

Vorträge, Reden und Berichte aus dem Europa-Institut / Nr. 2

Dr. GERHARD LAULE

DER KONSOLIDIERTE GEWINN

– Ein Vorschlag zur Harmonisierung
des europäischen Steuerrechts –

1982

DER KONSOLIDIERTE GEWINN

EIN VORSCHLAG ZUR HARMONISIERUNG DES EUROPÄISCHEN STEUERRECHTS*

1.

Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat dem Rat 1969 eine Richtlinie über ein gemeinsames Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften mit Sitz in verschiedenen Mitgliedsstaaten vorgeschlagen ¹⁾. Dort ist in Artikel 7 als Option für die Muttergesellschaft eines Unternehmensverbundes

„der konsolidierte Gewinn“
vorgesehen ²⁾.

Die Muttergesellschaft kann für dieses System hinsichtlich solcher Tochtergesellschaften optieren, an denen sie mit mindestens 50 % beteiligt ist. Es werden dann in die steuerliche Ergebnisrechnung der Muttergesellschaft im Verhältnis ihres Kapitalanteils

- die Ergebnisse (Gewinne bzw. Verluste) aller Tochtergesellschaften in den EG-Staaten mit mindestens 50 % Beteiligung,
- zusätzlich auf gesonderten Antrag hin auch die Ergebnisse von mindestens 50 %igen Tochtergesellschaften mit Sitz in Staaten außerhalb der EG - hier kann auch für

* Dieser Vortrag ist in gekürzter Form erschienen im "Blick durch die Wirtschaft" vom 14., 21. Dez. 1981 und 8.1.1982.

1) Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. C 39/7 ff

2) Art. 7, a.a.O., S. 9

einzelne Gesellschaften optiert werden - eingerechnet.

- Besteuerungsgrundlage ist das nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften am Sitz der Muttergesellschaft ermittelte Ergebnis aller Konzerngesellschaften.

- Die inländische Steuer auf den steuerlichen Konzerngewinn laut Ausweis bei der Muttergesellschaft wird im Hinblick auf die Belastung gemindert, die auf den Ergebnisbeiträgen der einzelnen Tochtergesellschaften in deren Sitzstaat erhoben wurde.

Als Vorzug dieses Systems wird besonders betont, daß die Muttergesellschaft bei der Errechnung ihres steuerpflichtigen Gewinns die Verluste ihrer Tochtergesellschaft abziehen könne ³⁾.

Im Vorschlag der Kommission der Europäischen Gemeinschaften für

eine Verordnung des Rates über die Satzung einer Europäischen Aktiengesellschaft ⁴⁾

wird für die Europäische Aktiengesellschaft auch die Option für den konsolidierten Gewinn etabliert. Der Vorschlag regelt das Steuerrecht für dieses Unternehmen in einigen

3) Präambel, a.a.O., S. 7

4) Zitiert nach Bundestags-Drucksache VI/1109 .

Punkten 5)6). Die europäische Aktiengesellschaft wird dem Besteuerungsrecht des Staates unterstellt, in dem sie ihren Sitz hat. Nach der Begründung des Vorschlags werden auch sie ebenso

"wie die Gesellschaften des einzelstaatlichen Rechts in den Genuß der Vorschriften der Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten...."

kommen und damit unter das Wahlrecht für den konsolidierten Gewinn gestellt.

5) Art. 276 ff, a.a.O., S. 161

6) Maßgebend sind die Art. 275 bis 281. Die Gewinnbesteuerung setzt unter dem Universalprinzip - Besteuerung des Welteinkommens - bei der Zurechnung der europäischen Aktiengesellschaft zu einem bestimmten Staat an, dessen Besteuerung sich unter dem Anspruch der unbeschränkten Steuerpflicht grundsätzlich auf das Welteinkommen dieser Gesellschaft erstreckt. Es wird also der Gedanke, die europäische Aktiengesellschaft durch ein besonderes Steuerrecht der Europäischen Gemeinschaften mit Abgaben zu belasten, im Hinblick auf die Vertragslage der römischen Verträge zurückgestellt. Art. 276 regelt, daß die europäische Aktiengesellschaft im Gemeinschaftsreich nur einen einzigen steuerlichen Sitz haben kann, der sich dort befindet, wo sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der europäischen Aktiengesellschaft befindet. Die Besteuerung des Unternehmens wird also voll und ausschließlich dem Sitzstaat zugeordnet, während die übrigen Mitgliedsstaaten der EG für die in ihrem Gebiet ausgeübte Geschäftstätigkeit Steuerfreiheit einzuräumen hätten; dies ist das angestrebte Ziel, auch wenn die tatsächlichen Verhältnisse dies heute noch nicht zulassen.

Für die Behandlung von Ergebnissen aus Beteiligungen der europäischen Aktiengesellschaften an Tochtergesellschaften enthält Art. 281 die besonderen Voraussetzungen. Die von ausländischen Tochtergesellschaften erzielten Gewinne bleiben Kraft der rechtlichen Trennung derartiger Körperschaften von ihrer Muttergesellschaft außerhalb der Besteuerung der Muttergesellschaft. Erst wenn die Tochtergesellschaft die Gewinne ausschüttet, entstehen bei der Muttergesellschaft Dividendeneinkünfte, die auf der Grundlage ihrer unbeschränkten Steuerpflicht grundsätzlich zu erfassen wären.

2.

Der Gedanke, steuerliche Gewinne der Mutter- und Tochtergesellschaften zu konsolidieren, bedeutet die steuerliche Erfassung von Ergebnissen der Tochtergesellschaften, obwohl die Tochtergesellschaften solche Gewinne nicht ausgeschüttet haben oder auch nie ausschütten werden⁷⁾ Diesem Vorschlag der Europäischen Gemeinschaften steht das herkömmliche Verfahren gegenüber, daß ein von der Tochtergesellschaft erzielter Gewinn kraft rechtlicher Trennung bei der Körperschaft nicht erfassbar ist; erst wenn die Tochtergesellschaft Dividenden ausschüttet, entstehen bei der Muttergesellschaft Beteiligungserträge; sie sind bei der Muttergesellschaft in ihrem weltweiten Einkommen zu erfassen⁸⁾. Ich möchte zu diesem System des konsolidierten Gewinns Stellung nehmen, vornehmlich vom deutschen Steuerrecht aus.

7) Präambel, a.a.O., S. 4; s. auch in der Begründung Titel XXII "Steuerrecht", S. 103 ff, insbesondere S. 104.

8) Erleichterung durch Freistellung gemäß Schachtelprivileg, Richtlinienvorschlag, Art. 4, S. 8; für die Rechtslage in Deutschland s. auch § 26 KStG

Der EG-Vorschlag, künftig Gewinne konsolidieren zu können, hat ein differenziertes Echo gefunden ⁹⁾. Ich beschränke mich auf wenige, aber repräsentative und insbesondere deutsche Stimmen. Vogelaar ¹⁰⁾, 1969 Generaldirektor in der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, hat hervorgehoben, daß ein steuerliches Konzept für den Konzern die enge Betrachtung des einzelnen Steuerpflichtigen ersetzen würde; jede Gesellschaft des Konzerns bliebe zwar rechtlich selbstständig, der Konzern sei aber die wirtschaftliche Einheit, die dann als einzelner Steuerzahler anzusehen sei. Vogelaar betont weiter, daß dieser Vorschlag die internationale Zusammenfassung von Unternehmen durch gesellschaftsrechtliche Verflechtung fördern und damit - 1969 - in Einklang mit den Zielen der Europäischen Gemeinschaft stünde. Ferner sei die Besteuer-

9) Schriftum: Herrmann, Das Europäische Schachtelprivileg, AG 1971, 38. Der Schwerpunkt wird hier auf die Behandlung der Dividendeneinkünfte gesetzt und es wird eher das Steueranrechnungsverfahren, als die Konsolidierung bzw. Schachtelprivileg befürwortet, s. a.a.O., S. 45. Herrmann, AWD, 1974, 297; Behandlung des Konzerns als wirtschaftliche Einheit wird nur im Hinblick auf die US-Steuerlegislation unter Kennedy berichtet, Verfasser stellt keine Verbindung zum Vorschlag des konsolidierten Gewinns her.

