

Osnabrück, den 21.05.2012

Bachelorarbeit im Studiengang Wirtschaftsrecht

**Die ertragssteuerrechtlichen Grundprinzipien
vor dem Hintergrund bilateraler
Unternehmenssteuerkonvergenzbestrebungen
zwischen Deutschland und Frankreich sowie
der Annäherungsintentionen auf Ebene der EU**

bei Herrn Professor Dr. iur. Steffen Lampert

Sommersemester 2012

LITERATURVERZEICHNIS

- Altmeyden, Holger / Roth, Günter H.* GmbHG, Kommentar, 6. Auflage, München 2009; Zitiert als Bearbeiter, in Roth/Altmeyden, GmbHG.
- Andel, Norbert* Probleme der Besteuerung II, Berlin 1999, Herausgegeben von Andel, Norbert, Bearbeitet von Genser, Bernd / Hackmann, Johannes / Windisch, Rupert; Zitiert als Bearbeiter, in Andel, Probleme der Besteuerung II.
- Bach, Stefan* Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht, *StuW* 1991, S. 116 – 135.
- Bächle, Ekkehard / Rupp, Thomas / Ott, Johann-Paul / Knies, Jörg* Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Stuttgart 2008.
- Baumhoff, Hubertus / Schönfeld, Jens* Grenzüberschreitende Verlustverrechnung, Köln 2011, Herausgegeben von Baumhoff, Hubertus / Schönfeld, Jens, Bearbeitet von Eisgruber, Thomas / Ditz, Xaver u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in Baumhoff / Schönfeld, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung.
- Behrens, Stefan* Das deutsche Kapitalertragssteuerrecht muss geändert werden, *BB* 2011, S. 2915 – 2919.
- Beil, Johannes* Der Belastungsgrund des steuerstaatlichen Synallagmas, Dissertation, Mannheim 2000.
- Beiser, Reinhold* Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Lichte des Gemeinschaftsrechtes, *StuW* 2005, S. 295 – 305.
- Birk, Dieter* Steuerrecht, 14. Auflage, Heidelberg 2011.
- Birk, Dieter* Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform, *StuW* 2000, S. 328 – 336.
- Borchardt, Klaus-Dieter* Die rechtlichen Grundlagen der Europäischen Union, 4. Auflage, Wien 2010.
- Borggräfe, Joachim* Chancen und Risiken einer Konzernbesteuerung, *WPg* 1995, S. 129 – 140.
- Brennan, Geoffrey / Buchanan, James M.* Besteuerung und Staatsgewalt, Hamburg 1988.
- Bundesministerium der Finanzen* Bericht der Facharbeitsgruppe Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung vom 15.09.2011.
- Bundesministerium der Finanzen / „Ministere De L`Economie“* Grünbuch der deutsch-französischen Zusammenarbeit – Konvergenzpunkte bei der Unternehmensbesteuerung, Stand Februar 2012.

- Bünning, Martin / Möser, Christian* Gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage, BB 2011, S. 2647 – 2653.
- Cordewener, Axel* Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Dissertation, Köln 2002.
- „*Cour des Comptes*“ Steuern, Abgaben und Sozialabgaben in Frankreich und Deutschland, Stand März 2011.
- Desens, Marc* Das Halbeinkünfteverfahren, Köln 2004.
- Dietrich, Marcel / Krakowiak, Marta* Deutschland – Ein Steuerparadies für Kapitalgesellschaften?, DStR 2009, S. 661 – 666.
- Dörfler, Oliver / Ribbrock, Martin* BFH wendet Gemeinschaftsrecht unmittelbar an und schafft Rechtssicherheit, BB 2009, S. 1515 – 1516.
- Dörr, Ingmar* Abschaffung oder Erweiterung der Organschaft?! Zu den möglichen Konsequenzen der Rechtssache „Marks and Spencer plc“, IStR 2004, S. 265 – 271.
- Dötsch, Ewald / Franzen, Ingo / Sädler, Wolfgang / Sell, Hartmut / Zenthöfer, Wolfgang* Körperschaftsteuer, 15. Auflage, Stuttgart 2009.
- Dötsch, Ewald / Jost, Werner / Pung, Alexandra / Witt, Georg* KStG, Kommentar, Loseblattsammlung, Bd. 3, 72. Erg.-Lfg., Stuttgart 2011, Herausgegeben von Dötsch, Ewald / Jost, Werner / Pung, Alexandra / Witt, Georg, Bearbeitet von Geiger, Otto / Graffe, Ingo u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in Dötsch / Jost / Pung / Witt, KStG.
- Drenseck, Walter / Seer, Roman* Festschrift für Heinrich Heinrich Wilhelm Kruse, Herausgegeben von Drenseck, Walter / Seer, Roman, Bearbeitet von Mössner, Jörg Manfred / Kirchhof, Paul u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in FS Kruse.
- Drosdowski, Günther* Duden – Das große Wörterbuch der deutschen Sprache, Bd. 5, 3. Auflage, Mannheim 2002, Herausgegeben von Drosdowski, Günther, Bearbeitet von Alsleben, Brigitte / Folz, Jürgen u.a.; Zitiert als Duden, Das große Wörterbuch der deutschen Sprache.
- Eilers, Stephan / Nücken, Sandro / Valentin, Cyril / Daniel-Mayeur, Vincent* Das „Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit – Konvergenzpunkte bei der Unternehmensbesteuerung“, DB 2012, S. 535 – 542.
- Eilers, Stephan / Roderburg, Georg* Eurokrise und Steuerrecht, DB 2011, S. 2738 – 2743.
- Eisenbarth, Markus / Hufeld, Ulrich* Die grenzüberschreitende Verlustverrechnung in der Konsolidierungsphase, IStR 2010, S. 309 – 313.

- Ellrott, Helmut / Förtschle, Gerhart / Hoyos, Martin / Winkeljohann, Norbert* Beck'scher Bilanz-Kommentar, 8. Auflage, München 2012, Begründet von Budde, Wolfgang Dieter / Clemm, Hermann / Pankow, Max / Sarx, Manfred, Herausgegeben von Ellrott, Helmut / Förtschle, Gerhart / Hoyos, Martin / Winkeljohann, Norbert, Bearbeitet von Hellwege, Heiko / Lawall, Lars u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in Beck'scher Bilanzkommentar.
- Erle, Bernd / Sauter, Thomas* KStG, Kommentar, 3. Auflage, Heidelberg 2010, Herausgegeben von Erle, Bernd / Sauter, Thomas, Bearbeitet von Balmes, Frank / Schick, Rainer u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in Erle/Sauter, KStG.
- Ernst & Young / BDI* Die Unternehmenssteuerreform 2008, Bonn 2007, Herausgegeben von Ernst & Young / BDI, Bearbeitet von Schaden, Michael / Winkler, Hartmut u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in Ernst & Young / BDI, Unternehmenssteuerreform 2008.
- Ernst & Young / BDI* Die Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform 2001, Bonn 2002, Herausgegeben von Ernst & Young / BDI, Bearbeitet von Höreth, Ulrike / Kiesel, Hanno u.a.; Zitiert als Ernst & Young / BDI, Die Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform.
- Europäische Kommission* Taxation Trends in the european union, 2011.
- Europäische Kommission* Richtlinienvorschlag über eine gemeinsame, konsolidierte Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage (GKKB), Stand März 2011.
- Europäische Kommission* Bericht über die Aussichten für eine Angleichung der Steuersysteme in der Gemeinschaft, KOM (1980), 139.
- Europäische Kommission* Mitteilung über Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung, KOM (1990), 601.
- Europäische Kommission* Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse, KOM (2001), 582.
- Europäisches Parlament* Kurzdarstellungen: Personen- und Unternehmensbesteuerung vom 19.10.2000.
- Fehrenbacher, Oliver* Steuerrecht, 3. Auflage, Baden-Baden 2010.
- Finanzministerium Hessen* Gruppenbesteuerungskonzept Hessisches Finanzministerium, Stand August 2011.
- Frey, Johannes / Sälzer, Marc* Die deutsche Konzernbesteuerung im Umbruch, BB 2012, S. 294 – 298.
- Friauf, Karl-Heinrich* Zur Frage der Nichtabzugsfähigkeit von Aufsichtsratsvergütungen im Körperschaftsteuerrecht, StuW 1973, S. 97 – 118.
- Frotscher, Gerrit* Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, München 2009.
- Frotscher, Gerrit* Körperschaftsteuer, 2. Auflage, München 2008.

- Frotscher, Gerrit / Maas, Ernst* KStG, Kommentar, Loseblattsammlung, Bd. 2, 99. Erg.-Lfg., Freiburg 2009, Herausgegeben von Frotscher, Gerrit / Maas, Ernst, Bearbeitet von Herrmann, Hans-Joachim / Frotscher, Gerrit u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in Frotscher/Maas, KStG.
- Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Lechner, Eduard* Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, Wien 1996, Herausgegeben von Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Lechner, Eduard, Bearbeitet von Lehner, Moris / Tumpel, Michael u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in Gassner / Lang / Lechner, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht.
- Geberth, Georg* Konvergenz der Steuersysteme zwischen Deutschland und Frankreich – Chance oder Risiko?, DB 0466389.
- Geiger, Rudolf / Khan, Daniel-Erasmus / Kotzur, Markus* EUV/AEUV, Kommentar, 5. Auflage, München 2010; Zitiert als Bearbeiter, in Geiger / Khan / Kotzur, EUV/AEUV.
- Gosch, Dietmar* KStG, Kommentar, 2. Auflage, Herausgegeben von Gosch, Dietmar; Bearbeitet von Bauschatz, Peter / Lambrecht, Claus u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in Gosch, KStG.
- Grefe, Cord* Unternehmenssteuern, 14. Auflage, Herne 2011.
- Groh, Manfred* Trennungs- und Transparenzprinzip im Steuerrecht der Personengesellschaften, ZIP 1998, S. 89 – 95.
- Grotherr, Siegfried* Kritische Bestandsaufnahme der steuersystematischen und betriebswirtschaftlichen Unzulänglichkeiten des gegenwärtigen Organschaftskonzepts, StuW 1995, S. 124 – 150.
- Haase, Florian* Die grenzüberschreitende Organschaft – eine Bestandsaufnahme, BB 2009, S. 980 – 987.
- Haase, Florian* Internationales und Europäisches Steuerrecht, 3. Auflage, Heidelberg 2011.
- Hackmann, Johannes* Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, StuW 1980, S. 318 – 324.
- Hahn, Hartmut* Im Westen nichts Neues – Überlegungen zur Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Papillon“, IStR 2009, S. 198 – 202.
- Hahn, Hartmut* Der Einfluss des Thomas von Aquin auf die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, StuW 2004, S. 167 – 177.
- Heger, Karin* Körperschaft- und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip, Beih. DStR 2009, S. 117 – 122.
- Heidner, Hans-Hermann* Grundzüge der Organschaft im Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuerrecht, DStR 1988, S. 87 – 90.

- Hennrichs, Joachim / Lehmann, Ulrike* Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung, *StuW* 2007, S. 16 – 21.
- Herrmann, Carl / Raupach, Arndt / Heuer, Gerhard* KStG, Kommentar, Loseblattsammlung, Bd. 10, 222. Erg.Lfg., Köln 2006, Begründet von Mrozek, Alfons / Kennerknecht, Albert, Fortgeführt von Herrmann, Carl / Raupach, Arndt / Heuer, Gerhard, Bearbeitet von Link, Matthias / Lüdemann, Peter u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in Herrmann/Raupach/Heuer, KStG.
- Herzig, Norbert* Vorschlag einer GKKB Richtlinie, Internetausgabe Handelsblatt vom 18.03.2011.
- Herzig, Norbert* Organschaft, Stuttgart 2003, Herausgegeben von Herzig, Norbert, Bearbeitet von Kessler, Wolfgang / Kirchhof, Paul u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in Herzig, Organschaft.
- Herzig, Norbert* Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union, *StuW* 2006, S. 156 – 164.
- Herzig, Norbert* CCCTB-Projekt und Zukunft der Konzernbesteuerung (III), *FR* 2009, S. 1037 – 1042.
- Herzig, Norbert* Perspektiven der Ermittlung, Abgrenzung und Übermittlung des steuerlichen Gewinns, *DB* 2012, S. 1 – 9.
- Herzig, Norbert* Die Gewerbesteuer als dominierende Unternehmensteuer, *DB* 2007, S. 1541 – 1548.
- Herzig, Norbert* Vorschlag einer GKKB-Richtlinie, Internetausgabe Handelsblatt, 18.03.2011.
- Herzig, Norbert / Rieck, Ulrich* Europäisierung der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung im Gefolge der Tomberger-Entscheidung, *IStR* 1998, S. 309 – 320.
- Herzig, Norbert / Wagner, Thomas* EuGH-Urteil „Marks & Spencer“ – Begrenzter Zwang zur Öffnung nationaler Gruppenbesteuerungssysteme für grenzüberschreitende Sachverhalte, *DStR* 2006, S. 1 – 12.
- Herzig, Norbert / Wagner, Thomas* Zukunft der Organschaft im EG-Binnenmarkt, *DB* 2005, S. 1 – 9.
- Heydt, Volker* Bundesregierung: Grünbuch der deutsch-französischen Zusammenarbeit zur Unternehmensbesteuerung, *EuZW* 2012, S. 166.
- Hobe, Stephan* Europarecht, 6. Auflage, München 2011.
- Homburg, Stefan* Die Zinsschranke – eine beispiellose Steuerinnovation, *FR* 2007, S. 717 – 728.

- Hottmann, Jürgen / Grobshäuser, Uwe / Hübner, Heinrich / Meermann, Albert / Schaeberle, Jürgen / Zimmermann, Reimar* Die GmbH im Steuerrecht, Achim 2002.
- Hüsing, Silke* Methoden zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung und die Wirkung ausländischer Verluste im deutschen internationalen Ertragsteuerrecht, Steuer Stud. 2007, S. 312 – 324.
- Institut für Finanzen und Steuern e.V.* Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, Bearbeitet von Hey, Johanna / Haas, Wolfgang / Herzig, Norbert / Hirte, Heribert / Kesler, Wolfgang / Kröner, Michael / Rennings, Peter / Rödder, Thomas, IFSt-Schrift Nr. 471, Berlin 2011.
- Isensee, Josef* Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, 2. Auflage, Berlin 2001.
- Jacobs, Otto H.* Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 4. Auflage, München 2009, Herausgegeben von Jacobs, Otto H., Bearbeitet von Jacobs, Otto H. / Scheffler, Wolfram / Röhrs, Bernhard; Zitiert als Jacobs, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform.
- Jäger, Birgit / Lang, Friedbert* Körperschaftsteuer, 18. Auflage, Achim 2009.
- Janke, Madeleine* Periodisierung, Objektivierung und Vorsicht bei Vermögensgegenständen und Schulden, StuW 1994, S. 214 – 231.
- Jochum, Heike* Organschaft versus Gruppenbesteuerung: Ist der Ergebnisabführungsvertrag als Organschaftsvoraussetzung bei der Körperschaftsteuer verzichtbar?, FR 2005, S. 577 – 585.
- Kahle, Holger / Dahlke, Andreas / Schulz, Sebastian* Der Richtlinienvorschlag zur CCCTB – Anmerkungen aus Theorie und Praxis, Ubg 2011, S. 491 – 503.
- Kerath, Andreas* Maßstäbe zur Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Berücksichtigung des Verständigungsverfahrens, Dissertation, Hamburg 1995.
- Keß, Thomas* Kein Verfassungsgebot rechtsformneutraler Besteuerung?, FR 2006, S. 869 – 871.
- Kessler, Wolfgang* Grundsatz der Einmalbesteuerung und Einmalberücksichtigung von Verlusten bei Kapitalgesellschaften – Widerlegung der Symmetriethese, FR 2011, S. 754 – 756.
- Kessler, Wolfgang / Kahl, Ilona* Forderungsverzicht – Anschaffungskosten, Herstellungskosten, Erhaltungsaufwand?, DB 2002, S. 2236 – 2238.
- Kirchhof, Paul* Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 319 – 329.

- Kirchhof, Paul* Der Karlsruher Entwurf und seine Fortentwicklung zu einer einheitlichen Ertragsteuer, *StuW* 2002, S. 3 – 22.
- Kirchhof, Paul / Söhn, Hartmut / Mellinghoff, Rudolf* EStG, Kommentar, Loseblattsammlung, Bd. 1, 227. Erg.-Lfg., Heidelberg 2012, Herausgegeben von Kirchhof, Paul / Söhn, Hartmut / Mellinghoff, Rudolf, Bearbeitet von Drüen, Klaus-Dieter / Keß, Thomas u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in Kirchhof / Söhn / Mellinghoff, EStG.
- Klarmann, Stefanie* Körperschaftssteuerliche Organschaft – Entstehung, Inhalt und Problematik der bestehenden deutschen Regelung, *IFSt Schrift-Nr. 440*, Stand Dezember 2006.
- Klein, Franz / Stihl, Hans Peter / Wassermeyer, Franz / Piltz, Detlev / Schaumburg, Harald* Unternehmen Steuern, Festschrift für Hans Flick, Köln 1997, Herausgegeben von Klein, Franz / Stihl, Hans Peter / Wassermeyer, Franz / Piltz, Detlev / Schaumburg, Harald, Bearbeitet von Mössner, Manfred / Lang, Joachim u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in FS Flick.
- Klement, Jan Henrik* Vom Nutzen einer Theorie, die alles erklärt, *JZ* 2008, S. 756 – 763.
- Köllen, Josef / Vogl, Elmar / Wagner, Edmund* Lehrbuch Körperschaftsteuer, 2. Auflage, Herne 2010.
- Köster, Beate-Katrin* StSenkG: Befreiung innerkonzernlicher Beteiligungserträge, *FR* 2000, S. 1263 – 1269.
- KPMG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft* Statistik zu Körperschaftsteuersätzen im EU-Vergleich, Stand Januar 2011.
- Kraft, Gerhard* Die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, Dissertation, Heidelberg 1991.
- Krause, Rüdiger / Veelken, Winfried / Vieweg, Klaus* Recht der Wirtschaft und der Arbeit in Europa, Gedächtnisschrift für Wolfgang Blomeyer, Herausgegeben von Krause, Rüdiger / Veelken, Winfried / Vieweg, Klaus; Zitiert als Bearbeiter, in GS Blomeyer.
- Krebühl, Hans-Herbert* Konzernbesteuerung und Umstrukturierungen: Reformbedarf aus Sicht der Wirtschaft, *StbJb* 2001/2002, S. 21 – 51.
- Kuhr, Johannes / Herzig, Norbert* Realisations- und Imparitätsprinzip im Richtlinienentwurf der GKKB, *StuW* 2011, S. 305 – 322.
- Lang, Joachim* Reform der Unternehmensbesteuerung auf dem Weg zum europäischen Binnenmarkt und zur deutschen Einheit, *StuW* 1990, S. 107 – 129.
- Lang, Joachim* Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke, Köln 1995, Herausgegeben von Lang, Joachim, Bearbeitet von Kirchhof, Paul / Raupach, Arndt u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in FS Tipke.
- Larenz, Karl* Richtiges Recht – Grundzüge einer Rechtsethik, München 1979.

- Lehner, Moris* Wettbewerb der Steuersysteme im Spiegel europäischer und US-amerikanischer Steuerpolitik, *StuW* 1998, S. 159 – 173.
- Lenz, Martin / Seroin, Patrick / Handwerker, Eva* Die französische Gruppenbesteuerung – ein Modell für Deutschland?, *DB* 2012, S. 365 – 372.
- Locher, Peter / Rolli, Bernard / Spori, Peter* Internationales Steuerrecht in der Schweiz, Festschrift Walter Ryser, Herausgegeben von Locher, Peter / Rolli, Bernard / Spori, Peter, Bearbeitet von Amonn, Toni / Reich, Markus u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in *FS Ryser*.
- Lüdicke, Jürgen / Kempf, Andreas / Brink, Thomas* Verluste im Steuerrecht, Baden-Baden 2010, Herausgegeben von Lüdicke, Jürgen / Kempf, Andreas / Brink, Thomas, Bearbeitet von Mössner, Manfred / Viebrock, Björn u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in *Lüdicke / Kempf / Brink, Verluste im Steuerrecht*.
- Mitschke, Joachim* Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, *StuW* 1980, S. 122 – 134.
- Mitschke, Wolfgang* Keine grenzüberschreitende Organschaft zum europarechtlichen „Nulltarif“, *DStR* 2010, S. 1368 – 1372.
- Monopolkommission Systemwettbewerb* Sondergutachten 27, Baden-Baden 1998.
- Mössner, Jörg Manfred / Seeger, Siegbert* KStG, Kommentar, Loseblattsammlung, Bd. 2, 51. Erg.-Lfg., Herne 2010, Herausgegeben von Mössner, Jörg Manfred / Seeger, Siegbert, Bearbeitet von Müller, Thomas / Stein, Klaus u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in *Mössner/Seeger, KStG*.
- Mössner, Manfred* Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Auflage, Köln 2005, Herausgegeben von Mössner, Manfred / Baumhoff, Hubertus / Piltz, Detlev Jürgen / Greif, Martin / Stadie, Holger / Henkel, Udo W. / Strunk, Günther / Menck, Thomas; Zitiert als Bearbeiter, in *Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen*.
- Müller, Nadine* Ertragssteuerrechtliche Fragen bei der Grenzüberschreitung von Kapitalgesellschaften innerhalb der Europäischen Union, Dissertation, Berlin 2005.
- Müller, Thomas / Stöcker, Ernst* Die Organschaft, 8. Auflage, Herne 2011.
- Müller, Ursula* Imparitätsprinzip und Erfolgsermittlung, *DB* 1996, S. 689 – 695.
- Münch, Ingo von / Kunig, Philip* GG, Kommentar, Bd. 1, 6. Auflage, München 2012, Begründet von Münch, Ingo von, Herausgegeben von Kunig, Philip, Bearbeitet von Kämmerer, Jörn Axel / Trute, Hans-Heinrich u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in *Münch/Kunig, GG*.
- Münchener Symposion* Steuern auf ausländische Einkünfte, München 1985.

- Niehren, Christoph* Perspektiven der Körperschaftsteuerlichen Organschaft, Dissertation, Berlin 2011.
- Niemeier, Gerhard / Schlierenkämper, Klaus-Peter / Schnitter, Georg / Wendt, Wilhelm* Einkommensteuer, 22. Auflage, Achim 2009.
- Nücken, Sandro* Steuerwettbewerb und Freiheit, FAZ vom 30.07.2010, S. 10.
- Oestreicher, Andreas* Konzernbesteuerung in Europa – Zum Vorschlag einer konsolidierten Körperschaftssteuerlichen Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, StuW 2002, S. 342 – 356.
- Parteien und Bundestagsfraktionen von CDU/ CSU sowie FDP* Wachstum.Bildung.Zusammenhalt. Der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP., Oktober 2009.
- Pieper, Stefan Ulrich* Subsidiaritätsprinzip – Strukturprinzip der Europäischen Union, DVBl. 1993, S. 705 – 712.
- Prasse, Christoph* Die Unternehmenssteuerreform 1999/2000, Dissertation, Frankfurt 2003.
- Progl, Michael* Der Prinzipienbegriff, Dissertation, München 2001.
- Rauenbusch, Bruno* Unternehmenssteuerreform 2008: Steuerliche Vorteilhaftigkeit des Formwechsels einer Kapital- in eine Personengesellschaft, DB 2008, S. 656 – 664.
- Rautenstrauch, Gabriele / Lenz, Martin* Der Richtlinienentwurf zur Gemeinsamen konsolidierten KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB), DB 2011, S. 726 – 731.
- Reis, Monique* Die Körperschaftsbesteuerung des Konzerns als wirtschaftliche Einheit, Dissertation, Frankfurt 1995.
- Remplik, Alexander* Die grenzüberschreitende Organschaftbesteuerung in Deutschland, Dissertation, Berlin 2007.
- Reuter, Hans-Peter* Die Besteuerung der verbundenen Unternehmen, München 1970.
- Richter, Lutz* Aktuelle Entwicklungen zur Berücksichtigung finaler ausländischer Betriebsstättenverluste im Ansässigkeitsstaat, BB 2010, S. 2734 – 2739.
- Ritter, Wolfgang* Steuerliche Perspektiven für den Standort Deutschland, BB 1994, S. 77 – 85.
- Ritter, Wolfgang* Steuerfreiheit ausländischer Schachteldividenden, BB 1994, S. 509 – 516.
- Rogge, Stefan* Die Europarechts(in-)konformität der Vorschriften zur Körperschaftssteuerlichen Organschaft, Dissertation, Hamburg 2011.

- Rütschi, Martin* Konfliktpotential in Holdingstrukturen (Finanzhoheit und Zentralisierungsgrad im Spannungsfeld), Neue Züricher Zeitung vom 14.12.1994, S. 15.
- Schaumburg, Harald* Systemdefizite im internationalen Steuerrecht, StuW 2000, S. 369 – 377.
- Schaumburg, Harald* Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, Köln 2011.
- Scheffler, Wolfram* Besteuerung von Unternehmen I, 11. Auflage, Heidelberg 2009.
- Schiltz, Christoph* EU Wirtschaftsregierung – Merkel gerät unter Druck, Internetausgabe Die Welt vom 05.02.2011.
- Schipporeit, Erhard* Ziele und Möglichkeiten einer Unternehmungsteuer, StuW 1980, S. 190 – 199.
- Schlotter, Carsten* Verfassungsrechtliche Grenzen bei der Ausgestaltung des Steuerbilanzrechts, FR 2007, S. 951 – 959.
- Schmidlin, Lorenz* Das Prinzip der Periodizität in der Gewinnbesteuerung, Dissertation, Winterthur 1956.
- Schmidt, Ludwig* EStG, Kommentar, 30. Auflage, München 2011, Begründet von Schmidt, Ludwig, Herausgegeben von Dreseck, Walter, Bearbeitet von Glanegger, Peter / Seeger, Siegbert F. u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in Schmidt, EStG.
- Schneider, Dieter* Körperschaftsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, StuW 1975, S. 97 – 112.
- Schnitger, Arne* Europäischer Gerichtshof verwirft Besteuerung von Portfoliodividenden, DB0462049.
- Schreiber, Ulrich* Besteuerung der Unternehmen, 2. Auflage, Berlin 2008.
- Schubert, Christian / Schäfers, Manfred* Unternehmenssteuern sollen angenähert werden, Internetausgabe FAZ vom 06.02.2012.
- Schuhmann, Helmut* Die Organschaft, 3. Auflage, Bielefeld 2001.
- Schwenke, Michael* Grenzüberschreitender Verlusttransfer – EuGH Rechtsprechung und Reaktionen des Gesetzgebers, Ubg 2010, S. 325 – 329.
- Sedemund, Jan* Grenzüberschreitende Berücksichtigung von Betriebstättenverlusten, DB 2008, S. 1120 – 1123.
- Senger, Thomas* Reform der deutschen Konzerntragsbesteuerung, Dissertation, Köln 1997.
- Smith, Adam* Der Wohlstand der Nationen, München 1974, aus dem Englischen von Recktenwald, Horst.

- Spengel, Christoph / Schaden, Michael* Besteuerung von Erfolgen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Kapitalgesellschaften, DStR 2003, S. 2192 – 2201.
- Spiegel Online* Hollande macht Front gegen Merkel, Internetausgabe Der Spiegel vom 16.03.2012.
- Spindler, Wolfgang / Tipke, Klaus / Rödder, Thomas* Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg, Herausgegeben von Spindler, Wolfgang / Tipke, Klaus / Rödder, Thomas, Bearbeitet von Drüen, Klaus-Dieter / Lang, Joachim u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in FS Schaumburg.
- Stapperfend, Thomas* Die Unternehmensbesteuerung in den Entwürfen zur Reform des Einkommensteuerrechts, FR 2005, S. 74 – 82.
- Streck, Michael* KStG, Kommentar, Herausgegeben von Streck, Michael, Bearbeitet von Olgemöller, Herbert / Alvermann, Jörg u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in Streck, KStG.
- Strobl, Elisabeth* Plädoyer für das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip in der Steuerbilanz, StbJb 1994/95, S. 77 – 96.
- Strunk, Günther / Wassermeyer, Franz / Kaminski, Bert* Unternehmenssteuerrecht und Internationales Steuerrecht, Gedächtnisschrift für Dirk Krüger, Herausgegeben von Strunk, Günther / Wassermeyer, Franz / Kaminski, Bert, Bearbeitet von Kessler, Wolfgang / Frotscher, Gerrit u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in GS Krüger.
- Stüdemann, Klaus* Grundformen der Einnahmenbesteuerung, StuW 1985, S. 141 – 159.
- Tipke, Klaus* Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?, StuW 1971, S. 2 - 17.
- Tipke, Klaus* Das Nettoprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werkstorprinzips, BB 2007, S. 1525 – 1533.
- Tipke, Klaus* Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Auflage, Köln 2000.
- Tipke, Klaus* Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Auflage, Köln 2003.
- Tipke, Klaus* Steuergerechtigkeit, Köln 1981.
- Tipke, Klaus* Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, Köln 1993.
- Tipke, Klaus / Lang, Joachim* Steuerrecht, 20. Auflage, Köln 2010, Begründet von Tipke, Klaus, Fortgeführt von Lang, Joachim / Seer, Roman / Hey, Johanna / Reiß, Wolfram / Montag, Heinrich / Englisch, Joachim; Zitiert als Bearbeiter, In Tipke / Lang, Steuerrecht.
- Vedder, Christoph / Heintschel von Heinegg, Wolf* EUV/AEUV, Kommentar, Baden-Baden 2012, Herausgegeben von Vedder, Christoph / Heintschel von Heinegg, Wolf, Bearbeitet von Pache, Eckhard / Rosenau, Henning u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in Vedder/Heintschel von Heinegg, EUV/AEUV.

- Vogel, Klaus* Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des materiellen Körperschaftssteuerrechts, *StuW* 1993, S. 380 – 388.
- Vogel, Klaus* Internationales Steuerrecht, *DStZ* 1997, S. 269 – 281.
- Vogel, Klaus / Lehner, Moris* DBA, Kommentar, 5. Auflage, München 2008, Begründet von Vogel, Klaus, Herausgegeben von Lehner, Moris, Bearbeitet von Pöllath, Reinhard / Stockmann, Frank u.a.; Zitiert als Bearbeiter, in Vogel / Lehner, DBA.
- Wagner, Thomas* Konzeption einer Gruppenbesteuerung, Dissertation, Köln 2006.
- Wernsmann, Rainer / Nippert, Allit* Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung im Konzern, *FR* 2006, S. 153 – 163.
- Wiegel, Michaela* Der amtsinhabende Herausforderer, *FAZ* vom 18.04.2012, S. 3.
- Wilke, Kay-Michael* Lehrbuch Internationales Steuerrecht, 10. Auflage, Herne 2010.
- Zeit Online* Sarkozy nimmt sich Deutschland zum Vorbild, Internetausgabe Die Zeit vom 28.10.2011.

