA2 hingegen 100 T €, obwohl TA2 einen Totalverlust i.H.v. 2 Mio. € erzielt hat.

Der EuGH-konforme Verlustimport beträgt auch in der Abwandlung unvermindert 3 Mio. €, und resultiert in einer effektiven Steuererstattung i.H.v. 40% des Totalverlustes und folglich auch in der Gefahr einer Steuerumgehung.

Die Anwendung der Missbrauchsvorschrift reduziert den Verlustimport unverändert auf 1 Mio. € (= Steuernachteil von TA2). Die effektive Steuererstattung von TA2 entspricht hierbei 10% und beruht auf der nominalen ausländischen Tarifbelastung i.H.v. 10%.

*Allerdings greift hier die Rückausnahme, so dass der Verlustimport auf 2,33 Mio. € zu erhöhen ist. Denn MG kann nachweisen, dass der Steuervorteil von TA2 lediglich 200 T€ beträgt (= 1 Mio. € * (30% - 10%)) und somit den i.Z.m. der Anwendung der Missbrauchsvorschrift entstandenen Steuernachteil i.H.v. 600 T€ (= 3 Mio. € * (30% - 10%)) um 400 T€ übersteigt. Der Verlustimport i.H.v. 2,33 Mio. € resultiert in einer Steuererstattung i.H.v. 700 T€. Die effektive Steuererstattung beträgt wie im Inlandsfall 30%.*

Resultat:

Die Rückausnahme der Missbrauchsvorschrift stellt sicher, dass die gebietsfremde Tochtergesellschaft keiner unverhältnismäßigen steuerlichen Benachteiligung unterliegt.

2.3.3.4 Reihenfolgeprobleme

Die hier besprochenen Reihenfolgeprobleme sind in die nachfolgenden drei Bereiche zu untergliedern:

- der finale Auslandsverlust kann mehreren in unterschiedlichen Mitgliedstaaten ansässigen Konzernmitgliedern zugeordnet werden (Zuordnungsproblem),
- der finale Verlust kann rückwirkend oder laufend berücksichtigt werden (Zeitproblem) ***sowie***
- der finale Auslandsverlust beruht auf mehreren konkurrierenden Vorgängen (Ursachenproblem).

2.3.3.4.1 Zuordnungsproblem

Wie bereits im Rahmen der Analyse der objektiven Vergleichbarkeit von national und grenzüberschreitend tätigen Konzernen (Abschnitt 2.3.2.2) ausgeführt, ist die Prüfung einer ungerechtfertigten Verletzung der Niederlassungsfreiheit nicht ausschließlich auf das Verhältnis einer gebietsansässigen Mutter- zu einer gebietsfremden Tochtergesellschaft zu beschränken. Vielmehr können in Abhängigkeit von der vorliegenden Konzernstruktur und den nationalen Ausgestaltungen der Gruppenbesteuerungssysteme die Vorschriften von mehreren Mitgliedstaaten parallel diskriminierende Wirkungen entfalten.

Wenn beispielsweise ein Konzern aus einer in Deutschland ansässigen Muttergesellschaft, einer in Norwegen ansässigen Tochtergesellschaft und zwei in Irland und UK ansässigen Enkelgesellschaften besteht und auf Ebene der irländischen Enkelgesellschaft finale Verluste festgestellt werden sollten, wäre die Berücksichtigung der finalen Auslandsverluste aufgrund der objektiven Vergleichbarkeit auf Ebene aller verbliebenen Konzerngesellschaften denkbar. So ist in Deutschland die „Bananen-„ bzw. „Umklammerungsorganschaft“ zulässig, weshalb eine in Deutschland ansässige Enkelgesellschaft eine Verlustzurechnung an die Muttergesellschaft im Rahmen der Organschaft hätte vornehmen können. Ebenfalls hätte die norwegische Tochtergesellschaft im Rahmen des Group-Contribution-Modells einen Gruppenbeitrag an eine in Norwegen ansässige Enkelgesellschaft leisten können. Zudem hätte ein Verlusttransfer im Rahmen des Group-Relief-Modells auf die Schwestergesellschaft erfolgen können, soweit die irländische Enkelgesellschaft in UK ansässig wäre.

Aus dieser Zurechnungsproblematik wird deutlich, dass ein ungeregelter Verlustimport mit der Gefahr einer Steuerumgehung und der doppelten Verlustberücksichtigung einhergehen kann. So könnte der grenzüberschreitend tätige Konzern die finalen Auslandsverluste einem beliebigen Steuersystem unterwerfen und somit den wirtschaftlichen Nutzen der Auslandsverluste maximieren. Des Weiteren ist vorstellbar, dass der Verlustimport in mehreren Mitgliedstaaten gleichzeitig begehrt wird.[126]

Der EuGH hatte die Zuordnungsproblematik in seinen Urteilen zu finalen Auslandsverlusten nicht aufgegriffen. Im Rahmen des Nachweiserfordernisses wird lediglich verlangt, dass alle Möglichkeiten der Verlustnutzung in demselben Mitgliedstaat - und somit nicht in anderen Mitgliedstaaten - ausgeschöpft werden.

Eine verbindliche Zuordnung des EuGH erscheint jedoch zwingend erforderlich. Ansonsten droht die Nichtberücksichtigung von finalen Auslandsverlusten, falls alle betroffenen Mitgliedstaaten Schutzmaßnahmen gegen die mögliche Steuerumgehung und doppelte Verlustberücksichtigung treffen sollten.

Vieles spricht für den vorrangigen stufenweisen Verlustimport nach oben.[127] Denn die schutzwürdige Disposition - die Gründung/Erwerb einer Tochtergesellschaft - wird von der Muttergesellschaft sowie höherrangigen Konzerngesellschaften getroffen. Zudem ist der Verlusttransfer nach oben in allen internationalen Gruppenbesteuerungs-Systemen verankert, so dass dieser unabhängig von der nationalen Ausgestaltung derselben erfolgen kann. Darüber hinaus erfolgt eine eindeutige Zuordnung der Verluste zu einer gebietsfremden Konzerngesellschaft bzw. einer als Muttergesellschaft anerkannten Unternehmensgruppe (Mehrmütterorganschaft).

---

[126] Vgl. FG Rheinland-Pfalz v. 17.3.2010 - 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632. So erkannte das Finanzgericht die Gefahr „einer willkürlichen Zuordnung ausländischer Verluste zwischen den Mitgliedstaaten und auch die einer mehrfachen Verlustnutzung“. Das Zuordnungsproblem thematisierte auch Schnitger, IWB, F 11, Gr. 2, 836.

[127] Vgl. Herzig/Englisch/Wagner, DK 2005, 313; Roser, Ubg 2010, 37; Schnitger, IWB, F 11, Gr. 2, 848.

Soweit im Falle eines unvollständigen grenzüberschreitenden Verlustausgleiches andere Mitgliedstaaten zu einem subsidiären Verlustimport i.H.d. nicht ausgeglichenen Restbetrages verpflichtet sein sollten, wäre dieser vorrangig nach unten erfolgen, da der Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft diese nicht aufgrund der Ansässigkeit ihrer Muttergesellschaft diskriminieren darf.[128] Eine eindeutige Zuordnung ist allerdings nicht mehr möglich, so dass ggf. ein geeigneter und verhältnismäßiger Aufteilungsschlüssel erforderlich werden könnte, um die Gefahr der Steuerumgehung vollständig zu beseitigen.

Entsprechendes gilt verstärkt für den subsidiären Verlustimport zur Seite, welcher zuletzt erfolgen sollte. Denn der Verlusttransfer zur Seite ist lediglich im Rahmen von Group-Relief- und Group-Contribution-Modellen zulässig, ist zudem mit weitreichenden Zuordnungsproblemen verbunden und erfordert darüber hinaus aufgrund des beteiligungsstrangüberspringenden Verlusttransfers den größten Abstraktionsgrad.

Im o.g. Beispielsfall ist der finale Auslandsverlust der irischen Enkelgesellschaft auf Ebene der norwegischen Tochtergesellschaft zu berücksichtigen. Sollte der Verlustimport nicht vollständig erfolgen, beispielsweise weil die norwegische Tochtergesellschaft keine hinreichenden ausgleichsfähigen und übertragbaren Gewinne erzielt hat, wäre der nicht in Norwegen ausgeglichene Teil der Auslandsverluste auf Ebene der deutschen Muttergesellschaft zu berücksichtigen. Da das Organschaftsregime dem Grunde nach keine Begrenzung des Verlustausgleiches vorsieht, ist zumindest bei einer nicht überschuldeten Enkelgesellschaft von einem subsidiären Verlustimport auf Ebene der in UK ansässigen Schwestergesellschaft abzusehen.

In Ermangelung einer verbindlichen Vorgabe der Zuordnung von finalen Auslandsverlusten an die übrigen Konzernmitglieder, ist ein fiskalisches Risiko im Hinblick auf die Zuordnungsproblematik festzustellen. Das Risiko kann im Rahmen des Reformmodells einer modernen Gruppenbesteuerung minimiert werden, indem dieses als stufenweises Zurechnungs-Konzept ausgestaltet wird.

2.3.3.4.2 Zeitproblem

Der EuGH hatte sich nicht explizit dazu geäußert, ob der Verlustimport rückwirkend im Zeitpunkt der Verlustentstehung oder als laufende Betriebsausgabe respektive als laufender gruppeninterner Verlusttransfer im Zeitpunkt der Feststellung der Finalität der Auslandsverluste zu erfassen ist.[129] In der Rechtssache Marks & Spencer haben die Kläger offenbar einen rückwirkenden - jedenfalls einen auf mehrere Wirtschaftsjahre verteilten - grenzüberschreitenden Verlusttransfer begehrt, ohne dass der EuGH diese Vorgehensweise beanstandet hat.

Die zulässige (rückwirkende) Verteilung des kumulierten finalen Auslandsverlustes auf mehrere Veranlagungszeiträume ist insbesondere in Group-Relief- sowie in Group-Contribution-Modellen von essentieller Bedeutung. Denn die nationale Ausgestaltung dieser Gruppenbesteuerungssysteme begrenzt den laufenden gruppeninternen Verlusttransfer auf den laufenden Gewinn der die Gruppenverluste verwertenden Konzerngesellschaft.

Sollte der regelmäßig über mehrere Perioden kumulierte finale Auslandsverlust lediglich als laufender gruppeninterner Verlusttransfer beurteilt werden, wäre sein Ausgleich nur mit dem laufenden - und

---

[128] Vgl. Für einen subsidiären Verlustimport auch Herzig/Englisch/Wagner; vgl. dies., DK 2005, 313. Im dortigen Beispielsfall ist der subsidiäre Verlustimport nur nach oben möglich.

[129] Hey konstatiert, dass die Entscheidung mangels anderweitiger Anordnung rückwirkend greift; vgl. Hey, GmbHR 2006, 117.

gerade nicht kumulierten - Gruppengewinn der gebietsansässigen Konzerngesellschaft zulässig, ohne dass der überschießende Teil des Verlustimports vortragsfähig ist. Eine solche Vorgehensweise resultierte jedoch in einer steuerlichen Ungleichheit, da der rein nationale gruppeninterne Verlusttransfer auch in Höhe der in früheren Perioden erzielten Gruppengewinne zulässig ist. Somit erscheint ein rückwirkender Verlustimport - jedenfalls die Erfassung einer laufenden vortragsfähigen Betriebsausgabe - in den o.g. Gruppenbesteuerungs-Modellen gemeinschaftsrechtlich geboten.

Darüber hinaus gilt für alle Gruppenbesteuerungsmodelle, dass die Versagung des rückwirkenden Verlustausgleichs den grenzüberschreitend tätigen Konzern immer dann dauerhaft benachteiligt, soweit auch die verlustimportierende Konzerngesellschaft zeitgleich oder zeitnah ihre gewerbliche Tätigkeit einstellt. Denn mangels ausgleichsfähiger Gewinne ginge der Verlustimport ungenutzt unter, während der entsprechende Inlandsverlust in den vergangenen Zeiträumen mit den in früheren Perioden erzielten Gruppengewinnen hätte ausgeglichen werden können. Daher bedarf es aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht zumindest einer Billigkeitsregelung, die einen rückwirkenden Verlustimport zulässt, soweit der grenzüberschreitend tätige Konzern eine durch die laufende Berücksichtigung des Verlustimports verursachte dauerhafte Benachteiligung nachweisen kann.

Somit ist festzuhalten, dass die zeitliche Berücksichtigung des Verlustimports sowohl durch die nationale Ausgestaltung des Gruppenbesteuerungs-Modells als auch durch die tatsächlichen Begebenheiten des Einzelfalls determiniert sein kann.

Für eine rückwirkende Berücksichtigung von finalen Auslandsverlusten könnte zudem sprechen, dass die national beschränkte Steuervergünstigung der Höhe und Art nach der verwehrten grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung entspricht. Weil im nationalen objektiven Vergleichspaar ein laufender Verlustausgleich zulässig ist, wäre der finale Auslandsverlust grundsätzlich in der fiktiven grenzüberschreitenden Gruppenphase - und somit rückwirkend - vom Gruppenergebnis abzuziehen. Allerdings ist auch zu beachten, dass lediglich laufende steuerliche Ungleichheiten die Verletzung der Niederlassungsfreiheit (regelmäßig) rechtfertigen, was wiederum einem generellen zwangsweisen rückwirkenden grenzüberschreitenden Verlustausgleich entgegensteht.

Die organschaftsrechtlichen Regelungen resultieren dem Grunde nach in keinem Zeitproblem. Denn ein erst im Feststellungszeitpunkt der Finalität erfasster Auslandsverlust ist nicht nur phasengleich auszugleichen, sondern kann darüber hinaus auch vorgetragen und mit künftigen Gewinnen ausgeglichen werden. Insoweit resultiert die Erfassung des Verlustimports als laufende Betriebsausgabe der gebietsansässigen Muttergesellschaft regelmäßig in keiner dauerhaften steuerlichen Benachteiligung von grenzüberschreitend tätigen Konzernen. Etwas anderes ergibt sich im Falle der zeitnahen Liquidation bzw. Veräußerung der gebietsansässigen Organträgerin, soweit dieser Vorgang einen Untergang des finalen Auslandsverlustes bewirkt, während der Gruppenverlust einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft vor dem schädlichen Ereignis hätte ausgeglichen werden können.

Da der EuGH keinen zwingenden rückwirkenden Verlustimport vorschreibt und laufende steuerliche Ungleichheiten keine gemeinschaftswidrige Diskriminierung von grenzüberschreitend tätigen Konzernen begründen, ist die vom BFH in der Rechtssache AWD[130] i.d.S. erst im Finalitätsjahr (ggf.) erlaubte und im Zeitpunkt der Verlustentstehung (definitiv) ausgeschlossene Berücksichtigung von finalen Auslandsverlusten mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben grundsätzlich vereinbar. Allerdings erscheint eine Billigkeitsregelung erforderlich, soweit der Verlustimport auf Ebene der gebietsansässi-

[130] BFH v. 9.11.2010 - I R 16/10, BFH/NV 2011, 524; Vorinstanz: Niedersächsisches FG v. 11.2.2010 - 6 K 406/08, EFG 2010, 815.

gen Muttergesellschaft durch ein schädliches Ereignis untergeht, während die objektiv vergleichbare inländische Verlustzurechnung im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses zuvor mit anderen Gruppengewinnen hätte verrechnet werden können.[131]

2.3.3.4.3 Ursachenproblem

Ein Ursachenproblem besteht, soweit mehrere national beschränkte Steuervergünstigungen eine dauerhafte Benachteiligung des grenzüberschreitend tätigen Konzerns bewirken. Dabei können Interdependenzen zwischen dem Zuordnungs-, dem Zeit- und Ursachenproblem entstehen.

In der Rechtssache A Oy ist ein solches Ursachenproblem festzustellen. Denn die in Norwegen ansässige Muttergesellschaft hätte den finalen Auslandsverlust der in Schweden ansässigen Tochtergesellschaft auf Grundlage des norwegischen Group-Contribution-Modells oder des norwegischen Umwandlungssteuerrechts begehren können. Die Klägerin berief sich im Urteilsfall ausschließlich auf die fusionsbedingte Steuervergünstigung, die ausschließlich gebietsansässigen Konzerngesellschaften gewährt und gebietsfremden Konzerngesellschaften verwehrt wird.

Der EuGH ging in seiner Urteilsbegründung nicht explizit auf das Ursachenproblem ein. Dem vorgelegten Sachverhalt ist ebenfalls nicht zu entnehmen, ob der auf das Group-Contribution-Modell gestütztes Begehren einen der Höhe nach abweichenden Verlustimport - und somit eine Interdependenz - bewirkt hätte.

Aus der fehlenden Problematisierung des Ursachenproblems könnte zunächst geschlossen werden, dass der Steuerpflichtige sich hilfsweise auf mehrere potenzielle Diskriminierungen berufen kann und die Negierung des Vorliegens einer Diskriminierung die Prüfung der übrigen potenziellen Diskriminierungen nicht ausschließt. Dies wäre auch konsequent, da eine gebietsansässige Konzerngesellschaft ebenfalls von mehreren Steuervergünstigungen profitieren kann.

Fraglich ist jedoch, ob der grenzüberschreitend tätige Konzern sich wahlweise auf einen Vorgang berufen kann, welcher einen geringen Verlustimport zur Folge hat, um einen höheren subsidiären Verlustausgleich in einem anderen Mitgliedstaat zu bewirken, um auf diese Weise eine höhere Gesamtsteuererstattung zu erreichen. Um die mit dem subsidiären Verlustimport verbundene Gefahr der Steuerumgehung einzudämmen, ist daher die vollständige Ausschöpfung aller Möglichkeiten der Verlustnutzung in dem vorrangigen verlustimportierenden Mitgliedstaat zu fordern.

Im Umkehrfall dürfte der verlustimportierende Mitgliedstaat kaum eine Möglichkeit haben, die gruppenspezifischen Steuervergünstigungen zu verwehren, weil der grenzüberschreitend tätige Konzern einen Umwandlungsvorgang durchgeführt hat. Denn ungeachtet einer erfolgten Fusion besteht für einen gebietsansässigen Konzern parallel die Möglichkeit zur Begründung einer steuerlichen Gruppe. Da die aufnehmende Konzerngesellschaft als Gesamtrechtsnachfolger der untergehenden Gesellschaft fungiert, stehen ggf. während der Gruppenphase erforderlichen Verlustübernahmen dem Verlustimport regelmäßig nicht entgegen, da die Fusion eine vollständige wirtschaftliche Verlustverantwortung sicherstellt. Ebenfalls kann der verlustimportierende Mitgliedstaat die fusionsbedingten Vergünstigungen nicht mit Verweis auf zulässige gruppenspezifische Erleichterungen verwehren, soweit letztere einen geringeren Verlustimport ergeben sollten. Denn dem national tätigen Konzern steht es regelmäßig frei, keine Gruppenbesteuerung zu begründen.

---

[131] Für eine rückwirkende Berücksichtigung des Verlustimports im Verlustentstehungsjahr vgl. Graw, DB 2010, 2473; Heurung/Engel/Bresgen, GmbHR 2013, 644; Heurung/Engel/Thiedemann, FR 2011, 217; Mayr, BB 2008, 1818; Schnitger, IWB, F 11, Gr. 2, 836.

2.3.3.5 Sonstige dauerhafte Steuervergünstigungen

Wie bereits im Abschnitt 2.3.3.1 erörtert, wird die Niederlassungsfreiheit von der Gesamtheit der im Rahmen von national beschränkten Gruppenbesteuerungssystemen gewährten Steuervergünstigungen tangiert. Die Verletzung der Niederlassungsfreiheit ist darüber hinaus nicht gerechtfertigt, soweit sie eine dauerhafte steuerliche Benachteiligung des grenzüberschreitend tätigen Konzerns bewirkt.

Eine dauerhafte steuerliche Benachteiligung resultiert hierbei nicht ausschließlich durch den definitiven Untergang von Auslandsverlusten. Vielmehr können auch die einheitstheoretischen Modifikationen einen dauerhaften Effekt haben.

Im Hinblick auf das Organschaftsregime sowie den Reformschlag einer modernen Gruppenbesteuerung sind hierbei insbesondere die Eliminierung von gruppeninternen Beteiligungserfolgen sowie die gruppeninterne Anwendung der Zinsschrankenregelung relevant und sollen daher nachfolgend anhand der deutschen Steuervorschriften besprochen werden.

2.3.3.5.1 Eliminierung gruppeninterner Beteiligungserfolge

In Deutschland können sowohl einkommensteuer- als auch körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen als Organträger fungieren. Im Rahmen des Organschaftsverhältnisses unterliegt das von Organgesellschaften zugerechnete Einkommen auf Ebene des Organträgers somit der Gewerbesteuer- sowie zusätzlich der Einkommen- oder Körperschaftsteuerbelastung, wobei die Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerbelastung anzurechnen ist.

Von der Organgesellschaft in der Gruppenphase erzielte Steuerbilanzergebnisse können im Rahmen des durchgeführten Gewinnabführungsvertrages steuerneutral vereinnahmt werden. Organschaftlich verursachte Mehr- und Minderabführungen resultieren in einer entsprechenden Anpassung von steuerbilanziellen Ausgleichsposten auf Ebene des Organträgers und einer außerbilanziellen Anpassung des steuerlichen Einlagekontos auf Ebene der Organgesellschaft. Die steuerbilanziellen und außerbilanziellen Anpassungen stellen hierbei sicher, dass organschaftlich verursachte steuerbilanzielle Abweichungen auch über die Dauer der Organschaft hinaus zu keinem steuerpflichtigen Beteiligungserfolg resultieren.

In der Summe unterliegen die Ergebnisbeiträge der Organgesellschaften einer phasengleichen einmaligen Organträger-spezifischen Steuerbelastung, während die in organschaftlicher Zeit von Organgesellschaften erzielte Steuerbilanzergebnisse für steuerliche Zwecke eliminiert werden.

Außerhalb eines Organschaftsverhältnisses unterliegen die Ergebnisse von Tochterkapitalgesellschaften der Belastung mit Körperschaft- und Gewerbesteuer. Die damit zusammenhängenden und von der einkommensteuer- oder körperschaftsteuerpflichtigen Muttergesellschaft realisierten Beteiligungserfolge unterliegen den Regelungen des Teileinkünfteverfahrens (§§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG) oder der Befreiungsvorschrift des § 8b KStG. Im Resultat werden Beteiligungsgewinne einer - wenn auch ermäßigten - Steuerbelastung. Beteiligungsverluste sind im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Muttergesellschaften anteilig zu berücksichtigen, während sie im Verhältnis zu körperschaftsteuerpflichteigen Muttergesellschaften vollständig außerbilanziell wieder hinzuzurechnen sind.

Vorausgesetzt, dass gebietsansässige Konzerne eine vollständige Verlustnutzung erreichen können und einen vollumfänglichen Ergebnistransfer vornehmen, resultiert in der Totalperiode eine vergleichbare definitive Gesamtsteuerbelastung von organschaftlich verbundenen und unverbundenen Konzernen. Unterschiede bestehen in der periodischen Steuerbelastung sowie einer (regelmäßigen) definitiven Steuermehrbelastung des Gewinntransfers bei organschaftlich unverbundenen Konzernen.

Für einkommensteuerpflichtige Muttergesellschaften beträgt die mit der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens verbundene definitive Steuermehrbelastung des Gewinntransfer regelmäßig 3,9%, soweit man von einer Vorbelastung von 30% auf Ebene der Tochtergesellschaft und einem Grenzsteuersatz von 45% ausgeht (= X * 70% * 60% * 45% - X * 45%). Die definitive Steuermehrbelastung des Gewinntransfers aufgrund Anwendung des § 8b KStG von körperschaftsteuerpflichtigen Muttergesellschaften beträgt regelmäßig 1,5%, soweit die Steuerbelastung von Mutter- und Tochtergesellschaft jeweils 30% betragen sollte.

Da die im Rahmen von Organschaftsverhältnissen gewährte Steuervergünstigung des steuerneutralen Gewinntransfers national begrenzt ist und mit definitiven Steuermehrbelastungen für grenzüberschreitend tätige Konzerne einhergeht, ist von einem erheblichen Risiko einer ungerechtfertigten Verletzung der Niederlassungsfreiheit aufgrund fehlender Verhältnismäßigkeit auszugehen.[132] Sollten mit gebietsfremden Tochtergesellschaften verbundene Beteiligungserfolge infolge der festgestellten Diskriminierung vollständig steuerneutral zu erfassen sein, umfassen die möglichen Steuerausfälle im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Muttergesellschaften zudem nicht nur die oben ermittelte Differenz von 3,9% sondern vielmehr - unter sonst gleichbleibenden Annahmen - die gesamten 18,9%, weil dem inländischen Fiskus kein Besteuerungsrecht an den Auslandsgewinnen zusteht.

Den EuGH-Urteilen zu finalen Auslandsverlusten ist zu entnehmen, dass ein fehlendes Besteuerungsrecht an Auslandsgewinnen für den gemeinschaftsrechtlich gebotenen Verlustimport irrelevant ist. Diese Aussage hat auch im Hinblick auf die steuerneutrale Vereinnahmung von grenzüberschreitenden Beteiligungserfolgen bestand. Demnach dürfte das Vorbringen der Gefahr von Steuerausfällen allein nicht als Begründung für die Versagung der Steuervergünstigung für grenzüberschreitend tätige Konzerne anzuerkennen sein.

Die steuerliche Eliminierung von grenzüberschreitenden gruppeninternen Beteiligungserfolgen ist auch für den Verlustfall von wesentlicher Bedeutung, um ein Risiko von erheblichen Steuerausfällen im Hinblick auf einkommensteuerpflichtige Organträger zu vermeiden. Anderenfalls könnten diese sowohl den Verlustimport begehren als auch den mit der gebietsfremden Tochtergesellschaft verbundenen Beteiligungsaufwand realisieren, welcher gemäß Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zu 60% zu berücksichtigen ist. Ohne Neutralisierung der grenzüberschreitenden gruppeninternen Beteiligungsaufwendungen reduziert der Auslandsverlust die inländische steuerliche Bemessungsgrundlage von einkommensteuerpflichtigen Organträgern um das 1,6-fache%, so dass weiße Einkünfte entstehen können.

Sowohl das Niedersächsische als auch das Finanzgericht Rheinland-Pfalz gehen in Ihrer Urteilsbegründung nicht auf die zwischen dem Verlustimport und den grenzüberschreitenden Beteiligungsaufwendungen bestehenden Interdependenzen ein.[133] Beide Gerichte fokussierten sich in ihren Ausführungen auf das Ausmaß der normerhaltenden Reduktion des Erfordernisses zum Abschluss und Durchführungen des Gewinnabführungsvertrages, welcher im Verhältnis zu gebietsfremden Tochtergesellschaften als Voraussetzung für einen ggf. gemeinschaftsrechtlich gebotenen Verlustimport erfüllt sein müsse. Hierbei sahen es beide Gerichte als zwingend erforderlich an, dass die Auslandsverluste der gebietsfremden Tochtergesellschaft durch eine zeitnahe und im Voraus für mindestens 5 Jahre verein-

---

[132] Vgl. Herzig, StuW 2010, 218; Herzig/Englisch/Wagner, DK 2005, 317; Herzig/Wagner, DB 2005, 2380; Hey, StuW 2011, 138; Kessler/Phillipp, Ubg 2010, 871; Kosalla, Ubg 2011, 883; Meilicke, FS für Herzig 2010, 236; Schönfeld, IStR 2012, 370; van Lishaut, FR 2009, 1032; Wagner, IStR 2007, 653.

[133] Vgl. Niedersächsisches FG v. 11.2.2010 - 6 K 406/08, EFG 2010, 815; FG Rheinland-Pfalz v. 17.3.2010 - 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632.

barte Verlustübernahme in Form der Eigenkapitalzufuhr durch die gebietsansässige Muttergesellschaft ausgeglichen werden müssen. Für die Anerkennung einer „faktischen“ grenzüberschreitenden Organschaft wurde hingegen keine zwingende Gewinnabführung in Form des Eigenkapitalabflusses gefordert.

Den o.g. Finanzgericht-Urteilen ist im Ergebnis nicht zu entnehmen, dass grenzüberschreitende gruppeninterne Beteiligungserfolge für steuerliche Zwecke zu eliminieren sind. In den beurteilten Streitfällen war dies insoweit irrelevant, als dass die jeweiligen gebietsansässigen Muttergesellschaften Körperschaftsteuersubjekte gewesen sind und die gebietsfremden Tochtergesellschaften - zumindest in der begehrten Phase - keine Gewinne erzielt hatten. Insoweit waren die mit den gebietsfremden Tochtergesellschaften verbundenen Beteiligungsverluste gemäß § 8b Abs. 3 KStG vollständig außerbilanziell hinzuzurechnen, so dass es keiner zusätzlichen steuerlichen Korrektur bedarf.

In anders gelagerten Fällen ist jedoch sowohl die Gefahr einer Doppelbesteuerung als auch der Entstehung von weißen Einkünften evident. Denn soweit die gebietsfremde Tochtergesellschaft in der „fiktiven“ grenzüberschreitenden Gruppenphase einen Totalgewinn erzielt, unterliegt der damit verbundene gruppeninterne Beteiligungsgewinn einer inländischen - wenn auch ermäßigten - Steuerbelastung, welche im Hinblick auf körperschaftsteuerpflichtige Organträger einer definitiven Steuermehrbelastung entspricht. Sofern die gebietsfremde Tochtergesellschaft hingegen einen Totalverlust erzielt, resultiert der „fiktive“ grenzüberschreitende gruppeninterne Beteiligungsverlust zumindest im Hinblick auf einkommensteuerpflichtige Organträger in einer definitiven Steuerentlastung, weil dieser zusätzlich zum Verlustimport im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens anteilig zu berücksichtigen ist.

Um das oben geschilderte Risiko von erheblichen Steuerausfällen zu verhindern, bedarf es sowohl im Hinblick auf das Organschaftsregime als auch im Hinblick auf das Reformmodell einer Gesetzesanpassung, die die gemeinschaftsrechtlich gebotene steuerliche Eliminierung von grenzüberschreitenden gruppeninternen Beteiligungserfolgen mit einer kompensatorischen Maßnahme verknüpft.

Eine mögliche Kompensation kann durch die Implementierung einer echten grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung unter Anrechnung ausländischer Steuern erreicht werden kann, da der inländische Fiskus ein Besteuerungsrecht an den Auslandsergebnissen begründet. Auf diese Weise kann der Übergang von Gewinnen aus der körperschaft- in die einkommensteuerliche Sphäre systemkonform mit der (höheren) Einkommensteuer belastet werden. Andererseits wird verhindert, dass einkommensteuerpflichtige Organ- bzw. Gruppenträger zusätzlich zum Verlustimport einen anteilig zu berücksichtigenden Beteiligungsaufwand realisieren können.

Alternativ wären Einkommensteuersubjekte aus der nationalen Gruppenbesteuerung auszuschließen, was hier jedoch nicht befürwortet wird. Im Hinblick auf die verbliebenen körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträger bestünde zudem ein hohes Risiko einer gemeinschaftswidrigen Diskriminierung.

2.3.3.5.2 Gruppeninterne Anwendung der Zinsschrankenregelung

Für die Anwendung der Zinsschrankenregelung gilt der organschaftlich verbundene Konzern als ein Betrieb, während sie für organschaftlich unverbundene Konzerne für jede Gesellschaft einzeln anzuwenden ist (§ 4h EStG i.V.m. § 15 S. 1 Nr. 3 KStG). Schädliche Zinsaufwendungen i.S.d. Vorschrift sind auf Ebene des Organträgers bzw. der organschaftlich unverbundenen Konzerngesellschaften außerbilanziell hinzuzurechnen und im Rahmen des Zinsvortrags gesondert festzustellen.

Die o.g. Einheitsfiktion kann sich im Hinblick auf gruppenexterne Finanzierungen sowohl vorteilhaft als auch nachteilig für den Konzern auswirken. Für gruppeninterne Finanzierungen wirkt sich die Ein-

heitsfiktion hingegen stets positiv aus, da der gruppeninterne Zinssaldo stets 0 beträgt und somit in keiner steuerlichen Sanktion resultieren kann.

Somit kann festgehalten werden, dass die national beschränkte Einheitsfiktion - zumindest im Hinblick auf gruppeninterne Finanzierungen - eine Steuervergünstigung darstellt. Sie erlangt erst dann eine definitive Wirkung, soweit ein im In- oder Ausland festgestellter Zinsvortrag final untergeht. In diesen Fällen resultiert die Verwehrung der grenzüberschreitenden Anwendung der einheitstheoretischen Modifikation in einem erheblichen Risiko der ungerechtfertigten Verletzung der Niederlassungsfreiheit.[134]

Im Resultat erscheint folglich nicht nur der Import von finalen Auslandsverlusten sondern auch von finalen Zinsvorträgen von gebietsfremden Konzerngesellschaften gemeinschaftsrechtlich geboten. Darüber hinaus könnte ein im Inland erfasster und final untergehender Zinsvortrag ggf. im Wege einer rückwirkenden Billigkeitsregelung eine Steuerminderung bewirken, soweit die gebietsansässige Muttergesellschaft ein positives EBITDA von ausgewählten gebietsfremden Tochtergesellschaften geltend macht. Da dem inländischen Fiskus wiederum kein Besteuerungsrecht an den Auslandsgewinnen zusteht, geht der Import von Zinsvorträgen mit einem Risiko von Steuerausfällen einher.

Das Risiko von Steuerausfällen kann wiederum durch Implementierung einer echten grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung unter Anrechnung ausländischer Steuern beseitigt werden. Auf diese Weise könnten zudem Gestaltungen unterbunden werden, die auf die gestalterische Erhöhung des EBITDA oder der Absaugung von Inlandsgewinnen mittels gruppeninterner Finanzierung ins Niedrigsteuerland abzielen.

2.3.4 Freiwillige grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung

Obwohl der EuGH in der Rechtssache Marks & Spencer sich explizit gegen eine obligatorische laufende grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung ausgesprochen hat, erscheint eine freiwillige echte grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung für den verlustimportierenden Mitgliedstaat in vielerlei Hinsicht vorteilhaft.

Zum einen kann der Umfang der grenzüberschreitenden steuerlichen Gruppe begrenzt werden, da deren Begründung eine entsprechende im Voraus getroffene Wahlrechtsausübung erfordert. Insoweit kann eine gebietsansässige Muttergesellschaft weder den Verlustimport noch den steuerneutralen Gewinntransfer oder die grenzüberschreitende Anwendung der Zinsschrankenregelung für diejenigen gebietsfremden Tochtergesellschaften begehren, die nicht im Voraus in die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung eingebunden worden sind.

Zum anderen ist die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung mit einer erweiterten Besteuerungsbefugnis des inländischen Fiskus verbunden, so dass die Auslandsgewinne erstmalig auf das inländische Steuerniveau hochgeschleust werden können. Die so neu geschaffenen Besteuerungsrechte resultieren in einem mehrfachen positiven Gegenfinanzierungseffekt.

Denn der grenzüberschreitend tätige Konzern kann die Niedrigbesteuerung von gebietsfremden Tochtergesellschaften nur dann sicherstellen, soweit er sich gegen die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung entscheidet, was mit einem gemeinschaftsrechtskonformen Ausschluss der gruppenspezifischen Steuervergünstigungen einhergeht. Soweit die gebietsfremden Tochtergesellschaften hingegen

---

[134] Vgl. Herzig, StuW 2010, 219; Kessler/Jepp, DB 2009, 2741; Kosalla, Ubg 2011, 881; Meilicke, FS für Herzig 2010, 237; Schenke/Mohr, DStZ 2009, 443; van Lishaut, FR 2009, 1032; Wagner, IStR 2007, 653.

in die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung aufgenommen werden sollten, wird die grenzüberschreitende Gewährung der gruppenspezifischen Steuervergünstigungen durch die Hochschleusung der Auslandsgewinne auf das inländische Steuerniveau gegenfinanziert.

Darüber hinaus können Einkommensteuersubjekte als Gruppenträger zugelassen werden, ohne dass eine Gefahr der Entstehung von weißen Einkünften und somit erheblichen Steuerausfällen aufgrund des im Übrigen „willkürlich" anzuwendenden Teileinkünfteverfahrens im Hinblick auf grenzüberschreitende gruppeninterne Beteiligungserfolge hervorgerufen wird. Denn die steuerliche Eliminierung von grenzüberschreitenden Beteiligungserfolgen korrespondiert in diesem Fall mit der Belastung der Auslandsergebnisse mit inländischer Einkommensteuer auf Ebene des Gruppenträgers, so dass es keiner zusätzlichen Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bedarf.

Eine echte grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung eignet sich allerdings nicht für jedes Gruppenbesteuerungs-Modell. So dürfte eine freiwillige grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung in Zurechnungs-Modellen eine sachgerechte Gegenfinanzierung darstellen, während sie in Group-Contribution- und Group-Relief-Modellen die Steuerausfallrisiken erhöhen dürfte. Zudem ist der jeweiligen nationalen Ausgestaltung von Gruppenbesteuerungs-Modellen eine bedeutende Rolle beizumessen, wobei der Fokus auf die Technik der Steueranrechnung, die sachgerechte Abgrenzung von Gruppenergebnissen sowie auf das Prinzip der wirtschaftlichen Verlusttragung zu legen ist.

Das im Kapitel 5 vorzustellende Gruppenkonten-Modell stellt einen Reformvorschlag dar, welcher zu einer sachgerechten, gemeinschaftskonformen und steueraufkommensneutralen grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung befähigt.

Eine reine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung mit Nachversteuerungsregelungen, wie sie bspw. in Österreich praktiziert wird, wird aus mehreren Gründen nicht verfolgt. Zum einen müsste der deutsche Fiskus im Verlustfall einseitig in Vorleistung treten, ohne dass er im Gewinnfall profitieren kann. Zum anderen entstünden im Hinblick auf einkommensteuerpflichtige Gruppenträger „weiße" Einkünfte, da dieser neben den importierten Verlusten zusätzlich einen dem Teilabzugsverfahren unterliegenden Beteiligungsaufwand geltend machen könnte. Nicht zuletzt könnte die laufende grenzüberschreitende Verlustzurechnung, selbst wenn sie gemeinschaftskonform ausgestaltet sein sollte,[135] die mit einheitstheoretischen Modifikationen verbundenen Diskriminierungsrisiken nicht beseitigen. Im Resultat ist eine laufende grenzüberschreitende Verlustzurechnung daher als teuer, gestaltungsanfällig und gemeinschaftswidrig einzustufen.

[135] Zu Risiken einer gemeinschafswidrigen Diskriminierung vgl. Blum/Spies, SWI 2013, 213; Dötsch, in Strunk/Wassermeyer/Kaminski (Hrsg.) 2006, 208; Leitner/Stetsko, Ubg 2010, 751.

3 Anforderungen an eine moderne Gruppenbesteuerung

Die Reform der Organschaft kann nur gelingen, soweit das an ihre Stelle eine moderne, steueraufkommensneutrale, sachgerechte sowie gemeinschaftskonforme Gruppenbesteuerung tritt, welche zudem von der Wirtschaft akzeptiert wird.

Mit dem Attribut der **Modernität** ist insbesondere die Erwartung verknüpft, die Voraussetzungen zur Begründung einer steuerlichen Gruppe an internationale Standards anzugleichen, weshalb der weltweit nur in Deutschland geforderte Abschluss und Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags entfallen muss.[136] Die Rechtsfolgen der Organschaft müssen nicht zwingend erweitert werden, da sie dem internationalen Vergleich standhalten.[137]

Unter dem Aspekt der **Steueraufkommensneutralität** erscheint es daher geboten, auf zusätzliche gruppeninterne Steuervergünstigungen,[138] bspw. eine steuerliche Zwischenerfolgseliminierung, die Mehrmütterorganschaft oder die „Entfrierung" der vororganschaftlichen Verluste einer Organgesellschaft, zu verzichten.[139] Es gilt folglich einerseits die Standortattraktivität zu erhöhen, ohne Steuerausfallrisiken zu verursachen. In diesem Sinne erscheint die Implementierung einer echten grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung sinnvoll, soweit die Steueranrechnungsproblematik gemeinschaftskonform gelöst werden kann.[140]

Die reformierte Organschaft muss zudem in **sachgerechten Ergebnissen** resultieren. Neben einer zutreffenden Ermittlung der Konzernsteuerbelastung im Verhältnis zu einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern in allen erdenklichen Sachverhaltskonstellationen ist daher des Weiteren zu fordern, dass der Reformvorschlag weder Vermögensverschiebungen zwischen gruppeninternen und gruppenexternen Gesellschaftern verursacht noch Gestaltungsspielräume zur Steuerumgehung eröffnet.[141] Darüber hinaus ist eine hinreichende Verknüpfung zwischen steuerlicher Verlustzurechnung und wirtschaftlicher Verlusttragung zu fordern, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung

---

[136] Vgl. Ausführungen im Abschnitt 1.1.

[137] Vgl. Übersicht im Abschnitt 2.1.6.

[138] Zu gewünschten erweiterten Steuervergünstigungen vgl. Endres, FS für Herzig 2010, 194, 200, 203; Esterer/Bartelt, BB-Special zu Heft 5/2010, 6; Herzig, StuW 2010, 227; Herzig/Wagner, DB 2005, 8; Kessler, DB 2010, Stp. 34; Krebühl, FR 2009, 1042; ders., Herzig (Hrsg.) 2003, 603.

[139] Vgl. Endres, FS für Herzig 2010, 207. Herzig unterteilt den Reformbedarf in einen kurzfristige und langfristige Perspektive; vgl. ders., Beihefter DStR 30/2010, 61.

[140] Zur Möglichkeit einer grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung vgl. Endres, FS für Herzig 2010, 193; Herzig/Wagner, DB 2005, 8; dies., DStR 2006, 10; Hey, GmbHR 2006, 116; Kaeser, DB 2010, Stp. 38; Kahle/Vogel/Schulz, Ubg 2011, 769; Lüdicke/Lange-Hückstädt, IStR 2013, 613. Zur Vorteilhaftigkeit einer echten grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung vgl. Dötsch/Pung, DK 2006, 132; Watrin/Ullmann/Wittkowski, Ubg 2008, 565; Homburg, IStR 2009; 352; Maiterth, DStR 2006, 918. Die echte grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung vermag eine mögliche Inländerdiskriminierung verhindern; vgl. Fuest, DB 2010, Stp. 36. Zur Kapitalexportneutralität der echten grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung vgl. Kessler, FS für Herzig 2010, 295. Zur Bedeutung der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung als entscheidendem Auswahlkriterium für den Wirtschaftsstandort vgl. Dörr, IStR 2004, 271; Gerlach, FR 2012, 460 m.w.N.; Herzig, FR 2009, 1040; ders., StuW 2010, 229; Schön, ZHR 2007, 420; ders., in Herzig (Hrsg.) 2003, 613; Sureth/Mehrmann/Dahle, StuW 201, 160. Wg. ungelöster Anrechnungsproblematik ablehnend: Eisgruber, DB 2010, Stp. 40; Endres, FS für Herzig 2010, 193; ders., Beihefter DStR 30/2010, 66; Herzig/Englisch/Wagner, DK 2005, 317; Esterer/Bartelt, BB-Special zu Heft 5/2010, 7; Frotscher, DK 2003, 104; Herzig, StuW 2010, 228; Kessler, FS für Herzig 2010, 295; Oesterwinter, DStZ 2011, 592.

[141] I.d.S. auch Herzig/Wagner, die auf die entry- und exit-Problematik sowie Umstrukturierungsvorgänge und mehrstufige Gruppenstrukturen hinweisen; vgl. dies., DB 2005, 8.

trägt, ohne steuerlich motivierte Fehlallokationen oder unsachgerechte Steuermehrbelastungen zu verursachen.[142]

Bei der Ausgestaltung des nationalen Reformmodells sind die **gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben** sowie damit einhergehende Steuerausfallrisiken zwingend zu berücksichtigen.[143] Denn die laufenden im Inlandskonzern gewährten gruppeninternen Steuervergünstigungen können grenzüberschreitend tätigen Konzernen nicht dauerhaft verwehrt werden, soweit beide Sachverhalte objektiv vergleichbar sind und die grenzüberschreitend tätigen Konzernen verwehrten Steuervergünstigungen in definitiven Steuermehrbelastungen derselben resultieren. Dieser Denke folgend, besteht neben dem gemeinschaftsrechtlich gebotenen Import von finalen Auslandsverlusten auch ein analoges Gebot zur steuerneutralen Erfassung des grenzüberschreitenden Gewinntransfers sowie der grenzüberschreitenden Anwendung der Zinsschrankenregelung.[144] Insbesondere im Hinblick auf die zulässige Einbindung von einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern sind erhebliche Steuerausfallrisiken des deutschen Fiskus zu befürchten.[145] Die echte grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung vermag die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben zu erfüllen, wobei die dauerhafte Hochschleusung von Auslandsgewinnen auf das inländische Steuerniveau eine Gegenfinanzierung und somit eine weitestgehende Steueraufkommensneutralität im Verhältnis zu grenzüberschreitenden Konzernen sicherstellen kann.

Nicht zuletzt muss der Reformvorschlag auf größtmögliche **Akzeptanz** der Wirtschaft treffen. Dementsprechend sollte der Systemwechsel von der Organschaft auf eine moderne und steueraufkommensneutrale Gruppenbesteuerung weder Steuermehrbelastungen noch einen steuerlich motivierten Umstrukturierungszwang hervorrufen. Dabei gilt es primär einkommensteuerpflichtige Gruppenträger nicht zu sanktionieren.[146] Sekundär erscheint das Festhalten an dem bekannten Zurechnungskonzept sowie die wahlweise Fortführung von Gewinnabführungsverträgen - insbesondere in Altfällen - wünschenswert.[147]

---

[142] Herzig beschränkt das Erfordernis nach einer laufenden Verlustzurechnungsbegrenzung auf einkommensteuerpflichtige Gruppenträger; vgl. ders., StuW 2010, 228. Hey sieht ebenfalls ein Erfordernis zur Missbrauchsregelung, soweit der Steuerpflichtige durch (zugerechnete) Verluste wirtschaftlich nicht belastet ist, diese nicht trägt oder mehrfach nutzt; vgl. dies., StuW 2011, 140.

[143] Vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, 102; Endres, FS für Herzig 2010, 190.

[144] Vgl. Abschnitt 2.3.3.5.

[145] Die Steuerausfallrisiken sind auch ohne Berücksichtigung von einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern hoch; vgl. Kessler, DB 2011, Stp. 74.

[146] Zur besonderen Bedeutung von einkommensteuerpflichtigen Organträgern in Deutschland vgl. Herzig, StuW 2010, 225: Hey, StuW 2011, 139; Lenz/Seroin/Handwerker, DB 2012, 372. Bezogen auf das Jahr 2004 betrug der Anteil von (ultimativen) einkommensteuerpflichtigen Organträgern 42%; vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, 149.

[147] Vgl. Esterer/Bertelt, BB-Special zu Heft 5/2010, 6; Gerlach, FR 2012,461; Herzig, StuW 2010, 228; ders., Heihefter DStR 30/2010, 64; Oesterwinter, DStZ 2011, 596.

4 Analyse bisheriger Reformvorschläge

4.1 Einkommenszurechnungs-Modell

4.1.1 Voraussetzungen

Die steuerliche Gruppe kann wahlweise durch einen Gruppenantrag begründet werden und individuell ausgewählte Gruppenmitglieder umfassen. Die fünfjährige Mindestdauer wird beibehalten und die Mindestbeteiligungsquote auf 75% des Nennkapitals und der Stimmrechte erhöht. Die persönlichen Voraussetzungen entsprechen grundsätzlich dem Status quo und enthalten die folgenden Anpassungen der Ansässigkeitsvoraussetzungen.

Als Gruppenträger werden bilanzierende gewerbliche Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform mit Ort der Geschäftsleitung im Inland zugelassen. Darüber hinaus erwerben inländische Betriebstätten von EU/EWR-Gesellschaften die Gruppenträgereigenschaft, soweit die Beteiligung an einer Gruppengesellschaft ihrer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist (Betriebsstättenvorbehalt).

Gruppengesellschaften können unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften mit Ort der Geschäftsleitung im Inland sein.[148] Zudem soll bei „ausländischen" Tochtergesellschaften eine Verrechnung von finalen „ausländischen" ermöglicht werden.[149]

Das Einkommenszurechnungs-Modell ermöglicht keine wahlweise Durchführung von Gewinnabführungsverträgen.[150] Zumindest fehlen entsprechende Sondervorschriften, die einen erfolgswirksamen Ergebnistransfer regeln.

4.1.2 Rechtsfolgen

Das Einkommenszurechnungs-Modell ist wie das Organschaftsmodell den Zurechnungskonzepten zuzuordnen. Der Reformentwurf sieht eine obligatorische laufende steuerliche Ergebniszurechnung von der Gruppengesellschaft an den Gruppenträger vor. Dementsprechend unterliegt das gesamte Gruppeneinkommen einheitlich und phasengleich der Besteuerung auf Ebene des Gruppenträgers, weshalb persönliche Steuersätze, Freibeträge und Freigrenzen des Gruppenträgers einmalig auf das aggregierte Gruppeneinkommen anzuwenden sind. Für die Zinsschrankenregelung sowie die gewerbesteuerlichen Korrektur- und Zerlegungsvorschriften gilt die steuerliche Gruppe weiterhin als ein Betrieb.

Zentrales Element des Einkommenszurechnungs-Modells stellen die auf Ebene von höherrangigen Gruppenmitgliedern für alle Gruppenmitglieder der nächstniedrigeren Beteiligungsstufe (vermutlich) außerbilanziell zu führenden Gruppenmitgliedskonten.[151] Diese sind sowohl für den gruppeninternen steuerneutralen Gewinntransfer als auch für die Anwendung von Nachversteuerungsregelungen bei Beendigung der Gruppenbesteuerung maßgeblich.

---

[148] Laut Ausführungen der BMF-Facharbeitsgruppe sollen auch inländische Betriebsstätten von EU/EWR-Tochterkapitalgesellschaften als Gruppengesellschaften zu qualifizieren sein; vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, Anlage 4.

[149] Laut Ausführungen der BMF-Facharbeitsgruppe sollen Liquidationsverluste von „ausländischen" Tochterkapitalgesellschaften vorbehaltlich einer Klärung der Behandlung von finalen Verlusten im Inland zu berücksichtigen sein; vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, Anlage, Anlage 4.

[150] A.A. Dötsch, DK 2011, 403.

[151] Vergleiche diesbezügliche Erörterungen in Abschnitt 4.1.3.5.1.

In der Gruppenphase erfolgt die steuerliche Ergebniszurechnung losgelöst von dem optionalen Ergebnistransfer. Soweit bei Beendigung der Gruppenbesteuerung die von Gruppengesellschaften erzielten steuerbilanziellen Gruppengewinne nicht vollständig an den Gruppenträger ausgeschüttet werden bzw. der Gruppenträger etwaige Gruppenverluste von Gruppengesellschaften nicht aufwandswirksam ausgleicht, treten die Sanktionen der Nachversteuerung ein. Diese bewirken eine aperiodische Umkehrung der steuerlichen Ergebniszurechnung in Höhe der thesaurierten Steuerbilanzgewinne bzw. der nicht aufwandswirksam ausgeglichenen Steuerbilanzverluste aus der Gruppenphase. In mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen treten die Rechtsfolgen im unmittelbaren Verhältnis zwischen zwei unmittelbar aufeinanderfolgenden Beteiligungsstufen - allerdings mit Wirkung für ggf. verbleibende steuerliche Teilgruppen - ein. Die Nachversteuerungsregelungen beabsichtigen u.a. die Verknüpfung zwischen Verlustzurechnung und Verlusttragung aperiodisch sicherzustellen. [152]

Auf Ebene von höherrangigen Gruppenmitgliedern sind neben den Gruppenmitgliedskonten auch Altrücklagenkonten für alle Gruppenmitglieder der nächstniedrigeren Beteiligungsstufe außerbilanziell zu erfassen. Auf dem Altrücklagenkonto sind die zu Beginn der Gruppenbesteuerung festgestellten (positiven) ausschüttbaren Gewinne der Gruppengesellschaft i.S.d. § 27 KStG vollständig zu erfassen. Das Altrücklagenkonto ist bis auf null zu mindern, soweit das Altrücklagenkonto nach der allgemeinen Verwendungsreihenfolge für die (beteiligungsproportionalen) Gewinnausschüttungen an den Gruppenträger zu verwenden ist.

Das Gruppenmitgliedskonto beträgt zu Beginn der Gruppenbesteuerung 0. In der Gruppenphase ist es um die vollständigen übertragbaren Gewinne der nächstniedrigeren Gruppengesellschaft zu erhöhen und um entsprechende vollständige ausgleichsfähige Verluste zu reduzieren. Außerbilanzielle Korrekturen tangieren das Gruppenmitgliedskonto hingegen nicht. In zweistufigen Gruppenstrukturen entsprechen die übertragbaren Gewinne bzw. ausgleichsfähigen Verluste folglich dem Steuerbilanzergebnis der Gruppengesellschaft.

Die (beteiligungsproportionalen) Einlagen des Gruppenträgers können wahlweise als reguläre Einlagen oder als Verlustausgleichszahlungen erfasst werden, wobei das steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaften in beiden Varianten zu erhöhen sein dürfte. Soweit der Gruppenträger die Einlage wahlweise als reguläre Einlage behandelt, ist der steuerbilanzielle Beteiligungsbuchwert an der Gruppengesellschaft zu erhöhen. Soweit er die Einlage wahlweise als Verlustausgleichszahlung erfasst, ist anstelle des steuerbilanziellen Beteiligungsbuchwerts das außerbilanzielle Gruppenmitgliedskonto für die betroffene Gruppengesellschaft zu erhöhen, was mit einem entsprechenden Beteiligungsaufwand auf Ebene des Gruppenträgers korrespondiert.

Für die (beteiligungsproportionalen) Gewinnausschüttungen an den Gruppenträger sind die auf Ebene des Gruppenträgers außerbilanziell zu führenden Gruppenmitglieds- und Altrücklagenkonten in folgender Reihenfolge zu verwenden, soweit sie nicht unter Verwendung des steuerlichen Einlagekontos der Gruppengesellschaft erfolgen:[153]

1. Verwendung eines positiven Gruppenmitgliedskontos
2. Verwendung eines positiven Altrücklagenkontos

---

[152] Zudem soll geprüft werden, ob eine laufende Begrenzung der Verlustzurechnung auf die Höhe der fortgeführten Anschaffungskosten des Gruppenträgers implementiert werden soll.

[153] Dem Verständnis des Autors nach, sind auf Ebene der Gruppengesellschaft der ausschüttbare Gewinn sowie das steuerliche Einlagekonto i.S.d. §§ 27 ff. KStG parallel zu dem Gruppenmitglieds- und Altrücklagenkonto festzustellen.

3. Verwendung eines negativen Gruppenmitgliedskontos.

Die an den Gruppenträger vorgenommenen Gewinnausschüttungen sind steuerneutral zu erfassen, soweit sie unter Verwendung eines positiven oder negativen Gruppenmitgliedskontos erfolgen. Die steuerliche Einlagenrückgewähr ist ebenfalls steuerneutral und unter gleichzeitiger Minderung des Beteiligungsbuchwerts an der Gruppengesellschaft zu vereinnahmen. Gewinnausschüttungen unter Verwendung des positiven Altrücklagenkontos unterliegen hingegen einer Ausschüttungsbelastung auf Ebene des Gruppenträgers.

Idealerweise ermöglicht diese Kontenmethodik, dass die in der Gruppenphase erzielten Gewinne der Gruppengesellschaft steuerneutral an den Gruppenträger transferiert werden können. Die Verwendung des negativen Gruppenmitgliedskontos ermöglicht zudem den unterjährigen bzw. phasengleichen steuerneutralen Gewinntransfer. Denn eine Erfassung von laufenden Gruppengewinnen auf dem Gruppenmitgliedskonto erfolgt erst zum Schluss des Wirtschaftsjahres. Altrücklagen korrespondieren hingegen mit aus der Vorgruppenphase stammenden Gewinnrücklagen, weshalb sie sachgerecht nicht steuerneutral transferiert werden können.

Im Hinblick auf die an (außenstehende) Minderheitsgesellschafter vorgenommene Gewinnausschüttungen wird es als notwendig erachtet, eine dem § 16 KStG entsprechende Regelung zu Ausgleichszahlungen zu implementieren. Mit Stand August 2011 erfolgte jedoch keine Festlegung auf eine bestimmte Ausgestaltung einer entsprechenden Regelung. Zur Begründung wird auf die zulässige Einbindung von einkommensteuerpflichtigen Rechtssubjekten als Gruppenträger verwiesen.

In mittelbaren steuerlichen Gruppen gelten die Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaft als Gewinnausschüttungen der Enkelgesellschaft, soweit sie phasengleich vorgenommen werden. Ob die Weiterleitung der phasengleichen Gewinnausschüttung einer (zusätzlichen) Ausschüttungsbelastung unterliegt, hängt folglich davon ab, ob für die Erstausschüttung der Enkel- an die Tochtergesellschaft das Gruppenmitglieds- oder das Altrücklagenkonto zu verwenden ist. Phasenverschobene Gewinnausschüttungen dürften hingegen stets einer Ausschüttungsbelastung unterliegen. Aus dem Reformvorschlag geht nicht hervor, ob in diesen Fällen das für die Enkelgesellschaft auf Ebene des Gruppenträgers zu führende Gruppenmitgliedskonto dennoch zu mindern ist. Ebenfalls ist nicht erkennbar, ob eine phasengleiche mittelbare aufwandswirksame Einlage zulässig, weshalb keine Rückschlüsse auf mittelbare Nachversteuerungsregelungen möglich sind.

Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung nicht ausgeglichene Gruppenmitgliedskonten lösen die Nachversteuerungsregelung aus. Positive Gruppenmitgliedskonten korrespondieren hierbei mit thesaurierten bzw. auf Minderheitsgesellschafter entfallenden Gruppengewinnen der Gruppengesellschaft und sind auf Ebene des Gruppenträgers als laufende außerbilanzielle Betriebsausgabe und auf Ebene der Gruppengesellschaft als laufende außerbilanzielle Betriebsausgabe zu erfassen.

Negative Gruppenmitgliedskonten können hingegen sowohl auf nicht aufwandswirksam ausgeglichenen Gruppenverlusten als auch der Ausschüttung von unversteuerten stillen Reserven der Gruppengesellschaft beruhen. In der ersten Fallgruppe greifen die Nachversteuerungsregelungen, so dass auf Ebene des Gruppenträgers ein laufender außerbilanzieller Gewinn und auf Ebene der Gruppengesellschaft ein laufender außerbilanzieller Verlust zu erfassen sind. In der zweiten Fallgruppe ist anstelle der Nachversteuerungsregelungen eine aperiodische Ausschüttungsbelastung herzustellen.

Ein bei Beendigung der Gruppenbesteuerung nicht ausgeglichenes Altrücklagenkonto geht ohne steuerliche Auswirkungen unter.

Da die Gruppenmitglieds- und Altrücklagenkonten auf Ebene des Gruppenträgers außerbilanziell zu erfassen sind, dürfte deren Auflösung keine Rückauswirkung auf den auf Ebene der ausgeschiedenen Gruppengesellschaft zu erfassenden ausschüttbaren Gewinn sowie das steuerliche Einlagekonto haben.

Aus der Vorgruppenphase stammenden Verlust-, Zins- sowie EBITDA-Vorträge können von Gruppenträgern in der Gruppenphase verwendet werden, während die entsprechenden Vorträge von Gruppengesellschaften in der Gruppenphase eingefroren bleiben.

Zudem wird die Bruttomethode gemäß § 15 S. 1 Nr. 2 KStG beibehalten.

4.1.3 Problemstellungen

4.1.3.1 Gewinnfall

4.1.3.1.1 Vollausschüttung

Soweit die Gruppengesellschaft ihren Gewinn wahlweise vollständig an den Gruppenträger ausschüttet, entfaltet die steuerliche Ergebniszurechnung eine dauerhafte Wirkung. Da die für die Gruppengesellschaft zu führenden Gruppenmitgliedskonten regelmäßig ausgeglichen sind, sind die aperiodischen Nachversteuerungsregelungen nicht anwendbar. Der gruppeninterne Gewinntransfer kann idealerweise steuerneutral unter Verwendung positiver sowie negativer Gruppenmitgliedskonten erfolgen.

Allerdings ist zu beachten, dass der vollständige Gewinntransfer spätestens im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung vollzogen sein muss. Ein nach Beendigung der Gruppenbesteuerung vollzogener Transfer von Gruppengewinnen stellt eine reguläre Gewinnausschüttung dar, die einer Ausschüttungsbelastung unterliegt und ein verbliebenes Gruppenmitgliedskonto nicht mindert.

Der vollständige steuerneutrale Gewinntransfer unter Vermeidung von Nachversteuerungsregelungen erfordert daher die Vorabausschüttung des erwarteten Gruppengewinns des letzten Wirtschaftsjahres der Gruppengesellschaft vor Beendigung der Gruppenbesteuerung. Da Gruppenträger beherrschende Gesellschafter sind, gilt die Vorabausschüttung im Zeitpunkt der Beschlussfassung als zugeflossen, so dass der tatsächliche Gewinntransfer auch nach Beendigung der Gruppenbesteuerung erfolgen kann.[154]

Vorabausschüttungen sind jedoch restriktiv reglementiert, so dass Aktiengesellschaften keine Vorabausschüttung vornehmen können und GmbHs die Kapitalerhaltungsvorschriften gem. § 30 GmbHG beachten müssen.[155] Demnach dürften Vorabausschüttungen nicht selten mit der Vollausschüttungsfriktion des Einkommenszurechnungs-Modells kollidieren. Denn einerseits resultieren unzulässige bzw. zu niedrig vorgenommene Vorabausschüttungen in der Anwendung der Nachversteuerungsregelungen. Andererseits sind überhöhte Vorabausschüttungen an die Gruppengesellschaft gem. § 812 BGB zurückzuerstatten. Dabei ist die Rückerstattung für steuerliche Zwecke als Einlage des Gruppenträgers zu qualifizieren, so dass die vorangegangene überhöhte Gewinnausschüttung einer Ausschüttungsbelastung unterliegt.[156]

Auch wenn die Vorabausschüttung in voller Höhe zulässig und der Höhe nach zutreffend ermittelt sein sollte, kann die erforderliche Vollausschüttung von Gruppengewinnen in bestimmten Konstellationen nicht oder nur unter Herstellung einer Ausschüttungsbelastung bzw. nur durch vorherige Einlage und anschließende steuerneutrale Wiederausschüttung durchgeführt werden.

So kann eine Vollausschüttung regelmäßig nicht vollständig erfolgen, soweit die Gruppengesellschaft die steuerliche Gruppe mit einem Verlustvortrag begründet oder in der Gruppenphase Beträge in die gesetzliche, satzungsmäßige oder wirtschaftlich begründete Gewinnrücklagen eingestellt hat. Im erstgenannten Fall erfolgt ein etwaiger Gewinntransfer gem. § 27 Abs. 1 S. 3 KStG regelmäßig unter Verwendung des steuerlichen Einlagekontos der Gruppengesellschaft, da die Gruppengesellschaft bis zum Ausgleich des Verlustvortrags regelmäßig über keinen ausschüttbaren Gewinn gem. § 27 Abs. 1 S. 5 KStG verfügen dürfte. Die Einlagenrückgewähr bewirkt im Einkommenszurechnungs-Modell aber gerade keine Minderung des auf Ebene des Gruppenträgers für die Gruppengesellschaft zu füh-

---

[154] Vgl. FG Köln, Urteil v. 17.10.2011, Az. 7 K 783/08, EFG 2012, 834.
[155] Vgl. Teufel in Lüdicke/Sistermann (Hrsg.) 2008, 311.
[156] Vgl. BFH, Urteil v. 1. 4. 2003 - I R 51/02 DStR 2003, 1434.

renden positiven Gruppenmitgliedskontos, weshalb Nachversteuerungsregelungen greifen. In der zweiten Fallgruppe verhindern die in die Gewinnrücklagen eingestellten und ggf. bereits investierten Beträge den Abbau eines positiven Gruppenmitgliedskontos der Gruppengesellschaft.

Die Vollausschüttung von Gruppengewinnen geht regelmäßig mit einer Ausschüttungsbelastung einher, soweit die Gruppengesellschaft die steuerliche Gruppe mit einem Gewinnvortrag begründet hat. Denn in diesem Fall ist für die Gruppengesellschaft auf Ebene des Gruppenträgers ein positives Altrücklagenkonto festzustellen. Das positive Altrücklagenkonto ist vorrangig vor einem negativen Gruppenmitgliedskonto zu verwenden, was eine steuerneutrale Vorabausschüttung verhindert. Damit das Gruppenmitgliedskonto bei Beendigung der Gruppenbesteuerung ausgeglichen ist, muss die Gruppengesellschaft folglich nicht nur den (erwarteten) Gruppengewinn sondern auch die aus der Vorgruppenphase stammenden anteilig steuerpflichtigen Gewinnrücklagen vollständig an den Gruppenträger ausschütten.

Die Vollausschüttung erfordert zudem regelmäßig eine vorherige Einlage des Gruppenträgers, soweit die Gruppengesellschaft in der Gruppenphase steuerbilanzielle Mehrgewinne realisiert hat. Denn in diesem Fall dürften der Gruppengesellschaft regelmäßig finanzielle Mittel für die Vornahme einer Gewinnausschüttung fehlen. Die Einlage wäre im Anschluss steuerneutral unter Verwendung des ausschüttbaren Gewinns der Gruppengesellschaft sowie unter Minderung des für die Gruppengesellschaft festgestellten Gruppenmitgliedskontos erfolgen.

Insofern ist festzustellen, dass der im Einkommenszurechnungs-Modell idealerweise vorgesehene Ausgleich von positiven Gruppenmitgliedskonten nicht ohne weiteres erreichbar ist. Die steuerlichen Implikationen eines verbleibenden positiven Gruppenmitgliedskontos werden im nachfolgenden Abschnitt erörtert.

4.1.3.1.2 Thesaurierung

Soweit die Gruppengesellschaft ihren Gewinn wahlweise thesauriert, ist die laufende Gewinnzurechnung an den Gruppenträger im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung umzukehren. In Höhe eines verbliebenen für die Gruppengesellschaft festgestellten positiven Gruppenmitgliedskontos ist auf Ebene des Gruppenträgers eine laufende Betriebsausgabe und auf Ebene der Gruppengesellschaft eine laufende Betriebseinnahme zu erfassen. Darüber hinaus kann die Gruppengesellschaft den in der Gruppenphase erzielten und thesaurierten Gruppengewinn nicht mehr steuerneutral an den Gruppenträger ausschütten.[157] Die aperiodischen Rechtsfolgen sind mit vielfältigen Problemstellungen verbunden und dem Grunde nach entbehrlich.

So resultiert die Versagung des künftigen steuerneutralen Transfers von Gruppengewinnen zunächst in einer Umkehrung der gruppenspezifischen Steuervergünstigung, so dass gruppeninterne Beteiligungserfolge ebenso wie gruppenexterne Beteiligungserfolge der ermäßigten Steuerbelastung gemäß § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG unterliegen. Im Vergleich zur Einheitsunternehmung sowie zur Organschaft ist folglich eine steuerliche Mehrbelastung des Gewinntransfers festzustellen.

---

[157] Dötsch, Eisgruber und die BMF-Facharbeitsgruppe gehen m.E. von der falschen Annahme aus, dass thesaurierte Gruppengewinne als Einlage zu behandeln sind; vgl. Dötsch, DK 2011, 403; Eisgruber, DB 2010, Stp. 40; BMF-Bericht v. 15.9.2011, 133. Einerseits gibt das Einkommenszurechnungsmodell eine entsprechende Vorgehensweise nicht vor. Andererseits resultierte sie im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern in weißen Einkünften, weil sie neben der aperiodischen Verlustzurechnung einen Beteiligungsaufwand realisieren könnten.

Der Verweigerung der steuerlichen Eliminierung von gruppeninternen Beteiligungserfolgen ist durch die Technik der Nachversteuerungsregelung bedingt. Denn in Höhe der thesaurierten Gewinne wird die laufende steuerliche Gewinnzurechnung an den Gruppenträger aperiodisch negiert, indem im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung auf Ebene des Gruppenträgers eine Betriebsausgabe und auf Ebene der Gruppengesellschaft eine laufende Betriebseinnahme zu erfassen ist. Im Hinblick auf einkommensteuerpflichtige Gruppenträger muss der von der Gruppengesellschaft thesaurierte Gruppengewinn daher dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, da diese letztlich der Belastung mit Körperschaft- und Gewerbesteuer auf Ebene der Gruppengesellschaft anstelle der Einkommensteuerbelastung auf Ebene des Gruppenträgers unterliegen.

Eine systematisch zutreffende Steuerbelastung von Einkommensteuersubjekten kann jedoch auch dann erreicht werden, wenn die von der Gruppengesellschaft thesaurierten Gruppengewinne nicht als Beteiligungserfolg des Gruppenträgers erfasst werden und Nachversteuerungsregelungen nicht greifen. Insoweit besteht keine Notwendigkeit für die aperiodischen Rechtsfolgen des Einkommenszurechnungs-Modells. Da der Gruppenträger die erhaltene Vollausschüttung im Anschluss wieder in die Gruppengesellschaft einlegen kann, macht das Erfordernis aus wirtschaftlicher Sicht auch keinen Sinn. Zudem bedarf es keiner Vollausschüttung, um eine Verknüpfung zwischen Verlustzurechnung und Verlusttragung sicherzustellen.

Vielmehr kann die aperiodische Ergebniszuweisung in Höhe der thesaurierten Gruppengewinne in einer unsachgerechten Schlechterstellung der steuerlichen Gruppe gegenüber steuerlich unverbundenen Konzernen resultieren. Denn die Nachversteuerungsregelungen greifen unabhängig von einem vorherigen gruppeninternen Verlustausgleich, weshalb sie nicht lediglich eine gruppenspezifische Steuervergünstigung umkehren sondern eine eigenständige gruppenspezifische Sanktion begründen können. Die steuerliche Mehrbelastung entfaltet zunächst nur eine temporäre Wirkung, weil die Gruppengesellschaft die aperiodische Gewinnzurechnung sofort zu versteuern ist, während der Gruppenträger die aperiodische Verlustzuweisung regelmäßig nur mit künftigen Gewinnen im Wege des Verlustvortrags geltend machen kann. Die steuerliche Benachteiligung weist jedoch dann einen dauerhaften Charakter auf, soweit der Gruppenträger den ihm aperiodisch zugewiesenen Verlust nicht verwerten kann. Dies trifft insbesondere dann zu, wenn der Gruppenträger auf die Gruppengesellschaft verschmolzen wird, der inländische Konzernteil veräußert bzw. liquidiert wird oder der Gruppenträger als Holding des inländischen Konzernteils fungierte und nach Beendigung der Gruppenbesteuerung keine eigenen Gewinne mehr erzielt. Daher sind die Nachversteuerungsregelungen als eine unsachgerechte Ein- bzw. Austrittsschranke zu qualifizieren.

Nicht zuletzt können die Nachversteuerungsregelungen im Thesaurierungsfall gestalterisch zur Steuerumgehung genutzt werden.

So kann die steuerliche Gruppe zum einen die Ausschüttungspolitik zum Ausgleich von Gruppengewinnen mit den während der Gruppenphase eingefrorenen Außergruppenverlusten der Gruppengesellschaft nutzen. Denn in Höhe der von der Gruppengesellschaft thesaurierten Gruppengewinne ermöglicht die aperiodische Gewinnzuweisung den Ausgleich mit ihren Vorgruppenverlusten. Auf diese Weise kann sowohl ein finaler Verlustuntergang in Veräußerungs-, Umwandlungs- oder Liquidationsfällen gestalterisch umgangen werden als auch die „Entfrierung“ der Verlustvorträge der Gruppengesellschaft durch Aus- und Wiedereinstieg in die steuerliche Gruppe nach Ablauf der Mindestlaufzeit erreicht werden. Die aperiodische Gewinnzuweisung an die Gruppengesellschaft dürfte dabei auch bei einem Totalverlust der Gruppengesellschaft möglich sein, soweit die Gruppengesellschaft ihre Gruppengewinne thesauriert und der Gruppenträger etwaige Gruppenverluste der Gruppengesellschaft aufwandswirksam ausgleicht.

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger können darüber hinaus die Nachversteuerungsregelungen zu einer Progressionsglättung sowie Thesaurierungsbegünstigung gestalterisch nutzen. So kann der Aus- und Wiedereinstieg nach Ablauf der Mindestdauer bei gegebenem Sachverhalt eine Glättung respektive eine bis zur Gewinnausschüttung andauernde Minderung der Einkommensteuerbelastung bewirken.

Es bleibt festzuhalten, dass für die im Thesaurierungsfall vorgesehenen aperiodischen steuerlichen Sanktionen über das erforderliche Maß hinausgehen, die steuerliche Gruppe dauerhaft gegenüber der Einzelveranlagung benachteiligen können, aus wirtschaftlicher Sicht entbehrlich sind und zudem Gestaltungsspielraum für Steuerumgehungen eröffnen. Darüber hinaus ist daran zu erinnern, dass positive Gruppenmitgliedskonten auch bei gewollter Vollausschüttung entstehen können, welche die aperiodischen steuerlichen Sanktionen auslösen.

4.1.3.1.3 Beispielsfall

Beispiel 2 (EZM): Gewinnfall

Sachverhalt:

Der Gruppenträger (GT) ist Alleingesellschafter der Gruppengesellschaft (GG). Die Anschaffungskosten von GT aus der Beteiligung an GG betragen 100. Das Steuerbilanzkapital von GG beträgt zu Beginn der Gruppenbesteuerung 100 und entspricht dem Nennkapital. In der Gruppenphase erzielt GG einen Jahresüberschuss von 100, welcher sowohl dem übertragbaren Gewinn, dem zuzurechnenden Steuerbilanzergebnis als auch dem zu versteuernden Einkommen entspricht. GG schüttet ihren Gewinn vollständig an GT aus. Anschließend soll die Gruppenbesteuerung beendet und die Beteiligung an GG veräußert werden.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen.

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten und auf die Vornahme von Steuerumlagen verzichtet werden.

Rechtsfolgen:

	EZR	BE		GMK	lfd. St	Nachversteuerung				VE		∑ St
						GT		GG		GT		
	GT	Höhe	St	GT	GT	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	
Alt. 1	100	100	0	0	45	0	0	0	0	0	0	**45**
Alt. 2	100	100	0	0	30	0	0	0	0	0	0	**30**

Die Ergebniszurechnung (EZR) an GT beträgt unabhängig von der Gewinnausschüttung 100 und resultiert in einer zutreffenden laufenden Steuerbelastung i.H.v. 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2).

Der von GG erzielte Gruppengewinn ist am Ende der Periode auf Ebene von GG als Zugang zum ausschüttbaren Gewinn und auf Ebene von GT als Zugang zum Gruppenmitgliedskonto (GMK) zu erfassen.

Soweit die Gewinnausschüttung phasenverschoben vorgenommen wird, sind der ausschüttbare Gewinn von GG und das GMK von GT von 100 auf 0 zu mindern. Die Gewinnausschüttung ist auf Ebene von GT als steuerneutraler Beteiligungsertrag (BE) zu erfassen, da das positive GMK für sie zu verwenden ist. Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung ist das GMK ausgeglichen, weshalb keine Nachversteuerungsregelungen greifen.

Soweit die (Vorab-)Gewinnausschüttung phasengleich vorgenommen wird, sind der ausschüttbare Gewinn von GG und das GMK von GT von 0 auf -100 zu mindern. Die Gewinnausschüttung ist auf Ebene von GT als steuerneutraler Beteiligungsertrag (BE) zu erfassen, da das negative GMK für sie zu verwenden ist. Am Ende der

Periode sind der ausschüttbare Gewinn von GG und das GMK um den Gruppengewinn zu erhöhen, so dass sie jeweils ausgeglichen sind.

Das handels- und steuerbilanzielle sowie das zu versteuernde Veräußerungsergebnis (VE) von GT beträgt jeweils 0.

Resultat:

Das Einkommenszurechnungs-Modell resultiert im Grundfall und bei unterstellter Vollausschüttung in einer zutreffenden Steuerbelastung von einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern.

Abwandlung 1: GG thesauriert ihren Gruppengewinn

	EZR	BE		GMK	lfd. St	Nachversteuerung				VE		∑ St
						GT		GG		GT		
	GT	Höhe	St	GT	GT	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	
Alt. 1	100	0	0	100	45	-100	-45	100	30	70	18,9	**48,9**
Alt. 2	100	0	0	100	30	-100	-30	100	30	70	1,1	**31,1**

Abweichend vom Grundfall thesauriert GG ihren Gruppengewinn, so dass das GMK von GT bei Beendigung der Gruppenbesteuerung einen positiven Saldo von 100 ausweist. Daher greifen aperiodische Nachversteuerungsregelungen, die die steuerliche Ergebniszurechnung umkehren.

Zu beachten ist, dass der im letzten Wirtschaftsjahr vor Beendigung der Gruppenbesteuerung von GG erzielte Gruppengewinn regelmäßig thesauriert wird, weil Gewinnausschüttungen grundsätzlich erst nach Feststellung des Jahresüberschusses und somit phasenverschoben vorgenommen werden. Gleiches Ergebnis stellt sich ein, soweit GG den Gruppengewinn in Gewinnrücklagen einzustellen oder zum Ausgleich mit eigenen - aus der Vorgruppenphase stammenden - Verlustvorträgen zu verwenden hat.

Es wird unterstellt, dass das GMK im Rahmen der Nachversteuerung ersatzlos untergeht. Sollte das positive Gruppenträgerkonto stattdessen als Einlage von GT zu erfassen sein, können einkommensteuerpflichtige Gruppenträger „weiße" Einkünfte erzielen, da sie zusätzlich zur aperiodischen Verlustzuweisung einen dem Teileinkünfteverfahren unterliegenden Beteiligungsaufwand erzielen.

GG hat den ihr aperiodisch zugewiesenen Gewinn sofort zu versteuern. Das Schicksal des an GT zugewiesenen Verlustes hängt von der Ergebnissituation von GT ab. Dieser kann ggf. mit einem eigenen Gewinn sofort verrechnet werden, im Wege des Verlustvortrags ausgeglichen werden (= temporäre Steuermehrbelastung) oder im Rahmen eines künftigen schädlichen Ereignisses ersatzlos untergehen (= definitive Steuermehrbelastung).

Das handels- und steuerbilanzielle sowie das zu versteuernde Veräußerungsergebnis (VE) von GT beträgt jeweils 70 und entspricht dem Gruppengewinn von GG nach Abzug von Steuern. Somit verhindert die aperiodische Umqualifizierung von Gruppen- in Außergruppenergebnisse eine steuerliche Neutralisierung der damit zusammenhängenden Beteiligungserfolge. Insbesondere im Verhältnis zu körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern ist eine dauerhafte Steuermehrbelastung festzustellen, weil der umqualifizierte Gruppengewinn der 5%igen Schachtelstrafe unterliegt. Im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern ist eine „typisierte" Steuermehrbelastung festzustellen, die auf der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens beruht.

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger können durch Beendigung und Wiederaufnahme der Gruppenbesteuerung von einer „Thesaurierungsbegünstigung" profitieren, soweit sie den ihr aperiodisch zugewiesenen Verlust zum Ausgleich mit eigenen Gewinnen verwenden können.

Resultat:

Im (zwangsweisen) Thesaurierungsfall resultieren die Nachversteuerungsregelungen regelmäßig in temporären sowie dauerhaften Steuermehrbelastungen der steuerlichen Gruppe. Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger können gestalterisch eine Thesaurierungsbegünstigung herbeiführen.

Positive Salden des Gruppenmitgliedskontos haben bei Beendigung der Gruppenbesteuerung ersatzlos zu entfallen, um die Entstehung von „weißen" Einkünften im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern zu verhindern.

Abwandlung 2: GT verfügt über ein Altrücklagenkonto von 100; GG schüttet ihren Gruppengewinn phasengleich aus

	EZR	BE		GMK	ARLK	lfd. St	Nachversteuerung				VE		∑ St
							GT		GG		GT		
	GT	Höhe	St	GT	GT	GT	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	
Alt. 1	100	100	27,0	100	0	72,0	-100	-45	100	30	70	18,9	**75,9**
Alt. 2	100	100	1,5	100	0	31,5	-100	-30	100	30	70	1,1	**32,6**

Abweichend vom Grundfall ist für die phasengleiche (Vorab-)Ausschüttung nicht das negative GMK sondern vorrangig das positive Altrücklagenkonto (ARLK) von GT zu verwenden, welches nach der erfolgten Gewinnausschüttung ausgeglichen ist. Der gruppeninterne Gewinntransfer unterliegt auf Ebene von GT einer Steuerbelastung von 27,0 bzw. 1,5 (= temporäre Steuermehrbelastung).

Da bei Beendigung der Gruppenbesteuerung das GMK einen positiven Saldo von 100 ausweist, greifen die Nachversteuerungsregelungen analog zur Abwandlung 1.

Resultat:

Ein positives Altrücklagenkonto verhindert einen steuerneutralen phasengleichen Gewinntransfer.

4.1.3.2 Verlustfall

4.1.3.2.1 Aufwandswirksamer Verlustausgleich

Soweit der Gruppenträger die Verluste der Gruppengesellschaft wahlweise vollständig durch steuerbilanziell aufwandswirksam zu erfassende Einlagen ausgleicht, können die für die Gruppengesellschaft zu führenden Gruppenmitgliedskonten vollständig ausgeglichen und die Nachversteuerungsregelungen abgewendet werden.

Aus dem Einkommenszurechnungs-Modell geht nicht eindeutig hervor, wie die steuerbilanziell aufwandswirksamen Einlagen auf Ebene des Gruppenträgers steuerlich zu erfassen sind. Dem Wortlaut des Einkommenszurechnungs-Modells folgend sind Gewinnausschüttungen unter Verwendung des Gruppenmitgliedskontos „steuerlich nicht als Beteiligungsertrag zu behandeln". Spiegelbildlich dazu müsste der aufwandswirksame Verlustausgleich, welcher das Gruppenmitgliedskonto erhöht, steuerlich nicht als Beteiligungsaufwand zu behandeln sein. Dieses Verständnis ist insoweit folgerichtig, als dass einkommensteuerpflichtige Gruppenträger ansonsten neben der steuerlichen Verlustzurechnung zusätzlich von einem anteilig abziehbaren Beteiligungsaufwand gem. § 3c EStG profitieren würden.

Ebenfalls ist unklar, wie die aufwandswirksame Einlage auf Ebene der Gruppengesellschaft zu erfassen und daher eine künftige Einlagenrückgewähr steuerlich zu behandeln ist.

Einerseits könnte die aufwandswirksame Einlage des Gruppenträgers spiegelbildlich den ausschüttbaren Gewinn der Gruppengesellschaft erhöhen, was die Erfassung einer künftigen Einlagenrückgewähr als Beteiligungsertrag zur Folge hätte. Diese Interpretation geht jedoch mit einem negativen Investitionsanreiz einher, da die Umkehrung des aufwandswirksamen Verlustausgleichs nach Beendigung der Gruppenbesteuerung mit einer Ausschüttungsbelastung verknüpft ist. Die Einlagenrückgewähr innerhalb der Gruppenphase kann dann einer ausnahmsweisen Ausschüttungsbelastung unterliegen, soweit für die Gruppengesellschaft ein Altrücklagenkonto festgestellt worden ist.

Andererseits könnte die aufwandswirksame Einlage des Gruppenträgers das steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft erhöhen, wobei eine künftige Einlagenrückgewähr auf Ebene des Gruppenträgers steuerneutral unter korrespondierender Minderung des (positiven) Beteiligungsbuchwerts an der Gruppengesellschaft zu erfassen ist. Diese Vorgehensweise vermeidet zwar den o.g. negativen Investitionsanreiz. Andererseits bewirkt die gleichzeitige Erhöhung des für die Gruppengesellschaft festgestellten Gruppenmitgliedskontos und des steuerlichen Einlagekontos der Gruppengesellschaft eine Aufblähung eines der beiden Werte, was im Abschnitt zu mehrperiodigen Fällen zu zeigen sein wird.

Beide Interpretationsmöglichkeiten haben gemein, dass die aufwandswirksame Einlage des Gruppenträgers im Anschluss regelmäßig vollständig an den Gruppenträger zurücktransferiert werden kann. Der Unterschied liegt in der Erfassung des Rücktransfers als Beteiligungsertrag oder Einlagenrückgewähr und somit in einem abweichenden Realisierungszeitpunkt von gruppeninternen Beteiligungserfolgen. Ein vollständiger Rücktransfer der aufwandswirksamen Einlage dürfte nur im Verhältnis zu insolventen Gruppengesellschaften gefährdet sein. Dies gilt jedoch gleichsam für aufwandswirksame als auch für erfolgsneutrale Einlagen des Gruppenträgers.

Demnach ist festzustellen, dass für die Sicherstellung der Verknüpfung von Verlustzurechnung und Verlusttragung die Unterscheidung in aufwandswirksame und erfolgsneutrale Einlagen des Gruppenträgers irrelevant ist.

Des Weiteren ist daran zu erinnern, dass der Gruppenträger den erwarteten Gruppenverlust des letzten Wirtschaftsjahres der Gruppengesellschaft vor Beendigung der Gruppenbesteuerung schätzen und vorab aufwandswirksam ausgleichen muss, um die Anwendung der Nachversteuerungsregelungen zu verhindern.

Soweit ein überhöhter aufwandswirksamer (Vorab-)Verlustausgleich zulässig sein sollte, nimmt das für die Gruppengesellschaft auf Ebene des Gruppenträgers zu führende Gruppenmitgliedskonto einen positiven Wert an. Zu den aperiodischen Implikationen ist auf den Thesaurierungsfall zu verweisen.

Ein zu niedriger aufwandswirksamer (Vorab-)Verlustausgleich des Gruppenträgers führt zu einem negativen Gruppenmitgliedskonto. Die aperiodischen Implikationen eines negativen Gruppenmitgliedskontos werden im nachfolgenden Abschnitt erörtert.

4.1.3.2.2 Erfolgsneutraler oder unterlassener Verlustausgleich

Soweit der Gruppenträger die Verluste der Gruppengesellschaft wahlweise nicht oder durch steuerbilanziell erfolgsneutral zu erfassende Einlagen ausgleicht, ist die laufende Verlustzurechnung an den Gruppenträger im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung umzukehren. In Höhe eines verbliebenen für die Gruppengesellschaft festgestellten negativen Gruppenmitgliedskontos ist auf Ebene des Gruppenträgers eine laufende Betriebseinnahme und auf Ebene der Gruppengesellschaft eine laufende Betriebsausgabe zu erfassen. Darüber mindert der von der Gruppengesellschaft erzielte und nicht aufwandswirksam ausgeglichene Gruppenverlust den Beteiligungserfolg des Gruppenträgers, soweit dieser in künftigen Perioden bspw. im Rahmen eines Veräußerungsvorgangs realisiert wird. Die aperiodischen Rechtsfolgen sind mit vielfältigen Problemstellungen verbunden und, mit Ausnahme von Insolvenz- und Missbrauchsfällen, dem Grunde nach entbehrlich.

So stellt die steuerliche Gleichstellung von gruppeninternen und gruppenexternen Beteiligungsaufwendungen zunächst eine steuerliche Vergünstigung gegenüber der Einheitsunternehmung und Organschaft dar, welche dem Teilabzugsverfahren gem. § 3c Abs. 2 EStG unterliegen respektive einen gem. § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG anteilig steuerpflichtigen Beteiligungserfolg mindern.

Die steuerliche anteilige Erfassung von gruppeninternen Beteiligungsaufwendungen ist auch im Verlustfall durch die Technik der Nachversteuerungsregelung bedingt. Denn in Höhe der nicht aufwandswirksam ausgeglichenen Verluste wird die laufende steuerliche Verlustzurechnung an den Gruppenträger aperiodisch negiert, indem im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung auf Ebene des Gruppenträgers eine Betriebseinnahme und auf Ebene der Gruppengesellschaft eine laufende Betriebsausgabe zu erfassen ist. Im Hinblick auf einkommensteuerpflichtige Gruppenträger muss der von der Gruppengesellschaft erzielte Gruppenverlust daher dem Teilabzugsverfahren unterliegen, da diese letztlich der Entlastung mit Körperschaft- und Gewerbesteuer auf Ebene der Gruppengesellschaft anstelle der Einkommensteuerentlastung auf Ebene des Gruppenträgers unterliegen.

Eine systematisch zutreffende Steuerentlastung von Einkommensteuersubjekten kann jedoch auch dann erreicht werden, wenn die von der Gruppengesellschaft erzielten und nicht aufwandswirksam ausgeglichenen Gruppenverluste nicht als Beteiligungsaufwand des Gruppenträgers erfasst werden und Nachversteuerungsregelungen nicht greifen. Dadurch könnte auch die unsachgerechte Unterscheidung in aufwandswirksame sowie erfolgsneutrale Einlagen zutreffender Weise entfallen. Denn sowohl im Hinblick auf die Sicherstellung einer Verknüpfung zwischen Verlustzurechnung und Verlusttragung als auch aus wirtschaftlicher Sicht - der aufwandswirksamen Einlage, deren Rücktransfer und erfolgsneutrale Wiedereinlage - ist die Unterscheidung zwischen beiden Einlageformen irrelevant.

Eine steuerliche Sanktion der Verlustzurechnung ohne entsprechende Verlusttragung ist in zweistufigen Konzernstrukturen regelmäßig auf insolvente Gruppengesellschaften zu begrenzen, wobei in mehrstufigen Konzernstrukturen zusätzlich Missbrauchsvorschriften für fremdfinanzierte zwischengeschaltete Gruppenmitglieder erforderlich sind. Damit reicht es in zweistufigen Konzernstrukturen grundsätzlich aus, die laufende Verlustzurechnung im Jahr der Eröffnung eines Insolvenzantrags - respektive einer freiwilligen Liquidation - zu unterbinden.

Wie bereits im Thesaurierungsfall resultiert die aperiodische Ergebniszuweisung in Höhe der nicht aufwandswirksam ausgeglichenen Gruppenverluste zunächst in einer temporären Steuermehrbelastung der steuerlichen Gruppe, welche diejenige von steuerlich unverbundenen Konzernen übersteigen kann. Denn die Nachversteuerungsregelungen greifen auch im Verlustfall unabhängig von einem vorherigen gruppeninternen Verlustausgleich. Soweit bspw. sowohl Gruppenträger als auch die Gruppengesellschaft Verluste erzielen, bewirkt die aperiodische Gewinnzurechnung an den Gruppenträger regelmäßig eine Steuerbelastung, die bei Einzelveranlagung nicht entstünde. Insoweit können die aperiodischen Rechtsfolgen wiederum eine eigenständige gruppenspezifische Sanktion darstellen.

Die steuerliche Benachteiligung weist dann einen dauerhaften Charakter auf, soweit die Gruppengesellschaft den ihr aperiodisch zugewiesenen Verlust nicht verwerten kann. Mit Ausnahme der Fortführung der Gruppe in Form des steuerlich unverbundenen Konzerns, geht die Beendigung der Gruppenbesteuerung daher regelmäßig mit einem finalen Untergang der aperiodischen Verlustzuweisung an die Gruppengesellschaft und somit regelmäßig mit einer dauerhaften Steuermehrbelastung einher. Die Nachversteuerungsregelungen stellen im Verlustfall daher eine verschärfte unsachgerechte Ein- bzw. Austrittsschranke dar.

Andererseits können die Nachversteuerungsregelungen im Verlustfall gestalterisch zur Steuerumgehung genutzt werden. So bietet sich die aperiodische Verlustzurechnung an die Gruppengesellschaft in Umwandlungsvorgängen als Vehikel zur Vermeidung des finalen Untergangs von den durch den Gruppenträger nicht genutzten Verlusten - bspw. im Rahmen der Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine höherrangige Konzerngesellschaft oder der Abwärtsverschmelzung auf die Gruppengesellschaft - an. Bei gegebenem Sachverhalt können zudem einkommensteuerpflichtige Gruppenträger

durch den Aus- und Wiedereinstieg nach Ablauf der Mindestdauer eine Progressionsglättung gestalterisch herbeiführen.

Es bleibt festzuhalten, dass für die im Verlustfall vorgesehenen aperiodischen steuerlichen Sanktionen über das erforderliche Maß hinausgehen, die steuerliche Gruppe dauerhaft gegenüber der Einzelveranlagung benachteiligen können und zudem Gestaltungsspielraum für Steuerumgehungen eröffnen. Aus wirtschaftlicher Sicht ist die Unterscheidung zwischen aufwandswirksamen und erfolgsneutralen Einlagen des Gruppenträgers unsachgerecht. Zudem ist der aufwandswirksame Verlustausgleich im letzten Wirtschaftsjahr vor Beendigung der Gruppenbesteuerung vorab vorzunehmen, so dass ein etwaiger Ausgleich der Gruppenmitgliedskonten nicht sichergestellt ist.

4.1.3.2.3 Beispielsfall

Beispiel 3 (EZM): Verlustfall

Sachverhalt:

Der Gruppenträger (GT) ist Alleingesellschafter der Gruppengesellschaft (GG). Die Anschaffungskosten von GT aus der Beteiligung an GG betragen 100. Das Steuerbilanzkapital von GG beträgt zu Beginn der Gruppenbesteuerung 100 und entspricht dem Nennkapital. In der Gruppenphase erzielt GG einen Jahresfehlbetrag von 100, welcher sowohl dem ausgleichsfähigen Verlust, dem zuzurechnenden Steuerbilanzergebnis als auch dem zu versteuernden Einkommen entspricht. GT gleicht den Verlust von GG durch eine aufwandswirksam zu erfassende Einlage aus. Anschließend soll die Gruppenbesteuerung beendet und die Beteiligung an GG veräußert werden.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen.

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten und auf die Vornahme von Steuerumlagen verzichtet werden.

Rechtsfolgen:

	EZR	Einlage = BA		GMK	lfd. St.	Nachversteuerung				VE		∑ St
						GT		GG		GT		
	GT	Höhe	St	GT	GT	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	
Alt. 1	-100	100	0	0	-45	0	0	0	0	0	0	-45
Alt. 2	-100	100	0	0	-30	0	0	0	0	0	0	-30

Die Ergebniszurechnung (EZR) an GT beträgt unabhängig von dem aufwandswirksamen Verlustausgleich -100 und resultiert in einer zutreffenden laufenden Steuerentlastung i.H.v. 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2).

Der von GG erzielte Gruppenverlust ist am Ende der Periode auf Ebene von GG als Abgang des ausschüttbaren Gewinns und auf Ebene von GT als Abgang des Gruppenmitgliedskontos (GMK) zu erfassen. Die von GT aufwandswirksam vorgenommene Einlage ist als Zugang zum GMK zu erfassen. Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung ist das GMK ausgeglichen, weshalb keine Nachversteuerungsregelungen greifen.

Die von GT aufwandswirksam vorgenommene Einlage stellt einen steuerbilanziellen Beteiligungsaufwand von GT dar. Dieser soll annahmegemäß vollständig außerbilanziell wieder hinzugerechnet werden, so dass sie auch im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern keine Entstehung von „weißen" Einkünften bewirken kann. Ebenfalls wird unterstellt, dass die aufwandswirksame Einlage von GT auf Ebene von GG als Zugang zum GMK zu erfassen ist.

GT erzielt einen handelsrechtlichen Veräußerungsverlust von 100, welcher mit dem von GG erzielten Verlust korrespondiert. Das steuerbilanzielle sowie das zu versteuernde Veräußerungsergebnis (VE) von GT beträgt hingegen jeweils 0, weil die aufwandswirksame Einlage von GT seine Anschaffungskosten aus der Beteiligung an GG nicht erhöht hat.

Resultat:

Das Einkommenszurechnungs-Modell resultiert im Grundfall und beim aufwandswirksamen Verlustausgleich in einer zutreffenden Steuerbelastung von einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern.