Vogelaar, AWD.1970, 198, 202: Hinweis auf Gewinnkonsolidierung, damit die Unternehmen alle Gewinne zentral bei sich versteuern lassen können, unter Berücksichtigung der im Ausland erzielten Ergebnisse. Zentraler Grundgedanke der Richtlinie ist es, den Gewinn der Tochtergesellschaft in dem Land zu versteuern, wo die Tochtergesellschaft ihn verdient hat; keine Steuerbelastung auf Dividendenausschüttungen solcher Tochtergesellschaften. Es sollen die rechtlich unselbstständige Betriebsstätte und die rechtlich selbstständige Tochtergesellschaft steuerlich gleich behandelt werden.

10) European Taxation 1969, 145, 161

erung des konsolidierten Gewinns die logische Übertragung der Besteuerung ausländischer Betriebstättenergebnisse einer juristischen Person auf die steuerliche Erfassung der Ergebnisse ausländischer Tochtergesellschaften.

Andel ¹¹⁾ hat das System des konsolidierten Gewinns begrüßt als einen Schritt, die Steuerbelastung für inländische und aus dem Ausland stammende Güter dem Welteinkommensprinzip anzupassen. Die Konzeption der konsolidierten Bilanz verdient nach Debatin ¹²⁾ im Lichte zunehmender Internationalisierung in der EG und dem wachsenden Bedürfnis, die Konzerne ungeachtet der rechtlichen Aufspaltung auch steuerlich als Einheit zu behandeln, eingehender Erwägung.

Andere Stimmen sind kritischer. Sass ¹³⁾ unterstreicht, daß die im EG-Vorschlag besonders herausgestellte Verlustverrechnung auch in anderer Form, etwa durch Bildung einer steuerfreien Rücklage bei der Muttergesellschaft,

11) Die Harmonisierung der Steuern im Gemeinsamen Markt, Finanz-Archiv 1971, 224, 225

12) DStZ 1969 (A), 146, 152

13) AWD 1970, 533, 537

eröffnet werden kann; es sei - 1970 - noch zu früh, die Mitgliedsstaaten auf dieses System festzulegen¹⁴⁾.

Unter den Arbeiten um die steuerliche Behandlung der europäischen Aktiengesellschaft ragt Dolffs Betrachtung "Steuerliche Probleme einer 'europäischen' Unternehmung"^{15) 16)}

-
- 14) Sass behandelt in seiner Kommentierung des Richtlinien-
vorschlags "Zur Harmonisierung der Körperschaftssteuer-
systeme in der EG" die DStZ (A) 1977, 43 ff und S. 59 ff
den konsolidierten Gewinn als Teil der Harmonisierung
nicht mehr.
- 15) Dolff, Steuerprobleme einer "europäischen" Unternehmung,
1974, IdW-Verlag, Düsseldorf.
- 16) Die Behandlung des konsolidierten Gewinns ist im übrigen
nicht Vordergrund der Diskussion um die steuerrechtli-
che Harmonisierung innerhalb der Europäischen Gemein-
schaften, vgl. etwa Lutter, Europäisches Gesellschafts-
recht, ZGR Sonderheft 1, 1979, S. 37, der den konsoli-
dierten Gewinn im Berichtsteil über die Harmonisierungs-
bestrebungen im steuerlichen Bereich ohne Kommentierung
abhandelt;
Debatin, Das Steuerrecht der SE. S. 217 ff: Die Europä-
ische Aktiengesellschaft, herausgegeben von Lutter in
"Abhandlungen zum deutschen und europäischen Wirtschafts-
recht; Debatin beschränkt sich auf die Beschreibung der
ausdrücklich im Statut enthaltenen steuerlichen Bestim-
mungen;
Debatin, Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung
im gemeinsamen Markt, S. 3 ff in: Kölner Schriften zum
Europarecht, Bd. 14; hier geht Debatin auf den konsoli-
dierten Gewinn nicht gesondert ein, sondern beschränkt
sich auf grundsätzlichere Fragen der Steuerharmonisie-
rung und insbesondere auf den budgetären Aspekt und das
Fehlen einer geschlossenen steuerrechtlichen Konzeption
der europäischen Gemeinschaften in Brüssel.
Schink, Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung
im gemeinsamen Markt, S. 27 ff in: Kölner Schriften zum
Europarecht, Bd. 14 S. 19; auf S. 27 wird hervorgehoben,
daß die Zentralbesteuerung als progressives Ziel der
Europäischen Gemeinschaften anzustreben sei, und ein
erster Schritt in dieser Richtung stelle der Vorschlag
der Kommission dar, den Gesellschaften die Möglichkei-
ten einzuräumen, zugunsten eines Weltgewinnsystems zu

hervor. Dolff sieht den Ansatz für die Besteuerung eines Konzerns in der wirtschaftlichen Einheit des Unternehmens unbeschadet seiner juristischen Organisationsstruktur¹⁷⁾. Er addiert die Ergebnisse der einzelnen verbundenen Gesellschaften zum Konzernergebnis. Er lehnt die Entwicklung einer Konzernsteuerbilanz, die etwa der aktienrechtlichen Konzernbilanz nach deutschen Bestimmungen entsprechen würde, ab¹⁸⁾, weil höheres Steuersatzniveau und ungünstigere Gewinnermittlungsvorschriften im Land der Obergesellschaft steuerliche Standortvorteile auslandsbelegener Tochtergesellschaften wieder rückgängig machen¹⁹⁾. Er sieht die Lösung in einem "modifizierten Territorialprinzip"²⁰⁾; es soll auf die Gewinnverwirklichung bei Liefer- und Leistungsverkehr zwischen den einzelnen Konzerngesellschaften auch mit Wirkung gegenüber der Steuer verzichtet werden, technisch durch die Bildung einer Rücklage bei der Obergesellschaft zur Eliminierung von Zwischengewinnen²¹⁾.

optieren. Auf S. 28 wird dann - inhaltlich gehören beide Zitate zusammen - darauf aufmerksam gemacht, daß ein Optionsrecht für das dem Weltgewinnsystem ähnliche System des "konsolidierten Gewinns" für internationale Konzerne eingeräumt werde.

17) Dolff, a.a.O., S. 197, Fn. 16

18) Dolff, a.a.O., S. 215; die einheitliche Bewertung aus der handelsrechtlichen Konsolidierung sei für auf die Steuerbilanz der einzelnen internationalen Tochtergesellschaften nicht übertragbar, es fehle im übrigen die Erfahrung mit internationaler Konsolidierung.

19) Dolff, a.a.O., S. 216, unter Hinweis auf S. 197

20) Dolff, a.a.O., S. 203

21) Dolff, a.a.O., S. 203 ff, 216; s. auch §§ 331 ff AktG

3.

Es fragt sich, welche nationalen Systeme der EG als Orientierungshilfe zur Verfügung standen, als die EG das Modell des konsolidierten Gewinns konzipierte. Landläufig wird auf das französische Vorbild ²²⁾ verwiesen; für das Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland und der übrigen EG-Staaten ist daher zu prüfen, welche Anpassungen erforderlich sind, um dem Harmonisierungsvorschlag zu entsprechen.