GLIEDERUNG

A. Einleitung	1
I. Gang der Untersuchung	1
II. Grundprinzipien.....	2
B. Strukturprinzipien des Steuerrechts vor dem Hintergrund des Grünbuchs von Deutschland und Frankreich	4
I. Das Grünbuch	4
1. Entstehungsgeschichte	4
2. Politischer Hintergrund	5
a) Allgemeines	5
b) Politischer Zusammenhang mit dem GKKB Richtlinienvorschlag.....	6
c) Politische Bewertung	7
3. Ökonomische und Wettbewerbspolitische Dimension von Konvergenz bei der Unternehmenssteuer	8
a) Sichtweise des Grünbuchs	8
b) Finanzwissenschaftliche Sicht	8
c) Freiheitssichernde Wirkung des Steuerwettbewerbs	9
d) Ergebnis	9
4. Gesamtergebnis zum Hintergrund des Grünbuchs.....	11
II. Die Grundprinzipien der Körperschaftsteuer im Rahmen der Organschaft als Konvergenzgegenstand	11
1. Die deutsche Rechtslage	11
a) Aktuelle Konzeption der Organschaft	11
aa) Allgemeines.....	11
(1) Historische Entwicklung	11
(2) Bedeutung.....	12
bb) Die Voraussetzungen einer wirksamen körperschaftssteuerlichen Organschaft nach den §§ 14 bis 19 KStG	12

(1) Organträger.....	12
(2) Organgesellschaft	14
(3) Finanzielle Eingliederung.....	15
(4) Wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung	16
(5) Gewinnabführungsvertrag.....	16
cc) Rechtswirkungen wirksame körperschaftssteuerliche Organschaft.....	17
b) Das Leistungsfähigkeitsprinzip	18
aa) Entwicklung und Grundlage	18
bb) Das Prinzip.....	19
cc) Anwendung auf die Körperschaftsteuer.....	20
c) Objektives Nettoprinzip als Konkretisierung.....	22
aa) Das Prinzip	22
bb) Durchbrechungen.....	23
d) Trennungsprinzip	23
aa) Grundsätzliches	23
bb) Mögliche Durchbrechung des Gebots der Rechtsformneutralität durch das Trennungsprinzip	24
e) Das Welteinkommensprinzip.....	26
aa) Grundsätzliches	26
bb) Durchbrechungen.....	27
(1) Beschränkte Steuerpflicht.....	27
(2) Doppelbesteuerungsabkommen.....	28
(3) Symmetrieprinzip	31
(a) Grundprinzip.....	31
(b) Europarechtliche Bedenklichkeit	32
f) Die interprinzipiellen Verhältnisse.....	36
g) Die Prinzipien im Rahmen der Organschaft.....	37
2. Französische Rechtslage	39
a) Konzeption der französischen Gruppenbesteuerung allgemein.....	39
b) Das Territorialitätsprinzip.....	40
3. Das Grünbuch	41
a) Reformvorschläge zur Organschaft als Wegbereiter des Grünbuchvorschlags.....	41
aa) Reformmodell des Instituts für Finanzen und Steuern (IFSt).....	41
bb) Einkommenszurechnungsmodell Bayrisches Finanzministerium	43
cc) Gruppenbeitragsmodell Hessisches Finanzministerium	43

dd) Bericht Facharbeitsgruppe Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung.....	44
ee) Zwischenergebnis.....	46
b) Der Grünbuchvorschlag.....	47
4. Bewertung der Konvergenzmöglichkeiten.....	47
a) Abwägung und Lösungsvorschlag hinsichtlich der Kollision zwischen Territorialitätsprinzip und Welteinkommensprinzip.....	48
b) Abwägung der Modelle vor dem Hintergrund des Grünbuchs.....	52
c) Ergebnis	53
 III. Die Grundprinzipien vor dem Hintergrund der Besteuerung konzerninterner Dividenden.....	54
1. Deutsche Rechtslage	54
a) Bisherige Konzeption.....	54
b) Leistungsfähigkeitsprinzip.....	55
c) Trennungsprinzip	55
d) Europarechtliche Bedenklichkeit.....	56
2. Französische Rechtslage	57
3. Konvergenzvorschläge nach dem Grünbuch	57
4. Ergebnis	58
 C. Der Richtlinienvorschlag zu einer GKKB und die immanenten Prinzipien	59
 I. Historische Entwicklung der Konvergenzbemühungen bei der Unternehmensbesteuerung.....	59
 II. Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage	60
1. Gegenstand des Vorschlags	60
2. Prinzipien im Rahmen der GKKB	62
a) Das Realisationsprinzip	62
b) Das Periodizitätsprinzip.....	63
c) Weitere Prinzipien	64
3. Bewertung des Vorschlags zur GKKB	64
 III. Primärrechtliche Möglichkeit der Einführung einer GKKB.....	67
1. Rechtsgrundlage.....	67
2. Der Grundsatz der Subsidiarität im Verhältnis zur GKKB.....	68

D. Gesamtergebnis	72
I. Umsetzbarkeit Grünbuch und GKKB.....	72
1. Grünbuch.....	72
2. GKKB	74
3. Folgerungen	74
II. Ordnung der Prinzipien	75
III. Gesamtfolgerung.....	77

A. Einleitung

I. Gang der Untersuchung

Die vorliegende Arbeit setzt sich mit den Grundprinzipien des deutschen Ertragssteuerrechts auseinander. Vornehmlich ist dabei das Unternehmenssteuerrecht, hier jenes der Körperschaften, Gegenstand der Betrachtungen. Als roter Faden dient im Wesentlichen das am 06.02.2012 durch den französischen Staatspräsidenten und die deutsche Bundeskanzlerin vorgestellte Grünbuch zu „Konvergenzpunkte(n) bei der Unternehmensbesteuerung“.¹ Aus diesem werden exemplarisch das Feld der Organschaft sowie die Frage der konzerninternen Dividendenbesteuerung behandelt, anhand derer sich neben systematischen Problemen vor allem europarechtliche Fragen illustrieren lassen, die aus der Vereinzelung der direkten Steuern im Spannungsverhältnis zu einem gemeinsamen Binnenmarkt resultieren. Nach der Darstellung der Konzeptionen finden die in diesem Zusammenhang als strukturbildende Elemente wesentlichen Prinzipien mit wichtigen Durchbrechungen abstrakt Darstellung und sie werden in ihre Bedeutung für das jeweilige Themenfeld hinterleuchtet. In diesem Zusammenhang wird auch auf die meines Erachtens zum Teil sehr drängende Rolle des Europarechts hingewiesen und dessen Bedeutung für die jeweilige Rechtsfrage herausgearbeitet. Hiernach wird eine kurze Darstellung der französischen Rechts- und Prinzipienlage geleistet, der die Umschreibung des Grünbuchvorschlages folgt. Schließlich findet eine Gesamteinordnung statt, bei der neben Einzelfragen auch Bedeutung und Verhältnis der Grundprinzipien zueinander in den Blick rücken. Hierbei werden auch mögliche Reformvarianten bei der systematischen Grundlegung erarbeitet.

Angesichts der Einbindung Deutschlands und Frankreichs in die EU, die ungeachtet dieser bilateralen Konvergenzbemühungen vor dem Hintergrund globaler Entwicklungen zunehmend fast notwendig als Gesamtwirtschaftsraum, auch steuerrechtlich, in den Blick rückt, fehlt schließlich auch nicht der Überblick über den Vorschlag einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage bei der Einkommensermittlung im Körperschaftsteuerrecht, mit exemplarischer Behandlung zweier enthaltener Grundsätze zur Gewinnermittlung.

¹ Grünbuch der deutsch-französischen Zusammenarbeit – Konvergenzpunkte bei der Unternehmensbesteuerung, Februar 2012 (nachfolgend nur noch „Grünbuch“).

Arrondierend wird eine Einschätzung zu den behandelten Einzelfeldern des Grünbuchs sowie der GKKB vorgenommen. Zudem werden die Prinzipien in ihrem jeweiligen Verhältnis zueinander zusammengefasst und die Ergebnisse der Arbeit, werden bezüglich der Auswirkungen auf die Grundsätze und die Realisierungsaussichten der Initiativen erörtert.

II. Grundprinzipien

Wie beschrieben sollen dieser Betrachtung die Grundprinzipien des Ertragssteuerrechts als wesentliche Basis dienen. Um zu ermessen wobei es bei dem Begriff des Prinzips als solchem geht und welche Rolle dieses im Rahmen der konkreten Anwendung übernehmen kann, ist es sinnvoll sich zunächst dessen Bedeutung vor Augen zu führen. Etymologisch leitet sich das Wort Prinzip vom lateinischen „principum“ ab, welches mit Ursprung oder auch Grundlage zu übersetzen ist.² Das deutsche Prinzip wird indes als feste Regel, die jemandem als Richtschnur sowie Leitung seines Denkens und Handelns dient, definiert.³

Diese allgemeine Bedeutung kann sich möglicherweise von der Bedeutung im Rahmen einer Einzelwissenschaft, namentlich der Rechtswissenschaft, unterscheiden. Um also zu erfassen ob diese allgemeine Wortbedeutung auch die rechtliche Dimension des Begriffes spiegelt, ist danach zu fragen mit welchem Hintergrund Prinzipien in unserem Rechtssystem aufgefasst werden. Jene sind richtungweisende Maßstäbe, die im Rahmen eines ethischen Konsenses eine Basis für rechtliche Entscheidungen auf Grundlage rationaler Argumentationsverfahren schaffen.⁴ Sie unterscheiden sich von Einzelnormen dadurch, dass sie keine Rechtsfolgen bestimmen, stets nur relative Optimierungsgebote sind und damit der Konkretisierung bedürfen.⁵ Hierin wird deutlich, dass Prinzipien ohne Anwendung bei der normativen Ausformung im Einzelnen, nur wirkungslose dogmatische Hülsen bleiben, da sie aufgrund der fehlenden Rechtsfolge für sich genommen nie Wirkung entfalten könnten.

Auf die allgemeinsprachliche Bedeutung rekurrierend, kann schon von der lateinischen Bedeutung des Ursprungs gesagt werden, dass das Gepräge des rechtlichen Prinzips hierin sehr zutreffend erfasst wird. Dies begründet sich

² Duden, Das große Wörterbuch der deutschen Sprache, Bd. 5, S. 2043.

³ Duden, Das große Wörterbuch der deutschen Sprache, Bd. 5, S. 2043.

⁴ Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rn. 11; Birk, in FS Schaumburg, S. 8.

⁵ Progel, Der Prinzipienbegriff, S. 88; Klement, JZ 2008, S. 756.

daraus, dass das Prinzip die konsentrierte Basis ist, von der aus die konkreten Normen entwickelt werden oder gegen welche diese nicht verstoßen dürfen. Mithin bilden sie den Regelungsrahmen dem die dogmatische Einbettung der Einzelnormen entspringen kann, also den Ursprung. Auch unter die allgemeine deutsche Definition kann das juristische Prinzip als rechtliche Grundwertung, die bereits die Normentstehung mit lenkt und leitet treffend subsumiert werden.

Einzelne Rechtsprinzipien lassen sich untereinander wiederum nach dem Grad der Wirkmacht und der Konkretetheit differenzieren.

Es existieren als erste Stufe allgemeine Prinzipien des Rechtsstaates, die das System insgesamt tragen, verfassungsrechtlich fundiert, aber dabei sehr allgemein sind.⁶ Auf der nächsten Ebene finden sich die ausformenden Grundsätze für die tragenden Systemprinzipien.⁷ Diese sind als notwendiger erster Konkretisierungsschritt für die Anwendung des Prinzips auf die Normgestaltung aufzufassen. Schließlich bestehen noch einfachgesetzliche Maßgaben, die nicht einer verfassungsrechtlichen Verpflichtung entspringen, sondern eine folgerichtige Weiterentwicklung des Steuerrechts nach einheitlichen Grundsätzen sichern sollen.⁸ Vor dem Hintergrund der im Steuerrecht verhältnismäßig hohen Volatilität der Regelungen scheint dies hier besonders angezeigt.

Hinzuweisen bleibt darauf, dass die diversen Prinzipien nicht immer in Reinform zu verwirklichen sind. Dies liegt in der Prinzipienvielfalt des Rechts begründet.⁹ Bei der Normsetzung ist der Widerstreit zwischen Einzelprinzipien regelmäßig durch eine Gewichtung sowie die Anwendung praktischer Konkordanz aufzulösen. Vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Stoßrichtungen beispielsweise solcher Regeln, die in gleichheitsrechtlichen Erwägungen gründen und solchen, die freiheitsrechtlich hergeleitet werden, ist dies auch geboten. Die stringente Gestaltung der Normen im Einzelnen unter Beachtung der durch die Prinzipien vorgegebenen Richtung obliegt damit dem Gesetzgeber.¹⁰ Bei alledem sind diese Grundsätze nicht explizit dem Gesetz entnehmbar, vielmehr müssen diese durch induktive Schlüsse herausgestellt werden.¹¹ Ausblickend auf die im Folgenden

⁶ Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. 1, S. 69; Birk, Steuerrecht, § 1, Rn. 45.

⁷ Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rn. 14.

⁸ Tipke, StuW 1971, S. 2.

⁹ Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rn. 12.

¹⁰ Larenz, Richtiges Recht, S. 23.

¹¹ Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. 1, S. 70.

rahmungebende Betrachtung bilateraler und gesamteuropäischer Angleichungsintentionen wird bereits ein Punkt erkennbar, der allein eingedenk der heftigen nationalen Dispute bei der Steuerrechtssetzung erhebliches Konfliktpotential birgt. Denn bei der dann vorzunehmenden gemeinsamen Festlegung der anzuwendenden Prinzipien sowie deren Auslegung würden national abweichende Vorverständnisse hinsichtlich des Rechtssystems und sonstige steuerkulturelle Prägungen hervortreten. Mithin verlangt eine gelingende Angleichung zwar keine Negierung tradierter Prinzipien, aber die Anpassung nationaler Gegebenheiten an einen gemeinsamen Konsens und vor allem die Offenheit an einigen Stellen die Einschränkung von Prinzipien zu Gunsten gemeinsamer Grundsätze hinzunehmen. Auch diese Frage wird den Gang der weiteren Überlegungen begleiten.

B. Strukturprinzipien des Steuerrechts vor dem Hintergrund des Grünbuchs von Deutschland und Frankreich

I. Das Grünbuch

Zur Verdeutlichung des Zusammenhanges, in welchem sich bei dem Konvergenzprojekt zwischen Deutschland und Frankreich die Grundprinzipien der Besteuerung im Ertragssteuerrecht bewähren werden müssen soll das Grünbuch zunächst in den Kontext der politischen Entwicklung gesetzt werden. Dabei fließen neben der politischen Betrachtung auch finanzwissenschaftliche und ökonomische Erwägungen ein.

1. Entstehungsgeschichte

Am Montag, den 06.02.2012 stellten die Kanzlerin der Bundesrepublik Deutschland, Dr. Angela Merkel und der damalige französische Staatspräsident Nicolas Sarkozy in Paris ein gemeinsames Grünbuch der beiden Staaten zu Konvergenzpunkten bei der Unternehmensbesteuerung vor. Hierin liege erstmals eine gemeinsame Studie vor, die sich mit der deutsch-französischen Unternehmensbesteuerung befasse, worin ein starkes Signal für eine effektivere Gestaltung des gesamteuropäischen Binnenmarktes liege.¹² Seinen Ursprung nahm dieses Projekt bereits am 02.08.2010. Von diesem Tag datiert ein Auftrag des französischen Präsidenten an den dortigen

¹² Bericht des Bundesministeriums der Finanzen:
http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_54/DE/Wirtschaft__und__Verwaltung/Steuern/20120206.html?__nnn=true.

Rechnungshof einen Bericht zu erstellen, der die Steuersysteme der beiden Länder vergleichen soll.¹³ Im weiteren Verlauf wurde im Herbst 2010, durch die Regierungen der beiden Staaten eine Arbeitsgruppe, unter Federführung des deutschen Bundesministeriums der Finanzen und des französischen „Ministère de l'Economie“, eingesetzt.¹⁴ Diese einigte sich auf sechs besonders aussichtsreiche Konvergenzfelder.¹⁵ Einen weiteren Etappenschritt hin zu dem endgültigen Konzept stellten die Regierungskonsultationen im August 2011 dar. Am 16.08.2011 unterzeichneten Frau Dr. Merkel und Herr Sarkozy eine Vereinbarung, die sich darauf richtete die Körperschaftssteuersätze sowie die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen anzugleichen.¹⁶ Die gesamteuropäische Intention spiegelt sich in der Unterrichtung des Präsidenten des Europäischen Rates, Hermann van Rompuy, hierrüber am nächsten Tag.¹⁷ Der darauffolgende konkrete Prozess der Erarbeitung von Konvergenzmöglichkeiten lief auf die Vorlage am 06.02.2011 hinaus.¹⁸ Deutlich wird, dass Frankreich durch den Bericht seines Rechnungshofes eine wichtige Grundlage gesetzt hat.¹⁹ Dieses erscheint, angesichts der damaligen politischen Positionierung von Herrn Sarkozy Deutschland zum Vorbild nehmen zu wollen, stimmig.

2. Politischer Hintergrund

a) Allgemeines

Hinter dem Einbringen dieses Vorschlags in den Diskussionsprozess steht der Wunsch die wirtschaftliche Integration der Mitgliedsstaaten zu stärken und Richtlinien für mehr steuerliche Konvergenz in der europäischen Union vorzugeben.²⁰ Deutschland und Frankreich sehen sich dabei als Impulsgeber innerhalb der Eurozone und der EU.²¹ Um in den wirtschaftlichen Krisenzeiten eine gute und sichere Zukunft zu gewährleisten, sei es von besonderer Bedeutung eine Stabilitätskultur in Europa zu installieren.²² Hierbei gelte es vor allem die Wettbewerbsfähigkeit der Eurozone zu sichern.²³ Die Steuerpolitik sei dabei ein wichtiges Instrumentarium, um die Haushaltskonsoli-

¹³ Cour des Comptes: Steuern, Abgaben und Sozialabgaben in Frankreich und Deutschland, S. 9.

¹⁴ Grünbuch, S.3.

¹⁵ Grünbuch, S. 3.

¹⁶ Grünbuch, S. 3; Heydt, EuZW, S. 166.

¹⁷ Brief Merkel/Sarkozy vom 17.08.2011, S. 5.

¹⁸ Schubert/Schäfers, FAZ vom 06.02.2012.

¹⁹ So auch Grünbuch, S. 4.

²⁰ Grünbuch, S. 3.

²¹ Grünbuch, S. 3.

²² Sarkozy bei der Vorstellung des Grünbuchs, Internetausgabe Le Monde vom 06.02.2012.

²³ BT.-Drucks. 17/7158, S. 2.

dierung und das Wirtschaftswachstum zu unterstützen.²⁴ Diese Erwägungen fügen sich in die politische Führungsrolle, die Deutschland und Frankreich innerhalb der Europäischen Union vereinnahmen. In Bezug auf Frankreich diente eine Annäherung an die wirtschaftliche Solidität Deutschlands Herrn Sarkozy auch als Wahlkampffidee, von der er allerdings im Endlauf des Wahlkampfes abrückte.²⁵ Deutschland kann durch solche Vorhaben die besonders vertraute politische Beziehung zu Frankreich verdeutlichen, an dessen Bestand etwa durch die starke Betonung der deutsch-polnischen Verbindung in der Vergangenheit Zweifel zu vernehmen waren. Nicht zuletzt kann der bilaterale Ansatz als Zeichen für die tatsächlich angestrebte Praxis einer europäischen Wirtschaftsregierung dienen, die konzeptionell auch einem deutsch-französischen Vorschlag entspringt.

b) Politischer Zusammenhang mit dem GKKB Richtlinien-vorschlag

Dieses Vorhaben steht aber nicht für sich, sondern es soll auch dem Richtlinien-vorschlag zu einer GKKB (Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftssteuer Bemessungsgrundlage) von der Europäischen Kommission Vorschub leisten.²⁶ Hierbei kommt die Frage auf, warum nicht das politische Gewicht der beiden Länder für das Vorantreiben der Beratungen um die GKKB Richtlinie eingesetzt wird. Die GKKB ist ein einheitliches Regelungssystem für die Berechnung einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage.²⁷ Das Grünbuch hingegen zielt auf diverse Maßnahmen im Recht der Unternehmensbesteuerung, die dem Ziel dienen eine weitergehende Konvergenz der Besteuerungsregime herzustellen.²⁸ Es handelt sich also um ein ambitionierteres Anliegen, zu dessen Umsetzung die GKKB Richtlinie nicht hinreichend wäre. Zudem mag in diesem bilateralen Vorgehen auch ein geringes Zutrauen gegenüber der Umsetzungschance dieser Richtlinie vor dem Hintergrund der sehr heterogenen Interessenslagen in der EU²⁹ zum Ausdruck kommen. Die Kommission goutiert das Vorhaben mit der Hoffnung auf einen Anstoß für einen Konvergenzprozess der gesamten EU.³⁰ Eine Divergenz hierzu entsteht aber dadurch, dass an anderer Stelle auf die Abträglichkeit von An-

²⁴ Grünbuch, S. 3.

²⁵ Wiegel, FAZ vom 18.04.2012, S. 3.

²⁶ Grünbuch, S. 3.

²⁷ Europäische Kommission: Richtlinien-vorschlag zu einer GKKB, S. 5.

²⁸ Grünbuch, S. 4.

²⁹ So auch Herzig, Internetausgabe Handelsblatt vom 18.03.2011.

³⁰ Geberth, DB 0466389.

gleichungsbestrebungen in einzelnen Staaten hingewiesen wird.³¹ Zwar ist dies keine einzelstaatliche Handlung, doch ist vor dem Hintergrund des Verhältnisses von 27 zu zwei anzunehmen, dass auch bilaterales Vorgehen für nicht ideal gehalten wird. Solche Bedenken könnten sich daraus speisen, dass darin ein Alleingang gesehen werden könnte, der andere Mitgliedsstaaten weniger anspornt es nachzutun, sondern vielmehr Aversionen gegen die deutsch-französische Verbindung jenseits der europäischen Institutionen schürt. Eine solche Reaktion ist regelmäßig zu beobachten, wenn Deutschland und Frankreich unter Umgehung der EU Organe versuchen der Union einen Beschluss nahezu legen.³² Dieser Vergleich verfängt nicht unmittelbar, da vorliegend eine Anregung gesetzt und keine Verpflichtung begründet werden soll. Dennoch könnten sich die anderen Mitgliedsstaaten ausgeschlossen wähnen, was die Akzeptanz des Anstoßes unterminieren könnte. Aufgrund der weitergehenden Bestrebungen des Grünbuches gegenüber der GKKB erscheint die dualistische Vorgehensweise folgerichtig. Bei der Diskussion um die GKKB wird es entscheidend sein Offenheit zu zeigen, um den Eindruck eines deutsch-französisch determinierten Resultats zu vermeiden.

c) Politische Bewertung

Insgesamt kann eine Angleichungsbestrebung in einem politisch und wirtschaftlich so bedeutungsvollen Bereich wie der Unternehmenssteuer wohl als Ausweis dessen gewertet werden, dass Umwälzungen in krisenhaften Zeiten, tiefgreifende Veränderungen eher ermöglichen. Inwieweit diese Initiative auch auf die mögliche Umsetzung des GKKB Vorschlags der Kommission durchschlagen kann ist fraglich. Für das politische Gelingen des konkreten Projekts wird es auf französischer Seite vor allem wichtig sein den Blick der neuen Führung auf fachliche Vorteile in Vermeidung parteitaktischer Abgrenzung zu lenken.

³¹ Europäische Kommission: Richtlinien vorschlag zu einer GKKB, S. 10.

³² Schiltz, Internetausgabe Die Welt vom 05.02.2011.

3. Ökonomische und Wettbewerbspolitische Dimension von Konvergenz bei der Unternehmenssteuer

a) Sichtweise des Grünbuchs

Nach Auffassung der Grünbuchverfasser kommt der Angleichung der Unternehmensbesteuerung aus ökonomischer Sicht vor allem aufgrund der Folgekosten, die bei der Befolgung der verschiedenen Steuerregime durch die Unternehmen entstehen, herausgehobene Bedeutung zu.³³ Aus den verschiedenen Systemen resultiere ein Wettbewerb zwischen den europäischen Ländern, der keine Vorteile generiere, gleichzeitig aber Wachstum hemme, indem die Unternehmen mit diesen Konkurrenzsystemen arbeiten müssten.³⁴ Durch eine Angleichung der Besteuerung würden Wachstumsimpulse gesetzt, indem bis dato gebundene Kapazitäten freigesetzt werden.³⁵ Zur Bewältigung der Überschuldungskrise bedürfe es genau dieses Anstoßes.³⁶ Der erstrebte Zustand spiegelt sich in der Heterogenität der europäischen Regelungen realiter nicht. Wenngleich Unterschiede bei der Bemessungsgrundlage kurzfristig negierend, so doch sehr anschaulich, illustriert dies die Bandbreite der Besteuerungssätze für Unternehmen. Im Jahr 2011 wurden in Zypern und Bulgarien höchstens 10 % angesetzt, während Frankreich, Belgien und Malta zwischen 33 und 35 % erhoben haben.³⁷

b) Finanzwissenschaftliche Sicht

Fraglich ist wie die Finanzwissenschaft auf diesen Wettbewerb zwischen Steuersystemen blickt. Eine Auffassung orientiert sich daran, dass ökonomische Entscheidungen und der Kapitalverkehr zwischen den Unternehmen unbeeinträchtigt von der Besteuerung erfolgen sollen.³⁸ Dabei hätten sich der Kapitalexport und der Kapitalimport untereinander stets neutral zu verhalten.³⁹ Die ideale Verwirklichung des Modells würde notwendig die weitgehende, sogar globale Steuervereinheitlichung bedeuten.

Jener Auffassung stellen sich die Vertreter der sogenannten Public-Choice Theorie entgegen, insoweit seien einzelne Staaten nicht zu einer effizienten Güterverteilung in der Lage.⁴⁰ Nur eine Konkurrenzsituation zwischen den

³³ Grünbuch, S. 4.

³⁴ Grünbuch, S. 4.

³⁵ Grünbuch, S. 4.

³⁶ Grünbuch, S. 4.

³⁷ KPMG Statistik, Stand Januar 2011.

³⁸ Lehner, StuW 1998, S. 164; Vogel, StuW 1993, S. 387.

³⁹ Vogel, StuW 1993, S. 387.

⁴⁰ Brennan/Buchanan, Besteuerung und Staatsgewalt, S. 6.

Steuerrechtsordnungen wäre geeignet die wirtschaftspolitischen Systeme zu stabilisieren.⁴¹ Eine einheitliche Besteuerung sei dem Wettbewerb abträglich.⁴² Auffällig ist dabei, dass die Vertreter der ersten Auffassung offenbar den Fokus auf den Kapitalverkehr zwischen den Unternehmen legen, während die zweite Auffassung das Funktionieren des steuerpolitischen Systems auf staatlicher Ebene im Auge zu hat. Eine Einordnung soll im weiteren Verlauf vorgenommen werden.

c) Freiheitssichernde Wirkung des Steuerwettbewerbs

Die oben dargelegte Bandbreite der Steuersätze zeigt die dahinter liegenden unterschiedlichen Systeme und Rechtstraditionen. Hierin sehen die Autoren des Grünbuchs eine Gefährdung für die bestmögliche Ausschöpfung von Wachstumspotentialen. An dieser Herangehensweise wird bemängelt, dass die freiheitssichernde Dimension steuerlichen Wettbewerbs nicht hinreichend Berücksichtigung fände.⁴³ Neben der Sicherung für jeden einzelnen, die sich darin ausdrückt, dass zwischen verschiedenen Steuersystemen in verschiedenen Staaten gewählt werden kann, kommt es auf die Freiheit des Kollektivs, namentlich des Staates an. Steuerwettbewerb zwischen den Staaten hindere überbordenden Einfluss von überstaatlichen Institutionen, wie etwa der EU.⁴⁴ Ferner erlaube die Verantwortlichkeit des Einzelstaates auch bestimmte Professionen gemäß historischer oder kultureller Gegebenheiten, besonders zu besteuern und damit hergebrachte Traditionen zu erhalten.⁴⁵ Da diese Punkte bei einem Steuersystem, welches über mehrere Staaten angeglichen wird keine Berücksichtigung finden können, sind Überlegungen vor dem Hintergrund der Subsidiarität des überstaatlichen Handelns zu prüfen. Für Angleichungen auf EU-Ebene, wird daher die Einhaltung von Art. 5 III EUV zu erörtern sein.

d) Ergebnis

Nun ist zu fragen, ob die Freiheit der Staaten sowie der privaten Wirtschaftsteilnehmer vor dem Hintergrund der bilateralen Angleichungsbemühungen zwischen Deutschland und Frankreich bzw. die zudem erstrebte Angleichung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage auf EU-Ebene

⁴¹ Monopolkommission Systemwettbewerb, Sondergutachten 27, S. 12.

⁴² Windisch, in Andel, Probleme der Besteuerung II, S. 159.

⁴³ Nücken, FAZ vom 30.07.2010, S. 10.

⁴⁴ Nücken, FAZ vom 30.07.2010, S. 10.

⁴⁵ Nücken, FAZ vom 30.07.2010, S. 10.

durch einen dann eingeschränkten Steuerwettbewerb überhaupt bedroht wird. Vordergründig muss dies innerhalb der EU bejaht werden, da die Gestaltungs- und Wahlmöglichkeiten für diesen Besteuerungsbereich enger werden. Wenn man aber die weltwirtschaftlichen Zusammenhänge in den Blick nimmt, tritt dies meines Erachtens hinter die Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit Europas als Wirtschaftsstandort zurück. Denn die Europäische Union ist, bei allen Unterschieden im Einzelnen, ein im Verhältnis zur Gesamtwelt homogener Wirtschaftsraum mit einer kulturgeschichtlich, entlang grober Linien, gemeinsamen Genese. Wenn man sodann beachtet, dass Standorte mit erheblichem Potential an günstiger Arbeitskraft, erheblichen Investitionsmöglichkeiten und zudem Rohstoffreserven, wie etwa China, Indien, oder Brasilien als einheitliche Staaten keine abweichenden Steuersysteme aufweisen, ist es angezeigt zu überdenken welcher Rahmen für die Gestaltung von Steuerwettbewerb gewählt werden sollte. Hierbei ist es im originären Interesse der europäischen Staaten, gemeinsam den bei ihnen ansässigen Unternehmen Kosten durch innereuropäische Besteuerungskonkurrenz zu ersparen, um die eigene Wettbewerbsfähigkeit im globalen Vergleich zu erhalten. Der Steuerwettbewerb wirkt dann nicht mehr freiheitssichernd von den Einzelstaaten, sondern von Europa her, gegenüber dem Rest der Welt. Hierauf lässt sich auch die finanzwissenschaftliche Sicht übertragen, bei der der Auffassung beizupflichten ist, dass Politiker aufgrund von Abhängigkeiten, die Parteiensysteme und Machtstrukturen erzeugen, vielfach keine effizienten Gestaltungen vornehmen werden. Das erforderliche Korrektiv darf aber nicht in steuerwettbewerblichen Strukturen innerhalb Europas bestehen, sondern sollte gegenüber Drittstaaten wirken. Um diese Entwicklungen zu gewährleisten könnte auf die EU bezogen auch eine Erweiterung der Kompetenzen bei den direkten Steuern zumindest erwogen werden. Die Konvergenzbestrebungen zwischen einzelnen Staaten oder innerhalb der EU, hindern damit nicht Steuerwettbewerb in unangezeigtem Maß. Es ist geboten auf die neuen ökonomischen Kräfteverhältnisse im Sinne der Wettbewerbsfähigkeit des europäischen Wirtschaftsraums als Standort zu reagieren, um eine Umorientierung der wohlstandsgenerierenden Wirtschaft zu verhindern.

4. Gesamtergebnis zum Hintergrund des Grünbuchs

Nach alldem gelange ich dazu, dass die Umsetzungschancen des Entwurfs vor allem angesichts der neu ausgerichteten französischen Führung zurückhaltend gesehen werden müssen. Abzuwarten bleibt ob dieses Konzept auf europäischer Ebene einen Anstoß setzen kann. Hinsichtlich des GKKB-Entwurfes hat sich die Bundesregierung gegenüber der Konsolidierung sehr kritisch gezeigt, weshalb dieses Grünbuch allenfalls ein kleiner Ansatz auf dem Weg dorthin sein kann.⁴⁶ Letztlich bleibt es bei einem deutsch – französischen Ansinnen, welches aber die Standortanforderungen einer multinational agierenden Wirtschaft in den Blick nimmt und daher politisch wie ökonomisch angezeigt ist.

II. Die Grundprinzipien der Körperschaftsteuer im Rahmen der Organschaft als Konvergenzgegenstand

1. Die deutsche Rechtslage

Zunächst soll nun die Entwicklung und Bedeutung der Organschaft mit ihren Tatbestandsmerkmalen nachgezeichnet werden, bevor die Grundprinzipien Erläuterung finden und eine Einordnung der Fragen, die sich aus der Organschaft ergeben vor deren Hintergrund erfolgt.

a) Aktuelle Konzeption der Organschaft

aa) Allgemeines

(1) Historische Entwicklung

Das Modell der Organschaft wurde 1902 durch die Rechtsprechung als Reaktion auf die Herausbildung von Konzernstrukturen in Deutschland, zunächst mit Blick auf die Gewerbesteuer entwickelt.⁴⁷ Es herrschte die vom RFH übernommene Sichtweise vor, die Gesellschaft sei ungeachtet ihrer rechtlichen Selbstständigkeit als Angestellter der Muttergesellschaft zu sehen (sog. Angestelltentheorie).⁴⁸ Im Rahmen dieser Rechtsprechung entwickelten sich die Voraussetzungen finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Eingliederung.⁴⁹ Im weiteren Verlauf wandte sich der RFH von der Angestelltentheorie ab, hin zur Zurechnungstheorie, nach welcher das Er-

⁴⁶ BT-Drucks. 17/5748, S. 2.