Abwandlung 1: GT nimmt zwecks Verlustausgleichs eine erfolgsneutrale Einlage in GG vor

	EZR	Einlage = Zugang AK		GMK	lfd. St.	Nachversteuerung				VE		∑ St
						GT		GG		GT		
	GT	Höhe	St	GT	GT	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	
Alt. 1	-100	100	0	-100	-45	100	45	-100	-30	-70	-18,9	-48,9
Alt. 2	-100	100	0	-100	-30	100	30	-100	-30	-70	0,0	-30,0

Abweichend vom Grundfall ist die erfolgsneutrale Einlage von GT nicht als Zugang zum GMK sondern zu seinen Anschaffungskosten (AK) aus der Beteiligung an GG zu erfassen, so dass das GMK von GT bei Beendigung der Gruppenbesteuerung einen negativen Saldo von 100 ausweist. Daher greifen aperiodische Nachversteuerungsregelungen, die die steuerliche Ergebniszurechnung umkehren.

Zu beachten ist, dass der im letzten Wirtschaftsjahr vor Beendigung der Gruppenbesteuerung von GG erzielte Gruppenverlust regelmäßig nicht (vollständig) ausgeglichen wird, weil GT aufwandswirksame Einlagen grundsätzlich erst nach Feststellung des Jahresfehlbetrages vornehmen dürfte. Ebenfalls dürfte GT auf die Vornahme von (aufwandswirksamen) Einlagen verzichten, soweit GG über hinreichend Eigenmittel verfügt, um Fehlallokationen zu vermeiden.

Es wird unterstellt, dass das GMK im Rahmen der Nachversteuerung ersatzlos untergeht. Sollte das negative Gruppenträgerkonto stattdessen als Beteiligungsertrag von GT zu erfassen sein, wäre eine Doppelbelastung festzustellen.

GT hat den ihm aperiodisch zugewiesenen Gewinn sofort zu versteuern. Der aperiodisch an GG zugewiesene Verlust ist grundsätzlich vorzutragen (= temporäre Steuermehrbelastung). Allerdings dürfte die Beendigung der Gruppenbesteuerung nicht selten auf einem schädlichen Ereignis beruhen, so dass die aperiodische Verlustzuweisung ersatzlos untergeht (= definitive Steuermehrbelastung). Sollte die Beteiligung an GG veräußert werden, empfiehlt sich eine gestalterische Aufdeckung von etwaigen stillen Reserven, z.B. durch Verschmelzung auf eine neue Gesellschaft, um die negativen Folgen des Verlustuntergangs abzumildern.

Der handels- und steuerbilanzielle Veräußerungsverlust (VE) von GT beträgt jeweils 70 und entspricht dem Gruppenverlust von GG zzgl. erstatteter Steuern. Soweit diese untergehen sollten beträgt der Veräußerungsverlust jeweils 100.

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger müssen bis zur Realisierung der Beteiligungsaufwendungen eine temporäre Steuermehrbelastung hinnehmen. Sie profitieren von einer „typisierten" Steuerminderbelastung, die auf der Anwendung des Teilabzugsverfahrens beruht.

Resultat:

Ohne aufwandswirksamen Verlustausgleich resultiert das Einkommenszurechnungs-Modell in temporären und nicht selten auch in dauerhaften Steuermehrbelastungen von einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern. Insbesondere besteht eine akute Gefahr, dass die aperiodisch an GG vorgenommene Verlustzuweisung aufgrund eines schädlichen Ereignisses dauerhaft untergeht.

4.1.3.3 Mehrperiodige Grundfälle

4.1.3.3.1 Qualifikationskonflikt bei negativem Gruppenmitgliedskonto

Das Einkommenszurechnungs-Modell sieht im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung in Abhängigkeit vom Ursprung von negativen Gruppenmitgliedskonten zwei voneinander abweichende aperiodische Rechtsfolgen vor. Allerdings wird nicht näher erläutert, wann ein negativer Saldo des Gruppenmitgliedskontos auf einem Gruppenverlust oder einer Gewinnausschüttung beruhen soll.

Eine eindeutige Zuordnung negativer Gruppenmitgliedskonten dürfte nur dann möglich sein, soweit die Gruppengesellschaft in der Gruppenphase entweder keine Gewinnausschüttungen vornimmt oder keine Verluste erzielt bzw. diese vollständig vom Gruppenträger durch aufwandswirksame Einlagen ausgeglichen werden.

Im Übrigen können Qualifikationskonflikte entstehen, weil ein negatives Gruppenmitgliedskonto gleichzeitig sowohl auf einer Gewinnausschüttung als auch einem Gruppenverlust beruhen kann. So bspw. wenn die Gruppengesellschaft zuerst einen Gewinn erzielt und an den Gruppenträger ausschüttet und anschließend einen Verlust erzielt, welcher nicht durch den Gruppenträger ausgeglichen wird.[158]

Zudem ist zu bemängeln, dass es keine spiegelbildliche Regelung für ein positives Gruppenmitgliedskonto gibt, welches auf einer aufwandswirksamen Einlage des Gruppenträgers beruht. Diese Fälle können insbesondere im Zusammenhang mit dem erwarteten Gruppenverlust im letzten Wirtschaftsjahr entstehen, soweit der Gruppenträger eine überhöhte aufwandswirksame Vorab-Einlage in die Gruppengesellschaft vornimmt. Des Weiteren sind auch in Bezug auf positive Gruppenmitgliedskonten Qualifikationskonflikte festzustellen. Denn soweit die Gruppengesellschaft zuerst einen Gewinn erzielt und diesen thesauriert und anschließend einen Verlust erzielt, welcher durch eine aufwandswirksame Einlage des Gruppenträgers ausgeglichen wird, kann das positive Gruppenmitgliedskonto sowohl auf der Thesaurierung als auch auf dem aufwandswirksamen Verlustausgleich des Gruppenträgers beruhen.

Insoweit besteht ein Konkretisierungsbedarf, wann ein negatives Gruppenmitgliedskonto auf einer Ausschüttung beruht und ob ein auf aufwandswirksamen Einlagen beruhendes positives Gruppenmitgliedskonto ebenfalls einer Sonderregelung bedarf.

4.1.3.3.2 Steuerliches Einlagekonto der Gruppengesellschaft

Die Beurteilung, ob ein Gewinntransfer an den Gruppenträger als Gewinnausschüttung oder Einlagenrückgewähr zu beurteilen ist, dürfte weiterhin anhand der §§ 27 ff. KStG zu beurteilen sein. Demnach müssten erfolgsneutrale Einlagen des Gruppenträgers das steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft erhöhen.

Fraglich ist jedoch, ob die aufwandswirksamen Einlagen des Gruppenträgers, welche das für die Gruppengesellschaft festzustellende Gruppenmitgliedskonto erhöhen, als Zugang zum ausschüttbaren Gewinn oder dem steuerlichen Einlagekonto der Gruppengesellschaft zu erfassen ist.

---

[158] Die BMF-Facharbeitsgruppe regt eine getrennte Erfassung von zwei Gruppenmitgliedskonten sowie eine verbindliche Verwendungsreihenfolge der Konten untereinander zur Lösung des Qualifikationskonfliktes an; vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, 134.

Sollten die aufwandswirksamen Einlagen zusätzlich auch das steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft erhöhen, kann ein positives Gruppenmitgliedskonto nicht abgebaut werden, so dass trotz vollständigem Ergebnistransfer Nachversteuerungsregelungen greifen. Denn im Einkommenszurechnungs-Modell schließt die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos der Gruppengesellschaft die Verwendung des Gruppenmitgliedskontos aus.

Bei schwankenden Ergebnissen würde folglich der ausschüttbare Gewinn der Gruppengesellschaft (tendenziell) ausgeglichen sein, so dass der Gewinntransfer an den Gruppenträger regelmäßig unter Verwendung des um die aufwandswirksamen Einlagen des Gruppenträgers erhöhten steuerlichen Einlagekontos der Gruppengesellschaft zu erfolgen hätte. Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung wiese das Gruppenmitgliedskonto demnach einen positiven Saldo in Höhe der summierten Gruppengewinne der Gruppengesellschaft, welches nicht um die summierten Gruppenverluste zu mindern wäre. Die Nachversteuerungsregelungen würden ausnahmsweise dann nicht greifen, soweit die Gruppengesellschaft unzutreffender Weise steuerneutrale Mehrausschüttungen in Höhe der Altrücklagen oder handelsrechtlich realisierten Mehrergebnissen vornimmt.

Sollten die aufwandswirksamen Einlagen des Gruppenträgers hingegen den ausschüttbaren Gewinn der Gruppengesellschaft erhöhen, kann das Gruppenmitgliedskonto auch bei schwankenden Ergebnisverläufen vollständig ausgeglichen werden. Auf diese Weise können die unsachgerechten Nachversteuerungsregelungen sowie der unsachgerechte steuerneutrale Transfer von handelsrechtlichen Mehrergebnissen vermieden werden. Allerdings ist die steuerneutrale Einlagenrückgewähr nicht möglich, soweit für die Gruppengesellschaft ein Altrücklagenkonto festgestellt oder die Gruppenbesteuerung beendet worden ist. Demnach entsteht ein negativer Investitionsanreiz.

Von beiden Alternativen erscheint die zweite mit weniger Problemstellungen verbunden. Allerdings ist zu beachten, dass die aufwandswirksamen Einlagen des Gruppenträgers die Systematik der §§ 27 ff. KStG durchbrechen und somit zu Vermögensverschiebungen im Hinblick auf Minderheitsgesellschafter resultieren. Denn die Minderheitsgesellschafter erhalten in Höhe der auf sie entfallenden Anteile der aufwandswirksamen Einlage des Gruppenträgers ausschüttbare Gewinne zugewiesen und müssen die von ihnen erfolgsneutral vorgenommene Einlage mit dem Gruppenträger teilen.

Insoweit ist festzuhalten, dass unabhängig von der Erfassung der aufwandswirksamen Einlagen des Gruppenträgers auf dem steuerlichen Einlagekonto oder dem ausschüttbaren Gewinn der Gruppengesellschaft mit unsachgerechten Rechtsfolgen verbunden sind.

Beispiel 4 (EZM): Steuerliches Einlagekonto

Sachverhalt:

Der Gruppenträger (GT) ist Alleingesellschafter der Gruppengesellschaft (GG). Die Anschaffungskosten von GT aus der Beteiligung an GG betragen 100. Das Steuerbilanzkapital von GG beträgt zu Beginn der Gruppenbesteuerung 100 und entspricht dem Nennkapital. In t=1 erzielt GG zunächst einen Jahresfehlbetrag von 100, welcher sowohl dem ausgleichsfähigen Verlust, dem zuzurechnenden Steuerbilanzergebnis als auch dem zu versteuernden Einkommen entspricht. In t=2 erzielt GG einen spiegelbildlichen Gruppengewinn von 100.

GT gleicht den Verlust von GG aus t=1 durch eine aufwandswirksam zu erfassende Einlage aus. GG schüttet zudem ihren Gewinn aus t=2 vollständig an GT aus. Anschließend soll die Gruppenbesteuerung beendet und die Beteiligung an GG in t=3 veräußert werden.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen.

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten und auf die Vornahme von Steuerumlagen verzichtet werden.

Rechtsfolgen bei Erfassung der aufwandswirksamen Einlage von GT als Zugang zum steuerlichen Einlagekonto von GG:

	t=1					t=2					t=3						∑ St
	EZR	Einlage = BA		GMK	lfd. St.	EZR	Einlagen-rück-gewähr		GMK	lfd. St	Nachversteuerung				VE		
											GT		GG		GT		
	GT	Höhe	St	GT	GT	GT	Höhe	St	GT	GT	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	
Alt.	-100	100	0	0	-45	100	100	0	100	45	-100	-45	100	30	70	18,9	**3,9**
Alt.	-100	100	0	0	-30	100	100	0	100	30	-100	-30	100	30	70	1,1	**1,1**

Die Ergebniszurechnung (EZR) an GT beträgt unabhängig von dem Ergebnistransfer -100 in t=1 und 100 in t=2, so dass die kumulierte laufende Steuerbelastung von GT zutreffender Weise 0 beträgt.

In t=1 ist das GMK von GT um den Gruppenverlust von GG zu mindern und um die aufwandswirksame Einlage von GT wieder zu erhöhen, so dass das GMK am Ende von t=1 ausgeglichen ist. Der ausschüttbare Gewinn von GG ist um den Gruppenverlust aus t=1 zu mindern und das steuerliche Einlagekonto um die Einlage von GT zu erhöhen.

In t=2 ist das GMK von GT um den Gruppengewinn von GG zu erhöhen - jedoch nicht um die Einlagenrückgewähr von GG zu mindern - so dass ein positiver Saldo von 100 verbleibt. Der negative ausschüttbare Gewinn von GG ist um den Gruppengewinn zu erhöhen, so dass dieses ausgeglichen ist. Mangels eines positiven ausschüttbaren Gewinns erfolgt der Gewinntransfer an GT unter Verwendung des steuerlichen Einlagekontos von GG (Einlagenrückgewähr).

Trotz des vollständigen Ergebnistransfers greifen Nachversteuerungsregelungen. Zudem erzielt GT zwar einen handelsrechtlichen Veräußerungsverlust von 30, welcher mit der aperiodischen Steuerbelastung von GG korrespondiert. Da die aufwandswirksame Einlage von GT seine Anschaffungskosten nicht tangiert, während die Einlagenrückgewähr diese mindert, erzielt GT einen steuerbilanziellen Veräußerungsgewinn von 70.

Die Nachversteuerungsregelungen würden nicht greifen, soweit GG über Altrücklagen verfügt und diese fälschlicher Weise steuerneutral an GT ausschüttet.

Resultat:

Die Erfassung der aufwandswirksamen Einlage von GT als Zugang zum steuerlichen Einlagekonto von GG ist mit Nachversteuerungsregelungen verbunden, weshalb diese Vorgehensweise unterbleiben sollte. Darüber hinaus ermöglichen sie einen steuerneutralen Transfer von Altrücklagen, was zwingend zu unterbleiben hat.

Rechtsfolgen bei Erfassung der aufwandswirksamen Einlage von GT als Zugang zum ausschüttbaren Gewinn von GG:

	t=1					t=2					t=3						∑ St
	EZR	Einlage = BA		GMK	lfd. St.	EZR	BE		GMK	lfd. St	Nachversteuerung				VE		
											GT		GG		GT		
	GT	Höhe	St	GT	GT	GT	Höhe	St	GT	GT	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	
Alt. 1	-100	100	0	0	-45	100	100	0	0	45	0	0	0	0	0	0	**0**
Alt. 2	-100	100	0	0	-30	100	100	0	0	30	0	0	0	0	0	0	**0**

Soweit die aufwandswirksame Einlage von GT abweichend als Zugang zum ausschüttbaren Gewinn von GG zu erfassen sein sollte, ist der ausschüttbare Gewinn von GG am Ende von t=1 ausgeglichen und beträgt am Ende von t=2 100, weil er um den Gruppengewinn zu erhöhen ist. Demnach kann GG den Gewinntransfer unter Verwendung des positiven ausschüttbaren Gewinns vornehmen, so dass das GMK von GT ausgeglichen werden kann.

GT erzielt zudem ein handels- und steuerbilanzielles Veräußerungsergebnis von 0. Handelsbilanziell resultieren die Einlagen weiterhin in einer Erhöhung und die Einlagenrückgewähr in einer Minderung der Anschaffungskosten der Beteiligung von GT an GG. Steuerbilanziell wird beides nicht berücksichtigt, so dass das handels- und steuerbilanzielle Veräußerungsergebnis per Saldo übereinstimmen.

Zu beachten ist jedoch, dass die Umqualifizierung der Einlagen mit Vermögensnachteilen von etwaigen Minderheitsgesellschaftern einhergeht.

Resultat:

Die Erfassung der aufwandswirksamen Einlage von GT als Zugang zum ausschüttbaren Gewinn von GG erscheint unabdingbar, um Nachversteuerungsregelungen und den steuerneutralen Transfer von Altrücklagen zu unterbinden. Allerdings kann diese Vorgehensweise in Vermögensnachteilen im Verhältnis zu Minderheitsgesellschaftern resultieren.

4.1.3.3.3 Fiktive Nachversteuerung

Die Nachversteuerungsregelungen sollen grundsätzlich die laufende Ergebniszurechnung umkehren, soweit kein entsprechender Gewinntransfer durch die Gruppengesellschaft bzw. kein aufwandswirksamer Verlustausgleich durch den Gruppenträger erfolgt ist.

Bei schwankenden Ergebnisverläufen kann jedoch der Fall eintreten, dass trotz Totalgewinns der Gruppengesellschaft das Gruppenmitgliedskonto einen negativen Saldo aufweist. Spiegelbildlich kann das Gruppenmitgliedskonto einen positiven Saldo aufweisen, obwohl die Gruppengesellschaft in der Gruppenphase einen Totalverlust erzielt hat. In beiden Fällen ist festzustellen, dass die laufende Ergebniszurechnung nicht umkehrt sondern abweichend vervielfacht werden kann. Dies hängt mit dem jeweils unabhängig voneinander wahlweise vorzunehmenden Gewinntransfer bzw. aufwandswirksamen Verlustausgleich.

So kann das Gruppenmitgliedskonto trotz einem Totalverlust der Gruppengesellschaft einen positiven Wert ausweisen, soweit die Gruppengesellschaft ihre Gewinne thesauriert und der Gruppenträger die Verluste durch aufwandswirksame Einlagen ausgleicht. Sollten die aufwandswirksamen Einlagen des Gruppenträgers das steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft erhöhen, tritt der Effekt auch bei Ausschüttung der Gruppengewinne ein. Denn für die Gewinnausschüttungen wäre mangels eines positiven Gruppenmitgliedskontos regelmäßig das durch die aufwandswirksame Verlustübernahme entstandene steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft zu verwenden.

Umgekehrt kann ein Totalgewinn der Gruppengesellschaft mit einem negativen Gruppenmitgliedskonto korrelieren, soweit die Gruppengesellschaft ihre Gewinne ausschüttet und der Gruppenträger keine aufwandswirksamen Einlagen in die Gruppengesellschaft vornimmt. Die Entstehung negativer Gruppenmitgliedskonten ist abhängig vom Ergebnisverlauf, da sie zuerst eine Gewinn- und anschließend eine Verlustphase der Gruppengesellschaft erfordert und ist darüber hinaus mit dem Qualifikationskonflikt verbunden. Soweit die Gruppengesellschaft abweichend zuerst eine Verlust- und anschließend eine Gewinnphase aufweist, dürfte die Gewinnausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto der Gruppengesellschaft erfolgen und daher regelmäßig keine Minderung des Gruppenmitgliedskontos bewirken.

Da die fiktiven Nachversteuerungsregelungen eine übermäßige Ergebniszurechnung bewirken, die weit über die Rechtsfolgen einer Einheitsunternehmung hinausreichen, sind sie zwingenderweise zu verhindern. Ansonsten könnten einkommensteuerpflichtige Gruppenträger die fiktive Nachversteuerung zu einer Steuerumgehung nutzen, da sie ihre Einkommensteuerbelastung (quasi dauerhaft) unsachgerecht auf das niedrigere Besteuerungsniveau von Körperschaften reduzieren könnten.

Die fiktive aperiodische Gewinnzurechnung an die Gruppengesellschaft kann zudem gestalterisch zur Umgehung der Vorschriften zum Verlustuntergang im Falle eines schädlichen Ereignisses genutzt werden.

Beispiel 5 (EZM): Fiktive Nachversteuerung

Sachverhalt:

Der Gruppenträger (GT) ist Alleingesellschafter der Gruppengesellschaft (GG). Die Anschaffungskosten von GT aus der Beteiligung an GG betragen 1.000. Das Steuerbilanzkapital von GG beträgt zu Beginn der Gruppenbesteuerung 1.000 und entspricht dem Nennkapital. In den Perioden t=1,3,5 erzielt GG einen Jahresfehlbetrag von 300, welcher sowohl dem ausgleichsfähigen Verlust, dem zuzurechnenden Steuerbilanzergebnis als auch dem zu versteuernden Einkommen entspricht. In den Perioden t=2,4,6 erzielt GG einen spiegelbildlichen Gruppengewinn von 100.

GT gleicht die Verluste von GG jeweils durch aufwandswirksam zu erfassende Einlagen aus. GG thesauriert hingegen ihre Gewinne.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen.

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten und auf die Vornahme von Steuerumlagen verzichtet werden.

Rechtsfolgen:

	EZR	Einlage = BA		GMK	lfd. St.	Nachversteuerung				VE		∑ St
						GT		GG		GT		
	GT	Höhe	St	GT	GT	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	
Alt. 1	-600	900	0	300	-270	-300	-135	300	90	210	56,7	**-258,3**
Alt. 2	-600	900	0	300	-180	-300	-90	300	90	210	3,2	**-176,9**

Die laufende kumulierte Verlustzurechnung beträgt in der Gruppenphase insgesamt -600 (= 900 Verlust- und 300 Gewinnzurechnung). Die daraus resultierende laufende Steuerentlastung von GT beträgt zutreffender Weise 270 bzw. 180.

Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung weist das GMK von GT einen positiven Saldo von 300 aus, welcher mit den thesaurierten Gruppengewinnen von GG korrespondiert. Die Gruppenverluste von GG tangieren das GMK von GT hingegen nicht, da GT diese jeweils durch Vornahme von aufwandswirksamen Einlagen ausgleicht.

Die Nachversteuerungsregelungen resultieren folglich in einer aperiodischen fiktiven Verlustzuweisung an GT i.H.v. 300, während GG einen aperiodischen Gewinn zu versteuern hat.

GT erzielt einen handelsbilanziellen Veräußerungsverlust i.H.v. 690, welcher dem kumulierten Gruppenverlust von GG zzgl. Steuern entspricht. Steuerbilanziell realisiert GT hingegen einen Veräußerungsgewinn von insgesamt 210, weil die aufwandswirksamen Einlagen von GT seine steuerbilanziellen Anschaffungskosten aus der Beteiligung an GG nicht erhöhen.

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger können die fiktive Nachversteuerung zu einer unsachgerechten Steuerstundung i.H.v. 45 nutzen (= Steuerentlastung GT + Steuerbelastung GG = -135 + 90). Die Nachversteuerung greift erst im Falle der steuerbilanziellen Realisierung des Erfolgs aus der Beteiligung an GG. Ohne Veräußerungsvorgang kann auf diese Weise eine „quasi" dauerhafte Steuererstattung generiert werden. Zudem ist wieder eine „typisierte" Steuermehrbelastung festzustellen, die auf der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens beruht.

Für körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger wirkt sich die fiktive Nachversteuerung nachteilig aus, da auf den von GG thesaurierten Gruppengewinn nach Steuern die Schachtelstrafe von 5% anfällt.

Die fiktive aperiodische Gewinnzurechnung an GG kann darüber hinaus sowohl von einkommen- als auch körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern gestalterisch dazu genutzt werden, um etwaige aus der Vorgruppenphase stammenden und daher „eingefrorenen" Verlustvorträge von GG zu verrechnen. Auf diese Weise können die Regelungen zum Verlustuntergang im Falle eines schädlichen Ereignisses ausgehebelt werden.

Andererseits droht eine dauerhafte Steuermehrbelastung, soweit GT den ihm aperiodisch zugerechneten Verlust nicht mit künftigen Gewinnen ausgleichen kann.

Resultat:

Die fiktive Gewinnzurechnung an Gruppengesellschaften resultiert im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern in unsachgerechten „quasi" dauerhaften Steuererstattungen. Darüber hinaus können fiktive Nachversteuerungen Regelungen zum Verlustuntergang aushebeln. Andererseits droht eine dauerhafte Steuermehrbelastung, soweit GT den ihm aperiodisch zugerechneten Verlust nicht mit künftigen Gewinnen ausgleichen kann.

Abwandlung: GG erzielt abweichend zunächst Gewinne i.H.v. 900 und anschließend Verluste i.H.v. 300; GG schüttet ihre Gewinne vollständig an GT aus, während GT die Verluste von GG nicht (aufwandswirksam) ausgleicht

	EZR	BE		GMK	lfd. St.	Nachversteuerung				VE		∑ St
						GT		GG		GT		
	GT	Höhe	St	GT	GT	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	
Alt. 1	600	900	0	-300	270	300	135	-300	-90	-210	-56,7	258,3
Alt. 2	600	900	0	-300	180	300	90	-300	-90	-210	0,0	180,0

Abweichend werden GT in der Gruppenphase kumulierte Gewinne von insgesamt 600 zugerechnet, so dass die laufende Steuerbelastung von GT zutreffender Weise 270 bzw. 180 beträgt.

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger müssen spiegelbildlich zum Grundfall eine unsachgerechte „quasi" dauerhafte Steuermehrbelastung hinnehmen.

Die fiktive aperiodische Verlustzurechnung an GG kann wiederum von einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern gestalterisch dazu genutzt werden, um einen etwaigen Verlustuntergang im Falle eines schädlichen Ereignisses auszuhebeln. Mögliche Anwendungsfälle sind der Transfer von Verlustvorträgen von GT auf GG, soweit dort die Stille-Reserven-Klausel anzuwenden ist oder ein Down-Stream-Merger von GT auf GG geplant ist.

Andererseits droht eine dauerhafte Steuermehrbelastung, soweit GG den ihr aperiodisch zugerechneten Verlust nicht mit künftigen Gewinnen ausgleichen kann.

Resultat:

Die fiktive Gewinnzurechnung an einkommensteuerpflichtige Gruppenträger resultiert in unsachgerechten „quasi" dauerhaften Steuermehrbelastungen. Darüber hinaus können fiktive Nachversteuerungen zur Aushebe-

lung der Regelungen zum Verlustuntergang genutzt werden. Andererseits droht eine dauerhafte Steuermehrbelastung, soweit GG den ihr aperiodisch zugerechneten Verlust nicht mit künftigen Gewinnen ausgleichen kann.

4.1.3.3.4 Altrücklagenkonto vs. negatives Gruppenmitgliedskonto

Auf dem Altrücklagenkonto wird ein positiver ausschüttbarer Gewinn der Gruppengesellschaft i.S.d. §§ 27 ff. KStG festgehalten. Idealerweise soll das Altrücklagenkonto einerseits die Versteuerung von den aus der Vorgruppenphase stammenden Gewinnrücklagen sicherstellen und den steuerneutralen Transfer von Gruppengewinnen nicht verhindern.

Allerdings stellt das Altrücklagenkonto auf das steuerbilanzielle Eigenkapital als Ausgangsgröße ab. Handelsrechtliches und somit unversteuertes Mehrkapital kann daher während der Gruppenphase ungeachtet seiner Herkunft steuerneutral unter Verwendung eines negativen Gruppenmitgliedskontos an den Gruppenträger ausgeschüttet werden. Insoweit entsteht eine unsachgerechte Steuerstundung, zumal dabei Einkommen aus der Körperschaft- in die Einkommensteuersphäre gelangen kann.[159]

Auf der anderen Seite verhindert ein bestehendes Altrücklagenkonto den phasengleichen Gewinntransfer bzw. die unterjährige Vorabausschüttung. Denn das negative Gruppenmitgliedskonto ist erst nach vollständigem Verbrauch eines Altrücklagenkontos zu verwenden, so dass in dieser Höhe gruppenexterne Beteiligungserfolge zu erfassen sind. Da jedoch in beiden Fällen derselbe Sachverhalt verwirklicht wird, erscheint es nicht zutreffend, den phasengleichen bzw. unterjährigen Gewinntransfer bei Existenz eines Altrücklagenkontos zu sanktionieren, zumal die Anwendung der Nachversteuerungsregelungen droht.

Darüber hinaus werden auf dem Altrücklagenkonto keine negativen Werte erfasst. Somit bleiben aus der Vorgruppenphase stammende Verlustvorträge im Einkommenszurechnungs-Modell unberücksichtigt. Da die Gruppengesellschaft in dieser Höhe ihre Gruppengewinne regelmäßig nicht ausschütten kann, greifen zudem Nachversteuerungsregelungen.

Daher ist festzustellen, dass das Altrücklagenkonto weder eine vollständige Ausschüttungsbelastung von aus der Vorgruppenphase stammenden Gewinnrücklagen noch einen steuerneutralen Transfer von Gruppengewinnen sicherstellt und somit in Nachversteuerungsregelungen resultieren kann. Des Weiteren ermöglicht die Verwendung des negativen Gruppenmitgliedskontos die steuerneutrale Ausschüttung vom handelsrechtlichen Mehrkapital, was eine unsachgerechte Steuerstundung bewirkt.

4.1.3.3.5 Teilwertanpassungen

Das Einkommenszurechnungs-Modell nimmt keine Einschränkung der Zulässigkeit von Teilwertanpassungen auf die Beteiligung an Gruppengesellschaften vor, auch wenn sie auf Gruppenergebnissen beruhen. Somit kann ein von der Gruppengesellschaft erzielter Gruppenverlust bzw. Gruppengewinn für steuerliche Zwecke doppelt erfasst werden.

Während einkommensteuerpflichtige im Verlustfall eine temporäre Steuerminderbelastung erreichen können, besteht im Gewinnfall die Gefahr einer temporären Steuermehrbelastung. Denn neben der jeweiligen steuerlichen Verlust- bzw. Gewinnzurechnung realisieren einkommensteuerpflichtige Gruppenträger einen dem Teilabzugs- bzw. Teileinkünfteverfahren unterliegenden Beteiligungserfolg. Körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger werden durch Teilwertzuschreibungen dauerhaft belastet, während entsprechende Teilwertabschreibungen vollständig außerbilanziell hinzuzurechnen sind.

---

[159] Vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, 133.

Zu beachten ist, dass etwaige Teilwertanpassungen sowohl vor Begründung der Gruppenphase veranlasst sein können und sich in der Gruppenphase umkehren oder in der Gruppenphase begründet sein können und sich erst nach Beendigung der Gruppenbesteuerung umkehren können. Dies ist insbesondere in mehrstufigen Konzernstufen von wesentlicher Bedeutung, soweit Einkommensteuersubjekte als Gruppenträger fungieren, weil die Teilwertanpassung und dessen Umkehrung in verschiedenen Sphären - der einkommensteuerlichen bzw. körperschaftsteuerlichen Sphäre - erfolgen können.

Darüber hinaus bestehen Wechselwirkungen zwischen der in der Gruppenphase zu erfolgenden Ergebniszurechnung und dem wahlweisen Ergebnistransfer. Dementsprechend können die Gruppenmitglieder Teilwertanpassungen gestalterisch herbeiführen oder vermeiden. Beispielsweise könnte die Auflösung von aus der Vorgruppenphase stammenden Gewinnrücklagen eine Teilwertabschreibung begründen, soweit die Anschaffungsosten der Beteiligung an der Gruppengesellschaft die Gewinnrücklagen enthalten. Andererseits kann der Gruppenträger eine Teilwertabschreibung durch aufwandswirksame Einlagen verhindern. Die aufwandswirksamen Einlagen könnten jedoch im künftigen Gewinnfall der Gruppengesellschaft eine Teilwertzuschreibung erforderlich machen.

Insoweit besteht im Einkommenszurechnungs-Modell ein Bedarf an einer Regelung im Hinblick auf die steuerlichen Rechtsfolgen von Teilwertanpassungen.

4.1.3.4 Gewerbesteuer

Während der Gruppenphase erfolgt eine vollständige Ergebniszurechnung an den Gruppenträger. Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung greifen Nachversteuerungsregelungen, soweit das für die Gruppengesellschaft festgestellte Gruppenmitgliedskonto nicht ausgeglichen ist.

Da die Nachversteuerungsregelungen folglich nicht transferierte bzw. ausgeglichene Steuerbilanzergebnisse der Gruppengesellschaften erfassen und außerbilanzielle Korrekturen nicht enthalten, ist der Nachversteuerungsbetrag für körperschaft- und gewerbesteuerliche Zwecke identisch. Dennoch ist ein wesentlicher Unterschied in der gewerbesteuerlichen Sphäre zu beachten.

So unterliegt die aperiodische Einkommenszurechnung keinem gewerbesteuerlichen Zerlegungsmaßstab. Demnach muss eine Gemeinde in Höhe der aperiodischen Verlustzurechnung an das eine Gruppenmitglied auf ihre Gewerbesteuereinnahmen verzichten, während die andere Gemeinde von der aperiodischen Gewinnzurechnung profitiert.

Gleichzeitig können die Gruppenmitglieder ein bestehendes Gewerbesteuerhebesatzgefälle gestalterisch ausnutzen, weil sie die Nachversteuerungsregelungen im Wege des wahlweisen Ergebnistransfers auslösen oder ausschließen können.

Daher eröffnen die Nachversteuerungsregelungen eine weitere Möglichkeit der Steuerumgehung, welche zudem mit ersatzlosen Steuerausfällen von Gemeinden verbunden sind.

4.1.3.5 Mehrstufige Gruppenbesteuerung

4.1.3.5.1 Gruppenmitgliedskonten von zwischengeschalteten Gruppenmitglieder

In mehrstufigen Konzernstrukturen hängt die Steuerbelastung des Konzerns in wesentlichem Maße von der zutreffenden Erfassung der Gruppenmitgliedskonten von zwischengeschalteten Gruppenmitgliedern.

In zweistufigen Konzernstrukturen entsprechen die auf dem Gruppenmitgliedskonto zu erfassenden „übertragbaren Gewinne und ausgleichsfähige Verluste des anderen Gruppenmitglieds der nächstniedrigeren Stufe“ dem eigenen Steuerbilanzergebnis der Gruppengesellschaft.

In mehrstufigen Konzernstrukturen ist in einem ersten Schritt zu bestimmen, ob das Steuerbilanzergebnis eines nachrangigen Gruppenmitglieds das für das höherrangige (zwischengeschaltete) Gruppenmitglied festzustellende Gruppenmitgliedskonto tangiert oder nicht. Dem Wortlaut des Einkommenszurechnungs-Modells nach ist auf dem Gruppenmitgliedskonto „das Einkommen des anderen Gruppenmitglieds korrigiert um die außerbilanziellen Zu- und Abrechnungen" zu erfassen.

Das Einkommen des zwischengeschalteten Gruppenmitglieds dürfte nach dem allgemeinen Ermittlungsschema gem. R 29 KStR die Ergebniszurechnung der nachrangigen Gruppengesellschaft enthalten. Fraglich ist, ob die an das zwischengeschaltete Gruppenmitglied erfolgte Ergebniszurechnung selbst eine außerbilanzielle Zu- bzw. Abrechnung i.S.d. Einkommenszurechnungs-Modells darstellt.

Bei Verneinung, wären auf dem für ein zwischengeschaltetes Gruppenmitglied festzustellendem Gruppenmitgliedskonto nicht nur das eigene sondern auch die von nachrangigen Gruppenmitgliedern erzielten Steuerbilanzergebnisse zu erfassen (= Spiegelung der Gruppenmitgliedskonten).[160] Auf diese Weise könnten höherrangige Gruppenmitglieder ihre Altrücklagen steuerneutral ausschütten, wenn ein nachrangiges Gruppenmitglied einen Gruppengewinn erzielt. Sie könnten hingegen ihre Gruppengewinne ggf. nicht steuerneutral ausschütten, soweit für sie ein Altrücklagenkonto festgestellt worden ist und ein nachrangiges Gruppenmitglied einen Gruppenverlust erzielt. Die Spiegelung der steuerlichen Ergebniszurechnung auf den Gruppenmitgliedskonten der höherrangigen Gruppenmitglieder kann dabei sowohl steuerbilanziell als auch außerbilanziell erfolgen.

Soweit die Gruppenmitgliedskonten nicht gespiegelt werden sollten, wären auf dem Gruppenmitgliedskonto ausschließlich die Steuerbilanzergebnisse des unmittelbar nachrangigen Gruppenmitglieds zu erfassen.

In einem zweiten Schritt ist zu bestimmen, ob die von einem zwischengeschalteten Gruppenmitglied vereinnahmten gruppeninternen Gewinnausschüttungen unter Verwendung des Gruppenmitgliedskontos das Gruppenmitgliedskonto der höherrangigen Gruppenmitglieder erhöhen sollten. Dem Wortlaut des Einkommenszurechnungs-Modells folgend sind Gewinnausschüttungen unter Verwendung des Gruppenmitgliedskontos „steuerlich nicht als Beteiligungsertrag zu behandeln". Ob die Korrektur steuerbilanziell oder außerbilanziell zu erfolgen hat, geht aus dem Einkommenszurechnungs-Modell nicht hervor.

Eine außerbilanzielle Korrektur würde in einer erfolgswirksam- jedoch steuerneutral - zu erfassenden gruppeninternen Gewinnausschüttung resultieren. Die außerbilanzielle Korrektur von vereinnahmten Gewinnausschüttungen wäre nur dann sinnvoll, soweit im ersten Schritt die steuerliche Gewinnzurechnung nicht auf Ebene der höherrangigen Gruppenmitglieder gespiegelt werden sollte. Anderenfalls resultierte eine Vervielfältigung der Gruppenmitgliedskonten, weil auf Ebene von höherrangigen Gruppenmitgliedern sowohl die mittelbare Gewinnzurechnung als auch der anschließende Gewinntransfer zu erfassen wären. Im Resultat würden Nachversteuerungsregelungen trotz vollständig erfolgter Ketten-Ausschüttung greifen. Eine Vervielfältigung der Gruppenmitgliedskonten hat daher zwingend zu unterbleiben, weshalb diese Auslegungsvariante (Erhöhung der Gruppenmitgliedskonten um steuerliche Ergebniszurechnung und erhaltene Gewinnausschüttungen) nicht weiterverfolgt wird.

Eine steuerbilanzielle Korrektur würde in einer sowohl erfolgs- auch als steuerneutralen gruppeninternen Gewinnausschüttung. Sie wäre ggf. nur dann sinnvoll, soweit die steuerliche Gewinnzurechnung

---

[160] Dieses Verständnis liegt der BMF-Facharbeitsgruppe zugrunde, wobei sie m.E. mit der „Vervielfältigung" die Spiegelung meint; vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, 133.

in einem ersten Schritt eine steuerbilanzielle (!) Spiegelung der Gruppenmitgliedskonten bewirkte. Anderenfalls würde die Weiterleitung der Gewinnausschüttung mangels ausschüttbarer Gewinne regelmäßig unter Verwendung negativer Gruppenmitgliedskonten erfolgen. Auch in diesem Fall würden trotz vollständig erfolgter Ketten-Ausschüttung greifen. Der Wegfall von Gruppenmitgliedskonten hat ebenfalls zwingend zu unterbleiben, weshalb diese Variante (keine Erhöhung der Gruppenmitgliedskonten um steuerliche Ergebniszurechnung und erhaltene Gewinnausschüttungen) nicht weiterverfolgt wird.

Als sinnige Auslegungsvarianten verbleiben folglich die (steuerbilanzielle) Spiegelung der Gruppenmitgliedskonten um die steuerliche Gewinnzurechnung bei gleichzeitiger (steuerbilanzieller) Korrektur von vereinnahmten Gruppenerträgen oder aber der Verzicht auf die steuerbilanzielle Spiegelung der steuerlichen Ergebniszurechnung und die außerbilanzielle Korrektur von gruppenintern vereinnahmten Gewinnausschüttungen.

Da beide Auslegungsvarianten das Einkommenszurechnungs-Modell im wesentlichen Umfang beeinflussen wäre eine Konkretisierung zwingend erforderlich.

Die steuerbilanzielle Spiegelung wäre mit dem Nachteil verbunden, dass sie den ausschüttbaren Gewinn des ultimativen Gruppenträgers und somit die Ausschüttungsbelastung von gruppenexternen Gesellschaftern des ultimativen Gruppenträgers tangiert. Zudem könnten zwischengeschaltete Gruppenmitglieder ihre Altrücklagen steuerneutral auskehren, soweit ein nachrangiges Gruppenmitglied Gruppengewinne erzielt. Andererseits würde ein vom nachrangigen Gruppenmitglied erzielter Gruppenverlust die Auskehrung von Gruppengewinnen des zwischengeschalteten Gruppenmitglieds verhindern, soweit für das zwischengeschaltete Gruppenmitglied ein Altrücklagenkonto festgestellt worden ist.

Die außerbilanzielle Korrektur von gruppeninternen Beteiligungserfolgen oder Spiegelung der steuerlichen Ergebniszurechnung erscheint in dieser Hinsicht vorzugswürdig. Allerdings bedarf es sodann einer Sonderregelung, um die auf nachrangigen Beteiligungsebenen verblieben Gruppenergebnisse im Verhältnis zum ultimativen Gruppenträger vollständig eliminieren zu können. Ohne entsprechende Sonderregelungen würde bspw. ein vom nachrangigen Gruppenmitglied thesaurierter Gewinn dem ultimativen Gruppenträger steuerlich zugerechnet werden, während die Nachversteuerungsregelungen nur im unmittelbaren Verhältnis zwischen den nachrangigen Gruppenmitgliedern greifen. Folglich wären insbesondere einkommensteuerpflichtige Gruppenträger einer dauerhaften Steuermehrbelastung ausgesetzt, weil die Gewinnzurechnung der Einkommensteuerbelastung unterliegt und die künftige Weiterleitung der versteuerten Gruppengewinne zusätzlich dem Teileinkünfteverfahren unterliegt. Im analogen Verlustfall könnten einkommensteuerpflichtige Gruppenträger hingegen von dauerhaften Steuerminderbelastungen profitieren.

Die Vorteilhaftigkeit hängt jedoch von der steuerlichen Erfassung der von zwischengeschalteten Gruppenmitgliedern an nachrangige Gruppenmitglieder aufwandswirksam vorgenommenen Einlagen ab. Dem Grunde bleibt keine andere Wahl, als den Beteiligungsaufwand steuerbilanziell zu realisieren, da eine Gegenbuchung auf dem Beteiligungsbuchwert ausdrücklich zu unterbleiben hat. Insoweit dürfte die aufwandswirksame Einlage eines zwischengeschalteten Gruppenmitglieds zu einer Minderung des Gruppenmitgliedskontos des unmittelbar höherrangigen Gruppenmitglieds führen. Ob dieses wiederum auf allen höheren Beteiligungsebenen zu spiegeln ist, bleibt ungewiss.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass ein Wegfall sowie Vervielfältigung der Gruppenmitgliedskonten zwingend zu unterbleiben haben. Als Auslegungsvarianten verbleiben die steuerbilanzielle Spiegelung der steuerlichen Ergebniszurechnung bei gleichzeitiger steuerbilanzieller Gegenkorrektur von vereinnahmten Gruppenerfolgen oder aber die außerbilanzielle Korrektur von gruppenin-

ternen Beteiligungserfolgen ohne steuerbilanzielle Spiegelung der steuerlichen Ergebniszurechnung. Beide Vorgehensweisen weisen Vor- und Nachteile aus. Eine Konkretisierung ist zwingend erforderlich.

Beispiel 6 (EZM): Mehrstufige steuerliche Gruppen

Sachverhalt:

Die steuerliche Gruppe besteht aus der Mutter- (MG), Tochter- (TG) sowie Enkelgesellschaft (EG), wobei das jeweils höherrangige Gruppenmitglied Alleingesellschafter des nachrangigen Gruppenmitglieds ist. EG erzielt einen originären Jahresüberschuss von 100, welcher an TG ausgeschüttet und von TG an MG weitergeleitet werden soll.

Die steuerliche Ergebniszurechnung soll steuerbilanziell auf dem Gruppenmitgliedskonto gespiegelt werden, wobei der künftige Gewinntransfer erfolgsneutral unter entsprechender steuerbilanzieller Gegenbuchung auf dem Gruppenmitgliedskonto vereinnahmt werden soll. Anschließend soll die Gruppenbesteuerung beendet werden die Beteiligung an TG veräußert werden.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen.

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten und auf die Vornahme von Steuerumlagen verzichtet werden.

Rechtsfolgen:

	EZR	lfd. St	GMK		BE				Nachversteuerung						stl. VE				∑ St
	MG	MG	MG	TG	MG		TG		MG		TG		EG		MG		TG		
					Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	
Alt. 1	200	45	0	0	100	0	100	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	45
Alt. 2	200	30	0	0	100	0	100	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	30

Die sofortige Ergebniszurechnung (EZR) an MG beträgt unabhängig von der Gewinnausschüttung 200, wovon 100 auf den Gewinn von EG und 100 auf die steuerbilanzielle Erhöhung des GMK von TG entfallen.

Darüber hinaus ist das Einkommen von MG ist zusätzlich um 100 zu erhöhen, weil das GMK von MG ebenfalls um 100 zu erhöhen ist. Insgesamt ist folglich auf Ebene von MG eine außerbilanzielle Korrektur von 200 erforderlich, um die gruppeninternen Beteiligungserfolge zu eliminieren.

Die künftige Erstausschüttung sowie die Weiterleitung des Gruppengewinns von EG an TG und von TG an MG sind erfolgsneutral zu erfassen, weil der vereinnahmte Beteiligungserfolg gegen das eigene steuerbilanzielle GMK zu buchen ist. Nach erfolgter Ketten-Ausschüttung betragen die GMK von MG und TG jeweils 0.

MG erzielt ein handels- und steuerbilanzielles Veräußerungsergebnis von 0, so dass bei unterstellter Vollausschüttung dem Grunde nach eine zutreffende Steuerbelastung resultiert.

Allerdings könnte EG ihren Gewinn thesaurieren und TG etwaige Altrücklagen steuerneutral ausschütten. In diesem Fall wäre bei Beendigung der Gruppenbesteuerung eine Nachversteuerung im Verhältnis zwischen TG und EG vorzunehmen, weil das GMK von TG einen positiven Saldo ausweisen würde. Die Vermeidung von Nachversteuerungsregelungen setzt folglich eine Ketten-Ausschüttung voraus, was der Organisationsformneutralität entgegensteht.

Soweit EG ihren Gewinn thesaurieren sollte, wäre der ausschüttbare Gewinn von MG dennoch zu erhöhen (Spiegelung), so dass MG anstelle einer etwaigen Einlagenrückgewähr eine „reguläre" Gewinnausschüttung an

ihre Anteilseigner vorzunehmen hätte, obwohl sie handelsrechtlich keinen Ertrag realisiert hat. In diesem Fall wäre bei Beendigung der Gruppenbesteuerung eine Nachversteuerung im Verhältnis zwischen MG und EG vorzunehmen, weil sowohl das GMK von MG als auch von TG einen positiven Saldo ausweisen würde. Auch hier wird die Organisationsformneutralität nicht gewahrt.

Resultat:

Die Spiegelung der GMK kann eine gruppeninterne temporäre Steuerstundung und eine gruppenexterne (temporäre) Steuermehrbelastung bewirken. Nachversteuerungsregelungen lassen sich nur durch eine Ketten-Ausschüttung vermeiden.

Abwandlung 1: Die steuerliche Gewinnzurechnung soll nicht steuerbilanziell gespiegelt und gruppeninterne Beteiligungserfolge lediglich steuerneutral erfasst werden

	EZR	lfd. St	GMK		BE				Nachversteuerung						stl. VE				∑ St
	MG	MG	MG	TG	MG		TG		MG		TG		EG		MG		TG		
					Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	
Alt. 1	200	45	0	0	100	0	100	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	45
Alt. 2	200	30	0	0	100	0	100	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	30

Abweichend vom Grundfall beträgt die laufende Ergebniszurechnung zunächst 100. Erst wenn EG eine Gewinnausschüttung an TG vornimmt, ist MG ein weiterer Gewinn von 100 zuzurechnen. Die Weiterausschüttung von TG an MG resultiert wiederum in einem steuerbilanziellen Gewinn von MG, wobei die gruppeninternen Beteiligungserfolge jeweils außerbilanziell zu korrigieren sind.

Da die handels- und steuerbilanziellen Gewinne zeitgleich realisiert werden, kann TG keine Altrücklagen steuerneutral an MG auskehren. Ebenfalls beeinflusst die rein steuerliche Ergebniszurechnung nicht den ausschüttbaren Gewinn von MG, so dass diese ggf. eine etwaige „reguläre" Einlagenrückgewähr an ihre Anteilseigner vornehmen kann.

Allerdings ist zu beachten, dass es einer Sonderregelung bedarf, soweit EG ihren Gewinn thesaurieren sollte. Denn in diesem Fall würde ausschließlich das GMK von TG einen positiven Saldo ausweisen, so dass die Nachversteuerungsregelungen ausschließlich im Verhältnis zwischen TG und EG greifen.

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger müssten in diesem Fall eine dauerhafte Steuermehrbelastung hinnehmen, weil die steuerliche Gewinnzurechnung der Einkommensteuerbelastung unterlegen hat und sie zusätzlich einen dem Teileinkünfteverfahren unterliegenden Veräußerungsgewinn erzielen.

Resultat:

Der Verzicht auf die Spiegelung der GMK verhindert gruppeninterne temporäre Steuerstundungen und gruppenexterne (temporäre) Steuermehrbelastungen. Allerdings bedarf es einer Sonderregelung um dauerhafte Steuermehrbelastungen im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern zu verhindern.

Abwandlung 2: EG erzielt einen Gruppenverlust von 100, welcher durch eine aufwandswirksame Einlage von TG ausgeglichen werden soll

	EZR	lfd. St	GMK		Einlage = BA				Nachversteuerung						stl. VE				∑ St
	MG	MG	MG	TG	MG		TG		MG		TG		EG		MG		TG		
					Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	
Alt. 1	-200	-45	-100	0	0	0	100	0	100	45	-100	-30	0	0	-100	-27	0	0	-57
Alt. 2	-200	-30	-100	0	0	0	100	0	100	30	-100	-30	0	0	-100	0	0	0	-30

Die sofortige Ergebniszurechnung (EZR) an MG beträgt 200, wovon 100 auf den Verlust von EG und 100 auf die aufwandswirksame Einlage von TG an EG entfallen. Dabei ist sicherzustellen, dass der Beteiligungsaufwand von TG das Einkommen von MG nicht tangiert.

Im Verlustfall dürfte eine Spiegelung zwingendermaßen erfolgen, weil die aufwandswirksame Einlage ausdrücklich nicht durch entsprechende Gegenbuchung auf dem Beteiligungsbuchwert zu neutralisieren ist.

Nachversteuerungsregelungen können demnach nur durch eine aufwandswirksame Ketten-Einlage verhindert werden.

Die Spiegelung verhindert zudem einen etwaigen steuerneutralen Gewinntransfer von originären Gewinnen der TG an MG, was einer Organisationsformneutralität im Wege steht.

Darüber hinaus mindert die steuerbilanzielle Spiegelung den ausschüttbaren Gewinn von MG, obwohl MG diesen handelsrechtlich noch nicht realisiert hat. Insofern ist der ausschüttbare Gewinn von MG zu mindern, weshalb MG unberechtigter Weise ihr steuerliches Einlagekonto für eine erfolgsneutrale Einlagenrückgewähr an ihre Anteilseigner verwenden kann. Im Verhältnis zu gebietsfremden Anteilseignern kann dies zu einem dauerhaften Steuerausfall führen

Resultat:

Im Verlustfall bedarf es einer aufwandswirksamen Ketten-Einlage um Nachversteuerungsregelungen zu vermeiden.

4.1.3.5.2 Nachversteuerungsregelungen und Beteiligungserfolge

Im Einkommenszurechnungs-Modell erfolgt die laufende steuerliche Ergebniszurechnung stets an den ultimativen Gruppenträger, während der tatsächliche Ergebniszurechnung wahlweise vorgenommen werden kann.

Wie aus dem obigen Beispiel hervorgeht, können die Nachversteuerungsregelungen bei unterstellter Spiegelung der Gruppenkonten nur durch Vornahme von aufwandswirksamen Ketten-Einlagen respektive Ketten-Ausschüttungen vermieden werden. Ohne Spiegelung besteht ein Bedarf an einer Sonderregelung, die die auf nachrangigen Ebenen verbliebenen Gruppenerfolge neutralisiert, damit Nachversteuerungsregelungen im Verhältnis zu ultimativen (einkommensteuerpflichtigen) Gruppenträgern nicht ins Leere laufen.

Anderenfalls können insbesondere einkommensteuerpflichtige Gruppenträger im Verlustfall von einer unsachgerechten dauerhaften Steuerminderbelastung profitieren. So ist ihnen der Gruppenverlust von nachrangigen Gruppenmitgliedern laufend zuzurechnen, wobei sie zusätzlich einen dem Teilabzugsverfahren unterliegenden Veräußerungsverlust erzielen können, während die Nachversteuerungsregelungen im Verhältnis zwischen den nachrangigen Gruppenmitgliedern - und somit in der Körperschaftsteuersphäre - erfolgt. Im Gewinnfall droht eine analoge dauerhafte Steuermehrbelastung.

In mehr als dreistufigen Konzernstrukturen könnte sich der positive bzw. negative Steuereffekt für einkommensteuerpflichtige Gruppenträger vervielfachen, soweit die entsprechenden Beteiligungserfolge innerhalb der Gruppenphase von mehreren zwischengeschalteten Gruppenmitgliedern realisiert werden. Denn der mehrfach realisierte Beteiligungserfolg ist gem. der Bruttomethode stets auf Ebene des einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgers steuerlich zu berücksichtigen.

Ein vergleichbarer dauerhafter steuermindernder Effekt tritt ein, soweit in der Gruppenphase eine Ketten-Teilwertabschreibung vorgenommen wird, welche gem. Bruttomethode auf Ebene des einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgers zu berücksichtigen ist, während der Umkehreffekt außerhalb der Gruppenphase in der körperschaftsteuerlichen Sphäre eintritt. Spiegelbildich tritt eine dauerhafte Steuermehrbelastung ein, soweit eine Ketten-Teilwertabschreibung vor Begründung der steuerlichen Gruppe in der körperschaftsteuerlichen Sphäre vorgenommen wird und der Umkehreffekt innerhalb der Gruppenphase realisiert wird, so dass die Ketten-Teilwertzuschreibung mehrfach auf Ebene des einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgers zu versteuern ist.

Körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger können grundsätzlich nur dauerhaften Steuermehrbelastungen unterliegen, da entsprechende Beteiligungsaufwendungen vollständig außerbilanziell hinzuzurechnen sind.

Die Spiegelung der Gruppenkonten mag diesen Effekten entgegenwirken. Allerdings resultiert sie in temporären Steuermehr- und Steuerminderbelastungen. Insoweit erscheint eine Sonderregelung ohne das Erfordernis zur Spiegelung von steuerlicher Ergebniszurechnung vorzugswürdiger.

4.1.3.6 Mittelbare Gruppenbesteuerung

In mittelbaren Gruppenbesteuerungen erfolgt die steuerliche Ergebniszurechnung mittelbar und somit stufenüberspringend von einer (Ur-)Enkel-Gruppengesellschaft an die Mutter-Gruppenträgerin.[161] Gewinnausschüttungen der zwischengeschalteten Tochtergesellschaft werden zudem „als Ausschüttungen der Enkelgesellschaft verbucht, soweit letztere im gleichen Wirtschaftsjahr an die Tochtergesellschaft ausgeschüttet hat." Nachversteuerungsregelungen greifen zudem „bei den beiden unmittelbar von der jeweiligen Gruppenerklärung (Antrag) betroffenen Gesellschaften" ein.

Die laufende steuerliche stufenüberspringende Ergebniszurechnung ist grundsätzlich unproblematisch.

Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung dürften die auf Ebene des mittelbaren Gruppenträgers für die mittelbare Gruppengesellschaft festgestellten Gruppenmitgliedskonten regelmäßig nicht ausgeglichen sein, weshalb Nachversteuerungsregelungen greifen und die steuerliche Ergebniszurechnung grundsätzlich nur temporären Effekt aufweisen dürfte.

Denn soweit die mittelbare Gruppengesellschaft einen Verlust erzielt, kann der mittelbare Gruppenträger keine mittelbaren aufwandswirksamen Einlagen vornehmen, um ein negatives Gruppenmitgliedskonto auszugleichen.

Im entsprechenden Gewinnfall dürfte der Verbrauch eines (positiven) Gruppenmitgliedskontos nicht möglich sein, soweit die zwischengeschaltete Tochtergesellschaft keine phasengleiche Weiterleitung der von der mittelbaren Gruppengesellschaft erhaltene Gewinnausschüttung an den mittelbaren Grup-

[161] Eisgruber hält abweichend eine steuerliche Ergebnisverrechnung nur in unmittelbaren Beteiligungsverhältnissen für zulässig, wobei eine steuerliche Verlustverrechnung mit einer Enkelgesellschaft nur über die beteiligungsvermittelnde Tochtergesellschaft möglich ist; vgl. Eisgruber, DB 2010, Stp. 40. Die BMF-Facharbeitsgruppe geht von zulässigen mittelbaren Gruppen aus; vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, 133.

penträger vornimmt. Die Sanktionen der Nachversteuerungsregelung begrenzen sich hierbei nicht nur auf die wahlweise phasenverschoben vorgenommene Weiterleitung der Gewinnausschüttung an den mittelbaren Gruppenträger, wobei in diesem Fall keine wirtschaftliche Begründung für eine entsprechende Sanktion ersichtlich ist. Die Sanktionen dürften dem Wortlaut des Einkommenszurechnungs-Modells bereits dann anzuwenden sein, soweit die Weiterleitung der Gewinnausschüttung unter Verwendung des steuerlichen Einlagekontos der zwischengeschalteten Tochtergesellschaft erfolgt, da die Einlagenrückgewähr nicht als Ausschüttung zu qualifizieren ist. Darüber hinaus werden auch die Konstellationen sanktioniert, in denen der zwischengeschalteten Tochtergesellschaft eine phasengleiche Weiterleitung - bspw. aufgrund einer eigenen Verlustsituation - nicht möglich ist.

Eine Minderung des mittelbaren Gruppenmitgliedskontos ohne steuerneutralen Gewinntransfer dürfte wohl ausscheiden. Ansonsten unterlägen einkommensteuerpflichtige Gruppenträger einer dauerhaften Steuermehrbelastung, weil sie neben der steuerlichen Gewinnzurechnung zusätzlich einen anteilig steuerpflichtigen Beteiligungsertrag zu versteuern hätten.

Zudem fehlen Erleichterungen für den Fall, in denen die zwischengeschaltete Tochtergesellschaft als unmittelbare Gruppengesellschaft in die steuerliche Gruppe eingebunden ist. Da in diesem Fall auch eine unmittelbare mehrstufige Gruppenbesteuerung zulässig und möglich wäre, erscheint die steuerliche Diskriminierung eines mittelbaren Gruppenantrags unsachgerecht.

Des Weiteren entstehen Qualifikationskonflikte, wenn die Gruppenträgerin über eine Tochtergesellschaft an mehreren mittelbaren Gruppengesellschaften beteiligt ist. Denn soweit die Tochtergesellschaft die von den mittelbaren Gruppengesellschaften erhaltenen Gewinnausschüttungen nicht vollständig phasengleich an den mittelbaren Gruppenträger weiterleitet, ist die Verwendungsreihenfolge der Gruppenmitgliedskonten der mittelbaren Gruppengesellschaften untereinander nicht geregelt.

Insoweit erscheinen die Regelungen im Hinblick auf mittelbare steuerliche Gruppen nicht konsistent, zumal sie regelmäßig Nachversteuerungsregelungen auslösen dürften.

4.1.3.7 Minderheitsgesellschafter

4.1.3.7.1 Gruppenmitgliedskonten und Nachversteuerung

Minderheitsgesellschafter nehmen regulär am Erfolg der Gruppengesellschaft teil. Demnach partizipieren sie jeweils beteiligungsproportional an Gewinnausschüttungen der Gruppengesellschaft sowie an den Einlagen in die Gruppengesellschaft.

Da das Gruppenmitgliedskonto des Gruppenträgers nur in Höhe der auf ihn entfallenden Gewinnausschüttungen zu mindern sind, weisen diese trotz vorgenommener Vollausschüttung im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung regelmäßig einen positiven Saldo aus, welcher dem auf die Minderheitsgesellschafter entfallenden Gewinnanteil entspricht.

Da das Gruppenmitgliedskonto des Gruppenträgers nicht durch die Einlagen der Minderheitsgesellschafter tangiert wird, weist dieser trotz vollständigem Verlustausgleich im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung regelmäßig einen negativen Saldo aus, welcher mit den erfolgsneutralen Einlagen der Minderheitsgesellschafter korrespondiert. Die regulären erfolgsneutralen Einlagen der Minderheitsgesellschafter erhöhen dabei sowohl deren Anschaffungskosten als auch das steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft.

Da bei Existenz von Minderheitsgesellschaftern folglich regelmäßig die Nachversteuerungsregelungen greifen, bewirkt die Gruppenbesteuerung letztlich nur eine beteiligungsproportionale dauerhafte Er-

gebnisverrechnung. Die auf Minderheitsgesellschafter entfallenden Ergebnisanteile sind der Gruppengesellschaft aperiodisch zuzuweisen.

Im Verlustfall der Gruppengesellschaft kann ein negativer Saldo des Gruppenträgers gestalterisch durch eine überhöhte Einlage aller Gesellschafter verhindert werden. Die aufwandswirksame Einlage des Gruppenträgers müsste dabei dem vollständigen Gruppenverlust der Gruppengesellschaft entsprechen. Die zusätzliche beteiligungsproportionale erfolgsneutrale Einlage der Minderheitsgesellschafter resultierte in einem überhöhten Eigenkapital der Gruppengesellschaft. Diese „Mehreinlage" könnte die Gruppengesellschaft anschließend unter regelmäßiger Verwendung ihres steuerlichen Einlagekontos - welches mit der erfolgsneutralen Einlage der Minderheitsgesellschafter korrespondiert - an alle Gesellschafter zurückerstatten.

Im Gewinnfall kann ist eine gestalterische „Mehrausschüttung" regelmäßig nicht möglich. Das positive Gruppenmitgliedskonto des Gruppenträgers kann ausnahmsweise dann ausgeglichen werden, soweit die Gruppengesellschaft ein handelsrechtliches Mehrkapital ausschüttet. In Höhe der auf den Gruppenträger entfallenden und fälschlicherweise steuerneutralen „Mehrausschüttungen" wäre das positive Gruppenmitgliedskonto des Gruppenträgers zu mindern.

Zu beachten ist, dass das Einkommenszurechnungs-Modell nicht zwischen gruppeninternen und gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern unterscheidet. Aus wirtschaftlicher Sicht besteht im Hinblick auf gruppeninterne Minderheitsgesellschafter - d.h. in die steuerliche Gruppe eingebundene Gruppenmitglieder - keine Notwendigkeit für entsprechende steuerliche Sanktionen. Vielmehr sollten Ausschüttungen an gruppeninterne Minderheitsgesellschafter unter Verwendung des Gruppenmitgliedskontos steuerneutral erfolgen dürfen. Eine entsprechende Anpassung kann im Einkommenszurechnungs-Modell allerdings nicht ohne Weiteres vorgenommen werden.

Insoweit ist festzustellen, dass bei Existenz von Minderheitsgesellschaftern die steuerliche Ergebniszurechnung im Resultat nur beteiligungsproportional erfolgt. Ein vollständiger steuerlicher Verlusttransfer kann gestalterisch durch „Mehreinlagen" vermieden werden. Ein vollständiger steuerlicher Gewinntransfer ist nur bei vorhandenem handelsrechtlichem Mehrkapital möglich, wobei dieses fälschlicherweise steuerneutral vom Gruppenträger vereinnahmt werden kann. Zudem greifen die steuerlichen Sanktionen nicht nur im Zusammenhang mit gruppenexternen sondern auch gruppeninternen Minderheitsgesellschaftern, was aus wirtschaftlicher Sicht unzutreffend erscheint.

Beispiel 7 (EZM): Minderheitsgesellschafter

Sachverhalt:

Der Gruppenträger (GT) ist zu 75% an der Gruppengesellschaft (GG) beteiligt. Die übrigen 25% werden von gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern (MiG) gehalten. Das Steuerbilanzkapital von GG beträgt zu Beginn der Gruppenbesteuerung 100 und entspricht dem Nennkapital. In der Gruppenphase erzielt GG einen Jahresüberschuss von 100, welcher sowohl dem übertragbaren Gewinn, dem zuzurechnenden Steuerbilanzergebnis als auch dem zu versteuernden Einkommen entspricht. GG nimmt eine Steuerumlage von 30 an GT vor und schüttet den verbleibenden Gewinn vollständig an GT und MiG aus. Anschließend soll die Gruppenbesteuerung beendet und die Beteiligung an GG veräußert werden.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen. Die Grenzsteuerbelastung von MiG soll 45% betragen

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten.

Rechtsfolgen:

	EZR	BE		GMK	lfd. St	Nachversteuerung				VE		∑ St
						GT		GG		GT		
	GT	Höhe	St	GT	GT	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	
Alt. 1	100,0	82,5	0,0	17,5	45,0	-17,5	-7,9	17,5	5,3	-3,9	-1,1	**41,3**
Alt. 2	100,0	82,5	0,0	17,5	30,0	-17,5	-5,3	17,5	5,3	-3,9	0,0	**30,0**

Die Ergebniszurechnung (EZR) an GT beträgt unabhängig von der Beteiligung von MiG 100 und resultiert in einer zutreffenden laufenden Steuerbelastung i.H.v. 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2).

Der von GG erzielte Gruppengewinn ist am Ende der Periode auf Ebene von GG als Zugang zum ausschüttbaren Gewinn und auf Ebene von GT als Zugang zum Gruppenmitgliedskonto (GMK) zu erfassen.

Die Steuerumlage mindert sowohl den ausschüttbaren Gewinn von GG als auch das GMK von GT auf 70. GT kann die Steuerumlage steuerneutral vereinnahmen.

Der verbliebene Gruppengewinn nach Steuerumlage beträgt 70, so dass die Gewinnausschüttung i.H.v. 52,5 an GT und i.H.v. 17,5 auf MiG entfällt.

Nach erfolgter Vollausschüttung beträgt das GMK von GT 17,5 und entspricht dem auf MiG entfallenden Gewinnanteil nach Steuern. Demnach greifen Nachversteuerungsregelungen. Die aperiodische Gewinnzurechnung an GG beträgt 17,5 und resultiert in einer Steuerbelastung von 5,3. Dem Grunde nach müsste GG von GT eine Abschlusssteuerumlage erhalten, auf die hier jedoch verzichtet werden soll. Ohne aperiodische Steuerumlagen realisieren GT und MiG einen Veräußerungsverlust i.H.v. 3,9 und 1,4, welcher die Steuerbelastung von GG widerspiegelt.

Die Nachversteuerungsregelungen können regelmäßig nicht verhindert werden, da GG nach erfolgter Vollausschüttung über einen ausschüttbaren Gewinn von 0 verfügt, so dass weitergehende Auskehrungen vorrangig unter Verwendung des steuerlichen Einlagekontos von GG erfolgen müssten, die das GMK von GT jedoch nicht mindern. Das GMK von GT könnte ausnahmsweise ausgeglichen werden, wenn GG Altrücklagen oder handelsrechtliche Mehrgewinne i.H.v. 23,3 ausschüttet, wovon 17,5 auf die fälschlicher Weise steuerneutrale Ausschüttung an GT entfallen würde.

MiG erhalten „reguläre“ Beteiligungserträge (Gewinnausschüttungen und Veräußerungsergebnis), die dem Teileinkünfteverfahren unterliegen. Ihre Einnahmen betragen 16,1 und entsprechen der erhaltenen Gewinnausschüttung i.H.v. 17,5 abzgl. des Veräußerungsverlustes i.H.v. 1,4. Die Gesamtsteuerbelastung von MiG beträgt demnach 4,4.

Auch wenn die Gesamtsteuerbelastung von GT, GG und MiG zwar tendenziell zutreffend ist, ist zu bemängeln, dass die Nachversteuerungsregelungen greifen und die steuerliche Ergebniszurechnung im Ergebnis nur beteiligungsproportional erfolgt.

Resultat:

Bei Existenz von Minderheitsgesellschaftern treten regelmäßig Nachversteuerungsregelungen ein, die eine nur beteiligungsproportionale dauerhafte steuerliche Gewinnzurechnung bewirken. Zudem bedarf es einer Abschlusssteuerumlage um die aperiodische Steuerbelastungen auszugleichen.

Abwandlung 1: Die übrigen 25% an GG werden von einem anderen Gruppenmitglied gehalten

Da das Einkommenszurechnungs-Modell nicht zwischen gruppeninternen und gruppenexternen Gesellschaftern unterscheidet, kommt es zu einer vergleichbaren Nachversteuerung und Ausschüttungsbelastung der von gruppeninternen Minderheitsgesellschaftern vereinnahmten Beteiligungserfolge.

Resultat:

Eine Sonderregelung erscheint im Verhältnis zu gruppeninternen Minderheitsgesellschaftern zwingend erforderlich.

Abwandlung 2: GG erzielt abweichend einen Gruppenverlust i.H:v. 100, welcher durch GT und MiG ausgeglichen werden soll

	EZR	Einlage = BA		GMK	lfd. St.	Nachversteuerung				VE		∑ St
						GT		GG		GT		
	GT	Höhe	St	GT	GT	Höhe	St	Höhe	St	Höhe	St	
Alt. 1	-100	82,5	0,0	-17,5	-45,0	17,5	7,9	-17,5	-5,3	3,9	1,1	-41,3
Alt. 2	-100	82,5	0,0	-17,5	-30,0	17,5	5,3	-17,5	-5,3	3,9	0,1	-29,9

Im analogen Verlustfall erfolgt eine vollständige steuerliche Verlustzurechnung an GT, die in einer Steuererstattung von 45 bzw. 30 resultiert.

GT soll zudem annahmegemäß eine Steuerumlage i.H.v. 30 an GG vornehmen, welche das GMK von GT spiegelbildlich erhöhen soll. MiG nehmen eine erfolgsneutrale Einlage i.H.v. 17,5 vor, die das GMK von GT nicht tangiert.

Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung ist das GMK von GT nicht ausgeglichen, weshalb Nachversteuerungsregelungen greifen. Die aperiodische Verlustzuweisung an GG resultiert annahmegemäß in einer Steuererstattung, die das Veräußerungsergebnis erhöht.

MiG erzielen einen Veräußerungsverlust i.H.v. 16,1, welcher in einer Steuererstattung von 4,4 resultiert.

Die Nachversteuerungsregelungen können durch eine „Übereinlage" von insgesamt 133 verhindert werden, die zu 100 aufwandswirksam von GT und zu 33 erfolgsneutral von MiG vorzunehmen wäre. Im Anschluss könnte die auf MiG entfallende erfolgsneutrale Einlage im Wege einer Einlagenrückgewähr zurückerstattet werden.

Zu beachten ist, dass die Vermögensposition von MiG gemindert wird, soweit GT eine aufwandswirksame Einlage an GG vornimmt. Denn in dieser Höhe dürfte ein Zugang zum ausschüttbaren Gewinn und nicht zum steuerlichen Einlagekonto von GG erfolgen. Während das steuerliche Einlagekonto nur einseitig durch die Einlagen von MiG erhöht wird, erfolgt dessen Verwendung durch beide Gesellschaftergruppen.

Resultat:

Bei Existenz von Minderheitsgesellschaftern treten regelmäßig Nachversteuerungsregelungen ein, die eine nur beteiligungsproportionale dauerhafte steuerliche Verlustzurechnung bewirken. Zudem bedarf es einer Abschlusssteuerumlage um die aperiodische Steuerbelastungen auszugleichen. Darüber hinaus müssen Minderheitsgesellschafter Vermögensnachteile hinnehmen, weil ihr steuerliches Einlagekonto durch den Gruppenträger „verzehrt" wird.

4.1.3.7.2 Vermögensverschiebungen zwischen Gruppenträger und Minderheitsgesellschaftern

Die laufende vollständige steuerliche Ergebniszurechnung bewirkt zunächst, dass die Gruppengesellschaft keiner Ertragsteuerbelastung unterliegt. Die damit einhergehenden Vermögensverschiebungen zwischen Gruppenträger und Minderheitsgesellschaftern können regelmäßig durch Steuerumlagen nach der Belastungsmethode i.S.d. fiktiven Einzelveranlagung der Gruppengesellschaft ausgeglichen werden. Zutreffender Weise sind etwaige Steuerumlagen als Zu- bzw. Abgang auf dem Gruppenmitgliedskonto des Gruppenträgers zu erfassen. Zu beachten ist, dass Nachversteuerungsregelungen eine

Anpassung bisheriger Steuerumlagen erforderlich machen können. In diesem Zusammenhang erscheinen final untergehende aperiodische Verlustzuweisungen problematisch.

Die Vermögensposition der Minderheitsgesellschafter wird zudem durch aufwandswirksame Einlagen des Gruppenträgers unsachgerecht tangiert. Dem hier dargelegten Verständnis nach, sind aufwandswirksame Einlagen des Gruppenträgers als Zugang zum ausschüttbaren Gewinn der Gruppengesellschaft zu erfassen, während korrespondierende erfolgsneutrale Einlagen der Minderheitsgesellschafter das steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft erhöhen. Da sowohl der ausschüttbare Gewinn als auch das steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft einheitlich für alle Gesellschafter zu verwenden ist, profitiert der Gruppenträger von einer etwaigen Verwendung des auf den Einlagen der Minderheitsgesellschafter beruhenden steuerlichen Einlagekontos, während die Minderheitsgesellschafter durch die Verwendung eines etwaigen auf den Einlagen des Gruppenträgers beruhenden ausschüttbaren Gewinns belastet wird.

Darüber hinaus kann der Gruppenträger von einer unsachgerechten steuerneutralen Ausschüttung vom steuerlichen Mehrkapital profitieren, soweit er dafür den auf Minderheitsgesellschafter entfallenden Anteil des Gruppenmitgliedskontos verwendet.

Insoweit sind Vermögensverschiebungen zugunsten des Gruppenträgers und zuungunsten der Minderheitsgesellschafter festzustellen.[162]

4.1.3.7.3 Ausgleichszahlungen

Im Hinblick auf außenstehende Minderheitsgesellschafter erachtet das Einkommenszurechnungs-Modell eine dem § 16 KStG entsprechende Regelung für notwendig. Mit Stand August 2011 erfolgte jedoch keine Festlegung auf eine bestimmte Ausgestaltung.

Nach dem hier dargelegten Verständnis des Einkommenszurechnungs-Modells ist eine Sonderregelung für Ausgleichszahlungen dem Grunde nach nicht erforderlich. Denn in Höhe der auf die Minderheitsgesellschafter entfallenden Gruppenergebnisse der Gruppengesellschaft ist das Gruppenmitgliedskonto des Gruppenträgers regelmäßig nicht ausgeglichen. Somit greifen dem Grunde nach Nachversteuerungsregelungen, die (idealerweise) eine aperiodische Versteuerung der auf Minderheitsgesellschafter entfallenden Ergebnisanteile (i.S.d. „Garantiedividende“) auf Ebene der Gruppengesellschaft sicherstellt. Zwar unterliegen die aperiodischen Ergebniszuweisungen generell auch der Gewerbesteuerbelastung. Eine auf Minderheitsgesellschafter begrenzte Rückausnahme erscheint jedoch sachlich nicht gerechtfertigt.

Sofern dennoch eine dem § 16 KStG entsprechende Regelung eingeführt werden sollte, ist die Wechselwirkung mit den Nachversteuerungsregelungen zu beachten. Demnach müsste eine korrespondierende Korrekturvorschrift eingefügt werden, die eine doppelte - laufende und aperiodische - Erfassung der auf Minderheitsgesellschafter entfallenden Gruppenergebnisse auf Ebene der Gruppengesellschaft verhindern. Zudem müsste eine dem § 16 KStG entsprechende Regelung auch den Verlustfall berücksichtigen, in welchem die Minderheitsgesellschafter keine Ausgleichszahlungen erhalten sondern ggf. Einlagen in die Gruppengesellschaft vornehmen.

Da Minderheitsgesellschafter gerade keine Ausgleichszahlungen i.S.d. § 16 KStG mehr erhalten, bewirkte eine dem Status Quo entsprechende „Einfrierung“ des steuerlichen Einlagekontos für Minder-

[162] Auch die BMF-Facharbeitsgruppe stellt eine nicht dem Teileinkünfteverfahren entsprechende Gesamtbelastung bei Existenz von Minderheitsgesellschaftern fest; vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, 134.

heitsgesellschafter innerhalb der Gruppenphase eine zusätzliche Vermögensverschiebung zugunsten des Gruppenträgers und zu Lasten der Minderheitsgesellschafter.

Im Resultat erscheint die Einführung einer dem § 16 KStG entsprechenden Regelung nicht sachgerecht.

4.1.3.8 Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger

Das Einkommenszurechnungs-Modell sieht eine aperiodische Verknüpfung zwischen der steuerlichen Ergebniszurechnung und dem tatsächlichen Ergebnistransfer vor, wobei die Nachversteuerungsregelungen einen unterbliebenen Transfer idealerweise sanktionieren.

Folglich wird der Übergang von Einkünften und Verlusten aus der körperschaftsteuerlichen in die einkommensteuerliche Sphäre aperiodisch revidiert, soweit kein entsprechender Gewinntransfer bzw. aufwandswirksamer Verlustausgleich erfolgt ist. In der Gesamtbetrachtung wird idealerweise eine dauerhafte steuerliche Mehr- und Minderbelastung von einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern auf diese Weise vermieden.

Wie aus der bisherigen Erörterung des Einkommenszurechnungs-Modells hervorgeht, können die Nachversteuerungsregelungen nicht immer abgewendet werden, welche zudem mit diversen Problemstellungen verbunden sind, die einerseits in temporären sowie dauerhaften Steuermehrbelastungen resultieren und andererseits gestalterisch zur Steuerumgehung genutzt werden können. Die Nachversteuerungsregelungen können dabei sowohl in fiktiven aperiodischen Ergebniszuweisungen resultieren als auch in mehrstufigen Gruppenstrukturen ins Leere laufen. Darüber hinaus können einkommensteuerpflichtige Gruppenträger insbesondere in mehrstufigen Konzernstrukturen die gruppeninternen Beteiligungserfolge mehrfach dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, was mit dauerhaften Steuermehr- und Steuerminderbelastungen einhergehen kann.

Im Falle der Beteiligung von Minderheitsgesellschaft verlangt das Einkommenszurechnungs-Modell zudem eine dem § 16 KStG entsprechende Regelung, welcher es nach dem hier dargelegten Verständnis dem Grunde nach jedoch nicht bedarf.

Im Resultat ist zu konstatieren, dass die Vorschriften des Einkommenszurechnungs-Modells eine zutreffende Steuerbelastung von einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern nicht sicherstellen können und zudem Gestaltungsspielräume für Steuerumgehungen eröffnen.

4.1.3.9 Verlustzurechnungsbegrenzung

4.1.3.9.1 Aperiodische Nachversteuerungsregelungen

Im Einkommenszurechnungs-Modell ist die laufende Verlustzurechnung nicht begrenzt. Die aperiodischen Nachversteuerungsregelungen dienen als Instrument der nachträglichen Verlustzurechnungsbegrenzung, soweit etwaige Gruppenverluste nicht durch nachträgliche Gruppengewinne der Gruppengesellschaft respektive durch aufwandswirksame Einlagen des Gruppenträgers ausgeglichen worden sind.

Zu der allgemeinen Kritik an den Nachversteuerungsregelungen sei auf die vorherigen Abschnitte zu verweisen. Fünf Aspekte sollen an dieser Stelle besonders hervorgehoben werden.

So ist die Notwendigkeit zur Verknüpfung der steuerlichen Verlustzurechnung mit der wirtschaftlichen Verlusttragung auf die im Konzernkreis zulässige Haftungssegmentierung zurückzuführen. So ist die wirtschaftliche Verlustverantwortung des Gruppenträgers gegenüber der Gruppengesellschaft auf das positive Eigenkapital der Gruppengesellschaft zuzüglich sonstiger Sicherungsmaßnahmen des

Gruppenträgers, etwa einer Patronats- oder Rangrücktrittserklärung, begrenzt. Im Rahmen einer Einheitsunternehmung ist eine wirtschaftliche Verlusttragung des Stammhauses für die Verluste einer Betriebsstätte mangels einer zulässigen Haftungssegmentierung automatisch sichergestellt. Die wirtschaftliche Verlusttragung der Einheitsunternehmung erfordert dabei keine vollständige, zeitnahe und aufwandswirksame Zuführung von Eigenmitteln des Stammhauses in die Betriebstätte. Vielmehr ist eine angemessene Ausstattung des Dotationskapitals der Betriebstätte sicherzustellen.

In dieser Hinsicht geht das Erfordernis einer aufwandswirksamen Einlage des Gruppenträgers über das notwendige Maß hinaus. Insbesondere ist die wirtschaftliche Verlusttragung des Gruppenträgers (in zweistufigen Gruppenstrukturen) bereits dann sichergestellt, wenn die Gruppengesellschaft über positives Eigenkapital verfügt, der Gruppenträger eine erfolgsneutrale Einlage in die Gruppengesellschaft oder sonstige Sicherungsmaßnahmen vornimmt.

Zweitens kann in mehrstufigen Konzernstrukturen die aperiodische Nachversteuerung auf einer nachrangigen Gruppenebene greifen, so dass die Nachversteuerung des Gruppenträgers trotz vorheriger steuerlicher Verlustzurechnung an ihn gerade nicht vollzogen wird. Dieser Fall tritt ein, soweit die steuerliche Ergebniszurechnung nicht (steuerbilanziell) gespiegelt werden sollte, ohne dass eine Sonderregelung für die auf nachrangigen Ebenen verbliebenen Gruppenmitgliedskonten vorgesehen werden sollte.

Drittens kann die Beteiligung von Minderheitsgesellschaftern eine weitere Problemstellung verursachen. Denn soweit die Gruppengesellschaft zunächst einen Gewinn erzielt und diesen vollständig an den Gruppenträger und Minderheitsgesellschafter ausschüttet, bleibt ihr Eigenkapital konstant, während das Gruppenmitgliedskonto des Gruppenträgers einen positiven Wert ausweist. In Höhe des positiven Gruppenmitgliedskontos ist eine künftige Verlustzurechnung an den Gruppenträger daher dauerhaft möglich, auch wenn die Gruppengesellschaft einen Eigenkapitalfehlbetrag ausweisen sollte. Somit wird keine Verknüpfung zwischen Verlustzurechnung und Verlusttragung erreicht.

Eine vierte Problemstellung resultiert im Zusammenhang mit Qualifikationskonflikten im Hinblick auf einen negativen Saldo des Gruppenmitgliedskontos des Gruppenträgers, soweit auf Ebene der Gruppengesellschaft ein Eigenkapitalfehlbetrag besteht. Falls das negative Gruppenmitgliedskonto als auf einer Gewinnausschüttung beruhend eingestuft werden sollte, greifen die Nachversteuerungsregelungen nicht, was mit einer Durchbrechung der Verknüpfung zwischen Verlustzurechnung und Verlusttragung einhergeht.

Nicht zuletzt bewirken die Nachversteuerungsregelungen im Thesaurierungsfall sowie im mehrperiodigen Fall eine fiktive Verlustzuweisung an den Gruppenträger, ohne dass (in der Totalperiode) ein Gruppenverlust entstanden ist.

Im Ergebnis ist daher festzustellen, dass die Nachversteuerungsregelungen über das erforderliche Maß hinausgehen und keine lückenlose Verlusttragung sicherstellen. Zudem können sie trotz Totalgewinns der Gruppengesellschaft fiktive Verlustzuweisungen an den Gruppenträger bewirken.

4.1.3.9.2 Prüfungsauftrag einer laufenden Verlustzurechnungsbegrenzung auf den Beteiligungsbuchwert

Der Prüfauftrag sieht (alternativ) eine laufende Begrenzung der Verlustverrechnung auf die Höhe der Anschaffungskosten der Beteiligung an der Gruppengesellschaft vor.

Die Anknüpfung der laufenden Verlustzurechnung an den handels- bzw. steuerbilanziellen Beteiligungsbuchwert erscheint jedoch höchstproblematisch.

So spiegelt weder der handels- noch der steuerbilanzielle Beteiligungsbuchwert die von der Gruppengesellschaft thesaurierten Gruppengewinne wieder, da einerseits das Anschaffungsprinzip gem. § 253 Abs. 1 S. 1 HGB zu beachten ist und das Gruppenmitgliedskonto andererseits ein außerbilanzielles Verrechnungskonto darstellt. Folglich würde die laufende Verlustzurechnungsbegrenzung bereits dann greifen, wenn der Gruppenverlust der Gruppengesellschaft die Anschaffungskosten des Gruppenträgers überschreitet, obwohl der Gruppenverlust die thesaurierten Gruppengewinne unterschreitet und die Gruppengesellschaft positives Eigenkapital aufweist.

Demnach wäre zwingend das steuerbilanzielle respektive außerbilanzielle Gruppenmitgliedskonto in die laufende Verlustzurechnungsbegrenzung einzubeziehen. Ohne Spiegelung der Gruppenmitgliedskonten wären in mehrstufigen Gruppenstrukturen auch die auf nachrangigen Gruppenebenen festgestellten Gruppenmitgliedskonten zu berücksichtigen. Das Korrektiv der Gruppenmitgliedskonten kann jedoch zu unsachgerechten Resultaten führen, soweit Minderheitsgesellschafter an der unmittelbaren oder mittelbaren Gruppengesellschaft beteiligt sind.

Auf der anderen Seite verhindern erworbene und in der Gruppenphase ausgeschüttete Altrücklagen eine zutreffende laufende Verlustzurechnungsbegrenzung, soweit eine handelsrechtliche Teilwert-Abschreibung nicht zwingend vorzunehmen ist respektive eine steuerbilanzielle Teilwertanpassung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 und Nr. 2 S. 2 EStG wahlweise nicht nachvollzogen wird. In diesem Fall könnte die Verlustzurechnung vollständig erfolgen, obwohl die Gruppengesellschaft einen Eigenkapitalfehlbetrag aufweist. Zu beachten ist, dass ein negatives Gruppenmitgliedskonto regelmäßig nicht entsteht, da die Ausschüttung unter vorrangiger Verwendung des Altrücklagenkontos zu erfolgen hat. Aufgrund des steuerbilanziellen Wahlrechts zur Teilwert-Anpassung scheidet daher die Anknüpfung an den steuerbilanziellen Beteiligungsbuchwert aus.

Ebenfalls berücksichtigt weder der handels- noch steuerbilanzielle Beteiligungsbuchwert die von der Gruppengesellschaft vor Begründung der Gruppenbesteuerung thesaurierten Gewinne, soweit sie nicht entgeltlich vom Gruppenträger erworben worden sind. In diesem Fall könnte die Verlustzurechnung an den Gruppenträger nicht vollständig erfolgen, obwohl die Gruppengesellschaft ein positives Eigenkapital aufweist. Eine Verlustzurechnung wäre nur dann möglich, soweit die Gruppengesellschaft ihre Gewinnrücklagen ausschüttet und der Gruppenträger diese anschließend in die Gruppengesellschaft wieder einlegt, was aus wirtschaftlicher Sicht jedoch keinen Sinn macht. Somit ist weder die Anknüpfung an den handels- noch steuerbilanziellen Beteiligungsbuchwert sachgerecht.

Entsprechend bleiben aus der Vorgruppenphase stammende Verlustvorträge der Gruppengesellschaft unberücksichtigt, soweit sie die handels- und/oder steuerbilanziellen Anschaffungskosten des Gruppenträgers nicht gemindert haben. In diesem Fall droht eine vollständige Verlustzurechnung trotz eines auf Ebene der Gruppengesellschaft festgestellten Eigenkapitalfehlbetrags.

Darüber hinaus ist die Anknüpfung an den handelsbilanziellen Beteiligungsbuchwert im Falle von aufwandswirksamen Einlagen des Gruppenträgers nicht sinnvoll, da unter Berücksichtigung des positiven Gruppenmitgliedskontos eine überhöhte Verlustverantwortung des Gruppenträgers suggeriert werden würde.

Zudem werden erworbene stille Reserven, die in der Gruppenphase realisiert werden, fälschlicher Weise doppelt erfasst. Denn zu einem sind sie in den Anschaffungskosten des Gruppenträgers enthalten und darüber hinaus auf dem Gruppenmitgliedskonto des Gruppenträgers erfasst.

Des Weiteren fehlen Mechanismen, die einen nach erfolgter Verlustzurechnung vorgenommenen Mittelabfluss sanktionieren sowie die Verwertung des zurechnungsbeschränkten Gruppenverlustes im Falle eines künftigen Mittelzuflusses zulassen.

Im Resultat ist festzustellen, dass eine Verknüpfung zwischen Verlustzurechnung und Verlusttragung nicht durch die Begrenzung auf die (korrigierten) Anschaffungskosten des Gruppenträgers sichergestellt werden kann.

4.1.3.10 Gemeinschaftsrechtliche Implikationen

4.1.3.10.1 Finale Auslandsverluste

Das Einkommenszurechnungs-Modell ist auf gebietsansässige Gruppenmitglieder begrenzt.

Finale Auslandsverluste von gebietsfremden Tochtergesellschaften sollen bei Erfüllung der Mindestbeteiligungsquote auf Ebene der gebietsansässigen Muttergesellschaft berücksichtigt werden. Allerdings sind finale Auslandsverluste für Zwecke der Gewerbesteuer wieder hinzuzurechnen, so dass insoweit ein „sekundärer Gruppenkreis" entsteht.

Das Vorliegen von finalen Auslandsverlusten soll auf Bundesebene definiert und die diesbezügliche BFH-Rechtsprechung sowie die Auswirkungen des Projekts der „Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage" berücksichtigt werden.

Nach dem Wortlaut des Diskussionspapiers sollen die nach ausländischem Recht ermittelten Ergebnisse der Tochterkapitalgesellschaft übernommen und um die nach deutschem Steuerrecht vorzunehmenden außerbilanziellen Zu- und Abrechnungen bereinigt werden. Dem Bericht der BMF-Facharbeitsgruppe ist zu entnehmen, dass die Auslandsverluste der Höhe nach den Liquidationsverlusten der ausländischen (Tochter-)Kapitalgesellschaft ohne Berücksichtigung von im Ausland festgestellten Verlustvorträgen entsprechen sollen.[163]

Da gebietsansässige Gruppenträger keine aufwandswirksamen Einlagen in gebietsfremde Tochtergesellschaften vornehmen können, stellt das entsprechende Erfordernis eine verdeckte Diskriminierung dar. Fraglich ist, ob im Rahmen der normerhaltenden Reduktion eine erfolgsneutrale Einlage zwingend zu erfolgen hat oder diese gänzlich unterbleiben kann. Letzteres erscheint zutreffend, soweit die gebietsfremde Tochtergesellschaft ein positives Eigenkapital aufweist.

Somit sind dem Grunde nach finale Auslandsverluste von allen gebietsfremden Tochtergesellschaften vollumfänglich auf Ebene der gebietsansässigen Muttergesellschaft zu berücksichtigen. Eine sachliche und zeitliche Begrenzung auf ausgewählte Tochtergesellschaften während der „fiktiven grenzüberschreitenden Gruppenphase" scheidet aus, da ein grenzüberschreitender Gruppenantrag nicht vorgesehen ist.

Da die Ermittlung des finalen Auslandsverlustes an die ausländischen Ergebnisse anknüpft und lediglich um die nach deutschem Steuerrecht vorzunehmenden außerbilanziellen Zu- und Abrechnungen zu bereinigen ist, muss der deutsche Fiskus regelmäßig einen überhöhten Verlustimport berücksichtigen. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die außerbilanziellen Korrekturen in einem Verlustimport resultieren, welcher den im Ausland festgestellten und untergehenden Verlust übersteigen oder wenn der Auslandsverlust auf steuerbilanziellen Minderergebnissen resultiert, die das Ergebnis einer gebietsan-

---

[163] Vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, 130 und Anl. 4, 7. Soweit abweichend die Beteiligungsaufwendungen des inländischen Gesellschafters als „Liquidationsverlust" zu berücksichtigen sein sollten, ist auf die entsprechenden Ausführungen zum IFSt-Modell zu verweisen. Es sei jedoch darauf hinzuweisen, dass die BMF-Facharbeitsgruppe fälschlicherweise davon ausgeht, dass nur ausländische Liquidationsverluste anstelle der in der fiktiven grenzüberschreitenden Gruppenphase erzielten Verluste gemeinschaftsrechtlich zu importieren sein könnten; vgl. BMF-Facharbeitsgruppe v. 15.9.2011, 124. Zur Richtigstellung vgl. Dötsch, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, zu § 14 KStG, Rn. 29c; Frotscher, in Froscher/Maas, zu § 14 KStG, Rn. 57.

sässigen Tochtergesellschaft nicht gemindert hätten. Darüber hinaus könnte der Verlustimport regelmäßig nicht um Vorgruppenverluste reduziert werden, da der grenzüberschreitend tätige Konzern den Beginn der „fiktiven grenzüberschreitenden Gruppenphase“ mangels Gruppenantrag wahlweise bestimmen kann. Nicht zuletzt könnte der grenzüberschreitend tätige Konzern gestalterisch eine Steuerumgehung verwirklichen, da der Verlustimport nicht um etwaige Steuersatzdifferenzen zu mindern ist.

Des Weiteren ist zu beachten, dass der Verlustimport von finalen Auslandsverlusten von Enkelgesellschaften aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht geboten sein könnte, da im objektiv vergleichbaren Inlandssachverhalt eine mittelbare Gruppenbesteuerung zulässig ist.[164] Zumindest in den Fällen, in denen eine mittelbare gebietsansässige Enkel-Gruppengesellschaft einen Gruppengewinn thesauriert und anschließend einen Gruppenverlust erzielt, greifen im Inlandsfall auch keine Nachversteuerungsregelungen. Soweit die im Inland mittelbar vollzogene steuerliche Verlustzurechnung an die Mutter-Gruppenträgerin dauerhaft erfolgt, wären daher auch mittelbare finale Auslandsverluste zu importieren. Der grenzüberschreitend tätige Konzern könnte folglich wahlweise auch mittelbare Verlustimporte beantragen. Im Hinblick auf mögliche Reihenfolgeprobleme sei auf den Abschnitt 2.3.3.4 zu verweisen.

Zu beachten ist, dass einkommensteuerpflichtige Gruppenträger durch den Verlustimport von einer unsachgerechten Steuerminderung profitieren, die zur Entstehung weißer Einkünfte führen kann. Denn in Ermangelung einer zulässigen grenzüberschreitenden aufwandswirksamen Einlage realisieren sie neben der steuerlichen Zurechnung des Verlustimports einen dem Teilabzugsverfahren unterliegenden Beteiligungsaufwand aus der Beteiligung an der gebietsfremden Tochtergesellschaft.

Wenn und soweit der Interpretation der BMF-Facharbeitsgruppe zu folgen ist, schreibt das Einkommenszurechnungs-Modell den Import der „Liquidationsverluste ausländischer (Tochter)Kapitalgesellschaften“, wobei (die im Ausland festgestellten) „Verlustvorträge … nicht berücksichtigt“ werden.[165]

Soweit diesem Verständnis folgend auf den Liquidationsverlust der gebietsfremden Tochtergesellschaft abzustellen sein sollte, wäre eine solche Vorschrift als gemeinschaftswidrig einzustufen, da kein Zusammenhang zwischen dem Liquidationsverlust und der auf den inländischen Konzernkreis beschränkten Steuervergünstigung i.S.d. gruppeninternen laufenden steuerlichen Verlustzurechnung besteht. Im Ergebnis wäre daher neben dem gemeinschaftsrechtlich gebotenen Verlustimport der Liquidationsverlust von gebietsfremden Tochtergesellschaften zusätzlich im Inland zu berücksichtigen. Dies gälte zudem unabhängig davon, ob die gebietsansässige Muttergesellschaft den Liquidationsverlust wirtschaftlich zu tagen hat. Darüber hinaus resultierte eine solche Regelung in einer gestalterischen Steuerumgehung, weil die im Ausland nicht ausgleichsfähigen Liquidationsverluste (stille Lasten) durch vorangehende Veräußerung (respektive Schenkung) der gebietsfremden Kapitalgesellschaft an eine gebietsansässige Kapitalgesellschaft einer Nutzung zugeführt werden könnten („Mantelkauf“).

Soweit der Liquidationsverlust der gebietsansässigen Muttergesellschaft i.S.d. steuerlich abzugsfähigen Beteiligungsverlustes an der gebietsfremden Tochtergesellschaft zu berücksichtigen sein sollte, ist ebenfalls kein Zusammenhang zwischen dem Liquidationsverlust und der auf den inländischen Kon-

---

[164] A.A. Eisgruber, DB 2010, Stp. 40. Soweit im national beschränkten Gruppenkreis keine mittelbaren steuerlichen Gruppen anerkannt werden sollten, ist dem zuzustimmen.