3.1

Das Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland hat schon früh aus der Abhängigkeit einer Tochtergesellschaft von ihren Gesellschaftern den Schluß gezogen, daß Umsätze und Erträge einer beherrschten Gesellschaft steuerlich bei dem herrschenden Unternehmen zu erfassen seien. Die dazu entwickelte Organtheorie ist die steuerrechtliche Lehre von der wirtschaftlichen Einheit mehrerer rechtlich selbständiger Unternehmen ²³⁾. Diese Theorie verschafft dem Gedanken steuerliche Wirkung, daß das Einkommen ein wirtschaftlicher Begriff ist ²⁴⁾. Die Organgesellschaft

22) Dieses Vorbild wird z.B. von Debatin, DStZ (A) 1969, 146, 150 hervorgehoben.

23) BFH V 17/52 S vom 17.7.1952, BStBl. III 1952, 234, 235; RFH I A 226/29 vom 30. Januar 1930, RStBl. 1930, 148, 151, bekannt geworden unter der Bezeichnung "Shell-Urteil".

24) RFH Gutachten I D 2/31 und III D 2/32 vom 26.7.1932, RStBl. 1933, 136, 138

ist unbeschadet ihrer weiterbestehenden rechtlichen Selbständigkeit durch die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung in den Organträger tatsächlich unselbständig geworden. Die Organschaft sieht in der durch rechtlich selbständige Gesellschaften gebildeten Unternehmenseinheit immer ein Verhältnis der Über- und Unterordnung²⁵⁾. Daraus folgt unter anderem, daß die abhängige Gesellschaft ihr Ergebnis nicht behalten darf, sondern an das herrschende Unternehmen vertraglich abzuführen hat²⁶⁾.

Viele Jahrzehnte hat die Organschaft als Richterrecht - ständig fortgebildet - gegolten; heute ist sie in den §§ 17 - 19 sowie 36 und 37 Körperschaftsteuergesetz 1977 niedergelegt.

Vergleichen wir die steuerliche Organschaft mit dem EG-Vorschlag zum konsolidierten Gewinn, ergeben die Unterschiede beider Systeme einen großen Anpassungsbedarf des deutschen Steuerrechts.

25) Jurkat, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, Rdnr. 1

26) RFH I A 401/32 vom 29.9.1934 - 22.1.1935, RStBl. 1935, 517

- Nach dem EG-Vorschlag sind die Ergebnisse von Mutter- und Tochtergesellschaft zu konsolidieren, wenn die finanzielle Beteiligung mindestens 50 % beträgt, wobei die Beteiligung nicht besonders qualifiziert wird; hingegen stellt die Organschaft höhere Anforderungen, weil die Beteiligung hier eine Mehrheit der Stimmrechte vermitteln muß.

- Die deutsche Organschaft verlangt die Abhängigkeit der Tochtergesellschaft vom herrschenden Unternehmen durch wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung. Das Konzept des konsolidierten Gewinns erfordert diese Eingliederung nicht; daher läßt dieses Modell für die deutsche Rechtsprechung keinen Raum, wonach eine Organschaft steuerlich nicht anerkannt werden soll, wenn eine Muttergesellschaft ohne sonstige unternehmerische Betätigung nur eine Tochtergesellschaft beherrscht ²⁷⁾.

- Für die Errechnung des konsolidierten Gewinns werden die Ergebnisse der Tochtergesellschaften nur im Ver-

27) BFH I R 122/66 vom 15.4.1970, 454, 556 mit weiteren Nachweisen

- hältnis der Kapitalbeteiligung erfaßt. Die deutsche Organschaft rechnet das Ergebnis der Tochtergesellschaft in vollem Umfang dem herrschenden Unternehmen zu, soweit nicht ein Ausgleich an Minderheitsgesellschafter zahlbar ist.
- Fünf Jahre sind die Mindestlaufzeit der Organschaft, die dann um jeweils ein Jahr oder für längere Zeiträume ausgedehnt werden kann; für fünf Jahre soll auch die Option für den konsolidierten Gewinn bindend sein.
 - Unter der deutschen Organschaft hat die abhängige Gesellschaft grundsätzlich kein eigenes Einkommen, sondern führt ihr Ergebnis aufgrund einer schriftlich niedergelegten vertraglichen Verbindlichkeit an das herrschende Unternehmen ab. In Verlustjahren steht ihr ein Anspruch auf Ausgleich gegen das herrschende Unternehmen zu, so daß die Tochtergesellschaft nicht in Konkurs gehen kann, es sei denn mit dem herrschenden Unternehmen. Der konsolidierte Gewinn kennt diesen effektiven Ergebnisausgleich nicht, er vollzieht sich in der Steuerbilanz als Rechenvorgang.
 - Der konsolidierte Gewinn wirkt daher nur im steuerlichen Bereich. Die Organschaft erfüllt darüber hinaus

Schutzfunktionen im Gläubigerinteresse und im Interesse von Minderheitsgesellschaftern des abhängigen Unternehmens, weil das herrschende Unternehmen der abhängigen Gesellschaft Rückhalt geben muß.

- Organschaft bedeutet für die abhängige Gesellschaft, daß sie Rücklagen nur noch in engen Grenzen bilden darf, während es gegenüber dem System des konsolidierten Gewinns unerheblich ist, wie die Tochtergesellschaft ihren Jahresüberschuß verwendet.

- Die Konsolidierung von Gewinnen ist auch möglich für Gesellschaften mit Sitz in verschiedenen Staaten, vornehmlich in den EG-Staaten. Die deutsche Organschaft geht dagegen nur zwischen herrschenden Unternehmen und abhängiger Körperschaft, wenn beide in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind oder der ausländische Organträger wenigstens durch eine Betriebsstätte im Erhebungsgebiet der deutschen Körperschaftsteuer beschränkt steuerpflichtig ist. Die Organschaft über die Grenze scheitert an der Nachprüfbarkeit ihrer Voraussetzungen in anderen Staaten ²⁸⁾ .

28) Herrmann Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 7 a KStG Anm. 22

Der Grundgedanke der Organschaft, nämlich die Abhängigkeit gegenüber einem herrschenden Unternehmen in Verbindung mit einem wirtschaftlichen Einkommensbegriff, rechtfertigt die Beschränkung der Organschaft auf innerdeutsche Beziehungen nicht. Hier war der Reichsfinanzhof im Shell-Urteil ²⁹⁾ konsequenter, als er vom Einkommen der ausländischen Muttergesellschaft ausging, der inländischen, beherrschten Tochtergesellschaft eigenes Ergebnis aberkannte und dann allerdings einen eigenwilligen Weg entwickelte, um dem deutschen Fiskus zu seinen Steuereinnahmen zu verhelfen.

- Für den konsolidierten Gewinn stellen sich Fragen nach der Anrechnung ausländischer Steuern und der Ermittlung konsolidierungsfähiger Ergebnisse der Tochtergesellschaften in dritten Staaten, welche für die Organschaft wegen ihres nationalen Bezugs unerheblich sind.
- Die Option des konsolidierten Gewinns soll grundsätzlich alle Tochtergesellschaften erfassen, die Organschaft kann sich auf einzelne Unternehmen beschränken.

29) RFH I A 226/29 vom 30.1.1930, RStBl. 1930,148

Die deutsche Organschaft ist mit dem deutschen Konzernrecht verwandt, wie es im Aktiengesetz kodifiziert ist. Das deutsche Konzernrecht erfüllt in den Fällen von Unternehmensverträgen - Beherrschungsvertrag, Gewinnabführungsvertrag bzw. Teilgewinnabführungsvertrag, Betriebspachtvertrag - Funktionen, die sich auf die Substanzerhaltung des abhängigen Unternehmens, den Schutz ihrer Gläubiger und der außenstehenden Aktionäre gegenüber dem herrschenden Unternehmen beziehen; daraus zieht die steuerliche Organschaft abgabenrechtliche Konsequenzen.