⁴⁷ Preußisches OVG, Urteil vom 05.06.1893; Urteil vom 31.05.1902; Neumann, in Gosch, KStG, § 14, Rn. 10; Reuter, Die Besteuerung der verbundenen Unternehmen, S. 133.

⁴⁸ RFH Urteil vom 26.09.1927, S. 219; RFH Urteil vom 13.03.1928, S. 521.

⁴⁹ RFH Urteil vom 11.11.1927, S. 52.

gebnis der Organgesellschaft selbst beizulegen ist, im Rahmen eines Gewinnabführungsvertrages dieses aber dem Organträger zugewiesen wird.⁵⁰ Nachdem die Bundesrepublik gegründet war, nahm der BFH sich zunächst dieses Modells an, indes entschied er sich bald den Gesetzgeber aufzufordern eine Regelung zur körperschaftssteuerlichen Organschaft zu verabschieden.⁵¹ Dies geschah im Jahr 1969 in Form des § 7 a KStG, der bald in §§ 14 bis 19 KStG überführt wurde.⁵² Diese Regelung war von langem Bestand und wurde wesentlich erst durch die Unternehmenssteuerreform 2001 geändert.⁵³ Vor dem Hintergrund dieser bis in die Zeit der Hochindustrialisierung zurückreichenden Entwicklung wird zu erörtern sein welche Neuordnungsmöglichkeiten bzw. –gebote der Gruppenbesteuerung, auch im Hinblick auf Konvergenz bestehen.

(2) Bedeutung

Wirtschaftlicher Hintergrund des Instituts der Organschaft ist die Annahme, dass Kapitalgesellschaften zu anderen Unternehmen in bestimmten Abhängigkeitsbeziehungen stehen können.⁵⁴ In diesem Zusammenhang ist sie ein wesentliches Gestaltungsinstrument für die Verwirklichung unternehmerischer Ziele.⁵⁵ Ferner geht es darum für wirtschaftlich verbundene Unternehmen einen Verlustausgleich zu ermöglichen.⁵⁶ Konzeptionell soll die Möglichkeit der Organschaft zudem vermehrten Fusionen entgegenwirken.⁵⁷ Dieser Ansatz scheint aus wettbewerbspolitischer Sicht nachvollziehbar, auch wenn Abhängigkeiten ebenso im Fall der hinter einer Organschaft stehenden Konzernstrukturen gegeben sind.

bb) Die Voraussetzungen einer wirksamen körperschaftssteuerlichen Organschaft nach den §§ 14 bis 19 KStG

(1) Organträger

Als Organträger können grundsätzlich alle Körperschaften und Vereinigungen im Sinne des § 1 I KStG zum Einsatz kommen.⁵⁸ Die frühere Rechtsla-

⁵⁰ RFH Urteil vom 18.02.1933, S. 647.

⁵¹ BFH Schreiben vom 04.04.1962, S. 438.

⁵² BT-Drucks. 7/1470; 7/5502.

⁵³ BGBl. I 2001, S. 3858 – 3878; Niehren, Perspektiven der körperschaftssteuerlichen Organschaft, S. 116.

⁵⁴ BMF-Schreiben vom 10.11.2005, BStBl. I 2005, S. 1038; Müller/Stöcker, Die Organschaft, S. 45; Grefe, Unternehmenssteuern, S. 278.

⁵⁵ Kröner, in Herzig, Organschaft, S. 562.

⁵⁶ Montag, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 18, Rn. 400.

⁵⁷ BT-Drucks. 14/2683.

⁵⁸ Erle/Heurung, in Erle/Sauter, KStG, § 14, Rn. 55.

ge verlangte, dass der Organträger sowohl seinen Sitz, als auch die Geschäftsleitung im Inland hat.⁵⁹ Hintergrund dessen war, dass die Nachprüfbarkeit der Organschaft nicht allein durch das Vorliegen einer unbeschränkten Steuerpflicht, sondern erst sichergestellt werden könne, wenn eine vollständige Ansässigkeit im Inland gegeben sei.⁶⁰ Bedenken bezüglich dessen drängten sich mit Blick auf Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit auf und wurden durch die Rechtsprechung des EuGH und die Literatur genährt.⁶¹ Seit dem Jahr 2001 verlangt § 14 I 1 Nr. 2 KStG von Körperschaften als Organträgern daher nur noch, dass die Geschäftsleitung im Inland angesiedelt ist. Zur Begründung wurde angeführt es solle auf die zunehmende internationale Verflechtung reagiert werden.⁶² Eine Ausnahme birgt § 18 KStG, nach welchem ein ausländischer Organträger möglich ist, soweit dieser eine Zweigniederlassung im Inland unterhält, mit dieser ein Gewinnabführungsvertrag besteht und der für die finanzielle Eingliederung nötige Anteil der Zweigniederlassung gehört.⁶³ Auch diese neue Konstellation bringt aber europarechtliche Bedenken mit sich. Die Organträgerschaft wird für Unternehmen mit Geschäftsleitung im Ausland, aber Sitz im Inland unmöglich bzw. erfordert mindestens einen Umweg über eine Zweigniederlassung. Demnach liegt auch hierin eine Handlungseinschränkung und die Ausübung der Marktfreiheiten ist beschränkt.⁶⁴ Folglich ist die Abbedingung des doppelten Inlandsbezuges ein Teilfortschritt, zu europarechtlicher Unbedenklichkeit führt dies aber nicht. Ungeachtet der Frage ob diese Bedenken durchgreifen erscheint es angezeigt diese Problematik einer umfassenden Lösung zuzuführen.

Schließlich ist nach § 14 I 1 KStG zwischen Organträger und Unternehmen zu differenzieren, wenn Ersterer Inhaber eines gewerblichen Unternehmens sein muss.⁶⁵ Die überwiegende Auffassung im Schrifttum fordert für die Gewerblichkeit das Vorliegen der Merkmale des § 15 EStG bzw. die Alternativen des § 2 GewStG.⁶⁶ Meines Erachtens ist diese Orientierung zutref-

⁵⁹ Reis, Die Körperschaftsbesteuerung des Konzerns als wirtschaftliche Einheit, S. 115; Heidner, DStR 1988, S. 87.

⁶⁰ Müller/Stöcker, Die Organschaft, S. 55.

⁶¹ EuGH, Rs. C-212/97, DB 1999, S. 625; Müller, Ertragsteuerliche Fragen bei der Grenzüberschreitung von Kapitalgesellschaften innerhalb der Europäischen Union, S. 315.

⁶² BT-Drucks. 14/6882, S. 24.

⁶³ Haase, BB 2009, S. 981.

⁶⁴ So auch Klarmann, IFSt-Schrift Nr. 440, S. 53; Rogge, Die Europarechts(in-)konformität der Vorschriften zur körperschaftsteuerlichen Organschaft, S. 138.

⁶⁵ Müller/Stöcker, Die Organschaft, S. 57.

⁶⁶ BFH, BStBl. II 1989, S. 668; BStBl. II 1990, S. 24; BMF, BStBl. I 2005, S. 1038; Erle/Heurung, in Erle/Sauter, KStG, § 14, Rn. 62; Koths, in Herzog, Organschaft, S. 63.

fend. Das Vorliegen der dortigen Merkmale versichert nämlich, dass eine gewisse Kenntnis dessen vorliegt was für eine erfolgreiche Unternehmensführung nötig ist. Gerade dieses ist aufgrund der Komplexität der Trägerschaft eines steuerlichen Unternehmenskonstruktes unerlässlich.

(2) Organgesellschaft

Nach § 14 I 1 KStG muss eine Organgesellschaft eine Europäische Gesellschaft, eine Aktiengesellschaft bzw. eine Kommanditgesellschaft auf Aktien sein. Eine Erweiterung erfährt diese Regel durch § 17 S. 1 KStG, durch welche auch andere Kapitalgesellschaften hierfür in Betracht kommen, namentlich ist dies in Deutschland nur die GmbH.⁶⁷ Hiervon ausgenommen ist auch die Gestaltungsvariante der GmbH & Co. KG, welche sowohl gesellschaftsrechtlich, als auch steuerrechtlich als Personengesellschaft zu qualifizieren ist.⁶⁸

Aus § 14 I 1 KStG und § 17 S. 1 KStG ergibt sich, dass Geschäftsleitung und Sitz im Inland liegen müssen. Hiernach wäre also nicht wie im Rahmen des Organträgers ausreichend, dass eine unbeschränkte Steuerpflicht besteht weil Sitz oder Geschäftsleitung im Inland sind.⁶⁹ Allerdings hat sich hier seit dem letzten Jahr eine Änderung durch ein BMF Schreiben ergeben, durch welches auf ein durch die Europäische Kommission avisiertes Vertragsverletzungsverfahren reagiert wurde. Diese hatte aufgrund des vorbeschriebenen doppelten Inlandsbezuges einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gerügt, da Gesellschaften mit dem Ort der Geschäftsleitung im Inland unbeschränkt körperschaftssteuerpflichtig seien, aber nicht berechtigt eine Organschaft zu bilden.⁷⁰ Daher ergeht die Direktive, dass über § 14 I 1 KStG und § 17 KStG hinaus auch Unternehmen, die im EU-Ausland gegründet wurden und deren Geschäftsleitung im Inland ist eine Organgesellschaft sein können.⁷¹

Kritisch ist weiter das Verlustverrechnungsverbot für Organgesellschaften bei grenzüberschreitenden Fällen, welches der EuGH 2005 eingeschränkt gebilligt hat.⁷² Der EuGH folgte dem Argument die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedsstaaten gebiete auch eine

⁶⁷ Schuhmann, Die Organschaft, S. 22; Hottmann/Grobshäuser/Hübner/Meermann/Schaeberle/Zimmermann, Die GmbH im Steuerrecht, F, Rn. 147.

⁶⁸ BFH, BStBl. II 1973, S. 562.

⁶⁹ Scheffler, Besteuerung von Unternehmen I, S. 221; Müller/Stöcker, Die Organschaft, S. 51.

⁷⁰ BMF Schreiben vom 28.03.2011.

⁷¹ BMF Schreiben vom 28.03.2011.

⁷² EuGH, Rs. C-446/03, DStR 2005, S. 2168.

Einschränkung der Verlustabzugsmöglichkeiten.⁷³ Soweit aber eine auslandsansässige Tochter in dem Mitgliedsstaat künftig final keine Möglichkeit habe ihre Verluste zu nutzen, sei die Niederlassungsfreiheit doch betroffen.⁷⁴ Wie noch zu zeigen ist, führt bereits dieser Umstand zu einer Reformbedürftigkeit.

Die Geschäftsleitung meint den Ort der geschäftlichen Oberleitung, mithin jenen Platz, an dem die vertretungsberechtigte Person die geschäftsführende Tätigkeit wahrnimmt.⁷⁵ Ferner statuiert der Gesetzgeber kein Erfordernis gewerblicher Tätigkeit. Insofern kann die Kapitalgesellschaft dem Organträger etwa durch die Verwaltung von Vermögen oder Beteiligungen dienen.⁷⁶

(3) Finanzielle Eingliederung

Aus § 14 I 1 Nr. 1 KStG geht hervor, dass der Organträger an der Organgesellschaft ab Beginn des Wirtschaftsjahres unmittelbar in einem Maß beteiligt sein muss, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zukommt. Hierbei kommt es auf die Stimmrechte an, nicht die Mehrheit der Anteile.⁷⁷ Dies ergibt sich daraus, dass die Fähigkeit des Organträgers im regelmäßigen Geschäftsverkehr seinen Willen durchzusetzen, gesichert werden soll.⁷⁸ Nichtsdestoweniger wird in der Praxis regelmäßig die Mehrheit der Stimmrechte auch mit der Mehrheit der Gesellschaftsanteile zusammen fallen. Als Quorum für die Beschlussfassung innerhalb der Gesellschafter- bzw. Hauptversammlung genügt eine Mehrheit von über 50 % für die finanzielle Eingliederung.⁷⁹ Eine Ausnahme gilt nur, soweit satzungsmäßig bestimmt ist, dass Beschlüsse nur mit qualifizierter Mehrheit zu fassen sind, hier bedarf es der qualifizierten Mehrheit der Stimmen.⁸⁰ Schließlich müssen die Stimmrechte im zivilrechtlichen bzw. jedenfalls wirtschaftlichen Eigentum des Organträgers stehen.⁸¹ Nur schuldrechtliche Vertragsregelungen sind hierfür also unzureichend.⁸² Vor dem

⁷³ Wernsmann/Nippert, FR 2006, S. 157.

⁷⁴ Herzig/Wagner, DSiR 2006, S. 7.

⁷⁵ BFH, BStBl. II 1991, S. 554.

⁷⁶ BFH, BStBl. II 1970, S. 348.

⁷⁷ Müller/Stöcker, Die Organschaft, S. 62; Ernst & Young / BDI, Die Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform, S. 41; Senger, Reform der deutschen Konzerntragsbesteuerung, S. 105.

⁷⁸ Frotscher, in Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rn. 90; Rempik, Die grenzüberschreitende Organschaftbesteuerung in Deutschland, S. 97.

⁷⁹ Frotscher, in Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rn. 91.

⁸⁰ BFH, BStBl. II 2002, S. 167.

⁸¹ Müller, in Mössner/Seeger, KStG, § 14, Rn. 110.

⁸² Frotscher, in Frotscher/Maas, KStG, § 14, Rn. 93.

Hintergrund der Funktion der Organschaft, dem Konzerngepräge eines einheitlichen Unternehmensverbundes Rechnung zu tragen erscheint es aus logischer Sicht notwendig, dass wirtschaftliche Entscheidungen von einer Seite durchgesetzt werden können. Wäre dem nicht so, entfielen mangels einheitlichen Betätigungswillens und der Lenkung durch unterschiedliche Handlungswünsche aufgrund dieser wirtschaftlichen Uneinigkeit auch die Legitimation für eine gemeinsame Behandlung im Steuerrecht, so dass eine Einkommenszurechnung meines Erachtens nicht stattfinden dürfte.

(4) Wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung

Die Erfordernisse der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung sind jeweils durch das StSenkG des Jahres 2000 entfallen.⁸³

(5) Gewinnabführungsvertrag

Des Weiteren wird für die Einkommenszurechnung gem. § 14 I 1 Nr. 3 1 KStG ein Vertrag zwischen der Organgesellschaft und dem Organträger gefordert, der auf mindestens fünf Jahre angelegt ist. Dessen Gegenstand ist die Gewinnabführungsverpflichtung der Organgesellschaft bzw. die Verlustübernahmepflicht des Organträgers.⁸⁴ Nach der Rechtsgrundlage unterschieden wird zwischen einem Gewinnabführungsvertrag, den eine SE, AG oder KGaA als Organgesellschaft abgeschlossen hat und jenem einer anderen Rechtsform, in Deutschland nur der GmbH. Im ersten Fall erwächst die Verpflichtung aus § 14 I 1 KStG i.V.m. § 291 I AktG. Bei der zweiten Variante bestimmt dies § 17 KStG. In der Natur eines solchen Vertrages nach § 291 I AktG finden sich neben gesellschaftsrechtlichen Ausgestaltungen auch schuldrechtliche Elemente. In der Abwägung gehen aber sowohl die Finanz-, als auch die Zivilgerichtsbarkeit von einem hauptsächlich gesellschaftsrechtlichen Gepräge aus.⁸⁵ Bei dem Vertrag der SE, AG bzw. KGaA sind die aktienrechtlichen Vorschriften für Unternehmensverträge nach den §§ 291 bis 307 AktG zu beachten.⁸⁶ Eine nähere Erörterung dessen kann an dieser Stelle nicht geleistet werden. Für die GmbH verbleiben nur die Regelungen des GmbHG, welches hierzu keine Regelungen enthält. Dennoch ist deren Fähigkeit sich zur kompletten Abführung des Gewinns zu verpflichten

⁸³ BGBl. 2000, S. 1433; BT-Drucks. 14/2683.

⁸⁴ Jäger/Lang, Körperschaftsteuer, S. 812; Köllen/Vogl/Wagner, Lehrbuch Körperschaftssteuer, S. 321.

⁸⁵ BFH v. 3.9.2009 – IV R 38/07; BGHZ 103, 1.

⁸⁶ Müller/Stöcker, Die Organschaft, S. 80; Jäger/Lang, Körperschaftsteuer, S. 812.

unzweifelhaft gegeben.⁸⁷ Weitere sich stellende gesellschaftsrechtliche Probleme müssen wiederum unerörtert bleiben.

Der Gewinnabführungsvertrag muss gem. § 14 I 1 Nr. 3 1 KStG eine Mindestlaufzeit von fünf Jahren aufweisen. Dabei müssen sich Vertragsinhalt und tatsächlicher Vollzug decken.⁸⁸ Im europäischen Vergleich ist dieser ein praktisch rein deutsches Modell. Einzig Slowenien kennt eine vergleichbare Einrichtung.⁸⁹ Dieses Exotikum in der Mitte Europas bei einer unternehmenssteuerlich zentralen Frage ist fragwürdig und ruft bei Deutschland als europaweit verflochtenem Wirtschaftsstandort erhebliche Bedenken hervor.⁹⁰ Die komplizierten Ausgestaltungen dieses Vertrages, welche die Beachtung mehrerer Rechtsbereiche erfordern, generieren aus unternehmerischer Sicht erheblichen Bürokratieaufwand und damit Kosten. Inwieweit der Gewinnabführungsvertrag im Verhältnis zu ausländischem Gesellschaftsrecht überhaupt abgeschlossen werden kann ist gar nicht erörterungsbedürftig, da der ausländische Staat mit der Anerkennung des Vertrages ohnehin nicht zur partiellen Akzeptanz einer steuerrechtlichen Regelung Deutschlands gezwungen werden kann.⁹¹ Hieraus ergeben sich also Einschränkungen für den Abschluss dessen innerhalb Europas. Somit steht bereits diese Unsicherheit der Begründung einer Organschaft entgegen, jedenfalls wäre der Vertragsschluss über die nationale Grenze hinaus aber mit Schwierigkeiten verbunden, eine europarechtliche Beschränkung ist damit gegeben. Die Gesamtschau gebietet folglich die Entwicklung eines neuen Konzepts.

cc) Rechtswirkungen wirksame körperschaftssteuerliche Organschaft

Soweit sämtliche Voraussetzungen der Organschaft erfüllt sind, bestimmt § 14 I 1 KStG, dass, das Einkommen der Organgesellschaft zu jenem des Organträgers hinzugerechnet wird. Hierbei findet eine separate Ermittlung statt.⁹² Sodann erfolgt die Hinzurechnung des Einkommens der Organgesellschaft zu jenem des Organträgers.⁹³ Diese Summe wird als, wie insgesamt vom Organträger erzielt Einkommen behandelt.⁹⁴ Soweit eine der beiden Seiten ein negatives Ergebnis erzielt hat erfolgt durch die Verrech-

⁸⁷ BGHZ 103, 1; 105, 324, 330.

⁸⁸ Olbing, in Streck, KStG, § 14, Rn. 114.

⁸⁹ Dötsch, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 14, Rn. 162.

⁹⁰ Jochum, FR 2005, S. 581.

⁹¹ Herzig/Wagner, DStR 2006, S. 9.

⁹² BFH, BStBl. II 1977, S. 441; BStBl. II 1981, S. 336.

⁹³ BFH, BStBl. II 1990, S. 772; Müller, in Mössner/Seeger, KStG, § 14, Rn. 390.

⁹⁴ Herlinghaus, in Herzig, Organschaft, S. 133; Senger, Reform der deutschen Konzernertragsbesteuerung, S. 113.

nung ein Verlustausgleich.⁹⁵ Die Besteuerung nach der Art des Organträgers kann im Einzelfall etwa bedeuten, dass eine Kapitalgesellschaft, welche eine Organgesellschaft wie vorstehend beschrieben ja notwendig ist, faktisch, nicht rechtlich, nach dem EStG besteuert wird. Ungeachtet eines Organschaftsverhältnisses bleibt die Organgesellschaft aber ein eigenständiges Rechtssubjekt.⁹⁶ Hieraus ergibt sich, dass diese als eigenständiges Steuersubjekt auch eine Steuererklärung abgeben muss. Aufgrund der Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme wird dabei aber regelmäßig ein Einkommen von 0,00 € ausgewiesen.⁹⁷

Die Rechtsfolgen der Organschaft, treten bei Vorliegen der Voraussetzungen per Gesetz, also automatisch ein, ein Verzicht ist nicht möglich, es bedürfte dafür immer einer Abbedingung der Organschaftsvoraussetzungen.⁹⁸ Der Einkommensbegriff stimmt mit dem allgemeinen Einkommensbegriff des Körperschaftsteuergesetzes überein.⁹⁹

Für die Abführung des Gewinns bzw. die Übernahme des Verlustes im Verhältnis der Organgesellschaft zum Organträger besteht zeitlich keine feste Vorgabe.¹⁰⁰ Grundsätzlich aber hat dies für das Kalenderjahr zu erfolgen, in welchem die Organgesellschaft das Einkommen erzielt hat und es ohne die Existenz der Organschaft selbst versteuern müsste.¹⁰¹

b) Das Leistungsfähigkeitsprinzip

aa) Entwicklung und Grundlage

Die Entwicklung des Leistungsfähigkeitsprinzips lässt sich zurückverfolgen in die Anfänge der Überlegungen zu Lastengleichheit und Steuergerechtigkeit. Bereits Thomas von Aquin stellte Überlegungen zur proportionalen Verteilung von Gütern und Lasten im Rahmen der Besteuerung an.¹⁰² Eine Einfassung in ein System der Steuermaximen stellte im weiteren historischen Verlauf Adam Smith 1776 durch die These der Steuergleichheit zur Verfügung.¹⁰³ Niedergelegt wurde das Prinzip dann in Art. 13 der französischen Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte von 1789.¹⁰⁴

⁹⁵ Müller, in Mössner/Seeger, KStG, § 14, Rn. 391.

⁹⁶ BFH, BStBl. II 1985, S. 18.

⁹⁷ Frotscher, Körperschaftsteuer, § 7, Rn. 312.

⁹⁸ Kolbe, in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG, § 14, Rn. 80.

⁹⁹ BFH, BStBl. II 1975, S. 126; BStBl. II 1977, S. 441.

¹⁰⁰ Kolbe, in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG, § 14, Rn. 87.

¹⁰¹ BFH, BStBl. II 1975, S. 126.

¹⁰² Hahn, StuW 2004, S. 169.

¹⁰³ Smith, Der Wohlstand der Nationen, S. 703.

¹⁰⁴ Lang, in FS Kruse, S. 314.

Dieser historische Bogen illustriert, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht erst Ausfluss neuerer Steuerrechts- bzw. Verfassungsdogmatik ist. In Bezug zu unserer Verfassung, die wie oben gezeigt auf der ersten grundsätzlichen Stufe die Prinzipien des Steuerrechts regelmäßig grundlegt, kommt als Anknüpfungspunkt der Gleichheitssatz des Art. 3 I GG in Betracht. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes statuieren Art. 3 I GG ein Willkürverbot.¹⁰⁵ Nach der sogenannten „neuen Formel“ überschreitet der Gesetzgeber seinen Gestaltungsspielraum, wenn eine Gruppe von Normadressaten gegenüber einer anderen Gruppe anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden nach Art und Gewicht keine Unterschiede bestehen, die die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermögen würden.¹⁰⁶ Umgelegt auf die Besteuerung, bei der ja nur vorhandenes Potential auch dem Staat zufließen kann, ergibt sich, dass gleich potente Steuerpflichtige auch in gleichem Maße von der Steuer betroffen sein müssen. Im Umkehrschluss muss es dann aber auch so sein, dass Steuerpflichtige, die sich in der Basis ihrer Einkünfte beachtlich unterscheiden auch entsprechend dieses Verhältnisses höher oder niedriger zu besteuern sind. Wäre dem nicht so, bestünde ja wiederum eine Ungleichbelastung im Verhältnis zu ihrer Finanzkraft. Diese logischen Schlüsse hat auch das Bundesverfassungsgericht angewandt und den Leistungsfähigkeitsgrundsatz verfassungsrechtlich auf Basis von Art. 3 I GG ausgeformt.¹⁰⁷

Insgesamt lässt sich also sagen, dass der Gedanke einer relativ gleichen Besteuerung schon den historischen Steuergerechtigkeitserwägungen zu Grunde lag und damit nicht erst Art. 3 I GG zu entnehmen ist. Gleichwohl ist die Herleitung als rechtstaatliches Oberprinzip und die damit einhergehende Konkretisierung von enormer Bedeutung für eine auf verfassungsrechtlicher Ebene angesiedelte Anwendungsrichtschnur geltenden Steuerrechts. Dieser feste Regelungsrahmen bietet somit eine Gewähr für die Konsequenz, derer es bedarf, um relative Gleichheit realiter zu praktizieren.¹⁰⁸

bb) Das Prinzip

Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip sind die Steuerlasten im Verhältnis zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gleichmäßig auf die Steuerpflichti-

¹⁰⁵ BVerfGE 1, 14, 52; 1, 117, 140; Boysen, in Münch/Kunig, GG, Art. 3, Rn. 28.

¹⁰⁶ BVerfGE 55, 72, 88; 88, 87, 96.

¹⁰⁷ Bereits BVerfGE 6, 55, 67.

¹⁰⁸ So auch Tipke, Steuergerechtigkeit, S. 24.

gen zu verteilen.¹⁰⁹ Die erforderliche Konkretisierung erfährt dieser Primärgrundsatz durch einen Kanon von Prinzipien, die der Konkretisierungsbedürftigkeit Rechnung tragen und damit die dogmatische Ordnung des Steuerrechts wesentlich prägen.¹¹⁰ Soweit dieses maßgebliche Prinzip im Rahmen der gesetzgeberischen Abwägung einzuschränken ist, besteht diese Möglichkeit durchaus.¹¹¹ Jene Einschränkungen bedürfen jeweils der Rechtfertigung, die in den Zielen, welche neben die gerechte Lastenverteilung treten, wie etwa der Notwendigkeit von Pauschalierung und damit einhergehender Effizienzwahrung des Steuersystems bestehen kann.¹¹²

Da das Leistungsfähigkeitsprinzip die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen behandelt, kann es auch nur für die direkte Besteuerung gelten.¹¹³ Das die anonymisierte Vorgehensweise bei indirekten Steuern die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse gar nicht praktikabel zulässt, ist unmittelbar einsichtig. Gegenstand der Besteuerung nach finanzieller Leistungsfähigkeit ist das tatsächlich Erworbene, nicht das bloße Potential etwas zu erwerben.¹¹⁴ Schließlich ist das Leistungsfähigkeitsprinzip ein an gesicherten Maßstäben gehärtetes, bewahrendes Moment der relativen Gleichmäßigkeit in der Steuerbelastung, dessen Gehalt ist verfassungsrechtlich determiniert und es steht damit nicht als staatliches Lenkungsinstrument zur Verfügung.¹¹⁵ Es gilt also nur für Fiskalzwecknormen.¹¹⁶

Hinsichtlich der konkreten Steuerarten ist die Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Einkommenssteuer verbreitet anerkannt.¹¹⁷ Unklar ist ob dieses auch so im Rahmen der Körperschaftsteuer gilt.¹¹⁸

cc) Anwendung auf die Körperschaftsteuer

Aufgrund der zentralen Bedeutung der Körperschaftsteuer für die Konvergenzbemühungen ist zu klären, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip hierbei überhaupt eine Rolle spielen darf.

Von denjenigen, die eine eigene Leistungsfähigkeit der Körperschaften ablehnen, wird dargelegt, eine Körperschaft kenne keine eigenen Zwecke,

¹⁰⁹ BVerfGE 6, 55, 67; 68, 143, 152; 82, 60, 86.

¹¹⁰ Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. 1, S. 493; Lang, in FS Kruse, 318.

¹¹¹ Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rn. 85; Birk, StuW 2000, S. 329.

¹¹² Birk, StuW 2000, S. 330.

¹¹³ Lang, in FS Kruse, S. 320.

¹¹⁴ Kirchhof, StuW 1985, S. 325.

¹¹⁵ Kirchhof, StuW 1985, S. 325.

¹¹⁶ Beil, Der Belastungsgrund des steuerstaatlichen Synallagmas, S. 71.

¹¹⁷ BVerfGE 61, 319, 351; 66, 214, 223; Birk, Steuerrecht, § 2, Rn. 188.

¹¹⁸ Hey, in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG, Einf., Rn. 4.

vielmehr würden durch sie nur solche der dahinter stehenden Gesellschafter bedient.¹¹⁹ Zudem sei die Steuer als solche als eine Art Opfer eines einzelnen Bürgers anzusehen, welches eine Publikumsgesellschaft gar nicht erbringen könne.¹²⁰ Weiter wird eine systematische Unvereinbarkeit mit Hinweis darauf erkannt, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip gerade eine interpersonelle Lastenverteilung sichern solle und damit nicht bei Körperschaften anzuwenden ist.¹²¹

Vermittelnd wird angeführt es könne eine Leistungsfähigkeit bei Unternehmen angenommen werden, jedoch müsse nach der Unternehmensgröße differenziert werden.¹²²

Dem wird entgegengehalten, dass es sich bei einer Körperschaft um eine juristische Person handelt, die als Rechtssubjekt allgemein anerkannt ist, der also auch die Leistungsfähigkeit im Rahmen des Steuerrechts zuzuschreiben wäre.¹²³ Ferner lasse sich sehr wohl eine Leistungsfähigkeit der Körperschaft feststellen, namentlich bemesse diese sich an dem gesetzlich vorgegebenen Gewinnermittlungsschema.¹²⁴ Hiermit hängt zusammen, dass sich darin auch die Berücksichtigung des objektiven Nettoprinzips (dazu später) spiegele, welches bei einer Kapitalgesellschaft Anwendung finde.¹²⁵

Denjenigen, die die Leistungsfähigkeit der Körperschaft ablehnen, ist zuzugestehen, dass diese keinen Selbstzweck hat, sondern erst durch die dahinter stehenden Personen eine Intention herausbildet. Es ist dann aber durchaus denkbar, dass dieser sich etwa durch eine satzungsmäßige Festschreibung verselbstständigt. Dafür das steuerliche Trennungsprinzip (Erläuterung folgt) hier nicht zu durchbrechen spricht daher auch die Vermeidung eines weiteren Aufwuchses des Komplexitätsgrades der Steuersystematik, indem Friktionen zum Gesellschaftsrecht vermieden werden. Nicht überzeugen kann das Argument die Körperschaften würden gegenwärtig ebenfalls nach dem objektiven Nettoprinzip und damit letztlich dem Gleichheitssatz beurteilt, da hierin vom Ergebnis her begründet wird, wofür die Voraussetzungen aber in Zweifel stehen. Würde insoweit der ablehnenden Ansicht gefolgt, würde unmittelbar auf die Anteilseigner abgestellt. Dementgegen muss der Gleichheitssatz aber schon wegen Art. 19 III GG anwendbar

¹¹⁹ Schneider, *StuW* 1975, S. 101.

¹²⁰ Schneider, *StuW* 1975, S. 101.

¹²¹ Bach, *StuW* 1991, S. 128.

¹²² Schipporeit, *StuW* 1980, S. 197.

¹²³ Stüdemann, *StuW* 1985, S. 155.

¹²⁴ Friauf, *StuW* 1973, S. 107.

¹²⁵ Hey, in Herrmann/Heuer/Raupach, *KStG*, Einf., Rn. 4.

sein.¹²⁶ Dieses ergibt sich daraus, dass von den Körperschaften erwirtschaftete Gewinne nicht anders zu werten sein können als jene von natürlichen Personen. Die Gewinne für sich bezeugen ein Leistungspotential, welches zwar unter Mitwirkung natürlicher Personen aber nicht allein durch diese, sondern den Gesamtverbund, der sich in der Körperschaft niederschlägt, bewiesen wurde. Abschließend ist hierzu festzuhalten, dass die Praxis die Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ohne große Aufregung übernommen hat.¹²⁷ Somit ist das Leistungsfähigkeitsprinzip in objektiver Hinsicht für die Körperschaftsteuer anzuwenden.

c) Objektives Nettoprinzip als Konkretisierung

Nunmehr soll das als aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip als konkretisierender Subgrundsatz fließende objektive Nettoprinzip¹²⁸ Erläuterung finden.

aa) Das Prinzip

Dieses Prinzip gilt sowohl für die Einkommenssteuer und soweit man dem oben gefundenen Ergebnis folgt, auch für die Gesellschaften bei der Körperschaftsteuer.¹²⁹ Hierfür spricht auch § 8 I 1 KStG, nach welchem sich die Einkommensermittlung im Körperschaftssteuerrecht nach den Grundsätzen des EStG richtet.