[165] Vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, 130 und Anl. 4, 7. Es sei jedoch darauf hinzuweisen, dass die BMF-Facharbeitsgruppe fälschlicherweise davon ausgeht, dass nur ausländische Liquidationsverluste anstelle der in der fiktiven grenzüberschreitenden Gruppenphase erzielten Verluste gemeinschaftsrechtlich zu importieren sein könnten; vgl. BMF-Facharbeitsgruppe v. 15.9.2011, 124.

zernkreis beschränkten Steuervergünstigung i.S.d. gruppeninternen laufenden steuerlichen Verlustzurechnung zu erkennen. So wären die Aufwendungen der gebietsansässigen Muttergesellschaft aus der Beteiligung an der gebietsfremden Tochtergesellschaft auch ohne festgestellten Auslandsverlust im Inland als abzugsfähige Betriebsausgaben zu berücksichtigen, wenn die Anschaffungskosten des Gruppenträgers die Gewinnrücklagen der gebietsfremden Tochtergesellschaft enthalten und die gebietsfremde Tochtergesellschaft diese an die gebietsansässige Muttergesellschaft ausschüttet. In diesem Fall entstünden weiße Einkünfte, da die gebietsansässige Muttergesellschaft steuervergünstigte Beteiligungserfolge vereinnahmen kann, während sie im Gegenzug vollständig abzugsfähige Beteiligungsaufwendungen geltend machen kann. Da die Herkunft des Beteiligungsaufwandes der gebietsansässigen Muttergesellschaft irrelevant ist, wären auch solche Verluste im Inland steuerlich zu berücksichtigen, die auf nichtabzugsfähigen Beteiligungsaufwendungen der gebietsfremden Tochtergesellschaft beruhen. Dieser Effekt könnte wiederum zum weltweiten aperiodischen Verlustausgleich genutzt werden, indem die gebietsfremde Tochtergesellschaft als Holding installiert wird. Denn operative Verluste von weltweit ansässigen Enkelgesellschaften bewirken eine Wertminderung des Beteiligungsbuchwerts an der gebietsfremden Holding, welche im Liquidationsfall der Holding als abzugsfähige Beteiligungsaufwendungen der gebietsansässigen Muttergesellschaft anzuerkennen sind.

Im Ergebnis resultiert das Einkommenszurechnungs-Modell in einem übermäßigen Verlustimport, welcher gestalterisch optimiert werden kann und im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern die Entstehung von weißen Einkünften bewirkt. Ein an den Liquidationsverlust der gebietsansässigen Muttergesellschaft oder der gebietsfremden Tochtergesellschaft anknüpfender Verlustimport ist sowohl gemeinschaftswidrig als auch gestaltungsanfällig, weshalb er zwingend zu unterbleiben hat.

4.1.3.10.2 Steuerneutraler Gewinntransfer

Neben dem finalen Verlustimport besteht ein gemeinschaftsrechtliches Risiko im Hinblick auf die Versagung eines steuerneutralen grenzüberschreitenden gruppeninternen Gewinntransfers.

Denn zum einen stellt der im Rahmen des Einkommenszurechnungs-Modells zulässige steuerneutrale Gewinntransfer eine national begrenzte Steuervergünstigung dar. Da die Versagung der Steuervergünstigung für grenzüberschreitend tätige Konzerne eine dauerhafte Steuermehrbelastung des grenzüberschreitenden Gewinntransfers bewirkt, dürfte die Begrenzung über das hinausgehen, was erforderlich ist, um die zwingenden Gründe des Allgemeininteresses zu wahren. Eine dauerhafte Benachteiligung des grenzüberschreitend tätigen Konzerns dürfte spätestens dann eintreten, soweit die gebietsfremde Tochtergesellschaft innerhalb der „fiktiven grenzüberschreitenden Gruppenphase“ Gewinnausschüttungen vorgenommen hat und die gebietsansässige Muttergesellschaft ihre Beteiligung an der Tochtergesellschaft veräußert. Spätestens zu diesem Zeitpunkt dürfte die nationale Begrenzung der Steuervergünstigung gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen und folglich eine gemeinschaftswidrige Verletzung der Niederlassungsfreiheit darstellen.

Als Folge einer festgestellten gemeinschaftswidrigen Diskriminierung wären die von gebietsfremden Tochtergesellschaften vorgenommenen Gewinnausschüttungen bei Erfüllung der Mindestbeteiligungsquote auf Ebene der gebietsansässigen Muttergesellschaft vollständig steuerlich freizustellen.

Demnach könnten einkommensteuerpflichtige Gruppenträger einen steuerneutralen Vermögensübergang aus der körperschaftsteuerlichen in die einkommensteuerliche Sphäre erreichen, während eine Hochschleusung der Auslandsgewinne auf das inländische Einkommensteuerniveau in Ermangelung existenter Besteuerungsrechte des deutschen Fiskus an den Auslandsgewinnen unterbleibt. Somit können einkommensteuerpflichtige Gruppenträger eine dauerhafte unsachgerechte Steuerminderung erreichen.

Insoweit droht die Gefahr von erheblichen Steuerausfällen für den deutschen Fiskus, da er aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht zu einer Freistellung von grenzüberschreitenden gruppeninternen Gewinnausschüttungen verpflichtet sein könnte, ohne dass er eine Kompensation durch die Besteuerung von Auslandsgewinnen erreichen kann. Zudem droht die Gefahr der Entstehung von weißen Einkünften im Hinblick auf zulässige einkommensteuerpflichtige Gruppenträger.

4.1.3.10.3 Nachversteuerungsregelungen

Die auf die inländische unmittelbare sowie mittelbare steuerliche Gruppe begrenzten Nachversteuerungsregelungen können sowohl eine gruppeninterne Steuervergünstigung als auch eine definitive Steuermehrbelastung auf Ebene des unmittelbaren bzw. mittelbaren Gruppenträgers auslösen. Im Verhältnis zu gebietsfremden unmittelbaren sowie mittelbaren Konzerngesellschaften wird die aperiodische Verlustzuweisung an den gebietsansässigen Gruppenträger hingegen nicht gewährt.

Da die Versagung der aperiodischen grenzüberschreitenden Verlustzuweisung an die gebietsansässige Muttergesellschaft einer dauerhaften Steuermehrbelastung derselben einhergeht, besteht ein Risiko der gemeinschaftswidrigen Verletzung der Niederlassungsfreiheit. Die steuerliche Ungleichbehandlung dürfte spätestens im Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung an der gebietsfremden Konzerngesellschaft eintreten, wobei die nationale Begrenzung spätestens ab dann über das hinausgehen, was erforderlich ist, um die zwingenden Gründe des Allgemeininteresses zu wahren. In Folge des Verstoßes gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dürfte eine gemeinschaftswidrige Verletzung der Niederlassungsfreiheit bestehen.

Die fehlende aperiodische Nachversteuerung der gebietsfremden Tochtergesellschaft durch den in- oder ausländischen Fiskus dürfte für die Feststellung einer Diskriminierung unerheblich sein. So bewertete der EuGH in seinen Urteilen zu finalen Auslandsverlusten ein fehlendes Besteuerungsrecht des verlustimportierenden Mitgliedstaates an den Auslandsgewinnen in Bezug auf das Gebot zur Berücksichtigung von finalen Auslandsverlusten als irrelevant. Demnach dürfte das Vorbringen der Gefahr von Steuerausfällen allein nicht als Begründung für die Versagung der aperiodischen Steuervergünstigung für grenzüberschreitend tätige Konzerne anzuerkennen sein.

Da die „fiktive grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung“ mangels eines zulässigen grenzüberschreitenden Gruppenantrags weder zeitlich noch sachlich begrenzt werden kann, dürften grenzüberschreitend tätige Konzerne analogen Fall der aperiodischen Gewinnzuweisung erfolgreich einwenden können, dass eine „fiktive grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung“ wahlweise nicht geschlossen worden ist.

Im Ergebnis droht aufgrund der Nachversteuerungsregelungen folglich auch im Gewinnfall ein gemeinschaftliches Risiko der aperiodischen Verlustzuweisung in Höhe der thesaurierten Auslandsgewinne. Eine Begrenzung des „fiktiven Verlustimports“ auf die erste Beteiligungsstufe dürfte im Hinblick auf die im Inland zulässige Begründung von mittelbaren steuerlichen Gruppen nicht zulässig sein. Im Hinblick auf mögliche Reihenfolgeprobleme sei auf den Abschnitt 2.3.3.4 zu verweisen.

4.1.4 Zwischenfazit

Die im Zusammenhang mit der Reform der Organschaft aufgestellten Anforderungen an eine moderne Gruppenbesteuerung werden im Rahmen des Einkommenszurechnungs-Modells mangelhaft umgesetzt.

So wird das Attribut der **Modernität** nur bedingt erfüllt. Zwar entfällt das Erfordernis zum Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags, so dass die Gruppenmitglieder den Gewinntransfer und Verlustausgleich in der Gruppenphase wahlweise vornehmen können. Allerdings ist die dauerhafte steuerliche Ergebniszurechnung an einen vollständigen Ergebnistransfer geknüpft, da ansonsten aperiodische Sanktionen in Form von Nachversteuerungsregelungen greifen. Dabei können die regulären sowie fiktiven Nachversteuerungen die steuerliche Gruppe gegenüber der Einzelveranlagung steuerlich benachteiligen können. Darüber hinaus ist eine vollständige und dauerhafte steuerliche Ergebniszurechnung bei Existenz von Minderheitsgesellschaftern regelmäßig nicht zulässig. Das Einkommenszurechnungs-Modell schneidet im internationalen Vergleich insoweit schlecht ab.

Eine **Steueraufkommensneutralität** des Einkommenszurechnungs-Modells ist nur im Hinblick auf den nationalen Konzernkreis gegeben, soweit die Gruppenmitgliedskonten bei Beendigung der Gruppenbesteuerung aufgrund eines vollständig vorgenommenen Ergebnistransfers ausgeglichen sind. Allerdings ist auch in dieser Konstellation eine Steuerstundung im Hinblick auf die mögliche steuerneutrale Ausschüttung von handelsrechtlichen Mehrergebnissen unter Verwendung eines negativen Gruppenmitgliedskontos festzustellen. Im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung nicht ausgeglichene Konten können in diversen unsachgerechten Steuermehr- und Steuerminderbelastungen resultieren. Da die Steuerpflichtigen Steuermehrbelastungen regelmäßig vermeiden und Steuerminderbelastungen gestalterisch herbeiführen können, dürfte das Einkommenszurechnungs-Modell mit einem negativen Steueraufkommenseffekt einhergehen. Zudem unterliegen die Nachversteuerungsregelungen keinem gewerbesteuerlichen Zerlegungsmaßstab, so dass einige Gemeinden von ersatzlosen Steuerausfällen betroffen sind, während andere Gemeinden unsachgerecht von Steuermehreinnahmen profitieren. Weitere Steuerausfallrisiken sind im Hinblick auf die gemeinschaftlichen Vorgaben zu erblicken. Insoweit dürfte das Einkommenszurechnungs-Modell mit dem Gebot der Steueraufkommensneutralität nicht vereinbar sein.[166]

Die Technik des Einkommenszurechnungs-Modells resultiert zudem in einer Vielzahl von **unsachgerechten Ergebnissen**.

So bewirken die Nachversteuerungsregelungen eine temporäre Steuermehrbelastung der steuerlichen Gruppe, die nicht selten mit einem finalen Untergang der aperiodischen Verlustzuweisung und somit mit dauerhaften Steuermehrbelastungen verbunden sein dürfte. Andererseits können die Steuerpflichtigen die Nachversteuerungsregelungen zu einer Steuerumgehung nutzen, indem sie die aperiodische Gewinnzuweisung zum Ausgleich aus der Vorgruppenphase stammenden Verlustvorträge nutzen. Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger können mit Hilfe der Nachversteuerungsregelungen zudem eine Steuerstundung und Progressionsglättung bewirken. Bei schwankenden Gruppenergebnissen der Gruppengesellschaft können zudem Qualifikationskonflikte im Hinblick auf die Herkunft eines negativen Gruppenmitgliedskontos sowie fiktive Nachversteuerungen eintreten.

---

[166] Die BMF-Facharbeitsgruppe erwartet Steuerausfälle im niedrigen einstelligen Milliardenbereich; vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, 141.Fellinger/Schmidt-Fehrenbacher gehen von deutlich geringeren Steuerausfällen aus; vgl. dies., Ubg 2012, 221.

In mehrstufigen Gruppenstrukturen hängt die Steuerbelastung im Wesentlichen von der Entscheidung ab, ob die Gruppenmitgliedskonten steuerbilanziell gespiegelt werden oder außerbilanziell zu erfassen sind. Im erstgenannten Fall sind regelmäßig temporäre Steuermehr- und Steuerminderbelastungen festzustellen. Ohne steuerbilanzielle Spiegelung bedarf es einer Sonderregelung, die mittelbare Gruppenmitgliedskonten berücksichtigt, um die Nachversteuerung des Gruppenträgers sicherzustellen. Anderenfalls könnten einkommensteuerpflichtige Gruppenträger von einer dauerhaften steuerlichen Verlustzurechnung und einem zusätzlich dem Teilabzugsverfahren unterliegenden gruppeninternen Beteiligungsaufwand profitieren, was zur Entstehung von weißen Einkünften führt. Im Umkehrfall werden einkommensteuerpflichtige Gruppenträger systemwidrig doppelt belastet, weil sie neben der steuerlichen dauerhaften Gewinnzurechnung einen gruppeninternen Beteiligungsertrag dem Teileinkünfteverfahren zu unterwerfen haben. Bei gegebenem Sachverhalt können die gruppeninternen Beteiligungserfolge zudem mehrfach dem Teileinkünfteverfahren unterliegen und den o.g. Effekt vervielfachen.

Mittelbare steuerliche Gruppen resultieren regelmäßig in Nachversteuerungen, zumal keine aufwandswirksamen mittelbaren Einlagen zulässig sind, so dass sie nur ausnahmsweise eine dauerhafte Ergebniszurechnung bewirken dürften. Zudem sieht das Einkommenszurechnungs-Modell keine Erleichterungen vor, soweit die zwischengeschaltete Tochtergesellschaft in die steuerliche Gruppe mit der Muttergesellschaft eingebunden ist, was in weiteren Qualifikationskonflikten resultieren kann.

Eine entsprechende Sonderregelung fehlt ebenfalls für gruppeninterne Minderheitsgesellschafter. Somit resultiert das Einkommenszurechnungs-Modell auch dann in Nachversteuerungsregelungen, soweit gruppeninterne Minderheitsgesellschafter an einem anderen Gruppenmitglied beteiligt sind. Ursächlich hierfür ist das auf Ebene des Gruppenträgers zu führende Gruppenmitgliedskonto, welchen den Ergebnistransfer im Verhältnis zu außenstehenden sowie gruppeninternen Minderheitsgesellschaftern nicht widerspiegelt. Zudem resultiert der Reformvorschlag in Vermögensverschiebungen zugunsten des Gruppenträgers und zuungunsten der Minderheitsgesellschafter.

Nicht zuletzt gehen die Nachversteuerungsregelungen über das erforderliche Maß hinaus, um eine Verknüpfung zwischen der steuerlichen Verlustzurechnung und der wirtschaftlichen Verlusttragung des Gruppenträgers sicherzustellen. Darüber hinaus können die Nachversteuerungsregelungen trotz einer fehlenden Verlusttragung des Gruppenträgers in mehrstufigen Gruppenstrukturen auf einer falschen Beteiligungsebene oder bei Beteiligung von Minderheitsgesellschaftern überhaupt nicht greifen. Aufgrund zusätzlicher Qualifikationskonflikte sowie fiktiven Nachversteuerungen ist der Mechanismus der Nachversteuerung ungeeignet, eine Verknüpfung zwischen der steuerlichen Verlustzurechnung und der wirtschaftlichen Verlusttragung herzustellen. Der diesbezügliche Prüfungsauftrag einer laufenden Verlustzurechnungsbegrenzung auf den Beteiligungsbuchwert schafft ebenfalls keine Abhilfe, zumal er mit neuen Problemstellungen einhergeht.

Das Einkommenszurechnungs-Modell ist im Hinblick auf die **gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben** mit enormen Steuerausfallrisiken verbunden. Diese erschöpfen sich nicht nur in einem übermäßigen unmittelbaren sowie mittelbaren Verlustimport sondern umfassen auch den steuerneutralen grenzüberschreitenden Gewinntransfer, die zusätzliche Berücksichtigung von grenzüberschreitenden Beteiligungsaufwendungen nach dem Teilabzugsverfahren gem. § 3c Abs. 2 EStG sowie die aperiodische „fiktive Verlustzuweisung“. Der ggf. vorgesehene Import von Liquidationsverlusten der gebietsfremden Tochtergesellschaft respektive des Aufwandes der gebietsansässigen Muttergesellschaft aus der Beteiligung an der liquidierten Tochtergesellschaft ist äußerst gestaltungsanfällig und mit dem gemeinschaftlich gebotenen Verlustimport nicht vereinbar, weshalb er abzulehnen ist.

Die **Akzeptanz** der Wirtschaft zum Einkommenszurechnungs-Modell dürfte ebenfalls gering ausfallen, weil die steuerliche Gruppe (unverschuldet) einer dauerhaften Steuermehrbelastung im Vergleich zu der Einzelveranlagung ausgesetzt werden kann. Zudem ermöglicht der Reformvorschlag weder die fakultative Fortführung noch den Neuabschluss von Gewinnabführungsverträgen, was eine Anpassungswelle von Unternehmensverträgen und die Neuvereinbarung bisheriger Ausgleichszahlungen zur Folge hätte.

In der **Gesamtbetrachtung** erscheint das Einkommenszurechnungs-Modell daher ungeeignet, um die bestehende Organschaft zu reformieren.

4.2 IFSt-Modell

4.2.1 Voraussetzungen

Die steuerliche Gruppe kann wahlweise durch einen Gruppenantrag begründet werden und individuell ausgewählte Gruppenmitglieder umfassen. Die fünfjährige Mindestdauer wird beibehalten und die Mindestbeteiligungsquote wie im Einkommenszurechnungs-Modell auf 75% des Nennkapitals und der Stimmrechte erhöht. Steuerumlageverträge sind für die Anerkennung der steuerlichen Gruppe nicht erforderlich, sollen jedoch im Gesellschaftsrecht obligatorisch geregelt werden.

Die persönlichen Voraussetzungen orientieren sich am aktuellen Rechtsstand, so dass Gruppengesellschaften nur Kapitalgesellschaften und als Gruppenträger jedes bilanzierende gewerbliche Unternehmen fungieren dürfen.

Für die Qualifikation als Gruppenträger reicht es bereits aus, wenn der Ort der Geschäftsleitung oder der Sitz des Unternehmens im Inland belegen ist. Im Drittland ansässige Unternehmen, die im Inland eine Betriebsstätte begründen, dürfen folglich weiterhin als Gruppenträger fungieren. Für doppelt ansässige Gruppenträger mit Ort der Geschäftsleitung im Ausland gilt als zusätzliche Voraussetzung, dass die Beteiligung an der inländischen Gruppengesellschaft der inländischen Betriebsstätte zugeordnet werden muss (Betriebstättenvorbehalt). Des Weiteren dürfen Unternehmen ohne Begründung einer inländischen Steuerpflicht als Gruppenträger fungieren, soweit aus dem abkommensrechtlichen Gesellschafter-Diskriminierungsverbot eine zwingende Gleichstellung des ausländischen mit einem inländischen Gesellschafter resultiert.[167] In diesem Fall wird im Wege eines Treaty-Override eine inländische Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens im Inland fingiert, so dass eine beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Unternehmens im Inland begründet wird.

Gruppengesellschaften müssen ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland haben. EU-/EWR-Gesellschaften mit Ort der Geschäftsleitung im Ausland und Sitz im Inland können zudem mit ihren inländischen Betriebsstätten in die Gruppenbesteuerung eingebunden werden.

Soweit ein inländisches Unternehmen an einer Kapitalgesellschaft in Höhe von mindestens 75% beteiligt ist, kann er unabhängig von der konkreten Gruppeneinbindung sowie der Ansässigkeit der Tochterkapitalgesellschaft finale Liquidations- und ähnliche Verluste für körperschaftsteuerliche Zwecke geltend machen.

Das IFSt-Modell ist zudem mit fakultativ durchgeführten Ergebnisabführungsverträgen vereinbar.

4.2.2 Rechtsfolgen

Wie im Einkommenszurechnungs-Modell werden dem Gruppenträger die laufenden Gruppenergebnisse aller Gruppenmitglieder regelmäßig vollständig und zudem definitiv zugerechnet. Die Fiktion eines einheitlichen Unternehmens für Zwecke der Zinsschranke sowie gewerbesteuerlicher Korrekturvorschriften und der gewerbesteuerlichen Zerlegung im Grundsatz beibehalten. Durchbrechungen dieser Grundsätze können auftreten, sofern Gruppengesellschaften über eigene Verlust-, Zins- oder EBITDA-Vorträge aus der Vorgruppenphase verfügen, da diese (auf Ebene der Gruppengesellschaft) begrenzt nutzbar sind.[168] Soweit die Gruppengesellschaft über eigene Verlustvorträge verfügt, sind diese vorrangig mit eigenen Gewinnen zu verrechnen, was die Gewinnzurechnung an den Gruppenträger

[167] Vgl. BFH-Urteil vom 9.2.2011, I R 54, 55/10, DStR 2011, 762.
[168] Vgl. Ismer, DStR 2012, 827.

reduziert. Eine Konkretisierung der begrenzten Verwertung der Zins- und EBITDA-Vorträge von Gruppengesellschaft steht noch aus. Die Verlust-, Zins- sowie EBITDA-Vorträge des Gruppenträgers bleiben weiterhin unbegrenzt nutzbar. Zudem wird die Bruttomethode gemäß § 15 S. 1 Nr. 2 KStG beibehalten.

Zentrales Element des IFSt-Modells stellen die für jede Gruppengesellschaft separat zu führenden Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonten dar, welche in unmittelbaren steuerlichen Gruppen regelmäßig wertmäßig miteinander korrespondieren. Das Gruppenträgerkonto stellt ein „Unterkonto zum Buchwert der Beteiligung des Gruppenträgers an der Gruppengesellschaft“ dar. Die steuerliche Ergebniszurechnung an den Gruppenträger wird durch „erfolgsneutrale Buchung“ auf dem Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto gespiegelt. Ein „ertragsteuerneutraler“ gruppeninterner Gewinntransfer ist in Höhe und unter Verwendung des positiven Gruppengesellschaftskontos zulässig, wobei das Gruppenträgerkonto korrespondierend „erfolgsneutral“ zu mindern ist. Der Ausgleich eines in der Gruppenphase entstandenen Gruppenverlustes ist als reguläre Einlage zu erfassen, so dass weder das Gruppengesellschafts- noch das Gruppenträgerkonto durch die Einlage tangiert werden. Ein bei Beendigung der Gruppenbesteuerung nicht ausgeglichenes Gruppengesellschaftskonto resultiert in einer aperiodischen Anpassung des steuerlichen Einlagekontos der Gruppengesellschaft. Ein zu diesem Zeitpunkt nicht ausgeglichenes Gruppenträgerkonto resultiert in einer Anpassung des steuerbilanziellen Beteiligungsbuchwerts an der Gruppengesellschaft.

Folglich stellt das Gruppengesellschaftskonto ein außerbilanzielles Verrechnungskonto dar, während das Gruppenträgerkonto - spätestens im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung - als steuerbilanzielles Verrechnungskonto zu qualifizieren ist.

Durch diese Technik werden gruppeninterne Beteiligungserfolge für steuerliche Zwecke idealerweise eliminiert, so dass eine doppelte Erfassung der Gruppenergebnisse im Rahmen der Ergebniszurechnung und als gruppeninterner Beteiligungserfolg regelmäßig vermieden werden kann. Dementsprechend bedarf es keiner aperiodischen Nachversteuerungsregelungen, um einen unterbliebenen Vermögenstransfer von der körperschaftsteuerlichen- in die einkommensteuerliche Sphäre zu sanktionieren.

Zu Beginn der Gruppenbesteuerung weisen das Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto jeweils einen Wert von null. Beide Konten sind in Höhe des dem Gruppenträger zugerechneten Gruppengewinns der Gruppengesellschaft erfolgsneutral zu erhöhen. Entsprechend sind beide Konten um einen dem Gruppenträger zugerechneten Steuerbilanzverlust der Gruppengesellschaft erfolgsneutral zu mindern.

Zudem sind auf Ebene der Gruppengesellschaft das außerbilanzielle steuerliche Einlagekonto und das außerbilanzielle Altrücklagenkonto zu erfassen. Das Altrücklagenkonto entspricht wertmäßig dem zu Beginn der Gruppenbesteuerung festgestelltem positiven ausschüttbaren Gewinn i.S.d. §§ 27 ff. KStG.

Während freiwillige vom Gruppenträger und Minderheitsgesellschafter quotal vorgenommene Einlagen das Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto nicht tangieren, gilt die nachfolgende Verwendungsreihenfolge der außerbilanziellen Konten der Gruppengesellschaft für den freiwilligen Gewinntransfer an beide Gesellschaftergruppen:

<u>Gewinntransfer an den Gruppenträger:</u>

1. Verwendung eines positiven Gruppengesellschaftskontos
2. Verwendung eines (positiven) Altrücklagenkontos
3. Verwendung eines steuerlichen Einlagekontos
4. Verwendung eines negativen ausschüttbaren Gewinns.

Gewinntransfer an Minderheitsgesellschafter:

1. Verwendung eines (positiven) Altrücklagenkontos
2. Verwendung eines steuerlichen Einlagekontos
3. Verwendung eines negativen ausschüttbaren Gewinns.

An den Gruppenträger erfolgte Ausschüttungen unter vorrangiger Verwendung des Gruppengesellschaftskontos sind steuerneutral unter gleichzeitiger Minderung des Gruppenträgerkontos zu erfassen. Ausschüttungen an den Gruppenträger unter nachrangiger Verwendung des positiven Altrücklagenkontos stellen einen regulären (gruppenexternen) Ausschüttungsertrag des Gruppenträgers dar. Eine nachrangige steuerliche Einlagenrückgewähr an den Gruppenträger ist erfolgsneutral unter gleichzeitiger Minderung seines Beteiligungswerts an der Gruppengesellschaft zu erfassen. Zuletzt ist ein negativer ausschüttbarer Gewinn der Gruppengesellschaft zu verwenden, welcher einen regulären (gruppenexternen) Ausschüttungsertrag des Gruppenträgers darstellt.

Ausschüttungen an gruppeninterne sowie gruppenexterne Minderheitsgesellschafter tangieren weder das Gruppengesellschafts- noch das Gruppenträgerkonto. Für die an Minderheitsgesellschafter erfolgten Ausschüttungen ist ein etwaiges Altrücklagenkonto vorrangig zu verwenden, die einer Ausschüttungsbelastung unterliegen. Nachrangig ist das steuerliche Einlagekonto zu verwenden, welches erfolgsneutral unter Minderung ihres Beteiligungsbuchwerts zu erfassen ist. Zuletzt ist ein negativer ausschüttbarer Gewinn der Gruppengesellschaft zu verwenden, welcher einen regulären Ausschüttungsertrag der Minderheitsgesellschafter darstellt. Die obige Reihenfolgenregelung tritt anstelle der Regelungen des § 16 KStG.

In mittelbaren steuerlichen Gruppen dürften sich das Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto auseinander entwickeln, sofern kein phasengleicher Ergebnistransfer vollzogen wird. Für diesen Fall wird eine Fiktion angedacht, bei der Gewinnausschüttungen einer zwischengeschalteten Tochtergesellschaft an den Gruppenträger eine vorrangige steuerneutrale Weiterleitung von Gewinnausschüttungen der Gruppengesellschaft an die zwischengeschaltete Tochtergesellschaft anzunehmen.

Die steuerliche Verlustzurechnung erfolgt vollständig und definitiv. Lediglich in einer nicht favorisierten Alternative wird eine auf das „Investment“ des Gruppenträgers begrenzte laufende Verlustzurechnung vorgesehen. Zudem sollen „echte“ finale Liquidationsverluste von im Inland, in EU/EWR- sowie Drittstaaten ansässigen Tochtergesellschaften auf Ebene der im Inland ansässigen Muttergesellschaft als abzugsfähige Betriebsausgaben anerkannt werden.

4.2.3 Problemstellungen

4.2.3.1 Gewinnfall

4.2.3.1.1 Vollausschüttung

Soweit der von der Gruppengesellschaft erzielte Gruppengewinn vollständig und phasenverschoben innerhalb der Gruppenphase an den Gruppenträger ausgeschüttet werden kann, sind das Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto ausgeglichen, weshalb aperiodische Anpassungen unterbleiben können.

Phasenverschobene Gewinnausschüttungen können idealerweise steuerneutral unter Verwendung des positiven Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkontos erfolgen.

Hingegen wird die (phasengleiche) Vorabausschüttung regelmäßig und fälschlicherweise als Ausschüttungsertrag unter Verwendung des positiven Altrücklagenkontos oder des negativen ausschüttbaren Gewinns der Gruppengesellschaft erfasst. Dies ist darauf zurückzuführen, dass das Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto erst zum Schluss des abgelaufenen Wirtschaftsjahres festzustellen sind und somit im Zeitpunkt der Vorabausschüttung keinen positiven Wert aufweisen. Ausnahmsweise erfolgt die Vorabausschüttung erfolgsneutral, soweit sie als Einlagenrückgewähr unter Verwendung des steuerlichen Einlagekontos der Gruppengesellschaft erfolgen sollte.

Zu beachten ist, dass die Vorabausschüttung der Gruppengesellschaft das zum Schluss des Wirtschaftsjahres festzustellende Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto nicht mindert. Im Hinblick auf den im letzten Wirtschaftsjahr der Gruppenbesteuerung erzielten Gruppengewinn, ist ein Ausgleich des Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkontos folglich nicht möglich. Denn im letzten Wirtschaftsjahr der Gruppenbesteuerung (erwartete) Gruppengewinn kann entweder innerhalb der Gruppenphase vorab oder aber erst nach Beendigung der Gruppenbesteuerung phasenverschobene ausgeschüttet werden.

Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung weisen das Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto im Gewinnfall daher positive Werte aus, welche sowohl auf einer fälschlicherweise steuerwirksam erfassten Vorabausschüttung, einer erfolgsneutral erfassten Einlagenrückgewähr oder der Thesaurierung von Gruppengewinnen beruhen können.

Da die Ausschüttungsbelastung der Vorabausschüttung nicht umgekehrt wird, ist zunächst eine diesbezügliche temporäre Steuermehrbelastung der steuerlichen Gruppe festzustellen. Erst im Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung an der ausgeschiedenen Gruppengesellschaft wird ein korrespondierender Beteiligungsaufwand realisiert, da der steuerbilanzielle Beteiligungsbuchwert an der Gruppengesellschaft um das positive Gruppenträgerkonto zu erhöhen ist. Da ein etwaiger Beteiligungsaufwand gem. § 8b Abs. 3 S. 2 KStG steuerlich nicht zu berücksichtigen ist, entfaltet die temporäre Steuermehrbelastung für körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger einen dauerhaften Charakter.

Wie bereits im Rahmen des Einkommenszurechnungs-Modells erörtert, kann eine Vollausschüttung regelmäßig nicht vollständig erfolgen, soweit die Gruppengesellschaft die steuerliche Gruppe mit einem Verlustvortrag begründet oder in der Gruppenphase Beträge in die gesetzliche, satzungsmäßige oder wirtschaftlich begründete Gewinnrücklagen eingestellt hat. Ebenfalls erfordert die Vollausschüttung eine vorherige Einlage des Gruppenträgers, soweit die Gruppengesellschaft in der Gruppenphase steuerbilanzielle Mehrgewinne realisiert hat.

Die steuerlichen Implikationen von verbleibenden positiven Salden, die auf einer zwingenden oder freiwilligen Thesaurierung von Gruppengewinnen beruhen, werden im nachfolgenden Abschnitt erörtert.

4.2.3.1.2 Thesaurierung

Soweit die Gruppengesellschaft ihren Gewinn wahlweise thesauriert, greifen die aperiodischen Anpassungen des IFSt-Modells.

Ein positives Gruppengesellschaftskonto ist im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung aufzulösen und dem steuerlichen Einlagekonto der Gruppengesellschaft gutzuschreiben. Folglich können die thesaurierten Gruppengewinne auch nach Beendigung der Gruppenbesteuerung steuerneutral an den Gruppenträger transferiert werden. Da die gruppeninternen Beteiligungserfolge über die Dauer der Gruppenbesteuerung hinaus für steuerliche Zwecke eliminiert bleiben, bedarf es keiner Nachversteuerungsregelungen. Insbesondere im Hinblick auf einkommensteuerpflichtige Gruppenträger ist der künftige steuerneutrale Vermögensübergang von der körperschaftsteuerlichen in die einkommensteuerliche Sphäre sichergestellt, so dass es keiner Nachversteuerungsregelungen bedarf.

Die aperiodische Anpassung des Gruppengesellschaftskontos geht jedoch mit temporären Steuermehrbelastungen des ausgeschiedenen Gruppenträgers einher, soweit für die Gruppengesellschaft ein Altrücklagenkonto festgestellt worden ist oder die Gruppengesellschaft nach Beendigung der Gruppenbesteuerung Gewinne erzielt. Denn während der Gewinntransfer innerhalb der Gruppenphase vorrangig steuerneutral unter Verwendung des positiven Gruppengesellschaftskonto und erst nachrangig steuerwirksam unter Verwendung eines positiven Altrücklagenkonto erfolgt, kehrt sich die Verwendungsreihenfolge nach Beendigung der Gruppenbesteuerung um. Da das Altrücklagenkonto außerhalb der Gruppenphase in einem positiven ausschüttbaren Gewinn der ausgeschiedenen Gruppengesellschaft resultiert, sind sowohl die Altrücklagen als auch die nach Beendigung der Gruppenbesteuerung erzielten Gewinne nunmehr vorrangig vor dem steuerlichen Einlagekonto zu verwenden, welches um die thesaurierten Gruppengewinne zu erhöhen ist.

Des Weiteren entfaltet die aperiodische Anpassung des Gruppengesellschaftskontos eine Drittwirkung im Verhältnis zu gruppenexternen Gesellschaftern. Insbesondere wenn die Beendigung der Gruppenbesteuerung auf einem Veräußerungsvorgang beruht, kann der Erwerber die thesaurierten Gruppengewinne erfolgsneutral unter Verwendung des aperiodisch aufgestockten steuerlichen Einlagekontos der Gruppengesellschaft vereinnahmen und somit eine Steuerstundung erreichen. Im analogen Verlustfall kann ein negatives Gruppengesellschaftskonto nicht ausgeglichen werden, so dass der Erwerber abweichend einen steuerwirksamen Ausschüttungsertrag anstelle einer erfolgsneutralen Einlagenrückgewähr erzielt.

Im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung ist zudem ein positives Gruppenträgerkonto aufzulösen und dem steuerbilanziellen Beteiligungsbuchwert des Gruppenträgers an der Gruppengesellschaft zuzuschreiben. Auf diese Weise wird die steuerliche Eliminierung von gruppeninternen Beteiligungserfolgen auch im Veräußerungsfall sichergestellt, da der steuerbilanzielle Veräußerungsgewinn um das zugeschriebene Gruppenträgerkonto gemindert wird. Allerdings bedarf es einer Klarstellung, dass die im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung vorgesehene steuerbilanzielle Zuschreibung keinen steuerwirksamen Beteiligungsertrag darstellt. Dieser müsste durch eine außerbilanzielle Korrektur vollständig eliminiert werden.

Dem Wortlaut des IFSt-Modells haben die Gutschriften und Belastungen des Gruppenträgerkontos „jeweils erfolgsneutral“ zu erfolgen. Die Erfolgsneutralität soll dabei sowohl für die zugerechneten Steuerbilanzergebnisse der Gruppengesellschaft als für phasenverschobene Gewinnausschüttungen der

Gruppengesellschaft unter Verwendung des Gruppengesellschaftskontos gelten. Hingegen soll der Transfer von Gruppengewinnen „grundsätzlich weiterhin ertragsteuerneutral erfolgen." Diese Vorgaben sprechen für eine laufende außerbilanzielle Erfassung des Gruppenträgerkontos, während vereinnahmte gruppeninterne Gewinnausschüttungen steuerbilanziell realisiert und durch außerbilanzielle Gegenkorrektur vollständig eliminiert werden.

Gleichzeitig soll das Gruppenträgerkonto jedoch ein „Unterkonto zum (steuerbilanziellen) Buchwert der Beteiligung des Gruppenträgers an der Gruppengesellschaft" darstellen, welches bei Beendigung der Gruppenbesteuerung untergeht und den steuerbilanziellen Beteiligungsbuchwert erhöht bzw. mindert. Zudem soll ein dem Gruppenträger „zugerechnete Verlust über das Gruppenträgerkonto schon den Beteiligungsbuchwert und damit die Basis für Teilwertabschreibungen" mindern, was für eine bereits laufende steuerbilanzielle Realisierung des Gruppenträgerkontos sprechen könnte.

In diesem Fall käme es zu einer steuerbilanziellen Spiegelung der steuerlichen Ergebniszurechnung, was mit Folgeproblem in mehrstufigen Gruppenstrukturen einhergeht. Zudem tangierte die steuerbilanzielle Spiegelung der steuerlichen Ergebniszurechnung den ausschüttbaren Gewinn des Gruppenträgers, so dass seine Gewinnausschüttungen fälschlicherweise als Einlagenrückgewähr oder umgekehrt eine Einlagenrückgewähr fälschlicherweise als Ausschüttungsertrag zu erfassen sein könnten. Im Hinblick auf die gebietsansässigen Gesellschafter des Gruppenträgers entstehen dadurch temporäre Mehr- und Minderbelastungen, die im Verhältnis zu gebietsfremden Gesellschaftern dauerhafte Wirkung entfalten.

Gegen die steuerbilanzielle Spiegelung des Gruppenträgerkontos kann wiederum aufgeführt werden, dass die gruppeninternen Gewinnausschüttungen nicht wie gefordert „ertragsteuerneutral" sondern gänzlich „erfolgsneutral" vereinnahmt werden.[169] Zudem könnte die vom IFSt-Modell ausdrücklich geforderte „erfolgsneutrale" laufende Anpassung des Beteiligungsbuchwerts nur noch erreicht werden, indem die Gegenbuchung über das Steuerbilanzkapital anstelle des Steuerbilanzgewinns des Gruppenträgers erfolgt. Eine solche Vorgehensweise kann dem Reformvorschlag nicht entnommen werden und würde die aperiodisch vorgesehenen Anpassungen konterkarieren.

Unabhängig von der laufenden steuerbilanziellen oder außerbilanziellen Erfassung des Gruppenträgerkontos sind die von der Gruppengesellschaft thesaurierten Gruppengewinne spätestens bei Beendigung der Gruppenbesteuerung steuerbilanziell auf Ebene des Gruppenträgers zu spiegeln. Insoweit nimmt das Gruppenträgerkonto zumindest eine „Zwitterstellung" ein.

Aufgrund der essentiellen Bedeutung der steuerbilanziellen vs. außerbilanziellen Erfassung des Gruppenträgerkontos wäre eine entsprechende Konkretisierung wünschenswert.

Im Ergebnis ist festzustellen, dass die aperiodische Anpassung des Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkontos im Thesaurierungsfall in temporären Steuermehrbelastungen einhergehen können. Dies gilt sowohl im Hinblick auf unterjährig als auch auf nach Beendigung der Gruppenbesteuerung vorgenommene Gewinnausschüttungen. Steuerwirksam zu erfassende unterjährige Gewinnausschüttungen können im Verhältnis zu körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern zudem in dauerhaften Steuermehrbelastungen resultieren, da ein damit korrespondierender künftiger Veräußerungsverlust vollständig außerbilanziell wieder hinzuzurechnen ist. Zudem entfaltet die aperiodische Anpassung des Gruppengesellschaftskontos ihre Wirkung für gruppenexterne Gesellschafter. Ebenfalls besteht

[169] Die BMF-Facharbeitsgruppe verneint eine steuerbilanzielle Spiegelung, wobei sie sich ausschließlich auf das Gruppengesellschaftskonto bezieht und keine Aussage zum Gruppenträgerkonto trifft; vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, 134.

Konkretisierungsbedarf im Hinblick auf die steuerliche laufende sowie aperiodische Erfassung des Gruppenträgerkontos.

4.2.3.1.3 Beispielsfall

Beispiel 8 (IFStM): Gewinnfall

Sachverhalt:

Der Gruppenträger (GT) ist Alleingesellschafter der Gruppengesellschaft (GG). Die Anschaffungskosten von GT aus der Beteiligung an GG betragen 100. Das Steuerbilanzkapital von GG beträgt zu Beginn der Gruppenbesteuerung 100 und entspricht dem Nennkapital. In der Gruppenphase erzielt GG einen Jahresüberschuss von 100, welcher sowohl dem zuzurechnenden Steuerbilanzergebnis als auch dem zu versteuernden Einkommen entspricht. GG schüttet ihren Gewinn vollständig und phasenverschoben an GT aus. Anschließend soll die Gruppenbesteuerung beendet und die Beteiligung an GG veräußert werden.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen.

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten und auf die Vornahme von Steuerumlagen verzichtet werden.

Rechtsfolgen:

	EZR	BE		GTK & GGK	lfd. St	aperiodische Anpassungen		VE		∑ St
	GT	GT			GT	GT	GG	GT		
		Höhe	St			AK	stl. EinlK	Höhe	St	
Alt. 1	100	100	0	0	45	0	0	0	0	45
Alt. 2	100	100	0	0	30	0	0	0	0	30

Die Ergebniszurechnung (EZR) an GT beträgt unabhängig von der Gewinnausschüttung 100 und resultiert in einer zutreffenden laufenden Steuerbelastung i.H.v. 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2).

Der von GG erzielte Gruppengewinn ist am Ende der Periode auf Ebene von GG als Zugang zum ausschüttbaren Gewinn sowie zum Gruppengesellschaftskonto (GGK) und auf Ebene von GT als Zugang zum Gruppenträgerkonto (GTK) zu erfassen.

Soweit die Gewinnausschüttung phasenverschoben vorgenommen wird, sind der ausschüttbare Gewinn von GG sowie das GGK von GG und das GTK von GT von 100 auf 0 zu mindern. Die Gewinnausschüttung ist auf Ebene von GT als steuerneutraler Beteiligungsertrag (BE) zu erfassen, da das positive GTK für sie zu verwenden ist. Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung sind das GGK und das GTK ausgeglichen, weshalb keine aperiodischen Anpassungen erforderlich sind.

Das handels- und steuerbilanzielle sowie das zu versteuernde Veräußerungsergebnis (VE) von GT beträgt jeweils 0.

Resultat:

Das IFSt-Modell resultiert im Grundfall und bei unterstellter phasenverschobenen Vollausschüttung in einer zutreffenden Steuerbelastung von einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern.

Abwandlung 1: GG thesauriert ihren Gruppengewinn

	EZR	BE		GTK & GGK	lfd. St	aperiodische Anpassungen		VE		∑ St
	GT	GT			GT	GT	GG	GT		
		Höhe	St			AK	stl. EinlK	Höhe	St	
Alt. 1	100	100	0	100	45	100	100	0	0	45
Alt. 2	100	100	0	100	30	100	100	0	0	30

Abweichend vom Grundfall thesauriert GG ihren Gruppengewinn, so dass das GGK von GG und das GTK von GT bei Beendigung der Gruppenbesteuerung einen positiven Saldo von 100 ausweist. Daher greifen aperiodische Anpassungen, die zu einer Umbuchung des ausschüttbaren Gewinns von GG auf ihr steuerliches Einlagekonto und einer Umbuchung des GTK auf den Beteiligungsbuchwert an GG führen.

Spätestens zu diesem Zeitpunkt realisiert GT einen steuerbilanziellen Beteiligungsertrag (BE). Es bedarf einer Klarstellung, dass dieser steuerneutral zu erfassen ist.

Während GT ein handelsrechtliches Veräußerungsergebnis von 100 erzielt (= thesaurierter Gruppengewinn von GG) beträgt sein steuerbilanzielles Veräußerungsergebnis (VE) 0, weil seine Anschaffungskosten (AK) um 100 zu erhöhen sind.

Sollte GG nach Beendigung der Gruppenbesteuerung aber vor dem Veräußerungsvorgang eine Gewinnausschüttung an GT vornehmen, erfolgt diese für steuerliche Zwecke unter Verwendung des steuerlichen Einlagekontos (Einlagenrückgewähr). Diese ist erfolgsneutral unter Minderung seiner Anschaffungskosten zu erfassen. Nach erfolgter Ausschüttung erzielt GT ein handels- und steuerbilanzielles VE von 0.

Insoweit erweisen sich die aperiodischen Anpassungen vorteilhaft ggü. den Nachversteuerungsregelung des Einkommenszurechnungs-Modells, weil temporäre Steuermehrbelastungen und die „typisierende" mit dem Teileinkünfteverfahren zusammenhängende Mehrbelastung von einkommensteuerpflichtigen GT unterbleiben.

Allerdings wird spätestens aperiodisch ein steuerbilanzieller Beteiligungserfolg auf Ebene von GT ausgewiesen, obwohl sie handelsrechtlich noch nicht realisiert worden sind. Dies hat Rückauswirkungen auf die Ausschüttungsbelastung im Verhältnis zu den gruppenexternen Anteilseignern von GT.

Zudem kann das steuerliche Einlagekonto auch auf den Erwerber übergehen und wirkt somit über die Gruppenbesteuerung hinaus.

Nicht zuletzt könnte ein steuerneutraler Rücktransfer daran scheitern, dass GG über Altrücklagen verfügt oder künftig weitere Gewinne erzielt. Denn der ausschüttbare Gewinn von GG ist nach Beendigung der Gruppenbesteuerung vorrangig vor dem steuerlichen Einlagekonto zu verwenden (temporäre Steuermehrbelastung).

Resultat:

Das IFSt-Modell resultiert auch im Thesaurierungsfall in besseren Ergebnissen als das Einkommenszurechnungs-Modell. Allerdings wirken sich die aperiodischen Anpassungen auch im Verhältnis zu gruppenexternen Gesellschaftern aus. Zudem kann der thesaurierte Gruppengewinn nach Beendigung der Gruppenbesteuerung nicht vorrangig steuerneutral ausgekehrt werden.

Abwandlung 2: GG schüttet den Gewinn phasengleich aus

	EZR	BE		GTK & GGK	lfd. St	aperiodische Anpassungen		VE		∑ St
	GT	GT			GT	GT	GG	GT		
		Höhe	St			AK	stl. EinlK	Höhe	St	
Alt. 1	100	100	27,0	100	45	100	100	-100	-27	45,0
Alt. 2	100	100	1,5	100	30	100	100	-100	0	31,5

Abweichend vom Grundfall sind für die phasengleiche (Vorab-)Ausschüttung nicht das positive GGK und GTK sondern der negative ausschüttbare Gewinn von GG zu verwenden. Die phasengleiche Gewinnausschüttung unterliegt der regulären Ausschüttungsbelastung i.H.v. 27,0 (Alt. 1) bzw. 1,5 (Alt. 2), weil das GGK und das GTK erst zum Schluss des Wirtschaftsjahres festzustellen sind.

Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung sind das positive Saldo des GGK auf dem steuerlichen Einlagekonto von GG und das positive Saldo des GTK auf dem Beteiligungsbuchwert zu erfassen.

Somit realisiert GT zwar ein handelsrechtliches VE von 0, welches für steuerbilanzielle Zwecke -100 beträgt.

Im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern wird die temporäre Steuermehrbelastung folglich eliminiert. Da körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger den Veräußerungsverlust steuerlich nicht geltend machen können, unterliegen sie einer dauerhaften Steuermehrbelastung.

Resultat:

Phasengleiche Gewinnausschüttungen können in temporären sowie dauerhaften Steuermehrbelastungen resultieren.

4.2.3.2 Verlustfall

Ein von der Gruppengesellschaft erzielter Gruppenverlust kann nicht durch die erfolgsneutralen Einlagen des Gruppenträgers ausgeglichen werden. Daher weisen das Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung ungeachtet einer erfolgsneutralen Einlage des Gruppenträgers stets negative Salden aus.

Die aperiodische erfolgswirksame Minderung des Beteiligungsbuchwerts des Gruppenträgers stellt wiederum sicher, dass die gruppeninternen Beteiligungserfolge über die Dauer der Gruppenbesteuerung hinaus für steuerliche Zwecke eliminiert werden. Denn soweit der Gruppenträger die Beteiligung an der ausgeschiedenen Gruppengesellschaft veräußert, realisiert er zwar einen handels- jedoch keinen steuerbilanziellen Veräußerungsverlust, da sein steuerbilanzieller Beteiligungsbuchwert in Höhe des Gruppenverlustes gemindert ist. Somit können insbesondere einkommensteuerpflichtige Gruppenträger keine doppelte Steuerminderung in Höhe der steuerlichen Verlustzurechnung sowie des anteilig abziehbaren Beteiligungsverlustes erreichen, weshalb es keiner Nachversteuerungsregelungen bedarf. Allerdings muss klar gestellt werden, dass die aperiodische Anpassung selbst keine Steuerwirkung entfaltet.

Zudem greift die aperiodische Anpassung des Gruppengesellschaftskontos auf den Erwerber durch, so dass diesem ein gemindertes steuerliches Einlagekonto zur Verfügung steht. Zudem mindert die aperiodische Minderung des Beteiligungsbuchwerts den ausschüttbaren Gewinn des Gruppenträgers. Insoweit entsteht die Gefahr, dass der Gruppenträger eigene Gewinne erfolgsneutral unter Verwendung des eigenen steuerlichen Einlagekontos an seine Anteilseigner ausschütten kann. Neben einer damit verbundenen Steuerstundung entsteht im Hinblick auf gebietsfremde Anteilseigner zudem eine Gefahr

von dauerhaften Steuerausfällen, weil für die Einlagenrückgewähr keine Kapitalertragsteuer einzubehalten ist.

Des Weiteren weisen das Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto im Verlustfall im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung stets negative Salden aus. Die aperiodische - respektive laufende - Anpassung des Gruppengesellschaftskontos, die mit einer Minderung des steuerlichen Einlagekontos und der Erhöhung des ausschüttbaren Gewinns der Gruppengesellschaft einhergeht, entfaltet ihre Wirkung sowohl im Verhältnis zum Altgesellschafter als auch im Verhältnis zum gruppenexternen Erwerber. Dies geht mit einem negativen Investitionsanreiz einher, weil eine in der Gruppenphase vorgenommene Einlage zwar (ggf.) innerhalb der Gruppenphase - nicht jedoch nach Beendigung der Gruppenbesteuerung - steuerneutral unter Verwendung des steuerlichen Einlagekontos der Gruppengesellschaft an den Gruppenträger bzw. den Erwerber zurücktransferiert werden kann. Das gilt auch im Hinblick auf nach die nach Beendigung der Gruppenbesteuerung vorgenommenen Einlagen, soweit die aperiodische Anpassung in einem negativen steuerlichen Einlagekonto der ausgeschiedenen Gruppengesellschaft resultiert.

Insoweit resultiert die aperiodische Anpassung des steuerlichen Einlagekontos auf Ebene der Gruppengesellschaft auch im Verlustfall in unsachgerechten temporären Steuereffekten, welche insbesondere im Hinblick auf gebietsfremde Anteilseigner des Gruppenträgers von dauerhafter Natur sein können. Zudem geht die aperiodische - respektive laufende - Minderung des Gruppengesellschaftskontos mit einem negativen Investitionsanreiz einher.

Beispiel 9 (IFStM): Verlustfall

Sachverhalt:

Der Gruppenträger (GT) ist Alleingesellschafter der Gruppengesellschaft (GG). Die Anschaffungskosten von GT aus der Beteiligung an GG betragen 100. Das Steuerbilanzkapital von GG beträgt zu Beginn der Gruppenbesteuerung 100 und entspricht dem Nennkapital. In der Gruppenphase erzielt GG einen Jahresfehlbetrag von 100, welcher sowohl dem zuzurechnenden Steuerbilanzergebnis als auch dem zu versteuernden Einkommen entspricht. GT gleicht den Verlust von GG durch eine erfolgsneutrale Einlage aus. Anschließend soll die Gruppenbesteuerung beendet und die Beteiligung an GG veräußert werden.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen.

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten und auf die Vornahme von Steuerumlagen verzichtet werden.

Rechtsfolgen:

	EZR	Einlage = Zugang AK		GTK & GGK	lfd. St	aperiodische Anpassungen		VE		∑ St
	GT	GT			GT	GT	GG	GT		
		Höhe	St			AK	stl. EinlK	Höhe	St	
Alt. 1	-100	100	0	-100	-45	-100	-100	0	0	-45
Alt. 2	-100	100	0	-100	-30	-100	-100	0	0	-30

Die Verlustzurechnung (EZR) an GT beträgt unabhängig von der erfolgsneutralen Einlage 100 und resultiert in einer zutreffenden laufenden Steuerentlastung i.H.v. 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2).

Der von GG erzielte Gruppenverlust ist am Ende der Periode auf Ebene von GG als Abgang vom ausschüttbaren Gewinn sowie vom Gruppengesellschaftskonto (GGK) und Gruppenträgerkonto (GTK) zu erfassen.

Da das GGK und GTK bei Beendigung der Gruppenbesteuerung nicht ausgeglichen sind, greifen die aperiodischen Anpassungen. Es ist wiederum sicherzustellen, dass der spätestens aperiodisch von GT realisierte Beteiligungsaufwand neutralisiert wird.

GT erzielt einen handelsrechtlichen Verlust während das steuerbilanzielle VE 0 beträgt.

Insgesamt resultiert folglich eine zutreffende Steuerentlastung von einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern.

Allerdings ist das IFSt-Modell mit einem negativen Investitionsanreiz verbunden, weil GT die vorgenommene Einlage nach Beendigung der Gruppenbesteuerung nicht mehr steuerneutral zurückfordern kann. Insoweit lohnt es sich für GT auf die Vornahme der Einlage zu verzichten. Der negative Investitionseffekt geht zudem auf gruppenexterne Gesellschafter über (negatives steuerliches Einlagekonto).

Resultat:

Das IFSt-Modell resultiert im Verlustfall in einer zutreffenden Steuerbelastung, wobei ein negativer Investitionsanreiz festzustellen ist.

4.2.3.3 Mehrperiodige Grundfälle

4.2.3.3.1 Grundfall

In zweistufigen Gruppenstrukturen bewirken schwankende Ergebnisse einen Ausgleich des ausschüttbaren Gewinns auf Ebene der Gruppengesellschaft sowie des Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkontos. Soweit der Gruppenträger etwaige Gruppenverluste der Gruppengesellschaft durch erfolgsneutrale Einlagen ausgleicht, erfolgt der anschließende Gewinntransfer in Höhe des vorherigen Gruppenverlustes regelmäßig in Form einer erfolgsneutralen Einlagenrückgewähr, so dass auch der steuerbilanzielle Beteiligungsbuchwert zutreffender Weise aperiodisch nicht dauerhaft erhöht wird.

4.2.3.3.2 Altrücklagenkonto vs. steuerliches Einlagekonto

Soweit auf Ebene der Gruppengesellschaft allerdings ein positives Altrücklagenkonto festgestellt worden ist (Gewinnvortrag), ist eine erfolgs- und steuerneutrale Einlagenrückgewähr bereits während Gruppenphase nicht möglich, da das Altrücklagenkonto vorrangig für eine erfolgs- und steuerwirksame Ausschüttung zu verwenden ist. Das Altrücklagenkonto ist auch dann vorrangig vor dem steuerlichen Einlagekonto zu verwenden, wenn die Gruppengesellschaft aufgrund einer Verlustsituation keinen positiven ausschüttbaren Gewinn i.S.d. §§ 27 ff KStG aufweist. Somit durchbricht die Kontentechnik des IFSt-Modells die allgemeine Verwendungsreihenfolge der §§ 27 ff. KStG für unverbundene Kapitalgesellschaften, was sowohl in temporären Steuermehrbelastungen als auch in einem negativen Investitionsanreiz resultieren kann.

Im Umkehrfall, soweit die Gruppengesellschaft mit einem Verlustvortrag in die steuerliche Gruppe eintritt, ist hingegen kein spiegelbildliches negatives Altrücklagenkonto festzustellen. Demnach ist das ein positives Gruppengesellschaftskonto auch dann für einen steuerneutralen Gewinntransfer zu verwenden, wenn die Gruppengesellschaft keinen positiven ausschüttbaren Gewinn i.S.d. §§ 27 ff. KStG aufweist und somit eine reguläre Einlagenrückgewähr vorzunehmen wäre. Die Durchbrechung der allgemeinen Verwendungsreihenfolge der §§ 27 ff. KStG für unverbundene Kapitalgesellschaften, bewirkt in diesem Fall jedoch keine temporären Steuermehrbelastungen des Gruppenträgers.

4.2.3.3.3 Mehr- und Minderausschüttungen

Positiv ist hervorzuheben, dass das IFSt-Modell keine steuerneutralen Ausschüttungen von handelsrechtlichen Mehrgewinnen zulässt, da diese regelmäßig als erfolgswirksame Ausschüttungserträge unter Verwendung eines negativen ausschüttbaren Gewinns der Gruppengesellschaft zu erfassen sind. Damit unterliegen sowohl aus der Vorgruppen- als auch aus der Gruppenphase stammende Mehrausschüttungen einer zutreffenden Ausschüttungsbelastung, womit die Steuerstundung für aus der Gruppenphase stammende Mehrabführungen des Organschaftsregimes entfällt.[170] Es gilt somit der Grundsatz, dass der Vermögenstransfer an den Gruppenträger nur dann steuerneutral möglich ist, soweit er einer vorherigen Besteuerung auf Ebene des Gruppenträgers unterlegen hat. Dies erscheint im Hinblick auf den möglichen Übergang des Vermögens aus der körperschaftsteuerlichen in die einkommensteuerliche Sphäre sachgerecht.

In der Gruppenphase erzielte steuerbilanzielle Mehrgewinne korrespondieren im Falle einer Minderausschüttung mit einem positiven Gruppengesellschaftskonto, welches für künftige steuerneutrale Mehrausschüttungen verwendet werden kann. Dies gilt unabhängig davon, ob die Minderausschüttung in der Vorgruppen- oder Gruppenphase verursacht worden ist. Das positive Gruppengesellschaftskonto kann darüber hinaus auch für eine steuerneutrale Mehrausschüttung von den jeweils aus der Vorgruppenphase stammenden Altrücklagen sowie unversteuerten handelsrechtlichen Gewinnrücklagen der Gruppengesellschaft verwendet werden (Saldierung). Die Steuerneutralität der Mehrausschüttung ist sachgerecht, da der steuerneutrale Vermögensübergang den vom Gruppenträger versteuerten Steuerbilanzgewinn der Gruppengesellschaft nicht übersteigt. Eine temporäre sowie dauerhafte Steuerminderbelastung ist auch im Hinblick auf einkommensteuerpflichtige Gruppenträger ausgeschlossen, da die Mehr- und Minderausschüttung wertmäßig miteinander übereinstimmen.

Bei unterstellter Vollausschüttung handelsrechtlicher Gewinne entsteht eine einmalige Ausschüttungsbelastung von gruppeninternen Mehrausschüttungen, während der gruppeninterne Umkehreffekt in einem positiven Gruppengesellschaftskonto resultiert, welches wiederum für künftige Mehrausschüttungen verwendet werden kann. Insoweit ist der Wegfall der Steuerstundung mit keinen dauerhaften Steuermehrbelastungen verbunden.

In zweistufigen Gruppenstrukturen ohne Beteiligung von Minderheitsgesellschaftern ist die Kontenmethodik des IFSt-Modells geeignet, um die Problematik der vororganschaftlich sowie organschaftlich verursachten Mehr- und Minderabführungen zu beseitigen. Problemstellungen können sich jedoch im Hinblick auf Minderheitsgesellschafter sowie mehrstufige Gruppenstrukturen ergeben, was in den nachfolgenden Abschnitten zu erörtern sein wird.

4.2.3.3.4 Teilwertanpassungen

Das IFSt-Modell lässt offen, „ob in der Phase der Gruppenzugehörigkeit Teilwertabschreibungen auf den Beteiligungsbuchwert unter Berücksichtigung des Gruppenträgerkontos möglich sein sollen“. Jedenfalls sollen dem Gruppenträger „zugerechnete Verluste über das Gruppenträgerkonto schon den Beteiligungsbuchwert und damit die Basis für Teilwertabschreibungen“ mindern. Dies müsste analog für Teilwertzuschreibungen gelten.

In zweistufigen Gruppenstrukturen sind Teilwertanpassungen daher grundsätzlich unproblematisch. Problemstellungen können sich jedoch wiederum im Hinblick auf Minderheitsgesellschafter sowie mehrstufige Gruppenstrukturen ergeben, was in den nachfolgenden Abschnitten zu erörtern sein wird.

---

[170] Vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, 133.

4.2.3.4 Gewerbesteuer

Da die Beendigung der Gruppenbesteuerung keine Nachversteuerungen auslöst, werden die Gewerbesteuereinnahmen der Gemeinden nicht tangiert. Ebenfalls kann die steuerliche Gruppe die gestalterische Beendigung und Wiederaufnahme der Gruppenbesteuerung zu keiner Ausnutzung des Gewerbesteuerhebesatzgefälles ausnutzen.

4.2.3.5 Mehrstufige Gruppenbesteuerung

4.2.3.5.1 Laufende Rechtsfolgen

Für die Beurteilung der laufenden Rechtsfolgen ist die Konkretisierung der Natur des Gruppenträgerkontos als außerbilanzielles oder steuerbilanzielles „Unterkonto“ essentiell.

Soweit das Gruppenträger als steuerbilanzielles „Unterkonto“ des Beteiligungsbuchwerts anzusehen sein sollte, kommt es zu einer steuerbilanziellen Spiegelung der steuerlichen Ergebniszurechnung. So resultierte der von einer steuerlich eingebundenen Enkelgesellschaft erzielte Steuerbilanzgewinn ebenfalls in einem Steuerbilanzgewinn der steuerlich eingebundenen Tochter- und Muttergesellschaft, weil auf ihren Ebenen der steuerbilanzielle Beteiligungsbuchwert an Enkel- sowie Tochtergesellschaft zu erhöhen wäre. Folglich könnte die Tochtergesellschaft ihre Altrücklagen steuerneutral unter Verwendung des gespiegelten positiven Gruppengesellschaftskontos und Minderung des gespiegelten Gruppenträgerkontos auf Ebene der Muttergesellschaft ausschütten. Im Verlustfall der Enkelgesellschaft wäre der Gruppenverlust analog zu spiegeln, wobei dieser die Ausschüttung eines etwaigen von der Tochtergesellschaft erzielten Gruppengewinns verhindern würde.

Die fehlende Anknüpfung des Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkontos an den tatsächlichen Vermögenszufluss bzw. -abfluss würde sich für den mehrstufigen Konzern im Vergleich zum zweistufigen Konzern entweder vorteilhaft oder nachteilig auswirken, was der Organisationsformneutralität entgegensteht und rein steuerlich motivierte Konzernumstrukturierung auslösen könnte. Nicht zuletzt tangiert die steuerbilanzielle Spiegelung der steuerlichen Ergebniszurechnung den ausschüttbaren Gewinn der Muttergesellschaft, so dass ihre Gewinnausschüttungen fälschlicherweise als Einlagenrückgewähr oder umgekehrt eine Einlagenrückgewähr fälschlicherweise als Ausschüttungsertrag zu erfassen sein kann.[171] Im Hinblick auf die gebietsansässigen Gesellschafter der Muttergesellschaft entstehen dadurch wiederum temporäre Mehr- und Minderbelastungen, die im Verhältnis zu gebietsfremden Gesellschaftern dauerhafte Wirkung entfalten.

Sollte das Gruppenträgerkonto hingegen ein außerbilanzielles „Unterkonto“ des Beteiligungsbuchwerts darstellen und erst im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung steuerbilanziell zu realisieren sein, tangiert die rein steuerliche Ergebniszurechnung der von nachrangigen Gruppenmitgliedern erzielten Steuerbilanzergebnisse abweichend nicht die Steuerbilanzergebnisse von höherrangigen Gruppenmitgliedern. Das Gruppengesellschaftskonto eines höherrangigen Gruppenmitglieds wäre erst dann anzupassen, soweit er die gruppeninterne Ausschüttung vereinnahmt oder das Steuerbilanzergebnis aufgrund eines Veräußerungsvorgangs oder der Teilwertanpassung steuerbilanziell realisiert.

Dieser Auslegung folgend, könnten die o.g. temporären Steuermehr- und Steuerminderbelastungen des gruppeninternen Gewinntransfers vermieden werden. Allerdings würde die phasengleiche Weiterlei-

---

[171] Die BMF-Facharbeitsgruppe bemängelt im Falle einer Spiegelung der Gruppenmitgliedskonten von steuerneutrale „Überausschüttungen“; vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, 133.

tung von gruppeninternen Gewinnausschüttungen regelmäßig nicht gelingen, da diese unterjährig und somit vor Feststellung eines positiven Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto vorzunehmen sind.

Aufgrund der essentiellen Bedeutung der steuerbilanziellen vs. außerbilanziellen Erfassung des Gruppenträgerkontos wäre eine entsprechende Konkretisierung wünschenswert. In beiden Varianten können temporäre Steuermehr- und Steuerminderbelastungen eintreten.

4.2.3.5.2 Aperiodische Rechtsfolgen

Spätestens im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung sind etwaige nicht ausgeglichene Salden der Gruppenträgerkonten steuerbilanziell zu realisieren, da der steuerbilanzielle Beteiligungsbuchwert korrespondieren anzupassen ist.

Soweit das Gruppenträgerkonto steuerbilanziell gespiegelt werden sollte, greifen die aperiodischen Korrekturen des Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkontos auf alle Beteiligungsebenen durch. Somit kann ein auf unterster Beteiligungsstufe erzielter und thesaurierter Gruppengewinn nach Beendigung der Gruppenbesteuerung im Wege einer Ketten-Einlagenrückgewähr an den ultimativen Gruppenträger erfolgsneutral transferiert werden.

Ebenfalls ist es irrelevant, ob die höherrangigen Gruppenmitglieder die Beteiligungen an nachrangigen Gruppenmitgliedern innerhalb oder außerhalb der Gruppenbesteuerung veräußern, da auf Ebene des ultimativen Gruppenträgers das in der Gruppenphase erzielte Steuerbilanzergebnis der ganzen steuerlichen Gruppe gespiegelt und im Veräußerungszeitpunkt eliminiert wird. Insbesondere im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern resultiert die Veräußerung der Beteiligung an der unmittelbaren Tochtergesellschaft in einer zutreffenden Eliminierung der vollständigen Gruppenergebnisse.

Nicht zuletzt mit Ketten-Teilwertanpassungen einhergehende Steuermehr- und Steuerminderbelastungen verhindert werden, da das auf Ebene eines nachrangigen Gruppenmitglieds festgestellte negative Gruppengesellschaftskonto zu einer durchgängigen steuerbilanziellen Erfassung von negativen Gruppenträgerkonten auf Ebene der höherrangigen Gruppenmitglieder resultiert.

Sollte das Gruppenträgerkonto hingegen als außerbilanzielles „Unterkonto“ des Beteiligungsbuchwerts geführt werden, wird auf dem Gruppenträgerkonto lediglich das von der unmittelbaren Gruppengesellschaft erzielte Gruppenergebnis auf dem Gruppenträgerkonto des ultimativen Gruppenträgers erfasst. Mit anderen Worten sind auf seinem Gruppenträgerkonto die Gruppenergebnisse der nachrangigen Gruppenmitglieder nicht enthalten.

Somit kann ein auf unterster Beteiligungsstufe erzielter und thesaurierter Gruppengewinn nach Beendigung der Gruppenbesteuerung nur an das unmittelbar höherrangige Gruppenmitglied im Wege einer Einlagenrückgewähr erfolgsneutral transferiert werden. Die Weiterleitung des Gruppengewinns an die höherrangigen (ausgeschiedenen) Gruppenmitglieder unterliegt hingegen auf jeder Beteiligungsstufe einer Ausschüttungsbelastung (Kaskadeneffekt). Im Verhältnis zum ultimativen einkommensteuerpflichtigen Gruppenträger unterliegt die Letztausschüttung zudem dem Teileinkünfteverfahren, obwohl ihm der Gruppengewinn bereits steuerlich zugerechnet und in der Einkommensteuersphäre versteuert worden ist (dauerhafte Steuermehrbelastung). Dies liegt darin begründet, dass die Bruttomethode des § 15 S. 1 Nr. 2 KStG außerhalb der Gruppenbesteuerung nicht mehr greift.

Ebenfalls werden Gruppenergebnisse in unzutreffender Höhe eliminiert, soweit der Gruppenträger die Beteiligung an der unmittelbaren Gruppengesellschaft veräußert oder die nachrangigen Gruppenmitglieder die Veräußerung nach Beendigung der Gruppenbesteuerung vornehmen. Denn während im

erstgenannten Fall nur das von der unmittelbaren Gruppengesellschaft erzielte Steuerbilanzergebnis eliminiert wird, fehlt es in zweitgenannter Konstellation wiederum an einer Anwendung der Bruttomethode. Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger können auf diese Weise von der mittelbaren Verlustzurechnung profitieren, weil sie neben der vollständigen Verlustzurechnung einer Enkelgesellschaft zusätzlich von dem Teilabzugsverfahren unterliegenden Veräußerungsverlust aus der Beteiligung an der Tochtergesellschaft profitieren (dauerhafte Steuerminderbelastung). Umgekehrt unterliegen sie einer dauerhaften Steuermehrbelastung, wenn sie neben der vollständigen Gewinnzurechnung zusätzlich einen Veräußerungsgewinn zu versteuern haben. Im letztgenannten Fall ist eine dauerhafte Steuermehrbelastung auch im Hinblick auf körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger festzustellen.

Nicht zuletzt treten dauerhafte Steuermehr- und Steuerminderbelastungen im Zusammenhang mit Ketten-Teilwertanpassungen ein, welche nunmehr nicht verhindert werden können.

Die aperiodischen Rechtsfolgen des IFSt-Modells legen folglich entgegen dem Wortlaut des Reformvorschlags eine laufende steuerbilanzielle Erfassung des Gruppenträgerkontos nahe, was mit den bisher genannten Problemstellungen einhergeht. Eine bloße außerbilanzielle Erfassung des Gruppenträgerkontos ohne Spiegelung der Gruppenergebnisse bedarf weitergehender Sonderregelungen, um eine zutreffende vollständige Eliminierung von gruppeninternen Beteiligungserfolgen sicherzustellen.

4.2.3.5.3 Beispielsfall

Beispiel 10 (IFStM): Mehrstufige steuerliche Gruppen

Sachverhalt:

Die steuerliche Gruppe besteht aus der Mutter- (MG), Tochter- (TG) sowie Enkelgesellschaft (EG), wobei das jeweils höherrangige Gruppenmitglied Alleingesellschafter des nachrangigen Gruppenmitglieds ist. EG erzielt einen originären Jahresüberschuss von 100, welcher an TG ausgeschüttet und von TG an MG weitergeleitet werden soll.

Die steuerliche Ergebniszurechnung soll steuerbilanziell auf dem Gruppenträgerkonto gespiegelt werden, wobei der künftige Gewinntransfer erfolgsneutral unter entsprechender steuerbilanzieller Gegenbuchung auf dem Gruppenträgerkonto vereinnahmt werden soll. Anschließend soll die Gruppenbesteuerung beendet werden die Beteiligung an TG veräußert werden.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen.

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten und auf die Vornahme von Steuerumlagen verzichtet werden.

Rechtsfolgen:

	EZR	lfd. St	GGK [GTK]		BE				aperiodische Anpassung				VE				∑ St
	MG	MG	TG [MG]	EG [MG]	MG		TG		MG	TG		EG	MG		TG		
					Höhe	St	Höhe	St	AK	AK	stl. EinlK	stl. EinlK	Höhe	St	Höhe	St	
Alt. 1	200	45	0	0	100	0	100	0	0	0	0	0	0	0	0	0	45
Alt. 2	200	30	0	0	100	0	100	0	0	0	0	0	0	0	0	0	30

Die sofortige Ergebniszurechnung (EZR) an MG beträgt unabhängig von der Gewinnausschüttung 200, wovon 100 auf den Gewinn von EG und 100 auf die steuerbilanzielle Erhöhung des GTK von TG entfallen.

Darüber hinaus ist das Einkommen von MG ist zusätzlich um 100 zu erhöhen, weil das GTK von MG ebenfalls um 100 zu erhöhen ist. Insgesamt ist folglich auf Ebene von MG eine außerbilanzielle Korrektur von 200 erforderlich, um die gruppeninternen Beteiligungserfolge zu eliminieren.

Die künftige Erstausschüttung sowie die Weiterleitung des Gruppengewinns von EG an TG und von TG an MG sind erfolgsneutral zu erfassen, weil der vereinnahmte Beteiligungserfolg gegen das eigene steuerbilanzielle GTK zu buchen ist. Nach erfolgter Ketten-Ausschüttung betragen die GGK von EG und TG sowie die GTK von MG und TG jeweils 0.

MG erzielt ein handels- und steuerbilanzielles Veräußerungsergebnis von 0, so dass bei unterstellter Vollausschüttung dem Grunde nach eine zutreffende Steuerbelastung resultiert.

Allerdings könnte EG ihren Gewinn thesaurieren und TG etwaige Altrücklagen steuerneutral ausschütten. In diesem Fall wären das GGK von TG und das GTK von MG ausgeglichen, so dass die aperiodischen Anpassungen nur im Verhältnis zwischen TG und EG zu erfolgen hätten.

Soweit EG ihren Gewinn thesaurieren sollte, wäre der ausschüttbare Gewinn von MG dennoch zu erhöhen (Spiegelung), so dass MG anstelle einer etwaigen Einlagenrückgewähr eine „reguläre" Gewinnausschüttung an ihre Anteilseigner vorzunehmen hätte, obwohl sie handelsrechtlich keinen Ertrag realisiert hat. In diesem Fall wären auf allen Ebenen aperiodische Anpassungen vorzunehmen, weil sowohl das GGK von EG und TG als auch das GTK von TG und MG einen positiven Saldo ausweisen. Eine künftige sofortige steuerneutrale Ketten-Einlagenrückgewähr setzte wiederum voraus, dass weder EG noch TG nach Beendigung der Gruppenbesteuerung Gewinne erzielen oder über Altrücklagen verfügen. Insofern dürfte im Regelfall eine temporäre Steuermehrbelastung festzustellen sein.

Resultat:

Die Spiegelung der GTK kann eine gruppeninterne temporäre Steuerstundung und eine gruppenexterne (temporäre) Steuermehrbelastung bewirken. Im Thesaurierungsfall bewirken die aperiodischen Anpassungen regelmäßig temporäre Steuermehrbelastungen.

Abwandlung 1: Die steuerliche Gewinnzurechnung soll nicht steuerbilanziell gespiegelt und gruppeninterne Beteiligungserfolge lediglich steuerneutral erfasst werden

	EZR	lfd. St	GGK [GTK]		BE				aperiodische Anpassung				VE				∑ St
	MG	MG	TG [MG]	EG [MG]	MG		TG		MG	TG		EG	MG		TG		
					Höhe	St	Höhe	St	AK	AK	stl. EinlK	stl. EinlK	Höhe	St	Höhe	St	
Alt. 1	200	45	0	0	100	0	100	0	0	0	0	0	0	0	0	0	45
Alt. 2	200	30	0	0	100	0	100	0	0	0	0	0	0	0	0	0	30

Abweichend vom Grundfall beträgt die laufende Ergebniszurechnung zunächst 100. Erst wenn EG eine Gewinnausschüttung an TG vornimmt, ist MG ein weiterer Gewinn von 100 zuzurechnen. Die Weiterausschüttung von TG an MG resultiert wiederum in einem steuerbilanziellen Gewinn von MG, wobei die gruppeninternen Beteiligungserfolge jeweils außerbilanziell zu korrigieren sind.

Da die handels- und steuerbilanziellen Gewinne zeitgleich realisiert werden, kann TG keine Altrücklagen steuerneutral an MG auskehren. Ebenfalls beeinflusst die rein steuerliche Ergebniszurechnung nicht den ausschüttbaren Gewinn von MG, so dass diese ggf. eine etwaige „reguläre" Einlagenrückgewähr an ihre Anteilseigner vornehmen kann.

Allerdings ist zu beachten, dass es einer Sonderregelung bedarf, soweit EG ihren Gewinn thesaurieren sollte. Denn in diesem Fall würde ausschließlich das GGK von EG und das GTK von TG einen positiven Saldo ausweisen, so dass die Nachversteuerungsregelungen ausschließlich im Verhältnis zwischen TG und EG greifen.

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger müssten in diesem Fall eine dauerhafte Steuermehrbelastung hinnehmen, weil die steuerliche Gewinnzurechnung der Einkommensteuerbelastung unterlegen hat und sie zusätzlich einen dem Teileinkünfteverfahren unterliegenden Veräußerungsgewinn erzielen.

Resultat:

Der Verzicht auf die Spiegelung des GTK verhindert gruppeninterne temporäre Steuerstundungen und gruppenexterne (temporäre) Steuermehrbelastungen. Allerdings bedarf es einer Sonderregelung um dauerhafte Steuermehrbelastungen im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern zu verhindern.

Abwandlung 2: Der Gruppengewinn von EG soll phasengleich an TG ausgeschüttet und an MG weitergeleitet werden; die steuerliche Gewinnzurechnung soll wieder gespiegelt werden

	EZR	lfd. St	GGK [GTK]		BE				aperiodische Anpassung				VE				∑ St
	MG	MG	TG [MG]	EG [MG]	MG		TG		MG	TG		EG	MG		TG		
					Höhe	St	Höhe	St	AK	AK	stl. EinlK	stl. EinlK	Höhe	St	Höhe	St	
Alt. 1	200	45	100	100	100	27,0	100	27,0	100	100	100	100	-100	-27,0	-100	0	72,0
Alt. 2	200	30	100	100	100	1,5	100	1,5	100	100	100	100	-100	0,0	-100	0	33,0

Eine phasengleiche Vorabausschüttung des Gruppengewinns von EG an TG und deren phasengleiche Weiterleitung von TG an MG würde eine doppelte Ausschüttungsbelastung verursachen (Kaskadeneffekt).

Im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern steigt die temporäre sowie dauerhafte Steuermehrbelastung mit jeder Beteiligungsstufe, weil der Beteiligungserfolg aufgrund Anwendung der Bruttomethode auf jeder Stufe dem Teileinkünfteverfahren unterliegt. Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung greift die Bruttomethode jedoch nicht mehr, so dass der Umkehreffekt lediglich einmalig erfasst wird.

Ohne Spiegelung tritt der Umkehreffekt ohne entsprechende Sonderregelungen gar nicht auf Ebene eines einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgers ein.

Resultat:

Unabhängig von einer etwaigen Spiegelung des GTK resultiert der phasengleiche Gewinntransfer in einer dauerhaften Steuermehrbelastung.

Abwandlung 3: EG erzielt einen Gruppenverlust von 100; die steuerliche Gewinnzurechnung soll wieder gespiegelt werden; TG nimmt eine Einlage in EG vor

	EZR	lfd. St	GGK [GTK]		Einlage = Zugang AK				aperiodische Anpassung				VE				∑ St
	MG	MG	TG [MG]	EG [MG]	MG		TG		MG	TG		EG	MG		TG		
					Höhe	St	Höhe	St	AK	AK	stl. EinlK	stl. EinlK	Höhe	St	Höhe	St	
Alt. 1	-200	-45	-100	-100	0	0	100	0	-100	-100	-100	-100	0	0	0	0	-45
Alt. 2	-200	-30	-100	-100	0	0	100	0	-100	-100	-100	-100	0	0	0	0	-30

Die sofortige Verlustzurechnung (EZR) an MG beträgt unabhängig von der vorgenommenen Einlage 200, wovon 100 auf den Verlust von EG und 100 auf die steuerbilanzielle Minderung des GTK von TG entfallen.

Dabei ist sicherzustellen, dass der Beteiligungsaufwand von TG das Einkommen von MG nicht tangiert.

Darüber hinaus mindert die steuerbilanzielle Spiegelung den ausschüttbaren Gewinn von MG, obwohl MG diesen handelsrechtlich noch nicht realisiert hat. Insofern ist der ausschüttbare Gewinn von MG zu mindern, wes-

halb MG unberechtigter Weise ihr steuerliches Einlagekonto für eine erfolgsneutrale Einlagenrückgewähr an ihre Anteilseigner verwenden kann. Im Verhältnis zu gebietsfremden Anteilseignern kann dies zu einem dauerhaften Steuerausfall führen.

Die Spiegelung verhindert zudem einen etwaigen steuerneutralen Gewinntransfer von originären Gewinnen der TG an MG, was einer Organisationsformneutralität im Wege steht.

Die aperiodischen Anpassungen neutralisieren den gruppeninternen Beteiligungsaufwand, so dass der handelsbilanzielle Verlust für steuerliche Zwecke nicht zu berücksichtigen ist.

Resultat:

Im Verlustfall können temporäre Steuermehr- und Steuerminderbelastungen im Gruppenkreis eintreten. Zudem können temporäre sowie dauerhafte Steuerausfälle im Verhältnis zu den Anteilseignern von GT eintreten.

Abwandlung 4: EG erzielt einen Gruppenverlust von 100; die steuerliche Gewinnzurechnung soll nicht gespiegelt werden; TG nimmt eine Einlage in EG vor

	EZR	lfd. St	GGK [GTK]		Einlage = Zugang AK				aperiodische Anpassung				VE				∑ St
	MG	MG	TG [MG]	EG [MG]	MG		TG		MG	TG		EG	MG		TG		
					Höhe	St	Höhe	St	AK	AK	stl. EinlK	stl. EinlK	Höhe	St	Höhe	St	
Alt. 1	-200	-45	0	-100	0	0	100	0	0	0	-100	-100	-100	-27	0	0	-72
Alt. 2	-200	-30	0	-100	0	0	100	0	0	0	-100	-100	-100	0	0	0	-30

Abweichend vom Grundfall beträgt die laufende Verlustzurechnung zunächst 100.

Ohne entsprechende Sonderregelung können einkommensteuerpflichtige Gruppenträger eine dauerhafte Steuerminderbelastung erreichen, weil MG zusätzlich zu der Verlustzurechnung einen dem Teilabzugsverfahren unterliegenden steuerbilanziellen Veräußerungsverlust realisieren kann. Insoweit bildet der Verlustfall das Pendant zum Thesaurierungsfall, in dem einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern ohne Sonderregelungen dauerhafte Steuermehrbelastungen drohen.

Resultat:

Der Verzicht auf die Spiegelung des GTK verhindert gruppeninterne temporäre Steuermehr- und Steuerminderbelastungen sowie (temporäre) Steuerminderbelastungen im Verhältnis zu gruppenexternen Gesellschaftern. Allerdings bedarf es einer Sonderregelung um dauerhafte Steuerminderbelastungen im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern zu verhindern.

4.2.3.6 Mittelbare Gruppenbesteuerung

Wie bereits im Einkommenszurechnungs-Modell erfolgt die steuerliche Ergebniszurechnung mittelbar und somit stufenüberspringend von einer (Ur-)Enkel-Gruppengesellschaft an die Mutter-Gruppenträgerin. Das Gruppenträgerkonto ist dabei auf Ebene der Muttergesellschaft zu erfassen.

Dem Wortlaut des IFSt-Modell nach ist in Höhe der „Weiterausschüttung" von Gruppengewinnen der Gruppengesellschaft durch eine zwischengeschaltete Tochtergesellschaft „beim Gruppenträger … insoweit ein steuerneutraler Ertrag gegeben, der gegen das Gruppenträgerkonto verrechnet" wird. Zudem müssen „bei der Weiterausschüttung … klare Reihenfolgeregelungen vorgesehen werden, z.B.: Ausschüttung aus Gruppengesellschaft an Tochter gilt bei Ausschüttungen aus Tochter an Gruppenträger als zuerst ausgeschüttet." Darüber hinaus soll die auf Ebene der Tochtergesellschaft angefallene „Kapitalertragsteuer … beim Gruppenträger angerechnet bzw. erstattet" werden. Soweit die zwischen-

geschaltete Tochtergesellschaft die von der Gruppengesellschaft vereinnahmte Gewinnausschüttung thesauriert, „können sich Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto auseinanderentwickeln“.

Im Vergleich zum Einkommenszurechnungs-Modell ist positiv herauszustellen, dass die Weiterausschüttung von der zwischengeschalteten Tochtergesellschaft vorrangig und nicht zwingend phasengleich zu erfolgen hat. Somit ist ein positives Gruppenträgerkonto auch im Umfang einer phasenverschobenen Weiterausschüttung zu mindern. Für die Erstausschüttung der Enkel-Gruppengesellschaft an die zwischengeschaltete Tochtergesellschaft ist ein etwaiges positives Gruppengesellschaftskonto zu mindern. Der Wert des Gesellschaftskontos im Zeitpunkt der Weiterausschüttung ist für die erfolgsneutrale Verrechnung der Weiterausschüttung mit dem Gruppenträgerkonto irrelevant und kann damit auch negativ sein.

Fraglich ist, warum die auf Ebene der zwischengeschalteten Tochtergesellschaft einbehaltene Kapitalertragsteuer auf Ebene des Gruppenträgers zu erstatten sein sollte. Zumindest in den Fällen, in denen die Tochtergesellschaft kein Gruppenmitglied ist, erscheint die Erfassung eines Ausschüttungsertrags auf Ebene der Tochtergesellschaft und somit die Belastung der Erstausschüttung mit Kapitalertragsteuer zutreffend. Ebenfalls fehlen Vorschriften hinsichtlich der aperiodischen Anpassungen, insbesondere ob das steuerliche Einlagekonto und Anschaffungskosten im Verhältnis zur gruppenexternen Tochtergesellschaft oder im Verhältnis zur gruppeninternen Enkelgesellschaft anzupassen sind.

Im Umkehrfall, soweit zwischen der Mutter- und Tochtergesellschaft eine unmittelbare Gruppenbesteuerung begründet wird, stellt § 19 KStG die Anrechnung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer auf Ebene des Gruppenträgers sicher. Zudem dürfte die von der Tochter-Gruppengesellschaft vereinnahmte Erstausschüttung ihr eigenes Gruppengesellschaftskonto sowie das unmittelbare Gruppenträgerkonto der Mutter-Gruppenträgerin erhöhen. So hat die Tochter-Gruppengesellschaft die vereinnahmte Erstausschüttung zwingend erfolgswirksam zu realisieren, da sie über kein Gruppenträgerkonto verfügt, auf dem sie eine steuerbilanzielle Gegenbuchung vornehmen könnte. Folglich wäre zu entscheiden, ob die von der Tochter-Gruppengesellschaft vereinnahmte Erstausschüttung auf Ebene der Mutter-Gruppenträgerin einen Ausschüttungsertrag darstellt oder vollständig außerbilanziell zu mindern ist. Sollte nunmehr die Weiterausschüttung der Tochter- vorrangig als die Ausschüttung der Enkel-Gruppengesellschaft zu erfassen sein, besteht die Gefahr, dass das Gruppengesellschaftskonto der Tochter-Gruppengesellschaft sowie das unmittelbare Gruppenträgerkonto der Mutter-Gruppenträgerin nicht um die Weiterausschüttung zu mindern sind. Demnach könnte die Tochtergesellschaft ihr verbliebenes Gruppengesellschaftskonto fälschlicher Weise für die steuerneutrale Ausschüttung von Altrücklagen verwenden oder die Gruppenträgerin unsachgerechter Weise einen Beteiligungsaufwand realisieren.

Sollten abweichend davon das Gruppengesellschaftskonto der Tochter-Gruppengesellschaft sowie das unmittelbare Gruppenträgerkonto der Mutter-Gruppenträgerin in Höhe der Weiterausschüttung zu mindern sein, bedarf es hingegen weder einer Reifenfolgenregelung noch einer steuerlich wirksamen Erfassung der Erstausschüttung auf Ebene der Mutter-Gruppenträgerin.

Insgesamt ist festzustellen, dass die Vorschriften für mittelbare Gruppenstrukturen einer Nachbesserung bedürfen, um eine zutreffende Steuerbelastung im Verhältnis zu gruppenexternen sowie gruppeninternen Zwischengesellschaften herzustellen.

4.2.3.7 Minderheitsgesellschafter

4.2.3.7.1 Gruppenmitgliedskonten und aperiodische Anpassungen

Minderheitsgesellschafter nehmen regulär am Erfolg der Gruppengesellschaft teil. Demnach partizipieren sie jeweils beteiligungsproportional an Gewinnausschüttungen der Gruppengesellschaft sowie an den Einlagen in die Gruppengesellschaft.

Zu beachten ist, dass die nachfolgend zu erörternden Rechtsfolgen sowohl für gruppeninterne als auch für gruppenexterne Minderheitsgesellschafter gelten. Im Hinblick auf gruppeninterne Minderheitsgesellschafter sind Erleichterungsvorschriften erforderlich, die einen vollständig steuerneutralen Gewinntransfer ermöglichen.

Für die an Minderheitsgesellschafter vorgenommenen Gewinnausschüttungen ist das Gruppengesellschaftskonto nicht zu verwenden, weshalb das Gruppenträgerkonto ebenfalls nicht zu mindern ist. Stattdessen ist zunächst ein positives Altrücklagenkonto, dann das steuerliche Einlagekonto und zuletzt ein negativer ausschüttbarer Gewinn der Gruppengesellschaft für die an Minderheitsgesellschafter erfolgten Gewinnausschüttungen zu verwenden. In Abweichung zu der in den §§ 27 ff. KStG geregelten Verwendungsreihenfolge kann es daher zu einer Inanspruchnahme des steuerlichen Einlagekontos durch die Minderheitsgesellschafter kommen, obwohl die Gruppengesellschaft einen positiven ausschüttbaren Gewinn i.S.d. Gruppengesellschaftskontos ausweist.

Im Gewinnfall ist das Gruppengesellschaftskonto zunächst um die vollständigen Gruppengewinne zu erhöhen, während eine phasenverschobene Vollausschüttung das Gruppengesellschaftskonto nur beteiligungsproportional mindert. Nach erfolgter Vollausschüttung weisen sowohl das Gruppenträger- als auch das Gruppengesellschaftskonto einen positiven Wert aus, welcher dem auf Minderheitsgesellschafter entfallendem Gewinnanteil entspricht. Im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung ist der verbleibende positive Saldo des Gruppengesellschaftskontos dem steuerlichen Einlagekonto der Gruppengesellschaft zuzuschreiben und der verbleibende positive Saldo des Gruppenträgerkontos erfolgsneutral auf den Beteiligungsbuchwert umzubuchen.

Die oben beschriebene doppelte Berücksichtigung der auf Minderheitsgesellschafter entfallenden Gewinnanteile auf Ebene des Gruppenträgers und der Gruppengesellschaft resultiert in unsachgerechten sowie dauerhaften Steuerausfällen des Fiskus. Die Steuerausfälle hängen vom gegebenen Sachverhalt ab und sollen nachfolgend skizziert werden.

Soweit auf Ebene der Gruppengesellschaft ein positives Altrücklagenkonto festgestellt worden ist, unterstellt das IFSt-Modell eine einseitige Verwendung des Altrücklagenkontos durch die Minderheitsgesellschafter (erfolgswirksamer Ausschüttungsertrag), während der Gruppenträger einseitig das positive Gruppengesellschaftskonto verwendet (erfolgsneutraler Gewinntransfer). Nur soweit die Gruppengesellschaft in der Gruppenphase sowohl ihren Gruppengewinn als auch die Altrücklage vollständig ausschüttet (Mehrausschüttung), kann das Gruppengesellschaftskonto ausgeglichen werden, weshalb keine aperiodischen Anpassungen greifen.

Die Vermögensposition von Minderheitsgesellschaftern wird hierbei nicht tangiert, da die Summe aus dem Altrücklagenkonto und dem Gruppengesellschaftskonto (zufälliger Weise) mit dem ausschüttbaren Gewinn der Gruppengesellschaft gem. §§ 27 ff. KStG korrespondiert.

In obiger Sachverhaltskonstellation können jedoch körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger eine unsachgerechte dauerhafte Steuerminderung erreichen, weil sie den auf sie entfallenden Anteil der Altrücklage erfolgsneutral vereinnahmen können.

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger werden hingegen zutreffend besteuert, weil die Einkommensteuerbelastung i.H.d. vollständigen steuerlichen Gewinnzurechnung wertmäßig mit dem Vermögensübergang aus der körperschaftsteuerlichen in die einkommensteuerliche Sphäre korrespondiert.

Soweit die Gruppengesellschaft keine Altrücklagen aufweist, unterstellt das IFSt-Modell eine einseitige erfolgsneutrale Verwendung des steuerlichen Einlagekontos der Gruppengesellschaft durch die Minderheitsgesellschafter (Einlagenrückgewähr), während der Gruppenträger einseitig das positive Gruppengesellschaftskonto verwendet (erfolgsneutraler Gewinntransfer). Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung wird das durch die Minderheitsgesellschafter „verbrauchte" steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft wieder „aufgestockt", weil in dieser Höhe neben einem positiven Gruppenträgerkonto auch ein positives Gruppengesellschaftskonto verbleibt. In Abweichung zu der in den §§ 27 ff. KStG geregelten Verwendungsreihenfolge kann es daher zu einer Inanspruchnahme des steuerlichen Einlagekontos durch die Minderheitsgesellschafter kommen, obwohl die Gruppengesellschaft einen positiven ausschüttbaren Gewinn i.S.d. Gruppengesellschaftskontos ausweist.

Insoweit erzielen Minderheitsgesellschafter eine unsachgerechte Steuerminderung i.H.d. „fiktiven" Einlagenrückgewähr (Vermögensvorteil). Im Verhältnis zu bilanzierenden Minderheitsgesellschaftern entfaltet die Aufstockung des steuerlichen Einlagekontos einen Steuerstundungseffekt, während nichtbilanzierende Minderheitsgesellschafter eine dauerhafte Steuerminderbelastung erreichen, weil letztere ihre Anschaffungskosten nicht um die „fiktive" Einlagenrückgewähr zu mindern haben. Die „fiktive" Verwendung des steuerlichen Einlagekontos der Gruppengesellschaft ist nicht sachgerecht, da die Gruppengesellschaft einen ausschüttbaren Gewinn i.H.d. positiven Gruppengesellschaftskontos aufweist.

Körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger profitieren zudem von einer etwaigen unsachgerechten Minderung eines Veräußerungsgewinns i.H.d. positiven Saldos des Gruppenträgerkontos.

Im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern ist kein Steuernachteil festzustellen. Zwar unterschreitet der beteiligungsproportionale Vermögensübergang von der körperschaftsteuerlichen in die einkommensteuerliche Sphäre die vollständige steuerliche Gewinnzurechnung in die Einkommensteuersphäre. Eine damit verbundene steuerliche Mehrbelastung wird jedoch durch die Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts i.H.d. positiven Gruppenträgerkontos kompensiert, so dass einkommensteuerpflichtige Gruppenträger einen dem Teilabzugsverfahren unterliegenden Veräußerungsverlust in Höhe des verbliebenen positiven Gruppenträgerkontos erzielen.

Soweit die Gruppengesellschaft weder ein Altrücklagenkonto noch ein steuerliches Einlagekonto aufweist, unterstellt das IFSt-Modell eine einseitige Verwendung des negativen ausschüttbaren Gewinns durch die Minderheitsgesellschafter (erfolgswirksamer Ausschüttungsertrag), während der Gruppenträger einseitig das positive Gruppengesellschaftskonto verwendet (erfolgsneutraler Gewinntransfer). Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung wird das steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft als Gegenkorrektur zum durch die Minderheitsgesellschafter „verbrauchten" negativen ausschüttbaren Gewinns „aufgestockt", weil in dieser Höhe neben einem positiven Gruppenträgerkonto auch ein positives Gruppengesellschaftskonto verbleibt. Insoweit führt die Gruppengesellschaft neben einem positiven steuerlichen Einlagekonto einen „negativen" ausschüttbaren Gewinn fort. Diese Rechtsfolge ist unsachgerecht, da gem. den Vorschriften der §§ 27 ff. KStG beide Konten ausgeglichen sein müssten.

In diesem Fall erzielen Minderheitsgesellschafter einen unsachgerechten Steuervorteil i.H.d. anteiligen aperiodischen Aufstockung des steuerlichen Einlagekontos (anteiliger Vermögensvorteil), da für künftige Gewinnausschüttungen bis zum Ausgleich des negativen ausschüttbaren Gewinns abweichend das aufgestockte steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft für den erfolgsneutralen Gewinntransfer zu verwenden ist.

Körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger erzielen eine analoge unsachgerechte dauerhafte Steuerminderung i.H.d. auf sie entfallenden aperiodischen Aufstockung des steuerlichen Einlagekontos, weil künftige Gewinnausschüttungen als erfolgsneutrale Einlagenrückgewähr zu erfassen ist. In dieser Höhe ist der um das positive Gruppenträgerkonto aufgestockte Beteiligungsbuchwert entsprechend zu mindern. Soweit das aufgestockte steuerliche Einlagekonto nicht vollständig verwendet wird, können körperschaftsteuerpflichtige von einer etwaigen Minderung eines Veräußerungsgewinns profitieren, da ihr steuerbilanzieller Beteiligungsbuchwert einen Restbetrag des positiven Gruppenträgerkontos enthält.

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger werden in obiger Konstellation keiner dauerhaften Steuermehrbelastung ausgesetzt, da sie zwar zunächst die vollständige steuerliche Gewinnzurechnung in der Einkommensteuersphäre zu versteuern haben, andererseits in Höhe des auf sie entfallenden aufgestockten steuerlichen Einlagekontos der Gruppengesellschaft eine erfolgsneutrale Einlagenrückgewähr und in Höhe des verbliebenen Restbetrags des positiven Gruppenträgerkontos einen dem Teilabzugsverfahren unterliegenden Veräußerungsverlust erzielen.

Soweit die Gruppengesellschaft ihren Gruppengewinn thesauriert, ist das steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung i.H.d. thesaurierten Gruppengewinns „aufzustocken“, während das positive Gruppenträgerkonto erfolgsneutral auf den Beteiligungsbuchwert umzubuchen ist. Für eine nach Ende der Gruppenphase vorgenommene Ausschüttung der thesaurierten Gruppengewinne unterstellt das IFSt-Modell eine beidseitige Verwendung des aufgestockten steuerliches Einlagekontos durch die Minderheitsgesellschafter und den ehemaligen Gruppenträger (erfolgsneutrale Einlagenrückgewähr). Diese Rechtsfolge ist unsachgerecht.

So partizipieren die Minderheitsgesellschafter wiederum unsachgerecht an der aperiodischen Aufstockung des steuerlichen Einlagekontos der Gruppengesellschaft (Vermögensvorteil). Die temporäre bzw. dauerhafte Steuerminderung entspricht der „fiktiven“ Einlagenrückgewähr.

Körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger können ebenfalls einen Steuervorteil erlangen, weil sie nach Vereinnahmung der auf sie entfallenden erfolgsneutralen Einlagenrückgewähr ein verbliebenes und auf die Gewinne der Minderheitsgesellschafter entfallendes positives Gruppenträgerkonto zur Minderung von etwaigen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen nutzen können.

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger werden in obiger Konstellation wiederum keiner dauerhaften Steuermehrbelastung ausgesetzt, da sie zwar zunächst die vollständige steuerliche Gewinnzurechnung in der Einkommensteuersphäre zu versteuern haben, andererseits in Höhe des auf sie entfallenden aufgestockten steuerlichen Einlagekontos der Gruppengesellschaft eine erfolgsneutrale Einlagenrückgewähr und in Höhe des verbliebenen Restbetrags des positiven Gruppenträgerkontos einen dem Teilabzugsverfahren unterliegenden Veräußerungsverlust erzielen.

Im Umkehrfall, dem Verlustfall, resultiert die doppelte Berücksichtigung der auf Minderheitsgesellschafter entfallenden Verlustanteile auf Ebene des Gruppenträgers und der Gruppengesellschaft hingegen in unsachgerechten sowie dauerhaften Steuermehreinnahmen des Fiskus.

So ist das steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung i.H.d. vollständigen Gruppenverlustes zu mindern, während das negative Gruppenträgerkonto erfolgsneutral den Beteiligungsbuchwert reduziert. Für eine etwaige nach Beendigung der Gruppenbesteuerung vorgenommene Einlagenrückgewähr unterstellt das IFSt-Modell eine beidseitige Verwendung eines „negativen“ ausschüttbaren Gewinns der Gruppengesellschaft durch die Minderheitsgesellschafter und den ehemaligen Gruppenträger (erfolgswirksamer Ausschüttungsertrag). Diese Rechtsfolge ist unsachgerecht.

So werden etwaige von Minderheitsgesellschaftern anteilig vorgenommene Einlagen „vernichtet“ (Vermögensnachteil). Eine künftige Einlagenrückgewähr stellt somit einen „fiktiven“ Ausschüttungsertrag dar und bewirkt eine temporäre bzw. dauerhafte Steuerminderung. Ein analoger Effekt ist mit einem negativen steuerlichen Einlagekonto verbunden, soweit die Minderheitsgesellschafter künftig Einlagen in die Gruppengesellschaft vornehmen.

Körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger müssen ebenfalls eine dauerhafte Steuermehrbelastung hinnehmen, da ihr steuerbilanzieller Beteiligungsbuchwert in Höhe des vollständigen Gruppenverlustes der Gruppengesellschaft zu mindern ist. Somit erzielt der körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger im Veräußerungsfall regelmäßig einen gem. § 8b KStG anteilig steuerpflichtigen Gewinn, welcher dem auf Minderheitsgesellschafter entfallenden Gruppenverlust entspricht.

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger unterliegen hingegen keiner Steuermehrbelastung. Denn ein künftiger, dem Teileinkünfteverfahren unterliegender Veräußerungsgewinn korrespondiert mit der vollständigen steuerlichen Verlustzurechnung in die Einkommensteuersphäre, obwohl der Vermögensabfluss aus der einkommensteuerlichen Sphäre nur beteiligungsproportional erfolgt.

Als Fazit ist folglich festzustellen, dass im Gewinnfall Minderheitsgesellschafter sowie körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger regelmäßig einen Steuervorteil erzielen, während sie im Verlustfall immer einen Steuernachteil hinnehmen müssen. Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger unterliegen hingegen einer zutreffenden (dauerhaften) Steuerbelastung. Im Ergebnis sind die Rechtsfolgen des IFSt-Modells als unsachgerecht einzustufen.[172]

4.2.3.7.2 Vermögensverschiebungen zwischen Gruppenträger und Minderheitsgesellschaftern

Wie im Einkommenszurechnungs-Modell bewirkt die laufende steuerliche Ergebniszurechnung an den Gruppenträger, dass die Gruppengesellschaft keiner Ertragsteuerbelastung unterliegt. Etwaige Vermögensverschiebungen sollten daher im Rahmen des Steuerumlagevertrags ausgeglichen werden.

Weitere Vermögensverschiebungen im Verhältnis zu Minderheitsgesellschaftern sind mit „fiktiven“ Ausschüttungserträgen sowie der „fiktiven“ Einlagenrückgewähr verbunden. Allerdings werden die Vor- bzw. Nachteile der Minderheitsgesellschafter nicht durch eine spiegelbildliche Be- bzw. Entlastung des Gruppenträgers ausgeglichen. Vielmehr ist eine positive Korrelation zwischen der Anpassung der Vermögensposition von Minderheitsgesellschaftern und körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern festzustellen, wobei diese dauerhaften Charakter aufweisen können. Ausnahmsweise profitieren körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger einseitig von einer in der Gruppenphase vorgenommenen Mehrausschüttung.

Im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern sind keine (dauerhaften) Vermögensverschiebungen festzustellen.

Darüber hinaus resultiert das IFSt-Modell in einem Qualifikationskonflikt, soweit für eine Gewinnausschüttung neben der einseitigen Verwendung des Gruppengesellschaftskontos auch eine anteilige Verwendung des Altrücklagenkontos, des steuerlichen Einlagekontos sowie ggf. eines negativen ausschüttbaren Gewinns vorzunehmen ist. In diesem Fall ist nämlich eine verbindliche Verwendungsrei-

[172] Auch die BMF-Facharbeitsgruppe stellt eine nicht dem Teileinkünfteverfahren entsprechende Gesamtbelastung bei Existenz von Minderheitsgesellschaftern fest; vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, 134.

henfolge der übrigen Konten im Verhältnis des Gruppenträgers zu den Minderheitsgesellschaftern zu bestimmen.

Zu beachten ist, dass Vermögensverschiebungen unabhängig von einer verbindlichen Reihenfolgenregelung entstehen. Dies liegt darin begründet, dass die Belastungswirkung der verbindlichen Reihenfolgenregelung durch den jeweiligen Stand des Gruppengesellschaftskontos, des Altrücklagenkontos und des steuerlichen Einlagekontos determiniert ist. Die möglichen Vermögensverschiebungen sollen nachfolgend skizziert werden.

Soweit eine vorrangige Verwendung aller Konten durch den Gruppenträger angenommen werden sollte, hätte dieser ein etwaiges Altrücklagenkonto einseitig zu verwenden, während Minderheitsgesellschafter einseitig ein etwaiges steuerliches Einlagenkonto verwenden könnten. Soweit kein Altrücklagenkonto festgestellt worden ist, könnte der Gruppenträger ein etwaiges steuerliches Einlagenkonto einseitig verwenden, während Minderheitsgesellschafter einen negativen ausschüttbaren Gewinn einseitig zu verwenden hätten.

Im Umkehrfall, der vorrangigen Verwendung der übrigen Konten durch die Minderheitsgesellschafter, hätten die Minderheitsgesellschafter ein etwaiges Altrücklagenkonto einseitig zu verwenden, während der Gruppenträger ein etwaiges steuerliches Einlagenkonto einseitig verwenden könnte. Soweit kein Altrücklagenkonto festgestellt worden ist, könnten die Minderheitsgesellschafter das steuerliche Einlagenkonto einseitig verwenden, während der Gruppenträger einen negativen ausschüttbaren Gewinn einseitig zu verwenden hätten.

Im Rahmen einer simultanen Inanspruchnahme der übrigen Konten durch beide Gesellschaftergruppen wäre zudem zu bestimmen, welchen Einfluss die vollständige und einseitige Verwendung des positiven Gruppengesellschaftskontos durch den Gruppenträger auf die Verwendungsreihenfolge der übrigen hat.

Sofern die übrigen Konten erst nach Abzug des Gruppengesellschaftskontos beidseitig zu verwenden sein sollten, könnten Minderheitsgesellschafter in Höhe des Abzugsbetrags ein etwaiges steuerliches Einlagekonto nicht anteilig verwenden, so dass sie einen überhöhten Anteil des negativen ausschüttbaren Gewinns der Gruppengesellschaft zu verwenden hätten. Soweit ein Altrücklagenkonto festgestellt sein sollte, profitierten sie hingegen von einer überhöhten Verwendung des steuerlichen Einlagekontos, weil das vorrangig zu verwendende Altrücklagenkonto zusätzlich vom Gruppenträger anteilig zu verwenden wäre.

Sofern die übrigen Konten i.H.d. Abzugsbetrags einseitig durch Minderheitsgesellschafter zu verwenden sein sollten, könnten sie ein steuerliches Einlagekonto nicht verwenden, soweit sie einseitig ein Altrücklagenkonto zu verwenden hätten. Umgekehrt könnten sie durch die einseitige Verwendung des steuerlichen Einlagekontos profitieren, soweit kein Altrücklagenkonto festgestellt worden ist.

Eine Aufteilung der Verwendung der übrigen Konten ohne Abzug eines einseitig verwendeten Gruppengesellschaftskontos scheidet aus, da sie die allgemeine Verwendungsreihenfolge des IFSt-Modells unterlaufen würde. Demnach könnte der Gruppenträger ein positives Gruppengesellschaftskonto nicht vollständig verwenden, weil ihm ein überhöhter Anteil am Altrücklagenkonto, steuerlichen Einlagenkonto respektive negativen ausschüttbaren Gewinn für die Verwendung zugewiesen wird. Sofern die Zuweisung für den Gruppenträger nicht verbindlich sein sollte, wären wiederum ein Altrücklagenkonto respektive ein steuerliches Einlagekonto nicht vollständig zu verwenden.

Insoweit ist festzuhalten, dass das IFSt-Modell dauerhafte und positiv korrelierte Vermögensverschiebungen bewirkt. Zudem bedarf es einer Konkretisierung des Qualifikationskonfliktes, welcher seinerseits Vermögensverschiebungen auslöst.

4.2.3.7.2 Beispielsfall

Beispiel 11 (IFStM): Minderheitsgesellschafter

Sachverhalt:

Der Gruppenträger (GT) ist zu 75% an der Gruppengesellschaft (GG) beteiligt. Die übrigen 25% werden von gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern (MiG) gehalten. Das Steuerbilanzkapital von GG beträgt zu Beginn der Gruppenbesteuerung 100 und entspricht dem Nennkapital. In der Gruppenphase erzielt GG einen Jahresüberschuss von 100, welcher sowohl dem zuzurechnenden Steuerbilanzergebnis als auch dem zu versteuernden Einkommen entspricht. GG nimmt eine Steuerumlage von 30 an GT vor und schüttet den verbleibenden Gewinn vollständig an GT und MiG aus. Anschließend soll die Gruppenbesteuerung beendet und die Beteiligung an GG veräußert werden.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen. Die Grenzsteuerbelastung von MiG soll 45% betragen

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten.

Rechtsfolgen:

	EZR	BE		GTK & GGK	lfd. St	aperiodische Anpassungen		VE		∑ St
	GT	GT			GT	GT	GG	GT		
		Höhe	St			AK	stl. EinlK	Höhe	St	
Alt. 1	100	100	0	17,5	45	17,5	17,5	-17,5	-4,7	40,3
Alt. 2	100	100	0	17,5	30	17,5	17,5	-17,5	0,0	30,0

Die Ergebniszurechnung (EZR) an GT beträgt unabhängig von der Beteiligung von MiG 100 und resultiert in einer zutreffenden laufenden Steuerbelastung i.H.v. 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2).

Der von GG erzielte Gruppengewinn ist am Ende der Periode auf Ebene von GG als Zugang zum ausschüttbaren Gewinn sowie zum Gruppengesellschaftskonto (GGK) und auf Ebene von GT als Zugang zum Gruppenträgerkonto (GTK) zu erfassen, welche jeweils 100 betragen.

Die Steuerumlage von GG an GT mindert die entsprechenden Salden auf 70. GT kann die Steuerumlage steuerneutral vereinnahmen.

Der verbliebene Gruppengewinn nach Steuerumlage beträgt 70, so dass die Gewinnausschüttung i.H.v. 52,5 an GT und i.H.v. 17,5 auf MiG entfällt.

Die Beteiligungserträge (BE) von GT betragen 100 und entfallen zu 30 auf die Steuerumlage, zu 52,5 auf die vereinnahmte Gewinnausschüttung und zu 17,5 auf die aperiodische Anpassung. Sie dürften dem Grunde nach für steuerliche Zwecke vollständig zu eliminieren sein (Konkretisierungsbedarf). Zudem realisiert er zwar keinen handels- jedoch steuerbilanziellen Veräußerungsverlust in Höhe des auf MiG entfallenden Gruppengewinns von GG.

Nach erfolgter Vollausschüttung beträgt das GGK von GG und das GTK von GT 17,5 und entspricht dem auf MiG entfallenden Gewinnanteil. Demnach greifen aperiodische Anpassungen, so dass die AK von GT sowie das

steuerliche Einlagekonto von GG um jeweils 17,5 zu erhöhen sind. Im Falle künftiger Gewinnausschüttungen profitieren MiG folglich von dem aperiodisch erhöhten steuerlichen Einlagekonto, weil in dieser Höhe fälschlicher Weise eine erfolgsneutrale Einlagenrückgewähr anstelle einer „regulären" Gewinnausschüttung anzunehmen wäre.

Soweit GG weder über ein Altrücklagenkonto (ARLK) noch über ein steuerliches Einlagekonto verfügt, stellt die an MiG vorgenommene Gewinnausschüttung einen „regulären" Beteiligungsertrag unter Verwendung des negativen ausschüttbaren Gewinns von GG dar. Diese unterliegt einer Ausschüttungsbelastung i.H.v. 4,7 und korrespondiert mit dem Veräußerungsverlust (VE) von einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern.

*Per Saldo wird eine zutreffende Steuerbelastung der steuerlichen Gruppe sowie von MiG hergestellt. Allerdings profitieren MiG zusätzlich von einer künftigen Steuerentlastung i.H.d. fiktiven Einlagenrückgewähr von 4,4 (= 17,5 * 25%).*

Zu beachten ist auch, dass das IFSt-Modell die Verwendungsreihenfolge der §§ 27 ff. KStG außer Kraft setzt, was zu Vermögensverschiebungen im Verhältnis zu MiG resultieren kann.

Nicht zuletzt können andere Gruppenmitglieder als MiG von GG fungieren, ohne dass das IFSt-Modell einen steuerneutralen mittelbaren Gewinntransfer an GT sicherstellt.

Resultat:

Das IFSt-Modell resultiert im Grundfall und bei unterstellter phasenverschobenen Vollausschüttung in einer tendenziell zutreffenden Steuerbelastung von einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern. MiG können jedoch von einer künftigen fiktiven Einlagenrückgewähr profitieren. Zudem bedarf es einer Sonderregelung für gruppeninterne Minderheitsgesellschafter.

Abwandlung 1: GG thesauriert ihren Gruppengewinn

	EZR	BE		GTK & GGK	lfd. St	aperiodische Anpassungen		VE		∑ St
	GT	GT			GT	GT	GG	GT		
		Höhe	St			AK	stl. EinlK	Höhe	St	
Alt. 1	100	100	0	70	45	70	70	-17,5	-4,7	40,3
Alt. 2	100	100	0	70	30	70	70	-17,5	0,0	30,0

Abweichend vom Grundfall soll GG ihren Gewinn nach Steuerumlage thesaurieren, welcher in einem positiven ausschüttbaren Gewinn und GGK auf Ebene von GG sowie einem korrespondierenden positiven GTK auf Ebene von GT i.H.v. jeweils 70 resultiert.

Sofern GG ihren thesaurierten Gewinn nach Beendigung der Gruppenbesteuerung ausschütten sollte, profitieren MiG von einer erfolgsneutralen Einlagenrückgewähr unter Verwendung des aperiodisch „aufgestockten" steuerlichen Einlagekontos. Somit können sie ungerechtfertigter Weise von der steuerlichen Gruppe profitieren.

GT erzielt unabhängig von einer etwaigen zwischenzeitlichen Einlagenrückgewähr zwar keinen handels- jedoch steuerbilanziellen Veräußerungsverlust von 17,5, welcher dem auf MiG entfallenden Gruppengewinn von GG entspricht.

Resultat:

MiG können im Thesaurierungsfall von einer höheren fiktiven Einlagenrückgewähr profitieren. Da diese gestalterisch herbeigeführt werden kann, entsteht eine missbräuchliche Steuerumgehungsgefahr.

Abwandlung 2: Das Eigenkapital von GG besteht aus dem steuerlichen Einlagekonto

	EZR	BE		GTK & GGK	lfd. St	aperiodische Anpassungen		VE		∑ St
	GT	GT			GT	GT	GG	GT		
		Höhe	St			AK	stl. EinlK	Höhe	St	
Alt. 1	100	100	0	17,5	45	17,5	17,5	-17,5	-4,7	40,3
Alt. 2	100	100	0	17,5	30	17,5	17,5	-17,5	0,0	30,0

Die dauerhaften Steuerbelastungen der steuerlichen Gruppe bleiben unverändert.

Allerdings erfolgt die Gewinnausschüttung an MiG unter vorrangiger Verwendung des steuerlichen Einlagekontos. Demnach erhalten sie keine „regulären" Beteiligungserträge sondern eine fiktive Einlagenrückgewähr.

Die Verwendungsreihenfolge des IFSt-Modells weicht nämlich von den §§ 27 ff. KStG ab, weil der ausschüttbare Gewinn von GG vollständig auf das GGK von GG entfällt, welches von MiG nicht zu verwenden ist. Zu beachten ist, dass das steuerliche Einlagekonto aufgrund der aperiodischen Anpassungen wieder „auflebt", was zum Gestaltungsmissbrauch einlädt.

Resultat:

Das IFSt-Modell ermöglicht eine steuerneutrale Ausschüttung von Gruppengewinnen an MiG.

Abwandlung 3: GG verfügt über Altrücklagen i.H.v. 23,3, welche zusammen mit dem Gruppengewinn ausgeschüttet werden sollen

	EZR	BE		GTK & GGK	lfd. St	aperiodische Anpassungen		VE		∑ St
	GT	GT			GT	GT	GG	GT		
		Höhe	St			AK	stl. EinlK	Höhe	St	
Alt. 1	100	100	0	0	45	0	0	0,0	0,0	45,0
Alt. 2	100	100	0	0	30	0	0	0,0	0,0	30,0

Abweichend vom Grundfall bewirkt die Mehrausschüttung einen Ausgleich des GGK von GG und des GGK von TG. Denn von der Gewinnausschüttung von insgesamt 93,3 entfallen 70 auf GT und 23,3 auf MiG.

Das IFSt-Modell sieht eine einseitige Verwendung des Altrücklagenkontos durch MiG vor, so dass GG ihre Altrücklage steuerneutral und beteiligungsproportional an GT auskehren kann (Steuerumgehung).

Resultat:

Das IFSt-Modell ermöglicht eine steuerneutrale Ausschüttung von Altrücklagen an den Gruppenträger.

Abwandlung 4: GG erzielt einen Gruppenverlust von 100, welcher durch erfolgsneutrale Einlagen von GT und MiG ausgeglichen werden soll

	EZR	Einlage = Zugang AK		GTK & GGK	lfd. St	aperiodische Anpassungen		VE		∑ St
	GT	GT			GT	GT	GG	GT		
		Höhe	St			AK	stl. EinlK	Höhe	St	
Alt. 1	-100	75	0	-70	-45	-70	-70	17,5	4,7	-40,3
Alt. 2	-100	75	0	-70	-30	-70	-70	17,5	0,3	-29,7

Im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern resultiert das IFSt-Modell in einer zutreffenden Gesamtsteuerentlastung von 45, weil der steuerbilanzielle Veräußerungsgewinn von GT mit dem Veräußerungsverlust von MiG korrespondiert.

Im Verhältnis zu körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern ist hingegen eine dauerhafte Steuermehrbelastung festzustellen. Sie müssen einen fiktiven Steuerbilanzgewinn versteuern, ohne dass die vorangegangene vollständige Verlustzurechnung die Körperschaftsteuersphäre verlassen hat.

Resultat:

Das IFSt-Modell resultiert im Verlustfall in einer dauerhaften Steuermehrbelastung von körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern.

4.2.3.8 Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger

In zweistufigen Gruppenstrukturen ohne Beteiligung von Minderheitsgesellschaftern resultiert das IFSt-Modell in einer zutreffenden Steuerbelastung von einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern.

In mehrstufigen Gruppenstrukturen tritt eine zutreffende dauerhafte Steuerbelastung von einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern nur ein, soweit die von nachrangigen Gruppengesellschaften erzielten Steuerbilanzergebnisse in einer laufenden steuerbilanziellen Anpassung des Gruppenträgerkontos resultieren (Spiegelung). Im Falle einer bloßen außerbilanziellen Erfassung des Gruppenträgerkontos fehlen Sondervorschriften, die eine zutreffende Eliminierung von nach der Gruppenphase realisierten Beteiligungserfolge sowie mit Ketten-Teilwertanpassungen einhergehenden Beteiligungserfolgen sicherstellen.

Eine zutreffende dauerhafte - nicht jedoch zwingender Weise temporäre - Steuerbelastung von einkommensteuerpflichtigen Gruppenwird resultiert auch im Verhältnis zu Minderheitsgesellschaftern. Allerdings bestehen hier Gestaltungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit der fiktiven Einlagenrückgewähr. Dauerhafte Steuermehr- und Steuerminderbelastungen können regelmäßig nur in mittelbaren Gruppenstrukturen auftreten.

Die zutreffende steuerliche Erfassung von einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern geht jedoch untrennbar mit einer unsachgerechten steuerlichen Erfassung von körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern sowie Minderheitsgesellschaftern einher. Darüber hinaus tangiert die möglicherweise vorgesehene steuerbilanzielle Spiegelung der steuerlich zugerechneten Gruppenergebnisse den eigenen ausschüttbaren Gewinn von Gruppenträgern, was die zutreffende steuerliche Erfassung der von ihnen vorgenommenen Gewinnausschüttungen behindert.

4.2.3.9 Wahlweise durchgeführte Gewinnabführungsverträge

Das IFSt-Modell ermöglicht die wahlweise Durchführung von Gewinnabführungsverträgen. Die steuerliche Ergebniszurechnung wird durch den Gewinnabführungsvertrag nicht tangiert. Während die auf dem Gewinnabführungsvertrag beruhenden Gewinnabführungen, Ausgleichszahlungen sowie (einseitige) Verlustübernahmen handelsbilanziell weiterhin erfolgswirksam zu erfassen sind, negiert das IFSt-Modell offenbar die steuerbilanzielle Erfolgswirkung des durchgeführten Gewinnabführungsvertrags.

So werden erfolgswirksame Gewinnabführungen in erfolgsneutrale Gewinnausschüttungen umqualifiziert, für die die allgemeine Verwendungsreihenfolge des IFSt-Modells gilt. Der Gewinntransfer ist somit als steuerneutraler Ausschüttungsertrag zu erfassen, soweit hierfür ein etwaiges positives Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto vorrangig zu verwenden sind. Spiegelbildlich werden die vom Gruppenträger erfolgswirksam vorgenommenen Verlustausgleichszahlungen für steuerliche Zwecke als erfolgsneutrale Einlagen behandelt, weshalb sie als Gutschrift auf dem steuerlichen Einlagekonto der Gruppengesellschaft sowie dem Beteiligungsbuchwert auf Ebene des Gruppenträgers zu erfassen sind.

Nach Abschaffung des § 16 KStG dürften wohl auch die erfolgswirksamen Ausgleichszahlungen an die Minderheitsgesellschafter als erfolgsneutrale Gewinnausschüttungen umzuqualifizieren und die allgemeine Verwendungsreihenfolge des IFSt-Modells anzuwenden sein, weshalb sie auf Ebene der Minderheitsgesellschafter entweder als erfolgswirksamer Ausschüttungsertrag oder als erfolgsneutrale Einlagenrückgewähr zu erfassen sind.

Im Umkehrschluss wären somit in einem ersten Schritt das Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto um das steuerbilanzielle Ergebnis der Gruppengesellschaft vor Durchführung des Gewinnabführungsvertrags und somit vor Leistung von Ausgleichszahlungen anzupassen sein. Im Resultat wird folglich die steuerbilanzielle Erfolgswirkung des Gewinnabführungsvertrags negiert. Diesem Verständnis folgend sind zwei zusätzliche Problemstellungen zu erblicken.

Zum einen werden das Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto erst zum Schluss des Wirtschaftsjahres festgestellt. Da der Gewinnabführungsvertrag phasengleich durchzuführen ist, dürfte die im ersten Wirtschaftsjahr der Gruppenphase vorgenommene Gewinnabführung sowie jegliche Vorababführungen als erfolgswirksamer Ausschüttungsertrag des Gruppenträgers zu erfassen sein. Denn für die als Gewinnausschüttung zu erfassende Gewinnabführung ist das zum Schluss des letzten Wirtschaftsjahres festgestellte Gruppengesellschaftskonto zu verwenden. Eine Sonderregelung, wonach im Falle der fakultativen Durchführung des Gewinnabführungsvertrages das zum Schluss des aktuellen Wirtschaftsjahres festgestellte Gruppengesellschaftskonto zu verwenden ist, geht aus dem IFSt-Modell nicht hervor. Vielmehr schreibt das IFSt-Modell ausdrücklich vor, dass „offene und verdeckte Ausschüttungen und Gewinnabführungen der Gruppengesellschaft … mit dem Kontenstand zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs verrechnet“ werden.

Eine entsprechende Sonderregelung würde ihrerseits steuerliche Gruppen ohne abgeschlossenen Gewinnabführungsvertrag benachteiligen. Zudem bedürfte es einer Konkretisierung, ob Vorabausschüttungen vorrangig als Ausschüttungen von Altrücklagen zu erfassen sind oder nicht. Des Weiteren ist zu beachten, dass für den unterjährigen Gewinntransfer ein etwaiges steuerliches Einlagekonto der Gruppengesellschaft zu verwenden sein könnte, während ein nach Maßgabe des zum Schluss des laufenden Wirtschaftsjahres festgestellten Verrechnungskonten vorgenommene Gewinntransfer die Verwendung eines positiven Gruppengesellschaftskontos vorsehen könnte.

Zum anderen wird die Vermögensposition der Minderheitsgesellschafter sowohl mit als auch ohne Sonderregelung tangiert. Nach geltendem Recht erhalten Minderheitsgesellschafter eine fixe Ausgleichszahlung, für die das steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft nicht zu verwenden ist. Sollte nunmehr der Standpunkt eingenommen werden, dass die Minderheitsgesellschafter am Erfolg der Gruppengesellschaft insoweit teilnehmen, als dass fixe Ausgleichszahlungen den durchschnittlichen erwarteten Gewinn der Gruppengesellschaft widerspiegeln, wäre das steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft anteilig für den Gewinntransfer an die Minderheitsgesellschafter zu verwenden. Das IFSt-Modell resultiert jedoch (langfristig) in einer (ausschließlichen) Verwendung des steuerlichen Einlagekontos für die Ausgleichszahlungen, weil das Gruppengesellschaftskonto einseitig durch den Gruppenträger zu verwenden ist und einseitige Verlustausgleichszahlungen des Gruppenträgers als reguläre Einlagen das steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft erhöhen.

Insoweit ist zunächst festzustellen, dass die steuerliche Anerkennung von fakultativ durchgeführten Gewinnabführungsverträgen sehr zu begrüßen ist. Allerdings bedarf es einer Nachbesserung im Hinblick auf die Sicherstellung der Steuerneutralität eines unterjährigen bzw. phasengleichen Gewinntransfers an den Gruppenträger sowie der Vermeidung von erfolgsneutralen Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter.

Beispiel 12 (IFStM): Fakultative Gewinnabführungsverträge

Sachverhalt:

Der Gruppenträger (GT) ist Alleingesellschafter der Gruppengesellschaft (GG). Die Anschaffungskosten von GT aus der Beteiligung an GG betragen 100. Das Steuerbilanzkapital von GG beträgt zu Beginn der Gruppenbesteuerung 100 und entspricht dem Nennkapital. Zwischen GT und GG wurde ein Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen, welcher durchgeführt wird.

In der Gruppenphase erzielt GG einen Jahresüberschuss von 100 vor Gewinnabführung, welcher sowohl zuzurechnenden Steuerbilanzergebnis als auch dem zu versteuernden Einkommen entspricht. GG führt den Gewinn aufwandswirksam und phasengleich an GT ab.

Anschließend soll die Gruppenbesteuerung beendet und die Beteiligung an GG veräußert werden.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen.

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten und auf die Vornahme von Steuerumlagen verzichtet werden.

Rechtsfolgen:

	EZR	Gewinnabführung		GTK & GGK	lfd. St	aperiodische Anpassungen		VE		∑ St
	GT	GT			GT	GT	GG	GT		
		Höhe	St			AK	stl. EinlK	Höhe	St	
Alt. 1	100	100	27,0	100	45	100	100	-100	-27,0	45,0
Alt. 2	100	100	1,5	100	30	100	100	-100	0,0	31,5

Die Ergebniszurechnung (EZR) an GT beträgt unabhängig von der Gewinnabführung 100 und resultiert in einer zutreffenden laufenden Steuerbelastung i.H.v. 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2).

Für Zwecke des GGK und GTK ist das Steuerbilanzergebnis von GG vor Gewinnabführung maßgeblich, welches 100 beträgt. Das GGK und das GTK sind jedoch erst zum Schluss des Wirtschaftsjahres festzustellen, so dass die phasengleiche Gewinnabführung einer Ausschüttungsbelastung auf Ebene von GT resultiert.

Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung sind die Salden des GGK und des GTK positiv, so dass die steuerbilanziellen AK von GT sowie das steuerliche Einlagekonto von GG um 100 zu erhöhen sind.

GT erzielt zwar keinen handels- jedoch steuerbilanziellen Veräußerungsverlust i.H.v. 100 (VE), welcher der aperiodischen Anpassung des GTK entspricht.

Die Ausschüttungsbelastung der Gewinnabführung resultiert im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern in temporären und im Verhältnis zu körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern in dauerhaften Steuermehrbelastungen.

Resultat:

Fakultativ abgeschlossene und durchgeführte Gewinnabführungsverträge resultieren in temporären sowie dauerhaften Steuermehrbelastungen.

4.2.3.10 Nutzung von Verlustvorträgen der Gruppengesellschaft

Das IFSt-Modell beinhaltet die Forderung „nach einer Streichung von § 15 S. 1 Nr. 1 KStG für Vorgruppenverluste“ der Gruppengesellschaft. Diese Forderung „ist allerdings kein zwingender Bestandteil des … Reformvorschlags“ und soll „vor dem Hintergrund seiner Finanzierbarkeit“ beurteilt werden. In Höhe der Verrechnung mit eigenen Verlustvorträgen soll die steuerliche Gewinnzurechnung an den Gruppenträger gemindert werden. „Für Zinsvorträge und EBITDA-Vorträge gilt grundsätzlich Entsprechendes.“

Nachfolgend sollen die offenen Fragestellungen erörtert werden, die mir der entsprechenden Regelung einhergehen.

So fehlt ein Hinweis, ob die Verrechnung von Gruppengewinnen mit Außergruppenverlusten das Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto tangieren soll oder nicht. Sollte der auf Ebene der Gruppengesellschaft verrechnete Gruppengewinn ungemindert auf beiden Konten zu erfassen sein, gelangte der in der Körperschaftsteuersphäre entstandene Verlustvortrag bei wirtschaftlicher Betrachtung in der Einkommensteuersphäre. Denn in Höhe des verrechneten Verlustvortrags würden beide Konten steigen, obwohl gerade keine steuerliche Gewinnzurechnung in die Einkommensteuersphäre erfolgte. Im Resultat könnte der einkommensteuerpflichtige Gruppenträger das überhöhte Gruppengesellschaftskonto für einen erfolgsneutralen Transfer von Altrücklagen nutzen (Mehrausschüttung). Soweit die Gruppengesellschaft keine Altrücklagen aufweist, resultierte das überhöhte Gruppenträgerkonto in einem dem Teilabzugsverfahren unterliegenden Beteiligungsaufwand, obwohl der Verlust aus der Vorgruppenphase stammt.

Insoweit erscheint es dem Grunde nicht sachgerecht, den mit Außergruppenverlusten verrechneten Gruppengewinn auf dem Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto zu erfassen. Allerdings dürfte die Nichtberücksichtigung des verrechneten Gewinns sich als schwierig erweisen, weil der Gruppengewinn sowohl das Steuerbilanzergebnis als auch außerbilanzielle Korrekturen umfasst. Soweit der verrechnete Gruppengewinn mit außerbilanziellen Hinzurechnungen korrespondiert, erscheint eine analoge Kürzung des Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkontos nicht sachgerecht, weil die Gruppengesellschaft entsprechende Hinzurechnungsbeträge nicht ausschütten kann. Eine eindeutige Zuordnung der verrechneten Gewinne zu steuerbilanziellen und außerbilanziellen Gewinnen dürfte im Regelfall nicht gelingen. Zudem müsste geklärt werden, ob die Bruttomethode gem. § 15 S. 1 Nr. 2 KStG im Hinblick auf den verrechenbaren Gewinns anwendbar bleiben soll.

Eine weitere Problemstellung betrifft die Anwendung der Mindestbesteuerung gem. § 10d EStG und § 10a GewStG. So wäre zu klären, ob die Mindestbesteuerung im Hinblick auf den Ausgleich des Vorgruppenverlustes der Gruppengesellschaft mit ihren eigenen Gruppengewinnen anzuwenden ist oder nicht. Beide Optionen sind mit unsachgerechten Rechtsfolgen verbunden.

Bejaht man die Anwendbarkeit, unterliegt die Gruppengesellschaft der Mindestbesteuerung immer dann, wenn der Verlustausgleich den Freibetrag von 1 Mio. übersteigt. Dies müsste auch dann zu Lasten der steuerlichen Gruppe gelten, wenn der Gruppenträger einen entsprechenden laufenden Verlust erzielt. Sollte der Gruppenträger andererseits selbst über einen Verlustvortrag verfügen, unterläge die um den Verlustausgleich geminderte Gewinnzurechnung ggf. erneut der Mindestbesteuerung, so dass diese unsachgerecht doppelt - auf Ebene der Gruppengesellschaft und des Gruppenträgers - greift.

Verneint man die Anwendbarkeit der Mindestbesteuerung auf Ebene der Gruppengesellschaft, wird die steuerliche Gruppe unsachgerechter Weise für Zwecke des interperiodischen Verlustausgleichs gegenüber der Einzelveranlagung bessergestellt.

An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass das IFSt-Modell in einer nicht favorisierten Lösung eine laufende Verlustzurechnungsbegrenzung „auf das Volumen des Investments des Gruppenträgers“ vorsieht, welche im Abschnitt 4.2.3.11.2 zu erörtern sein wird. Dabei sollen „nicht zugerechnete Verluste als Verlustvorträge bei der Gruppengesellschaft verrechenbar“ sein. Somit ist die Fragestellung, ob verrechnete Gewinne das Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto tangieren und die Mindestbesteuerung auslösen, auch für die nicht favorisierte Lösung von wesentlicher Bedeutung.

Weitere Komplikationen sind im Hinblick auf den Zins- sowie EBITDA-Vortrag gem. § 4h EStG i.V.m. § 8a KStG festzustellen. Denn soweit auf Ebene der Gruppengesellschaft ein Zinsvortrag festgestellt worden ist, wäre das laufende positive EBITDA der Gruppengesellschaft vorrangig zum Abbau desselben zu verwenden. Der Zinsvortrag der Gruppengesellschaft könnte demnach lediglich reduziert werden. Ein negativer Zinssaldo der Gruppengesellschaft könnte den eigenen Zinsvortrag hingegen nicht erhöhen. In Folge des Abbaus des Zinsvortrags wäre die steuerliche Ergebniszurechnung an den Gruppenträger zu mindern. Zudem wäre der auf Ebene der Gruppengesellschaft festgestellte Zinsvortrag vollständig aufzulösen ist, soweit er aufgrund des ausschließlich zulässigen Abbaus die Freigrenze von 3 Mio. unterschreitet. Da der Zinsvortrag eine außerbilanzielle Korrektur darstellt, wäre ein etwaiges Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto nicht um den verbrauchten Zinsvortrag zu mindern. Im Resultat gelingt der in der Körperschaftsteuersphäre entstandene Verlustvortrag bei wirtschaftlicher Betrachtung in der Einkommensteuersphäre, ohne dass eine Gegenkorrektur möglich ist.

Fraglich ist, ob der auf Ebene der Gruppengesellschaft verbrauchte Zinssaldo auf Ebene des Gruppenträgers als Zinsaufwand der steuerlichen Gruppe zu erfassen ist, welcher im Rahmen der auf Gruppenebene anzuwendenden Zinsschrankenregelung zu berücksichtigen ist. Des Weiteren fehlt eine Regelung, ob ein von der Gruppengesellschaft auf eigener Ebene verbrauchter laufender EBITDA zusätzlich auf Gruppenebene zu berücksichtigen ist.

Ein Abbau des EBITDA-Vortrags der Gruppengesellschaft dürfte zudem in der Gruppenphase dem Grunde nach nicht gelingen. So schließt zum einen der auf Ebene der Gruppengesellschaft festgestellte EBITDA-Vortrag eine gleichzeitige Feststellung des Zinsvortrags kategorisch aus. Andererseits werden nichtabziehbare Zinsaufwendungen in der Gruppenphase ausschließlich auf Ebene des Gruppenträgers festgestellt.

Des Weiteren sind Rückauswirkungen der national beschränkten gruppeninternen Steuervergünstigung auf den gemeinschaftsrechtlich gebotenen Verlustimport zu berücksichtigen. Die „Entfrierung“ von

vororganschaftlichen Verlusten im Inland dürfte somit regelmäßig die Berücksichtigung entsprechender ausländischer „Altverluste“ bedingen.

Insgesamt ist festzustellen, dass die Regelung zur Nutzung von Außergruppenverlusten der Gruppengesellschaft mit einer Reihe von Folgeproblemen verbunden ist, die einer Konkretisierung bedürften. Im Hinblick auf die o.g. Qualifikationskonflikte sowie widerstreitenden Rechtsfolgen dürfte eine sachgerechte Ausgestaltung der Regelung sich als äußerst schwierig erweisen.

4.2.3.11 Verlustzurechnungsbegrenzung

4.2.3.11.1 Keine Verlustzurechnungsbegrenzung

Das IFSt-Modell sieht weder eine laufende noch eine nachträgliche Verlustzurechnungsbegrenzung vor. Somit soll es trotz Wegfall des obligatorischen Gewinnabführungsvertrages „bei einer unbegrenzten sofortigen Zurechnung des Verlusts der Gruppengesellschaft zum Gruppenträger bleiben.“

Über den laufenden gruppeninternen Verlusttransfer an den Gruppenträger hinaus, sollen auch „Liquidationsverluste oder ähnliche Verluste“ der Gruppengesellschaft auf Ebene des Gruppenträgers abzugsfähig bleiben, weil in dieser Höhe der § 8b Abs. 3 S. 3 KStG auf Gesellschafterebene nicht mehr zur Anwendung kommen soll. Im Hinblick auf einkommensteuerpflichtige Gruppenträger ist anzunehmen, dass das Teilabzugsverfahren gem. § 3c Abs. 2 EStG aufzuheben sein dürfte (Konkretisierungsbedarf). Des Weiteren ist zu beachten, dass die Suspendierung der außerbilanziellen Hinzurechnung von Beteiligungsaufwendungen „generell, d.h. auch außerhalb des Gruppenbesteuerungsfalls“ im Verhältnis zu weltweit ansässigen Tochtergesellschaften gelten soll, soweit die Muttergesellschaft die Mindestbeteiligungsquote erfüllt.

Die Reichweite der steuerlichen Berücksichtigung von Liquidationsverlusten und ähnlichen Verlusten von steuerlich verbundenen sowie unverbundenen Tochtergesellschaften ist dem Wortlaut nach auf einen Beteiligungsverlust der Muttergesellschaft begrenzt. Dies kann jedoch in unsachgerechten Rechtsfolgen resultieren.

Soweit bspw. die Muttergesellschaft einen (steuervergünstigen) Beteiligungsgewinn erzielen sollte, der mit den um einen Liquidationsverlust geminderten Altrücklagen der Tochtergesellschaft korrespondiert, ist kein sachlicher Grund dafür erkennbar, warum der Liquidationsverlust der Tochtergesellschaft vom Abzug ausgeschlossen werden sollte. Dies gilt umso mehr, als dass eine vorangehende (steuervergünstigte) Vollausschüttung in einem im obigen Sinne vollständig abzugsfähigen Beteiligungsverlust resultierte. Insoweit bewirkte eine strenge Auslegung der Vorschrift einen negativen Investitionsanreiz, weil Gewinne von Tochtergesellschaften regelmäßig steuerlich motiviert ausgeschüttet werden dürften.

Andererseits ist fraglich, ob die steuerliche Abzugsfähigkeit des Liquidationsverlustes der Tochtergesellschaft auf die Anschaffungskosten der Muttergesellschaft zu begrenzen ist. Eine entsprechende Beschränkung dürfte zumindest dann unsachgerecht sein, wenn die Tochtergesellschaft nach Beendigung der Liquidation eine Schlussverteilung vornehmen kann. Eine strenge Auslegung der Vorschrift bewirkte in diesem Fall regelmäßig eine steuerlich motivierte Einlage, die im Anschluss an die Liquidation an die Muttergesellschaft verteilt werden kann.

Unstrittig sollte sein, dass die Berücksichtigung von abzugsfähigen Beteiligungsaufwendungen eines korrespondierenden Liquidationsverlustes der Tochtergesellschaft bedarf. Anderenfalls resultierten ausschüttungsbedingte Beteiligungsverluste der Muttergesellschaft in einem vollständig abzugsfähigen Aufwand, während die korrespondierenden Beteiligungserträge steuervergünstigt vereinnahmt werden können. Im Ergebnis drohte die Entstehung von weißen Einkünften.

Des Weiteren ist zu bestimmen, in welcher Höhe der Liquidationsverlust der Tochtergesellschaft zu berücksichtigen ist. Stellt man auf den handelsrechtlichen Liquidationsverlust der Tochtergesellschaft ab, korrespondiert dieser zwar mit dem handelsrechtlichen Beteiligungsbuchwert der Muttergesellschaft. Andererseits kann der Liquidationsverlust bspw. auf nichtabziehbaren Beteiligungsaufwendungen der Tochtergesellschaft beruhen. Sollte der handelsrechtliche Liquidationsverlust maßgeblich sein, könnte die Zwischenschaltung und künftige Liquidation der Tochtergesellschaft zur Umgehung des § 8b Abs. 3 S. 3 KStG gestalterisch genutzt werden. Sofern hingegen der zu versteuernde Liquidationsverlust der Tochtergesellschaft maßgeblich sein sollte, entsteht auf Ebene der Muttergesellschaft regelmäßig kein Beteiligungsaufwand, soweit der steuerliche Liquidationsverlust aufgrund darin enthaltener (steuervergünstigter) Beteiligungsgewinne mit einem handelsrechtlichen Liquidationsgewinn einhergeht. Insoweit ist ein Qualifikationskonflikt festzustellen.

Die obigen Beispiele verdeutlichen, dass der auf die (fortgeführten) Anschaffungskosten begrenzte Beteiligungsaufwand sich nicht als Bezugsgröße für die Berücksichtigung von Liquidationsverlusten eignet, zumal er mit einem Qualifikationskonflikt einhergeht. Vielmehr wäre die steuerliche Berücksichtigung von Liquidationsverlusten auf das Eigenkapital der Tochtergesellschaft zu begrenzen, so dass ein Gleichklang mit der Verlustverantwortung der Einheitsunternehmung erreicht und die in Konzernsachverhalten mögliche Haftungssegmentierung sanktioniert wird. Diesem Verständnis folgend sind außerbilanzielle Korrekturen unproblematisch, weil der um einen etwaigen handelsrechtlichen Eigenkapitalfehlbetrag geminderte zu versteuernde Liquidationsverlust der Tochtergesellschaft berücksichtigungsfähig wäre.

Die Verknüpfung zwischen Verlusttragung und wirtschaftlicher Verlustverantwortung ist auch im Hinblick auf die laufende gruppeninterne Verlustübertragung nicht sichergestellt.

Zwar fordert die IFSt-Arbeitsgruppe die Änderung von H 61 KStR, so dass „wirkliche Liquidationsverluste nicht mehr Gegenstand der Einkommenszurechnung sein sollen." Andererseits bleibt ein etwaiger Liquidationsverlust der ausgeschiedenen Gruppengesellschaft in Höhe des Beteiligungsaufwands des Gruppenträgers abzugsfähig (s.o.). Demzufolge kann die an den Gruppenträger laufend vorgenommene Verlustzurechnung inklusive aperiodische Berücksichtigung des Liquidationsverlustes sowohl die Anschaffungskosten des Gruppenträgers als auch das Eigenkapital der Gruppengesellschaft übersteigen. Mangels Nachversteuerungsregelungen entfaltet der gruppeninterne Verlusttransfer somit eine definitive Wirkung.

In mehrstufigen Gruppenstrukturen kann die Verlusttragung für die mittelbare Verlustzurechnung einer Enkelgesellschaft durch Zwischenschaltung einer fremdfinanzierten Tochtergesellschaft ausgehebelt werden. Denn soweit die Tochtergesellschaft die Beteiligung an der Enkelgesellschaft mit Fremdmitteln finanziert, weist die Enkelgesellschaft regelmäßig ein viel höheres Eigenkapital als die Tochtergesellschaft auf. Ein von der Enkelgesellschaft erzielter laufender Gruppenverlust kann folglich das Eigenkapital der Tochtergesellschaft übersteigen, ohne dass auf Ebene der Enkelgesellschaft ein Eigenkapitalfehlbetrag entsteht oder auf Ebene der Tochtergesellschaft eine Teilwertabschreibung erforderlich wird. Die Muttergesellschaft haftet für die ihr mittelbar zugerechneten Verluste jedoch nur in Höhe des geringeren Eigenkapitals der Tochtergesellschaft. Sollte bspw. in künftigen Perioden auf Ebene der Tochtergesellschaft eine Teilwertabschreibung erforderlich werden, die in einem Eigenkapitalfehlbetrag der Tochtergesellschaft resultiert, ist die Muttergesellschaft zu keinem Nachschuss verpflichtet. Die fehlende Verlusttragung der Muttergesellschaft bewirkt jedoch weder eine laufende noch eine aperiodische Begrenzung der Verlustzurechnung. Vielmehr könnte die Muttergesellschaft den Liquidationsverlust der Tochtergesellschaft ggf. zusätzlich steuerlich geltend machen (s.o.).

Insoweit ist festzustellen, dass das IFSt-Modell in seiner favorisierten Lösung keine durchgängige Verknüpfung zwischen Verlusttragung und Verlustzurechnung sicherstellt. De lege ferenda ist zudem eine erweiterte Abzugsfähigkeit von Liquidationsverlusten von weltweit ansässigen Tochtergesellschaften vorgesehen, die einerseits einer Konkretisierung bedarf und andererseits in Qualifikationskonflikten resultiert.

4.2.3.11.2 Nicht präferierte laufende Verlustzurechnungsbegrenzung auf das Investment

In einer nicht präferierten Lösung sieht das IFSt-Modell eine laufende Verlustzurechnungsbegrenzung „auf den Betrag des Investments des Gruppenträgers“ vor. Die Höhe des Investments entspricht dem Saldo aus Beteiligungsbuchwert und Gruppenträgerkonto einschließlich der im Folgejahr vorgenommenen heilenden Einlagen. Folglich stimmt das Investment wertmäßig mit den „(fortgeschriebenen) steuerbilanziellen Anschaffungskosten für die Beteiligung an der Gruppengesellschaft“ überein. Alternativ, respektive ergänzend, könnte „eine weitergehende zivilrechtlich begründete Haftung des Gruppenträgers“ oder der wahlweise „Abschluss eines Gewinnabführungs- oder Beherrschungsvertrags“ eine vollständige Verlustzurechnung begründen.

Das IFSt-Modell schreibt eine nachträgliche Minderung der Verlustzurechnung vor (Nachversteuerung), wenn die erweiterte Haftung ohne kompensierende Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts oder des Gruppenträgerkontos künftig eingeschränkt wird. Hingegen lösen künftige Auskehrungen an den Gruppenträger keine Nachversteuerungen aus. Die Nachversteuerungsregelungen könnten dabei die Erfassung eines laufenden Gewinns auf Ebene des Gruppenträgers sowie eines spiegelbildlichen laufenden Verlusts auf Ebene der Gruppengesellschaft vorsehen. In Höhe des Nachversteuerungsbetrags wäre auf dem Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto eine Gutschrift zu verbuchen.

Bevor die mit dieser Regelung verbundenen Problemstellungen erörtert werden, ist zunächst positiv hervorzuheben, dass eine vollständige Verlustzurechnung im Falle von wahlweise abgeschlossenen Gewinnabführungsverträgen zulässig ist. Ebenfalls ist eine erweiterte Haftungsübernahme ausreichend, um die Verknüpfung zwischen Verlusttragung und Verlustzurechnung sicherzustellen. Denn in beiden Fallvarianten ist der Gruppenträger verpflichtet, einen Eigenkapitalfehlbetrag der Gruppengesellschaft auszugleichen, weshalb die korrespondierende steuerliche Verlustzurechnung vollständig erfolgen kann. Zudem mindern dem Gruppenträger zugerechnete Steuerbilanzverluste sein „Investment“, weil sein Gruppenträgerkonto entsprechend zu mindern ist.

Ob mittelbare Verlustzurechnungen einer steuerlich eingebundenen Enkelgesellschaft das „Investment“ der steuerlich eingebundenen Muttergesellschaft tangieren hängt jedoch davon ab, ob das Gruppenträgerkonto steuerbilanziell zu spiegeln ist. Bei Bejahung enthält das Gruppenträgerkonto die Steuerbilanzergebnisse des ganzen Beteiligungsstrangs. Bei Verneinung wird ausschließlich das Steuerbilanzergebnis der unmittelbaren und steuerlich eingebundenen Tochtergesellschaft berücksichtigt, welches für die Beurteilung der wirtschaftlichen mittelbaren Verlustverantwortung des Gruppenträgers ohne entsprechende Sonderregelungen ungeeignet ist.

Ebenfalls zu bemängeln ist, dass das Gruppenträgerkonto die auf Minderheitsgesellschafter entfallenden Gruppenergebnisse der Gruppengesellschaft auch dann noch erfasst, wenn entsprechende Gewinne bereits vollständig ausgeschüttet und Verluste vollständig ausgeglichen worden sind. In dieser Höhe besteht weder ein Zusammenhang mit dem Eigenkapital der Gruppengesellschaft noch mit einer wirtschaftlichen Verlusttragung des Gruppenträgers

Darüber hinaus erscheint die Höhe des „Investments“ des Gruppenträgers als Bezugsgröße für die laufende Verlustzurechnungsbegrenzung nicht geeignet, weil mangels einer Anknüpfung an das han-

delsrechtliche Eigenkapital der Tochtergesellschaft keine durchgängige Verknüpfung zwischen Verlustverantwortung und Verlusttragung sichergestellt werden kann. Die Ergebnisse der im Rahmen des Einkommenszurechnungs-Modells vorgenommenen Analyse des Prüfungsauftrags zur laufenden Verlustzurechnungsbegrenzung auf den Beteiligungsbuchwert (Abschnitt 4.1.3.9.2) gelten für das IFSt-Modell analog. Darüber hinaus ist zu beachten, dass die Korrelation zwischen dem „Investment“ und dem Eigenkapital der Gruppengesellschaft geringer als im Einkommenszurechnungs-Modell ausfällt, weil weder die von der Gruppengesellschaft vorgenommenen Mehrausschüttungen noch Vorabausschüttungen in einem negativen Gruppenträgerkonto resultieren.

Zudem ist kein sachlicher Grund ersichtlich, warum künftige Auskehrungen keine Nachversteuerungsregelungen auslösen, während im Falle einer entsprechenden Reduktion der erweiterten Haftung die Nachversteuerungsregelungen greifen. Konsequenter Weise müssten beide Konstellationen mit einer steuerlichen Sanktion belegt werden, weil sie gleichsam die Verlustverantwortung des Gruppenträgers reduzieren. Zudem fehlt es an einem Mechanismus, der die Höhe des potenziellen zurechnungsbeschränkten Verlustes feststellt. Dieser wäre systemkonform um künftige Gewinnzurechnungen zu reduzieren, da in diesem Umfang die steuerliche Vergünstigung der Verlustzurechnung entfällt. Zudem wäre der zurechnungsbegrenzte Verlust aufgrund Anwendung der Bruttomethode anzupassen, da die Ergebniszurechnung ohne außerbilanzielle Korrektur der von der Gruppengesellschaft realisierten Beteiligungserfolge vollzogen wird. Insoweit erscheint es sachgerecht, die in der steuerlichen Ergebniszurechnung enthaltenen Beteiligungserfolge für Zwecke der Verlustzurechnungsbegrenzung nach Maßgabe der Verhältnisse des Gruppenträgers außerbilanziell zu korrigieren. Darüber hinaus wäre in mehrstufigen Gruppenstrukturen für Zwecke der Verlustzurechnungsbegrenzung die mit der Spiegelung der Gruppenergebnisse einhergehende Erfolgswirkung vollständig zu eliminieren.

Ebenfalls erscheint es unsachgerecht, den tatsächlich zurechnungsbeschränkten Verlust als Verlustvortrag der Gruppengesellschaft zu erfassen und das Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkonto zu erhöhen. Wie im Abschnitt 4.2.3.10 dargelegt, resultiert die Verlustzurechnung an die Gruppengesellschaft in einem Qualifikationskonflikt im Hinblick auf die Anwendung der Mindestbesteuerung. Zudem ist eine Erhöhung des Gruppengesellschafts- und Gruppenträgerkontos nicht sachgerecht, soweit die Verlustzurechnung auf einer außerbilanziellen Korrektur beruht. In der Gesamtbetrachtung erscheint es vorzugswürdiger, den zurechnungsbeschränkten Verlust auf Ebene des Gruppenträgers vorzutragen. Dieser würde wieder aufleben, soweit die Gruppengesellschaft künftig Gewinne erzielt oder die Verlustverantwortung des Gruppenträgers in Folge vorgenommener Einlagen oder der erweiterten Haftungsübernahme künftig steigt.

Zusammenfassend ist die Anerkennung der erweiterten Haftungsübernahme des Gruppenträgers als Ausdruck einer gestiegenen Verlustverantwortung zu begrüßen. Hingegen sind die Höhe des „Investments“ als Bezugsgröße für die laufende Verlustzurechnungsbegrenzung sowie die vorgesehenen Nachversteuerungsregelungen abzulehnen.

4.2.3.12 Gemeinschaftsrechtliche Implikationen

4.2.3.12.1 Finale Auslandsverluste

Das IFSt-Modell ist auf gebietsansässige Gruppenmitglieder begrenzt.

„Echte“ finale Verluste sind auf Ebene einer gebietsansässigen Muttergesellschaft anzuerkennen, soweit sie eine qualifizierte Mehrheitsbeteiligung an einer weltweit ansässigen Tochtergesellschaft innehat. Echte finale Verluste werden nur im Hinblick auf eine tatsächliche Liquidation der Tochtergesellschaft anerkannt, während ein durch „Veräußerung, Formwechsel, Umwandlung sowie Liquidation unter (zeitnaher) Fortführung der Geschäftstätigkeit in einem neu gegründeten oder bereits bestehen-

den verbundenen Unternehmen in demselben Mitgliedstaat“ herbeigeführter Verlustuntergang nicht zu berücksichtigen ist.

Unter den echten finalen Verlusten „sind Liquidationsverluste oder ähnliche Verluste, die sich nicht mehr auf zwei Ebenen steuerlich auswirken können, zu verstehen.“ Sie sind erst im Finalitätsjahr und nur für körperschaftsteuerliche Zwecke zu berücksichtigen. Die Begrenzung auf die Körperschaftsteuer dürfte dabei einen redaktionellen Fehler darstellen, da auch Einkommensteuersubjekte als Gruppenträger fungieren dürfen. Insoweit wird angenommen, dass die Berücksichtigung der echten finalen Verluste im Rahmen der Gewerbesteuer ausgeschlossen werden soll.

Somit werden Liquidationsverluste von weltweit ansässigen Tochtergesellschaften auf Ebene der Muttergesellschaft insoweit berücksichtigt, als dass „§ 8b Abs. 3 S. 3 KStG“ sowie offenbar auch der § 3c Abs. 2 EStG „auf Gesellschafterebene nicht mehr zur Anwendung kommen“ sollen. Zur Problematik der Ermittlung des berücksichtigungsfähigen Liquidationsverlustes ist auf Abschnitt 4.2.3.11.1 zu verweisen.

Die nicht favorisierte Begrenzung der laufenden Verlustzurechnung auf das „Investment“ soll zudem das Fiskalrisiko mindern können.

Letzte Aussage erscheint sehr fragwürdig, da die Suspendierung des § 8b Abs. 3 S. 3 KStG bereits eine systemimmanente Begrenzung des Verlustimports auf die Anschaffungskosten der Muttergesellschaft vorsieht. Ebenfalls ist ein negatives Gruppenträgerkonto im Verhältnis zu steuerlich unverbundenen Tochtergesellschaften nicht festzustellen, welches mangels tatsächlich erfolgter laufender grenzüberschreitender Verlustzurechnung zudem eine unsachgerechte Minderung des Verlustimports bewirkte.

Somit wäre die letzte Aussage nur dann zutreffend, wenn unter den liquidationsähnlichen Verlusten die auf Ebene des Gesellschafters nicht zu berücksichtigenden laufenden In- und Auslandsverluste gemeint sein sollten. Diese Auslegung kann jedoch mit großer Sicherheit ausgeschlossen werden, da ansonsten der gruppeninterne Verlusttransfer auch ohne Begründung einer steuerlichen Gruppe aperiodisch zu vollziehen wäre. Insoweit wären etwaige Nebenkosten der Liquidation, vorangegangene Teilwertabschreibungen, der Ausfall von Gesellschafterdarlehen oder die Inanspruchnahme einer (erweiterten) Haftung unter den Begriff der liquidationsähnlichen Verluste zu subsumieren.

Diesem Verständnis folgend wird die national beschränkte Steuervergünstigung i.S.d. laufenden gruppeninternen Verlusttransfers im Verhältnis zu gebietsfremden Tochtergesellschaften dauerhaft verwehrt. Da die qualifizierte Beteiligung an gebietsansässigen und im EU-/EWR-Raum ansässigen Tochtergesellschaften einen objektiv vergleichbaren Sachverhalt darstellt, ist folglich eine gemeinschaftswidrige Verletzung der Niederlassungsfreiheit festzustellen.[173]

Daher besteht ein gemeinschaftsrechtliches Gebot, die in „aktiver Phase“ von im EU-/EWR-Raum ansässigen Tochtergesellschaften erzielten und final untergehenden Verluste zu importieren. Da das IFSt-Modell auch mittelbare steuerliche Gruppen zulässt, wäre der Verlustimport auch im Verhältnis zu den im EU-/EWR-Raum ansässigen Enkelgesellschaften zu vollziehen. Im Hinblick auf mögliche Reihenfolgeprobleme sei auf den Abschnitt 2.3.3.4 zu verweisen.

[173] Ein gemeinschaftliches Risiko erkennt auch die BMF-Facharbeitsgruppe, wobei sie den Buchwertverlust mit dem Liquidationsverlust vergleicht; vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, 131.

Das IFSt-Modell schreibt weder einen grenzüberschreitenden Gruppenantrag noch Ermittlungsvorschriften für den finalen Auslandsverlust vor, so dass die Gefahr eines überhöhten Verlustimports droht. Darüber hinaus dürfte der allgemeine Ausschluss von Vorgruppenverlusten, auch wenn sie im Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung an der Tochtergesellschaft bereits bestanden, nicht zulässig sein, weil diese im Rahmen der nationalen Gruppenbesteuerung nicht eingefroren sind und mit eigenen Gruppengewinnen ausgeglichen werden können. Soweit die Auslandstochtergesellschaft folglich einen Vorgruppenverlust mit Gruppengewinnen hätte ausgleichen können, wären die Außergruppenverluste als Gruppenverluste anzuerkennen.

Neben dem gemeinschaftsrechtlich gebotenen Verlustimport wären zusätzlich die weltweiten Liquidationsverluste zu berücksichtigen. Zu beachten ist, dass diese Vorschrift eine gestalterische Steuerumgehung ermöglicht, weil die im Ausland nicht ausgleichsfähigen Liquidationsverluste - zumindest in Höhe der Anschaffungskosten - einer steuerlichen Berücksichtigung zugeführt werden können („Mantelkauf“). Die unsachgerechte und dauerhafte Steuerminderung dürfte dabei dem Minimum aus den Anschaffungskosten und den stillen Lasten (Liquidationsverlust) entsprechen.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass das IFSt-Modell trotz Berücksichtigung von finalen Liquidationsverlusten gemeinschaftswidrig sein dürfte. Zudem dürfte es mit folgenschweren und kaum kontrollierbaren Steuerausfällen einhergehen, die sowohl den übermäßigen Verlustimport im Verhältnis zu im EU-/EWR-Raum ansässigen Tochter- und Enkelgesellschaften als auch den Abzug von weltweiten Liquidationsverlusten umfassen, wobei letztere gestalterisch herbeigeführt werden können.

4.2.3.12.2 Steuerneutraler Gewinntransfer

Im Hinblick auf die Versagung eines steuerneutralen grenzüberschreitenden gruppeninternen Gewinntransfers, gelten die Ausführungen zum Einkommenszurechnungs-Modell entsprechend. Daher besteht ein gemeinschaftsrechtliches Risiko im Hinblick auf einen gebotenen steuerneutralen grenzüberschreitenden Gewinntransfer, ohne dass der inländische Fiskus kompensatorisch die Auslandsgewinne besteuern darf. Im Resultat drohen daher insbesondere im Hinblick auf einkommensteuerpflichtige Muttergesellschaften Steuerausfälle, welche grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen ohne Anwendung des Teileinkünfteverfahrens vereinnahmen könnten (weiße Einkünfte).

4.2.4 Zwischenfazit

Die im Zusammenhang mit der Reform der Organschaft aufgestellten Anforderungen an eine moderne Gruppenbesteuerung werden vom IFSt-Modell nur teilweise umgesetzt.

So ist zunächst festzustellen, dass die **Modernität** der Gruppenbesteuerung gelungen ist. So wird eine dauerhafte Ergebniszurechnung unter Einschluss von einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern auch ohne tatsächlichen Ergebnistransfer vollzogen.

Allerdings wird das Attribut der **Steueraufkommensneutralität** bereits im Hinblick auf den nationalen Konzernkreis nicht eingehalten.[174] Die genauen Auswirkungen hängen dabei von der Konkretisierung im Hinblick auf die außerbilanzielle respektive die steuerbilanzielle Erfassung des Gruppenträgerkontos ab. Zwar gleichen sich etwaige temporäre Steuermehr- und Steuerminderbelastungen tendenziell aus (z.B. die steuerwirksame Vorabausschüttung vs. steuerneutrale Ausschüttung von Altrücklagen). Im Hinblick auf gruppenexterne Minderheitsgesellschafter drohen jedoch dauerhafte Steuerausfälle, da sie das steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft für den an sie erfolgten Gewinntransfer verwenden können („fiktive" Einlagenrückgewähr), welches bei Beendigung der Gruppenbesteuerung wieder „aufgestockt" wird. Erhebliche Steuerausfälle sind zudem mit der steuerlichen Berücksichtigung von Liquiditätsverlusten von weltweit ansässigen Tochtergesellschaften sowie der „Entfrierung" von den aus der Vorgruppenphase stammenden Verlust- und Zinsvorträgen der Gruppengesellschaft verbunden. Darüber hinaus sind weitere Steuerausfallrisiken im Hinblick auf die gemeinschaftlichen Vorgaben zu erblicken, welche sowohl die zusätzliche Berücksichtigung von Auslandsverlusten sowie den steuerneutralen Gewinntransfer gebieten.

Die Kontentechnik des IFSt-Modells resultiert zudem in einer Vielzahl von **unsachgerechten Ergebnissen**, welche wiederum von der Konkretisierung der steuerlichen Erfassung des Gruppenträgerkontos abhängen.

Während einkommensteuerpflichtige Gruppenträger im Falle der steuerbilanziellen Spiegelung einer zutreffenden dauerhaften Steuerbelastung unterliegen, unterliegen körperschaftsteuerliche Gruppenträger einer dauerhaften Mehrbelastung, soweit eine unzutreffende Ausschüttungsbelastung aufgrund eines nichtabziehbaren Beteiligungsverlustes nicht ausgeglichen werden kann.

Im Falle einer außerbilanziellen Erfassung des Gruppenträgerkontos drohen in mehrstufigen Gruppenstrukturen zudem dauerhafte Steuermehr- und Steuerminderbelastungen des einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgers, soweit die in der Gruppenphase erzielten Gruppenergebnisse erst nach Beendigung der Gruppenbesteuerung realisiert werden oder eine Ketten-Teilwertanpassung bewirken. Körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger müssen einen Kaskadeneffekt hinnehmen.

Im Falle einer steuerbilanziellen Erfassung des Gruppenträgerkontos bewirkt die Spiegelung der rein steuerlichen Ergebniszurechnung auf Ebene von zwischengeschalteten Gruppenmitgliedern in mehrstufige Gruppenstrukturen abweichend temporäre Steuermehr- und Steuerminderbelastungen, die der Organisationsformneutralität entgegenstehen.

Zudem entfalten die aperiodischen Rechtsfolgen unzutreffender Weise Rückauswirkungen auf gruppenexterne Gesellschafter.

---

[174] Die BMF-Facharbeitsgruppe erwartet Steuerausfälle im mittleren bis hohen einstelligen Milliardenbereich; vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, 141. Fellinger/Schmidt-Fehrenbacher gehen von deutlich geringeren Steuerausfällen aus; vgl. dies., Ubg 2012, 221.

Bei Beteiligung von gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern, können sowohl körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger als auch die Minderheitsgesellschafter im Gewinnfall eine dauerhafte Steuerminderung erreichen, während sie im Verlustfall eine dauerhafte Steuermehrbelastung hinnehmen müssen. Darüber hinaus sind mannigfaltige Vermögensverschiebungen sowie Qualifikationskonflikte festzustellen. Zudem fehlen Sondervorschriften für gruppeninterne Minderheitsgesellschafter.

In mittelbaren steuerlichen Gruppen bedarf es ebenfalls einer Sondervorschrift für zwischengeschaltete Gruppenmitglieder sowie einer Konkretisierung der Rechtsfolgen. Zudem erscheint die Erstattung der Kapitalertragsteuer für die Erstausschüttung im Falle von gruppenexternen Zwischengesellschaften nicht sachgerecht.

Die Anerkennung von wahlweise abgeschlossenen und durchgeführten Gewinnabführungsverträgen ist sehr zu begrüßen. Allerdings erscheinen die Rechtsfolgen im Hinblick auf den phasengleichen Gewinntransfer sowie Ausgleichszahlungen problematisch.

Des Weiteren sollte die „Entfrierung“ von Verlust-, Zins- sowie EBITDA-Vorträgen der Gruppengesellschaft überdacht werden, da die Abkehr von der vollständigen Ergebniszurechnung und den einheitstheoretischen Modifikationen mit vielen Folgeproblemen verbunden ist.

Nicht zuletzt ist festzustellen, dass das IFSt-Modell keine durchgängige Verknüpfung zwischen der Verlusttragung und steuerlicher Verlustzurechnung schafft. Dies gilt sowohl in der favorisierten als auch in der nicht favorisierten Alternative. Sollte das Gruppenträgerkonto außerbilanziell erfasst werden, resultieren ausschließlich unmittelbar - nicht jedoch mittelbar - zugerechnete Steuerbilanzverluste in einer Minderung des „Investments“ des Gruppenträgers.

Das IFSt-Modell ist mit den **gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben** nicht vereinbar. Insbesondere ist die gestaltungsanfällige Berücksichtigung von weltweiten Liquidationsverlusten nicht dazu geeignet, den gemeinschaftsrechtlich gebotenen Import der laufenden Auslandsverluste zu ersetzen. Insoweit muss neben der weltweiten Berücksichtigung von Liquidationsverlusten eine zusätzliche Berücksichtigung von finalen Auslandsverlusten - auch im Verhältnis zu gebietsfremden Enkelgesellschaften - vollzogen werden, was mit weiteren Steuerausfallrisiken einhergeht. Zudem besteht die Gefahr, dass der grenzüberschreitende Gewinntransfer steuerneutral zu erfassen sein könnte, ohne dass der inländische Fiskus die Auslandsgewinne besteuern kann.

Die **Akzeptanz** der Wirtschaft zum IFSt-Modell dürfte vergleichsweise hoch ausfallen, weil der Gewinnabführungsvertrag fakultativ fortgeführt sowie neu abgeschlossen werden kann, so dass bestehende Unternehmensverträge und vereinbarte Ausgleichszahlungen beibehalten werden können. Zudem erscheinen insbesondere die zusätzliche Berücksichtigung von Liquidationsverlusten, die „Entfrierung“ von Vorgruppenvorträgen der Gruppengesellschaft sowie die „fiktive“ Einlagenrückgewähr bei Beteiligung von Minderheitsgesellschaftern attraktiv. Nicht zuletzt bietet das IFSt-Modell die Möglichkeit, die Steuerbelastung gestalterisch zu mindern, während Steuermehrbelastungen tendenziell vermieden werden können.

In der **Gesamtbetrachtung** ist festzuhalten, dass das IFSt-Modell zwar modern ist und eine hohe Akzeptanz erfahren dürfte. Allerdings ist es mit Steuerausfällen sowie unsachgerechten Rechtsfolgen verbunden, so dass es nur bedingt für die Organschaftsreform geeignet sein dürfte.

4.3 Gruppenbeitrags-Modell

4.3.1 Voraussetzungen

Die steuerliche Gruppe kann wahlweise durch einen Gruppenantrag begründet werden und nur bestimmte ausgewählte Gruppenmitglieder umfassen. Die fünfjährige Mindestdauer wird beibehalten und die Mindestbeteiligungsquote auf 95% des Nennkapitals und der Stimmrechte erhöht. Die persönlichen Voraussetzungen entsprechen grundsätzlich dem Status quo und enthalten die folgenden Anpassungen der Ansässigkeitsvoraussetzungen.

Gruppengesellschaften und Gruppenträger müssen entweder die Geschäftsleitung im Inland haben oder inländische Betriebsstätten einer EU/EWR-Kapitalgesellschaft sein. Zudem müssen die Beteiligungen an den Gruppengesellschaften bzw. der zwischengeschalteten EU/EWR-Kapitalgesellschaft zum inländischen Betriebsvermögen des Gruppenträgers gehören (Betriebstättenvorbehalt). Zweigniederlassungen von Unternehmen aus Drittstaaten sollen nicht mehr als Gruppenträger fungieren und finale Verluste von EU/EWR-Kapitalgesellschaften im Inland außer Ansatz bleiben, was abkommens- und gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsrisiken verschärfen dürfte.

Das Gruppenbeitrags-Modell ist mit fakultativ durchgeführten Ergebnisabführungsverträgen nicht vereinbar, räumt jedoch eine fünfjährige Übergangszeit ein, in der die organschaftlichen Regelungen weiterhin angewendet werden dürfen.

4.3.2 Rechtsfolgen

Das Gruppenbeitrags-Modell sieht für alle Gruppenmitglieder im Grundsatz eine Einzelveranlagung vor, wobei der Ergebnistransfer über quotale Gewinnausschüttungen und Einlagen im Verhältnis zum Gruppenträger und Minderheitsgesellschaftern erfolgt. Eine Ausnahme bilden die obligatorischen partiellen Aufwands- und Ertragskonsolidierungen für Zwecke der Zinsschrankenregelung, der gewerbesteuerlichen Korrekturvorschriften sowie der gewerbesteuerlichen Zerlegung. Hier gilt die steuerliche Gruppe als ein Betrieb, so dass die Zinsschrankenregelung und die Gewerbesteuer für die gesamte steuerliche Gruppe jeweils mit Wirkung und auf Ebene des Gruppenträgers zu ermitteln und festzusetzen ist. Daraus für den Gruppenträger resultierende Vor- und Nachteile sind ggf. durch Steuerumlagen auszugleichen.

Zentrales Element des Gruppenbeitragsmodells stellen die fakultativen, handels- und steuerbilanziell erfolgswirksamen Gruppenbeiträge als gruppenspezifische Erleichterung dar. Sie ermöglichen sowohl eine sofortige Verlustverrechnung als auch einen steuerneutralen Gewinntransfer und stellen zudem eine laufende Verknüpfung der Verlustverrechnung mit der Verlustverantwortung sicher. Sie können zwischen allen Gruppenmitgliedern in alle Richtungen geleistet sowie weitergeleitet werden, was eine phasengleiche Weiterleitung von Gruppengewinnen ermöglicht. Sofern an einer die Gruppenbeiträge leistenden Gruppengesellschaft Minderheitsgesellschafter beteiligt sind, erhalten sie eine „Ausgleichsdividende“. Die Ausgleichsdividende verhindert einen Vermögensnachteil der Minderheitsgesellschafter und ist wie eine „normale“ Dividende zu behandeln. Die steuerliche Wirkung von Gruppenbeiträgen, die bis zur Abgabe der Steuererklärungen vereinbart werden müssen, ist auf das nach körperschaftsteuerlichen Vorschriften ermittelte zu versteuernde Einkommen begrenzt. Zudem dürfen natürliche Personen und Personengesellschaften Gruppenbeiträge nur weiterleiten aber keine eigenen leisten.

Für den gewerbesteuerlichen Verlustausgleich sind die für einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Zwecke vorgenommenen Gruppenbeiträge maßgeblich. Um die Ausnutzung des Gefälles von Gewerbesteuerhebesätzen zu verhindern, werden ausschließlich positive Gruppenerträge aufsummiert und

die daraus resultierende Gewerbesteuerbelastung nach den allgemeinen Zerlegungsgrundsätzen aufgeteilt. Demnach wird der Grundsatz der Einzelveranlagung auch für gewerbesteuerliche Zwecke insoweit beibehalten, als dass negative Gewerbeerträge die Gewerbesteuerbelastung nicht mindern.

Die Nutzungsmöglichkeit von Verlust-, Zins- sowie EBITDA-Vorträgen von Gruppenträgern und Gruppengesellschaften entsprechen dem Status quo, so dass Vorgruppenvorträge von Gruppengesellschaften in der Gruppenphase als „eingefroren" gelten. In der Gruppenphase auf Ebene der Gruppengesellschaften neu entstandene Verlustvorträge können hingegen zum gruppeninternen Verlustausgleich genutzt werden.

4.3.3 Problemstellungen

4.3.3.1 Gewinnfall

4.3.3.1.1 Leistung von Gruppenbeiträgen

Soweit der von der Gruppengesellschaft erzielte Gruppengewinn wahlweise vollständig bis zur Abgabe der Steuererklärungen mittels eines handels- und steuerbilanziell erfolgswirksam zu erfassenden Gruppenbeitrags an den Gruppenträger transferieren kann, resultiert dem Grunde nach eine dauerhafte zutreffende Steuerbelastung der steuerlichen Gruppe. Der vollständige Gruppenbeitrag bewirkt eine steuerliche Gewinnzurechnung sowie einen steuerneutralen Gewinntransfer an den Gruppenträger. Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung bedarf es folglich keiner aperiodischen Anpassungen mehr.

Wie im Rahmen der Analyse der vorherigen Reformmodelle erörtert, kann der Gruppenbeitrag regelmäßig nicht vollständig erfolgen, soweit die Gruppengesellschaft die steuerliche Gruppe mit einem Verlustvortrag begründet oder in der Gruppenphase Beträge in die gesetzliche, satzungsmäßige oder wirtschaftlich begründete Gewinnrücklagen eingestellt hat.[175] Ebenfalls erfordert die Vollausschüttung eine vorherige Einlage des Gruppenträgers, soweit die Gruppengesellschaft in der Gruppenphase steuerbilanzielle Mehrgewinne realisiert hat.

Während die organschaftlichen Regelungen im vergleichbaren Fall die vollständige steuerliche Gewinnzurechnung vorsehen und lediglich die Vorschriften zu Minderabführungen greifen, wird ein entsprechender Minder-Gruppenbeitrag im Gruppenbeitrags-Modell gänzlich sanktioniert, weil in dieser Höhe weder eine steuerliche Gewinnzurechnung noch eine künftige steuerneutrale Ausschüttung zulässig ist.

Voraussetzung für die Vornahme eines handels- und steuerrechtlich erfolgswirksamen Gruppenbeitrags ist ein festgestelltes positives zu versteuerndes Einkommen der den Gruppenbeitrag leistenden Gruppengesellschaft. Dieses wird regelmäßig phasenverschoben festgestellt. Für steuerliche Zwecke ist der in der Folgeperiode beschlossene Gruppenbeitrag in dem Jahr zu erfassen, für welches es geleistet werden soll. Eine entsprechende Rückwirkung ist für handelsrechtliche Zwecke nicht sichergestellt.

Aus dem Gruppenbeitrags-Modell geht nicht hervor, ob die unterjährige Vornahme eines Vorab-Gruppenbeitrags zulässig ist. Dagegen spricht der Umstand, dass die handels- und steuerrechtliche Erfolgswirkung auf ein positives zu versteuerndes Einkommen des leistenden Gruppenmitglieds begrenzt ist, welches zu diesem Zeitpunkt noch nicht festgestellt ist. Da das Gruppenbeitrags-Modell

[175] I.d.S. sowie mit weiteren Fallkonstellationen auch Frey/Sälzer, BB 2012, 297.

keine entsprechende Sonderregelung vorsieht, dürfte die unterjährige Vornahme von erfolgswirksamen Gruppenbeiträgen ausscheiden.

Im Hinblick auf das im letzten Wirtschaftsjahr vor Beendigung der Gruppenbesteuerung erzielte Gruppeneinkommen ist festzustellen, dass dieses auch nach Beendigung der Gruppenbesteuerung für steuerliche Zwecke noch rückwirkend für die Gruppenphase durch Vornahme von Gruppenbeiträgen gruppenintern erfolgswirksam transferiert werden kann. Ein rückwirkender erfolgswirksamer gruppeninterner Ergebnistransfer dürfte allerdings dann problematisch sein, soweit die Beteiligung an der betroffenen Gruppengesellschaft veräußert oder die Gruppengesellschaft bereits liquidiert worden ist. Insoweit sind die gruppenspezifischen Steuererleichterungen des Gruppenbeitrags-Modells für das letzte Wirtschaftsjahr vor Beendigung der Gruppenbesteuerung nicht sichergestellt.

Eine weitere Problemstellung resultiert aus der Begrenzung des zulässigen Gruppenbeitrags auf das eigene zu versteuernde Einkommen der Gruppengesellschaft. Dieses dürfte regelmäßig sowohl vom Gewerbeertrag als auch vom handels- als und steuerbilanziellen Ergebnis der Gruppengesellschaft abweichen.

Da der Gewerbeertrag regelmäßig das zu versteuernde Einkommen übersteigt, kann der überschießende Teil des Gewerbeertrags nicht mit negativen Gewerbeerträgen anderer Gruppenmitglieder ausgeglichen werden. Sollte der Gewerbeertrag ausnahmsweise das zu versteuernde Einkommen der Gruppengesellschaft unterschreiten, entsteht ein (im Rahmen der laufenden Veranlagung) nicht zu berücksichtigender Gewerbeverlust. Insoweit ist eine gewerbesteuerliche Mehrbelastung der steuerlichen Gruppe festzustellen.

Zudem ist zu beachten, dass das zu versteuernde Einkommen bereits außerbilanzielle Korrekturen beinhaltet. Soweit das zu versteuernde Einkommen den Steuerbilanzgewinn der Gruppengesellschaft unterschreitet (außerbilanzielle Kürzung), kann der Differenzbetrag nur im Rahmen einer Gewinnausschüttung und somit unter unsachgerechter Herstellung einer Ausschüttungsbelastung an den Gruppenträger transferiert werden. Im Vergleich zu den organschaftlichen Regelungen ist folglich eine Ausschüttungsmehrbelastung festzustellen. Umgekehrt ermöglichen außerbilanzielle Hinzurechnungen fälschlicher Weise die steuerneutrale Ausschüttung von „Altrücklagen“ sowie handelsrechtlichen Mehrgewinnen.

Die auf außerbilanzielle Korrekturen entfallenden Steuermehr- und Steuerminderbelastungen dürften insbesondere im Hinblick auf Beteiligungserfolge gravierend sein. Da von der Gruppengesellschaft vereinnahmte Beteiligungsgewinne nur zu 5% im zu versteuernden Einkommen enthalten sind (§ 8b KStG), können die restlichen 95% der Beteiligungsgewinne nicht in Form von Gruppenbeiträgen sondern nur im Wege einer Gewinnausschüttung an den Gruppenträger transferiert werden. Somit unterliegen jeweils 95% der Beteiligungsgewinne einer mehrfachen Ausschüttungsbelastung auf Ebene der Gruppengesellschaft und des Gruppenträgers sowie aller zwischengeschalteten Gruppenmitglieder (Kaskadeneffekt). Da von der Gruppengesellschaft realisierten Beteiligungsverluste ihr zu versteuerndes Einkommen nicht tangieren (§ 8b KStG), kann die Gruppengesellschaft in dieser Höhe etwaige „Altrücklagen“ sowie handelsrechtlichen Mehrgewinne fälschlicherweise steuerneutral an den Gruppenträger transferieren.

In diesem Zusammenhang kann das Phänomen auftreten, dass eine Gruppengesellschaft zwar einen handels- und steuerbilanziellen Verlust erzielt, aufgrund außerbilanzieller Hinzurechnungen jedoch ein positives zu versteuerndes Einkommen aufweist. Im Gruppenbeitrags-Modell setzt die steuerliche Gewinnzurechnung an den Gruppenträger einen Gruppenbeitrag der Verlustgesellschaft an den Gruppenträger voraus. Soweit die Gruppengesellschaft keine „Altrücklagen“ oder handelsrechtliche Mehrgewinne aufweist, müsste der Gruppenträger folglich zuvor Einlagen in die Gruppengesellschaft vor-

nehmen, damit sie im Stande ist einen (um gesetzliche Mindestrücklagen geminderten) Gruppenbeitrag zu leisten. Zu beachten ist, dass für die wirtschaftliche Einlagenrückgewähr das steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft nicht zu verwenden ist, da der Gruppenbeitrag als Betriebsausgabe den ausschüttbaren Gewinn der Gruppengesellschaft mindert. Insoweit kann die vorgenommene Einlage fälschlicherweise zusätzlich für eine künftige steuerneutrale Einlagenrückgewähr verwendet werden.

Umgekehrt kann der Fall eintreten, dass die Gruppengesellschaft zwar einen handels- und steuerbilanziellen Gewinn erzielt, aufgrund außerbilanzieller Kürzungen jedoch ein negatives zu versteuerndes Einkommen aufweist. Im Gruppenbeitrags-Modell setzt die steuerliche Verlustzurechnung an den Gruppenträger einen Gruppenbeitrag des Gruppenträgers an die Gewinngesellschaft voraus. Dieser ist nur zulässig, soweit der Gruppenträger selbst eine Kapitalgesellschaft ist und ein hinreichendes positives zu versteuerndes Einkommen erzielt. Um die damit verbundene Fehlallokation zu revidieren, müsste die Gruppengesellschaft nicht nur en eigenen handelsbilanziellen Gewinn sondern auch den erhaltenen Gruppenbeitrag an den Gruppenträger ausschütten. Da beide Größen den ausschüttbaren Gewinns der Gruppengesellschaft vorher erhöhen, dürfte die vollständige Gewinnausschüttung regelmäßig vollständig der Ausschüttungsbelastung unterliegen und somit in einer Steuermehrbelastung gegenüber der Organschaft sowie der Einzelveranlagung resultieren.

Zu beachten sind auch die Rechtsfolgen der auf Ebene der Gruppengesellschaft vorgenommenen außerbilanziellen Korrekturen im Hinblick auf einkommensteuerpflichtige Gruppenträger.

So resultieren reguläre außerbilanzielle Hinzurechnungen i.S.d. § 4 Abs. 5 EStG bzw. § 10 KStG in dauerhaften Steuerminderbelastungen. Weil sie nicht mittels Gruppenbeitrag an den Gruppenträger transferiert werden können, unterliegen sie der Körperschaftsteuerbelastung auf Ebene der Gruppengesellschaft. Sollte der Transfer mittels Gruppenbeitrag ausnahmsweise gelingen, wird die Hochschleusung durch den steuerneutralen Transfer von „Altrücklagen“ sowie handelsrechtlichen Mehrgewinnen kompensiert, da insoweit das Teileinkünfteverfahren nicht greift.

Reguläre außerbilanzielle Kürzungen resultieren hingegen in dauerhaften Steuermehrbelastungen. Dies liegt darin begründet, dass sie die körperschaftsteuerpflichtige Bemessungsgrundlage der Gruppengesellschaft und somit die Höhe des zulässigen Gruppenbeitrags mindern. Dementsprechend unterliegt die Ausschüttung des Steuerbilanzgewinns in Höhe der außerbilanziellen Kürzung dem Teileinkünfteverfahren.

Auf Beteiligungserfolgen beruhende außerbilanzielle Korrekturen führen zu den nachfolgenden Rechtsfolgen im Hinblick auf einkommensteuerpflichtige Gruppenträger.

Soweit im zu versteuernden Einkommen der Gruppengesellschaft Beteiligungsgewinne enthalten sind, können sie nur i.H.v. 5% mittels (rückwirkenden) Gruppenbeitrag an den Gruppenträger transferiert werden. Die übrigen 95% können nur im Wege der (phasenverschobenen) Gewinnausschüttung transferiert werden, so dass diese dem Teileinkünfteverfahren unterliegt. Im Resultat ist daher sowohl eine Steuermehrbelastung festzustellen (Kaskadeneffekt) als auch eine phasenverschobene Realisierung der Beteiligungserfolge auf Ebene des Gruppenträgers festzustellen (Steuerstundung).

Im zu versteuernden Einkommen enthaltene Beteiligungsaufwendungen mindern das zu versteuernde Einkommen der Gruppengesellschaft nicht. Sie können folglich auch nicht in die Einkommensteuersphäre des Gruppenträgers transferiert werden (Lock-In-Effekt). Die damit einhergehende Steuermehrbelastung wird erst aperiodisch kompensiert, soweit der Gruppenträger die Beteiligung an der Gruppengesellschaft veräußert und sodann den Beteiligungsverlust realisiert.

Insofern ist zunächst festzustellen, dass der im Gruppenbeitrags-Modell idealerweise vorgesehene vollständige steuerliche Ergebnistransfer mittels Gruppenbeiträgen regelmäßig nicht erfolgen kann. Insbesondere die Anknüpfung der Gruppenbeiträge an das zu versteuernde Einkommen ist kritisch zu betrachten. So verhindert die Kappung des steuerwirksamen Ergebnistransfers den vollständigen Transfer von Gewerbeerträgen, was mit Steuermehrbelastungen einhergeht. Darüber hinaus resultieren außerbilanzielle Hinzurechnungen in dauerhaften Steuerminderbelastungen, während außerbilanzielle Kürzungen mit dauerhaften Steuermehrbelastungen einhergehen. Dies liegt letztlich darin begründet, das die außerbilanziellen Korrekturen zutreffender Weise keine Veränderung des ausschüttbaren Gewinn der Gruppengesellschaft gem. §§ 27 ff. KStG bewirken, jedoch fälschlicher Weise die Höhe der zulässigen Gruppenbeiträge tangieren.

Die steuerlichen Implikationen von nicht erfolgswirksam transferierten Gruppengewinnen werden im nachfolgenden Abschnitt erörtert.

4.3.3.1.2 Keine Leistung von Gruppenbeiträgen

Das Gruppenbeitrags-Modell sieht keine zwangsweise steuerliche Gewinnzurechnung an den Gruppenträger vor. Die steuerliche Gewinnzurechnung an den Gruppenträger kann ausschließlich im Wege von den erfolgswirksamen Gruppenbeiträgen vollzogen werden.

Ohne Vornahme von Gruppenbeiträgen unterliegen die Gruppenmitglieder der „modifizierten“ Einzelveranlagung. Eine von steuerlich unverbundenen Konzerngesellschaften abweichende Steuerbelastung ist im Hinblick auf die „Einfrierung“ von Verlustvorträgen von Gruppengesellschaften, der gruppenweiten Anwendung der Zinsschrankenregelung sowie der gruppenspezifischen gewerbesteuerlichen Vorschriften festzustellen.

Somit unterliegt ein von der Gruppengesellschaft erzielter und im obigen Sinne modifizierter Gruppengewinn der regulären Körperschaftsteuerbelastung auf Ebene der Gruppengesellschaft, soweit sie keinen Gruppenbeitrag an den Gruppenträger leistet. Der thesaurierte Gruppengewinn kann in künftigen Veranlagungszeiträumen lediglich im Wege einer regulären Gewinnausschüttung - und somit unter Herstellung der Ausschüttungsbelastung - an den Gruppenträger transferiert werden. Eine rückwirkende Erfassung des thesaurierten Gruppengewinns als Gruppenbeitrag scheidet nach Abgabe der Steuererklärungen aus. Ebenfalls kann eine vorgenommene Gewinnausschüttung nicht im Nachhinein in einen Gruppenbeitrag umqualifiziert werden. Demnach ist die einmal getroffene Entscheidung gegen die Vornahme eines erfolgswirksamen Gruppenbeitrags bindend.

Soweit die Gruppengesellschaft ihren Gruppengewinn selbst zu versteuern hat, scheidet ein gruppeninterner Ausgleich mit den Verlusten des Gruppenträgers aus. Dies gilt auch dann, wenn die Gruppengesellschaft ihren Gruppengewinn vollständig an den Gruppenträger ausschüttet. Demnach kann der Fall eintreten, dass der Gruppenträger einen Verlustvortrag ausweist, obwohl die steuerliche Gruppe einen Gesamtgewinn erzielt. Die Anwendung des Gruppenbeitrags-Modells kann daher im Vergleich zum Organschafts-Modell in temporären sowie dauerhaften Steuermehrbelastungen resultieren, wobei die Vornahme eines Gruppenbeitrags ggf. zwingend zu unterbleiben hat.

Insoweit ist festzustellen, dass das Gruppenbeitrags-Modell den unterlassenen Gewinntransfer über Gruppenbeiträge für steuerliche Zwecke sofort sanktioniert. Die steuerliche Sanktion übertrifft die im Einkommenszurechnungs-Modell im Thesaurierungsfall aperiodisch vorgesehenen Nachversteuerungsregelungen, als dass die steuerliche Ergebniszurechnung bereits laufend negiert wird und zudem auch den Ausschüttungsfall erfasst.

Soweit die Gruppengesellschaft den Gruppenbeitrag nicht vornimmt bzw. nicht vornehmen darf resultiert im Hinblick auf körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger eine dauerhafte Steuermehrbelastung. Denn der von der Gruppengesellschaft erzielte und bereits versteuerte Gruppengewinn kann nicht mehr steuerneutral an den Gruppenträger ausgeschüttet werden. Im Gegensatz zur Einheitsunternehmung sowie der Organschaft werden gruppeninterne Beteiligungserfolge im Gruppenbeitrags-Modell folglich nicht lückenlos eliminiert. Zudem können auf Ebene des Gruppenträgers Verlustvorträge trotz eines etwaigen Gesamtgruppengewinns entstehen.

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger können das Gruppenbeitrags-Modell hingegen gestalterisch zur Steuerstundung und Steuerumgehung nutzen. So profitieren sie von einer Thesaurierungsbegünstigung, weil die Gruppengewinne bis zur Ausschüttung der niedrigeren Körperschaftsteuerbelastung unterliegen. Die Hochschleusung auf das höhere Einkommensteuerniveau erfolgt erst im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung, da sie dem Teileinkünfteverfahren unterliegt. Andererseits können einkommensteuerpflichtige Gruppenträger eine Progressionsglättung unter Ausnutzung von persönlichen Freibeträgen und Freigrenzen erreichen, weil sie die Gruppengesellschaft dazu veranlassen können, ihre Gruppengewinne entweder zu thesaurieren, auszuschütten oder im Wege des Gruppenbeitrags zu transferieren.

Im Hinblick auf die Zinsschrankenregelung, die gewerbesteuerlichen Korrektur- und Zerlegungsvorschriften ist die Vornahme oder Abstandname von Gruppenbeiträgen unerheblich. Darüber hinaus wird die Gewerbesteuerbelastung der Gruppenträgers nach Maßgabe der Summe positiver Gewerbeerträge aller Gruppenmitglieder festgestellt. Etwaige nicht über Gruppenbeiträge ausgeglichene negative Gewerbeerträge des Gruppenträgers mindern die Gewerbesteuerbelastung des Gruppenträgers nicht, so dass eine Steuermehrbelastung der steuerlichen Gruppe entsteht. Zum Schicksal negativer Gruppenerträge ist auf Abschnitt 4.3.3.2.2 zu verweisen.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die unterbliebene „Abführung“ des Gruppenbeitrags an den Gruppenträger mit einer sofortigen Sanktion verbunden ist. So ist die steuerliche Ergebniszurechnung an den Gruppenträger und somit ein etwaiger gruppeninterner Verlustausgleich dauerhaft nicht zulässig. Ebenfalls unterliegt die Gewinnausschüttung einer Ausschüttungsbelastung, so dass ein steuerneutraler Gewinntransfer nicht mehr möglich ist. Für körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger resultiert die steuerliche Sanktion folglich in Steuermehrbelastungen. Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger wird hingegen die Möglichkeit eröffnet, eine Steuerstundung sowie Progressionsglättung unter Ausnutzung von persönlichen Freibeträgen und Freigrenzen gestalterisch herbeizuführen.

4.3.3.1.3 Beispielsfall

Beispiel 13 (GBM): Gewinnfall

Sachverhalt:

Der Gruppenträger (GT) ist Alleingesellschafter der Gruppengesellschaft (GG). Die Anschaffungskosten von GT aus der Beteiligung an GG betragen 100. Das Steuerbilanzkapital von GG beträgt zu Beginn der Gruppenbesteuerung 100 und entspricht dem Nennkapital. In der Gruppenphase erzielt GG einen Jahresüberschuss von 100, welcher sowohl dem Steuerbilanzergebnis als auch dem zu versteuernden Einkommen entspricht. GG transferiert ihren Gewinn in Wege eines aufwandswirksamen phasenverschobenen Gruppenbeitrags an GT. Anschließend soll die Gruppenbesteuerung beendet und die Beteiligung an GG veräußert werden.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen.