Das System des konsolidierten Gewinns für Steuerzwecke kennt diesen gesellschaftsrechtlichen Bezug nicht.

Darin liegt ein wesentlicher Unterschied beider Systeme.

Ein zweiter wesentlicher Unterschied betrifft die innerstaatliche Geltung der deutschen Organschaft, der die internationale Öffnung des steuerlichen Systems konsolidierter Gewinn gegenübersteht.

Demnach läßt das deutsche Steuerrecht für ein steuerliches System konsolidierter Gewinne Raum: für den internationalen Bereich und für alle Unternehmensverbindungen ohne Gewinnabführung bzw. Verlustausgleich. In der Terminologie des Konzernrechtes nach dem Aktiengesetz kann also der konsoli-

dierte Gewinn die steuerliche Konsequenz aus dem faktischen Konzern als der wirtschaftlichen Einheit ziehen, dessen Leistungskraft zu besteuern ist ³⁰⁾. Die Körperschaftsteuerliche Organschaft und das System des konsolidierten Gewinns laut EG-Vorschlag ergänzen sich also.

3.2.

Keines der übrigen EG-Länder - ausser Frankreich und Dänemark - hat ein steuerliches System des konsolidierten Gewinns. Alle Staaten sind aber bestrebt, im Konzern Gewinne von Tochtergesellschaften nicht zweifach mit Körperschaftsteuer zu belasten und setzen diesen Gedanken mit der Freistellung der Dividendeneinkünfte ("Schachtelprivileg") von der Körperschaftsteuer bei dem Empfänger ³¹⁾, mit dem Anrechnungsverfahren - die Anrechnung der auf der Dividende ruhenden Körperschaftsteuer auf die Körperschaftsteuer beim Empfänger - ³²⁾, gegebenenfalls auch durch kombinierte Methoden je nach Herkunft der Dividende aus dem Inland oder

30) Statt vieler: Wöhe, Bilanzierung und Bilanzpolitik, 5. Auflage, S. 690 ff, der die einzelnen theoretischen Grundlagen des Konzernabschlusses darlegt, die Einheitstheorie als die herrschende Vorstellung sieht und insbesondere darauf hinweist, daß die Konzernrechnungslegung laut Aktiengesetz im Prinzip der Einheitstheorie folgt, a.a.O. S. 699

31) Z.B. Belgien, Luxemburg, Niederlande

32) Z.B. Bundesrepublik Deutschland, Italien

Ausland ³³⁾ oder je nach Beteiligungshöhe ³⁴⁾ durch. Großbritannien und die Niederlande kennen eine Art Konzernbesteuerung. Für alle übrigen Staaten der EG bedeutet eine wie auch immer geartete Konzernbesteuerung die Erschließung von Neuland - außer Frankreich und Dänemark.

- a. Großbritannien hat eine Group Taxation etabliert. Zu den Voraussetzungen gehört die 75 %ige Beteiligung der Muttergesellschaft am Kapital der Tochtergesellschaft bzw. Tochtergesellschaften, wobei jedes Unternehmen in Großbritannien ansässig ("resident") sein muß. Dabei gilt eine Kapitalgesellschaft als ansässig, wenn ihre Geschäftsleitung in Großbritannien sitzt oder die Kontrolle über ihre geschäftliche Tätigkeit von dort ausgeübt wird. Anerkannt ist die Ansässigkeit sowohl im Inland wie im Ausland ("dual resident") ³⁵⁾, so daß z.B. hiernach eine im Ausland registrierte Gesellschaft mit Geschäftsleitung ("Place of Management") im Ausland,

33) Z.B. Frankreich, Dänemark

34) Z.B. Frankreich, Dänemark

35) Mennel, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Lose Blattsammlung; Großbritannien, S. 27

aber unter Kontrolle von Großbritannien aus zu einer Group zählen kann. Innerhalb der Group gibt es einige Vergünstigungen³⁶⁾:

- Verluste einer Gesellschaft lassen sich gegen Gewinne anderer Gesellschaften innerhalb der Group verrechnen; also auch ausländische Verluste, wenn das betreffende Unternehmen nur aufgrund der Dual Residence zur Group zählt³⁷⁾.

- Langfristig dem Betrieb dienende Wirtschaftsgüter können innerhalb der Group von einer Gesellschaft zur anderen ohne Realisierung von stillen Reserven übertragen werden³⁸⁾.

36) Pullin in: The Taxation of Companies in Europe, Bd. IV, United Kingdom, Rdnr. 356 ff.

37) Pullin, a.a.O., Rdnr. 362; Evans, Nationalbericht Großbritannien zum 2. Thema "Der Einfluß von Verlusten in einem Land auf die einkommen- oder körperschaftsteuerliche Behandlung von international tätigen Unternehmen oder verbundenen Gesellschaften in anderen Ländern", Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Band LXIV b. 1979, S. 397 ff, 400

38) Pullin, a.a.O., Rdnr. 363

- Dividenden werden von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft gezahlt, ohne daß die Tochtergesellschaft die sonst übliche Körperschaftsteuer auf die ausgeschüttete Dividende abführen müßte ³⁹⁾.

In diesem Rechtssystem sind zwar gewissen Ansätze vorhanden, einen konsolidierten Gewinn zu besteuern; es fehlt aber ein durchgeformtes System steuerlicher Konsequenzen aus dem Phänomen eines Unternehmensverbundes.

- b. Die Niederlande haben das Institut der fiskalischen Einheit. Für Mutter- und Tochtergesellschaften, die die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllen, wird das Ergebnis wie für eine Einheit berechnet. Die Regelung reicht weiter als die deutsche Organschaft, weil das Ergebnis der Konzerngesellschaften nicht mehr getrennt ermittelt und dann für Besteuerungszwecke zusammengefaßt wird, sondern die fiskalische Einheit ihren Gewinn aufgrund einer einheitlichen Bilanz durch die Muttergesellschaft erklärt ⁴⁰⁾. Unter den gesetzlichen Voraussetzungen sind hervorzuheben:

39) Pullin, a.a.O., Rdnr. 360

40) Hintzen, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften in den Niederlanden, S. 113 ff; Juch, Schriften zum Internationalen Steuerrecht, 1979, S. 371 ff

- Mutter- und Tochtergesellschaft müssen in den Niederlanden ansässig sein; die fiskalische Einheit über die Grenze ist unzulässig.
- Die Muttergesellschaft muß alle Anteile (100 %) an der Tochtergesellschaft besitzen ⁴¹⁾.
- Mutter- und Tochtergesellschaft müssen Körperschaften sein, die Unternehmen von Einzelpersonen oder Personalgesellschaften sind von der fiskalischen Einheit ausgeschlossen.

In der steuerlichen Einheit ist die Muttergesellschaft für sämtliche Erträge der in der Einheit zusammengefaßten Unternehmen steuerpflichtig und legt darüber in einer konsolidierten Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung gesondert Rechnung. Der Einheitsgedanke wird so konsequent angewandt, daß Zwischengewinne aus dem konzerninternen Lieferverkehr wie in einer handelsrechtlichen Konzernbilanz eliminiert und erst besteuert werden, wenn das Wirtschaftsgut an einen Konzernfremden geliefert wird.

41) Hintzen, a.a.O., S. 115 ff, 118

Die konsolidierte Bilanz der fiskalischen Einheit bedeutet in den Niederlanden, daß die Tochtergesellschaften nicht mehr Körperschaftsteuerpflichtig sind ⁴²⁾.