Es besagt, dass nur der Saldo zwischen den Einkünften und den betrieblich bzw. beruflich verursachten Ausgaben der Besteuerung unterworfen werden darf.¹³⁰ Der Abzug der Aufwendungen wird durch die Erwägung begründet, dass der Steuerpflichtige nur aus dem Teil der Einnahmen Steuern zahlen kann, der ihm tatsächlich zur Verfügung steht.¹³¹ Insoweit ergeben sich die Hintergründe aus dem oben erläuterten, konkretisierenden Leistungsfähigkeitsprinzip.¹³² Im Speziellen sind beim objektiven Nettoprinzip nach § 4 IV EStG im unternehmerischen Bereich die Betriebsausgaben sowie im privaten Bereich die Werbungskosten gem. § 9 I EStG gemeint.¹³³ Abzugsgrenzen ist das objektive Nettoprinzip für den nichtunternehmerischen Bereich gegenüber dem subjektiven Nettoprinzip, in dessen Rahmen ausnahmsweise

¹²⁶ Graffe, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 1, Rn. 2.

¹²⁷ BT-Drucks. 7/1470, S. 323.

¹²⁸ Lang, in Tipke/Lang, § 4, Rn. 14.

¹²⁹ Hey, in Tipke/Lang, § 11, Rn. Friauf, StuW 1973, S. 106.

¹³⁰ Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. 2, S. 762; Heger, Beihefter DStR 2009, S. 117.

¹³¹ Birk, Steuerrecht, § 5, Rn. 615.

¹³² So auch Tipke, BB 2007, S. 1527.

¹³³ Tipke, BB 2007, S. 1531.

auch private Ausgaben abzugsfähig sind, hierbei handelt es sich meist um solche existenzsichernden Gepräges.¹³⁴ Aufgrund seiner speziellen Typizität erfasst dieses zwingende Verpflichtungen wie etwa Unterhaltsleistungen oder die Deckung des notwendigen Lebensbedarfes, die aus dem Leben einer natürlichen Person fließen.¹³⁵ Da diese Umstände sind, die bei einem Unternehmen gar nicht anzutreffen sein können, wird dieses im weiteren unternehmenssteuerzentrierten Verlauf der Betrachtung keine Rolle spielen.

bb) Durchbrechungen

Zunächst wird das objektive Nettoprinzip typischerweise durch Abzugs- und Verlustausgleichshinderungen in steuerlichen Regelungen durchbrochen.¹³⁶ Ein Unterfall besteht dabei in der Anwendung der Symmetriethese, welche noch erläutert werden wird. Im Grundsatz geht es dabei aber darum, dass Verluste einer im Ausland liegenden Betriebsstätte steuerlich ebenso wenig berücksichtigt werden, wie Gewinne.¹³⁷ Darin liegt ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip, da der Steuerpflichtige potentiell mit einer Steuerlast belegt werden wird, die nicht von seiner wahren Leistungsfähigkeit gedeckt ist. Dies liegt etwa vor, wenn das Unternehmen die Verluste einer ausländischen Tochter oder Betriebsstätte nicht anrechnen kann und somit dessen wahre Leistungsfähigkeit überzeichnet wird. Zum Wesen und der Einbettung der Symmetriethese sowie zu der unionsrechtlichen Bedenklichkeit wird aufgrund der zentralen Stellung der Welteinkommenstheorie in der Untersuchung dort Stellung genommen werden.

d) Trennungsprinzip

aa) Grundsätzliches

Nach dem körperschaftsteuerlichen Trennungsprinzip stehen sich die Körperschaft als solche und die Anteilseigner steuerrechtlich wie zwei völlig fremde Individuen gegenüber.¹³⁸ Diese rechtliche Aufteilung sei vor allem sachgerecht, da die juristische Person als solche steuerfrei bliebe, wenn man sie nicht solitär besteuere.¹³⁹ Demnach sei die Teilung auch wegen des Grundgedankens der wettbewerbsgleichen Besteuerung geboten.¹⁴⁰ Zudem

¹³⁴ Lang, in Tipke/Lang, § 9, Rn. 241.

¹³⁵ Fehrenbacher, Steuerrecht, § 2, Rn. 3.

¹³⁶ Birk, Steuerrecht, § 5, Rn. 620.

¹³⁷ BFH Beschluss, IStR 2007, S. 326.

¹³⁸ Frotzcher, Körperschaftsteuer, § 1, Rn. 1; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11, Rn. 1.

¹³⁹ BVerfGE 13, 331.

¹⁴⁰ BT-Drucks. 7/1470, S. 323.

können die Gewinne, wenn sie im Unternehmen bleiben, also thesauriert werden aufgrund der eigenständigen Rechtspersönlichkeit der Besteuerung entgehen.¹⁴¹ Vor allem diese Erwägung spricht offenkundig für das Trennungsprinzip. Die Intention wettbewerbsgleiche Besteuerung zu verwirklichen, kann nur gelingen, wenn den Körperschaften eine eigene Leistungsfähigkeit zugeschrieben wird. Sie ist notwendige Voraussetzung dafür, dass diese für sich selbst einem Vergleich im Rahmen der Wettbewerbsgleichheit zugänglich sind, da es sonst an einem Vergleichsmaßstab fehlen würde. Dieses Leistungsfähigkeitserfordernis im Rahmen der steuerlichen Wettbewerbsgleichheit, wird für die Körperschaften isoliert erst durch das Trennungsprinzip manifestiert.

Abzugrenzen ist dieses vom Transparenzprinzip, welches für die Personengesellschaften zur Anwendung kommt. Diese sind keine Subjekte der Einkommensbesteuerung.¹⁴² Vielmehr sind dies die natürlichen Personen, namentlich die Gesellschafter, weshalb die Gewinne der Gesellschaft diesen anteilig unmittelbar zugerechnet und von ihnen versteuert werden.¹⁴³ Eine nähere Betrachtung dessen in Bezug auf die frühere Bilanzbündeltheorie und die nunmehrige Theorie der partiellen Rechtsfähigkeit, die vor allem an zivilrechtliche Entwicklungen anknüpft, ist an dieser Stelle ungeachtet der beachtenswerten dogmatischen Entwicklung, die gleichwohl im Ergebnis keine Änderung herbeiführt, nicht zu leisten.

Deutlich muss nur die systematische Differenz zwischen den beiden Konzepten innerhalb des Unternehmensertragssteuerrechts werden.

bb) Mögliche Durchbrechung des Gebots der Rechtsformneutralität durch das Trennungsprinzip

Aus dem soeben beschriebenen Trennungssystem zwischen Anteilseigner und Körperschaft ergibt sich, dass der Gewinn zunächst auf Ebene der Körperschaft mit Körperschaftsteuer belastet wird und nach Ausschüttung auf Ebene des Anteilseigners eine Belastung mit der Kapitalertragsteuer erfolgt. Hieraus entsteht eine Doppelbelastung, die wie gesehen bei der Personengesellschaft nicht besteht. Hierbei handelt es sich allerdings um eine wirtschaftliche, keine juristische Doppelbelastung, da die Steuersubjekte, mit

¹⁴¹ Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11, Rn. 6.

¹⁴² Niemeier/Schlierenkämper/Schnitter/Wendt, Einkommensteuer, S. 39; Fehrenbacher, Steuerrecht, § 3, Rn. 1.

¹⁴³ Birk, Steuerrecht, § 6, Rn. 1103; Groh, ZIP 1998, S. 91.

Körperschaft und Anteilseigner, nicht übereinstimmen.¹⁴⁴ Fraglich ist aber ob dieses mit dem Gebot der Rechtsformneutralität vereinbar ist. Dieser Grundsatz wird unmittelbar aus Art. 3 I GG hergeleitet.¹⁴⁵ Hiergegen könnte mit der mindestens wirtschaftlichen Ungleichbehandlung ein Verstoß vorliegen. Dem folgt allerdings das Bundesverfassungsgericht nicht.¹⁴⁶ Dieses baut die Rechtfertigung dieser wirtschaftlich auf den ersten Blick neutralitätswidrigen Praxis auf dem formellen Ansatz auf, dass es sich um verschiedene Rechtssubjekte handele.¹⁴⁷ Jene Positionierung zu einer Neutralitätsfrage bei der Besteuerung könnte vor allem vor dem Hintergrund des im Rahmen der Umsatzsteuer postulierten Neutralitätsgebotes verwundern.¹⁴⁸ Dessen ungeachtet wird argumentiert, es müsse dem Gesetzgeber ein Gestaltungsspielraum auch dahingehend zustehen, dass die Besteuerung an der zivilrechtlichen Rechtsform festgemacht werden kann.¹⁴⁹ Hierbei wird teilweise auch eine Betrachtung auf Grundlage des Leistungsfähigkeitsprinzips vorgenommen.¹⁵⁰ Letztlich könne die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes zum Neutralitätsgebot bei der Umsatzsteuer nicht unmittelbar übertragen werden, vielmehr müsse eine eigene Prüfung in Bezug auf die ertragssteuerrechtlichen Gegebenheiten stattfinden.¹⁵¹

Dagegen wird vorgebracht es sei neben Art. 3 I GG, auch Art. 9 I GG, der die Übertragung des Gebotes der Rechtsformneutralität gebiete.¹⁵² Weiter sei die Rechtsform für sich genommen kein Kriterium, nach welchem differenziert werden könne, statthaft sei dies nur, wenn diese Ausdruck abweichender wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit wäre.¹⁵³ Dem Bundesverfassungsgericht wird in diesem Zusammenhang vorgehalten das von ihm statuierte Gebot gleichheitsrechtlicher Folgerichtigkeit zu verletzen.¹⁵⁴

Im Ergebnis ist zu konstatieren, dass in formaler Hinsicht gemäß dem Trennungsprinzip die Besteuerung der Körperschaft und der Anteilseigner juristisch auseinanderzuhalten sind. Zwar erfolgt in der Tat eine doppelte Belastung des Steuersubstrates, was in wirtschaftlicher Hinsicht auch nicht zu leugnen ist. Allerdings lässt sich meines Erachtens aus dem Grundsatz steu-

¹⁴⁴ Hey, in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG, Einf., Rn. 9.

¹⁴⁵ Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 18, Rn. 533; Lang, StW 1990, S. 116.

¹⁴⁶ BVerfGE 116, 164, 198.

¹⁴⁷ BVerfGE 116, 164, 198.

¹⁴⁸ BVerfGE 101, 151.

¹⁴⁹ BVerfGE 101, 151; Birk, StW 2000, S. 333.

¹⁵⁰ Birk, StW 2000, S. 333.

¹⁵¹ Stapperfend, FR 2005, S. 76.

¹⁵² Kirchhof, StW 2002, S. 11.

¹⁵³ Hennrichs/Lehmann, StW 2007, S. 19.

¹⁵⁴ Keß, FR 2006, S. 871.

erlicher Rechtsformneutralität nicht die Maßgabe einer völligen Besteuerungsidentität herleiten. Vielmehr dürfen unterschiedliche Zivilrechtsgestaltungen nicht zu steuerlich unverhältnismäßigen Ungleichbelastungen wesentlich Gleicher führen. Dies aber ist zwischen Körperschaften und Personengesellschaften deshalb nicht zu befürchten, da die Steuersätze der Körperschaftsteuer in der Vergangenheit regelmäßig gesenkt wurden, während dies bei der Einkommensteuer bei den Gesellschaftern der Personengesellschaften nicht in dem Maße der Fall war.¹⁵⁵ Insgesamt kommt es also darauf an, dass die Besteuerung relativ gleich in Bezug auf die Zahlungsfähigkeit gestaltet wird. Ob der Gesetzgeber dies innerhalb des bisherigen Systems, welches für Körperschaften eine wirtschaftliche Doppelbelastung aus Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer bedeutet herstellt oder dieses anders löst, muss dessen Entscheidungsspielraum vorbehalten sein. Somit verstößt das Trennungsprinzip nicht gegen das Gebot der Rechtsformneutralität, gleichgültig ob man dies aus Art. 3 I GG oder direkt über das Leistungsfähigkeitsprinzip herleitet. Dies wäre nur dann der Fall, wenn man auf die formale Zahl der Belastungen abstellen würde. Darauf darf es aber meiner Auffassung nach gerade nicht ankommen, insoweit gilt die tatsächliche Gesamtbelastung der besteuerten Grundlage, die relativ gleich sein muss.

e) Das Welteinkommensprinzip

aa) Grundsätzliches

Das sogenannte Welteinkommensprinzip fließt aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip, indem es nach dem Gebot relativer Gleichheit alle Gewinne und Verluste, auch im Ausland erzielte erfasst.¹⁵⁶ Es stellt diese mit rein im Inland erzielten Einkünften gleich.¹⁵⁷ Dieses gilt sowohl im Einkommenssteuer-, als auch im Körperschaftsteuerrecht.¹⁵⁸ Für die Einkommenssteuer ist § 1 I 1 EStG maßgeblich, während für die Körperschaftsteuer § 1 II KStG bestimmend ist. Persönlich sind hiervon im Bereich des Einkommenssteuerrechts gem. § 1 I EStG grundsätzlich alle Steuerpflichtigen erfasst, die im Inland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, außerdem nach Absatz zwei auch deutsche Staatsangehörige ohne Wohnsitz im Inland sowie solche, die von einer inländischen juristischen Person Ar-

¹⁵⁵ Heurung, in Erle/Sauter, KStG, Einf. KStG, Rn. 5.

¹⁵⁶ Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 14.17.

¹⁵⁷ Altendorf, in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG, § 1, Rn. 5; Beil, Der Belastungsgrund des steuerstaatlichen Synallagmas, S. 5.

¹⁵⁸ Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 2, Rn. 37.

beitslohn beziehen. Schließlich können gemäß Absatz drei auch andere natürliche Personen, die inländische Einkünfte gem. § 49 EStG erzielen auf Antrag unbeschränkt steuerpflichtig werden.

Im Körperschaftssteuerrecht kommt es nach § 1 I KStG darauf an, dass entweder die Geschäftsleitung oder der Sitz, der aufgeführten Kapitalgesellschaften bzw. Personenvereinigungen im Inland liegt.

Diese in Deutschland geltende Regelung ist keineswegs zwingend und wird in anderen Staaten aus verschiedenen Gründen anders gehandhabt.¹⁵⁹ Wie nachfolgend zu erläutern sein wird führt dies dazu, dass durch Abkommen der Ausgleich zu anderen Systemen gesucht wird. Zudem wird das Verhältnis zu diesen anderen Ansätzen im Hinblick auf künftige gemeinsame Entwicklungen rechtspolitisch zu hinterfragen sein.

bb) Durchbrechungen

Bei den angesprochenen Fragestellungen handelt es sich um Kompromissnotwendigkeiten, die zu Durchbrechungen des Welteinkommensprinzips führen können. Eine solche findet sich zunächst bereits im deutschen Recht.

(1) Beschränkte Steuerpflicht

Denn das Grundprinzip gilt nur für unbeschränkt steuerpflichtige Subjekte der vorbeschriebenen Art. Eine erste Abweichung vom Grundsatz des Welteinkommens begründen daher die Regeln für beschränkt Steuerpflichtige, nach § 1 IV EStG und § 2 KStG. Hier unterliegen nur bestimmte, namentlich im Inland erzielte Einkünfte der deutschen Besteuerungsgewalt.¹⁶⁰

Im Einkommenssteuerbereich sind natürliche Personen beschränkt steuerpflichtig, die Inlandseinkünfte nach § 49 EStG erzielen.¹⁶¹ Für die Körperschaftsteuer gilt, dass alle Körperschaften ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland mit den inländischen Einkünften der Besteuerung unterliegen.¹⁶²

Da sich in § 8 I KStG eine Verweisung auf die Vorschriften des EStG findet, wird der Begriff der Inlandseinkünfte nach § 49 EStG bestimmt.¹⁶³ Dieser knüpft für die Besteuerung an die Einkunftsarten gem. § 2 I EStG an, mithin müssen für die Besteuerung die Tatbestandsvoraussetzungen der §§

¹⁵⁹ Vogel, DStZ 1997, S. 272.

¹⁶⁰ Lehner/Waldhoff, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 1, Rn. A 18; Wilke, in Mössner/Seeger, KStG, § 2, Rn. 17.

¹⁶¹ Beil, Der Belastungsgrund des steuerstaatlichen Synallagmas, S. 9.

¹⁶² BFH BStBl. II 1974, S. 776.

¹⁶³ BFH BStBl. II 1993, S. 462.

13 – 23 EStG erfüllt sein.¹⁶⁴ Selbst wenn diese Voraussetzungen nun aber gegeben sind, ist es erforderlich zu Prüfen, inwiefern Regelungen im Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens der Besteuerung entgegenstehen. Diese begründen keine inländische Steuerpflicht, sondern können sie einschränken.¹⁶⁵ Deutlich wird bei der beschränkten Steuerpflicht, dass Deutschland mit dem Grundprinzip des Welteinkommens bricht und die Einkünfteerzielung innerhalb seiner Staatsgrenzen zum Maßstab erhebt, mithin das sogenannte Territorialitätsprinzip verwirklicht.

(2) Doppelbesteuerungsabkommen

Es liegt nahe, dass vor dem Hintergrund, der Maßgabe, nach welcher im Grundsatz alle Einkünfte von in Deutschland domestizierten natürlichen und juristischen Personen erfasst sind, ebenfalls bestehende Besteuerungswünsche von Staaten, die sich an einem anderen Konzept orientieren, zu Mehrfachbesteuerungen führen können. Hierfür genügt allein die Annahme, dass ein anderer Staat alle in seinem Staatsgebiet erzielten Einnahmen besteuert und nicht auf die Inländer abstellt. Ein solcher Sachverhalt führt unweigerlich zu Mehrfachbesteuerungen, die nur durch die global stringente Einhaltung eines gemeinsamen Prinzips zu verhüten wären. Dies aber ist vor dem Hintergrund der evidenten Heterogenität der Steuersysteme und politischen Umstände realistisch nicht denkbar. Eine weitere Möglichkeit für Doppelbesteuerungen entsteht, wenn mehrere Staaten auf das Welteinkommen abstellen, jedoch der eine beispielsweise auf den Wohnsitz und der andere auf die Staatsangehörigkeit.¹⁶⁶ Auch hier sind Konflikte unvermeidlich. Anzumerken ist zudem, dass ein Vorgehen wie bei der beschränkten Steuerpflicht notwendig dazu führt, dass Doppelbesteuerungen vorkommen, da so auf globaler Ebene alle Einkünfte der Inländer, wie auch sämtliche Inlandseinkünfte abgeschöpft werden. Es besteht somit für andere Länder nicht einmal die hypothetische Möglichkeit durch Systemgleichheit Doppelbesteuerungen zu vermeiden.

Im Einzelnen können also alle Normen der Einkommens- und Körperschaftsteuer, die eine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht begründen in grenzüberschreitenden Konstellationen Herde von Kollisionen

¹⁶⁴ Heinicke, in Schmidt, EStG, § 49, Rn. 3.

¹⁶⁵ BFH, BStBl. II 1981, S. 517.

¹⁶⁶ Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 13.5.

sein.¹⁶⁷ Konkret handelt es sich also um eine Doppelbesteuerung, wenn zwei oder mehr Staaten von dem gleichen Steuerpflichtigen auf Grundlage des gleichen Steuergegenstandes und Zeitraums Steuern erheben.¹⁶⁸ Die aus einem solchen Sachverhalt folgende erhebliche wirtschaftliche Belastung, die regelmäßig vor allem international tätige Unternehmen treffen wird, ist, wenn dies zum Normalzustand arriert, untragbar.¹⁶⁹ Langfristig würde diese Belastung wirtschaftliche Tätigkeiten stark behindern und dann auch die Steuersubstanz der beteiligten Staaten mindern. Zur Vermeidung dieser negativen Effekte werden sogenannte Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen. Dies sind völkerrechtliche Verträge, deren Zielrichtung primär die Milderung der Kollision von Besteuerungsansprüchen der Staaten ist.¹⁷⁰ In deren Rahmen kann keine Zuteilung von Besteuerungsbefugnissen, sondern lediglich eine Aufrechterhaltung bzw. Einschränkung der Ausübung des Besteuerungsrechts erreicht werden.¹⁷¹ Zur Auflösung von Kollisionen, werden in der Hauptsache zwei verschiedene Methoden angewendet. Nach der Freistellungsmethode verzichtet der Ansässigkeitsstaat auf sein Besteuerungsrecht, indem er die im Ausland erwirtschafteten Steuergüter a priori von der Besteuerung ausnimmt oder diese nach Feststellung des Steuersatzes aus der Bemessungsgrundlage entfernt.¹⁷² Es wird allein auf den Entstehungsort der Einkünfte abgezielt. In steuersystematischer Hinsicht steht dahinter der Gedanke des Territorialitätsprinzips, nach dem die im Inland erzielten Einkünfte besteuert werden.¹⁷³ Hierbei beansprucht der Quellenstaat die Besteuerungshoheit für die unter seinem Schutz erwirtschafteten Einkünfte.¹⁷⁴

Auf der anderen Seite kommt die sogenannte Anrechnungsmethode zum Einsatz. Bei dieser wird die bereits auf das Steuerobjekt entfallende gleichartige ausländische Steuer auf die eigene Steuer angerechnet.¹⁷⁵ Hierdurch wird das inländische Steuerniveau erreicht, soweit das ausländische darunter

¹⁶⁷ Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 13.3; Kerath, Maßstäbe zur Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Berücksichtigung des Verständigungsverfahrens, S. 1.

¹⁶⁸ Tillmanns/Mössner, in Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, S. 252; Hüsing, Steuer Stud. 2007, S. 313.

¹⁶⁹ Höfer, in FS Flick, S. 816.

¹⁷⁰ Frotcher, Internationales Steuerrecht, § 2, Rn. 44; Kraft, Die mißbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, S. 13.

¹⁷¹ Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, § 5, Rn. 569.

¹⁷² Jakob, in FS Ryser, S. 213.

¹⁷³ Beil, Der Belastungsgrund des steuerstaatlichen Synallagmas, S. 6.

¹⁷⁴ Bächle/Rupp/Ott/Knies, Internationales Steuerrecht, S. 26.

¹⁷⁵ Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 2, Rn. 42.

liegen sollte.¹⁷⁶ Wiederrum erfährt die Besteuerungshoheit des Wohnsitzstaates eine Einschränkung, gleichwohl fällt auf, dass der grundsätzliche Zugriff auf die Besteuerung und auch die inländische Steuerhöhe erhalten bleiben. Hierdurch wird also im Grundsatz das Gebot der relativen Gleichheit aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip, welches dem Welteinkommensprinzip zu Grunde liegt verwirklicht.¹⁷⁷

Bei alledem ist das Interesse an einer gleichmäßigen, fairen Verteilung der Steuerquellen sowie die Vermeidung übermäßiger Belastungen der Wirtschaft anzuerkennen.¹⁷⁸ Wenn man zudem die völkerrechtliche Integrität, der Einzelstaaten, die sich vor allem durch die Respektierung der jeweiligen Gebiete ausdrückt, auch im Steuerrecht ernst nimmt, wäre die Freistellungsmethode heranzuziehen, da damit die individuelle Souveränität klar konturiert wird. Nimmt man hingegen einen pragmatischeren Standpunkt ein, so ließe sich argumentieren, dass auch die Anrechnungsmethode jedenfalls eine übermäßige Belastung der Unternehmen verhindert und im gleichen Zuge eine gerechte Steuerverteilung herstellt. Der nachrangige Zugriff auf die Besteuerungssubstanz durch einen anderen Staat ist dabei hinzunehmen.¹⁷⁹ Insofern kann in dem Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens stets eine Durchbrechung des Welteinkommensprinzips gesehen werden. Da die Anrechnungsmethode aber die Steuerhöhe berücksichtigt, die nach dem Gebot relativer Gleichheit im Heimatstaat angesetzt würde, ist das Leistungsfähigkeitsprinzip nur durch die Freistellungsmethode verletzt.¹⁸⁰

Allgemein baut die deutsche Praxis der Doppelbesteuerungsabkommen primär auf dem Musterabkommen der OECD auf.¹⁸¹ Hierbei erfolgt eine Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen zwischen dem Wohnsitz- und dem Quellenstaat, wobei nicht bei allen Einkunftsarten ein alleiniges Besteuerungsrecht für einen der Staaten begründet wird.¹⁸² Konkret wird bei Kapitalerträgen meist eine Steuerteilung verfolgt, während bei den übrigen Einkunftsarten verbreitet Freistellungen unter Progressionsvorbehalt praktiziert werden.¹⁸³ Dieses breite Netz aus Abkommen bewirkt, dass das deutsche

¹⁷⁶ Hüsing, Steuer Stud. 2007, S. 316.

¹⁷⁷ Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 14.17.

¹⁷⁸ Lang, in Tipke/Lang, § 2, Rn. 44.

¹⁷⁹ Hüsing, Steuer Stud. 2007, S. 317.

¹⁸⁰ Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 14.17.

¹⁸¹ Höfer, in FS Flick, S. 807.

¹⁸² Höfer, in FS Flick, S. 810.

¹⁸³ Beil, Der Belastungsgrund des steuerstaatlichen Synallagmas, S. 9.

Welteinkommensprinzip damit faktisch ausgehöhlt wird.¹⁸⁴ Welche Folgerungen sich daraus ergeben und ob dies auch Chancen bietet wird im Rahmen der Konvergenzmöglichkeiten mit Frankreich, in der Abwägung gegenüber dem sogenannten Territorialitätsprinzip erläutert werden.

(3) Symmetrieprinzip

(a) Grundprinzip

Das sogenannte Symmetrieprinzip beschäftigt sich mit der Verrechnung von im Ausland gemachten Verlusten bzw. Gewinnen durch Tochtergesellschaften im Rahmen der Organschaft oder auch im Rahmen von Betriebsstätten. Es verpflichtet nach dem BFH zwar zur Nichtberücksichtigung von Gewinnen, gibt damit aber gleichfalls auch die Berechtigung zur Nichtberücksichtigung von Verlusten, es gehe insoweit stets um Nettobeträge.¹⁸⁵

Argumentiert wird, der ehemalige § 2 a III EStG, der 1997 abgeschafft wurde, habe seines Inhaltes nach in diese Richtung gewiesen.¹⁸⁶ Es sei nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber durch die Streichung ein anderweitiges Verständnis der Abkommenspraxis nahelegen wollte, die Gesetzesmaterialien sprächen jedenfalls nur von praktischen Erwägungen.¹⁸⁷ Anderes gelte auch nicht in Betracht der andersliegenden Rechtsprechung in Österreich und Luxemburg.¹⁸⁸ In der Literatur lassen sich Zweifel an der Symmetriethese vernehmen, die aus ökonomischer Sicht für die Unternehmen schädlich sei, da Verluste bei einem DBA häufig ungenutzt blieben.¹⁸⁹ Dies ist vor allem mit Verweis auf das objektive Nettoprinzip beachtlich. In Bezug auf diese Erwägungen sei vor allem eine Liquidation problematisch, da jene einen originären Verlust der Mutter und damit eine übermäßige Besteuerung herbeiführen würde.¹⁹⁰

Die Argumentation des BFH kann mit dem Verweis auf die lange überholte, explizit abgeschaffte Vorschrift nicht überzeugen, zumal es nicht sein darf, dass die geltende Rechtslage durch den Gehalt der Gesetzgebungsmaterialien bestimmt wird. Würde diesem Ansatz zugestimmt, müsste die Rechtslage aus den Materialien abgeleitet werden und die Gesetze wären allenfalls noch Auslegungshilfe. Eine solche Praxis, die die normative Situation ne-

¹⁸⁴ Menck, in Münchener Symposion, Steuern auf ausländische Einkünfte, S. 34.

¹⁸⁵ BFH Beschluss, IStR 2007, S. 326.

¹⁸⁶ BFH Beschluss, IStR 2006, S. 862.

¹⁸⁷ BFH Beschluss, DStR 2006, S. 1928.

¹⁸⁸ BFH Beschluss, DStR 2006, S. 1928.

¹⁸⁹ Sedemund, DB 2008, S. 1121; Kessler, FR 2011, S. 755.

¹⁹⁰ Kessler/Kahl, DB 2002, S. 2238; Spengel/Schaden, DStR 2003, S. 2198.

giert, darf nicht stattfinden. Gleichwohl erscheint das Ergebnis vor dem Hintergrund der faktischen Zurückdrängung des Welteinkommensprinzips durch die in Richtung einer Territorialbesteuerung strebenden Doppelbesteuerungsabkommen stringent. Zwar wird die Unterhöhung des eigentlichen Prinzips dadurch perpetuiert. Unterstellt man aber der BFH argumentiere so im Geiste des faktischen Systems hat dies zumindest eine gewisse Logik.

(b) Europarechtliche Bedenklichkeit

Fraglich ist vor allem, ob diese Rechtsprechung, mithin die Symmetriethese an sich, mit dem Europarecht vereinbar ist. In diesem Punkt hatte auch der BFH Zweifel bezüglich der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit.¹⁹¹ Grundlegend für die Betrachtung der Frage um das Verlustverrechnungsverbot ist die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „Marks & Spencer“.¹⁹² Hierbei ging es um ein Urteil zur Verlustverrechnung im Rahmen der britischen Gruppenbesteuerung „UK Group Relief“, welche insofern der deutschen Organschaft entspricht.¹⁹³ Demnach soll die folgende Betrachtung das oben dargelegte Organschaftskonzept zur Grundlage erhalten. Zwar war Basis für die vorstehend dargelegte Judikatur des BFH der Problemkreis der Betriebsstätten. Vor dem Hintergrund der Rechtssache „Lidl“, in welcher der EuGH die Befunde der Gruppenbesteuerung auf die Betriebsstätte übertragen hat, kann aber eine gemeinsame Erörterung stattfinden.¹⁹⁴

In der Entscheidung „Marks & Spencer“ hat der EuGH das Verlustverrechnungsverbot bei grenzüberschreitenden Fällen im Grundsatz gebilligt.¹⁹⁵ Jedoch verstoße ein solches Verbot gegen die Niederlassungsfreiheit, wenn das Tochterunternehmen im Ansässigkeitsstaat bereits alle Verlustabzugsoptionen ausgeschöpft hat und Möglichkeiten dazu künftig nicht mehr bestehen werden.¹⁹⁶ Hier drängt sich auf, dass das derzeitige Konzept wegen des generellen, ausnahmsfreien Ausschlusses der Anrechnung von Verlusten der Auslandstöchter im Rahmen der Symmetriethese nicht mehr haltbar ist. Folglich ergibt sich aus diesem grundlegenden Urteil bezogen auf die

¹⁹¹ BFH Beschluss, IStR 2006, S. 863.

¹⁹² EuGH Rs. C-446/03, DStR 2005, S. 2168.

¹⁹³ Herzig/Wagner, DStR 2006, S. 9.

¹⁹⁴ EuGH, Rs. C-414/06, DB 2008, S. 1130.

¹⁹⁵ EuGH, Rs. C-446/03, DStR 2005, S. 2168.

¹⁹⁶ EuGH, Rs. C-446/03, DStR 2005, S. 2168.

Fälle, in denen im Ansässigkeitsstaat keine Verlustabzugsmöglichkeiten mehr bestehen, dass die Niederlassungsfreiheit der Anwendung der Symmetriethese entgegensteht. Schon aufgrund dieser Kompromisslösung des EuGH erwächst für die deutsche Organschaft die Notwendigkeit einer Systemänderung.¹⁹⁷ Sofern eine Verlustverrechnung der Tochter im Ausland nicht mehr möglich ist, muss Deutschland darauf reagieren können. Dies ist unter dem momentanen Regime gar nicht vorgesehen. Somit ist die Anwendung der Symmetriethese im Konzept der deutschen Organschaft europarechtswidrig. Eine Reform vor dem Hintergrund dieser Fallgestaltung ist unausweichlich.¹⁹⁸ In diesem Prozess wird auch eine weitere Konkretisierung des Begriffs der „Finalität“ vorzunehmen sein.¹⁹⁹

Zweifel an den Grundsätzen der „Marks & Spencer“ Entscheidung, ließ das Urteil „X-Holding“ aufkommen.²⁰⁰ Hierbei ging es um den Inlandsbezug gem. § 14 I 1 KStG der deutschen Organschaft für den Verlustabzug, welche der EuGH wiederum anhand der Niederlassungsfreiheit prüfte.²⁰¹ Letztlich war also abermals fraglich, ob die Symmetriethese bei grenzüberschreitenden Fällen generell haltbar ist. Hierbei wurde gesagt, dass der EuGH sich von den Grundsätzen der Rechtssache „Marks & Spencer“ verabschiedet habe.²⁰² Tatsächlich führt der EuGH aus, Tochtergesellschaften und Betriebsstätten unterschieden sich dadurch, dass erstere als eigenständige juristische Personen im Ansässigkeitsstaat unbeschränkt steuerpflichtig seien, während die zweite Gruppe beschränkt weiter der Steuerhoheit des Heimatstaates unterliege.²⁰³ Hierin allerdings ist keine Abweichung von den Grundsätzen der „Marks & Spencer“ Entscheidung ersichtlich.²⁰⁴ Zu der durch den EuGH vorgenommenen Unterscheidung ist zu sagen, dass dieser Unterschied zweifelsohne besteht, allerdings die Symmetriethese in beiden Fällen zur Anwendung kommt, insofern jedenfalls das Ergebnis eine übereinstimmende europarechtliche Haltung gebietet. Selbst wenn man dies aber ablehnt, so ändert sich damit jedenfalls nicht der Tenor der „Marks & Spencer“ Entscheidung. Die darin enthaltene Pflicht endgültige Verluste noch berücksichtigen zu können, wird nicht dadurch genommen, dass der

¹⁹⁷ Wagner, Konzeption einer Gruppenbesteuerung, S. 20; Wernsmann/Nippert, FR 2006, S. 163.