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten und auf die Vornahme von Steuerumlagen verzichtet werden.

Rechtsfolgen:

	GT						GG				∑ St
	zvE = GB	lfd. St	BE		VE		zvE vor GB	GB	zvE nach GB	St	
			Höhe	St	Höhe	St					
Alt. 1	100	45	0	0	0	0	100	-100	0	0	**45**
Alt. 2	100	30	0	0	0	0	100	-100	0	0	**30**

Die Gruppengesellschaft (GG) transferiert ihr zu versteuerndes Einkommen (zvE) an den Gruppentäger (GT) mittels aufwandswirksamen Gruppenbeitrags (GB). Nach Vornahme des GB betragen das zvE von GT 100 und von GG 0.

Die zutreffende laufende Steuerbelastungen betragen 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2) auf Ebene von GT und 0 auf Ebene von GG.

Der ausschüttbare Gewinn von GG beträgt nach Vornahme des GB 0 und von GT 100. Weitere Konten sind nicht vorgesehen.

Das handels- und steuerbilanzielle sowie das zu versteuernde Veräußerungsergebnis (VE) von GT beträgt jeweils 0.

Resultat:

Das Gruppenbeitrags-Modell resultiert im Grundfall und bei unterstellter phasenverschobenen Vollausschüttung in einer zutreffenden Steuerbelastung von einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern.

Abwandlung 1: GG thesauriert ihren Gruppengewinn

	GT						GG				∑ St
	zvE = GB	lfd. St	BE		VE		zvE vor GB	GB	zvE nach GB	St	
			Höhe	St	Höhe	St					
Alt. 1	0	0	0	0	70	18,9	100	0	100	30	**48,9**
Alt. 2	0	0	0	0	70	1,1	100	0	100	30	**31,1**

Soweit GG ihren Gruppengewinn thesauriert, wird dieser in einen „Außergruppengewinn" umqualifiziert. Ein steuerneutraler gruppeninterner Gewinntransfer mittels Ausschüttung oder nachträglichen Gruppenbeitrags ist nicht vorgesehen.

Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung bedarf es daher weder einer Nachversteuerung noch einer aperiodischen Anpassung, da eine steuerliche Ergebniszurechnung bereits laufend verwehrt wird.

Zu beachten ist, dass der im letzten Wirtschaftsjahr vor Beendigung der Gruppenbesteuerung von GG erzielte Gruppengewinn regelmäßig thesauriert wird, weil Gruppenbeiträge grundsätzlich erst nach Feststellung des Jahresüberschusses und somit phasenverschoben vorgenommen werden. Gleiches Ergebnis stellt sich ein, soweit GG den Gruppengewinn in Gewinnrücklagen einzustellen oder zum Ausgleich mit eigenen - aus der Vorgruppenphase stammenden - Verlustvorträgen zu verwenden hat. Der Verlustausgleich erfolgt dabei ausschließlich für handelsrechtliche Zwecke, da die steuerlichen Verlustvorträge „eingefroren" bleiben.

Das handels- und steuerbilanzielle sowie das zu versteuernde Veräußerungsergebnis (VE) von GT beträgt jeweils 70 und entspricht dem Gruppengewinn von GG nach Abzug von Steuern.

Insbesondere im Verhältnis zu körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern ist eine dauerhafte Steuermehrbelastung festzustellen, weil der laufend umqualifizierte Gruppengewinn der 5%igen Schachtelstrafe unterliegt. Im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern ist eine „typisierte" Steuermehrbelastung festzustellen, die auf der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens beruht.

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger können bis zur Veräußerung der Beteiligung an GG von einer „Thesaurierungsbegünstigung" profitieren.

Resultat:

Im (zwangsweisen) Thesaurierungsfall resultieren die Nachversteuerungsregelungen regelmäßig in temporären sowie dauerhaften Steuermehrbelastungen der steuerlichen Gruppe. Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger profitieren von einer Thesaurierungsbegünstigung.

Abwandlung 2: Der Gruppengewinn von GG besteht aus Beteiligungserträgen und soll phasenverschoben an GT transferiert werden

	GT						GG				∑ St
	zvE = GB	lfd. St	BE		VE		zvE vor GB	GB	zvE nach GB	St	
			Höhe	St	Höhe	St					
Alt. 1	5	2,3	95	25,7	0	0	5	-5	0	0	**27,9**
Alt. 2	5	1,5	95	1,4	0	0	5	-5	0	0	**2,9**

Abweichend vom Grundfall beträgt die zutreffende Steuerbelastung der steuerlichen Gruppe 27,0 (Alt. 1) oder 1,5 (Alt. 2) und entspricht der einmaligen Besteuerung der Beteiligungsgewinne auf Ebene von GT.

Da die Vornahme von GB allerdings auf das zvE des leistenden Gruppenmitglieds begrenzt ist, kann GG lediglich einen GB von 5 vornehmen. Die restlichen 95 müssen ausgeschüttet werden. Da die gruppeninternen Ausschüttungen nicht steuerneutral möglich sind, ist eine Steuermehrbelastung festzustellen (Kaskadeneffekt).

Resultat:

Der gruppeninterne Transfer von Beteiligungserfolgen löst einen Kaskadeneffekt aus, der in einer Steuermehrbelastung der steuerlichen Gruppe resultiert.

Abwandlung 3: Der Gruppengewinn von GG beruht ausschließlich auf regulären außerbilanziellen Hinzurechnungen

	GT						GG				∑ St
	zvE = GB	lfd. St	BE		VE		zvE vor GB	GB	zvE nach GB	St	
			Höhe	St	Höhe	St					
Alt. 1	0	0	0	0,0	-30	-8,1	100	0	100	30	**21,9**
Alt. 2	0	0	0	0,0	-30	0,0	100	0	100	30	**30,0**

Abweichend vom Grundfall beträgt die zutreffende Steuerbelastung der steuerlichen Gruppe 45 (Alt. 1) oder 30 (Alt. 2) und entspricht der einmaligen Besteuerung der außerbilanziellen Hinzurechnungen auf Ebene von GT.

Da GG keinen ausschüttbaren Gewinn aufweist, kann sie ihr zvE nicht an GT transferieren.

Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung erzielt GT einen Veräußerungsverlust i.H.v. 30 (VE), welcher der Steuerbelastung von GG entspricht.

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger können eine dauerhafte Steuerminderung erreichen, weil die außerbilanziellen Hinzurechnungen der niedrigeren Körperschaftsteuerbelastung unterliegen.

Zu beachten ist, dass GG ihre Altrücklagen i.H.d. außerbilanziellen Hinzurechnung steuerneutral an GT transferieren könnte. In diesem Fall können insbesondere körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger von einer unsachgerechten dauerhaften Steuerminderung profitieren.

Resultat:

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger können eine dauerhafte Steuerminderung erreichen, weil die außerbilanziellen Hinzurechnungen der niedrigeren Körperschaftsteuerbelastung unterliegen. Körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger können ebenfalls eine dauerhafte Steuerminderung erreichen, da GG ihre Altrücklagen steuerneutral an GT transferieren kann.

Abwandlung 4: Der Gruppengewinn von GG soll phasengleich (vorab) transferiert werden

	GT						GG				∑ St
	zvE = GB	lfd. St	BE		VE		zvE vor GB	GB	zvE nach GB	St	
			Höhe	St	Höhe	St					
Alt. 1	0	0	70	18,9	0	0	100	0	100	30	**48,9**
Alt. 2	0	0	70	1,1	0	0	100	0	100	30	**31,1**

Da GG im Zeitpunkt des Transfers kein positives zvE aufweist, dürfte der phasengleiche Gewinntransfer nur im Wege einer Gewinnausschüttung zulässig sein.

Im Verhältnis zu körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern ist eine dauerhafte Steuermehrbelastung festzustellen, weil die gruppeninterne Gewinnausschüttung der 5%igen Schachtelstrafe unterliegt. Im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern ist eine „typisierte" Steuermehrbelastung festzustellen, die auf der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens beruht.

Resultat:

Der phasengleiche Gewinntransfer ist nur im Wege der Gewinnausschüttung zulässig und löst dauerhafte Steuermehrbelastungen aus.

4.3.3.2 Verlustfall

4.3.3.2.1 Leistung von Gruppenbeiträgen

Soweit der von der Gruppengesellschaft erzielte Gruppenverlust wahlweise vollständig bis zur Abgabe der Steuererklärungen mittels eines handels- und steuerbilanziell erfolgswirksam zu erfassenden Gruppenbeitrags des Gruppenträgers ausgeglichen wird, resultiert dem Grunde nach eine dauerhafte zutreffende Steuerbelastung der steuerlichen Gruppe. Der vollständige Gruppenbeitrag bewirkt eine steuerliche Verlustzurechnung und verhindert die Entstehung eines gruppeninternen Beteiligungsverlusts im Zusammenhang mit der Beteiligung an der Gruppengesellschaft. Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung bedarf es folglich keiner aperiodischen Anpassungen mehr.

Allerdings dürfen einkommensteuerpflichtige Gruppenträger generell keine Gruppenbeiträge an die Gruppengesellschaft leisten. Insoweit ist ein gruppeninterner Verlustausgleich dauerhaft nicht zulässig (Lock-In-Effekt). Ein steuerlicher Verlusttransfer an den Gruppenträger scheidet ebenfalls aus, soweit der Gruppenträger keine hinreichenden Gewinne aufweist.

Darüber hinaus sind die im Gewinnfall aufgeführten Problemstellungen, bspw. im Hinblick auf außerbilanzielle Korrekturen oder einen abweichenden Gewerbeertrag, auch im Verlustfall anzutreffen.

Demnach ist eine zutreffende Steuerbelastung der steuerlichen Gruppe im Gruppenbeitrags-Modell auch im Verlustfall nicht sichergestellt. Zudem steht der Reformvorschlag der Rechtsformneutralität entgegen.

Die steuerlichen Implikationen des unterlassenen gruppeninternen Verlustausgleichs in Form des Gruppenbeitrags werden nachfolgend erörtert.

4.3.3.2.2 Keine Leistung von Gruppenbeiträgen

Das Gruppenbeitrags-Modell sieht keine zwangsweise steuerliche Verlustzurechnung an den Gruppenträger vor. Die steuerliche Verlustzurechnung an den Gruppenträger setzt die Vornahme eines erfolgswirksam zu erfassenden Gruppenbeitrags durch den Gruppenträger voraus. Die steuerliche Verlustzurechnung kann auch nicht durch eine erfolgsneutrale Einlage des Gruppenträgers herbeigeführt werden.

Ohne entsprechenden Gruppenbeitrag ist das negative zu versteuernde Einkommen der Gruppengesellschaft als eigener Verlustvortrag der Gruppengesellschaft zu erfassen. Dem Wortlaut des Gruppenbeitrags-Modells folgend, kann der aus der Gruppenphase stammende Verlustvortrag mit künftigen Gruppenbeiträgen verrechnet werden. Obwohl nicht ausdrücklich erwähnt, dürfte der Gruppenverlustvortrag auch mit eigenen künftigen Gewinnen der Gruppengesellschaft ausgeglichen werden. Dieses erweiterte Verständnis ist insbesondere im Hinblick auf einkommensteuerpflichtige Gruppenträger von essentieller Bedeutung, da sie keine Gruppenbeiträge an die Gruppengesellschaft leisten dürfen.

Insoweit sanktioniert das Gruppenbeitrags-Modell einen nicht erfolgswirksam vollzogenen Verlustausgleich sofort, ohne dass ein erfolgsneutraler Verlustausgleich für steuerliche Zwecke anerkannt wird. Im Gegensatz zu Vorgruppenverlusten werden Gruppenverluste jedoch nicht „eingefroren“. Zudem können Gruppenverluste abweichend zu Gruppengewinnen auch in künftigen Veranlagungszeiträumen durch Vornahme von Gruppenbeiträgen an den (körperschaftsteuerpflichtigen) Gruppenträger transferiert werden.

Da das Gruppenbeitrags-Modell keine zwangsweise steuerliche Verlustzurechnung an den Gruppenträger vorsieht, sind im Verlustfall des Gruppenträgers zwei getrennte Verlustvorträge auf Ebene des Gruppenträgers und der Gruppengesellschaft zu erfassen. Im künftigen Gewinnfall kann daher die Mindestbesteuerungsregelung gem. § 10d EStG ausgehebelt werden, weil die steuerliche Gruppe den Freibetrag i.H.v. 1 Mio. doppelt ausnutzen kann.

Dieser „Nebeneffekt“ kann von steuerlichen Gruppen gestalterisch optimiert werden. Hierfür sind im Falles eines Gesamtgruppenverlustes etwaige positive Gruppenergebnisse im Wege von Gruppenbeiträgen dergestalt gruppenintern zu verteilen, dass der saldierte Gruppenverlust auf möglichst viele Gruppenmitglieder entfällt. Soweit die steuerliche Gruppe in künftigen Veranlagungszeiträumen wieder einen Gesamtgewinn erzielt, sind die Gruppenbeiträge nach der Maßgabe vorzunehmen, dass möglichst viele Gruppenmitglieder einen Gruppengewinn zugewiesen bekommen. Auf diese Weise kann die steuerliche Gruppe die zuvor festgestellten Verlustvorträge unter mehrfacher Ausnutzung des Freibetrags gem. § 10d EStG zum Ausgleich mit dem Gruppengewinn verwenden.

Zu beachten ist, dass die Verteilung eines Gesamtgruppenverlustes auf möglichst viele Gruppenmitglieder nicht nur im Hinblick auf die Umgehung der Mindestbesteuerung sondern auch im Hinblick auf die Vermeidung einer gewerbesteuerlichen Mehrbelastung sinnvoll erscheint. Dies liegt darin begründet, dass die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage das zu versteuernde Einkommen i.S.d.

Körperschaftsteuerrechts regelmäßig übersteigen dürfte. Soweit der Gesamtgruppenverlust folglich nur auf Ebene eines Gruppenmitglieds kumuliert werden sollte, droht die Entstehung von positiven Gewerbeerträgen auf Ebene der übrigen Gruppenmitglieder, welche eine Gewerbesteuerbelastung auslösen.

Da einkommensteuerpflichtige Gruppenträger keine Gruppenbeiträge an die Gruppengesellschaft leisten dürfen, ist ein gruppeninterner Verlustausgleich dauerhaft nicht zulässig (Lock-In-Effekt), was der Rechtsformneutralität entgegensteht. Zudem erfolgt im Gewinnfall eine Hochschleusung der Gruppengewinne auf das Einkommensteuerniveau, soweit die Gruppengesellschaft einen Gruppenbeitrag an den Gruppenträger leistet respektive eine Gewinnausschüttung an ihn vornimmt, die dem Teileinkünfteverfahren unterliegt. Im analogen Verlustfall wird dem Gruppenträger eine höhere Einkommensteuerentlastung verwehrt. Der Gruppenträger kann eine kompensatorische Steuerentlastung erst im Veräußerungszeitpunkt realisieren, weil der entsprechende Beteiligungsverlust dem Teilabzugsverfahren unterliegt. Allerdings dürfte in diesem Fall ein etwaiger Verlustvortrag der Gruppengesellschaft untergehen, weil die Veräußerung der Beteiligung ein schädliches Ereignis i.S.d. § 8c KStG darstellt. Insoweit ist eine (quasi) dauerhafte Steuermehrbelastung von einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern festzustellen.

Das Schicksal von gewebesteuerlichen Verlusten (negative Gruppenerträge) regelt das Gruppenbeitrags-Modell nicht explizit.

Unstrittiger Weise bleibt der Gruppenträger alleiniger Steuerschuldner der Gewerbesteuer, um „Gestaltungsmöglichkeiten durch Ausnutzung der unterschiedlichen Höhe der Gewerbesteuerhebesätze“ zu vermeiden. Demnach ist die Gewerbesteuerbelastung der steuerlichen Gruppe ausschließlich auf Ebene des Gruppenträgers zu ermitteln und auf die Gruppenmitglieder zu zerlegen. Allerdings sind negative Gewerbeerträge bei der Ermittlung der laufenden Gewerbesteuerbelastung nicht zu berücksichtigen, weil die „gruppeninterne Verlustverrechnung … auch für Gewerbesteuerzwecke durch Gruppenbeiträge und nicht durch eine Zusammenrechnung der Einzelergebnisse“ erfolgt.

Die Schwierigkeit der steuerlichen Behandlung von gewerbesteuerlichen Verlustvorträgen des Gruppenträgers sowie der Gruppengesellschaft liegt folglich darin begründet, dass sie mit den Gewinnen des jeweils anderen Gruppenmitglieds nicht ausgeglichen werden sollen, während alleiniger Steuerschuldner der Gewerbesteuer der Gruppenträger ist.

Sollten nunmehr die gewerbesteuerlichen Verlustvorträge kumuliert auf Ebene des Gruppenträgers erfasst werden, könnte dieser den Verlustvortrag zum Ausgleich mit künftigen positiven Gewerbeerträgen verwenden. Auf diese Weise würde jedoch eine gruppeninterne Verlustverrechnung vollzogen, ohne dass der Gruppenträger entsprechende Verluste durch Vornahme von Gruppenbeiträgen ausgeglichen hätte. Da auf diese Weise die steuerliche Sanktion ins Leere liefe, scheidet diese Auslegung aus.

Sollten negative Gewerbeerträge ersatzlos wegfallen oder in der Gruppenphase „eingefroren“ werden, ist eine dauerhafte gewerbesteuerliche Mehrbelastung der steuerlichen Gruppe festzustellen. Daher ist auch diese Interpretationsvariante zu verwerfen.

Als einzige Alternative verbleibt daher die Erfassung der gewerbesteuerlichen Verlustvorträge auf Ebene der individuellen Gruppenmitglieder. Der für die körperschaftsteuerlichen Verlustvorträge vorgesehenen Technik folgend, wären künftige positive Gewerbeerträge der jeweiligen Gruppenmitglieder um die eigenen aus der Gruppenphase stammenden gewerbesteuerlichen Verlustvorträge zu mindern.

Allerdings steht dieser Vorgehensweise entgegen, dass der Gruppenträger alleiniger Steuerschuldner der Gewerbesteuer ist. Demnach sind die auf Ebene der Gruppengesellschaft festgestellten Verlustvorträge für die Ermittlung seiner Gewerbesteuerbelastung irrelevant. Zudem besteht die Gefahr, dass der Gruppenträger seine aus der Vorgruppenphase stammenden gewerbesteuerlichen Verlustvorträge zum Ausgleich mit den ihm von der Gruppengesellschaft zugerechneten positiven Gewerbeerträge verwendet, so dass wiederum eine gruppeninterne Verlustverrechnung vollzogen wird, ohne dass der Gruppenträger entsprechende Verluste durch Vornahme von Gruppenbeiträgen ausgeglichen hätte.

Demnach bedarf das Gruppenbeitrags-Modelle einer Sonderregelung, die sowohl den Ausgleich von gewerbesteuerlichen Verlusten des Gruppenträgers mit positiven Gewerbeerträgen anderer Gruppenmitglieder verhindert als auch den Ausgleich von individuellen gewerbesteuerlichen Verlustvorträgen aller Gruppenmitglieder mit eigenen positiven Gewerbeerträgen zulässt. Um einen Gleichlauf mit der steuerlichen Behandlung von körperschaftsteuerlichen Verlustvorträgen herzustellen, wären aus der Vorgruppenphase stammenden gewerbesteuerlichen Verlustvorträge von Gruppengesellschaften für die Dauer der Gruppenphase „einzufrieren".

In der Zusammenfassung ist zunächst festzustellen, dass ein gruppeninterner Verlustausgleich im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern nicht zulässig ist. Dies steht der Rechtsformneutralität entgegen und dürfte regelmäßig mit dauerhaften Steuermehrmehrbelastungen einhergehen (Lock-In-Effekt). Mögliche Steuermehrbelastungen sind auch im Verhältnis zu körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern möglich, soweit eine steuerliche Verlustzurechnung an den Gruppenträger in Erschöpfung eines eigenen positiven zu versteuernden Einkommens des Gruppenträgers nicht gelingt und die Gruppengesellschaft aufgrund eines schädlichen Ereignisses aus der steuerlichen Gruppe ausscheidet. Andererseits kann die steuerliche Gruppe im Falle eines unterbliebenen Verlustausgleichs von einer Umgehung der Mindestbesteuerung profitieren, da in diesem Falle mehrere Verlustvorträge entstehen und somit mehrere Freibeträge für den künftigen Verlustausgleich genutzt werden können. Nicht zuletzt bedarf es einer Sonderregelung für die steuerliche Erfassung von gewerbesteuerlichen Verlustvorträgen, um Steuermehr- und Steuerminderbelastungen zu vermeiden.

4.3.3.2.3 Beispielsfall

Beispiel 14 (GBM): Verlustfall

Sachverhalt:

Der Gruppenträger (GT) ist Alleingesellschafter der Gruppengesellschaft (GG). Die Anschaffungskosten von GT aus der Beteiligung an GG betragen 100. Das Steuerbilanzkapital von GG beträgt zu Beginn der Gruppenbesteuerung 100 und entspricht dem Nennkapital. In der Gruppenphase erzielt GG einen Jahresfehlbetrag von 100, welcher sowohl dem Steuerbilanzergebnis als auch dem zu versteuernden Einkommen entspricht. GT soll spiegelbildlich einen Gewinn von 100 erzielen und den Verlust von GG - soweit zulässig - durch einen aufwandswirksamen phasenverschobenen Gruppenbeitrag an GG ausgleichen. Anschließend soll die Gruppenbesteuerung beendet und die Beteiligung an GG veräußert werden.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen.

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten und auf die Vornahme von Steuerumlagen verzichtet werden.

Rechtsfolgen:

	GT						GG				∑ St
	zvE = GB	lfd. St	BE		VE		zvE vor GB	GB	zvE nach GB	St	
			Höhe	St	Höhe	St					
Alt. 1	100	45	0	0	-70	-18,9	-100	0	-100	-30	**-3,9**
Alt. 2	0	0	0	0	0	0,0	-100	100	0	0	**0,0**

Die zutreffende Steuerbelastung beträgt 0, weil das Gruppeneinkommen ebenfalls 0 beträgt.

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger (Alt. 1) dürfen keine Gruppenbeiträge an andere Gruppenmitglieder leisten (Verstoß gg. die Rechtsformneutralität). Der auf Ebene von GG erzielte Verlust steht daher dauerhaft nicht zum Ausgleich mit den Gewinnen von GT zur Verfügung (Lock-In-Effekt). Soweit GG den Gewinn künftig nutzen kann, beträgt die dauerhafte Steuerentlastung von GT 3,9, welche „typisierend" mit der Anwendung des Teilabzugsverfahrens einhergeht. Zu beachten ist jedoch, dass der eingeschlossene Verlust von GG regelmäßig untergehen dürfte, so dass die dauerhafte Steuermehrbelastung von GT 26,1 betragen dürfte, die auf den Verlustuntergang von 45 gemindert um die mit dem Veräußerungsverlust verbundene Steuererstattung von 18,9 entfällt.

Körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger (Alt. 2) dürfen Gruppenbeiträge an GG leisten, so dass ihre Steuerbelastung zutreffend ermittelt wird. Ihr Veräußerungsergebnis (VE) beträgt 0, da der Verlust von GG durch den Gruppenbeitrag von GT ausgeglichen worden ist.

Resultat:

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger unterliegen einer „quasi" oder tatsächlichen dauerhaften Steuermehrbelastung.

Abwandlung 3: Der Gruppenverlust von GG besteht aus Beteiligungsaufwendungen

	GT						GG				∑ St
	zvE = GB	lfd. St	BE		VE		zvE vor GB	GB	zvE nach GB	St	
			Höhe	St	Höhe	St					
Alt. 1	100	45,0	0	0,0	-100	-27	0	0	0	0	**18,0**
Alt. 2	100	30,0	0	0,0	-100	0	0	0	0	0	**30,0**

Abweichend vom Grundfall beträgt die zutreffende Steuerbelastung der steuerlichen Gruppe 18 (Alt. 1) oder 30 (Alt. 2) und entspricht der einmaligen Besteuerung des eigenen Gewinns von GT sowie der Beteiligungsverluste von GG auf Ebene von GT.

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger unterliegen einer „quasi" dauerhaften Steuermehrbelastung, die erst im Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung an GG umgekehrt wird.

Die Steuerbelastung von körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern ist auch ohne Vornahme von Gruppenbeiträgen zutreffend. Da das zvE von GG 0 beträgt, ist ein gruppeninterner Verlustausgleich nicht zielführend.

Resultat:

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger unterliegen einer „quasi" dauerhaften Steuermehrbelastung, die erst im Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung an GG umgekehrt wird.

Abwandlung 3: Der Gruppenverlust von GG beruht ausschließlich auf regulären außerbilanziellen Kürzungen

	GT						GG				∑ St
	zvE = GB	lfd. St	BE		VE		zvE vor GB	GB	zvE nach GB	St	
			Höhe	St	Höhe	St					
Alt. 1	100	45	0	0	30	8,1	-100	0	-100	-30	**23,1**
Alt. 2	0	0	0	0	100	1,5	-100	100	0	0	**1,5**

Die zutreffende Steuerbelastung beträgt 0, weil das Gruppeneinkommen ebenfalls 0 beträgt.

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger (Alt. 1) dürfen keine Gruppenbeiträge an andere Gruppenmitglieder leisten (Verstoß gg. die Rechtsformneutralität). Der auf Ebene von GG erzielte Verlust steht daher dauerhaft nicht zum Ausgleich mit den Gewinnen von GT zur Verfügung (Lock-In-Effekt). Soweit GG den Gewinn künftig nutzen kann, beträgt die dauerhafte Steuermehrbelastung von GT 23,1, welche zu 15 auf die Steuersatzdifferenz und zu 8,1 auf die Besteuerung des Veräußerungsgewinns i.H.d. Steuererstattung von GG entfällt. Zu beachten ist jedoch, dass der eingeschlossene Verlust von GG regelmäßig untergehen dürfte, so dass die dauerhafte Steuermehrbelastung von GT 45 betragen dürfte.

Körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger (Alt. 2) können GB vornehmen und einen gruppeninternen Verlustausgleich bewirken. Allerdings bewirkt der Gruppenbeitrag eine Fehlallokation, da GG weder einen handels- noch einen steuerbilanziellen Verlust erzielt hat. Der der vorgenommene Gruppenbeitrag unterliegt demnach einer dauerhaften Steuermehrbelastung, da er in einem Beteiligungsertrag (Veräußerungsgewinn oder Gewinnausschüttung) resultiert, welcher der 5%igen Schachtelstrafe unterliegt.

Resultat:

Sowohl einkommensteuerpflichtige als auch körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger müssen eine dauerhafte Steuermehrbelastung hinnehmen.

4.3.3.3 Mehrperiodige Grundfälle

4.3.3.3.1 Fiktive steuerliche Ergebniszurechnungen

Das Gruppenbeitrags-Modell sieht keine zwangsweise steuerliche Ergebniszurechnung an den Gruppenträger vor. Die steuerliche Ergebniszurechnung an den Gruppenträger wird ausschließlich durch Vornahme von Gruppenbeiträgen vollzogen. Dieser Mechanismus kann in fiktiven steuerlichen Ergebniszurechnungen resultieren.

Fiktive steuerliche Gewinnzurechnungen an den Gruppenträger sind festzustellen, soweit der Gruppenträger im Verlustfall keine Gruppenbeiträge an die Gruppengesellschaft vornimmt, während im entsprechen Gewinnfall die Gruppengesellschaft Gruppenbeiträge an den Gruppenträger leistet. Dieser Vorgehensweise folgend, werden dem Gruppenträger auch dann steuerliche Gewinne zugerechnet, wenn die Gruppengesellschaft in der Gruppenphase einen Gesamtverlust erzielt. Dieses Resultat dürfte sich im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern nicht selten einstellen, da diese keine Gruppenbeiträge an die Gruppengesellschaft leisten dürfen.

Fiktive steuerliche Verlustzurechnungen an den Gruppenträger entstehen analog, soweit der Gruppenträger im Verlustfall Gruppenbeiträge an die Gruppengesellschaft vornimmt, während im entsprechenden Gewinnfall keine Gruppenbeiträge an den Gruppenträger geleistet werden. Auf diese Weise werden dem Gruppenträger auch dann steuerliche Verluste zugerechnet, wenn die Gruppengesellschaft in der Gruppenphase einen Gesamtgewinn erzielt. Dieses Resultat scheidet im Verhältnis zu einkommen-

steuerpflichtigen Gruppenträgern aus, da diese keine Gruppenbeiträge an die Gruppengesellschaft leisten dürfen.

Fiktive steuerliche Ergebniszurechnungen können darüber hinaus auch im Verhältnis von Schwestergesellschaften und/oder Tochter- und Enkelgesellschaften entstehen, wobei hier keine Einschränkungen im Hinblick auf einkommensteuerpflichtige Gruppenträger zu beobachten sind. Die fiktiven steuerlichen Ergebniszurechnungen gehen über die Rechtsfolgen einer Einheitsunternehmung hinaus und können sowohl in Steuermehr- als auch in Steuerminderbelastungen resultieren. Insoweit haben sie zwingend zu unterbleiben.

Fiktive steuerliche Gewinnzurechnungen an den Gruppenträger wirken sich regelmäßig nachteilig aus, weil auf Ebene der Gruppengesellschaft ein Verlustvortrag entsteht und somit regelmäßig eine (temporäre) Steuermehrbelastung festzustellen ist. Allerdings kann die fiktive steuerliche Gewinnzurechnung zur gestalterischen Steuerumgehung genutzt werden, weil sie die steuerneutrale Auskehrung von „Altrücklagen“ sowie handelsrechtlichen Mehrgewinnen der Gruppengesellschaft an den Gruppenträger ermöglichen. Denn die Vornahme von Gruppenbeiträgen stellt stets eine Betriebsausgabe der Gruppengesellschaft dar, die den eigenen ausschüttbaren Gewinn mindert. Dies gilt auch dann, wenn die Gruppengesellschaft einen Gruppenverlustvortrag aufweist und der Gruppenbeitrag aus wirtschaftlicher Sicht unter Verwendung von „Altrücklagen“, handelsrechtlichen Mehrgewinnen oder Kapitalrücklagen der Gruppengesellschaft erfolgt. Die Vornahme des Gruppenbeitrags trotz bestehender Gruppenverluste bewirkt, dass etwaige „Altrücklagen“ mit dem Gruppenverlust saldiert werden und somit entfallen. Erfolgt der Gruppenbeitrag unter wirtschaftlicher Verwendung der Kapitalrücklagen wird ein etwaiges steuerliches Einlagekonto nicht tangiert, während der ausschüttbare Gewinn einen „negativen Wert“ annimmt. Somit kann in künftigen Veranlagungszeiträumen regelmäßig eine steuerneutrale Einlagengewähr erfolgen.

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger können die an ihn erfolgte fiktive steuerliche Gewinnzurechnung darüber hinaus zur Vornahme einer Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der Gruppengesellschaft verwenden, die aufgrund Anwendung des Teilabzugsverfahrens zusätzlich sein Einkommen mindert. Für körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger geht die Teilwertabschreibung mit einer möglichen Steuermehrbelastung einher, da die künftige Teilwertzuschreibung einen Beteiligungsertrag i.S.d. § 8b KStG darstellt.

Die Gestaltung der fiktiven steuerlichen Gewinnzurechnung wird begünstigt, wenn der Gruppenträger über eigene Verlustvorträge verfügt. Denn in dieser Konstellation tritt regelmäßig keine temporäre Steuermehrbelastung der steuerlichen Gruppe ein, weil die Entstehung eines Verlustvortrags auf Ebene der Gruppengesellschaft durch die Minderung des Verlustvortrags auf Ebene des Gruppenträgers kompensiert wird. Dieser Effekt kann sogar vorteilhaft sein, soweit der Gruppenträger auf eine andere Konzerngesellschaft verschmolzen werden soll. Die Gestaltung tritt an ihre Grenzen, soweit der Gruppenträger keinen Verlustvortrag aufweist und der auf Ebene der Gruppengesellschaft entstandene Verlustvortrag dauerhaft unterzugehen droht.

Fiktive steuerliche Verlustzurechnungen an den (körperschaftsteuerpflichtigen) Gruppenträger wirken sich regelmäßig nachteilig aus, weil auf Ebene des Gruppenträgers ein Verlustvortrag und somit regelmäßig eine (temporäre) Steuermehrbelastung entstehen kann. Die Gruppengesellschaft kann die fiktive steuerliche Gewinnzurechnung hingegen nicht mit eigenen „eingefroren“ Verlustvorträgen verrechnen. Zudem dürfte der Rücktransfer des Gruppenbeitrags an den Gruppenträger regelmäßig einer Ausschüttungsbelastung unterliegen. Denn die von der Gruppengesellschaft erhaltenen Gruppenbeiträge stellen stets eine Betriebseinnahme der Gruppengesellschaft dar, die den eigenen ausschüttbaren Gewinn erhöht. Der ausschüttbare Gewinn der Gruppengesellschaft weist folglich regel-

mäßig einen positiven Wert in Höhe der eigenen Gruppengewinne, während die eigenen Gruppenverluste den ausschüttbaren Gewinn nicht mindern. Somit sind die thesaurierten Gruppengewinne vorrangig für den Rücktransfer der Gruppenbeiträge zu verwenden.

Zudem können fiktive steuerliche Ergebniszurechnungen - auch zwischen Schwestergesellschaften - sinnvoll sein, um einen dauerhaften Verlustuntergang abzuwenden. Sollte bspw. die Beteiligung an einer Verlust-Gruppengesellschaft veräußert werden und die steuerliche Gruppe einen Gesamtverlust erzielen, können etwaige Gruppengewinne einzelner Gruppenmitglieder dazu verwendet werden, den Gruppenverlust der zu veräußernden Gruppengesellschaft auszugleichen.

Es sei daran zu erinnern, dass fiktive steuerliche Ergebniszurechnungen zwingend eintreten können, wenn Gruppenmitglieder aufgrund bestehender Verlustvorträge, eines laufenden Verlustes oder ihrer Rechtsform keine eigenen Gruppenbeiträge vornehmen können.

Im Resultat ist folglich festzustellen, dass fiktive Ergebniszurechnungen der gruppeninternen Ergebniskonsolidierung entgegenstehen und sowohl in Steuermehr- als auch in Steuerminderbelastungen resultieren können. Sie sind daher grundsätzlich abzulehnen. Allerdings ist auch zu berücksichtigen, dass die fiktiven Ergebniszurechnungen andererseits ermöglichen, einen mit der fehlenden zwangsweisen steuerlichen Ergebniszurechnung an den Gruppenträger verbundenen dauerhaften Verlustuntergang auf Ebene anderer Gruppenmitglieder abzuwenden.

Beispiel 15 (GBM): Fiktive Gewinnzurechnung

Sachverhalt:

Der Gruppenträger (GT) ist Alleingesellschafter der Gruppengesellschaft (GG). Die Anschaffungskosten von GT aus der Beteiligung an GG betragen 700. Das Steuerbilanzkapital von GG beträgt zu Beginn der Gruppenbesteuerung 1.000 und entfällt zu 700 auf das Nennkapital und zu 300 auf Gewinnvorträge aus der Vorgruppenphase (Altrücklagen). In den Perioden t=1,3,5 erzielt GG einen Jahresfehlbetrag von 300, welcher sowohl dem Steuerbilanzergebnis als auch dem zu versteuernden Einkommen entspricht. In den Perioden t=2,4,6 erzielt GG einen spiegelbildlichen Gruppengewinn von 100.

GG soll ihre Gewinne durch Vornahme von aufwandswirksamen Gruppenbeiträgen an GT transferieren, während GT die Verluste von GG nicht ausgleichen soll.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen.

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten und auf die Vornahme von Steuerumlagen verzichtet werden.

Rechtsfolgen:

	GT						GG				∑ St
	zvE = GB	lfd. St	BE		VE		zvE vor GB	GB	zvE nach GB	St	
			Höhe	St	Höhe	St					
Alt. 1	300	135	0	0	-330	-89,1	-600	-300	-900	-270	**-224,1**
Alt. 2	300	90	0	0	-330	0,0	-600	-300	-900	-270	**-180,0**

Die zutreffende kumulierte Steuerbelastung der steuerlichen Gruppe beträgt -198,0 (Alt. 1) bzw. -175,5 (Alt. 2) und entspricht der einmaligen Steuerentlastung des Gruppenverlustes i.H.v. 600 sowie der einmaligen Ausschüttungsbelastung der Altrücklage von 300 auf Ebene von GT.

Der kumulierte Verlust von GG beträgt 900. Da Gewinne aufwandswirksam an GT transferiert worden sind, mindern sie den Verlust von GG nicht. Etwaige Kapitalerhaltungsvorschriften sollen annahmegemäß nicht greifen.

GT muss die erhaltenen Gruppenbeiträge versteuern. Zudem erzielt er einen Veräußerungsverlust i.H.v. 330, welcher dem kumulierten Verlust von 900 gemindert um die Altrücklagen von 300 und die Steuererstattung von GG von 270 entspricht.

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger können von der fiktiven Gewinnzurechnung zwar i.H.v. 26,1 profitieren. Der potenziellen Steuerersparnis hängt jedoch von etwaigen Steuerumlagen ab, ist mit einer temporären Steuermehrbelastung verbunden und steht einem enormen Risiko gegenüber, weil die auf Ebene von GG festgestellten Verlustvorträge eingeschlossen sind und ggf. unterzugehen drohen.

Körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger profitieren von der steuerneutralen Auskehrung der Altrücklage, so dass sie eine Steuerminderung i.H.v. 4,5 erreichen können. Der Verlustvortrag auf Ebene von GG ist tendenziell unschädlich, soweit GT über eigene Verlustvorträge und GG über hinreichend stille Reserven verfügen. Die fiktive Verlustzurechnung ist folglich geeignet, den Verlustuntergang im Falle eines schädlichen Ereignisses auf Ebene von GT zu umgehen.

Resultat:

Körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger können die fiktive Gewinnzurechnung gestalterisch zu einer steuerneutralen Auskehrung von Altrücklagen nutzen. Darüber hinaus kann der Verlustuntergang im Falle eines schädlichen Ereignisses umgangen werden.

Beispiel 16 (GBM): Fiktive Verlustzurechnung

Sachverhalt:

Der Gruppenträger (GT) ist Alleingesellschafter der Gruppengesellschaft (GG). Die Anschaffungskosten von GT aus der Beteiligung an GG betragen 1.000. Das Steuerbilanzkapital von GG beträgt zu Beginn der Gruppenbesteuerung 1.000 und entspricht dem Nennkapital. In den Perioden t=1,3,5 erzielt GG einen Jahresüberschuss von 300, welcher sowohl dem Steuerbilanzergebnis als auch dem zu versteuernden Einkommen entspricht. In den Perioden t=2,4,6 erzielt GG einen spiegelbildlichen Gruppenverlust von 100.

GG soll ihre Gewinne thesaurieren, während GT den Gruppenverlust durch Vornahme von aufwandswirksamen Gruppenbeiträgen an GG ausgleichen soll.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen.

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten und auf die Vornahme von Steuerumlagen verzichtet werden.

Rechtsfolgen:

	GT						GG				∑ St
	zvE = GB	lfd. St	BE		VE		zvE vor GB	GB	zvE nach GB	St	
			Höhe	St	Höhe	St					
Alt. 1	0	0	0	0	420	113,4	600	0	600	180	**293,4**
Alt. 2	-300	-90	0	0	630	9,5	600	300	900	270	**189,5**

Die zutreffende kumulierte Steuerbelastung der steuerlichen Gruppe beträgt 270 (Alt. 1) bzw. 180 (Alt. 2) und entspricht der einmaligen Steuerbelastung des Gruppenverlustes i.H.v. 600 auf Ebene von GT.

Der kumulierte Gewinn von GG beträgt 900.

Im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern ist der kumulierte Gewinn von GG um die eigenen Verluste zu mindern, da GT keine GB an GG vornehmen kann. Demnach weist GG ein kumuliertes zvE von 600 auf, welcher in einer Steuerbelastung von 180 resultiert. Das VE von GT beträgt hierbei 420 und entfällt auf das kumulierte Gruppenergebnis von GG nach Steuern (= 600 - 180). Die Gesamtsteuerbelastung von GT ist um 23,4 zu hoch und resultiert aus der „typisierten" Anwendung des Teileinkünfteverfahrens.

Körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger müssen eine dauerhafte Steuermehrbelastung von 9,5 hinnehmen, die auf die 5%ige Schachtelstrafe des Veräußerungsergebnisses entfällt. Das VE von GT beträgt hierbei 630 und entfällt auf das kumulierte Gruppenergebnis von GG zzgl. der Gruppenbeiträge von GT nach Steuern (= 600 + 300 - 270).

Resultat:

Fiktive Verlustzurechnungen können nur im Verhältnis zum körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträger entstehen, wobei sie mit einer dauerhaften Steuermehrbelastung verbunden sind.

4.3.3.3.2 Minderheitsgesellschafter

Soweit gruppenexterne Minderheitsgesellschafter an einer Gruppengesellschaft beteiligt sind, dürfte ein gruppeninterner Ergebnistransfer mittels Gruppenbeiträgen regelmäßig unterbleiben. Ursächlich dafür sind die „Ausgleichsdividenden", welche einerseits in Vermögensverschiebungen zu Gunsten der Minderheitsgesellschafter und andererseits in steuerpflichtigen Einkünften der Gruppengesellschaft resultieren. Gerade in mehrperiodigen Konstellationen können die Rechtsfolgen der „Ausgleichsdividenden" ein erhebliches Ausmaß annehmen, welches die Vornahme von Gruppenbeiträgen verhindert.

Einen schwankenden Ergebnisverlauf der Gruppengesellschaft unterstellt, resultiert jeder einseitig durch den Gruppenträger im Wege des Gruppenbeitrags vorgenommener Verlustausgleich in einer beteiligungsproportionalen Schenkung an die Minderheitsgesellschafter (Vermögensverschiebung). Im analogen Gewinnfall erhalten Minderheitsgesellschafter eine „Ausgleichsdividende", welche einen an den Gruppenträger vorgenommenen Gruppenbeitrag mindert. Mangels eines kompensatorischen Effekts, entfaltet die im Verlustfall erfolgte Schenkung daher dauerhafte Wirkung.

Da die Ausgleichsdividende „ertragsteuerlich wie eine ‚normale' Dividende zu behandeln" ist, dürfte sie zudem den Gewinn der Gruppengesellschaft nicht mindern. Folgerichtig müsste die Gruppengesellschaft die Ausgleichsdividende als eigenes Einkommen versteuern.

Betrachtet man nunmehr eine Gruppengesellschaft, welche ein schwankendes jedoch ausgeglichenes Gruppenergebnis erzielt, erscheint es aus Gruppensicht regelmäßig vorteilhafter, auf die Vornahme von Gruppenbeiträgen zu verzichten.

Denn soweit die Gruppenmitglieder auf die Vornahme von Gruppenbeiträgen verzichten, können die auf Ebene der Gruppengesellschaft festzustellenden Gruppenverluste regelmäßig mit eigenen Gruppengewinnen der Gruppengesellschaft ausgeglichen werden. Die Vornahme eines Gruppenbeitrags an die Gruppengesellschaft dürfte ausnahmsweise im Hinblick auf die Abwendung eines dauerhaften Untergangs von etwaigen auf Ebene der Gruppengesellschaft festgestellten Gruppenverlustvorträgen vorteilhaft erscheinen.

Hingegen resultiert der gruppeninterne Ergebnistransfer mittels Gruppenbeiträgen in dauerhaften Steuermehrbelastungen der steuerlichen Gruppe und Vermögensnachteilen des Gruppenträgers. So müsste die Gruppengesellschaft in Höhe der kumulierten Ausgleichsdividenden einen „fiktiven"

Gruppengewinn versteuern, obwohl sie ein ausgeglichenes Gruppenergebnis erzielt. In korrespondierender Höhe wäre dem Gruppenträger ein „fiktiver“ Gruppenverlust zuzurechnen, welcher ohne eigene Gewinne des Gruppenträgers ungenutzt unterzugehen droht. Darüber hinaus entspricht der „fiktive“ Gruppenverlust dem Vermögensnachteil des Gruppenträgers, welcher auf die Schenkung an Minderheitsgesellschafter entfällt.

In einer längerfristigen Betrachtung bewirkt der sofortige gruppeninterne Verlustausgleich folglich einen Vermögenstransfer an die Minderheitsgesellschafter, welcher sowohl den Wert des auf Ebene der Gruppengesellschaft festgestellten Verlustvortrags als auch den Kapitaleinsatz des Gruppenträgers übersteigen kann. Dies liegt darin begründet, dass mit jedem wiederholten einseitigen Verlustausgleich durch den Gruppenträger eine wiederholte Schenkung an Minderheitsgesellschafter vollzogen wird.

Zudem ist zu beachten, dass das Gruppenbeitrags-Modell dem Grunde nach keine Steuerumlagen vorsieht. Dies resultiert aus dem Umstand, dass die Gruppenbeiträge aufwandswirksam zu erfassen sind. Nach vollständig vorgenommenem Gruppenbeitrag beträgt das zu versteuernde Einkommen regelmäßig 0, weshalb die Steuerumlage obsolet wird. Steuerumlagen sind ausnahmsweise vorzunehmen, soweit „Vor- und Nachteile aufgrund der Zinsschranke“ oder „aufgrund der gezahlten Gewerbesteuer … nach Maßgabe der gesellschaftsrechtlichen Vorgaben gegebenenfalls durch eine Steuerumlage auszugleichen“ sind. Die Steuerumlage gleicht folglich gegebenenfalls nur diejenigen Steuermehr- und Steuerminderbelastungen des Gruppenträgers aus, die aus der gruppenweiten Anwendung der Zinsschrankenregelung oder abweichender effektiver Gewerbesteuersätze entstehen. Gegebenenfalls wäre eine Gewerbesteuerumlage auch dann zu leisten, soweit die Gewerbesteuer auf die an Minderheitsgesellschafter geleistete Ausgleichsdividende entfällt. Denn die Gewerbesteuer trägt auch in diesem Fall der Gruppenträger und nicht die Gruppengesellschaft.

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass die im Gruppenbeitrags-Modell zulässigen Gruppenbeiträge bei Existenz von Minderheitsgesellschaftern regelmäßig nicht vorgenommen werden dürften, um eine dauerhafte Steuermehrbelastung der steuerlichen Gruppe sowie einen Vermögensabfluss an Minderheitsgesellschafter zu verhindern. Ausnahmsweise dürfte die steuerliche Gruppe einen Vermögensabfluss hinnehmen, um einen drohenden dauerhaften Verlustuntergang abzuwenden.

Beispiel 17 (GBM): Minderheitsgesellschafter

Sachverhalt:

Der Gruppenträger (GT) ist zu 95% an der Gruppengesellschaft (GG) beteiligt. Die übrigen 5% werden von gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern (MiG) gehalten. Das Steuerbilanzkapital von GG beträgt zu Beginn der Gruppenbesteuerung 100 und entspricht dem Nennkapital. In der Gruppenphase erzielt GG einen Jahresüberschuss von 100, welcher sowohl dem zuzurechnenden Steuerbilanzergebnis als auch dem zu versteuernden Einkommen entspricht.

GG nimmt keine Steuerumlage an GT vor, weil die Zinsschrankenregelung nicht greift und die effektiven Gewerbesteuersätze von GT und GG identisch sein sollen. Aus Vereinfachungsgründen wird unterstellt, dass GG i.H.d. Ausgleichszahlung selber der Gewerbesteuerbelastung unterliegt, obwohl im Gruppenbeitrags-Modell der Gruppenträger Steuerschuldner der Gewerbesteuer ist.

GG leistet i.H.d. Gruppengewinns einen aufwandswirksamen Gruppenbeitrag an GT sowie eine Ausgleichsdividende an MiG. Die auf die Ausgleichsdividende entfallende Steuerbelastung soll die Höhe der Ausgleichsdividende mindern. Anschließend soll die Gruppenbesteuerung beendet und die Beteiligung an GG veräußert werden.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen. Die Grenzsteuerbelastung von MiG soll 45% betragen

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten.

Rechtsfolgen:

	GT						GG				∑ St
	zvE = GB	lfd. St	BE		VE		zvE vor GB	GB	zvE nach GB	St	
			Höhe	St	Höhe	St					
Alt. 1	95	42,8	0	0	0	0,0	100	-95	5	1,5	**44,3**
Alt. 2	95	28,5	0	0	0	0,0	100	-95	5	1,5	**30,0**

GG soll ihren Gruppengewinn zu 95 an GT mittels aufwandswirksamen Gruppenbeitrags an GT transferieren. Der verbleibende und auf MiG entfallende Gewinn von 5 ist (annahmegemäß) auf Ebene von GG zu versteuern und resultiert in einer Steuerbelastung von 1,5. Die verbliebenen 3,5 werden an MiG ausgeschüttet.

*Die Ausschüttungsbelastung von MiG beträgt 0,7 (= 3,5 * 60% * 45%).*

In der Gesamtbetrachtung resultiert eine zutreffende Steuerbelastung der steuerlichen Gruppe und der MiG.

Resultat:

Bei Existenz von Minderheitsgesellschaftern erfolgt der steuerliche Gewinntransfer (für körperschaftsteuerliche Zwecke) nur beteiligungsproportional. Im Übrigen resultiert eine zutreffende Gesamtsteuerbelastung.

Abwandlung 1: Die übrigen 5% an GG werden von einem anderen Gruppenmitglied gehalten

Innerhalb der steuerlichen Gruppe können die Gruppenbeiträge auch an Schwestergesellschaften vorgenommen werden, so dass eine zutreffende Gesamtsteuerbelastung resultiert

Resultat:

Eine Sonderregelung im Verhältnis zu gruppeninternen Minderheitsgesellschaftern ist nicht erforderlich.

Abwandlung 2: GG erzielt abweichend einen Gruppenverlust i.H:v. 100, welcher - soweit zulässig - durch GT ausgeglichen werden soll

	GT						GG				∑ St
	zvE = GB	lfd. St	BE		VE		zvE vor GB	GB	zvE nach GB	St	
			Höhe	St	Höhe	St					
Alt. 1	0	0	0	0	-66,5	-18,0	-100	0	-100	-30	**-48,0**
Alt. 2	-100	-30	0	0	0,0	0,0	-100	100	0	0	**-30,0**

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger (Alt. 1) dürfen keine Gruppenbeiträge an GG leisten. Daher bleibt der Verlust von GG eingeschlossen (Lock-In-Effekt). Unter der Annahme, dass der Verlust von GG erstattet wird, realisiert GT einen Veräußerungsverlust von 66,5 und MiG von 3,5, so dass die Gesamtsteuerentlastung 48,7 beträgt. Die Abweichung von der zutreffenden Steuerentlastung von 45,0 ist auf die „typisierende" Steuerentlastung des Teilabzugsverfahrens zurückzuführen.

Körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger können einseitig einen Gruppenbeitrag an GG vornehmen und einen gruppeninternen Verlustausgleich erreichen. Allerdings ist eine Schenkung von GT an MiG i.H.v. 3,5

festzustellen, da GT den Gruppenbeitrag einseitig leistet, ohne dass MiG eine erfolgsneutrale Einlage vornehmen muss.

Resultat:

Der Verlustausgleich kann nur von körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern vorgenommen werden und resultiert in einer Schenkung von GT an MiG.

Abwandlung 2: GG Die übrigen 5% an GG werden von einem anderen Gruppenmitglied gehalten

Innerhalb der steuerlichen Gruppe können die Gruppenbeiträge auch an Schwestergesellschaften vorgenommen werden, so dass eine zutreffende Gesamtsteuerbelastung resultiert

Resultat:

Eine Sonderregelung im Verhältnis zu gruppeninternen Minderheitsgesellschaftern ist nicht erforderlich.

Abwandlung 3: GG soll in t=1,3,5 einen Verlust von 1.000 und in den Perioden t=2,4,6 einen Gewinn von 1.000 erzielen; im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen GT sollen keine GB vorgenommen werden; im Verhältnis zu körperschaftsteuerpflichtigen GT sollen GB sowohl im Gewinn- als auch im Verlustfall erfolgen

	GT						GG				∑ St
	zvE = GB	lfd. St	BE		VE		zvE vor GB	GB	zvE nach GB	St	
			Höhe	St	Höhe	St					
Alt. 1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	**0**
Alt. 2	-150	-45	0	0	0	0	0	150	150	45	**0**

Annahmegemäß soll GG auch die Gewerbesteuerbelastung tragen, wobei Kapitalerhaltungsvorschriften ausgeblendet werden.

Zutreffender Weise sollte die Steuerbelastung 0 betragen, da das Gesamtergebnis 0 beträgt. Demnach sollten die Vermögenspositionen von GT und MiG auch nicht tangiert werden.

Dies trifft nur zu, soweit weder GT noch GG Gruppenbeiträge vornehmen.

Dies trifft im Hinblick auf einkommensteuerpflichtige Gruppenträger zu, da sie zwangsweise keine Gruppenbeiträge an GG vornehmen können (Alt. 1). Allerdings muss GT hierbei einen temporären Steuernachteil hinnehmen, weil kein gruppeninterner Verlustausgleich zulässig ist.

Dieses Ergebnis können auch körperschaftsteuerpflichtige Gruppenträger erreichen, soweit sie auf die Vornahme von Gruppenbeiträgen verzichten würden.

*Sollten sie hingegen Gruppenbeiträge vornehmen (Alt. 2), erfolgt der steuerliche Verlusttransfer vollständig, während der Gewinntransfer nur beteiligungsproportional erfolgt. GG muss 150 versteuern (= 5% des kumulierten Gruppengewinns = 5% * 3.000), was in einer Steuerbelastung von 45 resultiert.*

MiG erhalten von GG eine Ausgleichsdividende von insgesamt 105, ohne dass GG einen Gesamtgewinn erzielt hat. Dieser Vermögensvorteil von MiG beruht auf einer Schenkung von GT. Der Vermögensnachteil von GT beträgt 105. Die Steuerbelastung von GG ist nicht zu berücksichtigen, da sie (annahmegemäß) mit einem Steuervorteil von GT einhergeht.

Resultat:

In einer längerfristigen Betrachtung kann die Schenkung von GT an MiG sowohl den Steuervorteil als auch das Eigenkapital von GG überschreiten.

4.3.3.4 Gewerbesteuer

Das Gruppenbeitrags-Modell dürfte im Rahmen der laufenden Veranlagung mit einer gewerbesteuerlichen Mehrbelastung der steuerlichen Gruppe resultieren. Denn soweit der Gewerbeertrag das zu versteuernde Einkommen einer Gruppengesellschaft überschreitet, kann dieses nicht mit den Verlusten anderer Gruppenmitglieder ausgeglichen werden. Soweit der Gewerbeertrag das zu versteuernde Einkommen der Gruppengesellschaft unterschreitet, resultiert die Vornahme eines höchstzulässigen Gruppenbeitrags in einem negativen Gewerbetrag der Gruppengesellschaft, welcher die laufende Gewerbesteuerbelastung des Gruppenträgers nicht mindert.

Zudem bedarf es einer Konkretisierung im Hinblick auf die steuerliche Behandlung von gewerbesteuerlichen Verlustvorträgen. So wäre der Ausgleich eines auf Ebene des Gruppenträgers festgestellten Verlustvortrags mit dem ihm „lediglich" zugerechneten Gewerbeerträgen der übrigen Gruppenmitglieder zu unterbinden. Andererseits wären negative Gewerbeerträge der Gruppenmitglieder als eigener Verlustvortrag zu erfassen und dieser zum Ausgleich mit eigenen Gewerbeerträgen zuzulassen.

Nach dem hier dargelegten Verständnis sind gewerbesteuerliche Verlustvorträge den jeweiligen Gruppenmitgliedern zuzurechnen. Nach Beendigung der Gruppenbesteuerung behalten die Gruppenmitglieder ihren gewerbesteuerlichen Verlustvortrag bei.

Zu beachten ist, dass die gewerbesteuerlichen Verlustvorträge nach Beendigung der Gruppenbesteuerung keinem Zerlegungsmaßstab mehr unterliegen. Die steuerliche Gruppe kann diesen Umstand zur Gewerbesteuerumgehung nutzen, indem die Gruppenmitglieder während der Gruppenphase eine „fiktive" Verlustzurechnung an das Gruppenmitglied vollziehen, welches dem höchsten Gewerbesteuerhebesatz unterliegt. Nach Beendigung der Gruppe könnte verfügt das Gruppenmitglied folglich über „fiktive" Verlustvorträge, welche zum Ausgleich mit künftigen Gewerbeerträgen genutzt werden können. Dabei ist zu beachten, dass die hebeberechtigte Gemeinde in Höhe der „fiktiven" Verlustvorträge einseitig auf Gewerbesteuereinnahmen verzichten muss.[176]

Nicht zuletzt sind die Gestaltungsmöglichkeiten des Gruppenbeitrags-Modells im Hinblick auf Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer des Gruppenträgers gem. § 35 EStG zu beachten.

Sollte der Gruppenträger in einem Veranlagungszeitraum beispielsweise sonstige negative Einkünfte erzielen, kann er die Anwendung der Ermäßigungshöchstbetrags i.S.d. § 35 Abs. 1 EStG und somit einen dauerhaften Untergang von Gewerbesteuer-Anrechnungsüberhängen dadurch verhindern, dass die Gruppengewinne der übrigen Gruppenmitglieder nicht im Wege des Gruppenbeitrags an ihn transferiert werden. Zwar führt der Gruppenträger in diesem Fall trotzdem die Gewerbesteuer für die Gewinne der übrigen Gruppenmitglieder ab, da er alleiniger Steuerschuldner der Gewerbesteuer ist. Allerdings stellt die „für" die übrigen Gruppenmitglieder geleistete Gewerbesteuer keine definitive Steuerbelastung des Gruppenträgers sondern vielmehr eine „reguläre" Vorbelastung von künftigen Beteiligungserträgen des Gruppenträgers dar, welche sodann dem Teileinkünfteverfahren unterliegen.

4.3.3.5 Grunderwerbsteuer

Zu beachten ist, dass die Begründung der Gruppenbesteuerung mit einem grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgang einhergehe kann, soweit zum Betriebsvermögen der Gruppengesellschaften inländische Grundstücke gehören. Denn die 95%ige Mindestbeteiligungsquote erfüllt gleichzeitig die Vo-

[176] So auch Herzig, obgleich er die regulären Gruppenbeiträge vor Augen hatte; vgl. Beihefter DStR 30/2010, 64.

raussetzung des Übergang, der Übertragung bzw. der Vereinigung von mindestens 95% an einer Gesellschaft (§ 1 GrEStG).

Insoweit enthält das Gruppenbeitrags-Modell eine Eintrittsschranke, welche die Begründung einer steuerlichen Gruppe behindern kann.

4.3.3.6 Mehrstufige Gruppenbesteuerung

Die fakultative Vornahme von Gruppenbeiträgen ist im Gruppenbeitrags-Modell in alle Richtungen sowie stufenüberspringend zulässig. Eine zwingende stufenweise Vornahme von Ketten-Beiträgen ist nicht erforderlich, was einerseits eine gewisse Flexibilität bietet. Andererseits geht es mit zwei Problemstellungen einher.

Eine erste Problemstellung resultiert im Hinblick auf etwaige (gruppenexterne) Minderheitsgesellschafter. So wird ihre Vermögensposition gemindert, wenn der Gruppenbeitrag eines nachrangigen Gruppenmitglieds unter Umgehung des Gruppenmitglieds geleistet wird, an dem die Minderheitsgesellschafter beteiligt sind. Sollte beispielsweise eine Enkelgesellschaft ihren Gruppengewinn stufenüberspringend an die Muttergesellschaft oder eine Schwestergesellschaft im Wege des Gruppenbeitrags „abgeführt" werden, hat die zwischengeschaltete Tochtergesellschaft keinen Anspruch auf Entschädigung für den entgangenen Gewinn. Sind an dieser Tochtergesellschaft Minderheitsgesellschafter beteiligt, steht ihnen folglich auch kein Anspruch auf eine „Ausgleichsdividende" zu. Im Resultat ist eine Vermögensverschiebung zu Gunsten des Gruppenträgers und zu Ungunsten der Minderheitsgesellschafter festzustellen.

Die zweite Problemstellung ist in einer möglichen durch Gruppenbeiträge verursachten Insolvenz von zwischengeschalteten Gruppenmitgliedern zu erblicken. Zwar schreibt das Gruppenbeitrags-Modell vor, dass „Gruppenbeiträge nicht zu einer Unterschreitung einer bestimmten gesetzlichen Mindestrücklage führen" dürfen. Fraglich ist jedoch, ob diese Beschränkung ausschließlich für das die Gruppenbeiträge leistende Gruppenmitglied oder im Verhältnis zu allen (höherrangigen) Gruppenmitgliedern, die auf ihren Gewinnanspruch verzichten, gilt.

Sollte die o.g. Beschränkung auch den Verzicht auf einen Gewinnanspruch beinhalten, müssten alle höherrangigen Gruppenmitglieder der Vornahme des Gruppenbeitrags an ein anderes Gruppenmitglied zustimmen, deren Vermögensposition i.S.d. Gewinnanspruchs durch die Leistung des Gruppenbeitrags gemindert wird. Die Zustimmung zum stufenüberspringenden bzw. an eine Schwestergesellschaft vorgenommenen Gruppenbeitrags wäre in diesem Fall nur soweit zulässig, als dass die betroffenen Gruppenmitglieder hätten selbst eine stufenweise Leistung von Gruppenbeiträgen vornehmen können. Die Zustimmung wäre hingegen zu verweigern, soweit die „übersprungenen" Gruppenmitglieder den entgangenen Gewinn hätten zum Ausgleich eines eigenen Verlustvortrags respektive zur Einstellung in die gesetzliche Mindestrücklage verwenden müssen.

Soweit die Beschränkung ausschließlich auf Ebene des den Gruppenbeitrag leistenden Gruppenmitglieds greifen sollte, könnte auf Ebene von höherrangigen Gruppenmitgliedern eine Insolvenzsituation entstehen, welche durch den Verzicht auf ihren Gewinnanspruch verursacht ist. Denn in diesem Fall könnte die Enkelgesellschaft ihren Gruppengewinn auch dann an die Mutter- oder eine Schwestergesellschaft transferieren, obwohl die zwischengeschaltete Tochtergesellschaft überschuldet bzw. illiquide ist.

Darüber hinaus sind Kaskadeneffekte i.S.d. § 8b KStG festzustellen, soweit die Enkelgesellschaft ihren Gruppengewinn zunächst thesauriert und in künftigen Veranlagungszeiträumen ausschüttet oder ein für Zwecke des Verlustausgleich stufenüberspringend nach unten vorgenommene Gruppenbeitrag

in künftigen Veranlagungszeiträumen an den Gruppenträger zurücktransferiert wird. Zu beachten ist, dass die vollständige steuerliche Ergebniszurechnung an den Gruppenträger die Leistung von Gruppenbeiträgen i.H.d. zu versteuernden „Gruppeneinkommens“ der nachrangigen Gruppenmitglieder voraussetzt. Insoweit dürfte der auf den Ausgleich von außerbilanziellen Korrekturen entfallende Ausschüttungsmehr- bzw. -minderbelastung mit steigender Konzerngröße ein größeres Gewicht zukommen.

Zusammenfassen ist somit festzuhalten, dass die frei in alle Richtungen sowie stufenüberspringend zulässige Vornahme von Gruppenbeiträgen gestalterisch zu Vermögensverschiebungen zu Gunsten des Gruppenträgers verwendet werden kann. Zudem bedarf es einer Konkretisierung, ob die Gruppenbeiträge auch dann stufenüberspringend bzw. zur Seite vorgenommen werden dürfen, wenn sie in einer Unterschreitung der gesetzlichen Mindestrücklage auf Ebene der auf den Gewinnanspruch verzichtenden Gruppenmitglieder resultiert. Nicht zuletzt können in mehrstufigen steuerlichen Gruppen Kaskadeneffekte i.S.d. § 8b KStG im erheblichen Umfang entstehen.

Beispiel 18 (GBM): Minderheitsgesellschafter in mehrstufigen steuerlichen Gruppen

Sachverhalt:

Die steuerliche Gruppe besteht aus der Mutter- (MG), Tochter- (TG) sowie Enkelgesellschaft (EG), An TG sind Minderheitsgesellschaft (MiG) in Höhe von 5% beteiligt. EG erzielt einen Jahresüberschuss von 100, welcher im Wege eines Gruppenbeitrags direkt an MG transferiert werden soll. Anschließend soll die Gruppenbesteuerung beendet werden die Beteiligung an TG veräußert werden.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen.

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten und auf die Vornahme von Steuerumlagen verzichtet werden.

Rechtsfolgen:

	MG												EG				∑ St
	zvE = GB von EG	lfd. St	BE		VE		zvE	lfd. St	BE		VE		zvE vor GB an MG	GB	zvE nach GB an MG	St	
			Höhe	St	Höhe	St			Höhe	St	Höhe	St					
Alt. 1	100	45	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	100	-100	0	0	**45**
Alt. 2	100	30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	100	-100	0	0	**30**

Die steuerlichen Folgen sind zutreffend, weil MG den Gewinn von EG versteuert. Dies Steuerbelastung von MG beträgt folglich 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2).

*Allerdings müssen die MiG von TG eine Vermögensminderung hinnehmen. Ihnen stünde eine Gewinnausschüttung von 3,5 zu, welche dem Gewinn von EG nach Steuern entspricht (= 70 * 5%). Ihnen steht auch keine Ausgleichsdividende zu, da nicht TG sondern EG den Gruppenbeitrag vornimmt.*

Resultat:

Minderheitsgesellschafter von zwischengeschalteten Gruppenmitgliedern sind nicht hinreichend vor Vermögensnachteilen geschützt.

4.3.3.7 Mittelbare Gruppenbesteuerung

Das Gruppenbeitrags-Modell sieht keine Einschränkungen für mittelbare Gruppen vor, bei denen die zwischengeschalteten Gesellschaften nicht in die Gruppenbesteuerung eingebunden werden. Vielmehr reichen eine mittelbare Mindestbeteiligung von 95% und ein entsprechender Gruppenantrag für die Begründung einer mittelbaren steuerlichen Gruppe aus.

Der mittelbare steuerliche Ergebnistransfer dürfte hierbei im Wege von stufenüberspringenden Gruppenbeiträgen vollzogen werden. Dabei ist positiv herauszustellen, dass die Rechtsfolgen der mittelbaren steuerlichen Gruppenbesteuerung eindeutig sind.

Allerdings können die unmittelbaren an den Gruppenträger geleisteten Gruppenbeiträge zur gestalterischen Vermögensverschiebung zu Ungunsten von etwaigen zwischengeschalteten (gruppenexternen) Minderheitsgesellschaftern verwendet werden. Diesbezüglich ist auf die Erörterung der mehrstufigen steuerlichen Gruppen zu verweisen.

Darüber hinaus unterliegt der stufenüberspringende Gewinntransfer an den Gruppenträger in Form von Gruppenbeiträgen keiner Ausschüttungsbelastung, während der über Gewinnausschüttungen vollzogene Gewinntransfer einer doppelten Ausschüttungsbelastung auf Ebene der zwischengeschalteten Tochter- sowie der Muttergesellschaft unterliegt. Soweit die zwischengeschaltete Tochtergesellschaft jedoch nicht in die steuerliche Gruppe eingebunden ist, stellt sie einen gruppenexternen Mehrheitsgesellschafter dar. Folgerichtig müsste in diesem Fall der Gewinntransfer respektive der Verzicht auf den Gewinnanspruch zutreffender Weise einer Ausschüttungsbelastung unterliegen. Das Gruppenbeitrags-Modell nimmt jedoch keine Differenzierung in gruppeninterne sowie gruppenexterne Zwischengesellschaften vor.

Im Ergebnis ist daher festzustellen, dass die mittelbare steuerliche Gruppe bei Existenz von Minderheitsgesellschaftern Vermögensverschiebungen auslösen kann. Zudem wird fälschlicher Weise keine Ausschüttungsbelastung hergestellt, soweit die zwischengeschaltete Gesellschaft nicht in die steuerliche Gruppe eingebunden ist.

4.3.3.8 Minderheitsgesellschafter

Minderheitsgesellschafter nehmen regulär am Erfolg der Gruppengesellschaft teil. Demnach partizipieren sie jeweils beteiligungsproportional an Gewinnausschüttungen der Gruppengesellschaft sowie an den Einlagen in die Gruppengesellschaft.

Soweit die Gruppengesellschaft Gruppenbeiträge von anderen Gruppenmitgliedern erhält, partizipieren Minderheitsgesellschafter nicht an dem Verlust der Gruppengesellschaft. Die einseitige Vornahme des Gruppenbeitrags durch andere Gruppenmitglieder stellt insoweit eine Schenkung des den Gruppenbeitrag leistenden Gruppenmitglieds an die Minderheitsgesellschafter dar.

Soweit die Gruppengesellschaft fakultativ einen Gruppenbeitrag an andere Gruppenmitglieder vornimmt, erhalten Minderheitsgesellschafter eine „Ausgleichsdividende“, die ertragsteuerlich wie eine „normale“ Dividende zu behandeln ist. Somit dürfte die Ausgleichsdividende einerseits das zu versteuernde Einkommen der Gruppengesellschaft nicht mindern und andererseits regelmäßig einer Ausschüttungsbelastung unterliegen. Damit kann ein vollständiger steuerlicher Gewinntransfer an den Gruppenträger bei Beteiligung von Minderheitsgesellschaftern nicht gelingen.

Im Verhältnis zu gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern erscheint diese Vorgehensweise zutreffend, weil sie eine mit Körperschaft- und Gewerbesteuer vorbelastete Dividende erhalten. Für gruppenexterne Minderheitsgesellschafter bedarf es keiner Sonderregelung, da die Gruppenbeiträge auch

an Schwestergesellschaften geleistet werden können. Anstelle der „Ausgleichsdividende“ kann entsprechend ein Gruppenbeitrag vorgenommen werden oder dieser unterlassen werden. Eine diesbezügliche Klarstellung wäre wünschenswert, um zwingende gruppeninterne „Ausgleichsdividenden“ zu unterbinden.

Zu beachten ist, dass das Gruppenbeitrags-Modell in mehrstufigen Gruppenstrukturen auch eine Reduzierung der Vermögensposition von Minderheitsgesellschaftern bewirken kann. Eine Vermögensminderung tritt ein, soweit ein nachrangiges Gruppenmitglied den Gruppenbeitrag stufenübersprungend an die Muttergesellschaft oder eine Schwestergesellschaft leistet. Denn in diesem Fall steht der zwischengeschalteten Gruppengesellschaft, an welcher die Minderheitsgesellschafter beteiligt sind, kein Anspruch auf Entschädigung des entgangenen Gewinnanspruchs zu. Zumindest im Verhältnis zu gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern ist dieses Resultat nicht sachgerecht.

Im Ergebnis ist festzustellen, dass die Vermögensposition von gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern sowohl zu ihren Gunsten als auch zu ihren Ungunsten tangiert werden kann. Zudem kann ein vollständiger steuerlicher Gewinntransfer an den Gruppenträger nicht gelingen, da die Gruppengesellschaft in Höhe der „Ausgleichsdividende“ - für körperschaftsteuerliche Zwecke - eigenes Einkommen zu versteuern hat.

4.3.3.9 Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger

Das Gruppenbeitrags-Modell sieht eine laufende Verknüpfung zwischen der steuerlichen Ergebniszurechnung und dem tatsächlichen Ergebnistransfer vor. Ohne Vornahme von Gruppenbeiträgen unterliegen die Gruppenmitglieder einer „modifizierten“ Einzelveranlagung.

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger können im Gewinnfall der Gruppengesellschaft daher von einer Thesaurierungsbegünstigung und Progressionsglättung unter Ausnutzung von persönlichen Freibeträgen und Freigrenzen erreichen, weil sie die Gruppengesellschaft dazu veranlassen können, ihre Gruppengewinne entweder zu thesaurieren, auszuschütten oder im Wege des Gruppenbeitrags zu transferieren. Nicht zuletzt können einkommensteuerpflichtige Gruppenträger die fakultativen Gruppenbeiträge zur Optimierung der Gewerbesteueranrechnung auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG verwenden.

Im Verlustfall der Gruppengesellschaft dürfen einkommensteuerpflichtige Gruppenträger hingegen keine Gruppenbeiträge an die Gruppengesellschaft leisten. Insoweit ist ein gruppeninterner Verlustausgleich dauerhaft nicht zulässig (Lock-In-Effekt). Ein steuerlicher Verlusttransfer an den Gruppenträger scheidet ebenfalls aus, soweit der Gruppenträger keine hinreichenden Gewinne aufweist.

Weitere Problembereiche sind im Hinblick auf außerbilanzielle Korrekturen festzustellen, die das zu versteuernde Einkommen der Gruppengesellschaft tangieren. So bewirken außerbilanzielle Kürzungen, dass die Gruppengesellschaft ihren (steuerbilanziellen) Gruppengewinn nicht vollständig im Wege eines Gruppenbeitrags an den Gruppenträger transferieren kann. In Höhe der außerbilanziellen Kürzungen kann der Gewinntransfer folglich nur in Form von Gewinnausschüttungen erfolgen, welche dem Teileinkünfteverfahren unterliegen und somit eine dauerhafte Steuermehrbelastung auslösen. Außerbilanzielle Hinzurechnungen können hingegen regelmäßig nicht an den Gruppenträger transferiert werden, weshalb sie einer dauerhaften niedrigeren Belastung mit Körperschaft- und Gewerbesteuer unterliegen. Sollte ausnahmsweise der Transfer von außerbilanziellen Hinzurechnungen an den Gruppenträger gelingen, sind dafür die „Altrücklagen“, handelsrechtliche Mehrgewinne oder Kapitalrücklagen der Gruppengesellschaft zu verwenden. Da die „Gruppenmehrbeiträge“ ohne Ausschüttungsbelastung sowie ohne Verwendung des steuerlichen Einlagekontos der Gruppengesellschaft in

die Einkommensteuersphäre des Gruppenträgers gelangen, tritt eine korrespondierende Steuerentlastung ein.

Im Ergebnis werden einkommensteuerpflichtige Gruppenträgern gegenüber körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern diskriminiert, weil sie von Gruppengesellschaften erzielte Gruppenverluste dauerhaft nicht mit eigenen Gruppengewinnen ausgleichen können. Dies führt regelmäßig zu Steuermehrbelastungen und steht der Rechtsformneutralität entgegen. Andererseits eröffnet das Gruppenbeitrags-Modell eine Vielzahl an Gestaltungsmöglichkeiten zur Umgehung der Einkommensteuerbelastung, welche von Einkommensteuersubjekten regelmäßig genutzt werden dürften. Zu beachten ist auch, dass die auf Ebene der Gruppengesellschaft vorgenommenen außerbilanziellen Korrekturen dauerhaft keiner Einkommensteuerbelastung unterliegen.

4.3.3.10 Verlustzurechnungsbegrenzung

Das Gruppenbeitrags-Modell knüpft die steuerliche Verlustzurechnung an eine korrespondierende Vornahme von Gruppenbeiträgen von der Gewinn- an die Verlustgesellschaft ab. Insoweit wird eine laufende Verknüpfung zwischen der steuerlichen Verlustzurechnung und der wirtschaftlichen Verlusttragung vorgesehen.

Allerdings kann auf Ebene der Gruppengesellschaft eine Überschuldungssituation auch dann eintreten, wenn der Gruppenträger etwaige Gruppenverluste der Gruppengesellschaft vollständig durch Gruppenbeiträge ausgleicht. Dies liegt darin begründet, dass der tatsächliche Verlustausgleich sich am negativen zu versteuernden Einkommen und nicht am handels- bzw. steuerbilanziellen Verlust der Gruppengesellschaft orientiert. So verlangt das Gruppenbeitrags-Modell keinen Ausgleich von handels- und steuerbilanziell realisierten Beteiligungsverlusten, da diese das zu versteuernde Einkommen von (körperschaftsteuerpflichtigen) Gruppenmitgliedern nicht tangieren.

Ebenfalls können Gruppenbeiträge die Insolvenz von höherrangigen Gruppenmitgliedern verursachen, soweit die ihnen nachgeordneten Gruppenmitglieder den Gewinn stufenüberspringend an den Gruppenträger oder an eine Schwestergesellschaft transferieren, ohne dass die höherrangigen Gruppenmitglieder für den entgangenen Gewinnanspruch entschädigt werden.

Des Weiteren geht das Erfordernis des erfolgswirksamen Verlustausgleichs über das notwendige Maß hinaus und dürfte regelmäßig in Fehlallokationen resultieren. Dabei dürfte die Beseitigung der Fehlallokation nicht selten eine Ausschüttungsbelastung auslösen.

So bedarf es keines Ausgleichs von außerbilanziellen Kürzungen, weil sie das handels- und steuerbilanzielle Eigenkapital der Gruppenmitglieder nicht mindern. Insbesondere im Hinblick auf Beteiligungsgewinne kann das Phänomen auftreten, dass die Gruppengesellschaft einen handels- und steuerbilanziellen Gewinn erzielt, aufgrund außerbilanzieller Kürzungen jedoch ein negatives zu versteuerndes Einkommen aufweist. Das Gruppenbeitrags-Modell erfordert für den gruppeninternen Verlustausgleich auch in dieser Konstellation die Leistung eines Gruppenbeitrags an die profitable Gruppengesellschaft. Die Umkehrung dieser Fehlallokation dürfte regelmäßig eine Gewinnausschüttung an den Gruppenträger erfordern, welche unter Verwendung des positiven ausschüttbaren Gewinns der Gruppengesellschaft (= eigener Steuerbilanzgewinn zzgl. erhaltener Gruppenbeitrag) und somit unter Herstellung einer Ausschüttungsbelastung zu erfolgen hat.

Zudem ist der Ausgleich eines von der Gruppengesellschaft erzielten Verlustes nicht erforderlich, soweit die Gruppengesellschaft nicht überschuldet ist oder der Gruppenträger anderweitig für ein negatives Eigenkapital der Gruppengesellschaft haftet. Ebenfalls wären erfolgsneutrale Einlagen des

Gruppenträgers anzuerkennen, weil sie die wirtschaftliche Verantwortung des Gruppenträgers erhöhen.

Nicht zuletzt bedarf es keines Ausgleiches des vom Gruppenträger erzielten Verlustes durch die Gruppengesellschaft. Dies liegt darin begründet, dass der erfolgte Gewinntransfer die Vermögensposition des Gruppenträgers nicht erhöht, weil in korrespondierender Höhe der Gewinnanspruch des Gruppenträgers entfällt.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Gruppenbeiträge zwar eine Verknüpfung zwischen der steuerlichen Verlustzurechnung und der wirtschaftlichen Verlusttragung herstellen. Allerdings können die Gruppenbeiträge die Entstehung einer Überschuldungssituation nicht lückenlos ausschließen. Darüber hinaus geht die Verlustverantwortung über das erforderliche Maß hinaus und dürfte nicht selten in Fehlallokationen resultieren, wobei deren Umkehrung mit Steuermehrbelastungen einhergeht.

4.3.3.11 Gemeinschaftsrechtliche Implikationen

4.3.3.11.1 Finale Auslandsverluste

Im Gruppenbeitrags-Modell ist „eine Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften ohne Bezug zu inländischen Betriebsstätten ist nicht vorgesehen."

Da die erfolgswirksamen Gruppenbeiträge im Verhältnis zu gebietsfremden Konzerngesellschaften weder geleistet noch empfangen werden können, stellt diese Voraussetzung eine verdeckte Diskriminierung dar. Fraglich ist, ob im Rahmen der normerhaltenden Reduktion eine erfolgsneutrale Einlage zwingend zu erfolgen hat oder diese gänzlich unterbleiben kann. Letzteres erscheint zutreffend, soweit die gebietsfremde Tochtergesellschaft ein positives Eigenkapital aufweist.

Somit sind dem Grunde nach finale Auslandsverluste von allen gebietsfremden Tochtergesellschaften vollumfänglich auf Ebene der gebietsansässigen Muttergesellschaft zu berücksichtigen. Eine sachliche und zeitliche Begrenzung auf ausgewählte Tochtergesellschaften während der „fiktiven grenzüberschreitenden Gruppenphase" scheidet aus, da ein grenzüberschreitender Gruppenantrag nicht vorgesehen ist. Das Gruppenbeitrags-Modell nimmt keine Stellung zu den Berechnungsmodalitäten von finalen Auslandsverlusten.

Gegebenenfalls kann der Verlustimport zulässiger Weise unterbleiben, soweit die gebietsansässigen Gruppengesellschaften keine positiven zu versteuernden Einkommen erzielen, um den gruppeninternen Verlusttransfer im Rahmen des inländischen Vergleichspaars zu vollziehen. Hierbei entsteht ein Reihenfolgeproblem der Zeit nach, weil nicht das laufende sondern das in der gesamten „fiktiven grenzüberschreitenden Gruppenphase" kumulierte positive Gruppeneinkommen die Höchstgrenze des zwingenden Verlustimports darstellt.

Darüber hinaus droht das Gruppenbeitrags-Modell seine diskriminierende Wirkung nicht nur im Hinblick auf gebietsfremde Tochtergesellschaften sondern generell im Verhältnis zu allen gebietsfremden Konzerngesellschaften zu entfalten, weil der gruppeninterne Verlusttransfer im inländischen Vergleichspaar ebenfalls in alle Richtungen zulässig ist. Insoweit besteht die Gefahr eines „finalen" Gewinnexports". Darüber hinaus wären ggf. auch „fiktive" Ergebniszurechnungen sowie Reihenfolgeprobleme zu berücksichtigen.

Nicht zuletzt ist festzustellen, dass das Gruppenbeitrags-Modell im Inland belegene Betriebsstätten von in Drittstaaten ansässigen Gesellschaften die Gruppenträgereigenschaft aberkennt. Insoweit drohen neben gemeinschaftsrechtlichen auch abkommensrechtliche Risiken.

Im Ergebnis besteht ein wesentliches Risiko, dass der dauerhafte Ausschluss des grenzüberschreitenden Verlustausgleichs mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, wobei sowohl ein übermäßiger Verlustimport als auch Gewinnexport droht. Des Weiteren dürfte der Ausschuss von im Inland belegene Betriebsstätten der in Drittstaaten ansässigen Gesellschaften abkommensrechtliche Problematiken hervorrufen.

4.3.3.11.2 Steuerneutraler Gewinntransfer

Im Hinblick auf die Versagung eines steuerneutralen grenzüberschreitenden gruppeninternen Gewinntransfers, gelten die Ausführungen zum Einkommenszurechnungs- sowie IFSt-Modell entsprechend. Daher besteht ein gemeinschaftsrechtliches Risiko im Hinblick auf einen gebotenen steuerneutralen grenzüberschreitenden Gewinntransfer, ohne dass der inländische Fiskus kompensatorisch die Auslandsgewinne besteuern darf. Im Resultat drohen daher insbesondere im Hinblick auf einkommensteuerpflichtige Muttergesellschaften Steuerausfälle, welche grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen ohne Anwendung des Teileinkünfteverfahrens vereinnahmen könnten (weiße Einkünfte).

4.3.4 Zwischenfazit

Die im Zusammenhang mit der Reform der Organschaft aufgestellten Anforderungen an eine moderne Gruppenbesteuerung werden vom Gruppenbeitrags-Modell nur mangelhaft umgesetzt.

Im Hinblick auf die **Modernität** ist zu konstatieren, dass das Gruppenbeitrags-Modell den im internationalen Vergleich am wenigsten attraktiven Group-Contribution-Modellen zuzurechnen ist. So setzt die dauerhafte steuerliche Ergebniszurechnung an den Gruppenträger regelmäßig einen unverzüglichen tatsächlichen Ergebnistransfer voraus. Eine vollständige steuerliche Gewinnzurechnung ist bei Beteiligung von Minderheitsgesellschaftern regelmäßig nicht zulässig, da die Gruppengesellschaft die „Ausgleichsdividende" als eigenes Einkommen zu versteuern hat. Darüber hinaus können einkommensteuerpflichtige Gruppenträger keine Gruppenbeiträge vornehmen und daher keinen entsprechenden gruppeninternen Verlustausgleich erreichen, was der Rechtsformneutralität entgegensteht. Nicht zuletzt wird eine sehr hohe Mindestbeteiligungsquote von 95% verlangt, die selbst die in Skandinavischen Ländern verlangte Mindestbeteiligungsquote von 90% übersteigt.

Das Attribut der **Steueraufkommensneutralität** dürfte im Hinblick auf den nationalen Gruppenkreis regelmäßig erfüllt sein, weil sich etwaige systemimmanente Steuermehr- und Steuerminderbelastungen tendenziell ausgleichen (z.B. steuerneutrale Ausschüttung von außerbilanziellen Hinzurechnungen und Ausschüttungsbelastung von außerbilanziellen Kürzungen). Die Erfüllung gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben dürfte allerdings mit erheblichen Steuerausfallrisiken einhergehen, welche neben dem finalen Verlustimport auch den finalen Gewinnexport sowie steuerneutralen Gewinntransfer gebieten dürften.[177]

Die Gruppenbeiträge resultieren zudem in einer Vielzahl von **unsachgerechten Ergebnissen**.

So dürfen einkommensteuerpflichtige Gruppenträger keine Gruppenbeiträge vornehmen, weshalb sie von Gruppengesellschaften erzielte Verluste mit eigenen Gewinnen dauerhaft nicht ausgleichen können (Lock-In-Effekt). Umgekehrt können sie von einer Thesaurierungsbegünstigung und Progressionsglättung unter Ausnutzung von persönlichen Freibeträgen und Freigrenzen profitieren, sowie die Gewerbesteueranrechnung auf die Einkommensteuer optimieren. Auf Ebene der Gruppengesellschaft festgestellte außerbilanzielle Korrekturen unterliegen zudem im Ergebnis einer dauerhaften Belastung mit Körperschafts- und Gewerbesteuer.

Der steuerliche Verlusttransfer an den Gruppenträger kann auch dann nicht gelingen, soweit der Gruppenträger kein hinreichendes positives zu versteuerndes Einkommen erzielt. In diesem Fall können Verlustvorträge auf Ebene von mehreren Gruppenmitgliedern entstehen, die gestalterisch zur Umgehung der Mindestbesteuerung genutzt werden können. Dabei bedarf es einer Konkretisierung im Hinblick auf gewerbesteuerliche Verlustvorträge der Gruppenmitglieder.

Zudem kann der mittels Gruppenbeiträgen erfolgte Verlustausgleich in Fehlallokationen resultieren, deren Umkehrung mit einer Ausschüttungsbelastung einhergeht. Ebenfalls können in Höhe etwaiger außerbilanziellen Hinzurechnungen „Altrücklagen" sowie handelsrechtliche Mehrgewinne steuerneutral an den Gruppenträger transferiert werden, während außerbilanzielle Kürzungen eine Ausschüttungsbelastung des handels- und steuerbilanziellen Gruppengewinns hervorrufen.

---

[177] Die BMF-Facharbeitsgruppe erwartet Steuerausfälle im niedrigen einstelligen Milliardenbereich; vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, 141. Fellinger/Schmidt-Fehrenbacher gehen von deutlich geringeren Steuerausfällen aus; vgl. dies., Ubg 2012, 221.

Des Weiteren tritt ein Kaskadeneffekt i.S.d. § 8b KStG ein, soweit ein Gruppengewinn nicht unmittelbar in Form von Gruppenbeiträgen transferiert werden kann.

Ebenfalls ist die Entstehung von „fiktiven“ steuerlichen Ergebniszurechnungen möglich, wobei „fiktive“ steuerliche Gewinnzurechnungen an den Gruppenträger den steuerneutralen Gewinntransfer von „Altrücklagen“ sowie handelsrechtlichen Mehrgewinnen an den Gruppenträger ermöglichen. Da gewerbesteuerliche Verlustvorträge nach Beendigung der Gruppenbesteuerung keinem Zerlegungsmaßstab mehr unterliegen, können „fiktive“ Verlustzurechnungen zur Umgehung der Gewerbesteuerbelastung gestalterisch genutzt werden, wobei die hebeberechtigte Gemeinde in Höhe der „fiktiven“ Verlustvorträge einseitig auf Gewerbesteuereinnahmen verzichten muss.

Das Gruppenbeitrags-Modell kann zu Vermögensverschiebungen zwischen Gruppenträger und Minderheitsgesellschaftern führen. Während Minderheitsgesellschafter im Verlustfall von einem etwaigen einseitigen Verlustausgleich des Gruppenträgers profitieren (Schenkung), entfällt ihr Anspruch auf eine „Ausgleichsdividende“, soweit ein nachrangiges Gruppenmitglied den Gruppenbeitrag an dem Gruppenmitglied vorbei leistet, an dem die Minderheitsgesellschafter beteiligt sind.

Zudem differenziert das Gruppenbeitrags-Modell nicht zwischen gruppeninternen und gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern. Im Verhältnis zu gruppeninternen Minderheitsgesellschaftern erscheint eine Erleichterungsvorschrift sinnvoll, die die „Ausgleichsdividende“ in einen Gruppenbeitrag umqualifiziert. Anderenfalls tritt eine Steuermehrbelastung der steuerlichen Gruppe ein, da das in Höhe der „Ausgleichsdividende“ weder ein gruppeninterner Verlustausgleich noch ein steuerneutraler gruppeninterner Gewinntransfer erfolgen kann.

Das Gruppenbeitrags-Modell ist mit den **gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben** nicht vereinbar, da die nur zwischen gebietsansässigen Gruppenmitgliedern zulässige Vornahme von Gruppenbeiträgen eine gemeinschaftswidrige Diskriminierung darstellen dürfte. Vielmehr gebietet der im Inlandsfall frei in jede Richtung und auch stufenüberspringend zulässige Gruppenbeitrag auch den mittelbaren Verlustimport sowie Gewinnexport im Verhältnis zu allen im EU-/EWR-Raum ansässigen Konzerngesellschaften. Zudem besteht die Gefahr, dass der grenzüberschreitende Gewinntransfer steuerneutral zu erfassen sein könnte, ohne dass der inländische Fiskus die Auslandsgewinne besteuern kann. Des Weiteren dürfte der Ausschuss von im Inland belegene Betriebsstätten der in Drittstaaten ansässigen Gesellschaften abkommensrechtliche Problematiken hervorrufen.

Die **Akzeptanz** der Wirtschaft zum Einkommenszurechnungs-Modell dürfte ebenfalls gering ausfallen, weil einkommensteuerpflichtige Gruppenträger sanktioniert werden, die Begründung der steuerlichen Gruppe mit einer grunderwerbsteuerlichen Eintrittsschranke einhergeht und die fakultative Fortführung von Gewinnabführungsverträgen nicht zulässig ist, was eine Anpassungswelle von Unternehmensverträgen und die Neuvereinbarung bisheriger Ausgleichszahlungen zur Folge hätte.

In der **Gesamtbetrachtung** erscheint das Gruppenbeitrags-Modell daher ungeeignet, um die bestehende Organschaft zu reformieren.

5 Gruppenkonten-Modell[178]

5.1 Allgemeines

Das Gruppenkonten-Modell stellt wie das Organschaftsregime ein Zusammenveranlagungs-Modell dar, bei welchem die Gruppenergebnisse der Gruppengesellschaften dem Gruppenträger vollständig zugerechnet werden. Für Zwecke gewerbesteuerlicher Korrektur-und Zerlegungsvorschriften, der Zinsschrankenregelungen sowie personenbezogenen Vergünstigungen, Freigrenzen und Freibeträge gilt die steuerliche Gruppe als ein Betrieb.

Das Gruppenkonten-Modell verzichtet auf die Voraussetzung zum obligatorischen Abschluss und Durchführung von Gewinnabführungsverträgen. Um eine Verknüpfung zwischen der steuerlichen Verlustzurechnung und der wirtschaftlichen Verlusttragung sicherzustellen, wird die steuerliche Gruppe einerseits auf die „aktive“ Phase der Gruppenmitglieder begrenzt und andererseits um eine laufende Verlustzurechnungsbegrenzung in mehrstufigen Gruppenstrukturen ergänzt. Darüber hinaus bedarf es keiner weiteren steuerlichen Sanktionen, so dass der gruppeninterne Ergebnistransfer in Form von freiwilligen Gewinnausschüttungen sowie Einlagen erfolgen kann. Zudem werden fakultativ fortgeführte und neu abgeschlossene Gewinnabführungsverträge im Rahmen des Gruppenkonten-Modells steuerlich anerkannt, wobei der obligatorische und erfolgswirksame Ergebnistransfer analog zum freiwilligen erfolgsneutralen Ergebnistransfer steuerneutral ermöglicht wird.

Zentrales Element des Gruppenkonten-Modells stellen die außerbilanziell auf Ebene der Gruppengesellschaft zu führenden Gruppenkonten dar, welche gemäß den Vorschriften der §§ 27 ff. KStG zu ermitteln und zu verwenden sind. Dabei sind der ausschüttbare Gewinn sowie das steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft in Abhängigkeit von ihrer Verursachung jeweils auf zwei Unterkonten zu erfassen.

So ist der ausschüttbare Gewinn in ein Vorgruppen- und Gruppengewinnkonto zu untergliedern. Auf dem Gruppengewinnkonto werden die in der Gruppenphase erzielten Steuerbilanzergebnisse der Gruppengesellschaft erfasst, wobei durch Gruppenverluste auch ein negativer Saldo entstehen kann. Auf dem Vorgruppengewinnkonto ist der zu Beginn der Gruppenbesteuerung festgestellte ausschüttbare Gewinn zu erfassen, wobei ein „negativer“ ausschüttbarer Gewinn in einem negativen Vorgruppengewinnkonto resultiert. Analog sind aus der Vorgruppenphase stammenden Einlagen auf dem Vorgruppeneinlagekonto und die in der Gruppenphase vorgenommenen Einlagen auf dem Gruppeneinlagekonto zu erfassen, wobei die Summe aus beiden Größen dem steuerlichen Einlagekonto entspricht.

Die oben genannten Unterkonten sind einheitlich im Verhältnis zu gruppeninternen und gruppenexternen Gesellschaftern festzustellen und zu verwenden. Da die allgemeine Verwendungsreihenfolge der §§ 27 ff. KStG eingehalten wird, können u.a. Vermögensverschiebungen im Verhältnis zu Minderheitsgesellschaftern verhindert werden. Darüber hinaus ermöglicht die obige Kontentechnik unabhängig von dem verwirklichten Sachverhalt eine zutreffende Trennung zwischen Gruppen- und Außergruppenergebnissen, ohne eine Aufblähung der Konten zu bewirken.

---

[178] Die Kontentechnik des gruppeninternen Ergebnistransfers im IFSt-Modells basiert auf dem Rohentwurf des Gruppenkonten-Modells; vgl. IFSt-Schrift 2011, 9. Da die Kontentechnik seinerzeit von der IFSt-Arbeitsgruppe abgeändert und von mir weiterentwickelt worden ist und die übrigen Voraussetzungen und Rechtsfolgen teils voneinander abweichen, wird das Gruppenkonten-Modell als eigenständiger Reformvorschlag vorgestellt.

So verbleiben auf Minderheitsgesellschafter entfallende Gruppengewinne nicht dauerhaft auf dem Gruppengewinnkonto, weil ein etwaiges positives Gruppengewinnkonto einheitlich für die an alle Gesellschaftergruppen erfolgten Gewinnausschüttungen zu mindern ist. Eine Spiegelung und Vervielfältigung von Gruppengewinnkonten wird auch in mehrstufigen Gruppenstrukturen konsequent verhindert, weil die Gruppengewinnkonten ausschließlich die individuellen Steuerbilanzergebnisse von Gruppenmitgliedern widerspiegeln. Das Gruppengewinnkonto wird hingegen nicht durch die steuerliche Ergebniszurechnung oder die auf Ebene von nachrangigen Gruppenmitgliedern erzielten Steuerbilanzergebnisse tangiert. Die auf nachrangigen Ebenen erzielten Steuerbilanzergebnisse sind nur insoweit auf dem Gruppengewinnkonto eines höherrangigen Gruppenmitglieds zu berücksichtigen, als dass er die damit zusammenhängende Beteiligungserfolge steuerbilanziell realisiert. Nicht zuletzt werden auf dem Vorgruppengewinnkonto neben „Altrücklagen“ auch „Altlasten“ festgestellt, so dass eine Saldierung von Gruppengewinnen mit Vorgruppenverlusten ausscheidet.