Abweichend vom Vorschlag der EG zum System des konsolidierten Gewinns lassen die Niederlande keine Ergebnisse ausländischer Tochtergesellschaften zur Verrechnung zu, weil die fiskalische Einheit auf Gesellschaften mit Sitz in den Niederlanden beschränkt ist. Während die EG in ihr System 50 %ige Beteiligungen einbezieht, stellt Holland die fiskalische Einheit nur im Verhältnis zu 100 %igen Tochtergesellschaften zur Verfügung. Der EG-Vorschlag reicht nicht soweit, daß Zwischengewinne zu eliminieren und die Tochtergesellschaften keine Körperschaftsteuersubjekte mehr wären, daß also von der Muttergesellschaft für sämtliche Mitglieder dieser Einheit eine einzige Steuererklärung abgegeben werden könnte. Die EG respektiert damit vor allem die steuerlichen Anforderungen dritter Staaten an die dort ansässigen Gesellschaften, die zum Konsolidierungskreis mit Konzernspitze in einem anderen Staat gehören. Die Niederlande haben wie die Bundesrepublik in ihrem Steuerrecht für ein System des konsolidierten Gewinns Raum.

42) Hintzen, a.a.O., S. 117; Juch, a.a.O., S. 373; European Taxation, Niederlande, Rdnr. 310

4.

Frankreich geht bei der Besteuerung von Körperschaften vom Territorialprinzip aus; es unterliegen der französischen Körperschaftsteuer nur die Gewinne aus Quellen in Frankreich ⁴³⁾. Mit diesem Ausgangspunkt für die Besteuerung von Körperschaften steht Frankreich in der EG allein, alle übrigen Staaten erfassen das Welteinkommen und damit auch Gewinne, die eine inländische Körperschaft durch Zweigniederlassungen und rechtlich unselbstständige Betriebstätten in dritten Staaten erzielt ⁴⁴⁾. Abweichend vom Territorialprinzip können sich französische Körperschaften aber auf der Basis ihres Welteinkommens besteuern lassen ⁴⁵⁾, durch den "bénéfice mondial". Soweit solche französischen Körperschaften Tochtergesellschaften in Frankreich oder anderen Staaten haben, können sie bei Erfüllung entsprechender gesetzlicher Anforderungen optieren, den steuerlichen Gewinn der einzelnen Mitglieder der Unternehmensgruppe ihrer französischen Muttergesell-

43) Art. 209, Code Général des Impôts, im folgenden CGI

44) Das Territorialprinzip wird für das Steuerrecht in den lateinamerikanischen Staaten verfochten, in jüngster Zeit rücken jedoch Theorie und Staatenpraxis davon verstärkt ab; s. Gnazzo-Piedrabuena, Legislation in Latin American Countries and Criteria Applicable for the Taxation of Income BIFD, 1980, 361 ff

45) Art. 209 Quinquies CGI Annex II Art. 104 ff

schaft für die Körperschaftsteuer zuzurechnen ⁴⁶⁾: hier be-
gegnet wir dem "bénéfice consolidé", dem Muster des EG-Vor-
schlags.

Auch das französische Steuerrecht zieht also eine steuer-
liche Konsequenz aus der wirtschaftlichen Realität eines
Konzerns und zeigt Ansätze, sich vom Begriff der juristi-
schen Person als Anknüpfungspunkt für Besteuerungsvorgän-
ge zu lösen ⁴⁷⁾.

- Die französische Muttergesellschaft der Unternehmensgrup-
pe muß die entsprechende Option für mindestens fünf Jahre
ausüben ⁴⁸⁾.

- Am "bénéfice consolidé" ist als Obergesellschaft die Kör-
perschaft mit Sitz in Frankreich beteiligt; da französi-
sche Personalgesellschaften für die Körperschaftsteuer op-
tieren können ⁴⁹⁾, kommen sie als Obergesellschaft auch
in Betracht, und wir stellen insoweit eine Parallele zur
deutschen Organschaft fest. Tochtergesellschaften mit Sitz
in Frankreich oder in anderen Staaten lassen sich in den
bénéfice consolidé einbeziehen, der also auch internatio-
nal wirkt und bewußt darauf angelegt wurde.

46) Art. 209 Quinquies CGI Annex II Art. 113

47) Documentation Pratique des Impôts directs, S. 78, Textziff.
2410 b und 2412

48) Annex II CGI Art. 132

49) Art. 206, Ziff. 2 Code Général des Impôts ; Lefebvre/Pöllath/
Rädler, S. 9, Rz 20

- In das System sind alle Tochtergesellschaften einzuschließen, an denen die Obergesellschaft mindestens 50 % der Stimmrechte hält; eine niedrigere Beteiligung reicht nur aus, wenn der französische Partner im dritten Staat kraft dortiger Investitionsgesetzgebung lediglich eine Minoritätsbeteiligung halten darf ⁵⁰⁾.
- Sämtliche Tochtergesellschaften, welche diese Voraussetzungen erfüllen, sind am bénéfice consolidé beteiligt. Es geht nicht, nur verlustträchtige Gesellschaften zu erfassen, um die Gewinne der Obergesellschaft in Frankreich zu reduzieren, während verdienende Beteiligungsunternehmen keinen Beitrag zum konsolidierten Gewinn leisten; im Unterschied dazu ist die deutsche steuerliche Organschaft zwischen der Obergesellschaft und ausgewählten Tochtergesellschaften zulässig.
- Die Bemessungsgrundlage für die französische Körperschaftsteuer wird nach französischem Bilanzsteuerrecht ermittelt; die - z.B. deutsche - Tochtergesellschaft leitet aus ihrer deutschen Steuerbilanz für den Beginn des bénéfice consolidé eine Eröffnungsbilanz nach französischem Recht ab ⁵¹⁾. Die

50) Art. 114 Ziff. 3; Mennel, a.a.O., Frankreich, S. 36

51) Art. 106 und 116 Annex zum CGI

DM-Werte aus dem deutschen Jahresabschluß sind in französische Währung umzurechnen. Die Ergebnisse aus laufender Geschäftstätigkeit werden nach französischem Steuerrecht erfasst, Abschreibungen des Anlagevermögens richten sich deshalb nach französischen Sätzen, und dasselbe gilt für die Bildung von Rückstellungen bzw. Wertberichtigungen oder für die Bewertung von Vorräten. Bestimmte Sondermaßnahmen - z.B. Sonderabschreibungen auf Forschungsgebäude oder die Preissteigerungsrücklage - sind in der französischen Steuerbilanz der ausländischen Gesellschaft nicht möglich⁵²⁾.

- Die Ergebnisse der in- und ausländischen Gesellschaften werden der französischen Muttergesellschaft entsprechend ihrem Anteil an den jeweiligen Tochtergesellschaften zugerechnet. Eine bilanzielle Konsolidierung, die z.B. Zwischengewinne wie bei der holländischen fiskalischen Einheit eliminiert, findet nicht statt.

Das Ergebnis der Muttergesellschaft wird also um Verluste von Tochtergesellschaften gekürzt und erhöht sich um Gewinne ihrer Beteiligungsunternehmen. Dabei kommt es nicht auf eine Dividendenausschüttung an,

52) Art. 126 Annex II zum CGI; s. auch Documentation Pratique, ..., S. 80

thesaurierte Gewinne der in- und ausländischen Tochtergesellschaften fließen in den *bénéfice consolidé* ein, und Dividendeneinkünfte bleiben steuerfrei.

- Dieses Ergebnis der Muttergesellschaft unterliegt der französischen Körperschaftsteuer mit dem Satz von 50 %. Daraus ergibt sich eine wichtige ökonomische Konsequenz. Soweit die Tochtergesellschaften im Ausland eine geringere ausländische Körperschaftsteuer als 50 % schulden ⁵³⁾, unterliegt dieser Gewinn jetzt der höheren französischen Besteuerung, die französische Muttergesellschaft zahlt aus ihrer Liquidität und zu Lasten ihres handelsrechtlichen Ertrages Steuern nach, der im Drittstaat erwirtschaftete Gewinn wird also auf das höhere französische Steuerebene hochgeschleust. Auf die Steuerschuld der französischen Muttergesellschaft wird die etwa in Luxemburg gezahlte Steuer der Tochtergesellschaft von nur 40 % zwar angerechnet, die Differenz bis zur höheren französischen Körperschaftssteuer schuldet aber die Muttergesellschaft. Zahlt umgekehrt die deutsche GmbH, die von Frankreich aus beherrscht wird, 56 % deutsche Körperschaftsteuer, ist sie im Vergleich zum französischen Tarif um sechs Punkte zu hoch belastet.