¹⁹⁸ So auch Dötsch, in GS Krüger, S. 194; Brink, in Lüdicke/Kempf/Brink, Verluste im Steuerrecht, S. 153; Rempik, Die grenzüberschreitende Organschaftbesteuerung in Deutschland, S. 117.

¹⁹⁹ So auch Grünbuch, S. 35; Richter, BB 2010, S. 2738.

²⁰⁰ EuGH, Rs. C-337/08, DStR 2010, S. 427.

²⁰¹ EuGH, Rs. C-337/08, DStR 2010, S. 427.

²⁰² Mitschke, DStR 2010, S. 1370; Eisenbarth/Hufeld, IStR 2010, S. 312.

²⁰³ EuGH, Rs. C-337/08, DStR 2010, S. 429.

²⁰⁴ So auch Schwenke, Ubg 2010, S. 325.

EuGH einen Verlustabzug für die übrigen Fälle hier wieder ausschließt und durch die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis rechtfertigt. Denn die gleiche Ausführung war bereits bei „Marks & Spencer“ enthalten.²⁰⁵ Nur weil der EuGH diesen Grundsatz hier nicht wiederholt auf den Verzicht hierauf zu schließen, scheint meines Erachtens eine zu kühne Interpretation und ist daher abzulehnen.

Mittlerweile schränkt der BFH die Symmetriethese insoweit ein, als sie nicht mehr bei Finalität der Verluste einzusetzen sei.²⁰⁶ Jedoch lehnt er eine weitergehende Nichtanwendung ab.²⁰⁷ Hierbei lässt er meiner Auffassung nach die Möglichkeit ungenutzt anlässlich der bestehenden EuGH-Rechtsprechung eine Weiterentwicklung ihres Geltungsbereiches im deutschen Steuerrecht zu befördern. Dieses wäre möglich gewesen, indem er die meines Erachtens langfristig zwangsläufige, zukünftige Rechtsentwicklung antizipiert. Für diese sprechen die zunehmenden politischen Konvergenzüberlegungen im Steuerrecht, ebenso wie die Entwicklung der Rechtsprechungslinien des EuGH, die insgesamt auf einen höheren Grad der Binnenmarktverwirklichung zielt und in diesem Sinne die Beschränkungen an höhere Rechtfertigungsanforderungen knüpfen muss. Die politische Entwicklung des Suchens nach der Gemeinsamkeit, in Abgrenzung zu dem lediglich zu große Divergenzen ausgleichenden Vorgehen der Besteuerungsabkommen, wird die Verengung der Möglichkeit einer europarechtlichen Rechtfertigung von Beschränkungen ihrerseits beschleunigen.

Vor diesem Hintergrund könnten auch jene Fälle, in denen eine Verlustabzugsmöglichkeit im Ansässigkeitsstaat noch besteht europarechtlich bedenklich sein. Auch hier hat der EuGH eine Beschränkung erkannt, jedoch kommt er im Rahmen der Erforderlichkeit nur bei Finalität der Verluste zu einer Unverhältnismäßigkeit.²⁰⁸ Als zwingende Gründe des Allgemeininteresses für die Rechtfertigung der Beschränkung werden eine gleichmäßige Aufteilung der Besteuerungsbefugnis, die Vermeidung eines doppelten Verlustabzuges, sowie die Gefahr einer Steuerflucht in Richtung des Gruppenmitglieds, bei welchem der Verlust aufgrund der höchsten Steuersätze am wertvollsten ist, dargelegt.²⁰⁹

²⁰⁵ EuGH, Rs. C-446/03, DStR 2005, S. 2168.

²⁰⁶ BFH, BB 2010, S. 2546.

²⁰⁷ BFH, DStRE 2011, S. 226.

²⁰⁸ EuGH, Rs. C-446/03, DStR 2005, S. 2168.

²⁰⁹ EuGH, Rs. C-446/03, DStR 2005, S. 2168.

Hierbei ist anzuerkennen, dass ein doppelter Verlustabzug in der Tat zu vermeiden ist, um eine Unterminierung der Steuersubstanz zu verhindern. Auch deren gleichmäßige Allokation sowie die Vermeidung von Fluchtphänomenen zum günstigsten Einsatzpunkt der Verlustbeträge dienen zu Recht der Wahrung der Steuermasse für einzelne Staaten.

Unter der Ägide heterogener Steuersysteme, wie sie momentan in der EU anzutreffen sind, sind die angeführten Punkte bei der Verhältnismäßigkeitsabwägung höher zu gewichten, da sonst Verwerfungen hinsichtlich der Steuersubstanz entstünden. Die Verhältnismäßigkeit dieser Beschränkungen ist damit gewahrt. Nach Vollziehung der sich momentan in der Grundtendenz ankündigenden makroökonomischen sowie makropolitischen Entwicklungen sind diese Beschränkungen einer Rechtfertigung nicht mehr zugänglich. Diese Entwicklungserwartung begründet sich daraus, dass es langfristig nötig sein wird, die Steuersysteme der EU kohärenter zu entwickeln, um den Standortwettbewerb als gemeinsame Wirtschaftszone bestreiten zu können. Vor allem wichtig ist dies um multinational tätigen Unternehmen ein gutes Umfeld zu bieten, da diese mit dem ständigen Wechsel von Steuerrechtsordnungen zu tun haben und die Weiterführung der Verschiedenheit in Europa Kosten herbeiführen würde, deren Kompensation für diese kaum möglich ist.²¹⁰ Deshalb müssen für die Verlustverrechnungsmöglichkeiten gemeinsame Lösungen gefunden werden. Dies könnte auch ein Etappenschritt hin zu einer konvergenten Unternehmensbesteuerung sein. Insoweit gilt, dass die globalen Erfordernisse den europäischen Partnern im gemeinsamen Interesse nahelegen europaweit zu denken.²¹¹

Nach Absolvierung dieser Schritte würde die Anwendung der Symmetriethese auch in Fällen jenseits der „Marks & Spencer“ Entscheidung als europarechtswidrig erachtet werden. Somit ist die Rechtsprechung des BFH mit der grundsätzlichen Beibehaltung der Symmetriethese gegenwärtig noch europarechtlich zu rechtfertigen. Nach weiteren Entwicklungsschritten in den steuerrechtlichen Angleichungsbemühungen wäre die Symmetriethese sowohl bei Tochtergesellschaften innerhalb der Organschaft, als auch Betriebsstätten nicht mehr haltbar.

²¹⁰ So auch Dörr, IStR 2004, S. 271.

²¹¹ So auch Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, S. 983.

f) Die interprinzipiellen Verhältnisse

Vorstehend wurden nunmehr die Grundsätze abgebildet, die für die Organshaft eine Rolle spielen können, bei diesen handelt es sich zugleich auch um jene Prinzipien, die für das deutsche Unternehmens- und Körperschaftsteuerrecht zentrale Bedeutung haben. Zunächst wurde der allgemeine Gleichheitssatz aus Art. 3 I GG als verfassungsrechtliche Maßgabe bestimmt, welche das Gebot relativer Gleichheit aufstellt. Dieses spezifiziert sich steuerstrukturprinzipiell dann im Leistungsfähigkeitsgrundsatz.²¹² Sodann wurde das objektive Nettoprinzip in Abgrenzung zum subjektiven Nettoprinzip erläutert. Diese stehen gegenüber dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Status eines Subprinzips. Das bedeutet, sie konkretisieren ein Verfassungsprinzip, gelten jedoch nur für eine bestimmte Normgruppe.²¹³ Das objektive Nettoprinzip gilt dabei wie festgestellt sowohl für das Einkommenssteuer-, als auch das Körperschaftsteuerrecht. Hernach wurde das Trennungsprinzip des Körperschaftsteuerrechts in Abgrenzung zum Transparenzprinzip der Besteuerung der Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht herausgestellt. Hierbei handelt es sich um ein körperschaftsteuerrechtsimmanentes Prinzip, welches die eigene Leistungsfähigkeit der Körperschaft verdeutlicht. Bei der Frage ob dieses Art. 3 I GG oder das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt, wurde auf die Maßgeblichkeit der Gesamtbelastung verwiesen und eine nur auf die wirtschaftlich doppelte Belastung gestützte Sichtweise abgelehnt. Schließlich wurde das Welteinkommensprinzip als aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspringendes Subprinzip²¹⁴ erläutert. Für den übernationalen steuerrechtlichen Zusammenhang wurde dabei vor allem in der Praxis der Doppelbesteuerungsabkommen, eine Durchbrechung des Welteinkommensprinzips und damit auch des Leistungsfähigkeitsprinzips ausgemacht. Dieses bezieht sich allerdings vor allem auf die Freistellungspraxis, bei der Anrechnungsmethode kann das Gebot relativ gleicher Belastung gewahrt werden. Ferner stellte sich die Symmetriethese als weitere Durchbrechung des Subprinzips sowie dessen Obergrundsatz heraus. Im Ergebnis war dort vor allem eine europarechtliche Bedenklichkeit unter der Maßgabe der momentanen Rechtslage für finale Verluste festzustellen. Das Welteinkommensprinzip wird gegenüber der

²¹² Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rn. 13.

²¹³ Schaumburg, StuW 2000, S. 369.

²¹⁴ Schaumburg, StuW2000, S. 369.

französischen Regelung mit dem Territorialitätsprinzip noch eingehend abzuwägen sein.

An der Betrachtung zeigt sich insgesamt, wie das Leistungsfähigkeitsprinzip als Ausfluss des Art. 3 I GG in Form der Unterprinzipien das Ertragssteuerrecht durchdrungen hat.

Dieses positioniert als der hier wesentliche dogmatische Primärgrundsatz, an dem sich die Steuerrechtsordnung messen lassen muss.²¹⁵

g) Die Prinzipien im Rahmen der Organschaft

Um zu zeigen wie die Ausgestaltung der Organschaft durch Grundprinzipien des Steuerrechts geprägt ist, bietet sich ein Blick auf deren Rechtsfolge an. Hierbei gilt, dass die Organgesellschaft ihre zivil- und steuerrechtliche Eigenständigkeit behält, während das Einkommen dem Organträger zugerechnet wird.²¹⁶ Darin wird deutlich, dass die Gruppe als globale Einheit im Hinblick auf die Leistungsfähigkeit wahrgenommen wird. Konkret bedeutet dies, dass in der Verlustverrechnungsmöglichkeit zwischen den Gruppengesellschaften eine höhere Form der Ausprägung des objektiven Nettoprinzips zu sehen ist. Wenn dieses herkömmlich nur eine Einzelgesellschaft im Blick hat, so besteht hier die Möglichkeit leistungsfähigkeitsschmälernde Verluste auf Ebene der Gruppe zu berücksichtigen. Dies ist auch sachgerecht, da ein solcher Konzern meist auch seinem wirtschaftlichen Gepräge nach als zusammenhängende Einheit ausgerichtet ist. Es liefe dem objektiven Nettoprinzip zuwider, wenn Verluste eines Teils, die letztlich die Gesamteinheit schwächen würden, nicht bei der Besteuerung dieser Einheit berücksichtigt werden könnten. Damit würde nämlich das wahre finanzielle Potential des Konzerns nicht bei der Besteuerung wiedergegeben, die relative Gleichheit etwa gegenüber einem Mitbewerber, der beispielsweise als Einheitsunternehmen organisiert ist wäre nicht gewährleistet. Mithin wäre der Grundsatz der Leistungsfähigkeit verletzt. Folglich lässt sich die Einrichtung der Organschaft dogmatisch auf das objektive Nettoprinzip und damit das Leistungsfähigkeitsprinzip zurückführen.

Wie bereits bei den Darlegungen zu den Organschaftsvoraussetzungen im Einzelnen angeklungen ergeben sich Probleme vor allem aus grenzüberschreitenden Sachverhalten. So müssten nach dem Welteinkommensprinzip

²¹⁵ So auch Lang, in FS Kruse, S. 313; Birk, StuW 2000, S. 328.

²¹⁶ Dötsch/Franzen/Sädler/Sell/Zenthöfer, Körperschaftsteuer, S. 310.

auch alle Gewinne und Verluste der Auslandstöchter zurechenbar sein. Aufgrund der Symmetriethese ist dies aber nicht der Fall, weshalb das momentan praktizierte Organschaftskonzept prinzipienwidrig ist. Dieses ist problematisch, da die relative Gleichheit dadurch, dass es eine Auslandstochter gibt gegenüber Mitbewerbern, bei denen dies nicht der Fall ist, unterminiert wird. Wie erläutert ist dies zudem aus europarechtlicher Perspektive problematisch.

Weiter ist zu bemerken, dass die strikte Trennung zwischen der Körperschaft (Organgesellschaften) und den Anteilseignern (Organträger) hier vollständig aufgehoben ist. Auch der Gewinnabführungsvertrag spielt dabei eine Rolle. Dessen vormalige Funktion war diese Durchbrechung des Trennungsprinzips zu rechtfertigen.²¹⁷ Überdies liegt in der komplizierten gesellschaftsrechtlichen Ausgestaltung an sich eine Gefahr, denn ein Mangel bei der Wirksamkeit des Vertrages führt unweigerlich dazu, dass keine wirksame Organschaft vorliegt, mithin das Gesellschaftsrecht über die Geltung der steuerrechtlichen Prinzipien bestimmt.²¹⁸

Der Notwendigkeit tätig zu werden stehen auch seltene Zweifel nicht entgegen, die den Gewinnabführungsvertrag für steuersystematisch essentiell halten.²¹⁹ Von diesen wird vorgetragen das tradierte System sei konsistent und zu erhalten.²²⁰ Meines Erachtens fehlt es an dieser Konsistenz gerade, denn mit dem Gewinnabführungsvertrag ist das Schicksal der steuerrechtlichen Organschaft, die Leistungsfähigkeitsstrukturen in Konzernen abbildet, der gesellschaftsrechtlichen Unbedenklichkeit anheimgestellt. Dies ist gerade keine Verlässlichkeit stiftende Vorgehensweise.²²¹ Als Alternativinstrumentarium stünde ein Antragsrecht für Organträger und Organgesellschaft bereit, mit welchem die schwierigen vertraglichen Probleme entfielen.²²²

Somit ist die ohnehin nur rechtskonstruktive Rechtfertigung der Aufhebung des Trennungsprinzips durch den Gewinnabführungsvertrag nicht aufrecht zu erhalten. Vielmehr wird die Durchbrechung durch die Gewährleistung der Besteuerung des Gesamtkomplexes nach der Leistungsfähigkeit gerechtfertigt.

²¹⁷ Klarmann, Körperschaftsteuerliche Organschaft, IFSt-Schrift Nr. 440, S. 90; Grotherr, StuW 1995, S. 139.

²¹⁸ IFSt-Schrift Nr. 471, S. 24.

²¹⁹ Fischer, in GS Blomeyer, S. 340.

²²⁰ Fischer, in GS Blomeyer, S. 340.

²²¹ So auch Borggräfe, WPg 1995, S. 132.

²²² Eisgruber, in Baumhoff/Schönfeld, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung, S. 41; Krebühl, StBjb 2001/02, S. 29.

Insgesamt wird damit ersichtlich, dass der Grundgedanke der Organschaft offenbar die Realität des Konzerns in das Muster des Leistungsfähigkeitsprinzips einzupassen sucht. Hierbei bestehen indes eindeutige Mängel, indem etwa das Welteinkommensprinzip durch Anwendung der Symmetriethese verletzt wird, was letztlich auch die Stringenz der Umsetzung des zugrunde liegenden Leistungsfähigkeitsprinzips verringert. Der Anwendung der Symmetriethese steht wie gezeigt das Europarecht entgegen. Auch der Gewinnabführungsvertrag ist europarechtlich kaum haltbar. Hinzu tritt dort die systematische Problematik, die das Steuerrecht quasi gesellschaftsrechtsakzessorisch werden lässt. Dieses ist zu vermeiden, was im Ergebnis auch der Durchsetzung des Prinzips der Leistungsfähigkeit dient, welches durch das nicht praktizierte Welteinkommensprinzip sowie die Unverlässlichkeit des Gewinnabführungsvertrages eingeengt wird. Die Rechtfertigung der Durchbrechung des Trennungsprinzips wird durch das von der Verfassung her begründete Leistungsfähigkeitsprinzip erbracht, indem die Leistungsfähigkeit auf die wirtschaftliche Einheit bezogen wird.

2. Französische Rechtslage

a) Konzeption der französischen Gruppenbesteuerung allgemein

In Frankreich existiert als System der Gruppenbesteuerung eine sogenannte „integration fiscale“. Hierbei erhält die Gruppe an sich keine Rechtssubjektivität, die Gesellschaften behalten diese, jedoch kann in wirtschaftlicher Hinsicht der Gruppenträger als einziges Steuersubjekt angesehen werden.²²³ Von der Anlage her, ist dieses Konzept der deutschen Organschaft insoweit vergleichbar, als das auf wirtschaftliche Verflochtenheit mit einer steuerlichen Gestaltung reagiert wird.²²⁴ Gruppenträger und Gruppengesellschaften können in Frankreich alle Subjekte sein, die der Körperschaftsteuer zum vollen Satz unterfallen.²²⁵ Hierbei gilt das strenge Territorialitätsprinzip, nach welchem alle in Frankreich erzielten Einkünfte erfasst werden.²²⁶ Nach dortigem Verständnis können insoweit auch solche Gesellschaften Gruppenträger sein, die zwar ihren Verwaltungssitz im Ausland haben, deren Geschäftsleitung aber ebenso wie mindestens eine Betriebsstätte im Inland ist und deren Rechtsform französisch ist.²²⁷ Herbeigeführt wird die Gruppenbe-

²²³ Hahn, IStR 2009, S. 198.

²²⁴ Eilers/Nücken/Valentin/Daniel-Mayeur, DB 2012, S. 535.

²²⁵ Lenz/Seroin/Handwerker, DB 2012, S. 366.

²²⁶ Lenz/Seroin/Handwerker, DB 2012, S. 366.

²²⁷ Lenz/Seroin/Handwerker, DB 2012, S. 366.

steuerung durch einen Antrag des Gruppenträgers, dem die Einverständniserklärungen der Gruppengesellschaften beiliegen müssen.²²⁸ Für die Installation dieser Möglichkeit besteht eine Mindestbeteiligungsquote des Gruppenträgers an den Gruppengesellschaften von 95 %.²²⁹ Hinsichtlich der Steuerlastverteilung innerhalb der Gruppe ist der Gruppenträger grundsätzlich frei, wobei regelmäßig vertragliche Regelungen getroffen werden.²³⁰ Die Einkünfte werden getrennt ermittelt und jede Gesellschaft reicht eine eigene Steuererklärung ein.²³¹ Auf dieser Basis wird die Körperschaftssteuererschuld gegenüber der Gruppe ermittelt.²³² Sodann übertragen Gesellschaften, die Verluste erzielt haben diese an den Träger während jene die Gewinne gemacht haben, eine Steuerumlage an den Gruppenträger zahlen.²³³ Dies gilt auch, wenn der Gruppenträger aufgrund von Verlusten bereits steuerfrei sein sollte. Diese Zahlungen können als Gewinn steuerfrei ausgeschüttet werden.²³⁴ Hernach ermittelt der Gruppenträger dann das Gesamtergebnis der Gruppe.²³⁵

b) Das Territorialitätsprinzip

Nach dem in Frankreich geltenden Territorialitätsprinzip werden nur inländische Einkünfte sowie inländisches Vermögen besteuert.²³⁶ Ebenso wie das Welteinkommensprinzip wird auch das Territorialitätsprinzip als von dem völkerrechtlichen Grundsatz der Gebietshoheit gedeckt gesehen, indem der Staat hier berechtigt ist alle Tatbestände auf seinem Territorium der Besteuerung zu unterwerfen.²³⁷ Da hiervon aber auch die Besteuerung von Einkünften erfasst ist, die von Subjekten mit Wohnsitz im Gebiet eines das Welteinkommensprinzip anwendenden Staates erzielt werden, wird ersichtlich, dass Kollisionen entstehen werden, deren Auflösung aktuell durch die bereits erörterten Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt. In Frankreich wird das Territorialitätsprinzip streng praktiziert. Neben den erwähnten Einkünften, die in Frankreich erzielt wurden, werden nur die Einkünfte aufgrund

²²⁸ Lenz/Seroin/Handwerker, DB 2012, S. 366.

²²⁹ Eilers/Nücken/Valentin/Daniel-Mayeur, DB 2012, S. 536.

²³⁰ Lenz/Seroin/Handwerker, DB 2012, S. 367.

²³¹ Lenz/Seroin/Handwerker, DB 2012, S. 367.

²³² Lenz/Seroin/Handwerker, DB 2012, S. 367.

²³³ Grünbuch, S. 19.

²³⁴ Lenz/Seroin/Handwerker, DB 2012, S. 367.

²³⁵ Hahn, IStR 2009, S. 198..

²³⁶ Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 2, Rn. 37.

²³⁷ Wilke, Lehrbuch Internationales Steuerrecht, Rn. 16; Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. 3., S. 1076.

von Doppelbesteuerungsabkommen erfasst.²³⁸ Diese einerseits nicht zu leugnende Stringenz, die anwendungsbezogen erleichternd wirkt, ist vor dem Hintergrund der EuGH Rechtsprechung um die Rechtssache „Marks & Spencer“ nicht unproblematisch, insoweit bestehen auch hier die oben geäußerten Bedenken.

Vergleichend mit Deutschland ist hinzuzufügen, dass hier mit der Einkommens- und Körperschaftsteuer die beiden bedeutendsten Ertragssteuern grundsätzlich dem Welteinkommensprinzip folgen. Eine Ausnahme bildet in Deutschland jedoch die Gewerbesteuer, die in § 2 I GewStG an im Inland betriebene Gewerbe angeknüpft, mithin also das Territorialitätsprinzip gilt.²³⁹ Das in Deutschland also in kleinem Rahmen auch dieses Prinzip gilt, während Frankreich sich streng an das Territorialitätsprinzip hält, könnte als Hinweis auf eine höhere systemische Flexibilität gegenüber Frankreich deuten.

3. Das Grünbuch

a) Reformvorschläge zur Organschaft als Wegbereiter des Grünbuchvorschlags

Die Reformnotwendigkeit der Organschaft wurde in Deutschland bereits vor den Ansätzen im Rahmen des Grünbuches erkannt und konzeptionell aufgearbeitet. Da sich einige dieser Ansätze auch im Grünbuch spiegeln und hierdurch die Problematiken um die Organschaft anschaulich wird, sollen diese im Folgenden dargestellt werden.

aa) Reformmodell des Instituts für Finanzen und Steuern (IFSt)

Das Institut für Finanzen und Steuern stellt seinem Reformentwurf die Abschaffung des Gewinnabführungsvertrages voran.²⁴⁰ Dieser sei als Voraussetzung für eine Gruppenbesteuerung entbehrlich.²⁴¹ Ein angestrebter Gleichlauf von handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Ergebnisverrechnung sei hiermit nicht zu erzielen.²⁴² Zur Rechtfertigung der Durchbrechung des Trennungsprinzips durch die angestrebte Gruppenbesteuerung wird dabei die wirtschaftliche Einheit des Konzerns herangezogen.²⁴³ Diese bedinge

²³⁸ Lenz/Seroin/Handwerker, DB 2012, S. 366.

²³⁹ Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 2, Rn. 37.

²⁴⁰ IFSt-Schrift Nr. 471, S. 41.

²⁴¹ IFSt-Schrift Nr. 471, S. 42.

²⁴² IFSt-Schrift Nr. 471, S. 43.

²⁴³ IFSt-Schrift Nr. 471, S. 46.

eine Behandlung als Einheitsunternehmen.²⁴⁴ Steuerrechtlich werde die durch das Trennungsprinzip bei den juristischen Personen begründete, willkürliche Differenzierung innerhalb einer Einheit vermieden.²⁴⁵

Hinsichtlich der Verlustverrechnung wird vorgeschlagen diesen unter der Maßgabe wirtschaftlicher Einheit wie bisher unbegrenzt dem Gruppenträger beizuordnen.²⁴⁶ Rechtfertigende Grundlage sei die wirtschaftliche Einheit, die als Voraussetzung für die Durchbrechung der Steuerrechtssubjektivität der einzelnen Gesellschaften genüge.²⁴⁷ Um die alleinige Stützung auf dieses Argument zu rechtfertigen, wird eine Anhebung der Mindestbeteiligungsquote des Gruppenträgers an der Gruppengesellschaft in Höhe von 75 % gefordert.²⁴⁸ Weiter müssten Gruppenträger und Gruppengesellschaft einen Antrag mit einer Mindestdauer von fünf Jahren stellen.²⁴⁹ Dieser Zeitraum orientiert sich offenbar an dem derzeit geltenden Erfordernis für den Gewinnabführungsvertrag. Kaum Veränderungen soll es bei den Rechtsfolgen geben, insofern bleibt es bei der getrennten Einkommensermittlung.²⁵⁰ Schließlich soll, entgegen der aktuellen Rechtslage die Möglichkeit für die Gruppengesellschaft bestehen, Verluste aus der Zeit vor dem Bestehen der Gruppe zu berücksichtigen.²⁵¹ Argumentiert wird, dass die einzelnen Gesellschaften zwar eine wirtschaftliche Einheit bilden, aber ihre Steuerrechtssubjektivität nicht verlieren.²⁵²

Dieses Modell erkennt zu Recht, dass der Gewinnabführungsvertrag nicht mehr haltbar ist. Dem wird die Idee einer wirtschaftlichen Gruppeneinheit entgegengesetzt. Die Quote von 75 %, gibt dabei den wirtschaftlich potentiell nützlichen Vorteil Minderheitsgesellschafter mit noch nennenswerten Anteilen aufzunehmen. Begrüßenswert ist der Verzicht auf eine feste Verlusttragsregelung. Insofern ergibt sich aus der wirtschaftlichen Einheit gerade keine einheitliche Leistungsfähigkeit mit Geltung für den Vorzeitraum, weshalb ein Verzicht auf diese zwingende Zuordnung kein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip wäre.

²⁴⁴ IFSt-Schrift Nr. 471, S. 46.

²⁴⁵ IFSt-Schrift Nr. 471, S. 47.

²⁴⁶ IFSt-Schrift Nr. 471, S. 50.

²⁴⁷ IFSt-Schrift Nr. 471, S. 51.

²⁴⁸ IFSt-Schrift Nr. 471, S. 53.

²⁴⁹ IFSt-Schrift Nr. 471, S. 55.

²⁵⁰ IFSt-Schrift Nr. 471, S. 59.

²⁵¹ IFSt-Schrift Nr. 471, S. 60.

²⁵² IFSt-Schrift Nr. 471, S. 60.

bb) Einkommenszurechnungsmodell Bayerisches Finanzministerium

Das durch das bayerische Finanzministerium eingebrachte Konzept ist in weiten Teilen deckungsgleich mit dem Konzept des IFSt. Auch hier soll die Einkommenszurechnung an den Gruppenträger stattfinden.²⁵³ Hervorstechend ist allerdings, dass diese Zurechnung ohne Kapitalaustausch erfolgen soll und erst bei Ausscheiden eines Gruppenmitglieds der Gruppenträger eine Nachversteuerung aufgrund einer Gewinnerhöhung in der Größenordnung ihm zugeordneter, nicht tatsächlich getragener Verluste hinnehmen müsste.²⁵⁴ Es würde sich also nur um einen steuerlichen Nachtrag handeln, die zu Grunde gelegten Ausschüttungen wären nur fiktives Rechenmaß.²⁵⁵ Da hierbei also keine tatsächlichen Ausgaben erfolgen würden, ergäben sich auch keine Notwendigkeiten die Gläubiger oder Anteilseigner der Gruppengesellschaften zu schützen. Dieser Aspekt des Konzepts erscheint attraktiv, da gesellschaftsrechtliche Probleme diesbezüglich weitgehend herausgehalten werden könnten. Weitere Unterschiede liegen in der Beibehaltung des Einfrierens der Verluste aus der Vorgruppenzeit sowie dem Umstand, dass hier nicht drei, sondern zwei Kontensysteme gebraucht würden.²⁵⁶

cc) Gruppenbeitragsmodell Hessisches Finanzministerium

Das Finanzministerium des Landes Hessen verzichtet weist in seinem Modell auf den Gewinnabführungsvertrag.²⁵⁷ Im Grundsatz sei das in Skandinavien teilweise praktizierte Modell des Gruppenbeitrags die einfachste und flexibelste Lösung, die zugleich dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerecht werde.²⁵⁸ Ferner wird eine Mindestlaufzeit der Gruppe von fünf Jahren und eine Beteiligungsquote von 95 % sowie ein übereinstimmendes Wirtschaftsjahr gefordert.²⁵⁹ Die Höhe der Beteiligungsquote diene der Gegenfinanzierung und sei international nicht unüblich.²⁶⁰

Das profilbildende Merkmal dieses Vorschlages ist das Gruppenbeitragsverfahren. Dieses kann sowohl zwischen Gruppenträger und Gruppengesellschaften, als auch unter den Gruppengesellschaften vereinbart werden.²⁶¹ Hierbei sind solche Beiträge bei dem leistenden Gruppenmitglied gewinn-

²⁵³ Eilers/Nücken/Valentin/Daniel-Mayeur, DB 2012, S. 536.

²⁵⁴ Frey/Sälzer, BB 2012, S. 297.

²⁵⁵ Frey/Sälzer, BB 2012, S. 298.

²⁵⁶ Bericht Facharbeitsgruppe Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung vom 15.09.2011, S. 120.

²⁵⁷ Gruppenbesteuerungskonzept Hessisches Finanzministerium, S. 2.

²⁵⁸ Gruppenbesteuerungskonzept Hessisches Finanzministerium, S. 3.

²⁵⁹ Gruppenbesteuerungskonzept Hessisches Finanzministerium, S. 4.

²⁶⁰ Gruppenbesteuerungskonzept Hessisches Finanzministerium, S. 4.

²⁶¹ Gruppenbesteuerungskonzept Hessisches Finanzministerium, S. 4.

mindernde Betriebsausgaben und bei dem begünstigten Mitglied gewinnerhöhende Betriebseinnahmen.²⁶² Diese sind bis zur Abgabe der jeweiligen Steuererklärung zu vereinbaren und begründen eine Leistungsverpflichtung.²⁶³ Jedoch dürfen sie nicht zur Unterschreitung einer gesetzlichen Mindestkapitalisierungsquote führen.²⁶⁴ Weiter darf auf die Gruppenbeiträge keine Kapitalertragssteuer erhoben werden.²⁶⁵ Die Verrechnung der Gruppenbeiträge beim Empfänger mit Verlusten aus der Gruppenzeit ist möglich, jedoch werden Verlustvorträge aus der Zeit vor der Gründung, wie nach momentaner Rechtslage auch, eingefroren.²⁶⁶

Auch hiermit gelänge die Befreiung von dem problembehafteten Gewinnabführungsvertrag. Hinsichtlich der Höhe der Beteiligungsquote stellt sich aber die Frage, ob dadurch nicht unternehmerische Gestaltungsfreiheit in einem kontraproduktiven Maß genommen wird. Dieses nur aus der Motivation zu tun mögliche Einnahmeausfälle zu vermeiden erscheint vor dem Hintergrund der Unsicherheit der Vermeidung von Mindereinnahmen und der Bedeutung wirtschaftlicher Handlungsfreiheit zweifelhaft. Fraglich bleibt ob Beiträge auch dann zu leisten sind, wenn kein Gewinn vorhanden ist. Soweit in der Gruppenvereinbarung kein Gewinnabführungsvertrag zu sehen ist, müssen die Kapitalerhaltungsmaßgaben des § 30 GmbHG und § 57 AktG jedenfalls eingehalten werden.²⁶⁷ In einem Fall, in dem der Kapitalsockel angegriffen werden würde, darf kein Gruppenbeitrag abgeführt werden. Damit wäre eine einzuhaltende, untere Grenze für die Entrichtung der Beiträge eingezogen.

dd) Bericht Facharbeitsgruppe Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung

Die Facharbeitsgruppe hat sich mit den vorstehenden Modellen auseinandergesetzt.²⁶⁸ Hierbei wurde die von allen Konzepten geforderte Abschaffung des Erfordernisses des Gewinnabführungsvertrages gesehen. Dessen europarechtliche Bedenklichkeit wurde zwar nicht abgelehnt, indes sei nicht sicher, ob dieser tatsächlich zwingend europarechtswidrig ist.²⁶⁹ Dennoch

²⁶² Gruppenbesteuerungskonzept Hessisches Finanzministerium, S. 4.

