



Johannes Grave

## **Fiscale eenheid und Organschaft**

Einheitstheorie und Trennungsprinzip –  
auf dem Weg zu einer  
binationalen Gruppenbesteuerung

# Gliederung

<b>A. Einleitung</b> .....	1
I. Problemstellung .....	2
II. Zielsetzung und Gang der Untersuchung .....	4
<b>B. Fiscale eenheid</b> .....	7
I. Entwicklung der fiscale eenheid .....	8
II. Voraussetzungen der steuerlichen Einheit .....	11
1. Beteiligungsfähige Rechtssubjekte .....	11
a) Muttergesellschaft .....	11
b) Untergesellschaft .....	11
c) Berücksichtigung ausländischer Gesellschaften .....	12
2. Beteiligungserfordernis .....	16
III. Eintritt in den Konsolidierungskreis .....	18
IV. Austritt aus dem Konsolidierungskreis .....	22
V. Gruppeninterne Transaktionen und Schuldverhältnisse .....	25
VI. Verlustberücksichtigung .....	27
VII. Berücksichtigung von Minderheitsanteilseignern und -aktionären .....	31
VIII. Resümee .....	32
<b>C. Organschaft</b> .....	35
I. Entwicklung der Organschaft .....	37
II. Voraussetzungen der Organschaft .....	38
1. Beteiligungsfähige Rechtssubjekte .....	38
a) Muttergesellschaft .....	39
b) Untergesellschaft .....	40
c) Berücksichtigung ausländischer Gesellschaften .....	41

2. Beteiligungserfordernis .....	42
III. Eintritt in den Konsolidierungskreis.....	43
IV. Austritt aus dem Konsolidierungskreis .....	45
V. Gruppeninterne Transaktionen und Schuldverhältnisse .....	46
VI. Verlustberücksichtigung .....	46
VII. Berücksichtigung von Minderheitsanteilseignern und -aktionären.....	47
VIII. Resümee.....	50

## **D. Die Reform der Besteuerung von Konzernen in Deutschland.....**

I. Reforminitiativen seit 1969 .....	53
II. Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts.....	57
1. Aufgabe des doppelten Inlandsbezuges bei der Organgesellschaft.....	58
2. Zuordnung der Beteiligung an inländische Betriebsstätte.....	59
3. Feststellungsverfahren zum zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft .....	61
4. Dynamischer Verweis auf § 302 AktG.....	62
5. Heilung von Bilanzierungsfehlern.....	63
6. Fazit.....	65
III. Herausforderungen und Aspekte einer Reform in der deutschen Konzernbesteuerung.....	67
1. Dogmatische Grundlagen einer Konzernbesteuerung .....	67
a) Einheitstheoretische Ansätze als Gegenentwurf zur körperschaftsteuerlichen Konzernbesteuerung.....	68
aa) Trennungs- und Zurechnungstheorie als derzeitige dogmatische Grundlagen der Organschaft.....	68
bb) Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Begründbarkeit der Einheitstheorie in Deutschland.....	69

cc)	Einheitsgedanke im deutschen Recht .....	75
dd)	Zwischenergebnis.....	77
b)	Umsetzbarkeit der Einheitstheorie in Deutschland.....	77
aa)	Verhältnis von Steuerrecht und Zivilrecht .....	78
bb)	Einheitstheorie und der Grundsatz der Individualbesteuerung.....	80
cc)	Aufgehen der Organgesellschaft im Organträger bei Eintritt in die Gruppenbesteuerung .....	81
dd)	Berücksichtigung gruppeninterner Transaktionen und Schuldverhältnisse .....	82
ee)	Gewinnabführungsvertrag .....	89
(1)	Kritik am Gewinnabführungsvertrag .....	90
(2)	Gewinnabführungsvertrag und Einheitstheorie .....	93
(3)	Zwischenergebnis.....	96
c)	Stellungnahme.....	97
2.	Verlustberücksichtigung innerhalb des Organkreises.....	101
a)	Vororganschafliche Verluste .....	102
aa)	Verfassungsrechtliche Vorgaben für die periodenübergreifende Vortragsfähigkeit von Verlusten .....	103
(1)	Der zeitliche Umfang des Leistungsfähigkeitsprinzips ...	104
(a)	Die Leistungsfähigkeit in der Totalperiode .....	104
(b)	Das Abschnittsprinzip .....	106
(c)	Rechtsprechung .....	108
(2)	Das Prinzip der Folgerichtigkeit .....	110
(3)	Zwischenergebnis.....	110
bb)	Verfassungsmäßigkeit des § 15 S. 1 Nr. 1 KStG .....	113
b)	Ergebnis .....	115
3.	Inlandsbetriebsstätten ausländischer Tochtergesellschaften.....	116
a)	Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit .....	119
aa)	Die Rechtsprechung des EuGH zur grenzüberschreitenden Berücksichtigung von Gewinnen und Verlusten in Konzernen .....	119
(1)	Die Rechtssache <i>Marks &amp; Spencer</i> .....	119
(2)	Die Rechtssache <i>Oy AA</i> .....	120