53) Z.B. Luxemburg, Niederlande; s. auch Krause-Laule u.a., Principles of German Tax Law, IFA 1981, Tabelle V

Da Frankreich "länderweise" ⁵⁴⁾ die Anrechnung ausländischer Steuern auf die französische Steuer nur insoweit zulässt, als französische Steuer auf den Gewinn aus dem betreffenden Staat geschuldet wird, bleiben Spitzen; solche Spitzen lassen sich fünf Jahre lang vortragen ⁵⁵⁾. Es ist also nicht möglich, das "Guthaben" aus deutscher Steuer gegen die Nachbelastung der luxemburgischen Gewinne zu saldieren.

- Eine gesetzliche Voraussetzung ist ein Agrément mit dem Minister der Finanzen. In der Praxis hat sich eingespielt, daß dieses Agrément nur solchen Unternehmen gewährt wird, die für die Exportwirtschaft des Landes besondere Bedeutung haben ⁵⁶⁾ bzw. für die "Planification" relevant sind. Dadurch hat der bénéfice consolidé im Steueralltag offenbar keine große Bedeutung gewonnen.

Im Agrément wird unter anderem niedergelegt, welche ausländischen Steuern gegen französische Körperschaft-

54) Art. 111 Abs. 2 und 122 Annex II zum CGI

55) Fontaneau, Schriften zum Internationalen Steuerrecht, 1979, Französischer Nationalbericht, S. 284

56) Fontaneau, a.a.O., S. 284

steuer verrechnet werden dürfen; wichtig scheint für die Erdölindustrie die Kürzung der französischen Körperschaftsteuer um Konsessionsabgaben auf ihre Förderung in den OPEC-Staaten zu sein.

Das Agrément legt auch die Zeit fest, für die diese Option auszuüben ist, es handelt sich um mindestens fünf Jahre.

Ferner wird dort festgehalten, wie die französische Finanzverwaltung die gegenüber dem *bénéfice consolidé* relevanten Steuerbilanzen der ausländischen Tochtergesellschaften prüfen kann. Das Agrément tritt außer Kraft, wenn die französische Körperschaftsteuer von gegenwärtig 50 % sich um 5 %-Punkte ändern sollte.

Durch die restriktive Genehmigungspraxis wird der *bénéfice consolidé* nur wenig angewandt; eine private Auskunft spricht von neun Genehmigungen, die im wesentlichen Unternehmen der Erdölindustrie erhalten haben. Als besonderer Vorteil wird die Möglichkeit gewertet, Verluste ausländischer Tochtergesellschaften gegen die Gewinne der französischen Muttergesellschaft auszugleichen, wobei sich dieser Ausgleich - abweichend von der deutschen steuerlichen Organschaft - nur buchmäßig vollzieht und nicht mit einer Leistung der Mutter-

gesellschaft an die ausländische Tochtergesellschaft verbunden ist⁵⁷⁾.

Dänemark kennt wie Frankreich eine konsolidierte Steuerbilanz⁵⁸⁾.

- An der Konsolidierung sind nur Körperschaften beteiligt, keine Personalgesellschaften oder einzelkaufmännische Unternehmen. Die Obergesellschaft mit Sitz in Dänemark konsolidiert Ergebnisse ihrer Tochtergesellschaften im In- oder Ausland. Die konsolidierte Bilanz ist also wie in Frankreich international ausgerichtet.

- Tochtergesellschaften müssen finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch - vergleichbar also den Kriterien der deutschen Organschaft - in die Muttergesellschaft eingegliedert sein. Die Beteiligung muß 100 % betragen; bestehen im Ausland Investitionsbeschränkungen, muß die höchst zulässige Quote erreicht werden. Die organisatorische Eingliederung verlangt

57) Documentation Pratique..., S. 82, Textziff. 2610

58) s. § 31 Selskabsskatteloven - im folgenden Sel - The Taxation of Companies in Europe, Bd. I, Dänemark, Textziff. 325 ff; Borum, Der Einfluß von Verlusten in einem Land auf die Einkommen - oder körperschaftsteuerliche Behandlung von international tätigen Unternehmen oder Verbunden in Gesellschaften in anderen Ländern, IFA 1979, Nationalbericht Dänemark, S. 224 ff

eine einheitliche Geschäftsführung bei Mutter- und Tochtergesellschaft, die am einfachsten durch Personalunionen im Topmanagement hergestellt wird. Für die wirtschaftliche Eingliederung wird verlangt, daß der Unternehmensgegenstand der Tochtergesellschaften und der Muttergesellschaft Verwandtschaft haben müssen.

Dänemark stellt also strengere Voraussetzungen für die konsolidierte Steuerbilanz auf als Frankreich.

- Jede Tochtergesellschaft bleibt neben der Muttergesellschaft Steuersubjekt und ermittelt ihr Einkommen selbst. Wie in Frankreich ist für ausländische Tochtergesellschaften dänisches Steuerbilanzrecht maßgebend, um die konsolidierungsfähigen Ergebnisse zu errechnen, wobei bestimmte Ausnahmen für Sondermaßnahmen bestehen, die auf Gesellschaften mit Sitz in Dänemark beschränkt bleiben sollen ⁵⁹⁾.

59) Borum, a.a.O., S. 227: Investitionsrücklage, Sonderabschreibungen, Lagerreserve (Vorratsbewertung)

- Die so errechneten Ergebnisse der einzelnen Gesellschaften werden dem Einkommen der Muttergesellschaft zugerechnet. Eine bilanzielle Konsolidierung mit Eliminierung von Zwischengewinnen findet also ebensowenig wie in Frankreich statt.

- Dieses Ergebnis der Muttergesellschaft wird mit dänischer Körperschaftsteuer von 40 % belastet, die sich indes auf 20 % für Einkünfte ausländischer Quellen reduziert.

- Die Zeitdauer für die Wahrnehmung dieser Option wird durch Gesetz nicht festgelegt; gibt eine dänische Muttergesellschaft dieses System auf, darf sie es nie mehr in Anspruch nehmen.

Die konsolidierte Steuerbilanz hat für die international tätigen dänischen Unternehmen große Bedeutung, die sie immer häufiger anwenden. Die Finanzverwaltung muß der konsolidierten Ergebnisermittlung nicht zustimmen, die Muttergesellschaft nimmt sie vielmehr in ihrer Steuererklärung in Anspruch. Der dänische Körperschaftsteuersatz ist ungewöhnlich günstig und in der EG nur noch von Italien unterboten (36,25 %); daher entfällt das

Hochschleusen niedrig besteuerteter ausländischer Gewinne auf ein höheres Steuerniveau, die Nachbelastung von Ergebnissen ausländischer Tochtergesellschaften zu Lasten der Liquidität und des Jahresüberschusses der Muttergesellschaft stellt sich praktisch nicht. Im Konzerngewinn drückt sich die steuerliche Leistungsfähigkeit der Unternehmensgruppe aus. Der Konzern ist Anknüpfungspunkt für die dänische Besteuerung. Borum⁶⁰⁾ stellt fest, daß es für die dänische Besteuerung gleichgültig sei, wie sich ein Unternehmen rechtlich organisiert habe, ob es also über rechtlich unselbständige Betriebstätten oder über rechtlich unabhängige Tochtergesellschaften operiere; in beiden Fällen müßte das Unternehmen die gleiche Steuerlast tragen.