²⁶³ Gruppenbesteuerungskonzept Hessisches Finanzministerium, S. 4.

²⁶⁴ Gruppenbesteuerungskonzept, Hessisches Finanzministerium, S. 5.

²⁶⁵ Gruppenbesteuerungskonzept Hessisches Finanzministerium, S. 5.

²⁶⁶ Gruppenbesteuerungskonzept Hessisches Finanzministerium, S. 6.

²⁶⁷ Frey/Sälzer, BB 2012, S. 297.

²⁶⁸ Bericht Facharbeitsgruppe Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung vom 15.09.2011, S. 19.

²⁶⁹ Bericht Facharbeitsgruppe Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung vom 15.09.2011, S. 125.

wird die höhere wirtschaftliche Attraktivität zugestanden, wenngleich bemerkt wird, dass hierdurch die Fallzahlen stiegen und damit Steuerminder-einnahmen erzeugt würden.²⁷⁰

Im Weiteren sei der Verzicht auf die Verlusttragsregelung im IFSt-Modell möglicherweise verfassungsrechtlich problematisch, während dies gleichzeitig zu erheblichen Steuermindereinnahmen führe.²⁷¹ Schließlich bringe eine Systemumstellung diverse Übergangsprobleme mit sich, die sich etwa durch die Umstellung der Mindestbeteiligungsquote (derzeit 50 % auf dann 75 % oder 95 %) ergäben.²⁷²

Resümierend werden die erwarteten Steuerausfälle nach einer Systemumstellung bei dem Vorschlag des IFSt im hohen einstelligen Milliardenbereich erwartet, während die beiden übrigen Entwürfe mit Verlusten im niedrigen einstelligen Milliardenbereich prognostiziert werden.²⁷³ Schließlich kommt die Arbeitsgruppe auf die Vorgabe der Aufkommensneutralität zurück, die sich aus dem Koalitionsvertrag ergibt.²⁷⁴ Vor diesem Hintergrund wird empfohlen die aktuelle Organschaft beizubehalten.²⁷⁵ Soweit Mindereinnahmen politisch doch hingenommen werden sollten wird das Gruppenbeitragsmodell vor allem aufgrund des geringeren administrativen Aufwands nahegelegt.²⁷⁶ Die Bewertungen des Berichts lassen die vorhandenen Schwierigkeiten erkennen ein jahrelang entwickeltes System einkommensneutral umzustellen. Jedoch fällt auf, dass die europarechtliche Betrachtung auf finale Verluste eingengt wurde. Es müsste Ansatz eines tragfähigen Zukunftskonzeptes sein, die weiteren problematischen Aspekte bei der Binnenmarktverwirklichung auszuleuchten. Gerade weil dieses Konzept auch im Zusammenhang mit Konvergenzbestrebungen im Verhältnis zu Frankreich entstanden ist, erscheint der Blick auf die zu erwartenden Entwicklungen auf europäischer Ebene zu kurz zu kommen.

Im Weiteren wurde erheblicher Wert auf Aufkommensneutralität gelegt, indes ist fraglich, ob der kurzfristige Blick auf diese Neutralität sachgerecht ist. Es kommt meines Erachtens zu kurz, dass sich nicht zuletzt die Steuersysteme als wichtiger Teil eines Pools aus Standortfaktoren einem internationalen Wettbewerb ausgesetzt sehen. Wenn nun ein System zementiert

²⁷⁰ Bericht Facharbeitsgruppe Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung vom 15.09.2011, S. 126.

²⁷¹ Bericht Facharbeitsgruppe Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung vom 15.09.2011, S. 130.

²⁷² Bericht Facharbeitsgruppe Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung vom 15.09.2011, S. 140.

²⁷³ Bericht Facharbeitsgruppe Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung vom 15.09.2011, S. 141.

²⁷⁴ Koalitionsvertrag vom 26.10.2009 zwischen CDU, CSU und FDP, S. 14.

²⁷⁵ Bericht Facharbeitsgruppe Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung vom 15.09.2011, S. 142.

²⁷⁶ Bericht Facharbeitsgruppe Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung vom 15.09.2011, S. 142.

wird, welches wirtschaftliche Fehlanreize enthält und multinationale Konzernstrukturen steuerrechtlich erschwert, ist dies für den Wirtschaftsstandort Deutschland sowohl im Hinblick auf die Akquirierung neuer Unternehmen, als auch das Halten der aktuell ansässigen Wirtschaftsteilnehmer schädlich. Denkt man dieses weiter, dann führt die Perpetuierung dessen notwendig zu Aufkommensdefiziten, wie sie ja gerade vermieden werden sollten.

Selbst, wenn man dem nicht folgen will, handelt es sich bei der Generierung von Steuereinnahmen und der Stärkung des Wirtschaftsstandorts um zwei elementare Pfeiler in der Funktionsfähigkeit unserer Gesellschaft. Meines Erachtens ist es wichtige Aufgabe des Steuergesetzgebers diesbezüglich einen Ausgleich zwischen der notwendigen freiheitlichen Gestaltung und fiskalischen Interessen, im Sinne praktischer Konkordanz herzustellen. Dieses zu gewährleisten und aus der Perspektive einer steuerlichen Expertise vorzutragen leistet der Bericht nicht. Im Ergebnis sind diese Weichenstellungen natürlich auch nicht dessen Aufgabe, sondern durch Politiker zu leisten, indes ist keine Fundierung ersichtlich, die Jenen dazu Anlass gäbe.

ee) Zwischenergebnis

Es ist zunächst zu sagen, dass das IFSt-Modell mit der Ablehnung einer erweiterten Verlusttragung, einer möglichen Berücksichtigung von Verlusten aus der Vorgruppenzeit und der Abschaffung des Gewinnabführungsvertrages wesentliche Punkte zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit bietet. Gleichwohl würde die Einführung der beiden erstgenannten Punkte erhebliche Umwälzungen systemischer Art bedeuten, die nicht nur erhebliche Steuerausfälle, sondern in der Umstellungszeit auch Rechtsunsicherheit erzeugen könnten. Insofern kommt es zunächst auf die Abschaffung des bedenklichen Gewinnabführungsvertrages an. Diese leistet auch das Gruppenbeitragsmodell. Allerdings lassen die Beitragsverpflichtungen als bisher völlig unbekanntes Institut, auch vor dem Hintergrund ihrer gesellschaftsrechtlichen Unwägbarkeit zweifeln und Unsicherheiten befürchten, die es zu vermeiden gilt. Schließlich bleibt das Einkommenszurechnungsmodell, welches dem IFSt Modell nahe ist, gleichwohl aber in Fragen der Verlustberücksichtigung dem bisherigen System vergleichbar bleibt. Zudem bietet es die attraktive Möglichkeit die Nachversteuerung auf steuerlicher Ebene zu lösen und damit gesellschaftsrechtliche Unklarheiten zu vermeiden. Mithin wäre dieses System nach meiner Auffassung am ehesten geeignet.

Aus europarechtlicher Sicht scheint die Nichtberücksichtigung von Verlusten der Auslandstöchter durchgängig fragwürdig zu sein. Die Einarbeitung einer Lösung in der Frage finaler Verluste, die das europäische Ausland dem Inland gleichstellt ist zwingend geboten, im Übrigen wäre soweit die Unternehmensbesteuerung einen gemeinsamen Weg geht auch eine Verlustberücksichtigung im Allgemeinen erforderlich.

b) Der Grünbuchvorschlag

Im Grünbuch wird zunächst die Abschaffung des deutschen Gewinnabführungsvertrages erwogen.²⁷⁷ Als Resultat einer solchen Maßnahme könnten Steuerausfälle eintreten, weshalb etwa eine Deckelung der Verlustverrechnung in Höhe der Beteiligung an der Gruppengesellschaft in Betracht kommt.²⁷⁸ In dem Zusammenhang seien vor allem unversteuerte Einkünfte zu verhindern.²⁷⁹ Wie beschrieben ist dies in Frankreich in einer bestimmten Konstellation möglich.

Weiter wird vor dem Hintergrund der angestrebten Erhöhung der Mindestbeteiligungsquote darauf hingewiesen, dass bisherige Organschaften dadurch ausgeschlossen würden und es entsprechender Übergangsregelungen bedarf.²⁸⁰ Schließlich soll eine volle Konsolidierung wie sie in Frankreich auch bei internen Transaktionen praktiziert wird aufgrund schwieriger Annexprobleme einstweilen nicht eingeführt werden.²⁸¹

Hinsichtlich der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung sieht das Grünbuch die Notwendigkeit einer Klarstellung in Deutschland, indes sind Ansätze einer gesetzgeberischen Neuausrichtung in dieser Frage nicht ersichtlich.²⁸²

4. Bewertung der Konvergenzmöglichkeiten

Die vorstehende Darstellung der Reformansätze der deutschen Organschaft, die in dem Grünbuchvorschlag teilweise zu Konvergenzansätzen fortentwickelt werden, sollen nun abgewogen werden, wobei abweichend von den Konzepten zunächst vor allem auf die systemprägende Frage des Verhältnisses des deutschen Welteinkommensprinzips zum französischen Territori-

²⁷⁷ Grünbuch, S. 20.

²⁷⁸ Grünbuch, S. 20.

²⁷⁹ Grünbuch, S. 21.

²⁸⁰ Grünbuch, S. 21.

²⁸¹ Grünbuch, S. 21.

²⁸² Grünbuch, S. 36.

alitätsprinzip eingegangen werden soll. Dieses ist auch für die Körperschaftsteuerliche Organschaft von Bedeutung

a) Abwägung und Lösungsvorschlag hinsichtlich der Kollision zwischen Territorialitätsprinzip und Welteinkommensprinzip

Eine Abwägung zwischen diesen Prinzipien ist deshalb vorzunehmen, da sich meiner Auffassung nach ein wirklich chancenreicher Konvergenzansatz vor allem von einem gemeinsamen Grundsystem her bestimmt, welches dann auch die konvergente Ausgestaltung von Einzelfragen bedingen könnte.

In diesem Zusammenhang ist zu hinterfragen welchem Prinzip aus wirtschaftlicher Sicht zuzuneigen ist. Insofern sei der ökonomisch erstrebenswerte Zustand der, in dem Kapitalbewegungen sowie Import- bzw. Exportentscheidungen nicht von der Steuergesetzgebung abhängen.²⁸³ Mithin also das Steuerrecht in gewisser Weise eine neutrale Position einnimmt. Dieses liege zum einen dann vor, wenn die Entscheidung im Inland oder Ausland zu investieren nicht durch Steuergesetze beeinflusst werde, zum anderen wenn inländische und ausländische Investoren im Investitionsland gleich behandelt würden.²⁸⁴ Die erste Variante könnte für das Welteinkommensprinzip sprechen, allerdings ist dies etwa in der Konstellation, wo keine Doppelbesteuerungsabkommen bestehen nicht absolut verlässlich. Demgegenüber ist sicher, dass bei der Anwendung des Territorialitätsprinzips inländische und ausländische Investoren im Investitionsland gleich behandelt werden, da es auf das in diesem Land erzielte Einkommen ankommt. Die hieraus fließende höhere Verlässlichkeit spricht für das Territorialitätsprinzip. Zudem bietet die Besteuerung nach Maßgabe der Regelungen des Investitionsstaates der deutschen Wirtschaft die Chance bei Auslandsinvestitionen keine Beeinträchtigung der Wettbewerbsfähigkeit gegenüber dort ansässigen Unternehmen hinnehmen zu müssen.²⁸⁵ In diesem Zusammenhang ist auf die hohe Kapitalexportquote Deutschlands hinzuweisen, die es gebietet, dass die Besteuerung auch gemäß der Rahmenbedingungen im Investitionsstaat vorgenommen wird.²⁸⁶ Weiter wird aus Gerechtigkeitserwägungen in diesem Sinne argumentiert, da der Staat in dem die Einkünfte

²⁸³ Vogel, DStZ 1997, S. 273.

²⁸⁴ Vogel, DStZ 1997, S. 273.

²⁸⁵ Schaumburg, in FS Tipke, S. 147; Ritter, BB 1994, S. 509; Vogel, DStZ 1997, S. 273.

²⁸⁶ Schaumburg, in FS Tipke, S. 147; Ritter, BB 1994, S. 77.

erzielt werden wesentlich mehr zur Leistungserbringung durch Sicherung von Rahmenbedingungen und Bereitstellung von Infrastruktur beitrage.²⁸⁷ Dem allerdings kann entgegengehalten werden, dass der Herkunftsstaat durch seine Leistungen diese Investition in dem anderen Staat erst mit ermöglicht hat und ihm aufgrund dessen in gleicher Form ein Anspruch zugestanden werden könnte. Dieses Argument schlägt damit nicht durch.

Ferner spielt die wirtschaftliche Praxis eine Rolle. Durch Gestaltungen bestehe bei Kapitalgesellschaften bereits jetzt ohne weiteres die Möglichkeit in diversen Staaten Unternehmen zu gründen und damit faktisch eine durchgehende Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip herbeizuführen.²⁸⁸ Eine Abschaffung der Welteinkommensbesteuerung würde somit nur den Realitäten Rechnung tragen.²⁸⁹ Dass dieses für global aufgestellte Kapitalgesellschaften möglich ist, ist nicht zu bestreiten. Allerdings kann hieraus nicht einfach der Schluss gezogen werden eine generelle Abschaffung des Welteinkommensprinzips sei geboten, insofern ist an die im Wesentlichen mittelständische Unternehmenskultur zu erinnern, wo diese Praxis jedenfalls nicht majoritär ist. Ob das Welteinkommensprinzip dessen ungeachtet faktisch unterhöhlt ist kommt in Betracht. Dieses könnte durch die Doppelbesteuerungsabkommen der Fall sein, bei denen regelmäßig gegenüber bestimmten Ländern ein Verzicht auf die Besteuerung der in diesem Land erwirtschafteten Einnahmen ausgeübt wird. Denkt man dies weiter entfielen dabei faktisch die Welteinkommensbesteuerung zu Gunsten einer Territorialbesteuerung. Hiervon geht das Grünbuch aus, indem es vor dem Hintergrund der DBA-Praxis keine Notwendigkeit sieht die dogmatisch divergierenden Systeme anzugleichen.²⁹⁰ Dem allerdings ist nicht ohne weiteres zuzustimmen. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die das Territorialitätsprinzip verwirklichende Freistellungsmethode zwar verbreitet Anwendung findet, gleichwohl aber durch Anrechnungsvorschriften wie Art. 23 A OECD-MA Ausnahmetatbestände bestehen und zudem in Teilen auch das Anrechnungsverfahren an sich zur Anwendung kommt.²⁹¹ Somit ist die faktische Systemidentität nur bei reiner Anwendung der Freistellungsmethode gegeben. Zudem stehen jenseits der Besteuerungsabkommen im rein nationalen Bereich weiterhin die zwei völlig verschiedenen Ansätze gegeneinander.

²⁸⁷ Vogel, DSz 1997, S. 273.

²⁸⁸ Beiser, StuW 2005, S. 299.

²⁸⁹ Beiser, StuW 2005, S. 299.

²⁹⁰ Grünbuch, S. 9.

²⁹¹ Vogel, in Vogel/Lehner, DBA, Einl., Rn. 86.

der. Insofern kann von faktischer Gleichheit auf Ebene der Systeme jedenfalls nicht die Rede sein, allenfalls handelt es sich um eine Angleichung des praktischen Vorgehens. Dieses kann im Verhältnis zu Frankreich womöglich noch tolerabel sein, da aber beide Länder in einem europäischen und internationalen Kontext verwoben sind, darf dieses nicht der Schluss der Betrachtung sein. Vielmehr muss die Abkommenspraxis ihrerseits hinterfragt werden, denn diese sorgt für eine Vereinzelung der Besteuerungsverhältnisse und damit die Steigerung von Komplexität. Dies schafft also nicht nur Bürokratieaufwand für die Anwender in den Steuerverwaltungen, sondern auch Unklarheit für die Besteuerungssubjekte. Zudem setzt eine Annahme, die auf der Praxis beruht, wie dies im Grünbuch der Fall ist, voraus, dass mit allen Staaten eine ausgefeilte Abkommensverzahnung besteht. Auch dies ist trotz des weiten Netzes nicht immer gegeben.²⁹² Somit kann es im Verhältnis zwischen Deutschland und Frankreich aus praktischer Sicht vertretbar sein den Widerspruch zwischen Welteinkommensprinzip und Territorialitätsprinzip nicht aufzulösen. Spätestens aber bieten die Friktionen bei der zugrunde liegenden Systematik nicht den Boden für nachhaltige Konvergenz, die sich aus einem gemeinsamen Prinzipienfundament ergeben müsste. Mithin besteht entgegen der Anmerkung des Grünbuchs bereits zwischen Deutschland und Frankreich die Notwendigkeit eine Angleichung vorzunehmen.

Zudem erhebt das Grünbuch den Anspruch die europäischen Anstrengungen im Bereich der Steuerannäherung zu beschleunigen und damit Vorbildcharakter zu erlangen.²⁹³ Auch wenn innerhalb der EU also ein Netz aus Doppelbesteuerungsabkommen besteht, ist dieses aufgrund der Bürokratieaufwüchse, die durch die Wechselwirkungen bei der Handhabung der verschiedenen Abkommen zustande kommen keine Basis für eine Angleichung bei der Besteuerung. Hinzu tritt die systematische Divergenz. Mithin sollten Deutschland und Frankreich auch vor diesem Hintergrund eine Vorbildrolle einnehmen.

Bei der Frage danach welches System zu wählen ist, spricht die genannte wirtschaftliche Argumentation für das Territorialitätsprinzip. Systematisch ist hinzuzufügen, dass die Freistellungspraxis der Doppelbesteuerungsabkommen für das Territorialprinzip streitet. Dass über den Weg der Anrech-

²⁹² Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, § 5, Rn. 563.

²⁹³ Grünbuch, S. 3.

nungstheorie demgegenüber das Welteinkommensprinzip teilweise verwirklicht wird spricht nicht gegen das Territorialitätsprinzip. Vielmehr dafür diese voneinander abweichende Praxis zu beenden und ein grundsätzliches Prinzip anzulegen, bei dem Besteuerungsabkommen entfallen könnten. Deren Notwendigkeit wäre aufgrund der nicht mehr zu erwartenden Kollisionen aufgehoben. Zwar wird teilweise argumentiert auch bei reiner Geltung dieses Prinzips könnten Kollisionen auftreten, wenn etwa bei § 49 I Nr. 3 EStG die Ausübung und Verwertung auseinanderfielen.²⁹⁴ Hierin aber spiegelt sich der Einzelfallcharakter, der gesetzgeberisch lösbar ist. Somit ist das Territorialitätsprinzip aus Sicht der Grünbuchpartner in Deutschland bei Einkommens- und Körperschaftsteuer neu einzuführen. Fiskalischen Ausfällen kann die Besteuerung von Einkünften, die in Deutschland erwirtschaftet wurden, aber aufgrund des Welteinkommensprinzips bisher nicht zu besteuern waren, entgegen gestellt werden. Dieser Ansatz kann im Sinne der Intention des Grünbuches die Richtung geben für eine europäische Entwicklung, bei der es wünschenswert wäre das Territorialitätsprinzip im Gesamten einzuführen, um die Notwendigkeit von Abkommen einzudämmen. Dieses wäre gegenüber den DBA für die EU auch eine elegante Umsetzung des vormals primärrechtlich in Art. 293 EGV verankerten Ziels Doppelbesteuerungen zu vermeiden.²⁹⁵

Dadurch, dass in dieser Konstellation das Welteinkommensprinzip abgelöst würde, fände eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips statt. Dieses kann im Rahmen der gesetzgeberischen Abwägung eingeschränkt werden.²⁹⁶ Jene Einschränkung bedarf jeweils der Rechtfertigung, die in anderen steuerlichen Zielen von hohem Rang bestehen kann.²⁹⁷ Die erörterten Zwecke, namentlich die Herstellung transnational verlässlicher Besteuerung, die effektive Handhabe dessen indem Bürokratie durch die Entbehrlichkeit von DBA eingespart wird sowie die Schaffung einer gemeinsamen Prinzipienbasis, die Grundlage für eine angegliche Unternehmensbesteuerung und damit auch eine Erhöhung der Standortattraktivität ist, erfüllen diese Anforderungen. Schließlich bleibt zu sagen, dass dieser Ansatz bei der Organschaft die Anrechenbarkeit von Auslandsverlusten der Töchter ausschließen würde. Die Europarechtswidrigkeit des nicht möglichen Verlust-

²⁹⁴ Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 2.9.

²⁹⁵ Lehner, in Gassner/Lang/Lechner, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, S. 13.

²⁹⁶ Birk, StuW 2000, S. 329.

²⁹⁷ Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. 1, S. 524; Birk, StuW 2000, S. 329.

abzuges im Generellen würde nach der hier vertretenen Auffassung erst bei Absolvierung weiterer gesamteuropäischer Angleichungsschritte bestehen, mithin wäre bei Frankreich und Deutschland zunächst nur eine Änderung im Hinblick auf finale Verluste erforderlich. Nach Angleichung der Systeme auf europäischer Ebene wären gemeinsam möglichst konvergent ausgestaltete Ausnahmeregelungen vom Territorialitätsprinzip für die Erfordernisse des europäischen Binnenmarktes zu finden.

b) Abwägung der Modelle vor dem Hintergrund des Grünbuchs

In allen behandelten Modellen, mit Ausnahme des Vorschlages der Facharbeitsgruppe, wird die Abschaffung des Gewinnabführungsvertrages, aufgrund der beschriebenen Probleme, richtigerweise vertreten. Zuzugestehen ist mit Blick auf den Bericht der Facharbeitsgruppe, dass sich gewissermaßen die Geschäftsgrundlage geändert hat. Nicht länger geht es mehr nur um Aufkommensneutralität, sondern nunmehr wurde als Ziel die Erhöhung der Attraktivität des Wirtschaftsstandortes durch die Erleichterung des grenzüberschreitenden Verkehrs erkannt.²⁹⁸ Vor diesem Hintergrund ist der Vorschlag der Facharbeitsgruppe abzulehnen. Im Hinblick auf die Konvergenzanstrengungen ist auch dem Gruppenbeitragsmodell nicht zuzuneigen. Zwar scheint die dem französischen Modell entsprechende Beteiligungsquote von 95 % dafür zu sprechen, dass es sich um eine probate Lösung handelt, indes kennt das französische Recht keine Gruppenbeiträge. Diese dann als Lösung für zwei Rechtsordnungen einzuführen, die damit bisher beide keine Erfahrungen haben ließe das Konvergenzprojekt unüberschaubar werden. Da im Grünbuch lediglich von einer Anhebung der Mindestbeteiligungsquote gesprochen wird, werden auch das Modell des IFSt und das Einkommenszurechnungsmodell dem gerecht. Nachdem beide die Abschaffung des Gewinnabführungsvertrages fordern, erfüllen sie ein wesentliches Kriterium zur Annäherung an das französische System. Einstweilen würde ich unter diesen Modellen mit Blick auf ebenfalls zu wahrende fiskalische Interessen abwägungshalber das Einkommenszurechnungsmodell vorziehen, da es die Freiheit der Verlustverrechnung orientiert am aktuellen System nicht so weitgehend gewährt. Nicht allerdings ohne zu bekräftigen, dass aus wirtschaftlicher Sicht die IFSt Variante sachgerechtere Anreize setzen würde. Auf eine Chance für diese Sichtweise deutet eine Positionierung der Regie-

²⁹⁸ Grünbuch, S. 3.

rungsfraktionen hin, die die wirtschaftlichen Fehlanreize einer unbedingten Verlustübernahme ebenfalls sieht.²⁹⁹ Die Flexibilisierung bei der Verlustverrechnung sollte als weiterer Schritt nach entsprechender Bewährung erörtert werden. Abzuwarten bleibt wie sich die Regierungskoalition ungeachtet des Positionspapiers verhaltenen wird. In jenem durch die finanzpolitischen Sprecher der die Regierung tragenden Bundestagsfraktionen vorgestellten Plan zu weiteren Entwicklungen der Unternehmenssteuer, in dem auch die Abschaffung des Gewinnabführungsvertrages gefordert wird, wird eine Modellpräferenz ausdrücklich offen gelassen.³⁰⁰ Diese Entwicklung wird auch deshalb spannend sein, da keineswegs gesichert ist, dass das in dem Papier genannte Argument der betriebswirtschaftlichen Fehlanreize auch die Regierung, namentlich besonders den Finanzminister überzeugen wird. In der Beurteilung gilt es zwischen der Regierung und den sie tragenden Bundestagsfraktionen in Bezug auf die weitere Entwicklung um die Organschaft genau zu differenzieren sowie im Einzelnen bestehende Unterschiede herauszustellen. Die Unterstellung einer uniformen Koalitionsmeinung, wie durch die Presse häufig kolportiert wird, verbietet sich mit Blick auf die im Detail sehr heterogenen Positionen in Parlament und Regierung.

c) Ergebnis

Insgesamt liegt also eine Chance in der Einführung des Territorialitätsprinzips, da hierin ein verlässliches System geschaffen würde, welches nicht nur auf einer diffusen tatsächlichen Praxis gründet. Aus deutscher Sicht kann hierdurch auch eine Systemvereinheitlichung insofern hergestellt werden, als das die ebenfalls ertragssteuerliche Gewerbesteuer bereits auf dem Territorialitätsprinzip gründet. Wichtig ist aber, dass dazu tatsächlich eine normative Änderung erfolgt, ausdrücklich kann kein Rückzug auf eine faktisch vereinheitlichte Situation, wie im Grünbuch angenommen werden. Dieses System ist dann nicht nur für die Konzern-, sondern die Ertragsbesteuerung allgemein mit Blick auf transnationale Vernetzungen klar kalkulierbar.

²⁹⁹ Zwölf Punkte zur weiteren Modernisierung und Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts, S. 2.

³⁰⁰ Zwölf Punkte zur weiteren Modernisierung und Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts, S. 2.

III. Die Grundprinzipien vor dem Hintergrund der Besteuerung konzerninterner Dividenden

1. Deutsche Rechtslage

a) Bisherige Konzeption

Nach § 8 b I KStG sind die im Rahmen eines Konzerns von einer Tochterkörperschaft an eine Mutter ausgeschütteten Dividenden bei letzterer durch die Anrechnungsmöglichkeit der Kapitalertragsteuer grundsätzlich von der Körperschaftsbesteuerung freigestellt.³⁰¹ Diese Freistellung erfolgt unabhängig von der Beteiligungshöhe oder -dauer.³⁰² Persönlich anwendbar ist sie auf in- und ausländische unbeschränkt sowie beschränkt steuerpflichtige Körperschaften.³⁰³ In sachlicher Hinsicht ist die Rechtsgrundverweisung zu § 20 I Nr. 1 EStG maßgeblich. Hiernach sind die Bezüge von der Kapitalertragsteuer abzugsfähig und damit steuerfrei, unter diesen sind vor allem die offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen zu verstehen, die bei der AG in Form von Dividenden weitergegeben werden.³⁰⁴ In Bezug auf die Organschaft gilt, dass bei Vorliegen des Gewinnabführungsvertrages keine Bezüge in diesem Sinne vorliegen.³⁰⁵

Die Bedeutung der Vorschrift liegt vor allem darin, dass Erträge im Rahmen von Beteiligungen steuerlich nicht mehrfach belastet werden.³⁰⁶ Aufgrund des Trennungsprinzips käme es sonst tatsächlich zu einer Besteuerung auf Ebene der Anteilseigner.³⁰⁷ In technischer Hinsicht erfolgt dies zwar weiterhin, allerdings ist die Kapitalertragsteuer eben anrechenbar. Dogmatisch qualifizieren lässt sich die Vorschrift als Gewinnermittlungsvorschrift, die an die Bruttoeinnahmen anknüpft.³⁰⁸ Somit kann die eigentlich anfallende Kapitalertragsteuer bei der Einkommensermittlung der Mutter angerechnet werden.³⁰⁹ Unter Anwendung dieser Ausnahmeregelung bleibt es dann aber bei einer einmaligen Körperschaftsteuerbelastung mit derzeit 15 %.³¹⁰ Diese Regelung diene auch der Erhaltung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit von inländischen Unternehmensstrukturen.³¹¹ Eine zweite Belastung des ausgeschütteten Gewinns findet erst auf Ebene der natürlichen Person,

³⁰¹ Gröbl/Adrian, in Erle/Sauter, KStG, § 8 b, Rn. 43.

³⁰² Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11, Rn. 13.

³⁰³ Geißer, in Mössner/Seeger, KStG, § 8 b, Rn. 2.

³⁰⁴ Watermeyer, in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG, § 8 b, Rn. 32.

³⁰⁵ BFH, NV 2003, S. 572.

³⁰⁶ Geißer, in Mössner/Seeger, KStG, § 8 b, Rn. 1.

³⁰⁷ Geißer, in Mössner/Seeger, KStG, § 8 b, Rn. 1.

³⁰⁸ Desens, Das Halbeinkünfteverfahren, S. 127

³⁰⁹ Schnitger, DB0462049.

³¹⁰ Hey, in Tipke/Lang, § 11, Rn. 13.

³¹¹ Geißer, in Mössner/Seeger, KStG, § 8 b, Rn. 1.

die Anteilseigner ist statt.³¹² Hierdurch entsteht die entsprechende Gesamtbelastung.

b) Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt, wie beschrieben, dass jeder, gemessen an seiner Zahlungsfähigkeit relativ gleich zu besteuern ist.³¹³ Bei einer hier in Rede stehenden Konzernstruktur bestünde bei einer vollen Ertragsbesteuerung auf mehreren Ebenen die Gefahr, dass die Erträge durch die Besteuerung vollständig abgeschöpft werden.³¹⁴ Folglich würde es sich in solchen Fällen um eine Mehrfachbesteuerung auf Ebene der Kapitalertragsteuer des gleichen zu besteuernenden Ertrages handeln.³¹⁵ Hierbei ist die Sicht auf den Konzern im Gesamten zu lenken, dessen finanzielles Potential durch die Belastung bei der Tochter bereits gemindert ist. Wird nun der Konzern dadurch belastet, dass die Kapitalertragsteuer nicht bei der Einkommensermittlung anrechenbar wäre, ist dies eine Mehrfachbesteuerung, die die wahre Leistungsfähigkeit negiert, indem diese auf Ebene der Mutter bzw. Mütter sowie deren natürlichen Anteilseignern zur Besteuerung herangezogen wird. Es erwüchse eine relativ ungleiche Besteuerung gegenüber anderen Subjekten, die nicht eine solche Struktur haben, aber das gleiche finanzielle Potential. Mithin ist eine solche Anrechnungsmöglichkeit der Kapitalertragsteuer auf die Dividenden innerhalb eines Konzerns auch aus Sicht des Leistungsfähigkeitsprinzips geboten.

c) Trennungsprinzip

Nach dem Trennungsprinzip stehen sich Anteilseigner und Körperschaft wie zwei fremde Dritte gegenüber.³¹⁶ Wie vorstehend argumentiert, wird diese Trennung wirtschaftlich aufgehoben, um den Konzern als Einheit zu betrachten und somit den wettbewerbswirtschaftlichen Erfordernissen ebenso wie dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu genügen.³¹⁷ Eine Durchbrechung findet allerdings bei einer formalen Betrachtung nicht statt, da auf Ebene der Mutter weiterhin die Kapitalertragsteuer fällig wird, mithin also die Behandlung als eigenständige Steuersubjekte nicht aufgegeben wird.