Die stringente Trennung von Gruppen- und Außergruppenergebnissen ermöglicht eine zutreffende laufende und aperiodische steuerliche Eliminierung von gruppeninternen Beteiligungserfolgen, die auf steuerlich an den Gruppenträger zugerechneten Gruppenergebnissen beruhen. Gleichzeitig wird eine zutreffende Herstellung der Ausschüttungsbelastung von „Altrücklagen“ sowie handelsrechtlichen Mehrergebnissen erreicht, die gerade keiner Besteuerung auf Ebene des Gruppenträgers unterliegen. In Abweichung zur Organschaft verhindert das Gruppenkonten-Modell daher die Steuerstundung für ausgekehrte handelsrechtliche Mehrgewinne. Da Außergruppenergebnisse das Gruppengewinnkonto nicht tangieren, können die Regelungen zu vororganschaftlich sowie in organschaftlicher Zeit verursachten Mehr- und Minderabführungen ersatzlos entfallen.

Die allgemeinen Rechtsfolgen des Gruppenkonten-Modells werden um einige Sonderregelungen ergänzt, die eine durchgängige zutreffende Steuerbelastung der steuerlichen Gruppe sicherstellen. Diese haben insbesondere zum Inhalt, den steuerneutralen Transfer von Vorabgewinnausschüttungen sowie fakultativen Gewinnabführungen zu gewährleisten, einen negativen Investitionsanreiz zu beseitigen sowie die zutreffende Steuerbelastung von einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern bei Beteiligung von gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern sicherzustellen. Darüber hinaus werden Korrekturen im Hinblick auf Teilwertanpassungen sowie Anschaffungskosten vorgeschlagen, soweit diese auf Gruppenergebnissen beruhen bzw. Gruppenergebnisse entgelten.

Während im ersten Teil die nationale Ausgestaltung des Gruppenkonten-Modells im Vordergrund steht, werden in einem zweiten Teil grenzüberschreitende Konzernbeziehungen untersucht. Dabei werden zunächst die Implikationen des Gruppenkonten-Modells im Hinblick auf gemeinschaftsrechtliche Vorgaben untersucht. In einem weiteren Schritt wird ein Modell der „echten“ grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung vorgestellt, welches bestehende gemeinschaftsrechtliche Risiken beseitigt.

Darüber hinaus dient die echte grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung der Gegenfinanzierung des Reformvorschlags. So begründet der inländische Fiskus erstmalig ein Besteuerungsrecht an den Auslandsergebnissen, welches eine Hochschleusung der Auslandsgewinne auf das inländische Steuerniveau ermöglicht. Dem Problem der Anrechnung von ausländischen Steuern wird mit einem dreistufigen Ansatz begegnet, welcher neben der laufenden Steueranrechnung, den Vortrag von Steueranrechnungsüberhängen sowie eine Schlussberechnung beinhaltet. Dabei stellen systemimmanente Begrenzungen sicher, dass die Steueranrechnung weder die laufende Steuerbelastung des Gruppenträgers noch die „fiktive“ Steuerbelastung einer gebietsansässigen Kapitalgesellschaft übersteigt.

5.2 Inländische Gruppenbesteuerung

5.2.1 Voraussetzungen

5.2.1.1 Rechtsform und Tätigkeit

Die persönlichen Voraussetzungen für Gruppenträger und Gruppengesellschaften entsprechen der geltenden Rechtslage. Dementsprechend dürfen neben Kapitalgesellschaften weiterhin auch natürliche Personen und Personengesellschaften als Gruppenträger fungieren, soweit sie eine gewerbliche Tätigkeit ausüben. Als Gruppengesellschaften kommen wie bisher nur Kapitalgesellschaften in Betracht.

5.2.1.2 Ansässigkeitsvoraussetzungen

Als **Gruppenträger** qualifizieren sich die nachfolgenden Unternehmen mit ihren inländischen Einkünften, sofern die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern dem inländischen Betriebsvermögen zugeordnet werden:

- gewerbliche Unternehmen mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland,
- gewerbliche Betriebsstätten mit Sitz im Inland sowie
- fiktive gewerbliche Betriebsstätten eines abkommensberechtigten gewerblichen Unternehmens ohne Sitz im Inland, soweit aus dem Doppelbesteuerungsabkommen aufgrund des Gesellschafterdiskriminierungsverbots eine Gleichstellung des ausländischen mit einem inländischen Unternehmen zwingend hervorgeht.[179]

Zusätzliche Voraussetzung für die Gruppenträgereigenschaft ist die Zurechnung der Beteiligung an einer Gruppengesellschaft zu seiner inländischen Betriebsstätte (Betriebsstättenvorbehalt).

Eine Begrenzung der Gruppenträgereigenschaft auf Betriebsstätten von im EU-/EWR-Raum ansässigen Auslandsgesellschaften ist nicht vorgesehen, da sie gegen das abkommensrechtliche Gesellschafterdiskriminierungsverbot verstoßen dürfte.

Als **Gruppengesellschaften** qualifizieren sich folgende Unternehmen mit ihren inländischen Einkünften:

- Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland sowie
- inländische Betriebsstätten von im übrigen Gemeinschafts- sowie EWR-Raum ansässigen Kapitalgesellschaften.

Für doppelt ansässige Kapitalgesellschaften mit Ort der Geschäftsleitung im Ausland ist als zusätzliche Voraussetzung zu fordern, dass die inländischen Einkünfte der Tochtergesellschaft nicht zusätzlich in die ausländische steuerliche Bemessungsgrundlage einfließen. Demnach müssen das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen sowie die Rechtsvorschriften des anderen Mitgliedstaates die Anwendung der Anrechnungsmethode ausschließen. Dies gilt gleichermaßen für die Einkünfte von im Inland belegenen Betriebstätten von gebietsfremden Tochtergesellschaften.

Soweit die Rechtsvorschriften des anderen Mitgliedstaates trotz Anwendung der abkommensrechtlichen Freistellungsmethode den Abzug von ausländischen (d.h. deutschen) Verlusten ermöglichen, greifen die nationalen Regelungen zur Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung. In die-

[179] Vgl. zu fiktiven Betriebsstätten den Vorschlag der IFSt-Arbeitsgruppe.

sem Fall sind allerdings künftige Gewinnzurechnungen um die sanktionierte Verlustzurechnung zu mindern.

5.2.1.3 Gruppenantrag

Die steuerliche Gruppe kann wahlweise durch einen Gruppenantrag begründet werden und individuell ausgewählte Gruppenmitglieder umfassen (Cherry-Picking). Das Wahlrecht ist insoweit mit den Besteuerungsfolgen der Einheitsunternehmung vergleichbar, als dass diese neben Betriebstätten auch an anderen Kapitalgesellschaften beteiligt sein kann.[180]

Der Gruppenantrag ist stufenweise abzuschließen und soll inhaltlich eine fünfjährige Mindestdauer, einen Steuerumlagevertrag nach der Belastungsmethode sowie den Verzicht auf die Anwendung abkommens- und gemeinschaftsrechtlicher Bestimmungen vorsehen, soweit sie dem Sinn und Zweck der Regelungen zur Gruppenbesteuerung entgegenstehen. Ein fakultativ fortgeführter oder neu abgeschlossener Ergebnisabführungsvertrag substituiert das Erfordernis zum Abschluss eines Steuerumlagevertrages.

5.2.1.4 Mindestdauer

Die fünfjährige Mindestdauer der Gruppenbesteuerung soll beibehalten werden, um Gestaltungen insbesondere hinsichtlich der Zinsschrankenregelung sowie des gruppeninternen Verlustausgleichs (und Verlustimports) zu unterbinden.[181]

5.2.1.5 Mindestbeteiligung

Nach Wegfall des Erfordernisses zum Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags ist eine qualifizierte Mindestbeteiligungsquote zu fordern, welche neben den Stimmrechten auch die Gewinnbezugsrechte und die Beteiligung am Liquidationserlös umfasst. Dabei bietet sich eine Mindestbeteiligungsquote von 75% der Kapitalanteile und Stimmrechte an. Gegebenenfalls könnte erwogen werden, die einfache Kapital- und Stimmrechtsmehrheit beizubehalten, soweit die hervorgehobene Stellung des Gesellschafters durch einen fakultativ abgeschlossenen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag sichergestellt ist. Das Erfordernis nach einem Anstieg der Mindestbeteiligungsquote ist auf die nachfolgenden Überlegungen zurückzuführen.

Ohne abgeschlossenen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag bedarf es der o.g. qualifizierten Mehrheit der Stimmrechte, um wichtige Gesellschafterbeschlüsse und Satzungsänderungen vornehmen zu können.[182] Diese weitreichende Einflussnahme ermöglicht folglich die Annahme einer wirtschaftlichen Einheit des Konzernverbunds. Eine qualifizierte Mindestbeteiligungsquote stellt im internationalen Vergleich den Regelfall dar.[183] Darüber hinaus trägt eine qualifizierte Mindestbeteiligungsquote dazu bei, eine vollständige steuerliche Ergebniszurechnung an den Gruppenträger zu rechtfertigen. Da die qualifizierte Mindestbeteiligung 95% unterschreitet, können (grunderwerbsteuerlichen) Eintrittsbarrieren für die Begründung einer Gruppenbesteuerung vermieden werden.

Die Mindestbeteiligungsquote ist additiv zu ermitteln. Dabei sind neben unmittelbaren auch qualifizierte mehrheitsvermittelnde mittelbare Beteiligungen zusammenzurechnen, soweit die zwischengeschaltete Gesellschaft in die steuerliche Gruppe eingebunden wird. Der additive Ansatz beugt der Ent-

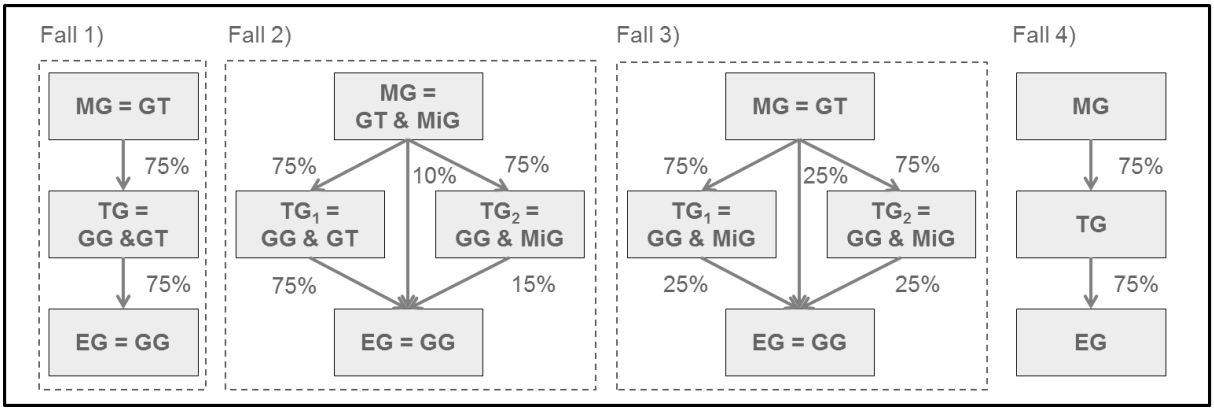
---

[180] A.A. Ismer, DStR 2012, 827.
[181] Vgl. Herzig, StuW 2010, 227.
[182] Vgl. Herzig, StuW 2010, 227.
[183] Vgl. Übersicht in Abschnitt 2.1.6.

stehung von steuerlichen Teilgruppen vor, welche mit diversen steuerlichen Folgeproblemen verbunden sind.

Mittelbare Gruppenbesteuerungen ohne Einbindung der zwischengeschalteten Gesellschaft sind nicht zu berücksichtigen. Dies gilt unabhängig von der Ursache für den Ausschluss der zwischengeschalteten Gesellschaft aus der Gruppenbesteuerung. Demnach ist es irrelevant, ob die zwischengeschaltete Gesellschaft den Gruppenantrag wahlweise nicht stellt oder die übrigen Voraussetzungen zur Begründung der unmittelbaren Gruppenbesteuerung mit dem Gruppenträger nicht erfüllt sind. Der generelle Ausschluss von „Umklammerungs-„ bzw. „Bananen-Gruppenbesteuerungen" bewirkt nicht nur eine systemkonforme Komplexitätsreduktion im Hinblick auf nationale und grenzüberschreitende Konzernbeziehungen sondern folgt auch dem Prinzip der Besteuerung des Konzerns als wirtschaftliche Einheit, weil Einheitsunternehmungen ebenfalls keine rechtlich selbständigen Gesellschaften zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zwischenschalten können. Ausnahmsweise gebieten die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben eine mittelbare Gruppenbesteuerung zuzulassen, soweit die zwischengeschaltete Gesellschaft im EU-/EWR-Raum ansässig ist und keine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung zulässig sein sollte.[184]

Übersicht 1: Abgrenzung der steuerlichen Gruppe



Fall 1: Unmittelbare Gruppe ohne gruppeninterne Minderheitsgesellschafter
Die Mutter- (MG), Tochter- (TG) und Enkelgesellschaft (EG) können eine mehrstufige unmittelbare Gruppenbesteuerung begründen, da MG und TG die qualifizierte Mindestbeteiligungsquote an dem nachrangigen Gruppenmitglied innehaben. MG fungiert ggü. TG als Gruppenträger (GT). TG fungiert ggü. MG als Gruppengesellschaft (GG) und ggü. EG als GT.

Fall 2: Unmittelbare Gruppe mit gruppeninternen Minderheitsgesellschaftern
Zwischen MG, TG-1, TG-2 und EG kann eine unmittelbare Gruppenbesteuerung begründet werden, da MG die qualifizierte Mindestbeteiligung an TG-1 und TG-2 und TG-1 die qualifizierte Mindestbeteiligungsquote an EG innehaben. MG fungiert ggü. TG-1 und TG-2 und TG-1 als GT. TG-1 fungiert ggü. MG als GG und ggü. EG als GT. TG-2 fungiert ggü. MG als GG. Zudem sind MG und TG-2 gruppeninterne Minderheitsgesellschafter (MiG) von EG.

Fall 3: Mittelbare Gruppe mit gruppeninternen Minderheitsgesellschaftern
Abweichend zu Fall 2 ist keines der Mitglieder unmittelbar in Höhe der qualifizierten Mindestbeteiligungsquote an EG beteiligt. Allerdings ist MG unmittelbar an EG beteiligt. Zwar ist MG bei multiplikativem Ermittlungsansatz nur zu 62,5% an EG beteiligt. Allerdings ist die Beteiligungsquote additiv zu ermitteln, soweit die zwischen-

[184] Vgl. EuGH, Urteil v. 27.11.2008 - C-418/07, Papillon, IStR 2009, 66; weitergehende Ausführungen vgl. Herzig, StuW 2010, 217.

geschalteten Gesellschaften in die steuerliche Gruppe eingebunden sind, welche hier 75% beträgt. Insoweit darf MG ausnahmsweise eine mittelbare Gruppenbesteuerung mit EG begründen, wobei MG nunmehr als GT von EG fungiert.

Fall 4: Keine mittelbare Gruppe aufgrund gruppenexterner Zwischengesellschaft
Abweichend zu Fall 1 soll zwischen MG und TG keine Gruppenbesteuerung begründet werden. Obwohl MG unter Anwendung der additiven Ermittlungsmethode die erforderliche Mindestbeteiligungsquote an EG mittelbar erreicht (75%), kann MG keine mittelbare Gruppenbesteuerung mit EG begründen. Ursächlich hierfür ist der Umstand, dass TG nicht in die Gruppenbesteuerung eingebunden ist und die durch sie vermittelten Anteile an EG folglich nicht zu berücksichtigen sind.

5.2.2 Rechtsfolgen

5.2.2.1 Steuerliche Ergebniszurechnung

Die steuerliche Ergebniszurechnung erfolgt regelmäßig vollständig, dauerhaft und stufenweise an das jeweils höherrangige Gruppenmitglied. Dieser Vorgehensweise folgend wird eine einheitliche Besteuerung des Gruppeneinkommens auf Ebene des Gruppenträgers mit seinem persönlichen Steuersatz unter einmaliger Gewährung subjektbezogener Freibeträge und Freigrenzen.

Ausnahmsweise ist eine stufenüberspringende steuerliche Ergebniszurechnung zulässig, soweit die qualifizierte Mindestbeteiligung nur durch Zusammenrechnung von unmittelbaren und über andere Gruppenmitglieder mittelbar gehaltenen Beteiligungen erreicht wird. Des Weiteren ist die laufende sowie aperiodische Verlustzurechnungsbegrenzung zu beachten.

5.2.2.2 Gruppeninterne Beteiligungserfolge

5.2.2.2.1 Laufende Rechtsfolgen

5.2.2.2.1.1 Allgemeine Technik der Gruppenkonten

Der tatsächliche Ergebnistransfer erfolgt wie bei steuerlich unverbundenen Konzerngesellschaften freiwillig. Der Gewinntransfer erfolgt über Gewinnausschüttungen der Gruppengesellschaft und der Verlustausgleich über Einlagen des Gruppenträgers. Die Gruppenkonten stellen sicher, dass die auf Gruppenergebnissen beruhende Beteiligungserfolge für steuerliche Zwecke eliminiert werden können.

Hierfür sind der außerbilanziell festzustellende ausschüttbare Gewinn sowie das steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft i.S.d. §§ 27 ff. KStG nach ihrer Verursachung zu unterteilen, welche entweder innerhalb oder außerhalb der Gruppenphase liegen kann. Dabei sind der ausschüttbare Gewinn in ein Vorgruppen- und Gruppengewinnkonto und das steuerliche Einlagekonto in ein Vorgruppen- und Gruppeneinlagekonto zu untergliedern. Die Summe der aus der Vorgruppen- und Gruppenphase stammenden Unterkonten korrespondiert jeweils mit den für steuerlich unverbundene Konzerngesellschaften festzustellenden aggregierten Größen.

Übersicht 2: Einordnung der Gruppenkonten

Ausschüttbarer Gewinn
- *Vorgruppengewinnkonto (ausschüttbarer Gewinn aus der Vorgruppenphase)*
- *Gruppengewinnkonto (ausschüttbarer Gewinn aus der Gruppenphase)*

Steuerliches Einlagekonto
- *Vorgruppeneinlagekonto (steuerliches Einlagekonto aus der Vorgruppenphase)*
- *Gruppeneinlagekonto (steuerliches Einlagekonto aus der Gruppenphase)*

Auf dem Vorgruppengewinnkonto ist der zu Beginn der Gruppenbesteuerung festgestellte ausschüttbare Gewinn der Gruppengesellschaft i.S.d. §§ 27 ff. KStG zu erfassen. Während ein positiver ausschüttbarer Gewinn zu einem positiven Vorgruppengewinnkonto führt („Vorgruppengewinn"), resultiert ein „negativer" ausschüttbarer Gewinn in einem negativen Vorgruppengewinnkonto („Vorgruppenverlust").

Zu Beginn der steuerlichen Gruppe ist der Saldo des Gruppengewinnkontos der Gruppengesellschaft ausgeglichen. In der Gruppenphase von der Gruppengesellschaft erzielte Steuerbilanzgewinne („Gruppengewinne") erhöhen und Steuerbilanzverluste („Gruppenverluste") mindern das Gruppengewinnkonto, wobei das Gruppengewinnkonto durch Gruppenverluste - nicht jedoch durch Gewinnausschüttungen - einen negativen Wert annehmen kann.

Auf dem Vorgruppeneinlagekonto ist das zu Beginn der Gruppenbesteuerung festgestellte steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft i.S.d. §§ 27 ff. KStG zu erfassen. Das Gruppeneinlagekonto ist im Zeitpunkt der Begründung der Gruppenbesteuerung ausgeglichen und um die in der Gruppenphase von allen Gesellschaftergruppen vorgenommenen Einlagen zu erhöhen. In der Gruppenphase vorgenommene Einlagen sind daher nicht als Zugang zum Gruppengewinnkonto zu erfassen.

In mehrstufigen Gruppenstrukturen wirkt sich die rein steuerliche Ergebniszurechnung nicht auf die Höhe der Gruppengewinnkonten aus. Die von nachrangigen Gruppenmitgliedern erzielten Steuerbilanzergebnisse werden daher nicht auf dem Gruppengewinnkonto von höherrangigen Gruppenmitgliedern erfasst. Die Gruppengewinne von nachrangigen Gruppenmitgliedern erhöhen das Gruppengewinnkonto von höherrangigen Gruppenmitgliedern erst dann, soweit sie an sie an das höherrangige Gruppenmitglied ausgeschüttet und somit von ihm steuerbilanziell realisiert werden. Auf dem Gruppengewinnkonto von höherrangigen Gruppenmitgliedern sind darüber hinaus auch steuerbilanziell realisierte Teilwertanpassungen der Beteiligungen an nachrangigen Gruppenmitgliedern zu erfassen, wobei diesbezügliche Sonderregelungen zu beachten sind (vgl. Abschnitt 5.2.2.2.2.4.3). Das Gruppeneinlagekonto von nachrangigen Gruppenmitgliedern ist unabhängig vom erzielten Gruppenverlust dann zu erhöhen, wenn alle Gesellschaftergruppen entsprechende Einlagen vornehmen.

5.2.2.2.1.2 Gewinntransfer

Die Gruppenkonten sind in Übereinstimmung mit der allgemeinen Verwendungsreihenfolge der §§ 27 ff. KStG zu verwenden. Auskehrungen der Gruppengesellschaft resultieren in der nachfolgenden einheitlichen Verwendungsreihenfolge der Unterkonten im Verhältnis zu gruppeninternen und gruppenexternen Gesellschaftern:

Übersicht 3: Verwendungsreihenfolge der Gruppenkonten

1. *Verwendung des positiven Gruppengewinnkontos (Begrenzung: ausschüttbarer Gewinn)*
2. *Verwendung des positiven Vorgruppengewinnkontos (Begrenzung: ausschüttbarer Gewinn)*
3. *Verwendung des positiven Vorgruppeneinlagekontos (Begrenzung: steuerliches Einlagekonto)*
4. *Verwendung des positiven Gruppeneinlagekontos (Begrenzung: steuerliches Einlagekonto)*
5. *Verwendung des positiven Gruppengewinnkontos (Begrenzung: positiver Saldo)*
6. *Verwendung des positiven oder negativen Vorgruppengewinnkontos (keine Begrenzung)*

Die vorrangige Verwendung des positiven Gruppen- bzw. Vorgruppengewinnkontos ist maximal in Höhe eines etwaigen positiven ausschüttbaren Gewinns der Gruppengesellschaft zulässig. Insoweit wird die Ausschüttung von Gruppengewinnen durch Vorgruppenverluste sowie die Ausschüttung von Vorgruppengewinnen durch Gruppenverluste systemimmanent verhindert und die Verwendungsreihenfolge der §§ 27 ff. KStG sichergestellt. Soweit der ausschüttbare Gewinn für die Auskehrung nicht ausreicht, ist nachrangig das positive Vorgruppen- bzw. Gruppeneinlagekonto in Höhe des steuerli-

chen Einlagekontos für eine steuerneutrale Einlagenrückgewähr zu verwenden. Übersteigt die vorgenommene Gewinnausschüttung sowohl den ausschüttbaren Gewinn als auch das steuerliche Einlagekonto, ist ein etwaiges positives Gruppengewinnkonto sowie das Vorgruppengewinnkonto zu verwenden („negativer“ ausschüttbarer Gewinn).

Gruppenexterne Minderheitsgesellschafter können somit regulär am Erfolg der Gruppengesellschaft partizipieren, weil das Gruppenkonten-Modell einerseits die allgemeine Verwendungsreihenfolge der §§ 27 ff. KStG sicherstellt und die Untergliederung des ausschüttbaren Gewinns und des steuerlichen Einlagekontos für Minderheitsgesellschafter andererseits unbeachtlich ist. Daher vereinnahmen gruppenexterne Gesellschafter in Höhe des verwendeten Vorgruppen- und Gruppengewinnkontos reguläre Gewinnausschüttungen und ich Höhe des verwendeten Vorgruppen- und Gruppeneinlagekontos eine reguläre Einlagenrückgewähr, wobei ihre regulären Einlagen auf dem Vorgruppen- und Gruppeneinlagekonto erfasst werden.

Da eine einseitige Zuführung sowie Verwendung des steuerlichen Einlagekontos durch gruppeninterne oder gruppenexterne Gesellschafter ausgeschlossen ist, wird die Vermögensposition beider Gesellschaftergruppen durch die Kontentechnik nicht tangiert.

Der Gewinntransfer an den Gruppenträger sowie übrige an der Gruppengesellschaft beteiligten Gruppenmitglieder ist abweichend steuerneutral zu erfassen, soweit er auf Gruppengewinne entfällt. Diesbezüglich sind die steuerbilanziell realisierten Beteiligungsgewinne durch eine korrespondierende außerbilanzielle Korrektur vollständig zu eliminieren, soweit für die gruppeninterne Gewinnausschüttung das positive Gruppengewinnkonto der Gruppengesellschaft zu verwenden ist. Gruppeninterne Ausschüttungen von Vorgruppengewinnen sowie handelsrechtlichen Mehrgewinnen stellen hingegen einen regulären Beteiligungsgewinn dar („Außergruppengewinn“). Dementsprechend unterbleibt die außerbilanzielle Korrektur, soweit für die gruppeninterne Gewinnausschüttung ein positives oder negatives Vorgruppengewinnkonto der Gruppengesellschaft zu verwenden ist.

Die vorrangige Verwendung eines positiven Gruppengewinnkontos vor dem Vorgruppengewinnkonto bewirkt, dass die in der Gruppenphase erzielten und auf gruppeninterne Gesellschafter entfallenden Steuerbilanzgewinne primär vor den aus der Vorgruppenphase stammende Gewinnrücklagen (positives Vorgruppengewinnkonto) sowie handelsrechtlichen Mehrgewinnen der Gruppengesellschaft (negatives Vorgruppengewinnkonto) steuerneutral transferiert werden können. Die vorrangige Verwendung eines Vorgruppeneinlagekontos vor dem Gruppeneinlagekonto ist im Hinblick auf die Sonderregelung zur Vermeidung eines negativen Investitionsanreizes erforderlich (vgl. Abschnitt 5.2.2.2.1.4.1).

In mehrstufigen Gruppenstrukturen stellt die Anwendung der Bruttomethode gemäß § 15 S. 1 Nr. 2 KStG sicher, dass gruppenintern transferierte Gewinne Gruppengewinne auf Ebene des ultimativen Gruppenträgers außerbilanziell gekürzt werden, während transferierte Vorgruppengewinne und handelsrechtliche Mehrgewinne auf Ebene des Gruppenträgers (einmalig) als gruppenexterne Gewinne erfasst werden. Die gruppeninterne Weiterleitung von Gruppen- und Außergruppenergebnissen erfolgt steuerneutral, da sie auf Ebene des die Gewinnausschüttung erhaltenden zwischengeschalteten Gruppenmitglieds das steuerbilanziell realisiert und daher auf dem Gruppengewinnkonto erfasst werden.

5.2.2.2.1.3 Nennkapitalveränderungen

Die Gruppenkonten sind in Übereinstimmung mit dem allgemeinen Schema des § 28 KStG im Falle von Nennkapitalveränderungen vereinbar.

Im Hinblick auf Nennkapitalerhöhungen gilt die nachfolgende Verwendungsreihenfolge der Unterkonten:

Übersicht 4: Nennkapitalerhöhungen

1. *Verwendung des positiven Vorgruppeneinlagekontos (Begrenzung: steuerliches Einlagekonto)*
2. *Verwendung des positiven Gruppeneinlagekontos (Begrenzung: steuerliches Einlagekonto)*
3. *Verwendung des positiven Vorgruppengewinnkontos*
4. *Verwendung des positiven Gruppengewinnkontos*
5. *Verwendung des negativen Vorgruppengewinnkontos (keine Begrenzung)*

Gemäß § 28 KStG ist für Nennkapitalerhöhungen vorrangig das steuerliche Einlagekonto zu verwenden. Soweit dieses nicht ausreicht, sind sonstige Rücklagen nachrangig umzuwandeln und gesondert auszuweisen. Die im Rahmen der Nennkapitalerhöhung gebundenen Einlagen und sonstige Rücklagen können für künftige Gewinnausschüttungen nicht verwendet werden. Um einen weitestgehenden steuerneutralen Gewinntransfer zu ermöglichen, sind für die Nennkapitalerhöhung vorrangig die jeweiligen aus der Vorgruppenphase stammenden Einlagen und sonstige Rücklagen zu verwenden. Soweit Gruppenkonten verwendet werden, sind sie gesondert auszuweisen.

Künftige Einlagen resultieren in einer Auflösung des Sonderausweises i.S.d. § 28 KStG, wobei die sonstigen Rücklagen in Höhe des Auflösungsbetrags wieder „aufleben", während die Einlagen für die Nennkapitalerhöhung zu verwenden sind. Dabei ist ein für die vorherige Nennkapitalerhöhung verwendetes Gruppengewinnkonto vorrangig vor einem Vorgruppengewinnkonto aufzulösen.

Übersicht 5: Auflösung des Sonderausweises i.S.d. § 28 KStG

1. *Auflösung des gesondert ausgewiesenen Gruppengewinnkontos*
2. *Auflösung des gesondert ausgewiesenen Vorgruppengewinnkontos*

Soweit das Nennkapital künftig herabgesetzt werden sollte, „leben" die für die vorherige Nennkapitalerhöhung gebundenen sonstigen Rücklagen vorrangig vor gebundenen Einlagen „auf". Auch hierbei sind verwendete Gruppenkonten vorrangig vor Vorgruppenkonten aufzulösen.

Übersicht 6: Nennkapitalherabsetzungen

1. *Auflösung des gesondert ausgewiesenen Gruppengewinnkontos*
2. *Auflösung des gesondert ausgewiesenen Vorgruppengewinnkontos*
3. *Auflösung des positiven Gruppeneinlagekontos*
4. *Auflösung des Vorgruppeneinlagekontos*

Im Ergebnis wird das allgemeine Grundschema also beibehalten, wobei Vorgruppenkonten vorrangig für Nennkapitalerhöhungen zu verwenden sind, während das Gruppengewinnkonto vorrangig für die Auflösung des Sonderausweises i.S.d. § 28 KStG sowie Gruppenkonten vorrangig im Rahmen künftiger Nennkapitalherabsetzungen aufzulösen sind.

5.2.2.2.1.4 Sondervorschriften

5.2.2.2.1.4.1 Beseitigung eines negativen Investitionsanreizes

Die Technik des Gruppenkonten-Modells kann mit einem negativen Investitionsanreiz einhergehen, soweit die Gruppengesellschaft über Gewinnrücklagen aus der Vorgruppenphase verfügt und in der Gruppenphase so hohe Verluste erzielt, dass eine Kapitalzufuhr der Gesellschafter erforderlich wird. Sollte die Gruppengesellschaft wieder Gewinne erzielen, ist der vollständige steuerneutrale Rücktransfer der Einlage jedoch dann nicht sichergestellt, soweit das positive Vorgruppengewinnkonto ein verbleibendes negatives Gruppengewinnkonto übersteigt.

Denn in diesem Fall verfügt die Gruppengesellschaft über einen positiven ausschüttbaren Gewinn, welcher vorrangig vor dem steuerlichen Einlagekonto zu verwenden ist. Für diese Gewinnausschüttung ist wiederum das positive Vorgruppengewinnkonto zu verwenden, so dass in Höhe des ausschüttbaren Gewinns der Gruppengesellschaft eine Ausschüttungsbelastung herzustellen und gruppenexterne Beteiligungsgewinne zu erfassen sind. Demnach ist im Verhältnis zum Gruppenträger ein negativer Investitionsanreiz festzustellen, weil die Vornahme eines wirtschaftlich sinnvollen Verlustausgleichs steuerlich sanktioniert wird. Insoweit bedarf es einer Sonderregelung, die den negativen Investitionsanreiz beseitigt, welcher im Übrigen im Organschafts-Modell nicht entsteht.

Dabei darf die Sonderregelung die allgemeine Verwendungsreihenfolge der §§ 27 ff. KStG nicht verletzten, weil sie im Verhältnis zu Minderheitsgesellschaftern mit Vermögensverschiebungen einhergehen würde. Insoweit ist der Rücktransfer zwingend unter der vorrangigen Verwendung des positiven Saldos des Vorgruppengewinnkontos vorzunehmen. Zudem soll die Sonderregelung nur eine Steuerstundung und keine dauerhaften Steuerminderbelastungen bewirken. Die nachfolgende Methodik ist geeignet, um die o.g. Ziele zu erreichen.

So unterliegt die Verwendung eines positiven Vorgruppengewinnkontos im Verhältnis zu gruppeninternen Gesellschaftern ausnahmsweise keiner Ausschüttungsbelastung, soweit die Gruppengesellschaft über ein korrespondierendes Gruppeneinlagekonto verfügt (Steuerstundung). In Höhe der auf alle Gesellschaftergruppen entfallenden Verwendung des Vorgruppengewinnkontos ist ein Sonderausweis des Gruppeneinlagekontos zu erfassen, welcher wiederum nur für gruppeninterne Gesellschafter steuerliche Relevanz erlangt.

Künftige von der Gruppengesellschaft erzielte Gewinne sind vorrangig und vollständig zum Abbau des auf dem Gruppeneinlagekonto erfassten Sonderausweises zu verwenden. In Höhe des Auflösungsbetrages des Sonderausweises sind die Gruppengewinne abweichend als Zugang zum Vorgruppengewinnkonto zu erfassen, so dass die gruppenintern steuerneutral transferierten „Altrücklagen“ wieder „aufleben“. Erst nachdem der Sonderausweis vollständig aufgelöst ist, sind die Gewinne der Gruppengesellschaft wie gewohnt als Zugang zum Gruppengewinnkonto zu erfassen.

Soweit der auf dem Gruppeneinlagekonto erfasste Sonderausweis nicht vollständig aufgelöst ist und die Gruppengesellschaft eine Einlagenrückgewähr vornimmt, ist der Sonderausweis zuletzt für die an alle Gesellschaftergruppen vorgenommene Einlagenrückgewähr einheitlich zu verwenden. In Höhe der gruppeninternen Einlagenrückgewähr unter Verwendung des Sonderausweises ist eine nachträgliche Ausschüttungsbelastung herzustellen.

Die Sonderregelung stellt folglich sicher, dass die Auskehrung von „Altrücklagen“ keiner Ausschüttungsbelastung unterliegt, soweit die gruppeninternen Gesellschafter in korrespondierender Höhe Gruppenverluste der Gruppengesellschaft ausgeglichen haben. Die damit einhergehende Steuerstundungswirkung entfällt, soweit die Gruppengesellschaft künftig wieder Gruppengewinne erzielt oder die Gruppeneinlagen rücktransferiert.

Übersicht 7: Sonderausweis des Gruppeneinlagekontos

***Zugang** = Minimum aus verwendetem positiven Vorgruppengewinnkonto und Gruppeneinlagekonto*
⇨ *steuerneutraler gruppeninterner Gewinntransfer (Steuerstundung)*

***Abgang** = i.H.d. künftigen Gruppengewinne*
⇨ *Zugang der Gruppengewinne auf dem Vorgruppengewinnkonto*
= i.H.d. nachrangigen Verwendung des Sonderausweises für eine Einlagenrückgewähr
⇨ *nachträgliche Herstellung einer gruppeninternen Ausschüttungsbelastung*

5.2.2.2.1.4.2 Phasengleicher Gewinntransfer

Die zweite Sonderregelung ist im Hinblick auf den phasengleichen gruppeninternen Gewinntransfer sowie dessen Weiterleitung in mehrstufigen Gruppenstrukturen erforderlich. Denn die Regelungen des §§ 27 ff. KStG knüpfen an die zum Schluss des letzten Wirtschaftsjahres festgestellten Werte an, während die laufenden Gruppengewinne erst zum Schluss des aktuellen Wirtschaftsjahres auf dem Gruppengewinnkonto der Gruppengesellschaft erfasst werden. Demensprechend ist die Steuerneutralität des unterjährig vorgenommenen gruppeninternen Gewinntransfers nicht sichergestellt.

Die Sonderregelung darf wiederum die allgemeine Verwendungsreihenfolge der §§ 27 ff. KStG nicht verletzten, um Vermögensverschiebungen im Verhältnis zu Minderheitsgesellschaftern zu verhindern. Dabei gilt es insbesondere eine etwaige einheitliche Verwendung des steuerlichen Einlagekontos der Gruppengesellschaft für die an alle Gesellschaftergruppen unterjährig erfolgte Einlagenrückgewähr nicht zu gefährden. Die nachfolgende Methodik ist geeignet, um die o.g. Ziele zu erreichen.

So ist auf Ebene der Gruppengesellschaft ein zusätzliches unterjähriges Verrechnungskonto zu erfassen. Das Verrechnungskonto beträgt zu Beginn des Wirtschaftsjahres null und ist zum Ende des Wirtschaftsjahres vollständig aufzulösen.

Soweit für die an alle Gesellschaftergruppen vorgenommene Gewinnausschüttung das positive Vorgruppengewinnkonto der Gruppengesellschaft zu verwenden ist und eine Erfassung des Sonderausweises des Gruppeneinlagekontos ausscheidet, ist in korrespondierender Höhe ein Zugang auf dem Verrechnungskonto zu erfassen. Der auf gruppeninterne Gesellschafter entfallende Gewinntransfer unterliegt vorläufig keiner Ausschüttungsbelastung (Steuerstundung).[185]

Das Gruppengewinnkonto der Gruppengesellschaft ist um das laufende Gruppenergebnis zum Schluss des laufenden Wirtschaftsjahres fortzuentwickeln.

Soweit das zum Schluss des laufenden Wirtschaftsjahres festgestellte Gruppengewinnkonto keinen positiven Bestand aufweist, ist das Verrechnungskonto wieder aufzulösen, wobei in Höhe des auf gruppeninterne Gesellschafter entfallenden Auflösungsbetrags eine nachträgliche Ausschüttungsbelastung herzustellen ist. Mangels eines hinreichenden laufenden Gruppengewinns kann in diesem Fall keine steuerneutrale Vorabausschüttung des Gruppengewinns angenommen werden.

Sollte das zum Schluss des laufenden Wirtschaftsjahres festgestellte Gruppengewinnkonto hingegen einen positiven Saldo ausweisen, ist die unterjährige gruppeninterne Gewinnausschüttung in Höhe des auf gruppeninterne Gesellschafter entfallenden Anteils des positiven Gruppengewinnkontos als steuerneutrale Vorabausschüttung des Gruppengewinns zu berücksichtigen. Das Verrechnungskonto ist in Höhe des positiven Gruppengewinnkontos aufzulösen. In Höhe des Auflösungsbetrags sind die Gruppengewinne abweichend als Zugang zum Vorgruppengewinnkonto zu erfassen, so dass die gruppenintern steuerneutral transferierten „Altrücklagen“ wieder „aufleben“. In Höhe des auf gruppeninterne Gesellschafter entfallenden Auflösungsbetrags ist keine Ausschüttungsbelastung herzustellen.

Soweit das Verrechnungskonto das zum Schluss des laufenden Wirtschaftsjahres festgestellte positive Gruppengewinnkonto übersteigt, ist in Höhe des Differenzbetrags keine Vorabausschüttung des Gruppengewinns möglich. Die in dieser Höhe zu erfolgende Auflösung des Verrechnungskontos resultiert

---

[185] Alternativ könnte zuerst eine unterjährige Ausschüttungsbelastung vorgenommen werden, welche zum Schluss des Wirtschaftsjahres ggf. umzukehren ist.

in einer nachträglichen Ausschüttungsbelastung des auf gruppeninterne Gesellschafter entfallenden Auflösungsbetrags.

Im Ergebnis ermöglicht das Verrechnungskonto die steuerneutrale gruppeninterne unterjährige Ausschüttung sowie phasengleiche Weiterleitung von Gruppengewinnen, soweit das die Ausschüttung vornehmende Gruppenmitglied zum Schluss des Wirtschaftsjahres einen hinreichenden positiven ausschüttbaren Gruppengewinn aufweist. Da eine etwaige unterjährige Verwendung des steuerlichen Einlagekontos der Gruppengesellschaft durch das Verrechnungskonto nicht tangiert wird, verursacht die Sonderregelung keine Vermögensverschiebungen im Verhältnis zu gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern. Darüber hinaus gelten die Rechtsfolgen des unterjährigen Verrechnungskontos ausschließlich für gruppeninterne Gesellschafter.

Übersicht 8: Unterjähriges Verrechnungskonto

Anfangsbestand *= 0*
Zugang *= Verwendung des positiven Vorgruppengewinnkontos abzgl. Sonderausweis des Gruppeneinlagekontos*
⇨ *steuerneutraler gruppeninterner Gewinntransfer (Steuerstundung)*
Abgang *= i.H.d. positiven fortgeführten Gruppengewinnkontos*
⇨ *Zugang der Gruppengewinne auf dem Vorgruppengewinnkonto*
= i.H.d. Restbetrags
⇨ *nachträgliche Herstellung einer gruppeninternen Ausschüttungsbelastung*
Endbestand *= 0*

5.2.2.2.1.4.3 Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger

Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger unterliegen grundsätzlich einer zutreffenden Steuerbelastung, soweit sie als Alleingesellschafter fungieren. Denn in diesem Fall korrespondiert der vollständige steuerliche gruppeninterne Ergebnistransfer mit einer vollständigen Teilhabe am wirtschaftlichen Erfolg der Gruppengesellschaft. Dabei wird der laufende gruppeninterne Gewinntransfer für steuerliche Zwecke vollständig eliminiert. Im Vorgriff auf die Erörterung der aperiodischen Rechtsfolgen sei an dieser Stelle zu erwähnen, dass die von der Gruppengesellschaft in der Gruppenphase thesaurierten Gewinne und erzielten Gruppenverluste auch nach Beendigung der Gruppenbesteuerung vollständig eliminiert werden. Ebenfalls wird die nachträgliche Herstellung der Ausschüttungsbelastung für die in der Gruppenphase steuerneutral ausgeschütteten „Altrücklagen“ sichergestellt.

Insoweit können im o.g. Fall keine Steuermehr- oder Steuerminderbelastungen entstehen, da die auf Gruppenergebnissen beruhenden Beteiligungserfolge nicht zusätzlich dem Teileinkünfteverfahren unterliegen.

Entsprechendes gilt in mehrstufigen Gruppenstrukturen sowie im Verhältnis zu gruppeninternen Minderheitsgesellschaftern. Denn auch in diesen Fallgruppen korrespondiert die vollständige Ergebniszurechnung an den Gruppenträger mit einer vollständigen Partizipation des Gruppenträgers am wirtschaftlichen Erfolg der (nachrangigen) Gruppengesellschaft, wobei die auf Gruppenergebnissen beruhenden Beteiligungserfolge vollständig eliminiert werden.

Dieser Zusammenhang wird jedoch im Verhältnis zu gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern durchbrochen, weshalb es hier einer Sonderregelung bedarf. Denn in dieser Konstellation erfolgt die steuerliche Ergebniszurechnung vollständig an den einkommensteuerpflichtigen Gruppenträger, obwohl er nur beteiligungsproportional am Gruppenerfolg teilnimmt. Zusätzlich unterliegt der auf Minderheitsgesellschafter entfallende Ergebnisanteil (letztlich) dem Teileinkünfteverfahren auf Ebene der

gruppenexternen Minderheitsgesellschafter, so dass in Höhe der sie entfallenden Gruppenergebnisse im Gewinnfall eine Steuermehrbelastung (Doppelbesteuerung) und im Verlustfall eine Steuerminderbelastung („weiße“ Einkünfte) festzustellen sind.

Im Verhältnis zu körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern drohen hingegen keine unsachgerechten Steuerbelastungen, da die steuerliche Ergebniszurechnung in der Körperschaftsteuersphäre verbleibt und die auf gruppenexterne Minderheitsgesellschafter entfallenden Gruppenergebnisse somit nicht der (höheren) Einkommensteuerbelastung unterliegen. Zudem ist die Steuerbelastung der gruppenexternen Minderheitsgesellschafter zutreffend, so dass eine entsprechende Sondervorschrift auf Ebene des mehrheitlich beteiligten einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgers zu greifen hat.

Denn es ist der einkommensteuerpflichtige Gruppenträger, der im Gewinnfall den vollständigen steuerlich zugerechneten Gewinn zu versteuern hat, obwohl ihm dieser nur beteiligungsproportional zusteht. Zutreffender Weise ist seine Steuerbelastung in Höhe der auf gruppenexterne Minderheitsgesellschafter entfallenden Gewinne zu mindern, indem ein außerbilanzieller Beteiligungsaufwand zu erfassen ist. Somit korrespondiert die Entlastung des einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgers mit der Belastung der Minderheitsgesellschafter.

Im Verlustfall ist auf Ebene des einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgers ein entsprechender außerbilanzieller Beteiligungsertrag zu erfassen, da er in Höhe des auf gruppenexterne Minderheitsgesellschafter entfallenden Verlustanteils in seiner Vermögensposition nicht tangiert wird. Die Belastung des einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgers korrespondiert wiederum mit einer Entlastung der gruppenexternen Minderheitsgesellschafter.

Durch diese Methodik können die Regelungen des § 16 KStG ersatzlos entfallen, wobei eine partielle Steuerpflicht der Gruppengesellschaft sowie Vermögensverschiebungen im Hinblick auf gruppenexterne Minderheitsgesellschafter vermieden werden können.[186] Darüber hinaus deckt diese Vorgehensweise auch den Verlustfall ab.

In mehrstufigen Gruppenstrukturen ist die außerbilanzielle Korrektur auf Ebene des unmittelbar höherrangigen Gruppenmitglieds vorzunehmen, wobei die Bruttomethode eine Erfassung der außerbilanziellen Korrektur auf Ebene des ultimativen einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgers sicherstellt.

Im Resultat ist festzustellen, dass die Sondervorschrift rechtsformneutral ist und zudem eine vollständige dauerhafte steuerliche Ergebniszurechnung ermöglicht, ohne Vermögensverschiebungen im Verhältnis zwischen gruppeninternen und gruppenexternen Gesellschaftern hervorzurufen. Darüber hinaus bedarf es keiner aperiodischen Korrekturen, da die unsachgerechten Steuerbelastungen bereits laufend beseitigt werden.

5.2.2.2.2 Aperiodische Rechtsfolgen

5.2.2.2.2.1 Allgemeines zur Beendigung der Gruppenbesteuerung

Die steuerliche Gruppe kann wahlweise beendet werden, indem der Gruppenantrag nicht verlängert bzw. wiederrufen wird. Die Gruppenbesteuerung wird automatisch beendet, soweit die Beteiligung an

---

[186] Insoweit wird den Bedenken von Dötsch Rechnung getragen, welcher das Erfordernis des § 16 KStG nur im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Organträgern sieht, um die Belastung der Ausgleichszahlung mit Einkommensteuer zu vermeiden; vgl. Dötsch, DK 2011, 402; ders., FS für Herzig 2010, 248; ebenso Oesterwinter, DStZ 2011, 596. Einen Wegfall der Regelungen des § 16 KStG fordern auch Günkel/ Wagner, Ubg 2010, 615; Herzig, StuW 2010, 228.

der Gruppengesellschaft an Dritte veräußert wird, die Mindestbeteiligungserfordernisse unterschritten werden oder auf Ebene der Gruppengesellschaft ein Insolvenz- oder Liquidationsverfahren eröffnet wird.

Von der Gruppengesellschaft in der Insolvenz- sowie Liquidationsphase erzielte Ergebnisse stellen Außergruppenergebnisse dar und sind im Rahmen des Gruppenkonten-Modells nicht zu berücksichtigen. Denn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens geht mit einer akuten bzw. drohenden Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung der Gruppengesellschaft einher, welche vom Gruppenträger nicht abgewendet wird. Insbesondere im Hinblick auf die regelmäßig fehlende Verknüpfung zwischen steuerlicher Verlustzurechnung und wirtschaftlicher Verlusttragung hat die Annahme einer wirtschaftlichen Einheit des Konzerns für steuerliche Zwecke zu entfallen. Dies gilt analog für die freiwillige außerhalb der Insolvenzordnung durchgeführte Liquidation der Gruppengesellschaft, deren Ziel die Abwicklung ist. Die Einstellung der werbenden Tätigkeit wird als Wiederruf des Gruppenantrags gewertet.

Wird die Gruppenbesteuerung nach Ablauf der fünfjährigen Mindestdauer beendet, gilt sie als zum Schluss des letzten Wirtschaftsjahres beendet. Bei vorzeitiger Beendigung der Gruppenbesteuerung ohne wichtigen Grund entfallen die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung rückwirkend („verunglückte“ Gruppenbesteuerung).

Die in der Gruppenphase zwangsweise und vollständig an den Gruppenträger erfolgte steuerliche Ergebniszurechnung entfaltet dauerhafte Wirkung, so dass die Beendigung der Gruppenbesteuerung keine diesbezüglichen aperiodischen Korrekturen bedingt. Ausnahmsweise sind in mehrstufigen Gruppenstrukturen die Vorschriften zur Verlustzurechnungsbegrenzung zu beachten (vgl. Abschnitt 5.2.2.5).

Hingegen dürften die mit den Gruppenergebnissen zusammenhängenden Beteiligungserfolge im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung regelmäßig noch nicht vollständig realisiert und somit noch nicht für steuerliche Zwecke eliminiert worden sein. Daher bedarf es einer Technik, die die steuerliche Eliminierung der gruppeninternen Beteiligungserfolge auch nach Beendigung der Gruppenbesteuerung sicherstellt, welche nachfolgend vorgestellt wird.

5.2.2.2.2.2 Gruppeninterne Beteiligungserfolge nach Beendigung der Gruppenbesteuerung

Die bloße Beendigung der Gruppenbesteuerung darf nicht mit steuerlichen Mehrbelastungen einhergehen, um die Entstehung einer Austrittsschranke zu vermeiden. Ebenfalls darf eine etwaige steuerneutrale aperiodische Korrektur den ausschüttbaren Gewinn sowie das steuerliche Einlagekonto der ausgeschiedenen Gruppengesellschaft gemäß §§ 27 ff. KStG nicht tangieren, um Vermögensverschiebungen im Verhältnis zu gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern abzuwenden.

Zum Zeitpunkt der Beendigung noch nicht eliminierten gruppeninternen Beteiligungserfolge spiegeln sich sowohl in einem nicht ausgeglichenen Saldo des Gruppengewinnkontos als auch in den Sonderausweisen des Gruppeneinlagekontos sowie des Nennkapitals gemäß § 28 KStG wider. Die jeweiligen Gruppenkonten sind bis zur Veräußerung der Beteiligung an der Gruppengesellschaft fortzuführen.

Ein positiver Saldo des Gruppengewinnkontos korrespondiert mit thesaurierten Gruppengewinnen, welche das Einkommen des Gruppenträgers nicht erhöhen dürfen. Sie können nach Beendigung der Gruppenbesteuerung weiterhin steuerneutral an gruppeninterne Gesellschafter ausgeschüttet werden, soweit für die Gewinnausschüttung das positive Gruppengewinnkonto der ausgeschiedenen Gruppengesellschaft (vorrangig) zu verwenden ist. In mehrstufigen Gruppenstrukturen ist zu beachten, dass die Bruttomethode gemäß § 15 S. 1 Nr. 2 KStG außerhalb der Gruppenbesteuerung nicht mehr gilt. Um eine steuerneutrale gruppeninterne Weiterleitung von ausgeschütteten Gruppengewinnen sicherzustel-

len, ist die unter Verwendung des positiven Gruppengewinnkontos vereinnahmte Erstausschüttung als Zugang zum Gruppengewinnkonto der höherrangigen Gruppengesellschaft zu erfassen (Spiegelung).

Ein negativer Saldo des Gruppengewinnkontos korrespondiert mit Gruppenverlusten, welche das Einkommen des Gruppenträgers nicht mindern dürfen. Sie sind bis zur Veräußerung der Beteiligung an der Gruppengesellschaft fortzuführen. Ausnahmsweise können negative Gruppengewinnkonten in mehrstufigen Gruppenstrukturen ausgeglichen werden, soweit ein ausgeschiedenes Gruppenmitglied von einem nachrangigen Gruppenmitglied eine Gewinnausschüttung unter Verwendung des positiven Gruppengewinnkontos erhält.

Ein Sonderausweis des Gruppeneinlagekontos korrespondiert mit den in der Gruppenphase steuerneutral transferierten „Altrücklagen". Die (nachrangige) Verwendung des Sonderausweises für eine gruppeninterne Einlagenrückgewähr resultiert auch nach Beendigung der Gruppenbesteuerung in einer nachträglichen Ausschüttungsbelastung der gestundeten „Altrücklagen". In mehrstufigen Gruppenstrukturen ist wiederum zu beachten, dass die Bruttomethode gemäß § 15 S. 1 Nr. 2 KStG außerhalb der Gruppenbesteuerung nicht mehr gilt. Um eine durchgehende Ausschüttungsbelastung bis zum ehemaligen ultimativen Gruppenträger sicherzustellen, ist in Höhe der von höherrangigen ehemaligen Gruppenmitgliedern vereinnahmten Einlagenrückgewähr unter Verwendung des Sonderausweises des Gruppeneinlagekontos ein etwaiges positives Gruppenmitgliedskonto zu mindern (Spiegelung). Soweit der vereinnahmte Sonderausweis das positive Gruppenmitgliedskonto übersteigt, ist auf Ebene der unmittelbar höherrangigen Gruppenmitglieder ein Sonderausweis auf dem Gruppeneinlagekonto zu erfassen (Spiegelung). Soweit die Gruppenbesteuerung nur im Verhältnis zu einer nachrangigen Gruppengesellschaft beendet wird und die höherrangigen Gruppenmitglieder die steuerliche Teilgruppe fortführen, ist der von einem Gruppenmitglied der steuerlichen Teilgruppe vereinnahmte Sonderausweis des Gruppeneinlagekontos nicht gesondert zu spiegeln, da insoweit die Bruttomethode wieder greift. Sollte die Gruppenbesteuerung nur im Verhältnis zum Gruppenträger beendet werden und die nachrangigen Gruppenmitglieder die steuerliche Teilgruppe fortführen, von einem Gruppenmitglied der steuerlichen Teilgruppe vereinnahmte Sonderausweis des Gruppeneinlagekontos zu spiegeln, um eine zutreffende Ausschüttungsbelastung des ultimativen Gruppenträgers sicherzustellen.

Das Gruppeneinlagekonto ist bei Beendigung der Gruppenbesteuerung fortzuführen. Eine Saldierung des Gruppeneinlagekontos mit einem negativen Gruppengewinnkonto scheidet aus, da ansonsten die Vermögensposition von Minderheitsgesellschaftern tangiert werden und der negative Investitionsanreiz „wiederaufleben" würde.

Die Fortführung der Gruppenkonten über die Beendigung der Gruppenbesteuerung hinaus ermöglicht folglich sowohl den vorrangigen steuerneutralen Transfer von thesaurierten Gruppengewinnen als auch die nachrangige Herstellung der Ausschüttungsbelastung für ausgekehrte „Altrücklagen". Die zutreffende Eliminierung der gruppeninternen Beteiligungserfolge gelingt auch in mehrstufigen Gruppenstrukturen, ohne dass Vermögensverschiebungen im Verhältnis zu gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern entstehen. Die von einer Gruppengesellschaft erzielten Gruppenverluste werden von den Gesellschaftern regelmäßig erst im Rahmen eines Veräußerungsvorgangs steuerbilanziell realisiert, weshalb sie regelmäßig bis zum Veräußerungszeitpunkt fortzuführen sind.

5.2.2.2.2.3 Gruppeninterne Beteiligungserfolge im Rahmen des Veräußerungsvorgangs an gruppenexterne Gesellschafter

Die Veräußerung der Beteiligung an der Gruppengesellschaft kann zeitlich mit der Beendigung der Gruppenbesteuerung zusammenfallen oder erst in späteren Veranlagungszeiträumen vorgenommen werden. In mehrstufigen Gruppenstrukturen fließt das Veräußerungsergebnis automatisch in das Gruppenergebnis mit ein, soweit ein zwischengeschaltetes Gruppenmitglied die Beteiligung an einer

nachrangigen Gruppengesellschaft veräußert. Im Übrigen wird das Veräußerungsergebnis außerhalb der Gruppenphase realisiert.

Zum Zeitpunkt des Veräußerungsvorgangs spiegeln sich die nicht eliminierten gruppeninternen Beteiligungserfolge in einem nicht ausgeglichenen Saldo des Gruppengewinnkontos sowie den Sonderausweisen des Gruppeneinlagekontos sowie des Nennkapitals gemäß § 28 KStG wider. Soweit nach Beendigung der Gruppenbesteuerungen gruppeninterne Beteiligungserfolge bereits eliminiert worden sind, sind lediglich die verbliebenen Restgrößen zu beachten.

Um die gruppeninternen Beteiligungserfolge vollständig zu eliminieren, ist vom steuerbilanziellen Veräußerungsergebnis ein etwaiges nicht ausgeglichenes und auf die gruppeninternen Gesellschafter entfallender Saldo des Gruppengewinnkontos außerbilanziell abzuziehen. Folglich mindern thesaurierte Gruppengewinne der Gruppengesellschaft das zu versteuernde Veräußerungsergebnis des Gruppenträgers, während von der Gruppengesellschaft erzielte Gruppenverluste das zu versteuernde Veräußerungsergebnis des Gruppenträgers erhöhen. Zu diesem Zeitpunkt ist der Saldo des Gruppengewinnkontos aufzulösen, so dass dieser nicht auf den fremden Erwerber übergeht.

In mehrstufigen Gruppen sind bei der außerbilanziellen Korrektur nicht nur das unmittelbare sondern auch die auf nachrangigen Beteiligungsebenen erfassten Salden der Gruppengewinnkonten beteiligungsproportional zu berücksichtigen, soweit die Beteiligungen an den nachrangigen Gruppenmitgliedern mitveräußert werden. Zu diesem Zeitpunkt gehen auch die mittelbaren Gruppengewinnkonten auf nachrangigen Beteiligungsebenen ersatzlos unter, damit sie nicht auf den fremden Erwerber übergehen. Soweit die Beteiligung an einer nachrangigen Gruppengesellschaft veräußert wird und die höherrangigen Gruppenmitglieder die steuerliche Teilgruppe fortführen, fließt das Veräußerungsergebnis in das Gruppenergebnis mit ein. Damit wird einerseits das Gruppengewinnkonto des veräußernden Gruppenmitglieds entsprechend angepasst und andererseits die außerbilanzielle Korrektur aufgrund Anwendung der Bruttomethode auf Ebene des ultimativen Gruppenträgers vorgenommen. Insoweit bedarf es in diesem Fall keiner weiteren Korrekturvorschriften. Soweit das Veräußerungsergebnis abweichend erst nach Beendigung der Gruppenbesteuerung vereinnahmt wird, ist die Bruttomethode hingegen nicht mehr anzuwenden. In dieser Konstellation sind die auf nachrangigen Ebenen untergehenden Gruppengewinnkonten auf Ebene der veräußernden ehemaligen höherrangigen Gruppengesellschaft beteiligungsproportional zu spiegeln. Auf diese Weise wird die steuerliche Eliminierung der gruppeninternen Beteiligungserfolge bis zum ultimativen Gruppenträger sichergestellt.

Analoger Weise ist vom steuerbilanziellen Veräußerungsergebnis ein etwaiger auf die gruppeninternen Gesellschafter entfallender Sonderausweis des Gruppeneinlagekontos außerbilanziell hinzuzurechnen. Somit entfällt zu diesem Zeitpunkt die Steuerstundung für die in der Gruppenphase steuerneutral transferierten „Altrücklagen“. Der Sonderausweis des Gruppeneinlagekontos entfällt ersatzlos und geht somit nicht auf den fremden Erwerber über.

In mehrstufigen Gruppen sind bei der außerbilanziellen Korrektur nicht nur der unmittelbare sondern auch die auf nachrangigen Beteiligungsebenen erfassten Sonderausweise des Gruppeneinlagekontos beteiligungsproportional zu berücksichtigen, soweit die Beteiligungen an den nachrangigen Gruppenmitgliedern mitveräußert werden. Die entsprechenden Sonderausweise gehen wiederum ersatzlos unter und somit nicht auf den fremden Erwerber über. Soweit die Beteiligung an einer nachrangigen Gruppengesellschaft veräußert wird und die höherrangigen Gruppenmitglieder die steuerliche Teilgruppe fortführen, fließt das Veräußerungsergebnis in das Gruppenergebnis mit ein. Damit wird einerseits das Gruppengewinnkonto des veräußernden Gruppenmitglieds entsprechend angepasst und andererseits die außerbilanzielle Korrektur aufgrund Anwendung der Bruttomethode auf Ebene des ultimativen Gruppenträgers vorgenommen. Insoweit bedarf es in diesem Fall keiner weiteren Korrekturvorschrif-

ten. Soweit das Veräußerungsergebnis abweichend erst nach Beendigung der Gruppenbesteuerung vereinnahmt wird, ist die Bruttomethode hingegen nicht mehr anzuwenden. In dieser Konstellation sind die auf nachrangigen Ebenen untergehenden Sonderausweise der Gruppeneinlagekonten auf Ebene der veräußernden ehemaligen höherrangigen Gruppengesellschaft beteiligungsproportional zu spiegeln, wobei vorrangig ein etwaiges positives Gruppengewinnkonto zu mindern ist. Auf diese Weise wird eine zutreffende Ausschüttungsbelastung des ultimativen Gruppenträgers sichergestellt.

Übersicht 9: Ermittlung des Veräußerungsergebnisses

Veräußerungspreis

./. fortgeführte Anschaffungskosten

./. beteiligungsproportionale unmittelbare und mittelbare Gruppengewinnkonten der veräußerten nachrangigen Gruppenmitglieder

+ beteiligungsproportionale unmittelbare und mittelbare Sonderausweise des Gruppeneinlagekontos der veräußerten nachrangigen Gruppenmitglieder

= zu versteuerndes Veräußerungsergebnis des gruppeninternen Gesellschafters

- ⇨ *keine Korrekturen, soweit Veräußerungsergebnis in das Gruppenergebnis einfließt*
- ⇨ *Spiegelung der untergehenden Gruppenkonten auf Ebene des zwischengeschalteten gruppeninternen Gesellschafters, soweit das Veräußerungsergebnis außerhalb der Gruppenbesteuerung vereinnahmt wird*

Soweit die Gruppenmitglieder die Beteiligung lediglich anteilig an fremde Dritte veräußern, ohne dass die Gruppenbesteuerung beendet wird, ist das Veräußerungsergebnis analog zu ermitteln. Da das Veräußerungsergebnis eines zwischengeschalteten Gruppenmitglieds in das Gruppeneinkommen einfließt, bedarf es keiner zusätzlichen Korrekturen. Ebenfalls sind die Gruppenkonten in unveränderter Höhe fortzuführen, weil die gruppeninternen Beteiligungserfolge in Höhe des veräußerten Beteiligungsanteils bereits steuerlich neutralisiert worden sind und in dieser Höhe künftig von gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern vereinnahmt werden.

5.2.2.2.2.4 Sondervorschriften

5.2.2.2.2.4.1 Erwerb von Anteilen an Gruppenmitgliedern

Soweit der Gruppenträger Anteile an der Gruppengesellschaft von fremden Dritten hinzuerwirbt, bedarf es einer Korrekturvorschrift i.H.d. anteilig miterworbenen Gruppenkonten.

Die nachfolgenden Erörterungen unterstellen vereinfachend, dass der Gruppenträger die vollständigen Minderheitsanteile erwirbt und somit nach erfolgtem Erwerb Alleingesellschafter der Gruppengesellschaft ist. Zudem sollen zwischen Erwerb und der anschließenden vollständigen Veräußerung der Beteiligung an der Gruppengesellschaft keine Gruppenergebnisse erzielt werden.

So könnte der Gruppenträger ohne Sondervorschriften im Thesaurierungsfall eine dauerhafte Steuerminderbelastung erreichen. Denn soweit der erworbene thesaurierte Gruppengewinn vollständig und steuerneutral ausgeschüttet wird, realisiert der Gruppenträger einen unsachgerechten ausschüttungsbedingten steuerbilanziellen Veräußerungsverlust, welcher aufgrund eines ausgeglichenen Gruppengewinnkontos außerbilanziell nicht zu korrigieren ist. Veräußert der Gruppenträger die Beteiligung an der Gruppengesellschaft samt thesaurierten Gewinnen, realisiert er einen steuerbilanziellen Veräußerungsgewinn in Höhe des nichterworbenen thesaurierten Gruppengewinns, so dass die außerbilanzielle Kürzung i.H.d. vollständigen positiven Gruppengewinnkontos in einem zu versteuernden Veräußerungsverlust resultiert.

Sollte der Gruppenträger die Anteile an der Gruppengesellschaft im Verlustfall erwerben, müsste er eine dauerhafte Steuermehrbelastung hinnehmen, weil er ein einen steuerbilanziellen Veräußerungsverlust in Höhe der nichterworbenen Gruppenverluste realisiert und die außerbilanzielle Hinzurechnung i.H.d. vollständigen negativen Gruppengewinnkontos in einem zu versteuernden Veräußerungsgewinn resultiert.

Eine entsprechende dauerhafte Steuermehrbelastung entsteht im Falle eines erworbenen Sonderausweises des Gruppeneinlagekontos. Denn während die an gruppenexterne Gesellschafter der Gruppengesellschaft ausgeschüttete „Altrücklage" einer Ausschüttungsbelastung unterlegen hat, resultiert die außerbilanzielle Hinzurechnung i.H.d. vollständigen Sonderausweises des Gruppeneinlagekontos in einem überhöhten zu versteuernden Veräußerungsgewinn respektive einem zu geringen zu versteuernden Veräußerungsverlust.

Um die Entstehung von dauerhaften Steuermehr- und Steuerminderbelastungen zu vermeiden, ist in Höhe des erworbenen positiven Gruppengewinnkontos ein negativer außerbilanzieller Sonderausweis zum Beteiligungsbuchwert an der Gruppengesellschaft zu erfassen. In Höhe des erworbenen negativen Gruppengewinnkontos sowie eines Sonderausweises des Gruppeneinlagekontos ist analog ein positiver außerbilanzieller Sonderausweis zum Beteiligungsbuchwert zu erfassen. Während die Bildung des Sonderausweises zum Beteiligungsbuchwert steuerneutral ist, erfolgt deren künftige Auflösung steuerwirksam. Da der Sonderausweis des Beteiligungsbuchwerts mit den erworbenen Gruppenkonten korrespondiert, werden etwaige steuerbilanzielle oder außerbilanzielle und auf Gruppenergebnissen beruhende Beteiligungserfolge wieder in zutreffender Weise eliminiert.

Die Sonderausweise des Beteiligungsbuchwerts sind im Falle einer künftigen Veräußerung wie Gruppenkonten zu berücksichtigen. Somit sind auch auf nachrangigen Beteiligungsebenen mitveräußerten Sonderausweise des Beteiligungsbuchwerts auf Ebene des veräußernden Gruppenmitglieds beteiligungsproportional anzusetzen. Ebenfalls sind die nach Beendigung der Gruppenbesteuerung veräußerten Sonderausweise des Beteiligungsbuchwerts auf Ebene des veräußernden Gruppenmitglieds beteiligungsproportional zu spiegeln, weil die Bruttomethode außerhalb der Gruppenbesteuerung nicht greift.

Übersicht 10: Sonderausweis des Beteiligungsbuchwerts

anteilig hinzuerworbenes positives Gruppenmitgliedskonto

./. anteilig hinzuerworbenes negatives Gruppenmitgliedskonto

./. anteilig hinzuerworbener Sonderausweis auf dem Gruppeneinlagekonto

= Sonderausweis des Beteiligungsbuchwerts

⇨ *Bildung erfolgt steuerneutral*

Übersicht 11: Erweiterte Ermittlung des Veräußerungsergebnisses

Veräußerungspreis

./. fortgeführte Anschaffungskosten

./. beteiligungsproportionale unmittelbare und mittelbare Gruppengewinnkonten der veräußerten nachrangigen Gruppenmitglieder

+ beteiligungsproportionale unmittelbare und mittelbare Sonderausweise des Gruppeneinlagekontos der veräußerten nachrangigen Gruppenmitglieder

./. beteiligungsproportionale unmittelbare und mittelbare Sonderausweise des Beteiligungsbuchwerts der veräußerten nachrangigen Gruppenmitglieder

= zu versteuerndes Veräußerungsergebnis des gruppeninternen Gesellschafters

- ⇨ *keine Korrekturen, soweit Veräußerungsergebnis in das Gruppenergebnis einfließt*
- ⇨ *Spiegelung der untergehenden Gruppenkonten auf Ebene des zwischengeschalteten gruppeninternen Gesellschafters, soweit das Veräußerungsergebnis außerhalb der Gruppenbesteuerung vereinnahmt wird*
- ⇨ ***Spiegelung des Sonderausweises des Beteiligungsbuchwerts, soweit das Veräußerungsergebnis außerhalb der Gruppenbesteuerung vereinnahmt wird***

Der Erfassung des Sonderausweises zum Beteiligungsbuchwert ist im Vergleich zu einem alternativen Wegfall der hinzuerworbenen Gruppenkonten insbesondere im Hinblick auf gruppeninterne Veräußerungsvorgänge der Vorzug zu geben, welche nachfolgend erörtert werden.

5.2.2.2.2.4.2 Gruppeninterne Veräußerungsvorgänge

Die Besonderheit bei gruppeninternen Veräußerungsvorgängen besteht darin, dass die Veräußerung der Beteiligung an einer Gruppengesellschaft gleichzeitig einen Anschaffungsvorgang des erwerbenden Gruppenmitglieds darstellt. Insoweit darf der gruppeninterne Veräußerungsvorgang keine steuerliche Mehr- oder Minderbelastung der steuerlichen Gruppe bewirken.

Im Gegensatz Veräußerungen an Dritte sind die Gruppenkonten der unmittelbar und mittelbar veräußerten Gruppengesellschaften fortzuführen, da sie innerhalb derselben steuerlichen Gruppe verbleiben und künftig realisiert werden. Auf diese Weise können die gruppeninternen auf Gruppenergebnissen beruhenden Beteiligungserfolge weiterhin außerbilanziell eliminiert werden, wobei die künftige Ausschüttung von thesaurierten Gruppengewinnen keiner Ausschüttungsbelastung im Verhältnis zu gruppeninternen Gesellschaftern unterliegt. Ebenfalls wird die zutreffende Nachversteuerung von zuvor steuerneutral ausgeschütteten „Altrücklagen“ sichergestellt werden.

Das gruppeninterne Veräußerungsergebnis ist analog zu gruppenexternen Veräußerungsvorgängen zu ermitteln, so dass etwaige steuerbilanziell realisierte und auf Gruppenergebnissen beruhende Beteiligungserfolge außerbilanziell zu korrigieren sind und somit das Einkommen des ultimativen Gruppenträgers nicht tangiert wird.

Die im Rahmen des gruppeninternen Anschaffungsvorgangs erworbenen Gruppenkonten resultieren analog zu gruppenexternen Erwerbsvorgängen in der außerbilanziellen Erfassung eines Sonderausweises zum Beteiligungsbuchwert, so dass keine dauerhaften Steuermehr- und Steuerminderbelastungen entstehen können.

5.2.2.2.2.4.3 Teilwertanpassungen

Die Erfassung eines außerbilanziellen Sonderausweises des Beteiligungsbuchwerts ist auch im Falle von Teilwert-Anpassungen erforderlich, die auf Gruppenergebnissen beruhen.

Dabei resultiert eine in der Gruppenphase vorgenommene Teilwertabschreibung in einem positiven außerbilanziellen Sonderausweis des Beteiligungsbuchwerts an der Gruppengesellschaft, soweit die Teilwertabschreibung mit einem negativen Gruppengewinnkonto der Gruppengesellschaft korrespondiert. Dabei ist die außerbilanzielle Hinzurechnung steuerwirksam zu erfassen und mit dem steuerbilanziellen Beteiligungsaufwand zu saldieren.

Soweit in der Gruppenphase eine Teilwertzuschreibung vorgenommen wird, ist der außerbilanzielle Sonderausweis des Beteiligungsbuchwerts steuerwirksam aufzulösen, soweit die Teilwertzuschreibung mit einer korrespondierenden Minderung des negativen Gruppengewinnkontos der Gruppengesellschaft einhergeht. Dabei ist die außerbilanzielle Kürzung steuerwirksam zu erfassen und mit dem steuerbilanziellen Beteiligungsertrag zu saldieren.

Soweit die Gruppenergebnisse in mehrstufigen Gruppenstrukturen eine Ketten-Teilwertanpassung auslösen sollten, sind die entsprechenden außerbilanziellen Gegenkorrekturen auf Ebene aller von der Ketten-Teilwertanpassung betroffenen Gruppenmitglieder vorzunehmen. Dies ist insbesondere im Hinblick auf einkommensteuerpflichtige Gruppenträger von essentieller Bedeutung, da ansonsten der Gruppenverlust einer nachrangigen Gruppengesellschaft aufgrund Anwendung der Bruttomethode in einer Vervielfältigung der Beteiligungsaufwendungen resultieren könnte (Ketten-Teilwertabschreibung), die jeweils dem Teilabzugsverfahren unterliegen würden. Ein künftiger Gruppengewinn der nachrangigen Gruppengesellschaft würde wiederum eine Vervielfältigung der Beteiligungserträge verursachen (Ketten-Teilwertzuschreibung), die jeweils dem Teileinkünfteverfahren unterliegen würden.

Im Ergebnis wirken sich die auf Gruppenergebnissen beruhenden Teilwertanpassungen folglich nicht auf das Einkommen des ultimativen Gruppenträgers aus. Somit können sowohl etwaige temporäre Steuerminderbelastungen im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern als auch etwaige dauerhafte Steuermehrbelastungen im Verhältnis zu körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern abgewendet werden.

Die Sonderausweise des Beteiligungsbuchwerts sind im Falle einer künftigen Veräußerung wiederum wie Gruppenkonten zu berücksichtigen. Somit bewirken auch die mittelbar mitveräußerten Sonderausweise des Beteiligungsbuchwerts eine außerbilanzielle Korrektur des Veräußerungsergebnisses des höherrangigen Gruppenmitglieds. Zudem sind die veräußerten Sonderausweise des Beteiligungsbuchwerts beim veräußernden Gruppenmitglied zu spiegeln, soweit das Veräußerungsergebnis außerhalb der Gruppenphase vereinnahmt wird, während sie auf Ebene der veräußerten nachrangigen Gruppenmitgliedern entfallen. Insoweit ist das im Abschnitt 5.2.2.2.2.4.1 dargestellte erweitere Schema der Ermittlung des Veräußerungsergebnisses anzuwenden.

Auf diese Weise wird eine zutreffende Steuerbelastung auch dann erreicht, wenn die vorherige (Ketten-)Teilwertabschreibung oder die künftige (Ketten-)Teilwertzuschreibung außerhalb der Gruppenphase vorgenommen werden sollte. Somit wird insbesondere im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern verhindert, dass die Anwendung der Bruttomethode in einer Vervielfältigung der dem Teileinkünfteverfahren unterliegenden Beteiligungserfolge resultiert, während der korrespondierende Gegeneffekt außerhalb der Gruppenbesteuerung nur einmalig vom Gruppenträger realisiert wird.

Ebenfalls unterliegen die auf Außergruppenergebnissen beruhenden Teilwertanpassungen zutreffender Weise einmalig dem Teileinkünfteverfahren auf Ebene eines einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgers. Denn etwaige damit zusammenhänge Ketten-Teilwertanpassungen sind automatisch als auf Gruppenergebnissen beruhende Teilwertanpassungen zu erfassen, da die auf höheren Ebenen vorzunehmenden steuerbilanziellen Teilwertanpassungen die Gruppengewinnkonten der entsprechenden Gruppenmitglieder tangieren. Somit ist für die Folge-Teilwertanpassungen ein Sonderausweis des Beteiligungsbuchwerts zu erfassen.

Ein generelles Verbot zur Vornahme von steuerbilanziellen Teilwertanpassungen für die Dauer der Gruppenbesteuerung wird hier nicht favorisiert. Zwar könnte auf diese Weise eine gewisse Vereinfachung erreicht werden. Allerdings tangierte ein etwaiges Verbot den ausschüttbaren Gewinn von zwischengeschalteten Gruppengesellschaften, was sowohl eine unsachgerechte gruppeninterne Ausschüttungsbelastung sowie Vermögensverschiebungen im Verhältnis zu gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern verursachen könnte.

5.2.2.2.3 Beispielsfälle

Beispiel 19 (GKM): Zweistufige Gruppenstrukturen

Sachverhalt:

Der Gruppenträger (GT) ist Alleingesellschafter der Gruppengesellschaft (GG). Die Anschaffungskosten von GT aus der Beteiligung an GG betragen 100. Das Steuerbilanzkapital von GG beträgt zu Beginn der Gruppenbesteuerung 100 und entspricht dem Nennkapital. In der Gruppenphase erzielt GG einen Jahresüberschuss von 100, welcher sowohl dem zuzurechnenden Steuerbilanzergebnis als auch dem zu versteuernden Einkommen entspricht.

GG schüttet ihren Gewinn vollständig und phasenverschoben an GT aus. Anschließend soll die Gruppenbesteuerung beendet und die Beteiligung an GG veräußert werden.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen.

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten und auf die Vornahme von Steuerumlagen verzichtet werden.

Rechtsfolgen:

	GT						GG				
	EZR	BE		lfd. St	VE		ausschüttbarer Gewinn		Einlagekonto		Σ St
		Höhe	St		Höhe	St	VGGK	GGK	VGEL	GEL	
Alt. 1	100	100	0	45	0	0	0	0	0	0	45
Alt. 2	100	100	0	30	0	0	0	0	0	0	30

Die Ergebniszurechnung (EZR) an GT beträgt unabhängig von der Gewinnausschüttung 100 und resultiert in einer zutreffenden laufenden Steuerbelastung i.H.v. 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2).

Der von GG erzielte Gruppengewinn ist am Ende der Periode auf Ebene von GG als Zugang zum ausschüttbaren Gewinn - auf dem Gruppengewinnkonto (GGK) - zu erfassen. Weiterer Spiegelungen bedarf es nicht.

Soweit die Gewinnausschüttung phasenverschoben vorgenommen wird, ist vorrangig das positive GGK und somit der ausschüttbare Gewinn von GG zu mindern.

Die Gewinnausschüttung ist auf Ebene von GT als steuerneutraler Beteiligungsertrag (BE) zu erfassen, da das positive GGK für sie zu verwenden ist. Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung ist das GGK ausgeglichen.

Das handels- und steuerbilanzielle sowie das zu versteuernde Veräußerungsergebnis (VE) von GT beträgt jeweils 0.

Resultat:

Das Gruppenkonten-Modell resultiert im Grundfall und bei unterstellter phasenverschobenen Vollausschüttung in einer zutreffenden Steuerbelastung von einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern.

Abwandlung 1: GG thesauriert ihren Gruppengewinn

	GT						GG				
	EZR	BE		lfd. St	VE		ausschüttbarer Gewinn		Einlagekonto		∑ St
		Höhe	St		Höhe	St	VGGK	GGK	VGEL	GEL	
Alt. 1	100	0	0	45	100	0	0	100	0	0	45
Alt. 2	100	0	0	30	100	0	0	100	0	0	30

Abweichend vom Grundfall thesauriert GG ihren Gruppengewinn, so dass das GGK von GG bei Beendigung der Gruppenbesteuerung einen positiven Saldo von 100 ausweist.

Das positive GGK ist bis zur Veräußerung der Beteiligung an GG fortzuführen, so dass die Verwendungsreihenfolge der §§ 27 ff. KStG eingehalten wird. Ebenfalls unterbleibt auf Ebene von GT eine steuerbilanzielle Erhöhung seiner Anschaffungskosten aus der Beteiligung an GG, so dass ein Gleichklang zwischen Handels- und Steuerbilanz besteht.

Etwaige nach Beendigung der Gruppenbesteuerung vorgenommene Gewinnausschüttungen sind vorrangig unter Verwendung des GGK steuerneutral zu erfassen. Somit treten keine temporären Steuermehrbelastungen von GT ein, soweit GG neben einem positiven GGK auch ein positives Vorgruppengewinnkonto (VGGK) aufweist, auf dem Steuerbilanzergebnisse aus der Außergruppenphase zu erfassen sind.

Das handels- und steuerbilanzielle Veräußerungsergebnis (VE) von GT beträgt 100. Für steuerliche Zwecke ist von dem Veräußerungsgewinn ein verbleibendes positives GGK außerbilanziell abzuziehen, so dass das zu versteuernde VE 0 beträgt.

Das GGK fällt zu diesem Zeitpunkt ersatzlos weg, so dass es nicht auf den Erwerber übergeht.

Resultat:

Das Gruppenkonten-Modell resultiert auch im Thesaurierungsfall in zutreffenden Steuerbelastungen.

Abwandlung 2: GG schüttet den Gewinn phasengleich aus

	GT						GG				
	EZR	BE		lfd. St	VE		ausschüttbarer Gewinn		Einlagekonto		∑ St
		Höhe	St		Höhe	St	VGGK	GGK	VGEL	GEL	
Alt. 1	100	100	0	45	0	0	0	0	0	0	45
Alt. 2	100	100	0	30	0	0	0	0	0	0	30

Für unterjährige bzw. phasengleiche Gewinnausschüttungen ist das unterjährige Verrechnungskonto zu verwenden.

Die unterjährige Gewinnausschüttung erfolgt zunächst steuerneutral unter Verwendung des Vorgruppengewinnkontos (VGGK), welches als Zugang zum Verrechnungskonto zu erfassen ist.

Das zum Ende des Wirtschaftsjahres fortgeführte Gruppengewinnkonto (GGK) weist einen positiven Saldo von 100 aus.

Das Verrechnungskonto ist zu diesem Zeitpunkt steuerneutral aufzulösen, wobei der positive Saldo des fortgeführten GGK auf das VGGK umzubuchen ist.

Am Ende des Wirtschaftsjahres sind folglich das Verrechnungskonto sowie das VGGK und GGK ausgeglichen.

Resultat:

Im Gruppenkonten-Modell wird der phasengleiche Gewinntransfer steuerneutral ermöglicht.

Abwandlung 3: An GG sind gruppenexterne Minderheitsgesellschafter zu 25% beteiligt

	GT							GG				
	EZR	BE		fiktive BA		lfd. St	VE		ausschüttbarer Gewinn		Einlagekonto		Σ St
		Höhe	St	Höhe	St		Höhe	St	VGGK	GGK	VGEL	GEL	
Alt. 1	100	75	0	25	-6,8	45	0	0	0	0	0	0	38,3
Alt. 2	100	75	0	0	0,0	30	0	0	0	0	0	0	30,0

Die Ergebniszurechnung (EZR) an GT beträgt unabhängig von der Beteiligung von gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern 100 und resultiert in einer zutreffenden laufenden Steuerbelastung i.H.v. 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2).

Das positive GGK von GG ist einheitlich für die Gewinnausschüttung an GT i.H.v. 75 und MiG i.H.v. 25 zu verwenden, so dass die Vorschriften des §§ 27 ff. KStG eingehalten werden. Das GGK ist nach erfolgter Gewinnausschüttung ausgeglichen.

Das handels- und Veräußerungsergebnis (VE) beträgt 0. Das GGK ist bei Beendigung der Gruppenbesteuerung ausgeglichen.

Im Verhältnis zum einkommensteuerpflichtigen Gruppenträger greift die Sondervorschrift, wonach die an MiG vorgenommene Gewinnausschüttung als Beteiligungsaufwand (fiktive BA) zu erfassen ist. Die Steuerentlastung beträgt 6,8 und korrespondiert mit der Steuerbelastung der MiG. Auf diese Weise wird eine zutreffende Steuerbelastung hergestellt, ohne dass es der Vorschrift des § 16 KStG bedarf.

Im Verhältnis zu körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern greift die Sondervorschrift nicht, da die an MiG vorgenommene Gewinnausschüttung der zutreffenden Vorbelastung mit Körperschaft- und Gewerbesteuer unterlegen hat.

Auf diese Weise wird die Vermögensposition von Minderheitsgesellschaftern nicht tangiert. Dies gilt auch dann, wenn GG eine Steuerumlage an GT vornimmt.

Resultat:

Das Gruppenkonten-Modell resultiert auch bei Beteiligung von gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern in einer zutreffenden Steuerbelastung. Dabei werden Vermögensverschiebungen zwischen den Gesellschaftergruppen vermieden. Ebenfalls werden die Regelungen des § 16 KStG durch die Erfassung eines fiktiven Beteiligungsaufwands auf Ebene von einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern zutreffender Weise ersetzt.

Abwandlung 4: An GG sind gruppeninterne Minderheitsgesellschafter zu 25% beteiligt

	GT							GG				
	EZR	BE		fiktive BA		lfd. St	VE		ausschüttbarer Gewinn		Einlagekonto		Σ St
		Höhe	St	Höhe	St		Höhe	St	VGGK	GGK	VGEL	GEL	
Alt. 1	100	75	0	0	0	45	0	0	0	0	0	0	45,0
Alt. 2	100	75	0	0	0	30	0	0	0	0	0	0	30,0

Abweichend zur vorherigen Abwandlung bedarf es keiner Erfassung von fiktiven BA auf Ebene von einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern.

Dies resultiert aus dem Umstand, dass die an gruppeninterne MiG vorgenommene Gewinnausschüttung steuerneutral erfolgt und daher steuerneutral an GT weitergeleitet werden kann.

Resultat:

Das Gruppenkonten-Modell resultiert auch bei Beteiligung von gruppeninternen Minderheitsgesellschaftern in einer zutreffenden Steuerbelastung.

Abwandlung 5: GG erzielt einen Verlust von 100; GT gleicht den Verlust durch eine Einlage aus

	GT						GG				
	EZR	BE		lfd. St	VE		ausschüttbarer Gewinn		Einlagekonto		∑ St
		Höhe	St		Höhe	St	VGGK	GGK	VGEL	GEL	
Alt. 1	-100	0	0	-45	-100	0	0	-100	0	100	-45,0
Alt. 2	-100	0	0	-30	-100	0	0	-100	0	100	-30,0

Die Verlustzurechnung (EZR) an GT beträgt unabhängig von der Einlage 100 und resultiert in einer zutreffenden laufenden Steuerentlastung i.H.v. 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2).

Der von GG erzielte Gruppenverlust ist am Ende der Periode auf Ebene von GG als Abgang vom ausschüttbaren Gewinn - auf dem Gruppengewinnkonto (GGK) - zu erfassen. Weiterer Spiegelungen bedarf es nicht.

Das negative GGK ist bis zur Veräußerung der Beteiligung an GG fortzuführen, so dass die Verwendungsreihenfolge der §§ 27 ff. KStG eingehalten wird. Ebenfalls unterbleibt auf Ebene von GT eine steuerbilanzielle Minderung seiner Anschaffungskosten aus der Beteiligung an GG, so dass ein Gleichklang zwischen Handels- und Steuerbilanz besteht.

Eine etwaige während oder nach Beendigung der Gruppenbesteuerung vorgenommene Einlagenrückgewähr ist steuerneutral möglich. Dies gilt auch im Falle von einem positiven VGGK (Altrücklagen), so dass kein negativer Investitionsanreiz entsteht. Denn in Höhe des Gruppeneinlagekontos (GEL) ist eine Gewinnausschüttung unter Verwendung des VGGK steuerneutral möglich, wobei ein Sonderausweis auf dem GEL zu vermerken ist, der die Steuerstundung künftig umkehrt.

Das handels- und steuerbilanzielle Veräußerungsergebnis (VE) von GT beträgt -100. Für steuerliche Zwecke ist dem Veräußerungsgewinn ein verbleibendes negatives GGK außerbilanziell hinzuzurechnen, so dass das zu versteuernde VE 0 beträgt.

Das negative GGK fällt zu diesem Zeitpunkt ersatzlos weg, so dass es nicht auf den Erwerber übergeht.

Resultat:

Das Gruppenkonten-Modell resultiert auch im Verlustfall in einer zutreffenden Steuerbelastung von einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern. Zudem wird ein negativer Investitionsanreiz vermieden.

Beispiel 20 (GKM): Mehrstufige Gruppenstrukturen

Sachverhalt:

Die steuerliche Gruppe besteht aus der Mutter- (MG), Tochter- (TG) sowie Enkelgesellschaft (EG), wobei das jeweils höherrangige Gruppenmitglied Alleingesellschafter des nachrangigen Gruppenmitglieds ist. Die Anschaffungskosten von MG aus der Beteiligung an TG sowie von TG an EG betragen jeweils 100. Das Steuerbilanzkapital von TG und EG betragen zu Beginn der Gruppenbesteuerung 100 und entsprechen dem Nennkapital. In der Gruppenphase erzielt EG einen Jahresüberschuss von 100, welcher sowohl dem zuzurechnenden Steuerbilanzergebnis als auch dem zu versteuernden Einkommen entspricht.

EG schüttet ihren Gewinn an TG aus und TG leitet diesen an MG weiter. Anschließend soll die Gruppenbesteuerung beendet werden die Beteiligung an TG veräußert werden.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen.

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten und auf die Vornahme von Steuerumlagen verzichtet werden.

Rechtsfolgen:

	MG						TG						EG		
	EZR	BE		lfd. St	VE		BE		ausschütt-barer Gewinn		VE		ausschütt-barer Gewinn		∑ St
		Höhe	St		Höhe	St	Höhe	St	VGGK	GGK	Höhe	St	VGGK	GGK	
Alt. 1	200	100	0	45	0	0	100	0	0	0	0	0	0	0	45
Alt. 2	200	100	0	30	0	0	100	0	0	0	0	0	0	0	30

Die Ergebniszurechnung (EZR) des originären Jahresüberschusses von EG erfolgt stufenweise von EG an TG und von TG an MG und beträgt 100. Zudem resultiert der Gewinntransfer von EG an TG in einem Steuerbilanzgewinn von TG, welcher MG steuerlich zuzurechnen ist. Die Summe der Ergebniszurechnung beträgt folglich 200. Zudem realisiert MG im Zeitpunkt der Weiterleitung der Gewinnausschüttung von TG an MG einen Steuerbilanzgewinn.

Der Jahresüberschuss von EG i.H.v. 100 ist als Zugang zu ihrem ausschüttbaren Gewinn auf dem GGK zu erfassen. Im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung von EG an TG ist das GGK von EG auf 0 zu reduzieren und das von TG um 100 zu erhöhen. Im Zeitpunkt der Weiterleitung der Gewinnausschüttung von TG an MG ist das GGK von TG auf 0 zu reduzieren. Nach erfolgter Ketten-Ausschüttung sind das GGK von EG und TG ausgeglichen.

Die von TG und MG vereinnahmten Beteiligungserfolge sind folglich vollständig außerbilanziell zu kürzen, da für sie das positive GGK verwendet worden ist. Sollte die Gewinnausschüttung - respektive ihre Weiterleitung - phasengleich erfolgen, stellt das unterjährige Verrechnungskonto eine Steuerneutralität her.

Die Steuerbelastung von MG beträgt daher zutreffender Weise 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2).

MG erzielt ein handels- und steuerbilanzielles Veräußerungsergebnis von 0. Aufgrund ausgeglichener GGK ist keine außerbilanzielle Korrektur erforderlich.

Zu beachten ist, dass TG etwaige Altrücklagen nicht steuerneutral an MG transferieren kann, soweit EG ihren Gewinn thesauriert. Ebenfalls beeinflusst die rein steuerliche Ergebniszurechnung nicht den ausschüttbaren Gewinn von MG. Denn die GGK erfassen den Steuerbilanzgewinn erst im Realisierungszeitpunkt. Insoweit werden die Regelungen des §§ 27 ff. KStG vollständig eingehalten.

Resultat:

Das Gruppenkonten-Modell resultiert auch in mehrstufigen Gruppenstrukturen in zutreffenden Steuerbelastungen.

Abwandlung 1: EG thesauriert ihren Gruppengewinn

	MG						TG						EG		
	EZR	BE		lfd. St	VE		BE		ausschütt-barer Gewinn		VE		ausschütt-barer Gewinn		∑ St
		Höhe	St		Höhe	St	Höhe	St	VGGK	GGK	Höhe	St	VGGK	GGK	
Alt. 1	100	0	0	45	100	0	0	0	0	0	0	0	0	100	45
Alt. 2	100	0	0	30	100	0	0	0	0	0	0	0	0	100	30

Abweichend vom Grundfall thesauriert EG ihren Gruppengewinn, so dass das GGK von EG bei Beendigung der Gruppenbesteuerung einen positiven Saldo von 100 ausweist.

Die Ergebniszurechnung (EZR) an MG beträgt nur 100, weil TG keinen Steuerbilanzgewinn realisiert hat.

Die Steuerbelastung von MG beträgt daher zutreffender Weise 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2).

Das positive GGK von EG ist bis zur Veräußerung der Beteiligung an TG fortzuführen, so dass die Verwendungsreihenfolge der §§ 27 ff. KStG eingehalten wird. Ebenfalls unterbleibt auf Ebene von TG und MG eine steuerbilanzielle Erhöhung der Anschaffungskosten aus der Beteiligung an EG bzw. TG, so dass ein Gleichklang zwischen Handels- und Steuerbilanz besteht.

Etwaige nach Beendigung der Gruppenbesteuerung von EG vorgenommene Gewinnausschüttungen sind vorrangig unter Verwendung des GGK steuerneutral zu erfassen. Das auf Ebene von EG untergegangene GGK wäre auf Ebene von TG zu spiegeln. Auf diese Weise verursacht der nach Beendigung der Gruppenbesteuerung vorgenommene Transfer von Gruppengewinnen keine Steuermehrbelastungen.

Das handels- und steuerbilanzielle Veräußerungsergebnis (VE) von MG beträgt 100. Für steuerliche Zwecke sind von dem Veräußerungsgewinn verbleibende unmittelbare sowie mittelbare positive GGK außerbilanziell abzuziehen, so dass das zu versteuernde VE 0 beträgt.

Das GGK von EG fällt zu diesem Zeitpunkt ersatzlos weg, so dass es nicht auf den Erwerber übergeht.

Resultat:

Das Gruppenkonten-Modell resultiert auch im Thesaurierungsfall in zutreffenden Steuerbelastungen. Die nach Beendigung der Gruppenbesteuerung nicht mehr anzuwendende Bruttomethode wird dadurch sichergestellt, dass die auf nachrangigen Ebenen bestehenden GGK bei ihrer Verwendung auf das höherrangige Gruppenmitglied übergehen. Zudem sind bei der Ermittlung des Veräußerungsergebnisses nicht nur die unmittelbaren sondern auch mittelbaren GGK zu berücksichtigen.

Abwandlung 1: EG erzielt einen Gruppenverlust von 100

	MG						TG				EG				
	EZR	BE		lfd. St	VE		BE		ausschütt-barer Gewinn		VE		ausschütt-barer Gewinn		∑ St
		Höhe	St		Höhe	St	Höhe	St	VGGK	GGK	Höhe	St	VGGK	GGK	
Alt. 1	-100	0	0	-45	-100	0	0	0	0	0	0	0	0	-100	-45
Alt. 2	-100	0	0	-30	-100	0	0	0	0	0	0	0	0	-100	-30

Die Verlustzurechnung (EZR) an MG beträgt 100, weil TG keinen Steuerbilanzverlust realisiert.

Die Steuerentlastung von MG beträgt daher zutreffender Weise 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2).

Das negative GGK von EG ist bis zur Veräußerung der Beteiligung an TG fortzuführen, so dass die Verwendungsreihenfolge der §§ 27 ff. KStG eingehalten wird. Ebenfalls unterbleibt auf Ebene von TG und MG eine steuerbilanzielle Minderung ihrer Anschaffungskosten aus der Beteiligung an EG bzw. TG, so dass ein Gleichklang zwischen Handels- und Steuerbilanz besteht.

Der handels- und steuerbilanzielle Veräußerungsverlust (VE) von MG beträgt 100. Für steuerliche Zwecke sind dem Veräußerungsverlust verbleibende unmittelbare sowie mittelbare negative GGK außerbilanziell hinzuzurechnen, so dass das zu versteuernde VE 0 beträgt.

Das GGK von EG fällt zu diesem Zeitpunkt ersatzlos weg, so dass es nicht auf den Erwerber übergeht.