(3)	Die Rechtssache <i>Lidl Belgium</i> .....	121
(4)	Die Rechtssache Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee – Seniorenheimstatt (KR Wannsee).....	123
bb)	Beschränkung der Niederlassungsfreiheit.....	124
cc)	Rechtfertigung.....	125
b)	Voraussetzungen zur Einbeziehung ausländischer Tochtergesellschaften mit Inlandsbetriebsstätten – Vorbild Niederlande? .....	127
aa)	Innerhalb der EU/des EWR ansässige Tochtergesellschaften .....	128
bb)	Außerhalb der EU/des EWR ansässige Tochtergesellschaften .....	129
c)	Ergebnis .....	130
4.	Mehrmüttergruppenbesteuerung.....	131
a)	Die Mehrmütterorganschaft in Deutschland .....	132
b)	Diskussionsstand zur Notwendigkeit einer Mehrmüttergruppenbesteuerung .....	133
c)	Stellungnahme.....	136
5.	Fazit – Vorbildcharakter der <i>fiscale eenheid</i> und Auswirkungen bei Etablierung der Einheitstheorie .....	140

## **E. Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung.....145**

I.	Unilaterale Ansätze.....	147
1.	EU Company Income Tax .....	148
a)	Ausgestaltung.....	148
b)	Auswirkungen und Würdigung .....	148
2.	Single Compulsory Harmonised Tax Base.....	149
3.	Common Consolidated Corporate Tax Base .....	150
a)	Entwicklung der CCCTB .....	151
b)	Ausgestaltung der CCCTB nach dem Richtlinienentwurf....	152
c)	Auswirkungen und Würdigung .....	156
d)	Ausblick .....	163
4.	Zwischenergebnis.....	165

II. Bilateraler Ansatz.....	166
1. Home State Taxation.....	167
a) Ausgestaltung.....	168
b) Würdigung und Ausblick.....	169
2. Umsetzbarkeit einer binationalen Gruppenbesteuerung.....	173
a) Das Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit als politischer Impuls für einen binationalen Ansatz .....	173
b) Notwendige Änderungen in Doppelbesteuerungsabkommen und im nationalen Recht der Organschaft .....	175
aa) Recht der Doppelbesteuerungsabkommen.....	175
bb) Nationales Recht .....	176
c) Rechtmäßigkeit einer binationalen Gruppenbesteuerung....	177
aa) Vereinbarkeit mit Europarecht .....	178
(1) Schädlicher Steuerwettbewerb (Harmful Tax Competition).....	178
(2) Verstoß gegen Grundfreiheiten.....	180
bb) Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz.....	181
(1) Anwendungsbereich des Art. 3 Abs. 1 GG .....	181
(a) Persönlicher Anwendungsbereich.....	181
(b) Sachlicher Anwendungsbereich.....	182
(2) Ergebnis .....	183
d) Einzelfragen bei einer Einführung in Deutschland und den Niederlanden .....	185
aa) Einbeziehung von Personengesellschaften und natürlichen Personen.....	187
bb) Berücksichtigung der Gewerbesteuer und der gewerbesteuerlichen Organschaft .....	191
(1) Inländischer Gewerbebetrieb einer ausländischen Gruppenobergesellschaft .....	191
(2) Ausländischer Gewerbebetrieb einer inländischen Gruppenobergesellschaft .....	192
cc) Behandlung gruppeninterner Transaktionen .....	193

dd)	Auswirkungen für die Minderheitsgesellschafter.....	194
ee)	Zwischenergebnis: Kombination aus CCCTB und bilateralem Ansatz.....	195
3.	Entwicklung der bilateralen zu einer multilateralen grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung.....	197
III.	Ergebnis .....	198
<b>F.</b>	<b>Zusammenfassung</b> .....	<b>201</b>
	<b>Literaturverzeichnis</b> .....	<b>215</b>