Die Ermittlung eines weltweiten Einkommens für einen Konzern durch den konsolidierten Gewinn aller verbundenen Gesellschaften schafft steuerlich die gleiche Lage wie für ein Unternehmen mit rechtlich unselbständigen Betriebstätten im In- und Ausland. Diese Gleichbehandlung ist für alle Staaten wichtig, die wie Dänemark oder die Bundesrepublik Deutschland das Welteinkommen belasten; die Gleichbehandlung tritt in einem Steuersystem

60) Borum, a.a.O., S. 228

zurück, das wie Frankreich seinen Ausgang vom Territorialprinzip nimmt und die Steuer vom Welteinkommen als Besonderheit ansieht ⁶¹⁾.

5.

Die Übersicht über die Modelle, an die der EG-Vorschlag zum konsolidierten Gewinn anknüpfen konnte, belegt das Problembewußtsein. Die hier betrachteten Staaten setzen sich mit der Konzernbesteuerung in unterschiedlicher Weise auseinander, die Öffnung der nationalen Modelle in den internationalen Raum ist aber nur in Frankreich und Dänemark gelungen, mit jeweils unterschiedlicher Akzeptanz.

5.1

Prüft man die Übernahme des "konsolidierten Gewinns" in das deutsche Steuerrecht - seine Einführung wäre ja Sache des nationalen deutschen Gesetzgebers - könnten sich rechtliche Hindernisse entgegenstellen, etwa

- wegen des Territorialprinzips,
- wegen des Verbots der Doppelbesteuerung
- wegen der Selbständigkeit juristischer Personen oder

61) Borum, a.a.O., S. 228

- wegen der steuerlichen Autonomie der einzelnen EG-Mitgliedstaaten für die budgetäre, wirtschaftliche und soziale Funktion der Abgaben.

a.

Das System des konsolidierten Gewinns unter Einschluß ausländischer Tochtergesellschaften definiert das nationale Steuergut neu, das nach diesem Modell bei der Konzernspitze zur Steuer herangezogen wird. Ausländische Steuersubjekte werden nicht erfaßt, das Territorialprinzip bleibt daher unangetastet.

Selbst wenn ein juristischer Bezug zum Gewinn der Tochtergesellschaft in einem anderen Staat herzustellen wäre, ist demgegenüber an die Zulässigkeit der Besteuerung ausländischer Wirtschaftsvorgänge und Vermögenswerte nach geltendem Völkerrecht zu erinnern, da die besteuerte ausländische Tochtergesellschaft nach herrschender Lehre im Steuerrecht durch die Beteiligung ihrer deutschen Muttergesellschaft hinlänglichen Bezug zum deutschen Steuerfiskus aufweist ⁶²⁾. Die Hinzurech-

⁶²⁾ BFH, BStBl 1967, 253, 256; BStBl 1965, 134, 135; BFHE 95, 345 348 f; es gibt kein völkerrechtliches "Territorialprinzip", das es verbieten würde, Rechtsfolgen des innerstaatlichen Rechts auch an ausländische Sachverhalte anzuknüpfen; Klaus Vogel, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm. 1965, S. 101 ff .

nungsbesteuerung der USA, Bundesrepublik Deutschland und jüngst Frankreich belegt die darauf gegründete Staatenpraxis.

b.

Das allgemeine Völkerrecht spricht kein Verbot der Doppelbesteuerung aus ⁶³⁾. Zur Doppelbesteuerung kommt es erst durch das Zusammenwirken der Gesetze mehrerer Staaten. Ist jedes einzelne von ihnen völkerrechtsgemäß, so sind sie es auch in ihrer Gesamtheit. Zweiseitige Doppelbesteuerungsabkommen müssen festlegen, wie eine Doppelbesteuerung im Einzelfall vermieden werden sollte ⁶⁴⁾.

c.

Die Selbstständigkeit der juristischen Person ist für die Besteuerung kein unverzichtbares Axiom. Wir wissen dies spätestens seit dem berühmten Shell-Urteil des Reichsfinanzhofs ⁶⁵⁾, von dem die Körperschaftsteuer-

63) BFH, BStBl 1975, 497, 498; betrifft DBA Österreich

64) Vogel/Seest, Doppelbesteuerungsfragen unter besonderer Berücksichtigung des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Dänemark, Bericht über ein Forschungsprojekt der Forschungsstelle für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerrecht im Institut für Politik und Öffentliches Recht der Universität München, 1981, S. 35 (broschiert)

65) RFH, RStBl 1930, 148 ff

liche Organschaft ihren Ausgang nahm. Der Steuergesetzgeber hätte also im Rahmen seines Ermessens die Befugnis, Körperschaftsteuer von einer Gruppe selbstständiger Gesellschaften zu erheben, wobei die Leistungsfähigkeit am Einkommen der gesamten Gruppe gemessen wird⁶⁶⁾.

d.

Die steuerliche Autonomie der einzelnen Mitgliedstaaten der EG ist ein wichtiger politischer Grund, aber kein juristisches Argument gegenüber der Steuerharmonisierung. Es heißt sicher mit Recht, daß die EG noch kein steuerliches Gesamtkonzept entwickelt hat, das drei Elementen Rechnung tragen müßte, die gegenwärtig schwer miteinander vereinbar sind⁶⁷⁾,

- das Anteilsverhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern müßte bestimmt werden⁶⁸⁾,

66) Laule, Der Einfluß von Verlusten in einem Land auf die einkommen- oder körperschaftsteuerliche Behandlung von international tätigen Unternehmen oder verbundenen Gesellschaften in anderen Ländern, Kopenhagen 1979, Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Bd. 64, Generalbericht, S. 17;

67) Debatin, Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung im gemeinsamen Markt, Kölner Schriften zum Europarecht, Bd. 14, S. 9, S. 59 f

68) Krause/Laule u.a., Principles of German Tax Law, Tabelle V

- die Finanzenge der Staaten erlaubt nur Reformen, die aufkommensneutral sind ⁶⁹⁾,
- die materielle Steuerharmonisierung unter Einbeziehung des Steuertarifs ist schwer mit dem unterschiedlichen Einsatz der Steuern für Wirtschafts- oder Sozialpolitik in den einzelnen Staaten in Harmonie zu bringen ⁷⁰⁾.

Wir lassen politische Gründe zurücktreten, endgültige Ergebnisse der wissenschaftlichen Arbeiten werden zu gegebener Zeit die Harmonisierung fördern.

Die Analyse der deutschen Organschaft und der Rechtsvergleich belegen, daß aus dem wirtschaftlichen Phänomen des international tätigen Konzerns steuerliche Folgen zu ziehen sind. Erst der Konzern, nicht mehr die einzelne Gesellschaft, drückt durch sein Ergebnis die steuerliche Leistungsfähigkeit aus, die mit Abgaben belastet werden soll. Ein Konzernsteuerrecht ist also legitim und gerecht im Vergleich zum Unternehmen, das international über rechtlich unselbständige Betriebstätten tätig ist.

69) Debatin, Harmonisierung ..., S. 9

70) Zu den Gründen siehe "Bericht über die Aussichten für eine Angleichung der Steuersysteme in der Gemeinschaft, Bulletin der Europäischen Gemeinschaften, Beilage 1/80, S. 7, Textziff. 5 ff

5.2.

Für die Einführung des konsolidierten Gewinns in der Bundesrepublik Deutschland sehe ich zunächst drei Bereiche, die besonders durchzuarbeiten sind.

- Welchen Leitlinien soll ein Konzernsteuerrecht folgen, kommen wir zum Verzicht auf die Besteuerung von Zwischengewinnen ?
- Wie werden die Eckpunkte juristisch ausgestaltet, soweit der Vorschlag der Kommission sie noch nicht vorgibt ? ⁷¹
- Wie fügt sich der konsolidierte Gewinn mit seiner internationalen Öffnung in das deutsche Steuersystem ein, muß nicht die Einführung von anderen Maßnahmen begleitet werden ?

a.