Resultat:

Das Gruppenkonten-Modell resultiert auch im Verlustfall in zutreffenden Steuerbelastungen.

5.2.2.3 Einheitstheoretische Modifikationen

Die steuerliche Gruppe gilt für die Zinsschrankenregelung (§ 15 S. 1 Nr. 3 KStG) sowie die gewerbesteuerlichen Korrektur- und Zerlegungsvorschriften (§ 2 Abs. 2 S. 2 GewStG) wie bisher als ein Betrieb. Ebenfalls ist die Bruttomethode gemäß § 15 S. 1 Nr. 2 KStG beizubehalten. Auf reguläre Betriebsausgaben, die im Zusammenhang mit den Beteiligungen an anderen Gruppenmitgliedern stehen, ist § 3c Abs. 1 EStG weiterhin nicht anzuwenden.

Der ultimative Gruppenträger kann die aus der Vorgruppenphase stammenden Verlustvorträge zum Ausgleich mit dem Gruppeneinkommen verwenden. Entsprechendes gilt im Hinblick auf die Nutzung seines aus der Vorgruppenphase stammenden Zins- und EBITDA-Vortrags. Die entsprechenden Vorträge von nachrangigen Gruppenmitgliedern bleiben wie bisher für die Dauer der Gruppenphase „eingefroren“ (§ 15 S. 1 Nr. 1 KStG).[187]

5.2.2.4 Steuerumlageverträge

Steuerumlageverträge sind erforderlich, um mit der Zusammenveranlagung zusammenhängende Vermögensverschiebungen zwischen Mehrheits- und Minderheitsgesellschaftern auszugleichen. Die Anerkennung der steuerlichen Gruppe wird durch unterlassene bzw. in unzutreffender Höhe vorgenom-

[187] Zur Begründung vgl. Ismer, DStR 2012, 827; Lüdicke/Rödel, IStR 2004, 551. Im Jahr 2006 betrugen die „eingefrorenen“ Verlustvorträge von Organgesellschaften rund 14,5 Mrd. Euro, so dass deren „Entfrierung“ auch zu hohen Steuerausfällen führen dürfte; Vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, 117.

mene Steuerumlagen nicht gefährdet. Insoweit dienen Steuerumlageverträge, um die Vermögensposition von Minderheitsgesellschaftern zu schützen.

In zweistufigen Gruppenstrukturen ist die Höhe der von einer Gruppengesellschaft an den Gruppenträger vorzunehmenden Steuerumlage auf Stand-Alone-Basis zu ermitteln (Belastungsmethode).[188] Dabei sind etwaige „eingefrorene" Verlust-, Zins- und EBITDA-Vorträge der Gruppengesellschaft zu berücksichtigen und für Zwecke der Steuerumlagen um die eigenen Gruppenergebnisse „fiktiv" fortzuentwickeln. Von der Gruppengesellschaft erzielte Gruppenverluste sind vom Gruppenträger regelmäßig nicht zu erstatten, sondern im Rahmen künftiger Steuerumlagen an den Gruppenträger mindernd zu berücksichtigen. Ausnahmsweise hat der Gruppenträger eine Steuerumlage an die Gruppengesellschaft zu leisten, soweit die Gruppengesellschaften auf Stand-Alone-Basis hätte einen Verlustrücktrag vornehmen können.[189]

Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung kann die ausscheidende Gruppengesellschaft ihre „eingefrorenen" Verlust- und Zinsvorträge wieder nutzen, während etwaige EBITDA-Vorträge nach Ablauf der fünfjährigen Mindestdauer regelmäßig untergehen dürften.[190] Den „eingefrorenen" Vorträgen wären die in der Gruppenphase für Zwecke der Steuerumlage „fiktiv" fortentwickelten Vorträge gegenüberzustellen. Dabei wären etwaige Differenzen im Rahmen einer Abschlussumlage auszugleichen. Soweit die Beendigung der Gruppenbesteuerung auf einem schädlichen Ereignis beruht, muss der Gruppenträger keine Abschlussumlage an die Gruppengesellschaft vornehmen.

In mehrstufigen Gruppenstrukturen ist zu beachten, dass zwischengeschaltete Gruppenmitglieder im Verhältnis zu nachranggien Gruppenmitgliedern als Gruppenträger fungieren können. Die Steuerumlagen sind in diesem Fall nicht anhand der fiktiven Einzelveranlagung des zwischengeschalteten Gruppenmitglieds sondern nach Maßgabe der steuerlichen Teilgruppe zu ermitteln.

Steuerumlagen sind beim leistenden Gruppenmitglied als nichtabziehbare Betriebsausgabe und beim empfangenden Gruppenmitglied als steuerfreie Betriebseinnahme zu erfassen. Unterlassene bzw. in falscher Höhe vorgenommene Steuerumlagen resultieren nicht in verdeckten Gewinnausschüttungen bzw. verdeckten Einlagen. Diese Vorgehensweise ist deshalb zutreffend, weil Steuerumlagen das Steuerbilanzergebnis der Gruppengesellschaft und somit das Gruppengewinnkonto der Gruppengesellschaft tangieren. Im Verhältnis zu gruppeninternen Gesellschaftern entfaltet das Gruppengewinnkonto die steuerliche Wirkung eines steuerlichen Einlagekontos, so dass es insoweit keiner zusätzlichen Korrektur bedarf. Im Verhältnis zu gruppenexternen Gesellschaftern können auf diese Weise Vermögensverschiebungen verhindert werden, weil die Höhe des auf alle Gesellschafter entfallenden steuerlichen Einlagekontos der Gruppengesellschaft durch einseitige Steuerumlagen im Verhältnis zum Gruppenträger nicht beeinflusst wird.

5.2.2.5 Verlustzurechnungsbegrenzung

5.2.2.5.1 Zweistufige Gruppenstrukturen

Die Verknüpfung der steuerlichen Verlustzurechnung mit der wirtschaftlichen Verlusttragung soll ausschließlich die im Konzernkreis zulässige Haftungssegmentierung sanktionieren. Da der Gruppen-

---

[188] Vgl. Herzig, StuW 2010, 227; Günkel/Wagner, Ubg 2010, 606; Kessler/Phillipp, Ubg 2010, 870; Wagner, StuW 2007, 309. Die Verteilungsmethode geht mit Vermögensverschiebungen sowie weiteren Problematiken einher; vgl.; Probst, Minderheitsgesellschafter 1997, 81; Rödder/Simon, DB 2002, 496; Sedlaczek/Tissot, ÖSTZ 2004, 537; Simon, DStR 2000, 539; Zöchling/Fraberger, in Mühlener/Zöchling (Hrsg.) 2004, 72.

[189] Vgl. Günkel/Wagner, Ubg 2010, 606; Kessler/Phillipp, Ubg 2010, 871.

[190] Vgl. Bohn/Loose, DStR 2011, 1011.

träger am wirtschaftlichen Erfolg der Gruppengesellschaft teilnimmt, bedarf es keiner zusätzlichen Sanktion des Ergebnistransfers.

In zweistufigen Gruppenstrukturen ist die Verlustverantwortung sichergestellt, soweit die Gruppengesellschaft sich in der „aktiven" Phase befindet. Denn solange kein Insolvenz- oder Liquidationsverfahren zu eröffnen ist, wird eine Überschuldungssituation sowie Zahlungsunfähigkeit der Gruppengesellschaft abgewendet. Dabei sind einerseits alle Eigenmittel der Gruppengesellschaft zu berücksichtigen, so dass auch erfolgsneutral vorgenommene Einlagen sowie auf Minderheitsgesellschafter entfallendes Eigenkapital der Gruppengesellschaft zu berücksichtigen sind. Andererseits sind auch alle „rettenden" Maßnahmen des Gruppenträgers zu berücksichtigen, die zu einer erweiterten Haftung oder Inanspruchnahme des Gruppenträgers in Höhe der Gruppenverluste führen, wie etwa der Forderungsverzicht oder die Patronats- und Rangrücktrittserklärung.

Die steuerliche Sanktion des Ausschusses von in der „passiven" Phase der Gruppengesellschaft erzielten Ergebnisse von der steuerlichen Ergebniszurechnung im internationalen Vergleich nicht ungewöhnlich.[191] Zudem können auf diese Weise steuerlich motivierte Fehlallokationen, Ausschüttungsmehrbelastungen, Vermögensverschiebungen, Nachversteuerungsregelungen sowie eine laufende Verlustzurechnungsbegrenzung vermieden werden. Der Ausschluss von „passiven" Einkünften aus der zweistufigen Gruppenbesteuerung stellt folglich eine geeignete und verhältnismäßige Maßnahme dar, um eine fehlende Verlustverantwortung zu sanktionieren.[192]

5.2.2.5.2 Mehrstufige Gruppenstrukturen

5.2.2.5.2.1 Laufende Verlustzurechnungsbegrenzung

In mehrstufigen sowie den ausnahmsweise zulässigen mittelbaren Gruppenstrukturen ist zunächst analog zu verfahren, so dass „passive" Einkünfte kein Gruppeneinkommen darstellen. Es besteht jedoch ein Erfordernis für eine Missbrauchsregelung im Hinblick auf fremdfinanzierte zwischengeschaltete Gruppenmitglieder.[193]

Denn für mittelbare steuerliche Verlustzurechnungen an den Gruppenträger haftet der Gruppenträger regelmäßig nur mittelbar mit dem Eigenkapital des zwischengeschalteten Gruppenmitglieds. Für darüber hinausgehende Verlustzurechnungen kann der Gruppenträger wiederum von der Haftungssegmentierung profitieren. Solange die mittelbare Verlustzurechnung keine sofortige Teilwertabschreibung auf Ebene des zwischengeschalteten Gruppenmitglieds erfordert, könnte folglich die steuerliche Verlustzurechnung an den Gruppenträger seine wirtschaftliche Verlusttragung übersteigen. Resultiert die künftige Teilwertabschreibung in Überschuldung des zwischengeschalteten Gruppenmitglieds, müsste der Gruppenträger für die ihm mittelbar zugerechneten Verluste nicht einstehen. [194]

Zu beachten ist, dass die steuerliche Sanktion erst dann greift, wenn neben einer fehlenden wirtschaftlichen Verlustverantwortung des Gruppenträgers auch ein Steuervorteil aus der steuerlichen Verlustzu-

---

[191] Vgl. Ausführungen in Abschnitt 2.1.5.2.

[192] Auch Kessler will die Verlustzurechnung auf das Eigenkapital der Gruppengesellschaft begrenzen, wobei die „passiven" Einkünfte sinngemäß nachversteuert werden sollen; vgl. ders., DB 2010, Stp. 33; Kessler/Phillipp, Ubg 2010, 872.

[193] Herzig beschränkt das Erfordernis nach einer laufenden Verlustzurechnungsbegrenzung auf einkommensteuerpflichtige Gruppenträger; vgl. ders., StuW 2010, 228; ders., Beihefter DStR 30/2010, 64. Hey sieht ebenfalls ein Erfordernis zur Missbrauchsregelung, soweit der Steuerpflichtige durch zugerechnete Verluste wirtschaftlich nicht belastet ist, diese nicht trägt oder mehrfach nutzt; vgl. dies., StuW 2011, 140.

[194] Grotherr schlägt eine Begrenzung der steuerlichen Verlustzurechnung auf den „Mitteleinsatz" des Gruppenträgers vor; vgl. Modelle 1994, 115 und 492; ders., FR 1995, 13. Gl.A. Schwan, Einheitsunternehmen 2001, 297.

rechnung auf Ebene des Gruppenträgers festgestellt wird. Die laufende Verlustzurechnungsbegrenzung greift daher nicht automatisch, soweit eine fehlende wirtschaftliche Verlusttragung des Gruppenträgers festgestellt wird. Vielmehr muss hinzukommen, dass der Gruppenträger von einer steuerlichen Verlustzurechnung profitiert hat.

Nachfolgend soll in einem ersten Schritt die wirtschaftliche Verlusttragung des Gruppenträgers bestimmt werden, dann sein steuerlicher Vorteil aus der Verlustzurechnung ermittelt werden um im Anschluss die Höhe der laufenden Verlustzurechnungsbegrenzung berechnen zu können.

Eine zutreffende (mittelbare) wirtschaftliche Verlusttragung des Gruppenträgers kann bestimmt werden, indem neben dem Eigenkapital des unmittelbaren Gruppenmitglieds und etwaigen „rettenden" Maßnahmen des Gruppenträgers auch die mittelbaren Gruppengewinnkonten sowie ein etwaiger Sonderausweis des Beteiligungsbuchwerts beteiligungsproportional berücksichtigt werden.[195] Der Vorteil dieser Vorgehensweise ist darin zu erblicken, dass die Gruppenergebnisse sowie das Ausschüttungsverhalten die Gruppenkonten sofort tangieren, während entsprechende handelsrechtliche Beteiligungsbuchwerte nicht über die Anschaffungskosten hinaus erhöht und erst im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung zu reduzieren sind.

So resultieren auf Ebene einer Enkelgesellschaft thesaurierte Gruppengewinne in positiven Gruppengewinnkonten, welche die mittelbare wirtschaftliche Verlusttragung der Muttergesellschaft beteiligungsproportional erhöhen. Analog mindern die von der Enkelgesellschaft erzielten Gruppenverluste die mittelbare wirtschaftliche Verlusttragung der Muttergesellschaft beteiligungsproportional, welche auf einem negativen Saldo des Gruppengewinnkontos festgehalten werden. Soweit die Gruppenergebnisse der Enkelgesellschaft eine Teilwertanpassung auf Ebene der Tochtergesellschaft bewirken, korrespondiert diese mit einem spiegelbildlichen Sonderausweis des Beteiligungsbuchwerts, so dass eine doppelte Berücksichtigung der Gruppenergebnisse vermieden werden kann. Entsprechendes gilt für gruppenintern erworbene Gruppenkonten.

Übersicht 12: Wirtschaftliche Verlusttragung in mehrstufigen Gruppenstrukturen

handelsrechtliches Eigenkapital der unmittelbaren Gruppengesellschaft

+ Sonderausweis des Beteiligungsbuchwerts auf Ebene der unmittelbaren Gruppengesellschaft

+ beteiligungsproportionale mittelbare Gruppengewinnkonten der nachrangigen Gruppenmitglieder

+ beteiligungsproportionale mittelbare Gruppengewinnkonten der nachrangigen Gruppenmitglieder

+ „rettende" Maßnahmen des Gruppenträgers

= wirtschaftliche Verlusttragung des Gruppenträgers

- ⇨ *hinreichend, fall ≥ 0*
- ⇨ *fehlende wirtschaftliche Verlusttragung, falls < 0 (Fehlbetrag)*

Soweit die wirtschaftliche Verlusttragung des Gruppenträgers hinreichend ist, kann die laufende steuerliche Verlustzurechnung vollständig erfolgen. Soweit eine fehlende wirtschaftliche Verlusttragung festgestellt wird, ist in einem zweiten Schritt zu ermitteln, in welcher Höhe der Gruppenträger von der steuerlichen Verlustzurechnung profitiert hat.

Ausgangspunkt für die Ermittlung des steuerlichen Vorteils des Gruppenträgers ist das ihm steuerlich zuzurechnende Gruppeneinkommen, wobei eine Verlustzurechnung grundsätzlich mit einem Steuer-

[195] I.d.S. auch Kessler/Phillipp, Ubg 2010, 872.

vorteil des Gruppenträgers korrespondiert. Der steuerliche Vorteil zielt auf die steuerliche Bemessungsgrundlage des Gruppenträgers ohne Berücksichtigung von etwaigen Steuersatzdifferenzen ab.

Aufgrund Anwendung der Bruttomethode sind in der steuerlichen Ergebniszurechnung jedoch Beteiligungserfolge enthalten, welche erst auf Ebene des ultimativen Gruppenträgers nach Maßgabe seiner persönlichen Verhältnisse außerbilanziell zu korrigieren sind. Im Rahmen der Ermittlung des steuerlichen Vorteils des Gruppenträgers, sind daher die in der steuerlichen Ergebniszurechnung enthaltenen Beteiligungserfolge nach Maßgabe der persönlichen Verhältnisse des Gruppenträgers zu eliminieren.

Die für Zwecke der Ermittlung des Steuervorteils modifizierte Ergebniszurechnung ist wie folgt zu korrigieren:

- gruppeninterne Beteiligungserfolge sind vollständig zu eliminieren, soweit
    - für Gewinnausschüttungen ein positives Gruppengewinnkonto oder der Sonderausweis des Gruppeneinlagekontos zu verwenden ist
    - das Veräußerungsergebnis auf das Gruppengewinnkonto und den Sonderausweis des Gruppeneinlagekontos oder des Beteiligungsbuchwerts entfällt
- gruppenexterne Beteiligungsgewinne sind
    - im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern i.H.v. 40% zu kürzen
    - im Verhältnis zu körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern i.H.v. 95% zu kürzen
- gruppenexterne Beteiligungsverluste sind
    - im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern i.H.v. 40% hinzuzurechnen
    - im Verhältnis zu körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern vollständig hinzuzurechnen
- laufende und mit den Beteiligungen an Gruppenmitgliedern zusammenhänge Betriebsausgaben sind nicht zu korrigieren, da § 3c Abs. 1 EStG gruppenintern weiterhin nicht anwendbar bleibt

Zu Beginn der Gruppenbesteuerung beträgt der Steuervorteil des Gruppenträgers null. Modifizierte Gruppengewinne resultieren in keinem gesondert festzustellenden „Steuernachteil“ des Gruppenträgers. Ein zugerechneter modifizierter Gruppenverlust resultiert in einem positiven Saldo des Steuervorteils, welcher auf Ebene des Gruppenträgers gesondert festzustellen und fortzuentwickeln ist. Künftige modifizierte Verlustzurechnungen erhöhen und künftige modifizierte Gewinnzurechnungen mindern den Steuervorteil bis auf null. Im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern ist ein Sonderausweis in Höhe der modifizierten gruppenexternen Beteiligungserfolge gesondert auszuweisen.

Übersicht 13: Steuervorteil des Gruppenträgers in mehrstufigen Gruppenstrukturen

Steuervorteil des Gruppenträgers zum Schluss des letzten Wirtschaftsjahres

+ laufende modifizierte Verlustzurechnung

./. laufende modifizierte Gewinnzurechnung

= Steuervorteil des Gruppenträgers zum Schluss des laufenden Wirtschaftsjahres

- ⇨ *wobei gilt, Steuervorteil ≥ 0*
- ⇨ *Sonderausweis i.H.d. modifizierten gruppenexternen Beteiligungserfolge, soweit der Gruppenträger einkommensteuerpflichtig ist*

Nachdem sowohl die wirtschaftliche Verlusttragung des Gruppenträgers als auch sein Steuervorteil aus der steuerlichen Ergebniszurechnung bestimmt worden sind, kann die Höhe der laufenden Verlustzurechnungsbegrenzung ermittelt werden.

Die steuerliche Sanktion greift nur dann, soweit neben einem Steuervorteil auch eine fehlende wirtschaftliche Verlusttragung des Gruppenträgers festgestellt wird. So ist eine bloße fehlende wirtschaftliche Verlusttragung unschädlich, soweit der Gruppenträger durch die steuerliche Ergebniszurechnung keinen steuerlichen Vorteil erlangt hat. Ebenfalls ist ein Steuervorteil des Gruppenträgers unschädlich, soweit eine hinreichende wirtschaftliche Verlusttragung festgestellt worden ist.

Demnach greift die laufende Verlustzurechnungsbegrenzung in Höhe des Minimums aus einem Fehlbetrag der wirtschaftlichen Verlusttragung und dem Steuervorteil des Gruppenträgers. In Höhe des zurechnungsgesperrten Verlustes ist auf Ebene des Gruppenträgers ein Verlustzurechnungsvortrag gesondert zu erfassen und in kommenden Veranlagungszeiträumen fortzuentwickeln. Zugänge zum Verlustzurechnungsvortrag korrespondieren mit einer außerbilanziellen Hinzurechnung, während Abgänge mit einer außerbilanziellen Kürzung einhergehen.

Der Verlustzurechnungsvortrag des Gruppenträgers ist in künftigen Perioden aufzulösen, soweit sich entweder seine wirtschaftliche Verlusttragung erhöht oder sein Steuervorteil aus der steuerlichen Ergebniszurechnung sich mindert. Insoweit kann der Gruppenträger die laufende Verlustzurechnungsbegrenzung abwenden, indem er seine wirtschaftliche Verlusttragung entsprechend erhöht, was nicht nur mittels Einlagen sondern auch eine erweiterte Haftungsübernahme erfolgen kann.

Der Verlustzurechnungsvortrag des Gruppenträgers ist in künftigen Perioden zu erhöhen, soweit sich entweder seine wirtschaftliche Verlusttragung mindert oder der Steuervorteil aus der steuerlichen Ergebniszurechnung erhöht. Insoweit werden beide Größen nicht nur statisch sondern interperiodisch erfasst und fortgeführt.

Übersicht 14: Verlustzurechnungsbegrenzung in mehrstufigen Gruppenstrukturen

Minimum aus:

Fehlbetrag der wirtschaftlichen Verlusttragung des Gruppenträgers ***und***

Steuervorteil des Gruppenträgers

= *laufender Verlustzurechnungsvortrag*

⇨ *außerbilanzielle Hinzurechnung, soweit > 0*

Fortentwicklung:

Verlustzurechnungsvortrag zum Schluss des letzten Wirtschaftsjahres

./. Verlustzurechnungsvortrag zum Schluss des laufenden Wirtschaftsjahres

= *laufende Anpassung des Verlustzurechnungsvortrags*

⇨ *Auflösung, soweit < 0 = außerbilanzielle Kürzung*
⇨ *Zugang, soweit > 0 = außerbilanzielle Hinzurechnung*

In mehr als dreistufigen Gruppenstrukturen, kann die Verlustzurechnungsbegrenzung bereits im Verhältnis zwischen zwei nachrangigen Gruppenmitgliedern greifen, soweit nicht der Gruppenträger sondern ein nachrangiges Gruppenmitglied die Haftungssegmentierung im Verhältnis zu einem fremdfinanzierten Gruppenmitglied in Anspruch nehmen kann. Insoweit ist die (mittelbare) wirtschaftliche Verlusttragung und der (mittelbare) Steuervorteil des Gruppenträgers nicht nur im Verhältnis zwischen Mutter-, Tocher- und Enkelgesellschaft sondern in allen mittelbaren Gruppenverhältnissen, bspw. auch zwischen der Tochter-, Enkel- und Ur-Enkelgesellschaft, zu bestimmen. Der Verlustzurechnungsvortrag des Gruppenträgers ist in diesem Falle verursachungsgemäß zu erfassen, wobei für jede mögliche Haftungssegmentierung ein gesonderter Vortrag zu erfassen und fortzuentwickeln ist.

5.2.2.5.2.2 Aperiodische Anpassungen

Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung sind etwaige festgestellte Verlustzurechnungsvorträge steuerneutral aufzulösen und als Verlustvortrag des zwischengeschalteten fremdfinanzierten Gruppenmitglieds zu erfassen.[196]

Diese Vorgehensweise bewirkt eine Umqualifizierung von zurechnungsgesperrten Gruppenverlusten in Außergruppenverluste. In entsprechender Höhe ist das Gruppengewinnkonto des mittelbaren Gruppenmitglieds um die eliminierten Gruppenverluste zu erhöhen.

Im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern resultieren die gesondert ausgewiesenen gruppenexternen Beteiligungserfolge in den nachfolgenden abweichenden Rechtsfolgen.

So geht der Verlustzurechnungsvortrag auf ein körperschaftsteuerpflichtiges Gruppenmitglied nicht über, soweit dieser auf gruppenexternen Beteiligungsaufwendungen beruht. Umgekehrt ist der auf ein körperschaftsteuerpflichtiges Gruppenmitglied übergehender Verlustzurechnungsvortrag im Verhältnis 95/40 zu erhöhen, soweit dieser auf gruppenexternen Beteiligungserträgen beruht. Diese Sonderregelung ist erforderlich, um den mit der Anwendung der Bruttomethode einhergehenden Effekt umzukehren.

5.2.2.5.2.3 Beispielsfall

Beispiel 21 (GKM): Verlustzurechnungsbegrenzung

Sachverhalt:

Die steuerliche Gruppe besteht aus der Mutter- (MG), Tochter- (TG) sowie Enkelgesellschaft (EG), wobei das jeweils höherrangige Gruppenmitglied Alleingesellschafter des nachrangigen Gruppenmitglieds ist. Die Anschaffungskosten von MG aus der Beteiligung an TG sowie von TG an EG betragen jeweils 100. Das Steuerbilanzkapital von TG beträgt zu Beginn der Gruppenbesteuerung 100 und entspricht dem Nennkapital. Das Steuerbilanzkapital von EG beträgt zu Beginn der Gruppenbesteuerung 1.000 und entspricht dem Nennkapital.

Um die Beteiligung an EG zu erwerben, hat TG ein Darlehen von 900 aufgenommen.

In der Gruppenphase erzielt EG einen Jahresfehlbetrag von 300, welcher sowohl dem zuzurechnenden Steuerbilanzergebnis als auch dem zu versteuernden Einkommen entspricht. TG soll keine Teilwertanpassung der Beteiligung an EG vornehmen, da zu diesem Zeitpunkt noch keine voraussichtlich dauernde Wertminderung erkennbar sein soll. Erst in einer späteren Periode soll eine dauernde Wertminderung der Beteiligung an EG festgestellt und TG liquidiert werden.

Annahmegemäß soll keine laufende Verlustzurechnungsbegrenzung greifen.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen.

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten und auf die Vornahme von Steuerumlagen verzichtet werden.

---

[196] I.d.S. Kessler/Phillipp, Ubg 2010, 873.

Rechtsfolgen ohne Verlustzurechnungsbegrenzung:

	MG						TG						EG		
	EZR	BA		lfd. St	VE		BA		ausschütt-barer Gewinn		VE		ausschütt-barer Gewinn		∑ St
		Höhe	St		Höhe	St	Höhe	St	VGGK	GGK	Höhe	St	VGGK	GGK	
Alt. 1	-300	0	0	-135	200	54	300	0	-300	0	0	0	-300	0	-81
Alt. 2	-300	0	0	-90	200	3	300	0	-300	0	0	0	-300	0	-87

Ohne Verlustzurechnungsbegrenzung beträgt die (mittelbare) Verlustzurechnung von EG an MG 300 und resultiert in einer überhöhten Steuererstattung von 135 (Alt. 1) bzw. 90 (Alt. 2).

Der künftige Beteiligungsaufwand (BA) von TG aus der Teilwertabschreibung der Beteiligung an EG beträgt 300. Da TG liquidiert wird, stellt der BA keinen Gruppenverlust dar, weshalb er MG nicht zuzurechnen und auf Ebene von EG auf dem VGGK zu erfassen ist.

MG erzielt einen handels- und steuerbilanziellen Liquidationsverlust von 100 (= wirtschaftliche Verlustverantwortung), welcher außerbilanziell um das negative GGK von EG zu erhöhen ist, so dass das steuerpflichtige VE 200 beträgt.

Insgesamt beträgt die steuerliche Verlustzurechnung an MG 300, obwohl ihre wirtschaftliche Verlusttragung nur 100 beträgt. Die Verlustzuweisung ist folglich um 200 zu hoch und korrespondiert mit dem Eigenkapitalfehlbetrag von EG bzw. der Haftungssegmentierung von MG.

Der Steuervorteil von MG aus der mittelbaren Verlustzuweisung kann in Extremfällen sogar die Anschaffungskosten aus der Beteiligung an TG übersteigen, was die Entstehung von Verlustzuweisungsgesellschaften begünstigt.

Resultat:

Es bedarf einer laufenden Verlustzurechnungsbegrenzung, um die Inanspruchnahme der Haftungssegmentierung für steuerliche Zwecke zu sanktionieren. Ohne entsprechende Begrenzung, wird das Verlusttragungsprinzip durchbrochen, was mit einer Gefahr von Verlustzuweisungsgesellschaften einhergeht.

Abwandlung 1: Die laufende Verlustzurechnungsbegrenzung soll greifen.

	MG							TG						EG		
	EZR	VZB	zvE	BA		lfd. St	VE		BA		ausschütt-barer Gewinn		VE		ausschütt-barer Gewinn		∑ St
				Höhe	St		Höhe	St	Höhe	St	VGGK	GGK	Höhe	St	VGGK	GGK	
Alt. 1	-300	200	-100	0	0	-45	0	0	300	0	-300	0	0	0	-300	0	-45
Alt. 2	-300	200	-100	0	0	-30	0	0	300	0	-300	0	0	0	-300	0	-30

Abweichend vom Grundfall resultiert die Verlustzurechnungsbegrenzung (VZB) in einer zutreffenden Steuererstattung von 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2).

Die VZB beträgt hierbei 200 und stellt das Minimum aus der fehlenden wirtschaftlichen Verlustverantwortung und dem Steuervorteil von MG dar. Der Fehlbetrag der wirtschaftlichen Verlustverantwortung beträgt 200 und entspricht dem Eigenkapital von TG abzgl. dem negativen GGK von EG (= 100 - 300). Der Steuervorteil von MG entspricht dem Gruppenverlust von EG (300).

Der Verlustzurechnungsvortrag bewirkt eine außerbilanzielle Hinzurechnung auf Ebene von MG, so dass ihr zvE -100 beträgt.

MG könnte eine vollständige Verlustzurechnung bewirken, indem MG eine „rettende" Maßnahme vornimmt, z.B. Eigenkapitalzufuhr an TG oder eine sonstige Haftungserweiterung.

Ohne entsprechende Maßnahme, könnte MG den Verlustzurechnungsvortrag künftig nutzen, soweit EG oder TG einen Gewinn erzielen. Dabei ist zu beachten, dass im Rahmen der künftigen steuerlichen Gewinnzurechnung der Steuervorteil von MG reduziert wird und von EG bzw. TG thesaurierte Gewinne zudem die wirtschaftliche Verlusttragung von MG erhöhen. Demnach könnte bspw. TG etwaige Gewinne ohne steuerliche Sanktion an MG ausschütten, soweit der Steuervorteil von MG aus der steuerlichen Ergebniszurechnung 0 beträgt.

Soweit die Gruppenbesteuerung beendet wird, geht der Verlustzurechnungsvortrag von MG auf TG über, wobei das GGK von TG um den entsprechenden Betrag zu erhöhen ist. Das handels- und steuerbilanzielle Veräußerungsergebnis von MG beträgt -100. Für steuerliche Zwecke ist das VE von MG um das positive GGK von TG zu erhöhen (200) und um das negative GGK von EG zu mindern, so dass das steuerpflichtige VE von MG 0 beträgt (= -100 - 200 + 300).

Der an TG zuggewiesene Verlustzurechnungsvortrag geht im Rahmen der Liquidation unter. Soweit TG ihre Tätigkeit fortführen sollte, kann sie den Verlustzurechnungsvortrag im Rahmen des Verlustvortrags selber nutzen.

Resultat:

Die laufende Verlustzurechnungsbegrenzung resultiert in einer zutreffenden und periodengerechten Steuerbelastung der steuerlichen Gruppe. Dabei werden interperiodische Abhängigkeiten zutreffend erfasst, weil auf Ebene des Gruppenträgers sowohl seine wirtschaftliche Verlustverantwortung als auch sein steuerlicher Vorteil aus der steuerlichen Ergebniszurechnung laufend erfasst und fortentwickelt werden.

5.2.2.6 Fakultative Gewinnabführungsverträge

Die Fortführung und der Neuabschluss von Gewinnabführungsverträgen sollten weiterhin möglich bleiben, um steuerlich motivierte Konzernumstrukturierungen und gesellschaftsrechtliche Problematiken im Hinblick auf vereinbarte Ausgleichszahlungen zu vermeiden. Gewinnabführungsverträge sind allerdings nur im unmittelbaren Verhältnis zwischen dem höherrangigen und dem unmittelbar nachrangigen Gruppenmitglied abzuschließen. „Umklammerungs-„ bzw. „Bananennorganschaften" sind ausnahmsweise zulässig, soweit die zwischengeschalteten Gruppenmitglieder keine qualifizierte Beteiligungsmehrheit innehaben.

Somit entfällt das Erfordernis für eine umfassende steuerliche Übergangsregelung. Eine etwaige Übergangsregelung wäre somit auf Fälle der bloßen einfachen Stimmrechtsmehrheit sowie im Zusammenhang mit „Umklammerungs-„ bzw. „Bananennorganschaften" sinnvoll.[197] Aus steuerlicher Sicht besteht kein Grund mehr, an den strengen Formalien sowie fixen Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter festzuhalten, weil die steuerliche Gruppenbesteuerung auch ohne obligatorischen gruppeninternen Ergebnistransfer zulässig ist.

Gewinnabführungen, Verlustübernahmen sowie an Minderheitsgesellschafter geleistete Ausgleichszahlungen sind wie bisher handels- sowie steuerbilanziell erfolgswirksam zu erfassen. Die steuerliche Ergebniszurechnung folgt dem allgemeinen Ermittlungsschema gemäß R 29 KStR, wobei etwaige Ausgleichszahlungen außerbilanziell als nichtabziehbare Betriebsausgaben zu qualifizieren sind

[197] Zur verfassungsrechtlichen Notwendigkeit einer Übergangsregelung vgl. Lampert/Grave, DStZ 2012, 503.

(§ 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG). Die Regelungen des § 16 KStG sollen hingegen entfallen, da das Gruppenkonten-Modell eine zutreffende Steuerbelastung im Verhältnis zu allen Gesellschaftergruppen sicherstellt. Insoweit erfolgt die steuerliche Ergebniszurechnung auch im Falle von fakultativ abgeschlossenen und durchgeführten Gewinnabführungsverträgen vollständig.

Im Falle eines fakultativ abgeschlossenen Gewinnabführungsvertrags entfallen die Vorschriften zur laufenden Verlustzurechnungsbegrenzung, da der Gruppenträger keine Haftungssegmentierung gegenüber den Gruppenmitgliedern in Anspruch nehmen kann. Ebenfalls bedarf es regelmäßig keiner Steuerumlageverträge.

Die allgemeinen Rechtsfolgen des Gruppenkonten-Modell gelten auch im Falle abgeschlossener Gewinnabführungsverträge, wobei die nachfolgenden Abweichungen im Hinblick auf die Gruppenkonten zu beachten sind.

So ist auf dem Gruppengewinnkonto das laufende Steuerbilanzergebnis der Gruppengesellschaft vor Gewinnabführung respektive Verlustausgleichszahlung sowie etwaiger Ausgleichszahlungen zu erfassen.

Da Verlustausgleichszahlungen Betriebseinnahmen der Gruppengesellschaft darstellen, resultieren sie stets in einem Zugang zum Gruppengewinnkonto. Sie sind einseitig durch den Gruppenträger vorzunehmen.

Da Gewinnabführungen Betriebsausgaben der Gruppengesellschaft darstellen, haben sie stets unter vorrangiger Verwendung des positiven Gruppengewinnkontos zu erfolgen. Für darüber hinausgehende Gewinnausschüttungen ist stets das Vorgruppengewinnkonto zu verwenden. Um unterjährige Gewinnabführungen sowie die phasengleiche Weiterleitung der Gewinnabführung in mehrstufigen Gruppenstrukturen steuerneutral erfassen zu können, ist die Sonderregelung zum unterjährigen Verrechnungskonto zu beachten.

Da Ausgleichszahlungen Betriebsausgaben der Gruppengesellschaft darstellen, haben sie ebenfalls vorrangig unter Verwendung des positiven Gruppengewinnkontos und nachrangig unter Verwendung des Vorgruppengewinnkontos zu erfolgen. Im Verhältnis zu gruppeninternen Minderheitsgesellschaftern ist die Verwendung des positiven Gruppengewinnkontos steuerneutral zu erfassen. Im Übrigen unterliegt die Ausgleichszahlung einer Ausschüttungsbelastung.

Die aufwandswirksam zu erfassenden Ausgleichszahlungen sind wie bisher als nichtabziehbare Betriebsausgaben außerbilanziell wieder hinzuzurechnen. Nach Wegfall des § 16 KStG stellt die Ausgleichszahlung steuerpflichtiges Einkommen des Gruppenträgers und nicht mehr der Gruppengesellschaft dar. Insoweit erfolgt die Ergebniszurechnung in Abweichung zum aktuellen Organschaftsregime auch bei Existenz von Minderheitsgesellschaftern vollständig. Die vollständige Ergebniszurechnung bedingt, dass die Ausgleichszahlung an Minderheitsgesellschafter zwingend durch die Gruppengesellschaft selbst und nicht durch den Gruppenträger vorzunehmen ist.

Die Vornahme der Ausgleichzahlung durch den Gruppenträger ist abzulehnen, da der verdoppelte Ergebnistransfer i.S.d. vollständigen Gewinnabführung an den Gruppenträger und der Weiterleitung der Ausgleichszahlung an gruppenexterne Minderheitsgesellschafter zu Verwerfungen im Hinblick auf die Eliminierung von gruppeninternen Beteiligungserfolgen resultiert. So wären doppelte Belastungen im Hinblick auf ein verwendetes Vorgruppengewinnkonto der Gruppengesellschaft festzustellen, da sowohl die vollständige Gewinnabführung an den Gruppenträger als auch die „Weiterleitung“ der Ausgleichszahlung an die Minderheitsgesellschafter einer Ausschüttungsbelastung unterliegen würden. Im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern sind die durch die Gruppengesell-

schaft vorzunehmenden und auf gruppenexterne Minderheitsgesellschafter entfallenden Ausgleichszahlungen als laufender Beteiligungsaufwand zu erfassen, da ihm in dieser Höhe das steuerlich zugerechnete und der Einkommensteuerbelastung unterworfene Einkommen der Gruppengesellschaft nicht zusteht.

Die Regelungen zu vororganschaftlich und organschaftlich verursachten Mehr- und Minderabführungen entfallen ersatzlos. Dafür unterliegen handelsrechtliche Mehrabführungen regelmäßig einer Ausschüttungsbelastung, da sie regelmäßig unter Verwendung des Vorgruppengewinnkontos erfolgen. Handelsrechtliche Minderabführungen resultieren hingegen in einem positiven Saldo des Gruppengewinnkontos, welches nach den allgemeinen Regelungen des Gruppenkonten-Modells für einen steuerneutralen Gewinntransfer verwendet werden kann oder vom Veräußerungsergebnis des Gruppenträgers abzuziehen ist. Da die steuerbilanziellen Mehr- und Minderabführungen werden auf dem Gruppengewinnkonto abgebildet werden, bedarf es keiner Anpassung des steuerlichen Einlagekontos der Gruppengesellschaft gemäß § 27 Abs. 6 KStG. Insoweit können Vermögensverschiebungen im Verhältnis zu gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern vermieden werden.

Ebenfalls bedarf es keiner Sonderregelung zum Gruppeneinlagekonto, da etwaige handelsrechtliche Mehrabführungen ebenfalls eine Betriebsausgabe der Gruppengesellschaft darstellen und somit das Gruppeneinlagekonto der Gruppengesellschaft nicht tangieren. Zudem sind die vom Gruppenträger vorgenommenen Verlustausgleichszahlungen als Betriebsausgaben der Gruppengesellschaft zu erfassen, so dass sie das steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft nicht tangieren.

Im Zeitpunkt der Beendigung der Gruppenbesteuerung ist das Gruppengewinnkonto tendenziell ausgeglichen. Ein verbliebenes positives Gruppengewinnkonto korrespondiert mit handelsrechtlichen Minderabführungen, während ein verbliebenes negatives Gruppengewinnkonto handelsrechtliche Mehrabführungen widerspiegelt. Die entsprechenden Salden sind auf Ebene der Gruppengesellschaft regulär fortzuführen.

Als Resultat ist festzuhalten, dass wahlweise abgeschlossene und durchgeführte Gewinnabführungsverträge in das Gruppenkonten-Modell integriert werden können. Insoweit können steuerlich motivierte Konzernumstrukturierungen sowie mit den Ausgleichszahlungen sowie Übergangsregelungen zusammenhängenden Problematiken vermieden werden. Die fakultative Fortführung von Gewinnabführungsverträgen ist zudem mit gewissen Erleichterungen verbunden, da die Vorschriften zur Verlustzurechnungsbegrenzung, zu Steuerumlageverträgen sowie des Sonderausweises auf dem Gruppeneinlagekonto nicht greifen.

Beispiel 22 (GKM): Fakultative Gewinnabführungsverträge

Sachverhalt:

Der Gruppenträger (GT) ist Alleingesellschafter der Gruppengesellschaft (GG). Die Anschaffungskosten von GT aus der Beteiligung an GG betragen 100. Das Steuerbilanzkapital von GG beträgt zu Beginn der Gruppenbesteuerung 100 und entspricht dem Nennkapital.

Zwischen GT und GG wurde ein Gewinnabführungsvertrag geschlossen welcher auch durchgeführt wird. In der Gruppenphase erzielt GG einen Jahresüberschuss vor Gewinnabführung von 100, welcher sowohl dem zuzurechnenden Steuerbilanzergebnis als auch dem zu versteuernden Einkommen entspricht. GG führt ihren Gewinn vollständig und phasengleich an GT ab. Anschließend soll die Gruppenbesteuerung beendet und die Beteiligung an GG veräußert werden.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung von GG soll 30% betragen.

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten und auf die Vornahme von Steuerumlagen verzichtet werden.

Rechtsfolgen:

	GT						GG				
	EZR	GA		lfd. St	VE		ausschüttbarer Gewinn		Einlagekonto		∑ St
		Höhe	St		Höhe	St	VGGK	GGK	VGEL	GEL	
Alt. 1	100	100	0	45	0	0	0	0	0	0	45
Alt. 2	100	100	0	30	0	0	0	0	0	0	30

Die Ergebniszurechnung (EZR) an GT beträgt unabhängig von der Gewinnabführung 100 und resultiert in einer zutreffenden laufenden Steuerbelastung i.H.v. 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2).

Für die phasengleiche Gewinnabführung ist das unterjährige Verrechnungskonto zu verwenden.

Die Gewinnabführung erfolgt zunächst steuerneutral unter Verwendung des Vorgruppengewinnkontos (VGGK), welches als Zugang zum Verrechnungskonto zu erfassen ist. Das zum Ende des Wirtschaftsjahres fortgeführte Gruppengewinnkonto (GGK) weist einen positiven Saldo von 100 aus. Das Verrechnungskonto ist zu diesem Zeitpunkt steuerneutral aufzulösen, wobei der positive Saldo des fortgeführten GGK auf das VGGK umzubuchen ist.

Am Ende des Wirtschaftsjahres sind folglich das Verrechnungskonto sowie das VGGK und GGK ausgeglichen.

Das handels- und steuerbilanzielle sowie das zu versteuernde Veräußerungsergebnis (VE) von GT beträgt jeweils 0.

Resultat:

Das Gruppenkonten-Modell resultiert auch im Falle von wahlweise abgeschlossenen und durchgeführten Gewinnabführungsverträgen in einer zutreffenden Steuerbelastung von einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern.

Abwandlung 1: An GG sind gruppenexterne Minderheitsgesellschafter zu 25% beteiligt

	GT							GG				
	EZR	GA		fiktive BA		lfd. St	VE		ausschüttbarer Gewinn		Einlagekonto		∑ St
		Höhe	St	Höhe	St		Höhe	St	VGGK	GGK	VGEL	GEL	
Alt. 1	100	75	0	25	-6,8	45	0	0	0	0	0	0	38,3
Alt. 2	100	75	0	0	0,0	30	0	0	0	0	0	0	30,0

Die Ergebniszurechnung (EZR) an GT beträgt unabhängig von der Beteiligung von gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern (MiG) 100 und resultiert in einer zutreffenden laufenden Steuerbelastung i.H.v. 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2).

Das zum Ende des Wirtschaftsjahres fortgeführte Gruppengewinnkonto von GG (GGK) weist einen positiven Saldo von 100 aus und ist einheitlich für die Gewinnabführung an GT i.H.v. 75 und die Ausgleichszahlung an MiG i.H.v. 25 zu verwenden, so dass die Vorschriften des §§ 27 ff. KStG eingehalten werden. Das GGK von GG ist nach erfolgter Gewinnabführung und Ausgleichszahlung ausgeglichen.

Das handels- und Veräußerungsergebnis (VE) beträgt 0. Da das GGK ausgeglichen ist, bedarf es keiner zusätzlichen außerbilanziellen Korrektur.

Im Verhältnis zum einkommensteuerpflichtigen Gruppenträger greift die Sondervorschrift, wonach die an MiG vorgenommene Ausgleichszahlung als Beteiligungsaufwand (fiktive BA) zu erfassen ist. Die Steuerentlastung beträgt 6,8 und korrespondiert mit der Steuerbelastung der MiG. Auf diese Weise wird eine zutreffende Steuerbelastung hergestellt, ohne dass es der Vorschrift des § 16 KStG bedarf.

Im Verhältnis zu körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern greift die Sondervorschrift nicht, da die an MiG vorgenommene Gewinnausschüttung der zutreffenden Vorbelastung mit Körperschaft- und Gewerbesteuer unterlegen hat.

Auf diese Weise wird die Vermögensposition von Minderheitsgesellschaftern nicht tangiert.

Resultat:

Das Gruppenkonten-Modell resultiert auch bei Beteiligung von gruppenexternen Minderheitsgesellschaftern in einer zutreffenden Steuerbelastung.

Abwandlung 2: An GG sind gruppeninterne Minderheitsgesellschafter zu 25% beteiligt

	GT							GG				
	EZR	GA		fiktive BA		lfd. St	VE		ausschüttbarer Gewinn		Einlagekonto		Σ St
		Höhe	St	Höhe	St		Höhe	St	VGGK	GGK	VGEL	GEL	
Alt. 1	100	75	0	0	0	45	0	0	0	0	0	0	45,0
Alt. 2	100	75	0	0	0	30	0	0	0	0	0	0	30,0

Abweichend zur vorherigen Abwandlung bedarf es keiner Erfassung von fiktiven BA auf Ebene von einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern.

Dies resultiert aus dem Umstand, dass die an gruppeninterne MiG vorgenommene Ausgleichszahlung steuerneutral erfolgt und daher steuerneutral an GT weitergeleitet werden kann.

Resultat:

Das Gruppenkonten-Modell resultiert auch bei Beteiligung von gruppeninternen Minderheitsgesellschaftern in einer zutreffenden Steuerbelastung.

Abwandlung 3: GG erzielt einen Verlust von 100; GT gleicht den Verlust erfolgswirksam aus

	GT						GG				
	EZR	VAZ		lfd. St	VE		ausschüttbarer Gewinn		Einlagekonto		Σ St
		Höhe	St		Höhe	St	VGGK	GGK	VGEL	GEL	
Alt. 1	-100	100	0	-45	0	0	0	0	0	0	-45,0
Alt. 2	-100	100	0	-30	0	0	0	0	0	0	-30,0

Die Verlustzurechnung (EZR) an GT beträgt unabhängig von der Verlustausgleichszahlung (VAZ) von GT 100 und resultiert in einer zutreffenden laufenden Steuerentlastung i.H.v. 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2).

Das zum Ende des Wirtschaftsjahres fortgeführte Gruppengewinnkonto von GG (GGK) weist einen negativen Saldo von 100 aus und ist durch die einseitige VAZ von GT um 100 zu erhöhen, so dass die Vorschriften der §§ 27 ff. KStG eingehalten werden. Das GGK von GG ist nach erfolgter VAZ ausgeglichen.

Das handels- und steuerbilanzielle sowie zu versteuernde Veräußerungsergebnis (VE) von GT beträgt 0.

Resultat:

Das Gruppenkonten-Modell resultiert auch im Verlustfall in einer zutreffenden Steuerbelastung.

5.2.2.7 Mehrstufige steuerliche Gruppen

Die Rechtsfolgen des Gruppenkonten-Modells in mehrstufigen Gruppenstrukturen wurden bereits laufend erörtert. An dieser Stelle soll eine kurze Zusammenfassung erfolgen.

So vermeidet die außerbilanzielle Erfassung von Gruppengewinnkonten, dass die von nachrangigen Gruppengesellschaften erzielten Gruppenergebnisse auf den Gruppengewinnkonten von höherrangigen Gruppenmitgliedern zu spiegeln sind. Insoweit wird die allgemeine Verwendungsreihenfolge der §§ 27 ff. KStG auf jeder Beteiligungsstufe eingehalten. Die Gruppenergebnisse der nachrangigen Gruppengesellschaften tangieren das Gruppenergebnis von höherrangigen Gruppengesellschaftern erst dann, wenn die damit zusammenhängenden Beteiligungserfolge steuerbilanziell realisiert werden.

Auf diese wird sichergestellt, dass die rein steuerliche mittelbare Gewinnzurechnung keinen steuerneutralen Transfer von Altrücklagen eines höherrangigen Gruppenmitglieds ermöglicht. Ebenfalls verhindert eine rein steuerliche mittelbare Verlustzurechnung keinen steuerneutralen Transfer von Gruppengewinnen eines höherrangigen Gruppenmitglieds. Dieses Vorgehen gewährleistet die Organisationsformneutralität, weil die Gruppenergebnisse eines Gruppenmitglieds den Transfer der Gruppenergebnisse eines anderen Gruppenmitglieds nicht tangieren. Vielmehr werden die Gruppenergebnisse eines nachrangigen Gruppenmitglieds erst dann berücksichtigt, soweit sie vom höherrangigen Gruppenmitglied handels- und steuerbilanziell realisiert werden. Die Gruppenkonten folgen somit nicht der steuerlichen Ergebniszurechnung sondern dem tatsächlich realisierten Gruppenergebnis.

Ebenfalls wird eine einmalige Ausschüttungsbelastung von gruppenexternen Beteiligungserfolgen sichergestellt. Denn soweit ein nachrangiges Gruppenmitglied einen gruppenexternen Beteiligungserfolg vereinnahmt, stellt die Bruttomethode die zutreffende Ausschüttungsbelastung auf Ebene des ultimativen Gruppenträgers sicher. Da der gruppenexterne Beteiligungsgewinn auf dem Gruppengewinnkonto des nachrangigen Gruppenmitglieds zu erfassen ist, erfolgt seine Weiterleitung steuerneutral unter Verwendung des Gruppengewinnkontos und unterliegt folglich keiner zusätzlichen Ausschüttungsbelastung. Gruppenexterne Beteiligungsaufwendungen mindern hingegen das Gruppengewinnkonto, so dass eine künftige Veräußerung der Beteiligung an dem nachrangigen Gruppenmitglied nicht in einem zusätzlichen Beteiligungsaufwand auf Ebene der höherrangigen Gruppenmitglieder resultiert.

Ebenfalls werden auf nachrangigen Beteiligungsebenen thesaurierte Gruppengewinne sowie erzielte Gruppenverluste bei Beendigung der Gruppenbesteuerung im Rahmen der Gruppenkonten fortgeführt. Ein künftiges Veräußerungsergebnis wird zutreffender Weise um die Gruppenergebnisse sowie etwaige Sonderausweise des Gruppeneinlagekontos und des Beteiligungsbuchwerts eliminiert und zwar unabhängig davon, ob das Veräußerungsergebnis in das Gruppenergebnis einfließt oder erst nach Beendigung der Gruppenbesteuerung realisiert wird. Im erstgenannten Fall bedarf es keiner Korrekturen, da das Veräußerungsergebnis auf dem Gruppengewinnkonto des veräußernden Gruppenmitglieds bzw. unmittelbar auf Ebene des ultimativen Gruppenträgers realisiert wird, wobei mittelbare Salden und Sonderausweise beteiligungsproportional zu berücksichtigen sind. Soweit das Veräußerungsergebnis außerhalb der Gruppenphase realisiert wird, sind die auf nachrangigen Beteiligungsebenen entfallenden Gruppenkonten auf Ebene des höherrangigen Gruppenmitglieds zu spiegeln, so dass die wegfallende Anwendung der Bruttomethode imitiert wird.

Die steuerneutrale unterjährige Gewinnausschüttung sowie die phasengleiche Weiterleitung von Gruppengewinnen werden durch das unterjährige Verrechnungskonto sichergestellt.

5.2.2.8 Minderheitsgesellschafter

Einleitend sei darauf hinzuweisen, dass die Bedeutung von Minderheitsbeteiligungen im Konzernkreis in der Vergangenheit zugenommen hat und mit Wegfall der Voraussetzung zum Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags weiterhin steigen dürfte.[198]

Die einheitliche Verwendung der Gruppenkonten durch alle Gesellschaftergruppen ermöglicht eine zutreffende Gesamtsteuerbelastung von gruppeninternen und gruppenexternen Gesellschaftern, ohne Vermögensverschiebungen zwischen beiden Gesellschaftergruppen zu verursachen.

So können gruppeninterne Beteiligungserfolge im Verhältnis zu gruppeninternen Minderheitsgesellschaftern steuerneutral transferiert werden, da die Verwendung eines positiven Gruppengewinnkontos sowie eines Sonderausweises des Gruppeneinlagekontos für alle gruppeninternen Gesellschafter keine Ausschüttungsbelastung bewirkt. Für gruppenexterne Minderheitsgesellschafter ist hingegen eine zutreffende Ausschüttungsbelastung herzustellen, weil die Gruppenkonten für sie keine steuerliche Relevanz haben.

Soweit die Gruppengewinnkonten auf gruppenexterne Minderheitsgesellschafter entfallen ist im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern ein außerbilanzieller Umkehreffekt zu erfassen, um dauerhafte Steuermehr- und Steuerminderbelastungen des Gruppenträgers zu vermeiden. Auf diese Weise bedarf es der Regelungen des § 16 KStG nicht, weshalb die steuerliche Ergebniszurechnung sowohl im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen als auch zu körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern vollständig erfolgen kann.

5.2.3 Vergleich mit Organschaftsregelungen

Die Rechtsfolgen des Gruppenkonten- und des Organschafts-Modells sind überwiegend deckungsgleich, wobei das Gruppenkonten-Modell auf den obligatorischen Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags verzichtet und durch einen Gruppenantrag, eine qualifizierte Mindestbeteiligungsquote am Kapital und den Stimmrechten sowie den Abschluss von Steuerumlageverträgen ersetzt.

Der nunmehr freiwillige Ergebnistransfer wird für steuerliche Zwecke neutralisiert, so dass die von einer Gruppengesellschaft erzielten Gruppengewinne keiner Ausschüttungsbelastung unterliegen und im Rahmen einer künftigen Veräußerung der Beteiligung an der Gruppengesellschaft enthaltene thesaurierte Gruppengewinne und Gruppenverluste durch eine außerbilanzielle Gegenkorrektur eliminiert werden.

Die Trennung von Vorgruppen- und Gruppenkonten ersetzt die Vorschriften zu vororganschaftlich und organschaftlich verursachten Mehr- und Minderabführungen. Im Gruppenkonten-Modell wird abweichend zu den organschaftlichen Vorschriften eine steuerneutrale Saldierung von ausgeschütteten „Altrücklagen“ mit handelsrechtlichen Minderausschüttungen aus der Gruppenphase zugelassen. Andererseits werden handelsrechtliche Mehrausschüttungen unabhängig von ihrer Verursachung in der Vorgruppen- oder Gruppenphase einer Ausschüttungsbelastung unterworfen, so dass die im Rahmend er Organschaft vorgesehene Stundungswirkung entfällt.

---

[198] Vgl. Bachem, Besteuerung (1996), 93; Grotherr, Modelle 1994, 36; Pellens/Sellhorn, DB 2003, 401; Prüschenk, Konzern 2004, 5.

Im Gruppenkonten-Modell entfallen die Regelungen des § 16 KStG, so dass die Gruppengesellschaft etwaige auf Minderheitsgesellschafter entfallende Ergebnisanteile (Ausgleichszahlungen) nicht zu selbst versteuern braucht. Insoweit erfolgt die steuerliche Ergebniszurechnung an den Gruppenträger im Gruppenkonten-Modell abweichend vollständig. Soweit an der Gruppengesellschaft gruppeninterne Minderheitsgesellschafter beteiligt sind, erfolgt der an sie transferierte Gruppengewinn regelmäßig steuerneutral unter anteiliger Verwendung des positiven Gruppengewinnkontos. Soweit an der Gruppengesellschaft gruppenexterne Minderheitsgesellschafter beteiligt sind, vereinnahmen diese in Höhe des anteilig verwendeten Gruppengewinnkontos Kapitaleinkünfte, welcher einer Ausschüttungsbelastung unterliegen. Im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern erfolgt in dieser Höhe eine außerbilanzielle Gegenkorrektur.

Auf diese Weise können Vermögensverschiebungen zwischen gruppeninternen und gruppenexternen Gesellschaftern vermieden werden. Insbesondere können gruppenexterne Gesellschafter auch anteilige Einlagen vornehmen, ohne dass das steuerliche Einlagekonto der Gruppengesellschaft einseitig für den Gewinntransfer an gruppeninterne oder gruppenexterne Gesellschafter zu verwenden ist. Somit treten keine Vermögensverschiebungen zwischen beiden Gesellschaftergruppen ein.

Im Gruppenkonten-Modell wird die Verknüpfung zwischen steuerlicher Verlustzurechnung und wirtschaftlicher Verlusttragung durch Sondervorschriften sichergestellt, wobei sie den Gruppenmitgliedern eine höchstmögliche Flexibilität gewährt. In zweistufigen Gruppenstrukturen wird die Verknüpfung dadurch sichergestellt, dass die Gruppenbesteuerung auf die „aktive“ Phase der Gruppengesellschaft begrenzt wird. In mehrstufigen Gruppenstrukturen greifen zudem die Vorschriften zur laufenden Verlustzurechnungsbegrenzung, um mögliche Missbrauchsfälle einzudämmen. Insoweit bedarf es im Gruppenkonten-Modell keines vollständigen Verlustausgleichs.

Bei Beendigung der Gruppenbesteuerung werden die Gruppenkonten sowie etwaige Sonderausweise analog zu den Regelungen des § 27 Abs. 6 KStG fortgeführt, welche jeweils nur gruppenintern steuerliche Relevanz entfalten. Da das steuerliche Einlagekonto der ausgeschiedenen Gruppengesellschaft nicht um Gruppenergebnisse respektive handelsrechtliche Mehr- und Minderausschüttungen anzupassen ist, können die damit zusammenhängenden systemimmanenten Vermögensverschiebungen der Organschaft vermieden werden.

Das Gruppenkonten-Modell imitiert folglich die Rechtsfolgen der Organschaft, ohne dass ein obligatorischer Abschluss und Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags erforderlich ist. Die zutreffend ermittelten Steuerbelastungen des Gruppenkonten-Modell korrespondieren tendenziell mit denjenigen der Organschaftsregelung, weshalb das Gruppenkonten-Modell als steueraufkommensneutral einzustufen ist. Temporäre Abweichungen sind im Hinblick auf die steuerliche Erfassung von Mehr- und Minderabführungen sowie Minderheitsgesellschaftern zu erblicken.

5.3 Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung

5.3.1 Rein nationale Gruppenbesteuerung

In Abschnitt 2.3 wurden die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben an Gruppenbesteuerungs-Modelle erörtert. Insbesondere wurde festgestellt, dass verdeckte Diskriminierungen genauso wie offene Diskriminierungen die Niederlassungsfreiheit behindern können und somit insbesondere nicht als „Schutzwall" gegen den gemeinschaftsrechtlich gebotenen Verlustimport sowie die steuerliche Eliminierung von gruppeninternen Beteiligungserfolgen fungieren können.[199]

Soweit das Gruppenkonten-Modell auf gebietsansässige Gruppenmitglieder begrenzt werden sollte, würde der nur im Verhältnis zu gebietsansässigen Gruppenmitglieder zulässige Gruppenantrag als verdeckte Diskriminierung zu qualifizieren sein. Dieser könnte folglich weder den gemeinschaftsrechtlichen Import von finalen Auslandsverlusten noch den steuerneutralen grenzüberschreitenden Gewinntransfer verhindern.

In diesem Fall ist das Gruppenkonten-Modell mit den folgenden Implikationen im Hinblick auf das Steueraufkommen des inländischen Fiskus verbunden.

Der Import von finalen Auslandsverlusten ist wie in Abschnitt 2.3.3.3 ausgeführt auf das Minimum aus den nach in- und ausländischen Rechtsvorschriften ermittelten finalen Auslandsverlusten respektive den im Ausland festgestellten (Zins- und) Verlustvortrag zu begrenzen. Auf den so ermittelten und finalen Auslandsverlust ist zusätzlich der Multiplikator anzuwenden, um die Ausnutzung von Steuersatzdifferenzen und somit die Gefahr von Steuerumgehungen zu unterbinden. Der Multiplikator stellt das Minimum aus 1 und dem Quotienten [ausländischer Steuersatz / inländischer Steuersatz] dar.

Des Weitern kann der Verlustimport gemeinschaftskonform auf die erste Beteiligungsstufe begrenzt werden, ohne Auslandsverluste von gebietsfremden Enkel- oder Schwestergesellschaften zu berücksichtigen, da das nationale Gruppenkonten-Modell eine stufenweise steuerliche Ergebniszurechnung vorsieht. Gegebenenfalls wären mittelbare finale Auslandsverluste (nachrangig) zu berücksichtigen, soweit die zwischengeschalteten Tochtergesellschaften keine (qualifizierte) Mehrheit an der gebietsfremden Enkelgesellschaft innehaben und im vergleichbaren Inlandssachverhalt eine mittelbare Verlustzurechnung zulässig wäre.

Der Betriebsstätten-Vorbehalt für Gruppenträger eliminiert zudem ein verbleibendes Restrisiko eines Verlustimports im Verhältnis zu gebietsfremden Muttergesellschaften, so dass die Reihenfolgenproblematiken insgesamt minimiert werden können.

Darüber hinaus sind die nationalen Vorschriften zur Verlustzurechnungsbegrenzung zu beachten, so dass keine aus der Insolvenz- oder Liquiditätsphase stammenden Auslandsverluste zu importieren sind. Darüber hinaus sind die nationalen laufenden Verlustzurechnungsbegrenzungen in mehrstufigen Gruppenstrukturen zu beachten, die eine Minderung des Verlustimports begründen können.

---

[199] Die BMF-Facharbeitsgruppe spricht im Hinblick auf den Ersatz des Gewinnabführungsvertrags durch einen Gruppenantrag von der Aufgabe einer „Abschottungswirkung"; vgl. BMF-Bericht v. 15.9.2011, 124.

Insoweit ist festzuhalten, dass der gemeinschaftsrechtlich gebotene Verlustimport im Gruppenkonten-Modell auf ein Minimum begrenzt werden kann. Damit entfällt das Risiko eines überhöhten Verlustimports.[200]

Nachfolgend sind die Implikationen des nationalen Gruppenkonten-Modells auf die gebotene Freistellung des grenzüberschreitenden Gewinntransfers zu erörtern.

So sieht das Gruppenkonten-Modell einen steuerneutralen gruppeninternen Gewinntransfer innerhalb des gebietsansässigen Konzernteils vor. Dieser müsste folglich auch im Verhältnis zu gebietsfremden Tochtergesellschafter gewährt werden, soweit die laufende Ausschüttungsbelastung einen dauerhaften Charakter entfaltet. Da der gruppeninterne Gewinntransfer nur stufenweise zulässig ist, umfasst das gemeinschaftsrechtliche Gebot ausschließlich den Gewinntransfer im Verhältnis zu gebietsfremden Tochtergesellschaften. Ebenfalls ist der auf gruppenexterne Minderheitsgesellschafter entfallende Gewinn der gebietsfremden Tochtergesellschaft nicht zu berücksichtigen, da dieser im inländischen Konzernkreis ebenfalls einer Ausschüttungsbelastung unterliegt. Soweit die Sondervorschrift im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern auch im Verhältnis zu den gebietsfremden Tochtergesellschaften anzuwenden sein sollte, wäre in Höhe der auf gruppenexterne Minderheitsgesellschafter entfallenden Gewinne ein Beteiligungsaufwand und in Höhe der entsprechenden Verluste ein Beteiligungsertrag auf Ebene des gebietsansässigen Gruppenträgers zu erfassen. Im Regelfall kann jedoch eine dauerhafte Steuermehr- oder Steuerminderbelastung im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern auftreten, da die Auslandsergebnisse der gebietsfremden Tochtergesellschaft dem gebietsansässigen Gruppenträger steuerlich nicht zuzurechnen sind, während damit zusammenhängende Beteiligungserfolge für steuerliche Zwecke zu eliminieren sind.

Insgesamt ist zu konstatieren, dass die nationale Ausgestaltung des Gruppenkonten-Modells die mit dem gemeinschaftsrechtlich gebotenen Verlustimport sowie steuerneutralen grenzüberschreitenden Gewinntransfer zusammenhängenden Steuerausfälle des inländischen Fiskus zu minimieren vermag. Dennoch kann das Risiko der Entstehung von „weißen" Einkünften im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern nicht beseitigt werden. Darüber hinaus kann der inländische Fiskus keine Gegenfinanzierung erreichen, da ihm die nationale Gruppenbesteuerung keine Besteuerungsbefugnisse an den Auslandsgewinnen einräumt. Insoweit resultieren die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in dauerhaften Steuerausfällen des inländischen Fiskus.

5.3.2 Echte grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung

5.3.2.1 Allgemeines

Die „echte" grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung umfasst neben gebietsansässigen auch die im übrigen EU-EWR-Raum ansässigen Gruppengesellschaften, soweit sie zur grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung optieren. Der grenzüberschreitende Gruppenantrag ist mit einem Verzicht auf die die Anwendung der Freistellungsmethode zu verbinden, weshalb dem inländischen Fiskus erstmalig Besteuerungsrechte an den Auslandsgewinnen gewährt werden. Um eine Doppelbesteuerung der Auslandsgewinne zu vermeiden, sind die ausländischen Steuern auf die inländische Steuerbelastung anzurechnen.

Die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung kann in vielerlei Hinsicht zur Gegenfinanzierung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben beitragen, ohne dass dauerhafte Steuerausfälle des inländischen

[200] Zum bestehenden Risiko vgl. Sedemund/Sterner, DStZ 2006, 34.

Fiskus drohen.[201] Dabei kommt der technischen Ausgestaltung der grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung eine entscheidende Rolle zu.

Im Allgemeinen resultiert die laufende grenzüberschreitende steuerliche Verlustzurechnung an den gebietsansässigen Gruppenträger in keinen dauerhaften Steuerausfällen, da sie anstelle des aperiodischen Verlustimports tritt. Etwaige mit der laufenden Berücksichtigung von Auslandsverlusten verbundene temporäre Steuerausfälle des inländischen Fiskus, werden regelmäßig durch die laufende grenzüberschreitende Gewinnzurechnung unter Anrechnung der ausländischen Steuern überkompensiert. Die temporären sowie regelmäßig auch dauerhaften Steuermehreinnahmen des inländischen Fiskus entsprechen dem Unterschiedsbetrag zwischen den auf das inländische Steuerniveau hochgeschleusten Auslandsgewinnen und der geringeren Anrechnung ausländischer Steuern.

Da die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung eine Hochschleusung der Auslandsgewinne auf das inländische Steuerniveau bewirkt, dürfte der grenzüberschreitend tätige Konzern in bestimmten Konstellationen von der Begründung einer grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung Abstand nehmen. Der inländische Fiskus kann in diesem Fall die Außergruppenverluste gemeinschaftskonform vom Verlustimport ausschließen, weil im analogen Inlandsfall ein gruppeninterner Verlustausgleich ebenfalls nicht zulässig ist. Somit ermöglicht die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung sowohl eine persönliche, sachliche als auch zeitliche Begrenzung des Verlustimports.

Ebenfalls kann die drohende Entstehung von „weißen“ Einkünften im Falle des steuerneutralen grenzüberschreitenden Gewinntransfers an einkommensteuerpflichtige Gruppenträger beseitigt werden, da die transferierten grenzüberschreitenden Beteiligungserträge aufgrund der vorherigen steuerlichen Gewinnzurechnung bereits der höheren Einkommensteuerbelastung unterlegen haben. Im Verhältnis zu körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern korrespondiert der steuerneutrale grenzüberschreitende Gewinntransfer mit einer etwaigen Hochschleusung der Auslandsgewinne auf die höhere inländische Steuerbelastung für Kapitalgesellschaften.

Die größte Herausforderung der grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung stellt die gemeinschaftskonforme Anrechnung von ausländischen Steuern dar.[202] Das grenzüberschreitende Gruppenkonten-Modell sieht hierfür einen dreistufigen Ansatz vor, welcher neben der laufenden Steueranrechnung, den Vortrag von Steueranrechnungsüberhängen sowie eine Schlussberechnung beinhaltet. Dabei stellen systemimmanente Begrenzungen sicher, dass die Steueranrechnung weder die laufende Steuerbelastung des Gruppenträgers noch die „fiktive“ Steuerbelastung einer gebietsansässigen Kapitalgesellschaft übersteigt.[203]

Im Ergebnis können mit Hilfe der echten grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung bestehende gemeinschaftsrechtliche Risiken beseitigt und eine Gegenfinanzierung sichergestellt werden.[204] Zudem erhöht eine optionale grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung die Standortattraktivität, weil sie sowohl einen grenzüberschreitenden Verlustausgleich als auch einen steuerneutralen grenzüberschreitenden Gewinntransfer ermöglicht. Des Weiteren lösen grenzüberschreitende gruppeninternen Finan-

---

[201] Zur Möglichkeit einer grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung vgl. Endres, FS für Herzig 2010, 193; Herzig/Wagner, DB 2005, 8; dies., DStR 2006, 10; Hey, GmbHR 2006, 116; Kaeser, DB 2010, Stp. 38; Kahle/Vogel/Schulz, Ubg 2011, 769; Lüdicke/Lange-Hückstädt, IStR 2013, 613. Zur Vorteilhaftigkeit einer echten grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung vgl. Watrin/Ullmann/Wittkowski, Ubg 2008, 565; Homburg, IStR 2009; 352.

[202] Vgl. Eisgruber, DB 2010, Stp. 40.

[203] Gemäß Altvater ist die „Heraufschleusung“ von Auslandsgewinnen zulässig, wobei der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf „Herabschleusung“ innehat; vgl. ders., DB 2009, 1204.

[204] Vgl. Herzig, StuW 2010, 229.

zierungen keine Anwendung der Zinsschrankenregelung hervor, so dass steuerliche Doppelbelastungen im In- und Ausland reduziert werden. Der Preis für die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung stellt die Hochschleusung des grenzüberschreitenden Gruppeneinkommens auf das inländische Steuerniveau dar, welcher die Ausnutzung des Steuersatzgefälles verhindert.

Die Technik der laufenden und aperiodischen grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung wird nachfolgend erörtert.

5.3.2.2 Voraussetzungen

5.3.2.2.1 Ansässigkeitsvoraussetzungen

Für den Gruppenträger gelten dieselben Ansässigkeitsvoraussetzungen wie für die nationale Ausgestaltung des Gruppenkonten-Modells nicht. Hingegen ist der Gruppenkreis um die nachfolgenden Gruppengesellschaften zu erweitern.

Als Gruppengesellschaften sind zusätzlich unmittelbare im EU-/EWR-Raum ansässige Tochterkapitalgesellschaften ohne Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland zu erfassen. Die stufenüberspringende mittelbare Einbindung von im EU-/EWR-Raum ansässigen Enkelgesellschaften scheidet in Übereinstimmung mit der nationalen Ausgestaltung des Gruppenkonten-Modells regelmäßig aus.

Im EU-/EWR-Raum ansässige Enkelgesellschaften sind in den folgenden drei Ausnahmefällen in die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung einzubinden, soweit die sie und die zwischengeschalteten Gruppenmitglieder die übrigen Voraussetzungen der grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung erfüllen.

Zum einen ist eine mittelbare Gruppenbesteuerung zwischen einer gebietsansässigen Muttergesellschaft und einer gebietsansässigen Enkelgesellschaft zulässig, wenn die unmittelbare und in die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung eingebundene Tochtergesellschaft im EU-/EWR-Raum ansässig ist und die Vorschriften des anderen Mitgliedstaates eine Einbindung der gebietsansässigen Enkelgesellschaft in die ausländische Gruppenbesteuerung nicht zulassen.[205] Denn im entsprechenden nationalen Vergleichspaar, d.h. sofern die unmittelbare Tochtergesellschaft im Inland ansässig wäre, hätte eine durchgängige mehrstufige Gruppenbesteuerung begründet werden können. Insoweit darf die Niederlassung der Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat keinen Ausschluss der gebietsansässigen Enkelgesellschaft aus der steuerlichen Gruppe bewirken.

Sofern die Vorschriften des anderen Mitgliedstaates hingegen eine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung ermöglichen und die gebietsfremde und in die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung eingebundene Tochtergesellschaft das Wahlrecht zur Einbindung der gebietsansässigen Enkelgesellschaft nicht ausübt, scheidet die mittelbare Gruppenbesteuerung zwischen der gebietsansässigen Mutter- und Enkelgesellschaft aus. Denn hier besteht entsprechend zum nationalen Vergleichspaar die Möglichkeit zur Begründung einer durchgängigen mehrstufigen Gruppenbesteuerung. Entscheidet sich die gebietsfremde Tochtergesellschaft dennoch gegen die Begründung der ausländischen (grenzüberschreitenden) Gruppenbesteuerung mit der gebietsansässigen Enkelgesellschaft, ist analog zum reinen Inlandsfall die mittelbare Gruppenbesteuerung zwischen der gebietsansässigen Mutter- und Enkelgesellschaft nicht anzuerkennen.

---

[205] Vgl. EuGH, Urteil v. 27.11.2008 - C-418/07, Papillon, IStR 2009, 66.

Sollte die gebietsfremde Tochtergesellschaft mit der gebietsansässigen Enkelgesellschaft hingegen eine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung im Ausland eingehen, wird eine durchgängige mehrstufige Gruppenbesteuerung zwischen den Gruppenmitgliedern begründet. In diesem Fall ist unter analoger Anwendung der nationalen Vorschriften das Gruppeneinkommen stufenweise zuzurechnen, so dass das Gruppeneinkommen der gebietsansässigen Enkelgesellschaft zuerst an die gebietsfremde Tochtergesellschaft und anschließend das aggregierte Gruppeneinkommen von der gebietsfremden Tochter- an die gebietsansässige Muttergesellschaft zuzurechnen ist.

Soweit die gebietsfremde Tochtergesellschaft nicht in die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung mit der gebietsansässigen Muttergesellschaft eingebunden wird, ist eine mittelbare Gruppenbesteuerung zwischen der gebietsansässigen Mutter- und Enkelgesellschaft unabhängig von den ausländischen steuerlichen Vorschriften gemeinschaftskonform zu verwehren. Denn die stufenüberspringende Gruppenbesteuerung wäre auch im reinen Inlandsfall steuerlich nicht anzuerkennen.

Die zweite Fallgruppe betrifft die unmittelbare im EU-/EWR-Raum ansässige und in die Gruppenbesteuerung eingebundene Tochtergesellschaft, die an einer im übrigen EU-/EWR-Raum ansässigen Enkelgesellschaft beteiligt ist. In Abhängigkeit von den ausländischen Vorschriften, die im Verhältnis zwischen der gebietsfremden Tochter- und Enkelgesellschaft primär anzuwenden sind, sind die nachfolgenden Konstellationen denkbar.

Soweit die gebietsfremde Tochter- und Enkelgesellschaft in demselben Mitgliedstaat ansässig sind, die Vorschriften des anderen Mitgliedstaates eine Gruppenbesteuerung zwischen der Tochter- und Enkelgesellschaft zulassen und diese auch tatsächlich begründet wird, ist eine durchgehende stufenweise grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung zulässig. Das stufenweise an die gebietsansässige Muttergesellschaft zuzurechnende Einkommen der gebietsfremden Tochtergesellschaft enthält dabei das an sie zugerechnete Einkommen der in die steuerliche Gruppe eingebundenen Enkelgesellschaft.

Soweit die ausländische Gruppenbesteuerung zwischen der gebietsfremden Tochter- und Enkelgesellschaft wahlweise nicht begründet wird, ist analog zum inländischen Vergleichspaar eine stufenüberspringende Gruppenbesteuerung zwischen der gebietsansässigen Mutter- und der gebietsfremden Enkelgesellschaft nicht anzuerkennen.

Eine stufenüberspringende Gruppenbesteuerung ist auch dann nicht zulässig, soweit im anderen Mitgliedstaat die Begründung der Gruppenbesteuerung nicht vorgesehen ist. Denn in diesem Fall sind die nachteiligen steuerlichen Vorschriften des anderen Mitgliedstaates für die Versagung einer stufenweisen Gruppenbesteuerung ursächlich, welche der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft nicht gegen sich gelten lassen muss. Ein damit verbundener möglicher Untergang von finalen Verlusten der gebietsfremden Enkelgesellschaft beruht folglich nicht auf den nationalen Vorschriften des Ansässigkeitsstaates der Mutter- sondern der Tochtergesellschaft.

Sind die gebietsfremde Tochter- und Enkelgesellschaft in verschiedenen EU-/EWR-Staaten ansässig, ist eine durchgängige mehrstufige Gruppenbesteuerung wiederum nur dann anzuerkennen, falls zwischen der gebietsfremden Tochter- und Enkelgesellschaft tatsächlich eine (grenzüberschreitende) Gruppenbesteuerung im Ausland begründet wird.

Denn auch in diesem Fall beruhen etwaige Untergänge von finalen Auslandsverlusten der gebietsfremden Enkelgesellschaft auf den nachteiligen ausländischen Vorschriften des Ansässigkeitsstaates der gebietsfremden Tochtergesellschaft, welche der Ansässigkeitsstaat der gebietsansässigen Muttergesellschaft nicht gegen sich gelten lassen muss.

Sollte der Ansässigkeitsstaat der gebietsfremden Tochtergesellschaft beispielsweise keine nationale Gruppenbesteuerung vorsehen, ist dieser auch nicht zur Berücksichtigung von finalen Auslandsverlusten einer gebietsfremden Enkelgesellschaft verpflichtet. Der Ansässigkeitsstaat der gebietsansässigen Muttergesellschaft ist wiederum zu keinem mittelbaren Verlustimport verpflichtet, da dessen Ausschluss auf nachteiligen Regelungen des Ansässigkeitsstaates der gebietsfremden Tochtergesellschaft beruht, welche der erstgenannte Mitgliedstaat nicht gegen sich gelten lassen muss.

Soweit der Ansässigkeitsstaat der gebietsfremden Tochtergesellschaft eine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung zulässt, ohne dass die gebietsfremde Tochter- und Enkelgesellschaft dazu optieren, ist dieser nicht zum Import finaler Auslandsverluste der gebietsfremden Enkelgesellschaft verpflichtet. Ein mittelbarer Verlustimport ist ebenfalls ausgeschlossen, da die nationalen Vorschriften in diesem Fall keine mehrstufige bzw. stufenüberspringende Gruppenbesteuerung vorsehen.

Sofern der Ansässigkeitsstaat der gebietsfremden Tochtergesellschaft eine nationale - nicht jedoch eine grenzüberschreitende - Gruppenbesteuerung vorsehen sollte, ist der Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft zum Verlustimport der gebietsfremden Enkelgesellschaft (regelmäßig) verpflichtet. Der auf Ebene der gebietsfremden und in die Gruppenbesteuerung mit der gebietsansässigen Muttergesellschaft eingebundenen Tochtergesellschaft zu berücksichtigende Verlustimport fließt entsprechend (mittelbar) in die Ergebniszurechnung ein.

In der zweiten Fallgruppe sind die Gruppenergebnisse der gebietsfremden Enkelgesellschaft folglich nur dann mittelbar auf Ebene des gebietsansässigen Gruppenträgers zu berücksichtigen, soweit zwischen der gebietsfremden Tochter- und Enkelgesellschaft eine Gruppenbesteuerung begründet wird. Eine mittelbare grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung ist hingegen ausgeschlossen, soweit zwischen der gebietsansässigen Mutter- und der gebietsfremden Tochtergesellschaft keine unmittelbare grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung begründet wird.

Der dritte Sonderfall betrifft gebietsfremde Enkelgesellschaften, soweit die erforderliche Mindestbeteiligung der gebietsansässigen Muttergesellschaft nur mittelbar über die in die Gruppenbesteuerung eingebundenen Tochtergesellschaften vermittelt wird, ohne dass die Tochtergesellschaften die Mindestbeteiligungsquote selbst erfüllen. Analog zum inländischen Vergleichspaar ist eine stufenüberspringende Gruppenbesteuerung zwischen der gebietsansässigen Mutter- und der gebietsfremden Enkelgesellschaft zulässig. Sollten die ausländischen Vorschriften aufgrund einer geringeren Mindestbeteiligungsquote eine ausländische Gruppenbesteuerung zwischen der gebietsfremden Tochter- und Enkelgesellschaft zulassen, scheidet die mittelbare Gruppenbesteuerung zwischen der gebietsansässigen Mutter- und der gebietsfremden Enkelgesellschaft aus.

5.3.2.2.2 Gruppenantrag

Der wahlweise Gruppenantrag für die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung ist mit einem Verzicht auf die Anwendung der Freistellungsmethode zu verbinden. Der grenzüberschreitende Gruppenantrag ist grundsätzlich teiloptional möglich, so dass er seine steuerliche Wirkung nur im unmittelbaren Verhältnis zwischen der gebietsansässigen Muttergesellschaft und der ausgewählten gebietsfremden Tochtergesellschaft inklusive ihrer im Inland belegenen Betriebstätten entfaltet. Soweit ausnahmsweise eine stufenüberspringende Gruppenbesteuerung zwischen der gebietsansässigen Muttergesellschaft und einer gebietsansässigen oder gebietsfremden Enkelgesellschaft zulässig sein sollte, ist ein stufenüberspringender Gruppenantrag zulässig.

Eine mehrstufige grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung ist nur dann zulässig, wenn zwischen der gebietsfremden Tochter- und Enkelgesellschaft ein entsprechender Gruppenantrag geschlossen worden

ist. In diesem Fall umfasst die mehrstufige steuerliche Gruppe zwingend die gebietsfremden Enkelgesellschaften, soweit die sonstigen Voraussetzungen des Gruppenkonten-Modells erfüllt sind.

Soweit im Ansässigkeitsstaat der gebietsfremden Tochtergesellschaft keine fünfjährige Mindestdauer der steuerlichen Gruppe vorgesehen ist, setzt die steuerliche Anerkennung der mehrstufigen grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung eine Ergänzung des Gruppenantrags voraus, die die fünfjährige Mindestdauer im Verhältnis zu den nachrangigen Enkelgesellschaften sicherstellt.

Die steuerliche Anerkennung einer mehrstufigen grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung scheidet hingegen aus, soweit die gebietsfremde Tochter- und Enkelgesellschaft gegen die Begründung einer ausländischen Gruppenbesteuerung optieren. Die Nichtausübung eines bestehenden Wahlrechts zur Begründung einer Gruppenbesteuerung im Verhältnis der gebietsfremden Tochter- und Enkelgesellschaft kann folglich nicht durch einen mittelbaren Gruppenantrag im Verhältnis der gebietsansässigen Mutter- und der gebietsfremden Enkelgesellschaft geheilt werden.

Eine mehrstufige grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung ist des Weiteren nicht zulässig, soweit die im Gruppenkonten-Modell vorgesehene Mindestbeteiligungsquote nicht oder nur unter Zwischenschaltung einer im Drittstaat ansässigen Gesellschaft erfüllt wird. Dies gilt auch in den Fällen, in denen im Ansässigkeitsstaat der gebietsfremden Tochtergesellschaft aufgrund weniger restriktiver Voraussetzungen eine ausländische Gruppenbesteuerung im Verhältnis zur Enkelgesellschaft zulässig ist.

Ebenfalls sind im Rahmen der grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung keine ausländischen Gruppenmitglieder zu berücksichtigen, soweit sie Schwestergesellschaften oder in Drittstaaten ansässige Enkelgesellschaften der in die Gruppenbesteuerung eingebundenen gebietsfremden Tochtergesellschaft sind.

5.3.2.2.3 Steuerumlagevertrag

Das Erfordernis zum Abschluss eines Steuerumlagevertrages entfällt regelmäßig, da die gebietsfremde Tochtergesellschaft mit ihrem ausländischen Einkommen im anderen Mitgliedstaat der Besteuerung unterliegt.

Der Steuerumlagevertrag kann ausnahmsweise erforderlich werden, wenn die gebietsfremde Tochtergesellschaft doppelt ansässig oder an einer gebietsansässigen Enkelgesellschaft beteiligt ist bzw. eine im Inland belegene Betriebsstätte unterhält und die inländischen Einkunftsquellen einen Teil des auf Ebene der gebietsansässigen Muttergesellschaft zu erfassenden Gruppeneinkommens darstellen. In diesen Fällen kann eine stufenübergreifende Leistung von Steuerumlagen im Verhältnis zwischen der gebietsansässigen Muttergesellschaft und den inländischen Steuersubjekten vorgesehen werden, soweit die Rechtsvorschriften des Ansässigkeitsstaates der gebietsfremden Tochtergesellschaft die Freistellungsmethode für die inländischen Einkunftsquellen vorsehen.

5.3.2.2.4 Sonstige Voraussetzungen

Die sonstigen Voraussetzungen der nationalen Gruppenbesteuerung gelten auch für die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung.

5.3.2.3 Rechtsfolgen

5.3.2.3.1 Grenzüberschreitende steuerliche Ergebniszurechnung

Die für das nationale Gruppenkonten-Modell geltenden Grundsätze sind für die grenzüberschreitende steuerliche Gruppe sinngemäß anzuwenden. Das in der Gruppenphase von der gebietsfremden Grup-

pengesellschaft erzielte Gruppenergebnis vor Steuern ist nach inländischen Rechtsvorschriften zu ermitteln und dem gebietsansässigen Gruppenträger (stufenweise) zuzurechnen.[206]

Im Rahmen der mehrstufigen grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung ist analog zu verfahren. Dabei ist zunächst das nach inländischen Rechtsvorschriften ermittelte Gruppeneinkommen der steuerlich verbundenen Enkelgesellschaft vor Steuern zu ermitteln und der gebietsfremden steuerlich verbundenen Tochtergesellschaft nach Maßgabe der Vorschriften des Gruppenkonten-Modells steuerlich zuzurechnen. Im zweiten Schritt ist das Ergebnis der gebietsfremden Tochtergesellschaft vor Steuern nach Maßgabe der inländischen Vorschriften zu ermitteln und das kumulierte Gruppenergebnis der gebietsansässigen Muttergesellschaft steuerlich zuzurechnen.

Die stufenweise grenzüberschreitende Ergebniszurechnung ermöglicht dabei einerseits die Anwendung der laufenden Verlustzurechnungsbegrenzung als auch die zutreffende Ermittlung des Gruppenergebnisses der gebietsfremden Enkelgesellschaft nach Maßgabe der inländischen Rechtsvorschriften. Die stufenüberspringende steuerliche Ergebniszurechnung ist nur ausnahmsweise in den Sonderfällen der zulässigen mittelbaren Gruppenbesteuerung vorzunehmen.

5.3.2.3.2 Regelungen zur Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung

Die steuerliche grenzüberschreitende Verlustzurechnung an die gebietsansässige Muttergesellschaft ist steuerlich zu sanktionieren, soweit eine doppelte Verlustberücksichtigung im In- und Ausland möglich ist.

Die im Rahmen der nationalen Ausgestaltung des Gruppenkonten-Modells aufgestellten Grundsätze sind für Zwecke der grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung zu modifizieren und zu erweitern.

In zweistufigen grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerungen besteht die Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung insbesondere dann, wenn die gebietsfremde Tochtergesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat zusätzlich in eine ausländische Gruppenbesteuerung eingebunden ist. Denn soweit die ausländischen Regelungen zur Gruppenbesteuerung einen Verlusttransfer auf andere gebietsfremde Gruppenmitglieder ermöglichen, die keinen Teil der grenzüberschreitenden steuerlichen Gruppe mit der gebietsansässigen Muttergesellschaft bilden, können die Verluste der gebietsfremden Tochtergesellschaft sowohl auf Ebene der übrigen gebietsfremden Gruppenmitglieder als auch auf Ebene der gebietsansässigen Muttergesellschaft zum Abzug gebracht werden.

Die doppelte Verlustberücksichtigung in der zweistufigen grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung dürfte insbesondere dann relevant sein, wenn der Ansässigkeitsstaat der gebietsfremden Tochtergesellschaft das Group-Relief- oder Group-Contribution-Modell vorsieht, welches einen zusätzlichen Verlusttransfer auf in dem anderen Mitgliedstaat ansässige Schwester- und lediglich mittelbare Mutter- und Enkelgesellschaften ermöglicht. Die Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung besteht in geringerem Umfang jedoch auch innerhalb von Einheits- sowie Zurechnungs-Modellen, soweit die Verluste einer gebietsfremden Tochtergesellschaft zusätzlich stufenüberspringend auf Ebene einer in diesem Ansässigkeitsstaat ansässigen mittelbaren Muttergesellschaft erfasst werden.

Ein nach ausländischen Vorschriften etwaiges eingeräumtes Wahlrecht zum nationalen oder grenzüberschreitenden Verlusttransfer geht mit einer Gefahr der Steuerumgehung durch Ausnutzung des Steuersatzgefälles sowie einem Reihenfolgenproblem einher. Insoweit reicht ein im Ausland zulässiger Verlusttransfer aus, damit die Regelungen zur Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichti-

---

[206] Zur Maßgabe inländischer Ermittlungsvorschriften vgl. Herzig/Wagner, DB 2005, 4.

gung greifen. Somit wird ein verbindlicher vorrangig in demselben Mitgliedstaat zu erfolgender gruppeninterner Verlustausgleich statuiert. Um eine dauerhafte steuerliche Mehrbelastung des Auslandsinvestments zu vermeiden, ist eine künftige steuerliche grenzüberschreitende Gewinnzurechnung um die sanktionierten Auslandsverluste zu mindern.

Eine weitere Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung besteht im Hinblick auf die im Inland belegene Betriebstätte einer gebietsfremden Tochtergesellschaft, soweit die ausländischen Rechtsvorschriften trotz Anwendung der Freistellungsmethode den Abzug von der inländischen Betriebstättenverluste zulassen. Soweit der andere Mitgliedstaat entsprechende Missbrauchsregelungen zur Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung vorsieht, ist der inländische Betriebstättenverlust vorrangig auf Ebene der gebietsansässigen Muttergesellschaft zu erfassen. Soweit die ausländischen Vorschriften keine entsprechenden Missbrauchsvorschriften vorsehen, greifen die inländischen Regelungen zur Vermeidung der doppelten Verlustberücksichtigung.

In mehrstufigen sowie der ausnahmsweise zulässigen mittelbaren grenzüberschreitenden Gruppenstrukturen sind die Regelungen zur Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung analog anzuwenden.

5.3.2.3.3 Grenzüberschreitende gruppeninterne Beteiligungserfolge

Die Eliminierung von gruppeninternen grenzüberschreitenden Beteiligungserfolgen erfolgt nach dem für nationale Sachverhalte vorgesehenem Grundschema. Dabei sind die nachfolgenden Anpassungen zu beachten.

So sind die Gruppengewinnkonten um die nach Maßgabe der ausländischen Rechtsvorschriften ermittelten Steuerbilanzergebnisse nach Steuern fortzuentwickeln. Dies ist erforderlich, um eine zusätzliche Erfassung der bereits hochgeschleusten Auslandsgewinne als Beteiligungserfolge zu vermeiden.

In mehrstufigen grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerungen ist analog zu verfahren. Demnach ist die Ausschüttung eines Gruppengewinns der gebietsfremden Enkel- an die gebietsfremde Tochtergesellschaft unter Verwendung des positiven Gruppengewinnkontos aus inländischer Sicht steuerneutral zu erfassen. Die Weiterleitung der Gewinnausschüttung an die gebietsansässige Muttergesellschaft ist folglich ebenfalls steuerneutral zu erfassen, soweit das positive Gruppengewinnkonto der gebietsfremden Tochtergesellschaft verwendet wird.

Eine etwaige im Ausland erfolgte Ausschüttungsbelastung der Erstausschüttung ist aus inländischer Sicht nicht zu berücksichtigen. Etwaige steuerliche Nachteile sind in diesem Fall durch die Vorschriften des anderen Mitgliedstaats verursacht, welche der inländische Fiskus nicht gegen sich gelten lassen muss.

Die Ausführungen gelten analog im Falle der ausnahmsweise zulässigen mittelbaren grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung. Dabei sind etwaige Gruppenkonten auf Ebene der zwischengeschalteten gebietsfremden Tochtergesellschaft zu spiegeln, soweit sie auf Ebene der gebietsfremden Tochtergesellschaft steuerbilanziell realisiert werden. Die in der Gruppenphase von der gebietsfremden Tochtergesellschaft vorgenommenen Einlagen sind analog zum inländischen Vergleichspaar auf dem Gruppeneinlagekonto der gebietsfremden Enkelgesellschaft zu erfassen.

Die allgemeinen aperiodischen Regelungen des Gruppenkonten-Modell sind auch für grenzüberschreitende Konzernbeziehungen anzuwenden, so dass etwaige mit Teilwertanpassungen, gruppeninternen Anschaffungsvorgängen oder Veräußerungen zusammenhängende Beteiligungserfolge entsprechend zu neutralisieren sind.

Darüber hinaus sind die auf gruppenexterne Minderheitsgesellschafter der gebietsfremden Gruppenmitglieder entfallenden Beteiligungserfolge im Verhältnis zu gebietsansässigen einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern durch eine außerbilanzielle Gegenkorrektur zu neutralisieren.

5.3.2.3.4 Steueranrechnung

5.3.2.3.4.1 Allgemeines

Die Gruppenergebnisse einer gebietsfremden Gruppengesellschaft unterliegen in dem anderen Mitgliedstaat der regulären Besteuerung. Zusätzlich werden die Gruppenergebnisse dem gebietsansässigen Gruppenträger steuerlich zugerechnet, so dass sie zudem in die steuerliche Bemessungsgrundlage einfließen.

Um eine Doppelbesteuerung von Auslandsgewinnen im In- und Ausland zu verhindern, sind daher die auf Ebene der gebietsfremden Tochtergesellschaft festgesetzten und keinem Erstattungsanspruch unterliegenden ausländischen Steuern auf Ebene der gebietsansässigen Muttergesellschaft anzurechnen.

Dabei ist zu beachten, dass in den ausländischen Gruppenergebnissen gruppeninterne und gruppenexterne Beteiligungserfolge enthalten sein können, welche aufgrund Anwendung der Bruttomethode auf Ebene des gebietsansässigen Gruppenträgers außerbilanziell zu korrigieren sind. Für Zwecke der Steueranrechnung sind die in der grenzüberschreitenden Ergebniszurechnung enthaltenen Beteiligungserfolge nach Maßgabe einer gebietsansässigen Gruppengesellschaft zu eliminieren.

Das derart nach inländischen Rechtsvorschriften ermittelte und modifizierte zuzurechnende grenzüberschreitende Gruppeneinkommen entspricht dem im Inland steuerpflichtigen „fiktiven“ Gruppeneinkommen des gebietsfremden Gruppenmitglieds, welches die steuerliche Bemessungsgrundlage für die Steueranrechnung bildet.

Im Rahmen der mehrstufigen grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung ist des Weiteren das steuerliche Ergebnis von gebietsfremden Enkelgesellschaften im ersten Schritt separat zu ermitteln und im zweiten Schritt der gebietsfremden Tochtergesellschaft zuzurechnen. Das nach Maßgabe inländischer Rechtsvorschriften ermittelte und stufenweise zugerechnete Ergebnis der ausländischen steuerlichen Gruppe stellt das im Inland fiktive steuerpflichtige Einkommen der gebietsfremden steuerlichen Gruppe dar. Im Rahmen der Steueranrechnung ist danach zu unterscheiden, ob das Gruppeneinkommen im Ausland der Zusammenveranlagung oder einer ggf. modifizierten Einzelveranlagung unterliegt.

Soweit im Ausland eine steuerliche Zusammenveranlagung erfolgt, sind für die Steueranrechnung das auf Ebene der gebietsfremden Tochtergesellschaft ermittelte Gruppeneinkommen und festgestellte Steuerbelastung maßgeblich. Soweit im Ausland eine modifizierte Einzelveranlagung erfolgt, sind die kumulierte Gruppenergebnis und die kumulierte Steuerbelastung der gebietsfremden Gruppenmitglieder maßgeblich. Soweit die ausländischen Gruppenmitglieder einer regulären Einzelveranlagung unterliegen, sind die individuellen Gruppenergebnisse und die individuellen Steuerbelastungen maßgeblich.