³¹² Gröbl/Adrian, in Erle/Sauter, KStG, § 8 b, Rn. 15.

³¹³ Birk, Steuerrecht, § 1, Rn. 33.

³¹⁴ Geißer, in Mössner/Seeger, KStG, § 8 b, Rn. 1.

³¹⁵ So auch Köster, FR 2000, S. 1263.

³¹⁶ Jacobs, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, S. 93; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11, Rn. 1.

³¹⁷ Geißer, in Mössner/Seeger, KStG, § 8 b, Rn. 1.

Mit einer rein wirtschaftlichen Perspektive könnte aufgrund der faktischen Steuerfreistellung für die Durchbrechung des Trennungsprinzips plädiert werden. Allerdings muss es dem Gesetzgeber auf Grundlage einer Wertungsentscheidung offen bleiben Gestaltungen vorzunehmen, zumal den Bestand des Leistungsfähigkeitsprinzips zu sichern.

d) Europarechtliche Bedenklichkeit

Die vorstehenden auf inländische Mütter bezogenen Ausführungen für die Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer gelten nicht soweit die Mutter ihren Sitz in einem anderen Staat hat. Für unionsinterne Sachverhalte ist Art. 3 I a der „Mutter-Tochter-Richtlinie“³¹⁸ maßgeblich, der eine Mindestbeteiligungsquote am Kapital der Tochtergesellschaft verlangt.³¹⁹ Hierbei drängt sich das Vorliegen einer Ungleichbehandlung zwischen inländischen Müttern und solchen des europäischen Auslandes auf. Daher scheint die Annahme eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit bzw. die Kapitalverkehrsfreiheit unausweichlich.³²⁰ Relevant sei insoweit die Kapitalverkehrsfreiheit, da der § 8 b I KStG keine bestimmende Beteiligung verlange.³²¹ Dieses nahm auch der EuGH in seinem Urteil vom 20.10.2011 an und stellte weiter einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 64 AEUV fest.³²² Er macht insoweit geltend, dass sich ausländische Mütter in einer den Inländischen vergleichbaren Situation befänden, wenn durch Abkommen eine Besteuerung wie im Inland dargestellt würde.³²³ In der Reaktion aber sei für diese dann die Abgeltungswirkung und nicht die Anrechenbarkeit maßgeblich.³²⁴ Allein die Ausübung des innerstaatlichen Besteuerungsrechts genüge bereits, um die Gefahr diverser Doppelbelastungen zu generieren.³²⁵ Schließlich gelte die Quellensteuer bei ausländischen Müttern eben als endgültig erhoben, könne nicht wie im Inland angerechnet werden, weshalb sich der Verstoß ergebe.³²⁶

Im Nachgang des Urteils wird vor allem kritisiert die erkennbaren Benachteiligungen seien sowohl durch die Politik, als auch die Rechtsprechung

³¹⁸ RL 90/435/EWG geändert durch RL 2003/123/EG.

³¹⁹ Eilers/Nücken/Valentin/Daniel-Mayeur, DB 2012, S. 538.

³²⁰ So auch Geißer, in Mössner/Seeger, KStG, § 8 b, Rn. 50.

³²¹ Dörfler/Ribbrock, BB 2009, S. 1515; Behrens, BB 2011, S. 2917.

³²² EuGH Rs. C-284/09, DStR 2011, S. 2038.

³²³ EuGH Rs. C-284/09, DStR 2011, S. 2038.

³²⁴ EuGH Rs. C-284/09, DStR 2011, S. 2038.

³²⁵ EuGH Rs. C-284/09, DStR 2011, S. 2038.

³²⁶ EuGH Rs. C-284/09, DStR 2011, S. 2038.

missachtet worden.³²⁷ Nunmehr sei auf beiden Ebenen darauf zu reagieren, eine naheliegende Möglichkeit hierbei die Einführung einer Mindestbeteiligungsquote für die Anrechnungsmöglichkeit bei inländischen wie ausländischen Müttern.³²⁸

Die Entscheidung ist tatsächlich zu begrüßen, insoweit führt auch die Argumentation nicht weiter rechtstechnisch erfolge gar keine Freistellung, es werde nur eine Anrechnungsmöglichkeit gewährt. Denn gerade darin liegt eine faktische Freistellung, die ausländischen Müttern unter der Grenze der Richtlinie versagt wird. Die angedachte Mindestbeteiligungsquote würde zwar die rein inländischen Konzerne teilweise benachteiligen, um jedoch einen gleichberechtigten innereuropäischen Austausch zu gewährleisten ist dies hinzunehmen. Argumentieren ließe sich, dass damit das Leistungsfähigkeitsprinzip in ungerechtfertigter Weise beeinträchtigt würde, indem eine kaskadenartige Belastung mit Kapitalertragssteuer stattfindet. Dies allerdings ist abzulehnen, da die Quote die Konzerne, bei denen erhebliche, völlig unvertretbare Mehrfachbelastungen entstünden nicht tangiert. Für die übrigen Fälle überwiegt im Rahmen einer Güterabwägung das Interesse an einer europarechtskonformen Ausgestaltung.

2. Französische Rechtslage

Wie im deutschen Steuerrecht besteht auch im französischen Körperschaftsteuerrecht eine Freistellungsmöglichkeit für konzerninterne Dividenden.³²⁹ Intendiert wird damit ebenfalls die Vermeidung von Doppelbesteuerungen.³³⁰ Allerdings existieren in Frankreich zusätzliche Voraussetzungen. Zum einen ist erforderlich, dass die Muttergesellschaft eine mindestens fünf-prozentige Beteiligung an der Tochter über zwei Jahre hält, zum anderen muss die Mutter pro aktiv zur Freistellung optieren.³³¹ Insoweit besteht also durchaus eine Vergleichbarkeit, wenngleich die weiteren Voraussetzungen zu beachten sind.

3. Konvergenzvorschläge nach dem Grünbuch

Die Betrachtung von Konvergenzansätzen im Grünbuch kann allgemein an die grundsätzlich vergleichbare Anlage und Intention der Konzepte anknüp-

³²⁷ Schnitger, DB0462049; Behrens, BB 2011, S. 2917.

³²⁸ Eilers/Nücken/Valentin/Daniel-Mayeur, DB 2012, S. 538; Behrens, BB 2011, S. 2917.

³²⁹ Eilers/Nücken/Valentin/Daniel-Mayeur, DB 2012, S. 537.

³³⁰ Eilers/Nücken/Valentin/Daniel-Mayeur, DB 2012, S. 537.

³³¹ Grünbuch, S. 23.

fen. Konkret wird gesehen, dass in Deutschland ein Vorteil für dort ansässige Konzerne besteht, indem die Kapitalertragsteuer anrechenbar ist.³³² Wie oben bereits vorgeschlagen wird auch hier die naheliegende Variante gewählt, die Mindestbeteiligungsquote ausländischer Mütter auf inländische Sachverhalte zu übertragen.³³³ Weitere Aussagen zu Folgeproblemen werden nicht getroffen.

4. Ergebnis

Die Regelung zur Vermeidung der Besteuerung konzerninterner Dividenden gem. § 8 b I KStG ist aus wirtschaftlicher Sicht, für die Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit der Konzerne geboten. Ferner spricht dafür auch das Leistungsfähigkeitsprinzip, indem eine Kaskade von Kapitalertragsbesteuerungen vermieden wird und damit nur eine Belastung des Gesamtkonzerns nach Maßgabe dessen tatsächlicher Zahlungsfähigkeit, einmal bei der Tochter durch die Körperschaftsteuer und dann durch die Abgeltungsteuer bei den natürlichen Anteilseignern der Mutter, stattfindet. Von dieser Regelung wird auch nicht das Trennungsprinzip berührt, da die Kapitalertragsteuer formal erhoben wird, jedoch bei Gewinnermittlung voll anrechenbar ist und damit eine Steuerbelastung verhindert. Europarechtlich nicht haltbar ist jedoch die Mindestbeteiligungsquote, die im Verhältnis zu ausländischen Müttern gilt. Auch die Rechtsprechung des EuGH hat insofern eine Reformnotwendigkeit identifiziert. Im Gefolge dessen ist es für Deutschland geboten dieses zu beseitigen und gleichzeitig wie Frankreich generell eine Mindestbeteiligungsquote zu installieren. Hieraus resultiert eine Schlechterstellung für jene nationalen Konzerne, die diese Quote nicht erreichen. Angesichts der Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer ist dies durchaus erheblich, wenngleich wie gezeigt in diesem Maßstab hinzunehmen. Dennoch könnte es angezeigt sein Übergangsregelungen zu treffen, um wirtschaftliche Verwerfungen zu vermeiden.

³³² Grünbuch, S. 27.

³³³ Grünbuch, S. 27.

C. Der Richtlinienvorschlag zu einer GKKB und die immanenten Prinzipien

Die Konvergenzbemühungen zwischen Deutschland und Frankreich können als begrüßenswert erachtet werden. Jedoch muss es vor dem Hintergrund sich verschiebender makropolitischer und makroökonomischer Kräfteverhältnisse erstrebt werden, eine steuerliche Annäherung auf Ebene der EU für die Wettbewerbsfähigkeit des Standortes zu erreichen. Die deutsch-französische Initiative kann nur ein Etappenschritt sein, weshalb eine Betrachtung des Richtlinienvorschlags zu einer gemeinsamen, konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) notwendig in diesen Kontext einzubeziehen ist.

I. Historische Entwicklung der Konvergenzbemühungen bei der Unternehmensbesteuerung

Diskutiert wurde die Möglichkeit einer Vereinheitlichung der Unternehmenssteuer auf EU-Ebene bereits in Berichten der Jahre 1962 (Neumark) und 1970 (van den Tempel).³³⁴ Diese Bestrebungen, denen sich auch die Kommission zugeneigt zeigte stellten sich aber als nicht durchsetzbar heraus und somit wurde im Jahr 1980 erklärt ein gemeinsames System sei zwar wettbewerbspolitisch günstig, jedoch in der Umsetzung unrealistisch.³³⁵

Im Jahr 1988 allerdings erschien ein Richtlinienvorentwurf der Kommission zu einer einheitlichen steuerlichen Gewinnermittlung.³³⁶ Dieser Anstoß gelangte nicht über das Vorentwurfsstadium hinaus und wurde zurückgezogen. Bereits im Jahr 1990 wurde die Kommission mit den Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung wiederrum tätig und sie verwies darauf, dass künftig unter Beachtung des Subsidiaritätsprinzips mit den Mitgliedsstaaten über Harmonisierungsmaßnahmen beraten werden solle.³³⁷ Diese sollten vornehmlich Bereiche betreffen, die zur Binnenmarktvollendung essentiell sind.³³⁸ Am 23.10.2001 wurde eine Strategie für eine konsolidierte Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage im Rahmen grenzüberschreitender Un-

³³⁴ Europäisches Parlament: Kurzdarstellung zu Unternehmens- und Personenbesteuerung.

³³⁵ Europäische Kommission: Bericht über die Aussichten für eine Angleichung der Steuersysteme in der Gemeinschaft, KOM(1980), 139.

³³⁶ Herzig, in FS Schaumburg, S. 759.

³³⁷ Europäische Kommission: Mitteilung über Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung, KOM (1990), 601.

³³⁸ Herzig/Rieck, IStR 1998, S. 320.

ternehmenstätigkeit vorgestellt.³³⁹ Hierbei stand vor allem der Grundgedanke einer Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätten im Raum.³⁴⁰ In diesem Zusammenhang wurden die sogenannte „Home State Taxation“ Lösung, sowie die „Common Consolidated Tax Base“ Variante diskutiert.³⁴¹ Erstere beruht auf einer gegenseitigen Anerkennung der Gewinnermittlungsregeln durch die Mitgliedstaaten, während die zweite Lösung für grenzüberschreitend agierende Unternehmen eine harmonisierte Gewinnermittlung bereit stellt, die zu einer einheitlichen Bemessungsgrundlage führt.³⁴² Diese ist auf die Wirtschaftsbereiche in den Mitgliedsstaaten aufzuteilen und die Steuer wird in den jeweiligen Staaten erhoben.³⁴³

Hierbei erscheint fragwürdig inwieweit die erste Option einer weiteren Annäherung der Unternehmensbesteuerung dienlich ist. Ohne Weiteres würden einige Unternehmen darin zunächst eine Erleichterung sehen. Allerdings wäre auch eine weitere Abgrenzung zu erwarten, denn jedes Unternehmen würde noch mehr Energie in die Ausreizung der eigenen Rechtsordnung investieren. Somit würde die Vereinzelung der Besteuerungsordnungen dadurch befördert. Vor diesem Hintergrund hat die zweite Variante die weiteren Ansätze hin zu dem nunmehr vorliegenden Modell der GKKB-Richtlinie geleitet.

II. Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage

1. Gegenstand des Vorschlags

Durch eine gemeinsame Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage sollen die Wechselwirkungen zwischen den verschiedenen Ordnungen, die zu hohem Verwaltungsaufwand bei Unternehmen führen vermieden werden.³⁴⁴

Intendiert ist die Kostensenkung, um im Sinne einer Wachstumsstrategie einen Beitrag zur Verwirklichung des Binnenmarktes zu leisten.³⁴⁵

Anwendung finden würde die GKKB für Körperschaften, die in der EU der Körperschaftssteuer unterliegen, dies sind in Deutschland nach Anhang I g) AG, KGaA und GmbH.³⁴⁶

³³⁹ Europäische Kommission: Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse, KOM (2001), 582.

³⁴⁰ Oestreicher, StuW 2002, S. 348.

³⁴¹ Herzig, in FS Schaumburg, S. 759.

³⁴² Herzig, StuW 2006, S. 158.

³⁴³ Herzig, StuW 2006, S. 158.

³⁴⁴ Europäische Kommission: Richtlinienvorschlag zu einer GKKB, S. 4.

³⁴⁵ Europäische Kommission: Richtlinienvorschlag zu einer GKKB, S. 4.

³⁴⁶ Europäische Kommission: Richtlinienvorschlag zu einer GKKB, S. 72.

Nach Art. 6 GKKB-Entwurf können die Körperschaften zwischen den nationalen Regeln für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage und jenen der GKKB wählen.³⁴⁷ Wenn dieses geschehen ist, bestimmt Art. 7 GKKB-Entwurf, dass bezüglich aller in der Richtlinie geregelten Fragen nicht mehr auf nationale Regelungen zurückgegriffen werden kann.³⁴⁸ An eine solche Entscheidung besteht nach Art. 105 GKKB-Entwurf, eine Mindestbindung von fünf Jahren und soweit der Steuerpflichtige nach Ablauf dessen keinen Verzicht erklärt für weitere drei Jahre.³⁴⁹

Hieraus ergibt sich, dass es für eine optimale steuerliche Gestaltung auch weiterhin nötig ist beide Steuerordnungen zu beleuchten. Mit Blick auf die Minderung der Verwaltungskosten scheint dieses suboptimal.

Die Bemessungsgrundlage wird aus der Summe der Einkünfte, abzüglich steuerfreier Einkünfte und abziehbaren Aufwendungen sowie sonstigen Abzugsposten gem. Art. 10 GKKB-Entwurf gebildet.³⁵⁰ Hierbei wird nur eine Überschussrechnung durchgeführt, die Aufstellung einer eigenen Steuerbilanz ist nicht vorgesehen.³⁵¹ Aus dem Umstand, dass der Entwurf ein in sich eigenes System zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage erhält, ergibt sich dabei die Problematik, dass die Mitgliedsstaaten sich auf eine einheitliche Auslegung der maßgeblichen Begriffe einigen müssten, um die erwünschten Angleichungseffekte zu sichern. Welch diffizile Aufgabenstellung eine solche Konsentierung in einem heterogenen Umfeld wie der EU mit 27 Mitgliedsstaaten wäre, zeigen die Verhandlungsvorgänge auf dieser Ebene regelmäßig.

Durch die Konsolidierung nach Art. 57 GKKB-Entwurf, also die Zusammenrechnung der Steuerbemessungsgrundlagen der Gruppenmitglieder findet ein grenzüberschreitender Verlustausgleich statt.³⁵² Nach Durchführung dessen wird die dann bekannte Grundlage anteilig den Gruppenmitglieder zugewiesen und der nationale Körperschaftssteuersatz darauf angewandt.³⁵³ Der jeweils anfallende Teil wird durch die Formel des Art. 86 Nr. 1 GKKB-Entwurf bestimmt, in welcher die Faktoren Umsatz, Arbeit und Vermögenswerte jeweils gleich gewichtet werden.³⁵⁴

³⁴⁷ Europäische Kommission: Richtlinienvorschlag zu einer GKKB, S. 22.

³⁴⁸ Europäische Kommission: Richtlinienvorschlag zu einer GKKB, S. 23.

³⁴⁹ Europäische Kommission: Richtlinienvorschlag zu einer GKKB, S. 59.

³⁵⁰ Europäische Kommission: Richtlinienvorschlag zu einer GKKB, S. 23.

³⁵¹ Bünning/Möser, BB 2011, S. 2648.

³⁵² Lenz/Rautenstrauch, DB 2011, S. 727.

³⁵³ Lenz/Rautenstrauch, DB 2011, S. 727.

³⁵⁴ Europäische Kommission: Richtlinienvorschlag zu einer GKKB, S. 52.

In den arrondierenden verfahrensrechtlichen Bestimmungen der Art. 104 ff. GKKB-Entwurf fällt die Einrichtung einer sogenannten Hauptsteuerbehörde auf.³⁵⁵ Diese würde die Abstimmung mit vielen verschiedenen nationalen Einrichtungen obsolet werden lassen. An der Praktikabilität dessen bestehen allerdings insoweit Bedenken, als dass diese Hauptsteuerbehörde wegen der nationalen Körperschaftsteuersätze mindestens teilweise auch Expertise für diese Bereiche vorhalten müsste. Ob dies überall effektiv zu leisten ist erscheint fraglich.

2. Prinzipien im Rahmen der GKKB

Der Art. 9 GKKB Entwurf enthält Prinzipien der Gewinnermittlung.³⁵⁶ Exemplarisch sollen das Realisationsprinzip aus Art. 9 Nr. 1 GKKB-Entwurf sowie das Periodizitätsprinzip aus Art. 9 Nr. 4 GKKB-Entwurf einer eigenen Betrachtung unterzogen werden.

a) Das Realisationsprinzip

Dieses Prinzip folgt aus dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip gem. § 252 I Nr. 4 HGB.³⁵⁷ Eine Konkretisierung dessen ist das Realisationsprinzip, es findet sich im zweiten Halbsatz, welcher bestimmt, dass Gewinne nur maßgeblich sind, wenn sie sich bis zum Stichtag realisiert haben. Hierbei setzt Realisation einen Leistungsaustausch, also eine Markttransaktion voraus.³⁵⁸ Seine Geltung im Steuerrecht erlangt dieses Prinzip durch die grundsätzliche Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für die Steuerbilanz.³⁵⁹

Als verfassungsbasierter Grundsatz spiegelt sich im Realisationsprinzip das Leistungsfähigkeitsprinzip, indem eine wirtschaftlich maßvolle Besteuerung auf möglichst sichere Werte abstellen soll (Orientierung an Zahlungsfähigkeit).³⁶⁰ Ebenfalls vorgebracht wird, die Anwendung dessen sei durch die Eigentumsgarantie geboten, da in einer unvollkommenen Marktordnung nicht realisierte Wertsteigerungen nicht unmittelbar zu tatsächlichen Wert erhöhungen führen und somit die Freiheit zur ertragsorientierten Eigen-

³⁵⁵ Europäische Kommission: Richtlinien vorschlag zu einer GKKB, S. 59.

³⁵⁶ Europäische Kommission: Richtlinien vorschlag zu einer GKKB, S. 23.

³⁵⁷ Winkeljohann/Geißler, in Beck'scher Bilanzkommentar, § 252 HGB, Rn. 43; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17, Rn. 67.

³⁵⁸ Janke, StuW 1994, S. 216.

³⁵⁹ Strobl, StbJb 1994/95, S. 77.

³⁶⁰ Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17, Rn. 205.

tumsnutzung genommen würde.³⁶¹ Fraglich ist, ob sich dem nicht eine höhere Beleihbarkeit des Unternehmensvermögens und damit dann doch keine Freiheitseinschränkung entgegenhalten ließe. Dies kann aufgrund der bereits über das Leistungsfähigkeitsprinzip gesicherten Herleitung mit dem Schwerpunkt auf der Sicherheit der Werte aber dahinstehen.

Als ebenfalls konkretisierendes Korrelat zum Realisationsprinzip besagt das Imparitätsprinzip nach § 252 I Nr. 4 HS 1 HGB, dass bei den Wertminderungen alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind berücksichtigt werden müssen. Dieses Prinzip schlägt sich etwa bei der Bewertung der Vorräte mit dem niedrigeren Wert nieder.³⁶²

Allgemein spiegelt sich in diesen also der Vorsichtsgedanke, der eine Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten gebietet.³⁶³

Die Aufnahme des Realisationsprinzips in den Richtlinienentwurf ist aus Sicht des deutschen Rechts insoweit begrüßenswert, als das hiermit ein systemprägendes Merkmal der deutschen Gewinnermittlung übernommen wird, was ein Indiz dafür sein kann, dass es aus dieser Perspektive eher möglich ist einen Konsens zu erzielen. Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass es sich noch um unbestimmte Formulierungen handelt, von denen also ungeklärt ist, ob etwa der Realisierungsbegriff so ausgelegt würde, wie es in Deutschland der Fall ist. Zu bemerken ist schließlich, dass innerhalb des Entwurfes Durchbrechungen des Realisationsprinzips vorliegen, so etwa in Art. 23 GKKB-Entwurf bei gehandelten Finanzanlagen, deren Zeitwertdifferenz erfolgswirksam erfasst wird, ebenso bei Teilgewinnrealisierungen in Verträgen mit langen Laufzeiten gem. Art. 24 des Entwurfes sowie bei Sicherungsinstrumenten gem. Art. 28 GKKB-Entwurf.

b) Das Periodizitätsprinzip

In Art. 9 Nr. 4 GKKB-Entwurf ist ferner auch das Prinzip der Periodizität angelegt. Hierunter wird die Besteuerung des in einem gesetzlich bestimmten Zeitabschnitt erzielten Reinertrages verstanden.³⁶⁴ Hergeleitet wird dieses Prinzip daher, dass der Staat das finanzielle Bedürfnis hat in einem regelmäßigen Zeitraum Steuern einzunehmen, die als seine Hauptfinanzie-

³⁶¹ Schlotter, FR 2007, S. 956.

³⁶² Winkeljohann/Geißler, in Beck'scher Bilanzkommentar, § 252 HGB, Rn. 41.

³⁶³ Janke, StuW 1994, S. 216; Müller, DB 1996, S. 689.

³⁶⁴ Schmidlin, Das Prinzip der Periodizität in der Gewinnbesteuerung, S. 13.

rungsquelle für ihn essentiell sind.³⁶⁵ Diese Notwendigkeit schränkt mithin die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ein.³⁶⁶ Denn den naturgegebenen Einkommensschwankungen innerhalb eines Lebenszeitraumes würde eine auf diesen Zeitraum bezogene Besteuerung besser gerecht, da sich hierin die wahre Leistungsfähigkeit besser spiegele.³⁶⁷ Wie aber bereits gezeigt bedarf das Gemeinwesen einer steten Finanzierung, weshalb es nicht möglich ist größere Zeiträume abzuwarten. Insofern ist die Bestimmung in Nr. 4 stimmig, die an das Kalenderjahr anknüpft. Beachtlich ist dabei der Vorbehalt einer abweichenden Bestimmung. Hierin könnte eine Hintertür für Besteuerungskonzepte liegen, die größere Zeiträume zu Grunde legen und damit die Leistungsfähigkeit besser auswiegen könnten.

c) Weitere Prinzipien

Ebenfalls lässt sich Art. 9 in Nr. 2 das Prinzip der Einzelbewertung entnehmen sowie in Nr. 3 der Grundsatz der Stetigkeit. Auffällig ist indes, dass andere Prinzipien wie etwa das „Going-Concern-Prinzip“ nicht enthalten sind. Die enthaltenen Grundsätze der steuerlichen Gewinnermittlung würden also um die fehlenden Prinzipien ergänzt ein Bild abgeben, welches auch dafür sorgen könnte, dass vorhandene Lücken für verschiedene Auslegungen geschmälert würden. Im Übrigen zeugt deren Berücksichtigung davon, dass Grundprinzipien der Gewinnermittlung einer weiteren Entwicklung vor dem Hintergrund des deutschen Systems zumindest nicht entgegenstehen.

3. Bewertung des Vorschlags zur GKKB

Das Vorschlagskonvolut der GKKB-Richtlinie wird aus verschiedenen Blickwinkeln mit abweichenden Resultaten bewertet. Mit Blick auf die gemeinsame Steuerbemessungsgrundlage würden die Verwaltungskosten für die Unternehmen zurückgeführt, da nur noch eine, statt bisher 27 Ertragssteuerarten anzuwenden sind.³⁶⁸ Positiv äußert sich dabei auch die Bundesregierung, die in einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage die Chance sieht Bürokratieaufwand zu senken und durch eine kohärentere Steuersystematik in Europa Wettbewerbsverzerrungen zu mindern.³⁶⁹ Hierbei fragt sich mit

³⁶⁵ Schmidlin, Das Prinzip der Periodizität in der Gewinnbesteuerung, S. 15.

³⁶⁶ Mitschke, StW 1980, S. 133.

³⁶⁷ Mitschke, StW 1980, S. 133; Hackmann, StW 1980, S. 320.

³⁶⁸ Eilers/Roderburg, DB 2011, S. 2741; Lenz/Rautenstrauch, DB 2011, S. 727.

³⁶⁹ BT-Drucks. 17/5748, S. 1.

Blick auf den konkreten Vorschlag allerdings aus verschiedenen Gründen ob dies tatsächlich der Fall ist. Zum einen ist für eine steueroptimierte Vorgehensweise immer der Blick auf die nationalen Rechtsordnungen erforderlich, da das Optionsmodell die Möglichkeit eröffnet wieder auf diese zurück zu wechseln. Demnach müssten diese schon deshalb weiter im Blick bleiben. Ferner soll eine Vereinheitlichung der Körperschaftssteuersätze gerade nicht erfolgen. Um aber die Formel zur Verteilung der Besteuerungsanteile anzuwenden, kommen die nationalen Körperschaftssteuersätze zur Anwendung. Um also diese sicher und zutreffend anzuwenden, ist eine gewisse Kenntnis der 27 Steuerrechtsordnungen ebenfalls essentiell, die Verringerung des Verwaltungsaufwandes würde demnach wohl nicht den erhofften Umfang erreichen.

Grundsätzliche Bedenken bestehen hinsichtlich der Anwendung der Konsolidierung.³⁷⁰ Das System der Aufteilung der Bemessungsgrundlage biete in der vorgelegten Form Manipulationsmöglichkeiten.³⁷¹ Zweifelhaft erscheint auch, ob die nationalen Finanzverwaltungen untereinander die zum Funktionieren des Systems erforderliche Abstimmung zu leisten im Stande sind. In dem Sinne äußert sich auch die Bundesregierung, sie verweist vor allem auf die Gefahr von Mindereinnahmen aufgrund von Verlagerungen und der nur teilweisen Einbeziehung immaterieller Wirtschaftsgüter.³⁷²

Unterstützung erfährt desweilen der Umstand, dass die Konzerne keine Verrechnungspreise mehr festlegen müssten, die vermehrt zu Konflikten mit Finanzbehörden führen.³⁷³ In diesem Punkt hat aber die Bundesregierung Bedenken. Da für Drittstaatsbezüge keine hinreichende Lösung enthalten sei müssten die Verrechnungspreisgrundsätze bei Unternehmen, die auch in Drittstaaten operieren weiter gelten, was dann auch für die EU-Ebene maßgeblich sei.³⁷⁴

Vor dem Hintergrund der bestehenden Bedenken wird teilweise dafür plädiert die vorliegende Agenda zu fragmentieren und etappenweise der Umsetzung zuzuführen.³⁷⁵ Es böte sich insoweit zunächst die einheitliche Gewinnermittlung an, die bereits stärker diskutiert ist.³⁷⁶ Zudem könnten Einzelstaaten Reformimpulse aus dem Konzept generieren und damit eine stille

³⁷⁰ Herzig/Kuhr, BB 2011, S. 2053; Bünning/Möser, BB 2011, S. 2649.

³⁷¹ Bünning/Möser, BB 2011, S. 2649.

³⁷² BT-Drucks. 17/5748, S. 2.

³⁷³ Eilers/Roderburg, DB 2011, S. 2741; Lenz/Rautenstrauch, DB 2011, S. 727.

³⁷⁴ BT-Drucks. 17/5748, S. 2.

³⁷⁵ Herzig, DB 2012, S. 3.

³⁷⁶ Herzig, DB 2012, S. 3.

Harmonisierung stattfinden.³⁷⁷ Ungeachtet der Einzelfrage bietet sich eine Stufenumsetzung vor allem aufgrund der ablehnenden Position einiger Mitglieder zu wesentlichen Fragen an.³⁷⁸ So wurde oben die positive Einstellung der Bundesregierung zu einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage gezeigt. Hingegen sieht sie in dem Gesamtmodell als Optionslösung die Gefahr des erheblichen Aufwuchses von bürokratischem Aufwand durch zwei nebeneinander existierende Systeme und lehnt dieses somit ab.³⁷⁹

Aus Sicht Deutschlands scheint ferner der Umgang mit der Gewerbesteuer problematisch, da deren Bemessungsgrundlage aus dem Gewerbeertrag resultiert, der aber nach dem Ertragssteuerrecht zu ermitteln ist. Für eine Körperschaft bedeutet dies die Erstellung einer Steuerbilanz. Die nunmehrige Lösung zur GKKB sieht diese aber nicht vor. Bei Beibehaltung des bisherigen Gewerbesteuer-Systems, was vor dem Hintergrund der schwierigen Lage der Kommunalfinanzen und der Druckrichtung der kommunalen Lobbyisten zu erwarten ist, würde dieses also die fortbestehende Notwendigkeit einer Steuerbilanz bedeuten. Hierdurch bestünde also nicht die Möglichkeit des Bürokratieabbaus, mit welchem der durch das Optionsmodell generierte Aufwand ausgeglichen werden könnte.

Damit der begrüßenswerte Ansatz eine gemeinsame Bemessungsgrundlage im Steuerrecht der Körperschaften in Europa zu installieren gelingt, bedarf es zum einen Überlegungen, wie nationale Spezifika so gestaltet werden können, dass sie gesamteuropäischen Maßnahmen nicht entgegenstehen. Zum anderen muss der Entwurf für eine GKKB mit Blick auf die Bürokratieträchtigkeit der Optionsvariante oder auch die Rolle von Verrechnungspreisen überdacht werden. Aus Sicht des Steuerwettbewerbs könnte in den national determinierten Steuersätzen die Idee liegen, diesen innerhalb der EU nicht gänzlich abzuschalten. Möglicherweise böte dies die Chance genug Einheit zu schaffen, um den Unternehmen bzgl. des Standortfaktors einen hinreichend homogenen Wirtschaftsraum zu eröffnen, auf der anderen Seite aber einen freiheitssichernden Dispositionsbereich für die Einzelstaaten zu wahren. Ob dies aber tatsächlich so möglich ist, ist vor dem Hintergrund der enormen Gestaltungskraft der Steuersätze äußerst fraglich. Die enthaltenen Gewinnermittlungsgrundsätze, die auch in Deutschland verankert sind, spielen dabei momentan keine wesentlich größere Rolle, als das

³⁷⁷ Kahle/Dalke/Schulz, Ubg 2011, S. 495; Herzig, FR 2009, S. 1039.

³⁷⁸ Herzig, DB 2012, S. 3.

³⁷⁹ BT-Drucks. 17/5748, S. 2.

sie dem Projekt nicht entgegenstehen. Alles Weitere würde von dem genauen Anwendungsverständnis in der Union bzw. davon ob es gelingt ein solches überhaupt gemeinsam herzustellen, abhängen.