Bei der Ermittlung der grenzüberschreitenden Ergebniszurechnung sind zudem etwaige Hinzurechnungen, die auf Missbrauchsvorschriften zur laufenden Verlustzurechnungsbegrenzung sowie zur Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung beruhen, zu beachten.

Die so bestimmten ausländischen Gruppenergebnisse und Steuerbelastungen sind in bestimmten Grenzen auf die laufende Steuerbelastung des gebietsansässigen Gruppenträgers anzurechnen (Stufe 1). Die nicht laufend anrechenbaren ausländischen Steuern sind als Steueranrechnungsüberhänge zu erfassen und in künftigen Perioden fortzuentwickeln (Stufe 2). Bei Beendigung der grenzüberschreitenden

Gruppenbesteuerung ist zudem eine Schlussberechnung erforderlich, um die Entstehung von dauerhaften Doppelbelastungen sowie „weißen" Einkünften zu verhindern (Stufe 3).

Die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung ist auch für gewerbesteuerliche Zwecke anzuerkennen,[207] um die Entstehung eines sekundären gewerbesteuerlichen Gruppenkreises zu verhindern.[208] Zudem dürfte die Hochschleusung der Auslandsgewinne auf das inländische Steuerniveau ohne Einbezug der Gewerbesteuer regelmäßig nicht gelingen, da die ausländischen Körperschaftsteuersätze den inländischen Körperschaftsteuersatz in Höhe von 15% kaum unterschreiten dürften. Des Weiteren können auf diese Weise systematische Verwerfungen durch den Einbezug von einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern verhindert werden. Nicht zuletzt beseitigt die einheitliche Berücksichtigung des Auslandssachverhalts für ertragsteuerliche Zwecke weitere latent vorhandene abkommens- und gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsrisiken.[209] Insoweit ist dem Gegenargument, dem Wesen der Gewerbesteuer als territoriale Steuer, keine maßgebliche Bedeutung beizumessen.[210] Zudem resultiert die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung regelmäßig in Gewerbesteuereinnahmen, da sie nicht auf eine reine Verlustzurechnung beschränkt ist.

Die Aufteilung der ausländischen Steuer auf die inländischen Ertragsteuern hat anhand der effektiven Steuersätze zu erfolgen. Dieser Aufteilungsschlüssel erscheint insoweit vorteilhaft, als dass die Kompetenzen zwischen Bund und Ländern nicht tangiert werden. Im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern sollte die Steueranrechnung anhand eines pauschalen Aufteilungsmaßstabs erfolgen - z.B. 2/3 Einkommensteuer und 1/3 Gewerbesteuer - um der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer sowie dem progressiven Einkommensteuersatz Rechnung zu tragen.

Nachfolgend werden die 3 Stufen der Steueranrechnung dargestellt.[211]

5.3.2.3.4.2 Laufende Steueranrechnung (Stufe 1)

Die laufende Anrechnung der ausländischen Steuer erfolgt in Höhe des Minimums aus:

- den im Ausland auf Ebene der gebietsfremden Gruppengesellschaft festgesetzten und keinem Erstattungsanspruch unterliegenden ausländischen Steuern **(St[A])**,
- den fiktiv auf modifizierte zuzurechnende Gruppeneinkommen der gebietsfremden Gruppengesellschaft entfallenden fiktiven Steuern **(St[F])** ***sowie***
- den im Inland auf Ebene des gebietsansässigen Gruppenträgers festgesetzten und keinem Erstattungsanspruch unterliegenden inländischen Steuern **(St[I])**.

---

[207] Laut Heurung/Engel/Thidemann sind finale Auslandsverluste zwingend auch für gewerbesteuerliche Zwecke zu berücksichtigen; vgl. dies., FR 2011, 217. I.d.S. auch Roser, Ubg 2010, 39; Zaumseil, GmbH-StB 2011, 242. Analog müsste die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung sich auch auf die Gewerbesteuer erstrecken. Kritisch Mitschke, IStR 2013, 213.

[208] Anderenfalls müssten grenzüberschreitende einheitstheoretische Modifikationen, bspw. die Zinsschrankenregelung, für körperschaft- bzw. einkommensteuerliche Zwecke anders als für gewerbesteuerliche Zwecke ermittelt werden. I.d.S. auch Herzig in, DStR Beihefter 30/2010, 64; Esterer/Bartelt, BB-Special zu Heft 5/2010, 6.

[209] Vgl. bspw. EuGH, Urteil v. 26.10.1999 C-294/97, Eurowings, DStRE 2000, 303 und diesbezügliche Ausführungen von Endres, FS für Herzig 2010, 202; ders. PIStB 2009, 219; Kosalla, Ubg 2011, 882; Meilicke, FS für Herzig 2010, 232; Schenke/Mohr, DStZ 2009, 448; Schönfeld, IStR 2012, 373; Wagner, IStR 2007, 653 m.w.N.; van Lishaut, FR 2009, 1032.

[210] Vgl. Roser, Ubg 2010, 39.

[211] Zur Notwendigkeit des Übergangs zum Anrechnungsverfahren vgl. Herzig/Wagner, DB 2005, 8; Watrin/ Ullmann/Wittkowski, Ubg 2011, 561.

Die Begrenzung der laufenden Steueranrechnung auf die Höhe der tatsächlichen im Ausland festgestellten Steuern stellt sicher, dass eine etwaige Hochschleusung der Auslandsgewinne auf das inländische Steuerniveau erfolgen kann.

Die Begrenzung der laufenden Steueranrechnung auf die Höhe der fiktiven Steuern stellt sicher, dass nicht mehr Steuern angerechnet werden als im inländischen Vergleichspaar. Insoweit können weder höhere ausländische Steuersätze noch eine höhere ausländische steuerliche Bemessungsgrundlage eine höhere Steueranrechnung bewirken.[212] Die Höhe der fiktiven Steuern bemisst sich nach dem ausländischen Gruppeneinkommen, welches nach Maßgabe der inländischen Vorschriften zu bestimmen, um enthaltene Beteiligungserfolge nach Maßgabe der Verhältnisse einer gebietsansässigen Gruppengesellschaft zu eliminieren und mit dem für gebietsansässige Kapitalgesellschaften gültigem effektiven Steuersatz (Körperschaft- und Gewerbesteuer) zu multiplizieren ist. Dabei ist auf den gewichteten effektiven Steuersatz der gebietsansässigen Teilgruppe abzustellen, welcher auf Ebene des gebietsansässigen Gruppenträgers zu ermitteln ist.

Die Begrenzung der laufenden Steueranrechnung auf die Steuerbelastung des gebietsansässigen Gruppenträgers stellt sicher, dass die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung ebenso wie im inländischen Vergleichspaar in keiner Steuererstattung resultiert, soweit der inländische Konzernteil einen Verlust erzielt.

Das Minimum aus St[A] und St[F] stellt die maximal zulässige Steueranrechnung dar. Die tatsächliche Steueranrechnung stellt das Minimum aus St[I] und den anrechenbaren Steuern dar. Soweit sich die Werte nicht alle gleichen, sind verursachungsgerecht drei Anrechnungsüberhänge separat zu ermitteln und fortzutragen (Stufe 2).

Soweit die grenzüberschreitende steuerliche Gruppe mehrere gebietsfremde Gruppenmitglieder umfasst, ist die laufende Steueranrechnung separat für jedes gebietsfremdes Gruppenmitglied vorzunehmen. Soweit die Summe der ausländischen anrechenbaren Steuern die Steuerbelastung des gebietsansässigen Gruppenträgers überschreitet, ist eine anteilige Steueranrechnung im Verhältnis zu allen steuerleistenden Gruppenmitgliedern vorzunehmen. Ansonsten könnte die steuerliche Gruppe ein etwaiges Steuersatzgefälle ausnutzen. Als Aufteilungsschlüssel könnte bspw. die ausländische Steuerbelastung verwendet werden.

5.3.2.3.4.3 Steueranrechnungsüberhänge (Stufe 2)

Um eine künftige zutreffende Steueranrechnung sicherzustellen, sind in Abhängigkeit von ihrer Verursachung drei separate Anrechnungsüberhänge für die ausländischen Steuern (AÜV[A]), die fiktiven Steuern (AÜV[F]) sowie die inländischen Steuern (AÜV[I]) zu erfassen und fortzuentwickeln.

Zu Beginn der grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung betragen die Anfangsbestände der jeweiligen Anrechnungsüberhangsvorträge jeweils 0 (AÜV[A] = AÜV[F] = AÜV[I] = 0).

Soweit die ausländischen Steuern die maximal zulässigen anrechenbaren Steuern übersteigen, ist ein Zugang zu AÜV[A] zu erfassen. Soweit die fiktiven Steuern die maximal zulässigen anrechenbaren Steuern übersteigen, ist ein Zugang zu AÜV[F] zu erfassen. Soweit die maximal zulässigen anrechen-

[212] Eine alternative Begrenzung der Steueranrechnung könnte mit einer per country limation erreicht werden, welche m.E. jedoch ein gemeinschaftsrechtliches Risiko darstellt; vgl. Watrin/Ullmann/Wittkowski, Ubg 2011, 561.

baren Steuern die tatsächlich angerechneten Steuern übersteigen, ist ein Zugang zu AÜV[I] zu erfassen.

Die maximal zulässigen anrechenbaren Steuern sind in den Folgeperioden um den Anrechnungsüberhangsvortrag AÜV[A] und AÜV[F] zu erhöhen (anrechenbare Steuern = Min(St[A] + AÜV[A]; St[F] + AÜV[F]). Auf diese Weise wird sichergestellt, dass temporäre Abweichungen zwischen der ausländischen und fiktiven Steuerbelastung die Steueranrechnung nicht unsachgerecht mindern.

Die tatsächlich anzurechnenden Steuern sind in den Folgeperioden zwar weiterhin auf die Steuerbelastung des gebietsansässigen Gruppenträgers begrenzt. Auf der anderen Seite sind jedoch die in der Vergangenheit tatsächlich nicht angerechnete jedoch zulässige Weise anrechenbare Steuern zu berücksichtigen (anrechenbare Steuern = Min(St[I]; AÜV[I] + anrechenbare Steuern). Auf diese Weise wird sichergestellt, dass die aufgrund einer Verlustsituation im Inland unterbliebene Steueranrechnung im künftigen Gewinnfall umgehend nachgeholt wird.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass die fiktiven Steuern (St[F]) auch einen negativen Wert annehmen können, weil der gebietsansässige Gruppenträger im Falle eines Auslandsverlustes von einer Steuerentlastung profitiert. Die fiktiven Verluste sind daher als Abgang des AÜV[F] zu erfassen, so dass eine Steueranrechnung erst nach Abbau des gesondert erfassten Verlustes wieder erfolgen kann.

Übersicht 15: Anrechnungsüberhangsvorträge

Anrechenbare Steuern	*= Minimum aus St[A] + AÜV[A] und St[F] + AÜV[F]*	***[≥ 0]***
Anzurechnende Steuern	*= Minimum aus St[I] und AÜV[I] + anrechenbare Steuern*	***[≥ 0]***
AÜV[A]		
Anfangsbestand	*= 0*	
Zugang	*= St[A] - anrechenbare Steuern*	***[≥ 0]***
Abgang	*= anrechenbare Steuern - St[A] - Zugang AÜV[A]*	***[≥ 0]***
Endbestand	*= Anfangsbestand + Zugang - Abgang*	***[≥ 0]***
AÜV[F]		
Anfangsbestand	*= 0*	
Zugang	*= St[F] - anrechenbare Steuern*	***[≥ 0]***
Abgang	*= anrechenbare Steuern - St[F] - Zugang AÜV[F]*	***[≥ 0]***
Endbestand	*= Anfangsbestand + Zugang - Abgang*	***auch < 0 wg. S[F] < 0***
AÜV[I]		
Anfangsbestand	*= 0*	
Zugang	*= anrechenbare Steuern - anzurechnende Steuern*	***[≥ 0]***
Abgang	*= anzurechnende Steuern - anrechenbare Steuern*	***[≥ 0]***
Endbestand	*= Anfangsbestand + Zugang - Abgang*	***[≥ 0]***

Die getrennte Erfassung der Anrechnungsüberhänge nach ihrer Verursachung ermöglicht eine zeitnahe Anrechnung ausländischer Steuern, soweit die laufende Steueranrechnung entweder aufgrund temporärer Abweichungen der nach in- und ausländischen Rechtsvorschriften ermittelten Bemessungsgrundlagen der ausländischen Gruppengesellschaft oder aufgrund einer Verlustsituation der inländischen Teilgruppe nicht möglich ist. Dauerhaft die fiktiven inländischen Steuern übersteigenden ausländischen Steuern bleiben unberücksichtigt, da sie die Höhe der anrechenbaren Steuern nicht tangieren. Insoweit wird eine Hochschleusung der Auslandsgewinne auf das inländische Steuerniveau sichergestellt. Dies gilt auch im Falle von schwankenden Ergebnisverläufen, da fiktive Auslandsverluste eine künftige Steueranrechnung mindern.

Soweit die grenzüberschreitende steuerliche Gruppe mehrere gebietsfremde Gruppenmitglieder umfasst, sind die jeweiligen Anrechnungsüberhänge wiederum anteilig nach dem Aufteilungsschlüssel zu erfassen und fortzuentwickeln.

5.3.2.3.4.4 Schlussberechnung (Stufe 3)

Bei Beendigung der grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung ist eine Schlussberechnung erforderlich, um eine dauerhafte doppelte Berücksichtigung der ausländischen Ergebnisse zu verhindern.

Ohne entsprechende Schlussberechnung können „weiße" Einkünfte entstehen, soweit Auslandsverluste sowohl die steuerliche Bemessungsgrundlage des gebietsansässigen Gruppenträgers mindern als auch mit künftigen Auslandsgewinnen des gebietsfremden Gruppenmitglieds ausgeglichen werden können. Eine Doppelbesteuerung hingegen kann entstehen, soweit Auslandsgewinne die steuerliche Bemessungsgrundlage des gebietsansässigen Gruppenträgers erhöht haben, ohne dass die die höchstzulässige Steueranrechnung vorgenommen werden konnte.

Im Rahmen der Schlussberechnung ist ein etwaiger Saldo des AÜV[I] mit dem Steuersatz des gebietsansässigen Gruppenträgers zu dividieren und der daraus resultierende Wert als laufende Betriebsausgabe des Gruppenträgers außerbilanziell zu kürzen (Erstattung = AÜV[I]/Steuersatz[I]). Denn in dieser Höhe wurden dem Gruppenträger fiktive Gewinne zugerechnet, ohne dass eine höchstzulässige Steueranrechnung vorgenommen werden konnte.

Im Rahmen der Schlussberechnung ist ein etwaiger negativer Saldo des AÜV[F] mit dem Steuersatz des gebietsansässigen Gruppenträgers zu dividieren und der daraus resultierende Wert als laufende Betriebseinnahme des Gruppenträgers außerbilanziell hinzuzurechnen (Nachversteuerung = negativer AÜF[F]/Steuersatz[I]). Denn in dieser Höhe wurden dem Gruppenträger fiktive Verluste zugerechnet, die nach Beendigung der Gruppenbesteuerung auf Ebene des gebietsfremden Gruppenmitglieds zu verwerten sind.

Von der Nachversteuerung ist ausnahmsweise abzusehen, soweit die ausländischen Verluste als finale Verluste zu qualifizieren sind und daher ein gemeinschaftsrechtliches Gebot zu einem Verlustimport besteht. Dabei ist die Höhe des Verlustimports zusätzlich auf die Höhe des Nachversteuerungsbetrags zu begrenzen.

Die Schlussberechnung kehrt folglich die steuerliche grenzüberschreitende Gewinnzurechnung um, soweit die höchstzulässige Steueranrechnung nicht vorgenommen werden konnte. Ebenfalls wird eine steuerliche grenzüberschreitende Verlustzurechnung umgekehrt, soweit kein Import von finalen Auslandsverlusten vorzunehmen.

Etwaige positive Salden des AÜV[A] und AÜV[F] gehen ersatzlos unter. In dieser profitiert der inländische Fiskus von einer dauerhaften Hochschleusung der Auslandsgewinne auf das inländische Steuerniveau.

Übersicht 16: Schlussberechnung der grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung

Erstattung = AÜV[I]/Steuersatz[I]

⇨ *außerbilanzielle Kürzung auf Ebene des gebietsansässigen Gruppenträgers*

Nachversteuerung = negativer AÜF[F]/Steuersatz[I]

⇨ *außerbilanzielle Hinzurechnung auf Ebene des gebietsansässigen Gruppenträgers*

⇨ *keine Hinzurechnung, soweit Nachversteuerung auf finalen Auslandsverlust entfällt*

5.3.2.3.4.5 Beispielsfall

Beispiel 23 (GKM): Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung

Sachverhalt:

Der gebietsansässige Gruppenträger (GT) ist Alleingesellschafter der gebietsfremden Gruppengesellschaft (GG). Die Anschaffungskosten von GT aus der Beteiligung an GG betragen 100. Das Steuerbilanzkapital von GG beträgt zu Beginn der Gruppenbesteuerung 100 und entspricht dem Nennkapital.

In der Gruppenphase erzielt GG einen Jahresüberschuss vor Steuern von 100, welcher sowohl dem zuzurechnenden Steuerbilanzergebnis als auch dem zu versteuernden Einkommen nach Maßgabe in- und ausländischer Ermittlungsvorschriften entspricht. Das analoge Ergebnis von GT beträgt 0.

GG soll ihren Gewinn nach Steuern thesaurieren. Anschließend soll die Gruppenbesteuerung beendet und die Beteiligung an GG veräußert werden.

GT kann ein Einkommen- (Alt. 1) oder Körperschaftsteuersubjekt sein (Alt. 2), dessen Grenzsteuerbelastung entsprechend 45% bzw. 30% betragen soll. Die Grenzsteuerbelastung der gebietsfremden GG soll 20% betragen. Die Steuerbelastung einer gebietsansässigen GG soll 30% betragen.

Aus Vereinfachungsgründen sollen etwaige Verlustvorträge als erstattet gelten.

Rechtsfolgen:

	GT																				GG							Σ St Gruppe
	lfd. RF													aper. RF				Σ St GT	lfd. RF						Σ St GG	
	zvE GT	EZR GG	Σ zvE	St[I]	St-Anrechnung (=5)	lfd. St	Steueranrechnung							Schlussberechnung lfd. BA = AÜV[I]/St-Satz[I]; lfd. BE = neg. AÜV[F]/St-Satz[I]		VE			BMG [A]	St [A]	ausschüttbarer Gewinn		BMG [F]	St [F]		
							St [A]	St [F]	St [I]	anrechenbare St (=MIN(1,2))	anzurechnende St (=Min(3,4))	AÜV [A]	AÜV [F]	AÜV [I]			Höhe	St					VGGK	GGK				
							1	2	3	4	5	1-4	2-4	4-5	Höhe	St	Höhe	St										
Alt. 1	0	100	100	45	20	25	20	30	45	20	20	0	10	0	0	0	80	0	**25**	100	20	80	0	100	30	**20**	**45**
Alt. 2	0	100	100	30	20	10	20	30	30	20	20	0	10	0	0	0	80	0	**10**	100	20	80	0	100	30	**20**	**30**

Die grenzüberschreitende Ergebniszurechnung (EZR) von der gebietsfremden GG an den gebietsansässigen GT beträgt 100 und entspricht der fiktiven steuerlichen Bemessungsgrundlage einer gebietsansässigen GG (BMG[F]). Die zutreffende Steuerbelastung von GT beträgt vor Steueranrechnung 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2).

Die Steueranrechnung ist begrenzt auf das Minimum aus der ausländischen Steuerbelastung von GG (St[A]), der fiktiven Steuerbelastung einer gebietsansässigen GG [St[F]) sowie der tatsächlichen Steuerbelastung von GT (St[I]) und beträgt 20 (= Min(20, 30, 45) in Alt. 1 bzw. = Min(20, 30, 30) in Alt. 2).

Für GG ist ein Anrechnungsüberhangvortrag der fiktiven Steuern von 10 festzustellen und fortzuführen (AÜV[F]). Der AÜV[F] ist bei der Ermittlung der anrechenbaren Steuern in künftigen Perioden der Gruppenphase zu berücksichtigen. Dabei ist es irrelevant, ob die Differenz zwischen der ausländischen und fiktiven Steuerbelastung auf einer temporären sowie dauerhaften Abweichung zwischen den Ermittlungsmethoden - oder wie hier - auf Steuersatzdifferenzen beruht.

Die Hochschleusung der Auslandsgewinne auf das inländische Steuerniveau beträgt 25 (Alt. 1) bzw. 10 (Alt. 2). Die Hochschleusung auf das inländische Steuerniveau korrespondiert mit einem steuerneutralen grenzüberschreitenden Gewinntransfer, so dass etwaige gemeinschaftsrechtlichen Risiken beseitigt werden. Der steuerneutrale Gewinntransfer ist in Höhe des nach ausländischen Rechtsvorschriften ermittelten Steuerbilanzgewinns nach Abzug der ausländischen Steuern zulässig, um etwaige hochgeschleuste Auslandsgewinne nicht doppelt zu belasten.

Im obigen Beispiel beträgt der Steuerbilanzgewinn der gebietsfremden GG 80 und wird zudem thesauriert. Demnach ist das positive GGK von GG erst im Zuge des Veräußerungsvorgangs von dem handels- und steuerbilanziellen Gewinn von GT außerbilanziell zu kürzen. Das zu versteuernde VE von GT beträgt demnach 0 (= 80 - 80). Zu diesem Zeitpunkt geht ein positiver AÜV[F] ersatzlos unter, so dass die Hochschleusung der Auslandsgewinne auf das inländische Steuerniveau dauerhaften Charakter aufweist.

*Ohne grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung könnte der inländische Fiskus ggf. den Gewinntransfer besteuern und somit Steuereinnehmen von 21,6 (= 80 * 60% * 45% in Alt. 1) bzw. 1,2 (= 80* 5% * 30% in Alt. 2) generieren. Allerdings könnte GT eine gemeinschaftswidrige Verletzung seiner Niederlassungsfreiheit geltend machen, weil er im inländischen Vergleichspaar einen steuerneutralen Gewinntransfer hätte vornehmen können. Der inländische Fiskus könnte wiederum nicht erfolgreich einwenden, dass ihm kein Besteuerungsrecht an den Auslandsgewinnen von GG zusteht.*

<u>Resultat:</u>

Das Gruppenkonten-Modell resultiert in einer dauerhaften Hochschleusung von Auslandsgewinnen auf das inländische Steuerniveau unter Anrechnung der ausländischen Steuern. Der inländische Fiskus profitiert auch nach erfolgtem steuerneutralen grenzüberschreitenden Gewinntransfer von dauerhaften Steuermehreinnahmen. Zudem werden Steuerausfallrisiken des inländischen Fiskus im Zusammenhang mit der gemeinschaftswidrigen Besteuerung des grenzüberschreitenden Gewinntransfers beseitigt.

Die Anrechnungsüberhangsvorträge ermöglichen zudem insbesondere temporäre Abweichungen zwischen den in- und ausländischen Ermittlungsvorschriften zu berücksichtigen, so dass diese keine dauerhaften Steuermehrbelastungen der grenzüberschreitenden steuerlichen Gruppe bewirken.

Abwandlung 1: GT erzielt einen Verlust von 100

	GT																		GG							
	lfd. RF													aper. RF					lfd. RF							
	zvE GT	EZR GG	Σ zvE	St[i]	St-Anrechnung (=5)	lfd. St	Steueranrechnung								Schlussberechnung lfd. BA = AÜV[I]/St-Satz[I]; lfd. BE = neg. AÜV[F]/St-Satz[I]		VE		Σ St GT	BMG [A]	St [A]	ausschütt-barer Gewinn		BMG [F]	St [F]	Σ St GG	Σ St Gruppe
							St [A]	St [F]	St [I]	anrechenbare St (=MIN(1,2))	anzurechnende St (=Min(3,4))	AÜV [A]	AÜV [F]	AÜV [I]												
							1	2	3	4	5	1-4	2-4	4-5	Höhe	St	Höhe	St				VGGK	GGK				
Alt. 1	-100	100	0	0	0	0	20	30	0	20	0	0	10	20	-44,4	-20	80	0	**-20**	100	20	80	0	100	30	**20**	**0**
Alt. 2	-100	100	0	0	0	0	20	30	0	20	0	0	10	20	-66,7	-20	80	0	**-20**	100	20	80	0	100	30	**20**	**0**

Abweichend zum Grundfall erzielt GT einen Verlust von 100, so dass die zutreffende Steuerbelastung der grenzüberschreitenden Gruppe 0 beträgt.

Auch in diesem Fall profitiert der inländische Fiskus von der dauerhaften Hochschleusung der Auslandsgewinne auf das inländische Steuerniveau, weil die Steuerentlastung von GT ohne grenzüberschreitender Gruppenbesteuerung 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2) betragen würde.

Für GG ist neben dem Anrechnungsüberhangvortrag der fiktiven Steuern auch ein Anrechnungsüberhangsvortrag der inländischen Steuern von 20 festzustellen und fortzuführen (AÜV[I]). Während der AÜV[F] bei der Ermittlung der anrechenbaren Steuern zu berücksichtigen ist, erhöht der AÜV[I] die anzurechnenden Steuern in künftigen Perioden der Gruppenbesteuerung. Auf diese Weise muss der inländische Fiskus - wie im vergleichbaren Inlandssachverhalt - keine Steuererstattungen im Verlustfall der GG leisten. Die Steuererstattung ist jedoch im künftigen Gewinnfall von GT nachzuholen, so dass keine dauerhaften Steuermehrbelastungen der grenzüberschreitenden steuerlichen Gruppe eintreten.

Da GT im vorliegenden Sachverhalt keine Gewinne mehr erzielt, ist bei Beendigung der Gruppenbesteuerung auf Ebene von GT eine außerbilanzielle Kürzung (= Erstattung) i.H.v. 44,4 (Alt. 1) bzw. 66,7 (Alt. 2) vorzunehmen. Die Erstattung korrespondiert mit dem Endbestand des AÜV[I] dividiert durch den inländischen Steuersatz von GT (= 20/45% in Alt. 1 bzw. 20/30% in Alt. 2). Auf diese Weise werden dauerhafte Doppelbelastungen i.S.d. Besteuerung der Gewinne im In- und Ausland vermieden.

Resultat:

Das Gruppenkonten-Modell ermöglicht eine zutreffende Steueranrechnung auch dann, wenn der gebietsansässige Konzernkreis einen Verlust erzielt. Mögliche Doppelbesteuerungen können im Rahmen der Schlussberechnung beseitigt werden.

Abwandlung 2: Der Steuersatz der gebietsfremden GG beträgt 40%

	GT																			GG							Σ St Gruppe
	lfd. RF													aper. RF				Σ St GT		lfd. RF						Σ St GG	
	zvE GT	EZR GG	Σ zvE	St[i]	St-Anrechnung (=5)	lfd. St	Steueranrechnung							Schlussberechnung lfd. BA = AÜV[I]/St-Satz[I]; lfd. BE = neg. AÜV[F]/St-Satz[I]		VE			BMG [A]	St [A]	ausschütt-barer Gewinn		BMG [F]	St [F]		
							St [A]	St [F]	St [I]	anrechenbare St (=MIN(1,2))	anzurechnende St (=Min(3,4))	AÜV [A]	AÜV [F]	AÜV [I]													
							1	2	3	4	5	1-4	2-4	4-5	Höhe	St	Höhe	St				VGGK	GGK				
Alt. 1	0	100	100	45	30	15	40	30	45	30	30	10	0	0	0	0	60	0	**15**	100	40	60	0	100	30	**40**	**55**
Alt. 2	0	100	100	30	30	0	40	30	30	30	30	10	0	0	0	0	60	0	**0**	100	40	60	0	100	30	**40**	**40**

Abweichend vom Grundfall beträgt die ausländische Steuerbelastung von GG 40 und übersteigt damit die fiktive Steuerbelastung einer gebietsansässigen GG von 30.

Die laufende Steueranrechnung ist folglich durch die fiktive Steuerbelastung begrenzt (= Min(40, 30, 45) in Alt. 1 bzw. = Min(40, 30, 30) in Alt. 2).

Für GG ist ein Anrechnungsüberhangvortrag der ausländischen Steuern von 10 festzustellen und fortzuführen (AÜV[A]). Der AÜV[A] ist bei der Ermittlung der anrechenbaren Steuern in künftigen Perioden der Gruppenphase zu berücksichtigen. Dabei ist es irrelevant, ob die Differenz zwischen der ausländischen und fiktiven Steuerbelastung auf einer temporären sowie dauerhaften Abweichung zwischen den Ermittlungsmethoden - oder wie hier - auf Steuersatzdifferenzen beruht.

Die Hochschleusung der Auslandsgewinne auf das inländische Steuerniveau beträgt 15 (Alt. 1) bzw. 0 (Alt. 2). Die Hochschleusung auf das inländische Steuerniveau korrespondiert mit einem steuerneutralen grenzüberschreitenden Gewinntransfer, so dass etwaige gemeinschaftsrechtlichen Risiken beseitigt werden. Der steuerneutrale Gewinntransfer ist in Höhe des nach ausländischen Rechtsvorschriften ermittelten Steuerbilanzgewinns nach Abzug der ausländischen Steuern zulässig, um etwaige hochgeschleuste Auslandsgewinne nicht doppelt zu belasten.

Im obigen Beispiel beträgt der Steuerbilanzgewinn der gebietsfremden GG 60 und wird zudem thesauriert. Demnach ist das positive GGK von GG erst im Zuge des Veräußerungsvorgangs von dem handels- und steuerbilanziellen Gewinn von GT außerbilanziell zu kürzen. Das zu versteuernde VE von GT beträgt demnach 0 (= 60 - 60). Zu diesem Zeitpunkt geht ein positiver AÜV[A] ersatzlos unter. Dementsprechend wird die Anrechnung der ausländischen Steuerbelastung dauerhaft auf das inländische Steuerniveau begrenzt.

*Ohne grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung könnte der inländische Fiskus ggf. den Gewinntransfer besteuern und somit Steuereinnehmen von 16,2 (= 60 * 60% * 45% in Alt. 1) bzw. 0,9 (= 60* 5% * 30% in Alt. 2) generieren. Allerdings könnte GT eine gemeinschaftswidrige Verletzung seiner Niederlassungsfreiheit geltend machen, weil er im*

inländischen Vergleichspaar einen steuerneutralen Gewinntransfer hätte vornehmen können. Der inländische Fiskus könnte wiederum nicht erfolgreich einwenden, dass ihm kein Besteuerungsrecht an den Auslandsgewinnen zusteht.

Resultat:

Das Gruppenkonten-Modell vermeidet die Anrechnung von höheren ausländischen Steuerbelastungen.

Abwandlung 3: GG erzielt einen Verlust von 100 (kein finaler Auslandsverlust)

	GT																			GG							
	lfd. RF													aper. RF						lfd. RF							
	zvE GT	EZR GG	Σ zvE	St[I]	St-Anrechnung (=5)	lfd. St	Steueranrechnung								Schlussberechnung lfd. BA = AÜV[I]/St-Satz[I]; lfd. BE = neg. AÜV[F]/St-Satz[I]		VE		Σ St GT	BMG [A]	St [A]	ausschüttbarer Gewinn		BMG [F]	St [F]	Σ St GG	Σ St Gruppe
							St [A]	St [F]	St [I]	anrechenbare St (=MIN(1,2))	anzurechnende St (=Min(3,4))	AÜV [A]	AÜV [F]	AÜV [I]													
							1	2	3	4	5	1-4	2-4	4-5	Höhe	St	Höhe	St				VGGK	GGK				
Alt. 1	0	-100	-100	-45	0	-45	0	-30	0	0	0	0	-30	0	66,7	30	-80	0	**-15**	-100	-20	-80	0	-100	-30	**-20**	**-35**
Alt. 2	0	-100	-100	-30	0	-30	0	-30	0	0	0	0	-30	0	100,0	30	-80	0	**0**	-100	-20	-80	0	-100	-30	**-20**	**-20**

Abweichend vom Grundfall ist ein laufender Verlustimport von 100 auf Ebene von GT zu erfassen, was mit einer Steuerentlastung von 45 (Alt. 1) bzw. 30 (Alt. 2) einhergeht.

Im Rahmen der Steueranrechnung resultiert die negative fiktive Steuerbelastung in einem negativen Anrechnungsüberhangsvortrag der fiktiven Steuern (AÜV[F]). Eine künftige Steueranrechnung auf Ebene von GT wäre erst nach Ausgleich des negativen AÜV[F] wieder möglich.

Da GG im vorliegenden Sachverhalt keine Gewinne mehr erzielt, ist bei Beendigung der Gruppenbesteuerung auf Ebene von GT eine außerbilanzielle Hinzurechnung (= Nachversteuerung) i.H.v. 66,7 (Alt. 1) bzw. 100 (Alt. 2) vorzunehmen. Die Nachversteuerung korrespondiert mit dem negativen Endbestand des AÜV[F] dividiert durch den inländischen Steuersatz von GT (= 20/45% in Alt. 1 bzw. 20/30% in Alt. 2). Auf diese Weise werden „weiße" Einkünfte i.S.d. Berücksichtigung der Verluste im In- und Ausland vermieden.

Im Ergebnis resultiert im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern eine zutreffende Steuerentlastung von 15 (Alt. 1). Im Gegenzug ist der handels- und steuerbilanzielle Veräußerungsverlust von 80 (= Gruppenverlust von GG zzgl. Steuererstattung) durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung des negativen GGK von GG zu neutralisieren.

Im Verhältnis zu körperschaftsteuerpflichtigen Gruppenträgern ist keine Steuerentlastung festzustellen.

Resultat:

Das Gruppenkonten-Modell resultiert auch im Verlustfall in einer zutreffenden Steuerbelastung der grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung. Mögliche „weiße" Einkünfte werden im Rahmen der Nachversteuerung beseitigt.

Abwandlung 4: GG erzielt einen Verlust von 100, welcher als finaler Auslandsverlust zu qualifizieren ist

	GT																			GG							∑ St Gruppe
	lfd. RF													aper. RF				∑ St GT		lfd. RF						∑ St GG	
	zvE GT	EZR GG	∑ zvE	St[]	St-Anrechnung (=5)	lfd. St	Steueranrechnung							Schlussberechnung lfd. BA = AÜV[I]/St-Satz[I]; lfd. BE = neg. AÜV[F]/St-Satz[I]		VE			BMG [A]	St [A]	ausschüttbarer Gewinn		BMG [F]	St [F]		
							St [A]	St [F]	St [I]	anrechenbare St (=MIN(1,2))	anzurechnende St (=Min(3,4))	AÜV [A]	AÜV [F]	AÜV [I]	Höhe	St	Höhe	St				VGGK	GGK				
							1	2	3	4	5	1-4	2-4	4-5													
Alt. 1	0	-100	-100	-45	0	-45	0	-30	0	0	0	0	-30	0	22,2	10	-80	0	**-35**	-100	-20	-80	0	-100	-30	**-20**	**-55**
Alt. 2	0	-100	-100	-30	0	-30	0	-30	0	0	0	0	-30	0	33,3	10	-80	0	**-20**	-100	-20	-80	0	-100	-30	**-20**	**-40**

Soweit der Auslandsverlust von GG als finaler Verlust zu qualifizieren sein sollte, ist von der Nachversteuerung Abstand zu nehmen, soweit die Nachversteuerung mit dem im Ausland untergehenden Verlust korrespondiert.

Somit ist die Nachversteuerung um 44,5 (Alt. 1 = 20/45%) bzw. 67,7 (Alt. 2 = 20/30%) zu mindern. Zu beachten ist, dass der Import der finalen Auslandsverluste auf den Nachversteuerungsbetrag begrenzt ist.

Resultat:

Das Gruppenkonten-Modell vermag den Import von finalen Auslandsverlusten auf das notwendige Minimum zu begrenzen.

5.3.2.3.5 Grenzüberschreitende Zinsschrankenregelung

Die Erfassung und Hochschleusung von Auslandsergebnissen nach Maßgabe der inländischen Ermittlungsvorschriften verhindert die Ausnutzung des Steuersatzgefälles im Rahmen von gruppeninternen grenzüberschreitenden Finanzierungen. Daher kann die Zinsschrankenregelung einheitlich auf das grenzüberschreitende Gruppeneinkommen angewendet werden, ohne steuerliche Mehr- oder Minderbelastungen auszulösen.

Sollte der gebietsansässige Gruppenträger ein Darlehen von einer im Niedrigsteuerland ansässigen Gruppengesellschaft erhalten, werden die (erhöhten) Auslandsgewinne auf das inländische Steuerniveau hochgeschleust, so dass die gruppeninternen Zinsaufwendungen nicht zusätzlich außerbilanziell hinzuzurechnen sondern mit den gruppeninternen Zinserträgen zu saldieren sind. Mangels einer Steuerumgehungsgefahr bedarf es in diesem Fall folglich keiner steuerlichen Sanktion der gruppeninternen Finanzierung.

Sollte der gebietsansässige Gruppenträger ein Darlehen von einer im Hochsteuerland ansässigen Gruppengesellschaft erhalten, wird die geringere steuerliche grenzüberschreitende Ergebniszurechnung durch einen höheren Inlandsgewinn kompensiert. Auch hier bedarf es keiner Sanktion der gruppeninternen Zinsaufwendungen, da die Steueranrechnung das inländische Steuerniveau nicht überschreiten kann.

Sollte die Rechtsfolgen der Zinsschrankenregelung erst durch die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung ausgelöst werden, ist auf Ebene des gebietsansässigen Gruppenträgers ein Zinsvortrag zu erfassen. Die Anwendung der Zinsschrankenregelung kann dabei sowohl auf kumulierten gruppenexternen Zinsaufwendungen als auch auf negativen EBITDA-Beiträgen resultieren. Da die Zinsauswendungen sowie Gruppenverluste der gebietsfremden Gruppengesellschaft die inländische Besteuerung mindern, ist die Erfassung eines Zinsvortrags sachgerecht.

Sollte die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung die Anwendung der Zinsschrankenregelung verhindern, besteht keine Gefahr der missbräuchlichen Steuerumgehung, da die Auslandsergebnisse der inländischen Besteuerung unterliegen. Daher hat eine außerbilanzielle Hinzurechnung von Zinsaufwendungen auf Ebene des gebietsansässigen Gruppenträgers zu unterbleiben hat.

Es kann also festgehalten werden, dass die grenzüberschreitende Anwendung der Zinsschrankenregelung im Rahmen des grenzüberschreitenden Gruppenkonten-Modells keine Gefahr der Steuerumgehung begründet, da das gesamte grenzüberschreitende Gruppeneinkommen der inländischen Steuerbelastung unterliegt. Mangels missbräuchlicher Gestaltungen ist die grenzüberschreitende Anwendung der Zinsschrankenregelung vielmehr folgerichtig, da auf diese Weise (temporäre) doppelte Belastungen von gruppeninternen Finanzierungen sachgerecht auf ein Minimum reduziert werden können.

Des Weiteren wird ein verbleibendes Restrisiko einer gemeinschaftswidrigen Diskriminierung im Hinblick auf die Zinsschrankenregelung eliminiert. Denn die national beschränkte gruppenweite Anwendung der Zinsschrankenregelung stellt eine Steuervergünstigung dar, soweit sie die Entstehung von auf gruppeninternen Darlehen beruhenden Zinsvorträgen verhindert. Sollte diese gruppeninterne Vergünstigung im Verhältnis zu gebietsfremden Gruppengesellschaften nicht gewährt werden, wäre eine gemeinschaftsrechtliche Diskriminierung der Niederlassungsfreiheit festzustellen, soweit etwaige auf gruppeninternen Darlehen beruhende Zinsvorträge final untergingen.

Insoweit trägt die steueraufkommensneutrale grenzüberschreitende Anwendung der Zinsschrankenregelung sowohl zu einer Steigerung der Standortattraktivität als auch zu einer Vermeidung gemeinschaftsrechtwidriger Diskriminierungen bei.

5.3.2.3.6 Einkommensteuerpflichtige Gruppenträger und gruppenexterne Minderheitsgesellschafter

Die Sondervorschrift des nationalen Gruppenkonten-Modells ist analog im Hinblick auf gebietsfremde gruppenexterne Minderheitsgesellschafter anzuwenden. Daher hat eine vollständige steuerliche grenzüberschreitende Ergebniszurechnung zu erfolgen. Die auf gruppenexterne gebietsfremde Minderheitsgesellschafter entfallenden Beteiligungserfolge sind weiterhin durch eine spiegelverkehrte außerbilanzielle Korrektur der Beteiligungserfolge auf Ebene des gebietsansässigen einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgers zu neutralisieren.

5.3.3 Vergleich mit Organschaftsregelungen

Soweit das Erfordernis zum Abschluss und Durchführung eines grenzüberschreitenden Gewinnabführungsvertrags als verdeckte Diskriminierung zu qualifizieren sein sollte, wären die national gewährten Vergünstigungen des Organschafts-Modells auch im Verhältnis zu gebietsfremden „Organgesellschaften“ zu gewähren, soweit deren Verwehrung mit dauerhaften Steuermehrbelastungen einhergeht.

Im Wege einer normerhaltenden Reduktion, wären grenzüberschreitende Einlagen als Verlustausgleichszahlungen und grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen als Gewinnabführungen anzuerkennen. Gegebenenfalls hätte das Erfordernis zum Ergebnistransfer vollständig zu entfallen.

Somit wären finale Auslandsverluste zu importieren, während etwaige Gewinnausschüttungen steuerneutral zu erfassen wären, soweit die gebietsfremde „Organschaft“ aus der Gruppenbesteuerung ausscheidet. Dabei ist ungewiss, ob der auf Einlagen beruhende Beteiligungsverlust für steuerliche Zwecke eliminiert werden könnte. Ebenfalls wären „Ausgleichszahlungen“ an gebietsfremde Minderheitsgesellschafter als reguläre Betriebsausgabe des gebietsansässigen Organträgers steuermindernd zu berücksichtigen. Da dem inländischen Fiskus keine Besteuerungsrechte an den Auslandsgewinnen zustehen, sind die damit einhergehenden Steuerausfälle sowie „weiße“ Einkünfte von dauerhafter Natur. Nicht zuletzt könnte der Verlustimport nicht gemeinschaftskonform auf die erste Beteiligungsstufe begrenzt werden, da im inländischen Vergleichspaar auch mittelbare „Umklammerungs-„ bzw. „Bananenorganschaften“ zulässig sind.

Die echte grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung des Gruppenkonten-Modells vermag die drohenden dauerhaften Steuerausfälle zu neutralisieren. So bewirkt die Hochschleusung der Auslandsgewinne auf das inländische Steuerniveau eine dauerhafte Gegenfinanzierung, wobei „weiße“ Einkünfte im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern nicht entstehen können.

Selbst wenn die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung ausschließlich mit Verlustgesellschaften begründet werden sollte, resultiert das Gruppenkonten-Modell in geringeren Steuerausfällen. So werden etwaige gruppeninterne grenzüberschreitende Beteiligungsaufwendungen auf dem negativen Gruppengewinnkonto erfasst und zutreffend eliminiert. Des Weiteren mindern die an gruppenexterne Minderheitsgesellschafter erfolgten Gewinnausschüttungen nicht die steuerliche Gewinnzurechnung an den gebietsansässigen Gruppenträger. Zudem begünstigen die zugerechneten Auslandsverluste die Anwendung der Zinsschrankenregelung. Nicht zuletzt ermöglicht der grenzüberschreitende Gruppenantrag eine persönliche, sachliche und zeitliche Begrenzung des Verlustimports.

Insoweit vermag die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung die Steuerausfallrisiken des inländischen Fiskus zu begrenzen. Zudem ist sie mit einer „Chance“ auf Steuermehreinnahmen verbunden. Darüber hinaus erhöht die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung die Standortattraktivität, was in Steuermehreinnahmen des deutschen Fiskus resultieren kann.

5.4 Zwischenfazit

Das Gruppenkonten-Modell setzt die an die Reform der Organschaft aufgestellten Anforderungen vollständig um.

So stellt das Gruppenkonten-Modell ein **modernes Gruppenbesteuerungs-Modell** dar. Neben einer dauerhaften und vollständigen Ergebniszurechnung werden auch einkommensteuerpflichtige Gruppenträger in die Gruppenbesteuerung eingebunden, ohne dass ein unterbliebener Ergebnistransfer für steuerliche Zwecke sanktioniert wird. Dabei ist das Gruppenkonten-Modell nicht nur rechtsformneutral sondern auch unternehmensformneutral ausgestaltet. Darüber hinaus ermöglicht das Gruppenkonten-Modell eine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung.

Das Attribut der **Steueraufkommensneutralität** wird im Hinblick auf den nationalen Gruppenkreis eingehalten. Im Gruppenkonten-Modell entfällt die (unzutreffende) Steuerstundung im Hinblick auf handelsrechtliche Mehrausschüttungen. Hingegen sind die aus der Vorgruppenphase stammenden Mehrausschüttungen mit den aus der Gruppenphase stammenden Minderausschüttungen (zutreffender Weise) zu saldieren, was mit einer temporären Steuerminderbelastung im Verhältnis zur Organschaft einhergeht. Ebenfalls entfallen die Regelungen des § 16 KStG, so dass die steuerliche Ergebniszurechnung an den Gruppenträger auch bei Beteiligung von Minderheitsgesellschaftern (zutreffender Weise) vollständig erfolgen kann. Die vollständige Gewinnzurechnung kann im Verhältnis zu den organschaftlichen Vorschriften in einer temporären Steuerminderbelastung resultieren, soweit der Gruppenträger über hinreichende Verlustvorträge verfügt. Im Hinblick auf die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben, bewirkt die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung eine Minimierung von drohenden Steuerausfällen. Zudem eröffnet die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung die eine Perspektive für dauerhafte Steuermehreinnahmen des deutschen Fiskus.

Zudem resultiert das Gruppenkonten-Modell unabhängig von dem verwirklichten Sachverhalt stets in **sachgerechten Ergebnissen**. Demnach wird eine Rechtssicherheit geschaffen, ohne Gestaltungsspielräume zur Steuerumgehung zu eröffnen.

So kann die steuerliche Ergebniszurechnung an den Gruppenträger unter Beachtung der wirtschaftlichen Verlustverantwortung vollständig und dauerhaft erfolgen. Dabei werden Vermögensverschiebungen im Verhältnis zu Minderheitsgesellschaftern sowie etwaige Steuermehr- und Steuerminderbelastungen im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern vermieden. Zudem verursachen gruppeninterne Minderheitsgesellschafter keine Steuermehrbelastung der steuerlichen Gruppe. Ebenfalls wird das Gruppen- und Außergruppenergebnis stringent voneinander getrennt, was eine zutreffende Herstellung der Ausschüttungsbelastung ermöglicht. Dabei wird die unterjährige steuerneutrale Vornahme und Weiterleitung von Gewinnausschüttungen steuerneutral ermöglicht und ein negativer Investitionsanreiz beseitigt. Dabei ist das Gruppenkonten-Modell mit fakultativ abgeschlossenen und durchgeführten Gewinnabführungsverträgen vereinbar. Nicht zuletzt werden die auf Gruppenergebnissen beruhenden gruppeninternen Beteiligungserfolge auch nach Beendigung der Gruppenbesteuerung zutreffender Weise für steuerliche Zwecke eliminiert. Dies gilt auch im Hinblick auf etwaige auf Gruppenergebnissen beruhende Teilwertanpassungen und Anschaffungskosten der Beteiligung an Gruppenmitgliedern. Nicht zuletzt resultieren auch mehrstufige sowie ausnahmsweise zulässige mittelbare Gruppen in zutreffenden Steuerbelastungen und zwar unabhängig davon, ob etwaige auf Gruppenergebnissen beruhende Beteiligungserfolge innerhalb oder außerhalb der Gruppenbesteuerung realisiert werden.

Die rein nationale Ausgestaltung des Gruppenkonten-Modells vermag die mit den **gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben** einhergehenden Steuerausfälle gemeinschaftskonform auf das erforderliche

Minimum zu reduzieren. Die grenzüberschreitende Ausgestaltung des Gruppenkonten-Modells beseitigt bestehende gemeinschaftswidrige Diskriminierungen, wobei die Steuerausfälle zusätzlich reduziert werden können. Nicht zuletzt bietet die Hochschleusung der Auslandsgewinne auf das inländische Steuerniveau eine dauerhafte Gegenfinanzierung, wobei „weißen" Einkünfte im Verhältnis zu einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern nicht mehr entstehen können.

Die **Akzeptanz** der Wirtschaft zum Gruppenkonten-Modell dürfte vergleichsweise hoch ausfallen. So kann der Gewinnabführungsvertrag fakultativ fortgeführt und neu abgeschlossen werden, ohne dass bestehende Unternehmensverträge und vereinbarte Ausgleichszahlungen gekündigt werden müssen. Dabei entfällt das Risiko der Nichtanerkennung der Organschaft aufgrund des falsch durchgeführten Gewinnabführungsvertrags. Daneben kann die steuerliche Gruppe auch ohne Gewinnabführungsverträge abgeschlossen werden. Zudem wird eine Rechtssicherheit für grenzüberschreitend tätige Konzerne geschaffen. Hierbei kann der Konzern frei wählen, ob er eine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung eingeht oder auf etwaige national gewährte Steuervergünstigungen im Verhältnis zu gebietsfremden Gruppenmitgliedern verzichtet. Der Preis für die Begründung einer grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung stellt die Hochschleusung der Auslandsergebnisse auf das inländische Steuerniveau dar.

In der **Gesamtbetrachtung** erscheint das Gruppenkonten-Modell daher geeignet, um die bestehende Organschaft zu reformieren.

6 Fazit

Die Analyse des Einkommenszurechnungs-, IFSt- sowie Gruppenbeitrags-Modells hat einen umfassenden Konkretisierungs- und Nachbesserungsbedarf aufgezeigt. Die systemimmanenten Mechanismen der Reformvorschläge können insbesondere in mehrstufigen sowie mittelbaren Gruppenstrukturen sowie bei Beteiligung von einkommensteuerpflichtigen Gruppenträgern und Minderheitsgesellschaftern in unzutreffenden Steuerbelastungen sowie gestalterischer Steuerumgehung resultieren. Ebenfalls werden die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben nicht zielgerichtet umgesetzt, so dass erhebliche Steuerausfallrisiken drohen.

Die Vorschriften des Gruppenkonten-Modells resultieren in zutreffenden Lösungen für die im Rahmen der Analyse der übrigen Reformvorschläge offenbarten Problemstellungen. Insoweit zeichnet sich das Gruppenkonten-Modell durch ein hohes Maß an Rechtssicherheit aus. Zudem erfüllt es die Anforderungen an ein modernes und steueraufkommensneutrales Gruppenbesteuerungs-Modell. Darüber hinaus ermöglicht das Gruppenkonten-Modell eine möglichst steueraufkommensneutrale vollumfängliche Umsetzung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben.

Das Gruppenkonten-Modell kann insoweit einen Beitrag zur „großen“ Organschaftsreform und somit der Einführung einer modernen und steueraufkommensneutralen Gruppenbesteuerung leisten.

ANHANG

LITERATURVERZEICHNIS

ALTHUBER, Franz / **MANG**, Martin, Ausgewählte Fragen zur neuen Gruppenbesteuerung in Österreich, IWB 2004, Fach 5, Österreich Gruppe 2, 607

ALTVATER, Christian, Niederlassungsfreiheit vs. nationale Besteuerungsbefugnisse: Eine (Trend-) Analyse der aktuellen EuGH-Rechtsprechung, DB 2009, 1201

ARAI, Yumiko / **SENFT**, Rüdiger, Die neuen japanischen Organschaftsregeln, IStR 2003, 263

BACHEM, Wilfried: (Besteuerung) Neuregelung der Besteuerung im Konzern, Bonn 1996.

BACIA, Bartosz, Gruppenbesteuerung in Polen, WiRO 2007, 50

BALMES, Frank / **BRÜCK**, Michael / **RIBBROCK**, Martin, Der EuGH-Fall Marks & Spencer: Rückschlüsse für die deutsche Organschaftsbesteuerung, BB 2005, 966

BAUSCHATZ, Peter, Internationale Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge, DK 2003, 805

BEHRENS, Stefan, Organschaft über die Grenze aufgrund des BA-Diskriminierungsverbots?, Ubg 2011, 665

BENECKE, Andreas / **SCHNITGER**, Andreas, Wichtige Änderungen bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft durch das UntStG 2013, IStR 2013, 143

BLUM, Daniel / **SPIES**, Karoline, Ausländische Verluste im Lichte des Unionsrechts - die Rs. A Oy und ihre Implikationen für Österreich, SWI 2013, 213

BLUMENBERG, Jens, in: Kessler/Förster/Watrin (Hrsg.): Unternehmensbesteuerung, FS für Norbert Herzig, München 2010

BMF-FACHARBEITSGRUPPE, Bericht der Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung, 15.11.2011, FD-DStR 2011, 325000

BOHN, Alexander/ **LOOSE**, Thomas, DStR 2011, 1009

CORDEWENER, Axel, EG-rechtlicher Grundfreiheitsschutz in der Praxis - Auswirkungen auf die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung, IWB 2009, Fach 11, Europäische Union Gruppe 2, 983

DÖRR, Ingmar, Abschaffung oder Erneuerung der Organschaft? Zu den möglichen Konsequenzen der Rechtsache Marks & Spencer plc, IStR 2004, 265

DÖTSCH, Ewald, Internationale Organschaft, in Strunk/Wassermeyer/Kaminski (Hrsg.), Unternehmenssteuerrecht und internationales Steuerrecht, Gedächtnisschrift Dirk Krüger (2006), 193

DÖTSCH, Ewald, Einbindung von Personengesellschaften in einen Organkreis, FS für Herzig (2010), 243

DÖTSCH, Ewald, Künftig Nullbesteuerung auslandsbeherrschter inländischer Kapitalgesellschaften?, DK 2011, 267

DÖTSCH, Ewald, Gruppenbesteuerung statt Organschaft: Vorschläge zur vereinfachten Abwicklung von Mehr- und Minderabführungen, DK 2011, 402

DÖTSCH, Ewald, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Kommentar zum KStG, § 14 Rn. 29c, 241, Stand: Dezember 2013

DÖTSCH, Ewald / **PUNG**, Alexandra, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung: Muss der deutsche Gesetzgeber wegen der europarechtlichen Entwicklungen reagieren?, DK 2006, 130

DÖTSCH, Ewald / **PUNG**, Alexandra, Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts: Die Änderungen bei der Organschaft, DB 2013, 305

DÖTSCH, Ewald / **PUNG**, Alexandra, Die „kleine Organschaftsreform“: Alles nur theoretische Probleme, DB 2013, 2169

DORENKAMP, Christian, Konvergenzinitiative Körperschaftsteuer Deutschland Frankreich - Anlegung eines systematischen Kompasses, Ubg 2012, 421

EHLERMANN, Christian / **PETERSEN**, Sven, Abkommensrechtliche versus nationale Zuordnung von Beteiligungen - Besonderheiten bei etragsteuerlicher Organschaft?, IStR 2011,747

EISENBARTH, Markus / **HUFELD**, Ulrich, Die grenzüberschreitende Verlustverrechnung in der Konsolidierungsphase: Das Verfahren „X-Holding“ und die Grenzen der negativen Integration, IStR 2010, 309

EISGRUBER, Thomas, Zum aktuellen Stand der Reformüberlegungen, DB 2010, Standpunkte, 39

ENDRES, Dieter, Internationaler Vergleich der Konsolidierungs- und Organschaftsvorschriften, WPg-Sonderheft 2003, 35

ENDRES, Dieter, Konzernbesteuerung in wichtigen Industriestaaten, in: Herzig (Hrsg.): Die Organschaft, Stuttgart 2003, 461

ENDRES, Dieter, Gruppenbesteuerung über die Grenze, PIStB 2009, 214

ENDRES, Dieter, Gesetzgeberischer Überarbeitungsbedarf bei der Organschaft: Eine Bestandsaufnahme, FS für Herzig (2010), 189

ENGLISCH, Joachim, Marks & Spencer: Grenzüberschreitender Verlustabzug im Mutter-Tochter-Verhältnis, IStR 2006, 22

EY, 2014 Worldwide Corporate Tax Guide, Onlineabruf am 16.8.2014, www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Worldwide-Corporate-Tax-Guide---Country-list

ESTERER, Fritz / **BARTELT**, Martin, Modernes Gruppenbesteuerungssystem für Deutschland - Kritische Analyse der Organschaft und mögliche Reformansätze, BB-Special zu Heft 5/2010, 2

FELLINGER, Antje / **SCHMIDT-FEHRENBACHER**, Volker, Finale EU-Auslandsverluste: Drohpotential für das Steueraufkommen?, Ubg 2012, 217

FELLINGER, Antje / **WELLING**, Berthold, Auslegungsfragen zur kleinen Organschaftsreform - Positives Ziel nicht aus den Augen verlieren, DStR 2013, 1718

FORST, Paul / **SUCHANEK**, Markus / **KLOPSCH**, Wolfgang, Handelsrechtliche Bilanzierungsfehler und ihre Auswirkungen auf die tatsächliche Durchführung des GAV, GmbHR 2013, 914

FREY, Johannes / **SÄLZER**, Marc, Die deutsche Konzernbesteuerung im Umbruch, BB 2012, 294

FROTSCHER, Gerrit, Die grenzüberschreitende Organschaft, DK 2003, 98

FROTSCHER, Gerrit, Grenzüberschreitende Organschaft - Wo stehen wir?, IStR 2011, 697

FROTSCHER, Gerrit, in Frotscher/Maas, Kommentar zum KStG, § 14 Rn. 57, Stand: Januar 2015

FÜLLBIER, Rolf / **PFERDEHIRT**, Henrik, US-Consolidated Tax Return als Vorbild für eine Gruppenbesteuerung in der EU?, DB 2006, 175

FUEST, Clemens, Steuerpolitische Aspekte der Gruppenbesteuerung in Deutschland, DB 2010, Standpunkte, 35

GASSNER, Wolfgang, Europarechtswidrigkeit der Organschaftsbesteuerung - Österreich ersetzt Organschaft durch Gruppenbesteuerung -, DB 2004, 841

GASSNER, Wolfgang, Reform der Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa - Österreich ersetzt Organschaft durch Gruppenbesteuerung, FR 2004, 517

GERLACH, Jens, Die Organschaft im Ertragsteuerrecht - ein Auslaufmodell?, FR 2012, 450

GOEBEL, Sören / **UNGEMACH**, Markus, Neuerungen bei der Besteuerung ertragsteuerlicher Organschaften mit Auslandsbezug, NWB 2013, 595

GOSCH, Dietmar, Über Cross Border-Organschaften, IWB 2012, 694

GRAW, Christian, Abzug finaler Verluste ausländischer Tochtergesellschaften bei der inländischen Muttergesellschaft, DB 2010, 2469

GRAW, Christian, Ausgewählte Zweifelfragen im Zusammenhang mit der Anwendungsregelung für § 17 S. 2 Nr. 2 KStG i.d.F.d. Unternehmensteuer-/ Reinsekostenvereinfachungsgesetzes, Ubg 2013, 373

GROTHERR, Siegfried: (Modelle) Probleme und Modelle der Besteuerung nationaler und grenzüberschreitender Konzerne in der Europäischen Gemeinschaft, Hamburg 1994

GROTHERR, Siegfried, Der Abschluß eines Gewinnabführungsvertrags als (un-) verzichtbares Tatbestandsmerkmal der Körperschaftssteuerlichen Organschaft, FR 1995, 14

GROTHERR, Siegfried, Die unterschiedlichen Konzernbesteuerungssysteme in den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union - eine steuersystematische Analyse im Hinblick auf Reformüberlegungen beim steuerlichen Organschaftskonzept, StuW 1996, 356

GRÜNDIG, Marko / **SCHMID**, Christian, Die Änderung des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG und deren Auswirkung auf grenzüberschreitende Unternehmensstrukturen, DStR 2013, 617

GÜNKEL, Manfred / **WAGNER**, Thomas, Ertragsteuerliche Organschaft bei Wegfall des Gewinnabführungsvertrages - Überlegungen zu einer neuen Gruppenbesteuerung, Ubg 2010, 603

HÄUSELMANN, Holger, Zwölf Punkte zur weiteren Modernisierung und Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts - Die Steuerpläne der Regierungskoalition vom 14.02.2012, SteuK 2012, 113

HAGEMANN, Tobias / **KAHLENBERG**, Christian, Grundsatz der Einmalberücksichtigung finaler Verluste, StuB 2013, 327

HERZIG, Norbert, Einleitung, in: Herzig (Hrsg.): Die Organschaft, Stuttgart 2003, 3

HERZIG, Norbert, CCCTB-Projekt und Zukunft der Konzernbesteuerung (III), FR 2009, 1037

HERZIG, Norbert, Die Organschaft im Umbruch, Beihefter zu DStR 30/2010, 61

HERZIG, Norbert, Die Zukunft der Gruppenbesteuerung, StuW 2010, 214

HERZIG, Norbert / **BOHN**, Alexander, Reform der Unternehmensbesteuerung- Zwischenbericht zum Konzept der Stiftung Marktwirtschaft, DB 2006, 1

HERZIG, Norbert / **WAGNER**, Thomas, Zukunft der Organschaft im EG-Binnenmarkt, DB 2005, 1

HERZIG, Norbert / **WAGNER**, Thomas, Finnische Gruppenbesteuerung vor dem EuGH - Mögliche Folgen für die Organschaft, DB 2005, 2374

HERZIG, Norbert / **WAGNER**, Thomas, EuGH-Urteil „Marks & Spencer“ - Begrenzter Zwang zur Öffnung nationaler Gruppenbesteuerungssysteme für grenzüberschreitende Sachverhalte, DStR 2006, 1

HERZIG, Norbert / **ENGLISCH**, Joachim / **WAGNER**, Thomas, Steuerliche Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Konzerntöchter, DK 2005, 298

HEURUNG, Rainer / **ENGEL**, Benjamin / **BRESGEN**, Ariane, Berücksichtigung „finaler Verluste“ aus anderen EU-/EWR-Mitgliedsstaaten - Zugleich Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 21.02.2013 - Rs 123/11 - A Oy, GmbHR 2013, 638

HEURUNG, Rainer / **ENGEL**, Benjamin / **THIEDEMANN**, Bastian, Ertragsteuerliche Organschaft im Lichte des Europarechts, FR 2011, 212

HEY, Friedrich, Organschaft und Verlustberücksichtigung im Auslands-Adressatenkreis von § 14 Abs. 1 Nr. 5 n.F., BB 2002, 915

HEY, Johanna, Die EuGH-Entscheidung in der Rechtsache Marks & Spencer und die Zukunft der deutschen Organschaft, GmbHR 2006, 113

HEY, Johanna, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung - Gewerbesteuer - Gruppenbesteuerung - Verlustverrechnung - Gewinnermittlung, StuW 2011, 131

HEY, Johanna , Steuerpolitischer Handlungsbedarf bei der Konzernbesteuerung, FR 2012, 994

HIRSCHLER, Klaus / **SCHINDLER**, Clemens, Die Österreichische Gruppenbesteuerung als Vorbild für Europa?, IStR 2004, 505

HOENE, Philipp, Der grenzüberschreitende Gewinnabführungsvertrag, IStR 2012, 462

HOMBURG, Stefan, AWD - ein deutscher Anwendungsfall für Marks & Spencer, IStR 2009, 350

HOMBURG, Stefan, Die unheimliche ssechs - Eine Entscheidung zum Ausgleich grenzüberschreitender Konzernverluste, IStR 2010, 246

HÜTTEMANN, Rainer, Organschaft, in Schön/Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, Berlin Heidelberg 2010

IBFD, Onlineportal, www.ibfd.org, Stand: April 2011

IFST, Zur körperschaftsteuerlichen Organschaft zu natürlichen Personen, IFSt-Schrift Nr. 94, Bonn 1967

IFST, Mitglieder der Arbeitsgruppe: **HAAS**, Wolfgang / **HERZIG**, Norbert / **HEY**, Johanna / **HIRTE**, Heribert / **KESSLER**, Wolfgang / **KRÖNER**, Michael / **RENNINGS**, Peter / **RÖDDER**, Thomas, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 471, Berlin 2011

ISMER, Roland, Besteuerung inhabergeführter Unternehmensgruppen - Einschlägige neuere Entwicklungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft, GmbHR 2011, 968

ISMER, Roland, Gruppenbesteuerung statt Organschaft im Ertragsteuerrecht?, DStR 2012, 821

JACOBS, Otto H. / **ENDRES**, Dieter / **SPENGEL**, Christoph, Niederlassungsfreiheit, in Jacobs/Endres/Spengel, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2011, Aufl. 7, 207

JENZEN, Holger / **GLÄSER**, Sven Christian, Der Mannheimer Katalog - 18 Vorschläge zur Steuervereinfachung, Beihefter zu DStR 50/2010, 89

JESSE, Lenhard, Neuerungen zur ertragsteuerlichen Organschaft (Teil I), FR 2013, 629

JESSE, Lenhard, Neuerungen zur ertragsteuerlichen Organschaft (Teil II), FR 2013, 681

JOCHUM, Heike, Organschaft versus Gruppenbesteuerung: Ist der Ergebnisabführungsvertrag als Organschaftsvoraussetzung bei der Körperschaftssteuer verzichtbar?, FR 2005, 577

JUNGNITZ, Susanne, „Fiscale eenheid" in den Niederlanden - ein Vorbild für eine Reform der Gruppenbesteuerung in Deutschland? -, IStR 2006, 266

KAESER, Christian, Der Gewinnabführungsvertrag als formale Hürde der Organschaft, Beihefter zu DStR 30/2010, 56

KAESER, Christian, Praktische Erwägungen zur Reform der Gruppenbesteuerung, DB 2010, Standpunkte, 37

KAHLE, Holger / **VOGEL**, Thorsten / **SCHULZ**, Sebastian, Internationale Aspekte der Organschaft unter besonderer Berücksichtigung der Reformvorschläge, Ubg 2011, 761

KELLER, Annette, Neuerungen bei der Organschaft durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts, DStZ 2013, 60

KESSLER, Wolfgang, Alternativen zur Organschaft, in Herzig (Hrsg.), Organschaft 2003, 570

KESSLER, Wolfgang, Gruppenbesteuerungssysteme im internationalen Vergleich, in Strunk/Wassermeyer/Kaminski (Hrsg.), Unternehmenssteuerrecht und internationales Steuerrecht , Gedächtnisschrift Dirk Krüger (2006), 235

KESSLER, Wolfgang , Konzernbesteuerung in Deutschland, in Kessler/Kröner/Köhler (Hrsg.), Konzernsteuerrecht, 2. Aufl., Beck 2008

KESSLER, Wolfgang, Steuerwissenschaftliches Plädoyer für eine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung, FS Herzig (2010), 285

KESSLER, Wolfgang, Das österreichische Modell bietet eine Steilvorlage für Deutschland, DB 2010, Standpunkte, 33

KESSLER, Wolfgang, Grundsatz der Einmalbesteuerung und Einmalberücksichtigung von Verlusten bei Kapitalgesellschaften - Wiederlegung der Symmetriethese, FR 2011, 754

KESSLER, Wolfgang, Plädoyer für eine konsistente Orientierung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Konzernunternehmung, DB 2011, Standpunkte, 73

KESSLER, Wolfgang / **JEPP**, Silvia, Tu felix Austria? - Lehren aus der österreichischen Gruppenbesteuerung, DB 2009, 2737

KESSLER, Wolfgang / **Philipp**, Moritz, Von der Organschaft zur Gruppenbesteuerung - Plädoyer für einen dogmatischen Neuanfang, Ubg 2010, 867

KESTLER, Matthias / **WEGER**, Martin, Doppelte Verlustnutzung bei grenzüberschreitender (ertragsteuerlicher) Organschaft?, GmbHR 2003, 156

KISCHEL, Dieter, Übersicht über das Steuerrecht Estlands, IWB 2004, Fach 5, Estland Gruppe 2, 33

KOLBE, Stefan, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG-Kommentar, § 14 KStG Anm. 3, Stand: Mai 2006

KOSALLA, Anna, Diskriminierung im Finanzierungsbereich - Europarechtswidrige Flucht in die Organschaftsregelungen, Ubg 2011, 874

KREBÜHL, Hans-Herbert, Zur Reform und zur Reformnotwendigkeit der deutschen Konzernbesteuerung, DStR 2001, 1730

KREBÜHL, Hans-Herbert, Konzernbesteuerung de lege ferenda, in Herzig (Hrsg.): Die Organschaft, Stuttgart 2003, 595

KREBÜHL, Hans-Herbert, Reform der Konzernbesteuerung (IV), FR 2009, 1042

KREBS, Hans-Joachim, Die ertragsteuerliche Organschaft - Überlegungen vor dem Hintergrund des Berichts der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, BB 2001, 2029

KUSSMAUL, Heinz / **NIEHREN**, Christoph / **PFEIFER**, Gregor, Zur angestrebten Reform der Gruppenbesteuerung durch die CCTB unter Berücksichtigung der deutschen Organschaft, Ubg 2010, 266

KUSSMAUL, Heinz / **NIEHREN**, Christoph, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Lichte der jüngeren EuGH-Rechtsprechung, IStR 2008, 81

KUSCH, Karsten, Die Reform der ertragsteuerlichen Organschaft, NWB 2013, 3065

LAMPERT, Steffen / **GRAVE**, Johannes, Die Einführung eines Gruppenbeitragsmodells - Vorbote der Angleichung europäischer Gruppenbesteuerungssysteme?, DStZ 2012, 463

LAMPERT, Steffen / **GRAVE**, Johannes, Der Vertrauensschutz bei der Änderung von Steuergesetzen - praktische Konsequenzen für eine Reform des Organschaftsrechts, DStZ 2012, 498

LEITNER, Reinhard / **STETSKO**, Iryna, Erfahrungen mit der Gruppenbesteuerung in Österreich, Ubg 2010, 746

LENDEWIG, Christian, Neues zur grenzüberschreitenden Organschaftsbesteuerung, NWB 2011, 2539

LENZ, Martin / **SEROIN**, Avocat / **HANDWERKER**, Eva, Die französische Gruppenbesteuerung - ein Modell für Deutschland?, DB 2012, 365

LENZ, Martin / **ADRIAN**, Gerrit / **HANDWERKER**, Eva, Geplante Neuregelung der ertragsteuerlichen Organschaft, BB 2012, 2851

LINIERO, Luis, What you should know about the2005 Mexican tax reform, Intertax 2005, 40

LÖWENSTEIN, Ulrich / **MAIER**, Jochen, Organschaft und eingeschränkte Verlustnutzung bei doppelt ansässigen Organträgern, IStR 2002, 185

LOHR, Jörg-Andreas / **GÖRGES**, Alexandra, Probleme und Zukunft der Organschaft, DB 2010, 2576

LÜDICKE, Jürgen / **RÖDEL**, Sabine, Generalthema II: Gruppenbesteuerung, IStR 2004, 549

LÜDICKE, Jürgen, Reform der Konzernbesteuerung (I), FR 2009, 1025

LÜDICKE, Jürgen, Das DBA-Gespenst bei der Organschaft, IStR 2011, 740

LÜDICKE, Jürgen / **LANGE-HÜCKSTÄDT**, Carolin, Seminar C: Grenzüberschreitende Verlustnutzung, IStR 2013, 611

MAITERTH, Ralf, Das EuGH-Urteil „Marks & Spencer“ und die grenzüberschreitende Verlustverrechnung aus ökonomischer Sicht, DStR 2006, 915

MAYR, Gunter, Moderne Konzernbesteuerung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, BB 2008, 1312

MAYR, Gunter, Endgültige Verluste im Sinne von Marks & Spencer, BB 2008, 1816

MAYR, Gunter, Moderne Gruppenbesteuerung für Deutschland - zehn Vorschläge aus den Praxiserfahrungen Österreichs, IStR 2010, 633

MAYR, Stefan / **WIESE**, Götz, Zur Verlustübernahme nach der „kleinen Organschaftsreform“ - Vertragsformulierungen im Lichte der Übergangsvorschrift, DStR 2013, 629

MEILICKE. Wienand, Die Neuregelung der ertragsteuerlichen Organschaft über die Grenze, DB 2002, 911

MEILICKE, Wienand, Zur Bedeutung der Rechtsprechung des EuGH zur Organschaft außerhalb der Verlustverrechnung, FS für Herzig (2010), 231

MERKER, Christian, Unternehmensbesteuerung und steuerliches Reisekostenrecht, SteuerStud 2013, 193

MICKER, Lars, Die Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs bei der Organschaft, IWB 2013, 309

MIDDENDORF, Oliver / **HOLTRICHTER**, Thore, Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts, StuB 2013, 123

MITSCHKE, Wolfgang, Keine grenzüberschreitende Organschaft zum europarechtlichen „Nulltarif", DStR 2010, 1368

MITSCHKE, Wolfgang, Ergebnisabführungsvertrag „über die Grenze" und Abzug finaler Verluste ausländischer Tochtergesellschaften - Zugleich eine Erwiderung auf die Anmerkung von Homburg zu BFH-Urteil I R 16/10 (IStR 2011, 111), IStR 2011, 185

MITSCHKE, Wolfgang, Keine Diskriminierung nach Art. XX Abs. 4 DBA-Großbritannien in Fällen auslandsbeherrschter Inlandskapitalgesellschaften, IStR 2011, 537

MITSCHKE, Wolfgang, Finale Verluste in der „Zwickmühle" des europäischen Steuerrechts, IStR 2013, 209

NICKEL, Paul, in IFSt-Schrift Nr. 471, Berlin 2011, Abschnitte II.1, II.2., III.1a, Anhang II

OESTERREICHER, Andreas, Konzernbesteuerung in Europa - Zum Vorschlag einer konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, StuW 2002, 342

OESTERWINTER, Petra, Problembereiche der ertragsteuerlichen Organschaft - Lösung durch die Einführung eines modernen Gruppenbesteuerungssystems?, DStZ 2011, 585

OLBING, Klaus, Nun doch: Die (kleine) Reform des Organschaftsrechts - So jung und schon gescheitert?, GmbH-StB 2013, 154

PACHE, Sven / **ENGLERT**, Max, „Das Spiel ist aus!" - Kein positives Signal des EuGH für ein binnenmarktorientiertes Konzernbesteuerungsrecht, IStR 2007, 844

PACHE, Sven / **ENGLERT**, Max, Die Rechtssache X-Holding BV - das endgültige Ende der Hoffnungen auf ein vom EuGH postuliertes europäisches Gruppenbesteuerungssystem, IStR 2010, 448

PAINTNER, Thomas, Das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts im Überblick, DStR 2013, 217

PANZER, Andreas / **GEBERT**, Daniel, Ausnahmsweiser Abzug tatsächlicher finaler Verluste einer EU-Tochtergesellschaft bei der inländischen Muttergesellschaft?, - Eine Betrachtung vor dem Hintergrund der jüngsten Entscheidung des BFH -, IStR 2010, 781

PELLENS, Bernhard/**SELLHORN**, Thorsten, Minderheitenproblematik beim Goodwill Impairment Test nach geplanten IFRS und geltenden US-GAAP, DB 2003, 401

POLATZKY, Robert / **SEITNER**, Theresa, Anwendung des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG auf US-Inbound-Strukturen nach Deutschland vor dem Hintergrund des US-Steuerrechts, Ubg 2013, 285

PRINZ, Ulrich, Wirtschaftliche Konsequenzen der Organschaft, in Herzig (Hrsg.), Organschaft, Stuttgart 2003, 546

PRINZ, Ulrich, Neue österreichische Gruppenbesteuerung - Steuersystematische und steuerplanerische Erwägungen aus deutscher Sicht, GmbHR 2005, 917

PRINZ, Ulrich, Gedankensplitter zur konzeptionellen Fortentwicklung des steuerlichen Organschaftsrechts Diskussionsbeitrag zum 2. Münchner Unternehmenssteuerforum, Beihefter zu DStR 30/2010, 67

PRINZ, Ulrich, Modernisiertes Bilanzrecht der Organschaft, StuB 2013, 265

PRINZ, Ulrich, Die „kleine" Organschaftsreform" - erste Einschätzung aus Praktikersicht, GmbHReport 2013, 81

PRINZ, Ulrich / **SIMON**, Stefan, Ausschluss der doppelten Verlustnutzung in Organschaftsfällen nach § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG, DK 2003, 104

PROBST, Arno, (Minderheitsgesellschafter) Die Behandlung der Anteile von Minderheitsgesellschaftern innerhalb der Besteuerung der Konzernunternehmung, Frankfurt am Main 1997.

PRÜSCHENK, Fabian: (Konzern) Ertragsbesteuerung von Konzernen, Aachen 2004

PWC, Worldwide-Tax-Summaries 2014-15, Onlineabruf am 16.8.2014, www.taxsummaries.pwc.com

RICHTER, Lutz / **BRAUN**, Stephan, Eignung einer britischen Ltd mit Geschäftsleitung in Deutschland als Organgesellschaft? - eine kritische Analyse unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 28.3.2011 -, GmbHR 2012, 18

RICHTER, Andreas / **WELLING**, Berthold, Diskussionsbericht zum 32. Berliner Steuergespräch „Reform der Konzernbesteuerung, FR 2009, 1049

RÖDDER, Thomas, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung an Stelle der Organschaft, Ubg 2011, 473

RÖDDER, Thomas / **SIMON**, Stefan, Folgen der Änderung der gewerbesteuerlichen Organschaftsvoraussetzungen für die steuerliche Beurteilung von Steuerumlagen im Konzern, DB 2002, 496

RÖDDER, Thomas / **SCHÖNFELD**, Jens, Abschied (auslandsbeherrschter) inländischer Kapitalgesellschaften von der deutschen Ertragsteuerpflicht?, DStR 2011, 886

ROSER, Frank, Umsetzung und Umfang der Verlustnutzung nach Marks & Spencer - Umsetzungsfragen in der Praxis -, Ubg 2010, 30

RUBLACK, Carolin, Abzug grenzüberschreitender Konzernverluste nur mit GAV?, FR 2010, 791

SALZBERGER, Wolfgang, Unitary Taxation - Vorbild für eine Konzernbesteuerung in der Europäischen Union?, IStR 1999, 97

SCHADEN, Michael / **POLATZKY**, Robert, Neuregelung der Verlustausgleichsbeschränkung des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG - Auswirkungen auf deutsche Inbound-Finanzierungen über KG-Holding-Stukturen, IStR 2013, 131

SCHEIFELE, Matthias / **HÖRNER**, Steffen, Neue formale Anforderungen an die Regelungen der Verlustübernahmepflicht im GAV: Handlungsbedarf für Alt- und Neuverträge, DStR 2013, 553

SCHEIPERS, Thomas / **LINN**, Alexander, Zur Unionswidrigkeit des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG n.F., IStR 2013, 139

SCHENKE, Ralf Peter / **MOHR**, Martin, Auswirkungen des europäischen Gemeinschaftsrechts auf das deutsche Steuerrecht, DStR 2009, 439

SCHEUNEMANN, Marc, Europaweite Verlustberücksichtigung im Konzern, IStR 2005, 303

SCHEUNEMANN, Marc, Praktische Anforderungen einer grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung im Konzern in Inbound- und Outboundfällen nach der Entscheidung Marks & Spencer, IStR 2006, 145

SCHIEFER, Florian / **QUINTEN**, Roland, Berücksichtigung „finaler Verluste" durch grenzüberschreitende Verschmelzung - Auswirkungen des Urteils in der Rechtsache A Oy, IStR 2013, 261

SCHIRMER, Hans-Jürgen, Organschaft: Zuordnung zu einer inländischen Betriebsstätte, FR 2013, 605

SCHIRMER, Hans-Jürgen, Holding als Organträgernach der Organschaftsreform, GmbHR 2013, 797

SCHMIDT, Lutz / **HEINZ**, Carsten, Gruppenbesteuerung im internationalen Vergleich - Darstellung verschiedener Gruppenbesteuerungsmodelle in Europa - Teil I, Stbg 2006, 60

SCHMIDT, Lutz / **HEINZ**, Carsten, Gruppenbesteuerung im internationalen Vergleich - Darstellung verschiedener Gruppenbesteuerungsmodelle in Europa - Teil II, Stbg 2006, 141

SCHNEIDER, Norbert / **SCHMITZ**, Stefan, Ausschluss der Verlustberücksichtigung bei Organschaft - Überblick über § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG n.F., GmbHR 2013, 281

SCHNEIDER, Norbert / **SOMMER**, Ulrike, Organschaftsreform „light", GmbHR 2013, 22

SCHNEIDER, Markus, Die Italienische Gruppenbesteuerung, IStR 2007, 457

SCHNITGER, Arne, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung innerhalb der EU - Bestandaufnahme, Praxisprobleme und aktuelle Entwicklungen, IWB 2008, Fach 11, EU Gruppe 2, 829.

SCHÖN, Wolfgang, Die Zukunft der Organschaft in der Europäischen Gemeinschaft, in Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, 621

SCHÖN, Wolfgang, Perspektiven der Konzernbesteuerung, ZHR 2007, 409

SCHÖNFELD, Jens, Praxisfragen der grenzüberschreitenden Organschaft - dargestellt anhand von Fallbeispielen, IStR 2012, 368

SCHREIBER, Christoph, in IFSt-Schrift Nr. 471, Berlin 2011, Abschnitt III.1b

SCHREIBER, Christoph / **MEIISEL**, Patrick, Auswirkungen des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG auf die Nutzung von Organträger-Verlusten, IStR 2002, 581

SCHULZE ZUR WIESCHE, Dieter, Die ertragsteuerliche Organschaft unter Berücksichtigung des Gesetzes zur Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts, DStZ 2013, 621

SCHWAN, Antje: (Einheitsunternehmen) Besteuerung von ausschließlich national tätigen und von grenzüberschreitend tätigen Konzernen unter Berücksichtigung der steuerlichen Behandlung von Einheitsunternehmen, Frankfurt am Main 2001.

SCHWENKE, Michael, Grenzüberschreitende Organschaft - Anmerkung zu den Neuregelungen im Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts, ISR 2013, 41

SEDLACZEK, Michael / **TISSOT**, Michael, Der Gruppenantrag – Mindestinhalt – Vertragscharakter – Genehmigungspflicht – Steuerausgleich – Teil II -, ÖSTZ 2004, 536

SEDLACZEK, Stefan, Verlustbehandlung bei Kapitalgesellschaften und Konzernen in Finnland, IWB 2004, Fach 5, Finnland Gruppe 2, 55

SEDLACZEK, Stefan, Verlustbehandlung bei Kapitalgesellschaften und Konzernen in Belgien, IWB 2006, Fach 5, Belgien Gruppe 2, 263

SEDLACZEK, Stefan, Verlustbehandlung bei Kapitalgesellschaften und Konzernen in Dänemark, IWB 2006, Fach 5, Dänemark Gruppe 2, 165

SEDLACZEK, Stefan, Verlustbehandlung bei Kapitalgesellschaften und Konzernen in Frankreich, IWB 2006, Fach 5, Frankreich Gruppe 2, 1457

SEDLACZEK, Stefan, Verlustbehandlung bei Kapitalgesellschaften und Konzernen in Großbritannien, IWB 2006, Fach 5, Großbritannien Gruppe 2, 431

SEDLACZEK, Stefan, Verlustbehandlung bei Kapitalgesellschaften und Konzernen in Luxemburg, IWB 2006, Fach 5, Luxemburg Gruppe 2, 167

SEDLACZEK, Stefan, Verlustbehandlung bei Kapitalgesellschaften und Konzernen in Irland, IWB 2006, Fach 5, Irland Gruppe 2, 93

SEDLACZEK, Stefan, Verlustbehandlung bei Kapitalgesellschaften und Konzernen in den Niederlanden, IWB 2006, Fach 5, Niederlande Gruppe 2, 435

SEDLACZEK, Stefan, Verlustbehandlung bei Kapitalgesellschaften und Konzernen in Schweden, IWB 2006, Fach 5, Schweden Gruppe 2, 179

SEDLACZEK, Stefan, Verlustbehandlung bei Kapitalgesellschaften und Konzernen in Griechenland, IWB 2007, Fach 5, Griechenland Gruppe 2, 151

SEDLACZEK, Stefan, Verlustbehandlung bei Kapitalgesellschaften und Konzernen in Italien, IWB 2007, Fach 5, Italien Gruppe 2, 583

SEDLACZEK, Stefan, Verlustbehandlung bei Kapitalgesellschaften und Konzernen in Österreich, IWB 2007, Fach 5, Österreich Gruppe 2, 701

SEDLACZEK, Stefan, Verlustbehandlung bei Kapitalgesellschaften und Konzernen in Spanien, IWB 2007, Fach 5, Spanien Gruppe 2, 341

SEDEMUND, Jan / **STERNER**, Ingo, Welche Folgen hat das Urteil „Marks & Spencer“ für das deutsche internationale Steuerrecht?, DStZ 2006, 29

SENFT, Rika / **SENFT**, Rüdiger, Grundzüge des Entwurfs der japanischen Steuerreform 2011, PIStB 2011, 106

SENFT, Rika / **SENFT**, Rüdiger, Die japanische Steuerreform 2010: Wichtige Hemmnisse für Investoren beseitigt, PIStB 2010, 192

SIMON, Stefan, Zur Ausgestaltung von Gewerbesteuerumlagen, DStR 2000, 537

STANGL, Ingo / **BRÜHL**, Manuel, Die „kleine Organschaftsreform“, DK 2013, 77

STANGL, Ingo / **BRÜHL**, Manuel, Brennende Zweifelsfragen des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG nach der „Kleinen Organschaftsreform“, DB 2013, 538

STEPHOLT, Ralf / **BASCOPÉ**, Hugo / **HERING**, Alexander, Die Gruppenbesteuerung in Spanien, IStR 2006, 441

STÖBER, Michael, Grenzüberschreitende Organschaften im Lichte abkommensrechtlicherDiskriminierungsverbote und der Niederlassungsfreiheit, BB 2011, 1943

STRAHL, Martin, Steuergesetzgebung 2013 - Teil I: Kleine Organschaftsreform, Reisekostenrecht, Einkommensteuertarif, KÖSDI 2013, 18299

STÜTZEL, Dieter, Änderungsbedarf bei Gewinnabführungsverträgen nach dem UntStRÄndG?, StB 2013, 158

SURETH, Caren / **MEHRMANN**, Annika / **DAHLE**, Claudia, Grenzüberschreitende Verlustverrechnungssysteme in Europa - Vorbilder für eine Reform der deutschen Organschaft?, StuW 2010, 160

TEUFEL, Tobias, Eigenkapitalmaßnahmen der Gesellschafter, in Lüdicke/Sistermann (Hrsg.), Unternehmenssteuerrecht, Beck 2008

THÖMMES, Otmar, Kein Anspruch auf grenzüberschreitende Übertragung von Gewinnen innerhalb eines europäischen Konzerns, IWB 2007, Fach 11 A, 1151

TÖBEN, Thomas / **SCHULTE-RUMMEL**, Björn, Doppelte Verlustberücksichtigung in Organschaftsfällen mit Auslands-Berührung, FR 2002, 425

VAN LISHAUT, Ingo, Reform der Konzernbesteuerung (II), FR 2009, 1030

VISKORF, Stephan, Bericht zum 2. Münchner Unternehmenssteuerforum: „ Organschaft im Umbruch?“, Beihefter zu DStR 30/2010, 53

VON BROCKE, Klaus, Abzug definitiver Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Organschaft? - Zwei FG-Entscheidungen zur Anwendung der Grundsätze des EuGH in der Rs. Marks & Spencer, DStR 2010, 964

VON BROCKE, Klaus, Kein Finale für die finalen Verluste, IWB 2013, 189

VON BROCKE, Klaus / **AUER**, Jakob, Abzug finaler Verluste von in anderen EU-Mitgliedsstaaten ansässigen Konzerntochtergesellschaften, IWB 2010, 752

VON FREEDEN, Arne / **LIEKENBROCK**, Bernhard, Neue Zinsabzugsbeschränkung für Inbound-Akquisitionsfinanzierungen durch § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG?, DB 2013, 1690

WAGNER, Thomas, Denkanstöße zur Modifikation der ertragsteuerlichen Organschaft, StuW 2007, 308

WAGNER, Thomas, Finnische Gruppenbesteuerung vor dem EuGH - Das Urteil in der Rechtsache Oy AA und seine Folgen für die Organschaft, IStR 2007, 650

WAGNER, Thomas / **LIEKENBROCK**, Bernhard, Organschaft und Ausschluss der doppelten Verlustberücksichtigung im In- und Ausland nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG n.F., Ubg 2013, 133

WAGNER, Siegfried, Die verwirrende Rechtsprechung des EuGH in der Frage von Kohärenz und Symmetrie als Rechtfertigungsgründe, DK 2009, 235

WALTER, Wolfgang, Wichtige Praxisfragen und Rechtsänderungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft, GStB 2013, *46*

WATRIN, Christoph / **SIEVERT**, Elke / **STROHM**, Christiane, Reform der Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa, FR 2004, 1

WATRIN, Christoph / **ULLMANN**, Robert / **WITTKOWSKI**, Ansas, ModelltheoretischeÜberlegungen zur Reformder deutschen Konzernbesteuerung, Ubg 2008, 557

WEIGERT, Katja / **STROHM**, Joachim, Zu den persönlichen Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft unter Berücksichtigung aktueller Entwicklungen, DK 2013, 249

WELLING, Berthold / **RICHTER**, Andreas, 15. Berliner Steuergespräch „Gruppenbesteuerung", FR 2005, 857

WILKE, Kay-Michael, Ein neues Kapitel in der Verrechnung finaler Verluste: Die Entscheidung des EuGH im Fall A Oy, PIStB 2013, 87

WINTER, Michael / **MARX**, Eric, „Grenzüberschreitende" Organschaft mit zugezogenen EU-EWR-Gesellschaften, DStR 2011, 1101

WITT, Carl-Heinz, Reform der Konzernbesteuerung (V), FR 2009, 1045

WITT, Sven-Christian, Grenzüberschreitende Organschaft - Neue Entwicklungen der Rechtsprechung, Ubg 2010, 737

ZÖCHLING, Hans / **FRABERGER**, Friedrich, Steuerumlagen aus gesellschafts-, bilanz- und steuerrechtlicher Sicht, in Mühlener/Zöchling (Hrsg.), SWK-Sonderheft 2004, 61

ZAUMSEIL, Peter, Verluste ausländischer Tochterunternehmen im Inland, GmbH-StB 2011, 240

RECHTSQUELLENVERZEICHNIS

I. Gesetze

BGB: Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 22. Juli 2014 (BGBl. I S. 1218) geändert worden ist

EStG: Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 22. Dezember 2014 (BGBl. I S. 2417) geändert worden ist

HGB: Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2014 (BGBl. I S. 2409) geändert worden ist

GewStG 1936: Gewerbesteuergesetz vom 1. Dezember 1936 (RGBl I S. 979)

GewStG: Gewerbesteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4167), das zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 22. Dezember 2014 (BGBl. I S. 2417) geändert worden ist

GrEStG: Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. Februar 1997 (BGBl. I S. 418, 1804), das zuletzt durch Artikel 14 des Gesetzes vom 25. Juli 2014 (BGBl. I S. 1266) geändert worden ist

KStG: Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 22. Dezember 2014 (BGBl. I S. 2417) geändert worden ist

UStG 1934: Umsatzsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (RGBl. I 942)

Vpb: Wet op de Vennootschapsbelasting - Niederländisches Körperschaftsteuergesetz vom 8. Oktober 1969

Gesetz v. 15.8.1969, BGBl. I 1969, 1182, BStBl. I 1969, 471

Gesetz v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 3267, BStBl. I 2000, 1428

Gesetz v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858, BStBl. I 2002, 35

Gesetz v. 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660, BStBl. I 2003, 321

Gesetz v. 9.12.2004, BGBl. I 2004, 3310, BStBl. I 2004, 1158

Gesetz v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912

Gesetz v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150, BStBl. I 2008, 218

Gesetz v. 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285, BStBl. I 2013, 188

II. Gesetzesmaterialien

Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP v. 26.10.2009, Onlineabruf am 26.2.2015, www.csu.de/common/_migrated/csucontent/091026_koalitionsvertrag.pdf

RECHTSPRECHUNGSVERZEICHNIS

I. EuGH

EuGH, Urteil v. 26.10.1999 C-294/97, Eurowings, DStRE 2000, 303

EuGH, Urteil v. 13.12.2005 – C-446/03, Marks & Spencer, FR 2006, 177

EuGH, Urteil v. 18.7.2007 – C-231/05, Oy AA, IStR 2007, 631

EuGH, Urteil v. 23.10.2008 - C-157/07, Krankenheim Wannsee, IStR 2008, 769

EuGH, Urteil v. 27.11.2008 - C-418/07, Papillon, IStR 2009, 66

EuGH, Urteil v. 25.2.2010 – C-337/08, X Holding BV, IStR 2010, 213

EuGH, Urteil v. 21.02.2013 - C-123/11, A Oy, IStR 2013, 239

Mitteilung der Kommission v. 30.9.2010 – IP/10/1253, Abruf v. 19.10.2013, europa.eu/rapid/press-release_IP-10-1253_de.htm

II. BFH / RFH

PrOVG, Urteil v. 18.6.1896 – V 3/96, OVG in Staatssteuersachen Bd. 5, 163

PrOVG, Urteil v. 31.5.1902 – VI G 38/01, OVG in Staatssteuersachen Bd. 1, 391

RFH, Urteil v. 6.10.1920 – II A 141/20, RFHE Bd. 3, 283

RFH, Urteil v. 31.3.1922 – I A 10/22, RFHE Bd. 9, 167

RFH, Urteil v. 11.11.1927 – I A 75/27, RFHE Bd. 22, 183

RFH, Urteil v. 18.2.1933 – I A 439/32, RStBl. 1933, 647

RFH, Urteil v. 31.10.1933, RStBl. 1934, 684

RFH, Urteil v. 28.11.1934, RStBl. 1935, 725

RFH, Urteil v. 22.1.1935 –I A 401/32, RStBl. 1935, 517

BFH, Urteil v. 24.11.1953 – I 109/53 U, BStBl. III 1954, 21

BFH, Urteil v. 8.3.1955 – I 73/54 U, BStBl. III 1955, 187

BFH, Urteil v. 5.11.1957- I 163/56 U, BStBl. II 1957, 139

BFH Schreiben v. 4.4.1962, BB 1962, 438

BFH v. 4.3.1965 – I 149/61, BStBl. III 1965, 329 und 331

BFH, Urteil v. 16.3.1965 – I 9/63 U, BStBl. III 1965, 386

BFH, Urteil v. 30.1.1974 – I R 104/72, BStBl. II 1974, 323

BFH, Urteil v. 29.10.1974 – I R 240/72, BStBl. II 1975, 126

BFH, Urteil v. 26.4.1989 – I R 152/84, BStBl. II 1989, 668

BFH, Urteil v. 13.9.1989- I R 110/88, BStBl. II 1990, 24

BFH, Urteil vom 1. 4. 2003 - I R 51/02, BStBl II 2003, 779, DStR 2003, 1434

BFH v. 9.11.2010 - I R 16/10, BFH/NV 2011, 524

BFH, Urteil v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, DStR 2011, 762

III.FG

Niedersächsisches FG v. 11.2.2010 - 6 K 406/08, EFG 2010, 815

FG Rheinland-Pfalz v. 17.3.2010 - 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632

FG Köln, Urteil v. 17.10.2011, Az. 7 K 783/08, *EFG 2012, 834*

VERZEICHNIS DER VERWALTUNGSANWEISUNGEN

I. Richtlinien

KStR 2004: Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004, Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Körperschaftsteuer vom 13. Dezember 2004 (BStBl. I Sondernummer 2, 2 mit den Körperschaftsteuerhinweisen 2008

II. Verwaltungsanweisungen

BMF, Schreiben v. 28.3.2011 – IV C 2 – S 2770/09/10001, BStBl. I 2011, 300

BMF, Antwortscheiben v. 29. 5. 2013 an den BDI u. a. Spitzenverbände, GmbHR 2013, 728

BMF, Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit, Konvergenzpunkte bei der Unternehmensbesteuerung, Stand: Februar 2012, Online im Internet, URL: www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/gruenbuch-deutsch-franzoesische-zusammenarbeit-unternehmensbesteuerung-anlage.pdf, Abfrage vom 20.2.2015

OFD Frankfurt, v. 14.4.2014 - S 2770 A-55-St 51, DStR 2014, 2026

OFD Karlsruhe v. 16.1.2014 - 277.0/52/2-St 221, FR 2014, 434