III. Primärrechtliche Möglichkeit der Einführung einer GKKB

1. Rechtsgrundlage

Bei der GKKB geht es um die Angleichung und die Konsolidierung der körperschaftssteuerlichen Bemessungsgrundlage. Als primärrechtliche Grundlage könnte Art. 115 AEUV bereit stehen. Dieser findet Anwendung bei der Harmonisierung direkter Steuern.³⁸⁰ Eine solche liegt bei Identität des Steuerschuldners mit dem Steuerträger vor, welches bei der Körperschaftssteuer als Ertragssteuer jeweils die Kapitalgesellschaft ist.³⁸¹ Somit handelt es sich also um eine direkte Steuer, für die Art. 115 AEUV als Ermächtigungsgrundlage Anwendung findet. Dieser statuiert das Erfordernis der Einstimmigkeit und legt fest, dass nur die Handlungsform der Richtlinie zum Einsatz kommen kann. Auch aufgrund dieses Einstimmigkeitserfordernisses scheint es mit Blick auf die Erfolgsaussicht nachgerade erforderlich den vorliegenden Richtlinienentwurf zu fragmentieren und jene Teile zu destillieren, die konsensfähig sind. Diese müssten dann als eigene Richtlinie abgestimmt werden. In weiter streitigen Fragen kann nur die Möglichkeit in näherungsweise Vorgehen einen Kompromiss zu erzielen in Betracht kommen. Dies erscheint als einzig gangbarer Weg, da ein so umfassendes Konvolut immer einen Punkt böte, dem mindestens ein Mitglied nicht zustimmen vermögen würde. Die Handlungsform der Richtlinie zeugt von einem Gestaltungsspielraum, den sich die Mitgliedsstaaten in diesen Fragen vorbehalten. Meines Erachtens ist dieser bei Angleichungsbemühungen angezeigt, da somit verschiedene Rechtskonstruktionen und –systeme so auf den gemeinsamen Konsens anzupassen sind, dass eine effektive Umsetzung ermöglicht wird. Dies betrifft nur die technische Umsetzung, nicht aber darf dadurch der materielle Gehalt abweichende Entwicklungen nehmen. Als Voraussetzung wird in Art. 115 AEUV die unmittelbare Auswirkung des zu harmonisierenden Rechtsgebietes auf die Errichtung oder Funktionsweise des Binnenmarktes benannt. Hierbei wird teilweise die Förderlichkeit der Angleichung auf das Funktionieren des Binnenmarktes als ausreichend er-

³⁸⁰ Khan, in Geiger/Khan/Kotzur, AEUV, Art. 115, Rn. 2.

³⁸¹ Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, Rn. 20; Schreiber, Besteuerung der Unternehmen, S. 75.

achtet, während Andere die Behinderung wettbewerbsgerechter Rahmenbedingungen im Wirtschaften fordern.³⁸² Die in der Praxis vorherrschende weite Auslegung ist Gegenstand von Kritik, die zu niedrige Schranken für eine Harmonisierungsrechtfertigung und zu große Detailgenauigkeit der getroffenen Regelungen moniert.³⁸³ Sowohl die Frage danach ob es sich bei dem Harmonisierungszweck, wie sie der GKKB Richtlinienentwurf vorsieht, um eine hinreichende Voraussetzung für eine Maßgabe der EU handelt, als auch das damit zusammenhängende Problem, ob die Regelungen zu detailliert sind, lassen die Frage nach der Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Subsidiarität aufkommen.

2. Der Grundsatz der Subsidiarität im Verhältnis zur GKKB

Der Grundsatz der Subsidiarität ankert in der föderalistischen Staatslehre Deutschlands.³⁸⁴ Hierdurch maßgeblich vorangetrieben, ist er in Art. 5 III EUV niedergelegt und gilt in allen Bereichen, die nicht ausschließliche EU-Zuständigkeiten sind.³⁸⁵ Die Gesetzgebung bei den direkten Steuern ist primär Aufgabe der Mitgliedsstaaten und nur unter den dargelegten engen Voraussetzungen Teil des Einflussbereichs der EU.

Damit dessen Erfordernissen genügt wird, darf das Ziel nach Art. 5 III EUV nicht auf mitgliedsstaatlicher Ebene ausreichend verwirklicht werden können. Im Umkehrschluss bedeutet dies die Sperrung der Unionstätigkeit, bei Zielerreichung in den Mitgliedsstaaten.³⁸⁶ Weiter muss der Zweck einer nach Art. 5 III EUV zu beurteilenden Maßnahme wegen des Umfangs oder der Wirkung besser auf EU-Ebene zu erreichen sein. Insofern ist eine Einzelfallprüfung vorzunehmen, ob das Tätigwerden der Union im Vergleich mit einer mitgliedsstaatlichen Regelung derart erhebliche Vorteile bereithält, dass die mit jeder EU- Handlung verbundene Einbuße an nationaler Autonomie hinzunehmen ist.³⁸⁷

Zweck des GKKB-Richtlinienvorschlags ist, dass Binnenmarkthemmnisse in Form von Doppelbesteuerung oder mangelnder Kohärenz abgebaut wer-

³⁸² Khan, in Geiger/Khan/Kotzur, AEUV, Art. 115, Rn. 4.

³⁸³ Khan, in Geiger/Khan/Kotzur, AEUV, Art. 115, Rn. 4.

³⁸⁴ Isensee, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, S. 35.

³⁸⁵ Hobe, Europarecht, § 7, Rn. 85.

³⁸⁶ Pieper, DVBl. 1993, S. 709.

³⁸⁷ Vedder, in Vedder/Heintschel von Heinegg, AEUV, Art. 115, Rn. 18; Borchhardt, Die rechtlichen Grundlagen der Europäischen Union, § 5, Rn. 502.

den, also die Vollendung des Binnenmarktes gefördert wird.³⁸⁸ Ferner soll die EU dadurch attraktiver für Investitionen werden.³⁸⁹

Nach Auffassung der Kommission sind die genannten Ziele nur auf Ebene der EU zu erreichen, der Subsidiaritätsgrundsatz sei mithin gewahrt.³⁹⁰ Fragen wie der grenzüberschreitende Verlustabzug oder die steuerfreie Übertragung von Vermögenswerten seien effektiv nur gesamteuropäisch zu lösen.³⁹¹

Dem könnte entgegnet werden, dass Hemmnissen durch bilaterale Abkommen zwischen einzelnen Staaten entgegengetreten werden könnte und damit insgesamt weitergehende Kohärenz bei der Unternehmensbesteuerung erreicht würde, die dann auch die Attraktivität für Investitionen erhöhen würde. Diese Betrachtung ist allerdings nicht vom Subsidiaritätsprinzip gedeckt, da es dort lediglich um die höhere Tauglichkeit isoliert einzelstaatlichen Handelns geht, anderenfalls ein Verstoß gegen die Unionstreue nach Art. 4 III EUV vorliegen könnte.³⁹²

Das Handeln der EU müsste auch so weitgehende Vorteile hervorbringen, dass die Verringerung nationaler Handlungsfreiheit hinzunehmen ist. Die Bundesregierung sieht in der Verringerung des nationalen Gestaltungsspielraums im Hinblick auf die Steuerbemessungsgrundlage gerade den Vorteil, dass nationale Sonderregelungen nicht mehr zu Wettbewerbsverzerrungen führen könnten.³⁹³ Allgemein sei die gemeinsame Bemessungsgrundlage zu begrüßen, um Bürokratieabbau zu ermöglichen und Kohärenz in der Unternehmensbesteuerung zu fördern.³⁹⁴ Aus diesen Darlegungen wird zum einen deutlich, dass nach Auffassung der Bundesregierung wirksame Vereinfachung im Unternehmensbereich im nationalen Bereich nicht geleistet werden kann und mehr noch die nationale Freiheit gerade eingeschränkt werden muss, um dem Interesse an der Wahrung der Attraktivität des Standortes Europa gerecht werden zu können.

Nach meiner Auffassung kann eine einheitliche Aussage dazu, ob das Subsidiaritätserfordernis unter diesen Voraussetzungen immer gewahrt ist nicht getroffen werden. Vielmehr ist eine Differenzierung vorzunehmen. Hiernach ist bei Unternehmen, die grenzüberschreitend tätig sind, eine Gesetz-

³⁸⁸ Europäische Kommission: Richtlinien vorschlag zu einer GKKB, S. 4.

³⁸⁹ Europäische Kommission: Richtlinien vorschlag zu einer GKKB, S. 4.

³⁹⁰ Europäische Kommission: Richtlinien vorschlag zu einer GKKB, S. 10.

³⁹¹ Europäische Kommission: Richtlinien vorschlag zu einer GKKB, S. 10.

³⁹² Vedder, in Vedder/Heintschel von Heinegg, AEUV, Art. 115, Rn. 18.

³⁹³ BT-Drucks. 17/5748, S. 1.

³⁹⁴ BT-Drucks. 17/5748, S. 1.

gebung durch die Einzelstaaten nicht praktikabel und eine europaweite Lösung angezeigt. Dies begründet sich daraus, dass diese im globalen Wettbewerb stehen. Deren Wettbewerber aus territorial großen Staaten, wie China, Indien etc. unterliegen regelmäßig einem einheitlichen Steuerregime. Wenn ein Unternehmen nun in Europa beheimatet ist, entstehen ihm aktuell Kosten und administrative Nachteile dadurch, dass viele verschiedene Steuersysteme zu beachten sind. Wenn man zu Grunde legt, dass die vormaligen Schwellenländer zunehmend wettbewerbsfähiger und damit attraktiver für Investitionen werden, wird die Beibehaltung verschiedener Steuersysteme den Standort Europa schwächen. Eine im Höchstmaß wettbewerbsfähige soziale Marktwirtschaft zu befördern wird in Art. 3 III EUV als Unionsziel statuiert. Dies erfordert eine gemeinsame Ausrichtung der Unternehmensbesteuerung, denn jedenfalls in wirtschaftlicher Hinsicht kann die europäische Union ihre Bedeutung nur sichern, wenn hierdurch Standortnachteile gegenüber anderen großen Wirtschaftsräumen verhindert werden.

Nach meiner Meinung sollte diese gemeinsame Bemessungsgrundlage grundsätzlich für alle der Körperschaftsteuer unterfallenden Unternehmen gelten, auch wenn diese bisher nur national tätig sind. Hierdurch soll gesichert werden, dass eine Expansion, im Hinblick auf steuerrechtliche Gegebenheiten keine Probleme mehr aufkommen lässt. Ein solcher Schritt ruft auch keine kulturellen Bedenken hervor, denen ein Steuersystem möglicherweise Rechnung zu tragen hätte. Denn Europa eint in den groben Linien eine Entwicklung, die in Humanismus und Aufklärung gemeinsam fundiert ist. Im Unternehmensbereich tritt die Industrialisierung als Grundlegung hinzu, weshalb für wirtschaftliche Tätigkeiten in größerem Umfang bestehende Unterschiede eine untergeordnete Rolle spielen. Hierfür spricht auch, dass europaweit tätige Unternehmen bereits eine internationale Kultur leben, in deren unternehmerischer Tätigkeit die sonst schätzenswerten nationalen Besonderheiten ohnehin in den Hintergrund getreten sind, mithin auch steuerrechtlich nicht mehr zu berücksichtigen wären.

Relevant werden die Detailunterschiede hingegen gilt bei der Besteuerung von kleinen Unternehmen. Für die Definition eines kleinen Unternehmens könnte etwa eine jährliche Umsatzgröße von bis einer Millionen Euro in Betracht kommen. Bei diesen handelt es sich regelmäßig um Familienunternehmen mit wenigen Arbeitnehmern, die im Handwerk oder im regionalen Dienstleistungssektor tätig sind. In diesen Bereichen besteht anders als bei

den Unternehmen im Übrigen keine Kultur, die sich an globalisierten Strukturen ausrichtet. Vielmehr bestimmen regionale Gegebenheiten oder ständische Prägungen das Bild, wie es etwa im deutschen Handwerksrecht angelegt ist. Diesen Besonderheiten, denen wegen ihrer Kleinteiligkeit keine gemeinsame Entwicklung zu Grunde liegen kann, muss meiner Überzeugung nach auch die Ausgestaltung der Ermittlung der Bemessungsgrundlage gerecht werden. Dieses aber ist bei einer gemeinsamen europäischen Lösung gerade nicht möglich. Die Wahrung der Vielfalt der europäischen Traditionen aber ist sogar in Art. 3 III EUV primärrechtlich verankert. Aus diesem Grund sollte, diesem begrenzten Kreis die Möglichkeit zukommen für das nationale System zu optieren. Entgegenhalten würde diesem Konzept wohl, dass ein Bürokratieabbau in den Finanzverwaltungen nur begrenzt möglich würde, da diese auch das nationale System beherrschen müssten. Dieses allerdings kann nicht als Argument im Rahmen der Subsidiaritätsabwägung gelten, da die geeignetere Ebene hier jene ist, die es vermag die Bedürfnisse dieser Gruppe zu ermessen. Gesamteuropäisch ist dies gerade nicht möglich. Zudem spräche die Gesamtabwägung gegen einen isolierten Blick auf die Finanzverwaltung. Denn bei Kleinunternehmen gilt was auch für die Besteuerung der Privatpersonen zu beachten wäre. Diese haben nicht nur wirtschaftliche Sichtweisen, sondern ganz individuelle Prägungen und Traditionen entwickelt. Bezüglich kultureller Entwicklungen liegt der europäischen Kultur zwar ein gemeinsames Fundament zu Grunde, nicht aber eine völlige Identität der regionalen Traditionen. Vielmehr sind diese Besonderheiten als identitätsstiftend, auch durch das Steuersystem zu stützen. Hinzu kommt die wirtschaftliche Komponente, nach welcher die vielen kleinen Unternehmen eine große arbeitsmarktrelevante Stellung in Deutschland einnehmen. Eine Umstellung der Bemessungsgrundlage würde bei diesen Kosten erzeugen, die sie aufgrund der fehlenden überregionalen Tätigkeit nicht wieder einsparen könnten. Demgegenüber ist die Finanzverwaltung stets geringgewichtiger zu werten. Auch ein möglicher Einwand solche Kleinunternehmen wären oft gar nicht durch die Körperschaftsteuer, sondern die Einkommensteuer erfasst, greift vor dem Hintergrund der auch in diesem Sektor beliebten Inanspruchnahme der Haftungsbeschränkung nicht durch.³⁹⁵ Die niedrige Schwelle bis zu welcher die Option bestehen soll sichert dabei, dass der Bürokratieabbau in den großen Unternehmen

³⁹⁵ Roth, in Roth/Altmeppen, GmbHG, Einleitung.

tatsächlich stattfindet, da eine Weiterverfolgung des nationalen Systems für diese ohne Belang ist.

Nach alldem steht das Subsidiaritätsprinzip also nicht einer Angleichung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage entgegen. Wohl aber sind hiervon Kleinunternehmen auszunehmen.

Die Gestaltung der Unternehmenssteuer ist damit generell eine Aufgabe, die durch die Nationalstaaten vor dem Hintergrund der globalisierten Wirtschaftswelt nicht mehr hinreichend wahrgenommen werden kann. Die EU nimmt als Staatenbund einen relevanten Wirtschaftsraum für sich ein, gemeinsame Regelungen helfen die Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandortes Europa zu sichern. Insoweit ist die Vereinheitlichung als Zweck nicht ausreichend. Vielmehr werden die Subsidiaritätsmaßgaben nur aus den dargelegten Gründen gewahrt. Das dem so ist wird daran deutlich, dass das Subsidiaritätsprinzip einer Vereinheitlichung bei den kleinen Unternehmen entgegensteht, Angleichung in der EU also kein Selbstzweck ist, sondern in Bezug auf jeden Einzelfall eine Güterabwägung in Bezug auf das bestmögliche Ergebnis für den jeweiligen Besteuerungsbereich erfordert wird. Im Hinblick auf die Erfordernisse des Art. 115 AEUV ist damit sogar die restriktivere Ansicht, nach welcher die Regelungen geeignet sein müssen Wirtschaftsabläufe zu behindern, zu bejahen.

Unter Beachtung der beschriebenen Maßgaben des Subsidiaritätsprinzips ist die Einführung einer GKKB gestützt auf Art. 115 AEUV somit möglich.

D. Gesamtergebnis

I. Umsetzbarkeit Grünbuch und GKKB

1. Grünbuch

Das Grünbuch zwischen Deutschland und Frankreich sieht aus rechtlicher Perspektive im Bereich der Organschaft den wichtigen Schritt der Abschaffung des Gewinnabführungsvertrages vor, der erhebliche gesellschaftsrechtliche sowie europarechtliche Schwierigkeiten hervorruft. Unter den dem Grünbuch teils zugrunde liegenden Modellen, die eine Reform der Organschaft behandeln, scheint das Einkommenszurechnungsmodell als Grundlage aufgrund des Gehaltes der wichtigsten Reformvorhaben, aber gleichzeitiger Zurückhaltung bei der Öffnung der Verlustverrechnung am besten geeignet. Für die Freistellung konzerninterner Dividenden wird es in Deutsch-

land erforderlich sein eine Mindestbeteiligungsquote einzuführen, um die europarechtlich nicht haltbare Ungleichbehandlung ausländischer Mütter zu beenden.

Im Verhältnis zwischen Deutschland und Frankreich wird deutlich, dass die deutsche Körperschaftsbesteuerung in der Vergangenheit deutlich in Richtung der Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandortes ausgerichtet war. Dies zeigt sich daran, dass Frankreich beim europaweiten Vergleich des Körperschaftsteueraufkommens im Verhältnis zum BIP auf Platz 19 liegt, während Deutschland den letzten Platz innehat.³⁹⁶ Bemerkenswert ist, dass diese Politik Deutschlands dennoch keine Aufkommensschrumpfung bei dieser Steuer zur Folge hatte.³⁹⁷ Als Begründung dessen kann vor allem die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage gelten.³⁹⁸

Im Gesamten ist das Ergebnis der Studie mit einer anderen Strukturierung der Unternehmenssteuern in Deutschland, vor allem eingedenk der Rolle der Gewerbesteuer³⁹⁹ sowie der politische gewollten Körperschaftsteuersatzsenkung, zu begründen. Wenn nun das Grünbuch eine Senkung des französischen Satzes vorsieht⁴⁰⁰, hängt dessen Realisation maßgeblich vom Verhalten der künftigen politischen Führung Frankreichs ab. Hierbei sah der vormalige Präsident generell ein Vorbild in der deutschen Wirtschaftspolitik, vor allem im Steuersystem und versprach eine Orientierung an der Wachstumspolitik.⁴⁰¹ Zwar grenzte auch dieser sich in der Endphase des zurückliegenden Wahlkampfes von diesen Äußerungen ab.⁴⁰² Die Beibehaltung dieses Kurses wäre für den Fall der Wiederwahl aber wohl zu erwarten gewesen. Währenddessen ist der nunmehrige Amtsinhaber stets auf Abgrenzung bedacht und dessen Programmatik deutet nicht auf eine Entlastung der Unternehmen hin.⁴⁰³

Mithin ist jedenfalls der französische Teil der Konvergenzansätze durch die Wahl des neuen Präsidenten eindeutig in Frage gestellt. Nichtsdestotrotz ist es aus deutscher Perspektive erforderlich die Reformen bei Organschaft und konzerninternen Dividenden zu realisieren. Bereits dadurch könnte ein besserer wirtschaftlicher Austausch zwischen Deutschland und Frankreich ge-

³⁹⁶ Europäische Kommission, Taxation Trends in the European Union, 2011.

³⁹⁷ Homburg, FR 2007, S. 717.

³⁹⁸ Prasse, Die Unternehmenssteuerreform 1999/2000, S. 170; Ortmann-Babel/Zipfel, in Ernst & Young / BDI, Die Unternehmenssteuerreform 2008, S. 71; Rauenbusch, DB 2008, S. 656.

³⁹⁹ Herzig, DB 2007, S. 1541; Dietrich/Krakowiak, DStR 2009, S. 661.

⁴⁰⁰ Grünbuch, S. 17.

⁴⁰¹ Zeit Online vom 28.10.2011.

⁴⁰² Wiegel, FAZ vom 18.04.2012, S. 3.

⁴⁰³ Spiegel Online vom 16.03.2012.

lingen, selbst, wenn die politische Arrondierung und die Gegenseitigkeit fehlen würden.

2. GKKB

Hinsichtlich der einzelnen Ausgestaltung der GKKB erscheint vor allem die Optionsmöglichkeit belastend, da verwaltungstechnisch damit faktisch zwei Systeme nebeneinander her laufen. Vorzugswürdig ist insoweit das im Rahmen der Subsidiaritätsfrage skizzierte Modell. Inwieweit die vorgesehene Konsolidierung umsetzbar ist muss schon vor dem Hintergrund der ablehnenden Stellungnahme der Bundesregierung als äußerst fragwürdig erachtet werden. Insgesamt ist eine Umsetzung dieses in die richtige Richtung weisenden Projekts nur bei einer Fragmentierung der einzelnen Maßnahmenbestandteile möglich. Um einen Konsens für den Gesamtentwurf unter allen Mitgliedsstaaten zu erzielen herrscht wohl eine zu unterschiedliche Interessenslage.⁴⁰⁴ Eine Lösung scheint dabei einzig der Weg über kompromissfähige Felder zu sein, um so in mehreren Schritten eine gemeinsame Unternehmensbesteuerung zu sichern. Nichtsdestoweniger ist eine gemeinsame Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage für den Abbau innereuropäischer Hemmnisse, um europäische Unternehmen im weltweiten Wettbewerb nicht durch zu heterogene Steuersysteme zu belasten, eindeutig begründenswert.

3. Folgerungen

Ausweislich des Grünbuches ist es das Ziel Deutschlands und Frankreichs mit dem Entwurf die Diskussionen um die GKKB zu unterstützen.⁴⁰⁵ Inwieweit dies gelingen kann hängt meines Erachtens maßgeblich vom Umgang hiermit ab. Es wäre kontraproduktiv nur einen bilateralen Austausch zu verfolgen, an dessen Ende ein fertiges Ergebnis stünde. Hierdurch würden sich die anderen EU-Staaten sicher nicht hinreichend eingebunden sehen, um dieses als Substrat einer EU-weiten Angleichung im Unternehmenssteuerrecht zu akzeptieren. Vielmehr sollten die interessierten Partner bereits eingebunden werden, so dass die Umsetzung der GKKB von diesen gewissermaßen als Folge eines Austausches über das Grünbuch wahrgenommen werden könnte.

⁴⁰⁴ So auch Bünning/Möser, BB 2011, S. 2647; Lenz/Rautenstrauch, DB 2011, S. 727.

⁴⁰⁵ Grünbuch, S. 3.

Für eine nationale Umsetzung der angesprochenen Maßnahmen spricht neben den durchgreifenden rechtlichen Bedenken politisch, dass die amtierende Bundesregierung abgesehen vom sogenannten „Wachstumsbeschleunigungsgesetz“⁴⁰⁶ keine nennenswerten Änderungen in der Unternehmenssteuer auf den Weg zu bringen vermochte. Mithin wird die Umsetzung nationaler Änderungen der Unternehmensbesteuerung in Deutschland eine gewisse Zwangsläufigkeit haben. Inwieweit hier auch bilaterale oder gar gesamteuropäische Angleichungsbemühungen eine Verwirklichungschance haben wird aufgrund der unklaren Gemengelage abzuwarten sein. Ökonomisch sowie wirtschafts- und finanzpolitisch geboten wäre dies.

II. Ordnung der Prinzipien

Im Rahmen dieser Reformüberlegungen spiegeln sich die Grundprinzipien der Besteuerung vor allem in den bisherigen Systemen und sie begründen unter anderem Teile der Reformnotwendigkeiten.

Im Mittelpunkt der Überlegungen stand die Besteuerung der Körperschaften, so dass zu hinterfragen war, inwieweit das aus Art. 3 I GG abgeleitete Fundamentalprinzip der Leistungsfähigkeit auf diese Anwendung finden kann. Dies war mit Verweis auf Art. 19 III GG und das eigene Leistungspotential einer Körperschaft, welches sich in der Gewinnerzielung ausdrückt zu bejahen. Als dessen Konkretisierung wurde das objektive Nettoprinzip erläutert, welches sich auf die Abzugsfähigkeit von betrieblichen und beruflichen Aufwendungen bezieht. Für die Organschaft erlangen diese als grundlegender Hintergrund Bedeutung, da die Verrechnungsmöglichkeit beim Gruppenträger sich gerade durch die Berücksichtigung der wahren Leistungsfähigkeit des Gesamtkonzerns beschreiben lässt. Das Prinzip der Trennung zwischen Körperschaft und Anteilseigner bei der Körperschaftsteuer verstößt im weiteren durch die wirtschaftliche Doppelbesteuerung nicht gegen das Neutralitätsgebot gem. Art. 3 I GG, da Körperschaft und Anteilseigner verschiedene Steuersubjekte sind. Ferner lässt sich die Neutralität gegenüber der Personengesellschaft durch eine Regulierung der Höhe von Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer gegenüber der bei den Gesellschaftern der Personengesellschaften erhobenen Einkommensteuer erreichen. Weiter war im Rahmen des Welteinkommensprinzips die Durchbrechung in Form der Symmetriethese vor allem von Bedeutung, da diese dafür

⁴⁰⁶ BGBl. I 2009, S. 3950.

sorgt, dass grenzüberschreitende Verluste im Rahmen der Organschaft nicht berücksichtigt werden können. Dieser Umstand war dann aus europarechtlicher Sicht auch nicht haltbar, so dass jedenfalls finale Verluste zu berücksichtigen sind und nach der Vollziehung weiterer Angleichungsschritte auf gesamteuropäischer Ebene eine Verlustverrechnung generell möglich sein muss.

Die sodann ermittelte Geltung des Territorialitätsprinzips in Frankreich war gegen das deutsche Welteinkommensprinzip abzuwägen, um solide fundierte Konvergenz zu ermöglichen. Die momentane Lösung der Kollision auf Grundlage von Doppelbesteuerungsabkommen, ist aufgrund der erläuterten Gründe als Basis für valide Steuerrechtsangleichung abzulehnen. Vielmehr ist eine systematische Sicherheit durch Implementierung des Territorialprinzips herzustellen, welchem sich Deutschland im Rahmen der bilateralen Konvergenz ebenso anschließen könnte wie später andere europäische Staaten. So können Friktionen a priori erspart werden und ein gemeinsames Systemverständnis entstehen, welches als Basis für die Entwicklung gemeinsamer Besteuerungsregeln dienen sollte. Die Symmetriethese wäre unter diesem Regime obsolet, da in dessen Rahmen systemisch ohnehin keine Verlustberücksichtigung von Auslandsniederlassungen vorgesehen wäre. Die mangelnde Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips welches in seiner bisherigen Form mit Aufgabe des Welteinkommensprinzips nicht mehr gewährleistet wäre, kann in der Abwägung durch die Vorteile einer Systemangleichung gerechtfertigt werden. Für die europarechtlich gebotenen und für die Binnenmarktverwirklichung erwünschten Möglichkeiten, etwa bei der Verlustverrechnung, wären möglichst gemeinsame klare normative Regelungen als Ausnahmetatbestände zu schaffen. Soweit solche Entwicklungen auf EU-Ebene denkbar würden, könnte dies womöglich im Rahmen neuer Kompetenzen auch in Form europäischer Legislativakte erfolgen. Jener Weg wäre auch deshalb wünschenswert, da er eine aussichtsreiche Möglichkeit erböte die fast notwendige Kollision zwischen nationaler Gestaltung der direkten Steuern und der europäischen Binnenmarktverwirklichungsintention so zu koordinieren, dass sowohl ein kohärentes Steuersystem erwachsen kann, als auch der Binnenmarkt befördert wird.

Die Angleichung der Grundprinzipien aber ist in der Form unabdingbar, indem sie ein Grundprinzip implementiert, was Widerspruchsfreiheit sichert

und auf der anderen Seite die notwendigen Ausnahmen wiederum auf Gemeinsamkeit stützt.

Im Rahmen der Anrechnungsmöglichkeiten für konzerninterne Dividenden findet eine Einschränkung des Trennungsprinzips wirtschaftlich statt, indem eine faktische Steuerfreistellung erfolgt. Jedoch handelt es sich nicht um eine juristische Einschränkung, da die Kapitalertragsteuer angesetzt wird und lediglich anrechenbar ist. Somit bleibt das Trennungsprinzip formell erhalten. Es wird in der Form durch das höher stehende Leistungsfähigkeitsprinzip, welches den Konzern als Gesamtheit im Blick hat ausgeformt. Der sich um eine gemeinsame Bemessungsgrundlage kümmernde GKKB-Richtlinienvorschlag war vor dem Hintergrund der Grundsätze der steuerlichen Gewinnermittlung in den Blick zu nehmen. Ausgewählt konnte hierfür das Realisationsprinzip, welches in Art. 9 Nr. 1 GKKB-Entwurf zu finden ist, als Ausfluss des Vorsichtsgrundsatzes, herangezogen werden. Festzustellen war, dass dieses aufgrund des Anknüpfens an das sichere Vorliegen des Zuwachses an Zahlungsfähigkeit auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht. Das sodann erörterte Prinzip der Periodizität aus Art. 9 Nr. 4 GKKB-Entwurf zeigte sich als notwendige Maßeinheit um dem Staat regelmäßig Einnahmen zuzuführen, indes ist dies für die Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wegen der Kürze des Jahresintervalls nicht optimal. Insgesamt ist die Anlegung von Prinzipien, die auch in Deutschland der steuerlichen Gewinnermittlung dienen zwar tendenziell sinnvoll im Hinblick auf die konzeptionelle Akzeptanz, allerdings ist unklar, wie diese in der Anwendung ausgelegt würden, weshalb keine Aussage dazu getroffen werden kann, ob dies dem deutschen Prinzipienkanon entspreche.

III. Gesamtfolgerung

Insgesamt sind also Anpassungen sowohl bei der Organschaft, als auch den konzerninternen Dividenden aus europarechtlicher Perspektive geboten und ungeachtet der französischen Teilnahme an weiteren Konvergenzbestrebungen im Rahmen des Grünbuches umzusetzen. Der Vorstoß um die GKKB zielt vor dem Hintergrund globaler Machtverschiebungen in die richtige Richtung, jedoch wird eine Umsetzung wegen der heterogenen Interessenslagen nur fragmentiert in Betracht kommen. Zweifelsohne sehr ambitioniert ist der Vorschlag das Welteinkommensprinzip durch das Territorialitätsprinzip mit der Intention abzulösen dies letztlich auf europäischer Ebene

durchzuführen. Es ist dabei klar, dass es dafür einen gewissen Vorlauf bräuchte. Jedoch liegen die Vorteile vor allem für eine kapitalexportorientierte Wirtschaft wie die deutsche mit der Entbehrlichkeit von Doppelbesteuerungsabkommen und einer Verlässlichkeit der systematische Divergenzen fremd sind auf der Hand. Die Einschränkung des Leistungsfähigkeitsprinzips, welches sich im Welteinkommensprinzip spiegelt, ist durch diese Erwägungen gerechtfertigt. Aus europarechtlicher Sicht sind zur Gewährleistung der Binnenmarktkonformität möglichst europaweit gemeinsame Ausnahmeregelungen zu treffen.

Um im Rahmen der Installation einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage für die Einkommensermittlung im Körperschaftsteuerrecht gleichzeitig steuerrechtlich dem Subsidiaritätsprinzip Genüge zu tun, sollte die Beibehaltung der gewohnten Systematik bei der Gewinnermittlung für die kleinen Unternehmen, gemäß dem unterbreiteten Vorschlag überdacht werden.

Aus politischer Sicht ist zu sagen, dass sowohl die Umsetzung des Grünbuches zwischen Deutschland und Frankreich sowie der GKKB auf gesamteuropäischer Ebene auch vor dem Hintergrund der virulent scheinenden Europaskepsis wohl eher langfristig angelegte Bestrebungen sind, die aber im Interesse der Erhaltung europäischer Standortwettbewerbsfähigkeit nicht aus dem Blick geraten dürfen. Die dargelegten Prinzipien können, der anfangs beschriebenen Urbedeutung einer „Grundlage“ entsprechend, einen Rahmen bilden, der die notwendigen Schritte im Sinne einer konsequenteren und schlüssigen Steuerrechtsdogmatik absichert. Hiernach käme es idealtypisch zu einem Zweiklang aus grundsätzlichem Territorialitätsprinzip und gemeinsamen, klar normierten Ausnahmetatbeständen zur Verwirklichung des Binnenmarktes. So würde verbreitete Anwendungssicherheit geschaffen, die Sammlung aus Doppelbesteuerungsabkommen und Instituten wie der dogmatisch fragwürdigen Symmetriethese wären Rechtsgeschichte. Die Schritte hin zu den notwendigen Anpassungen sind hierbei stets durch verständige Politiker zu gehen, denen die Umriss eines solchen Prinzipiengerüsts aber zur Schaffung eines europäischen Unternehmenssteuerrechts dienen können, welches schlüssig und problemlos anwendbar ist.