Zunächst die Leitlinien.

Der EG-Vorschlag des konsolidierten Gewinns will über die nationalen Grenzen hinausgreifen, nicht nur für Gesellschaften in der EG, sondern auch für Tochtergesellschaften außerhalb der EG gelten.

71) vgl. Art. 7 des Vorschlages einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten vom 16.1.1969, abgedruckt im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. C 39/7 ff

Läßt sich dieser Schritt zum Konzernsteuerrecht auf der Grundlage der Einheitstheorie vollziehen, die das deutsche Konzernrecht wesentlich beeinflußt ⁷²⁾? Der Vorteil liegt im Verzicht auf die Besteuerung von Zwischengewinnen und damit in der Verbesserung der Liquidität, wenn die Konzernsteuerbilanz erstmals aufgestellt wird ⁷³⁾. Im Hinblick auf den international konsolidierten Gewinn muß aber von Steuerbilanzen der einzelnen Gesellschaften ausgegangen werden. Es wäre utopisch und auch dem Leitgedanken der nationalen Steuersysteme in der EG zuwider, wenn der deutsche Fiskus keine Steuern auf Erträge aus dem Geschäftsverkehr im multinationalen Konzern erheben sollte. Der staatliche Finanzbedarf, die dadurch gestiftete Periodenbesteuerung und die Argumente für die Entstrickungstheorie

- mit Überführung einer Ware in das Ausland muß die Gewinnchance versteuert werden, gleichgültig, ob sie realisiert wird oder nicht -

72) Statt vieler: Wöhe, Bilanzierung und Bilanzpolitik, 5. Auflage, S. 690. zur Darstellung der Theorien und S. 699 zu den theoretischen Grundlagen des aktienrechtlichen Konzernabschlusses

73) Wöhe, Bilanzierung ..., S. 691; vgl. auch Haase, DB 1968, 237 f; Thiel, Steuerberater-Jahrbuch 1961/1962, S. 181 f (208)

schließen die Bildung der von Dolff erwogenen Rücklage zur Eliminierung von Zwischengewinnen aus ⁷⁴⁾. Die Einheitstheorie des Konzerns kann also nicht Leitbild für die Umsetzung des EG-Vorschlags in deutsches Recht sein. Wir sollten uns darauf beschränken, die Konzernsteuerbilanz hinsichtlich des Gewinns als Zusammenfassung der Einzelbilanzen anzusehen ⁷⁵⁾.

Bei dieser Lösung ist das Konzernsteuerrecht unabhängig vom Handelsrecht bzw. Konzernrecht des Aktiengesetzes und nach der These vom eigenständigen Steuerrecht als selbständiges Institut angelegt. Anders als die Organschaft ist der konsolidierte Gewinn kein Instrument für Gewinnabführung und Verlustausgleich, für Stützungsmaßnahmen zugunsten einer Tochtergesellschaft, ihrer Gläubiger oder Minderheitsgesellschaften; dem System des konsolidierten Gewinns fehlt der betriebswirtschaftliche Effekt, einer Konzerngesellschaft unter Rechtstiteln Rückhalt zu Lasten eines "Organträgers" gewähren zu müssen.

Dadurch sehe ich einen Mangel der Organschaft beseitigt.

74) Entgegen Dolff, Steuerprobleme einer "europäischen" Unternehmung, S. 215

75) Dieser Ansatz führt zu handelsrechtlich überwundenen "bürgerlich-rechtlichen Betrachtungen" des Konzerns zurück, siehe diese Charakterisierung bei Buehler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Auflage, S. 322, Vertreter dieses Zugangs sind Fuchs-Gerloff, Die konsolidierte Bilanz, Köln, 1954, S. 94

b.

Die juristische Ausgestaltung obliegt dem deutschen Gesetzgeber. Die Konzernspitze in der Bundesrepublik muß unbeschränkt steuerpflichtig sein, während die Tochtergesellschaften weltweit, also in der Bundesrepublik Deutschland, in der EG und in anderen, dritten Staaten angesiedelt sein können. Die Tochtergesellschaften können nur Körperschaften sein, als Konzernspitze und damit Träger der Konsolidierung sollten auch Personalgesellschaften und einzelkaufmännische Unternehmen in Betracht kommen. Andere EG-Staaten, die Personalgesellschaften die Option für die Körperschaftssteuer einräumen, öffnen dieser Unternehmensform das Institut; dann sollte der deutsche Gesetzgeber sich nicht versagen, und insoweit gehe ich über den Vorschlag der Richtlinie hinaus, der nur Körperschaften anspricht.

Es sind alle Tochtergesellschaften zu konsolidieren, die den gesetzlichen Anforderungen entsprechen, weil der Konzerngedanke es auch bei schlichter Zusammenfassung der Ergebnisse ausschließt, seinen Herrschaftsbereich nach steuerlicher Interessenlage zu differenzieren.

Die Beteiligungsverhältnisse sind vorgezeichnet, wobei die 50 %ige Beteiligung am Stimmrecht für den Konzern-

gedanken signifikanter als die Vermögensanlage in Gesellschaftskapital ist. Auch die Mindestdauer der Option wird im EG-Vorschlag festgelegt und kann für deutsche Verhältnisse übernommen werden. Auf die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung sollte der nationale Gesetzgeber verzichten; die deutsche Rechtsprechung zeigt, daß diese Kriterien für die Organschaft nur schwer zu handhaben sind.

Für die Errechnung des konsolidierten Gewinns kommen die deutschen einkommensteuerrechtlichen Grundsätze in Betracht, also wie gemäß §§ 10 Außensteuergesetz für den Hinzurechnungsbetrag und § 2 AIG für Verluste einer ausländischen Betriebstätte praktiziert⁷⁶⁾. Hier betritt das deutsche Steuerrecht durchaus kein Neuland mehr, aber doch ein Gebiet, dessen Regeln in vieler Hinsicht noch wissenschaftlich zu durchdringen sind⁷⁷⁾. Auf die Problematik von § 10 Abs. 3 AStG sei nur hingewiesen. Die Bestimmung besagt:

76) siehe z.B. Blümich/Falk, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band III, § 2 AIG, Anm. 14,15 und dortige Literaturhinweise

77) Flick, Wassermeyer, Becker, Kommentar zum Außensteuergesetz, § 10 AStG, insbes. Anm. 13 ff, 41 ff

"Die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte sind in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln. Eine Gewinnermittlung entsprechend den Grundsätzen des § 4 Abs. 3 des EStG steht einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 des EStG gleich Steuerliche Vergünstigungen, die an die unbeschränkte Steuerpflicht oder an das Bestehen eines inländischen Betriebs oder einer inländischen Betriebsstätte anknüpfen, sowie die Vorschriften des Entwicklungshilfesteuergesetzes bleiben unberücksichtigt."

Gilt die Verweisung auch für die formelle Gewinnermittlung, inwieweit darf auf Buchführung und Aufzeichnungen der ausländischen Gesellschaft zurückgegriffen werden, legt die Konzernspitze eine eigene ordnungsmäßige Buchführung für die ausländische Tochtergesellschaft vor ? Wie kontrolliert die deutsche Betriebsprüfung, daß die einkommensteuerlichen Grundsätze korrekt im Ausland angewandt wurden ? Durch die §§ 16, 17 AStG, 90, 160 AO ist vorgezeichnet, daß erhöhte Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im System des konsolidierten Gewinns begründet werden könnten, die sich zum Netz erforderlicher Kontrollen ausbauen lassen. Hier helfen innerhalb der EG-

Mitglieder auch der Entwurf des Rates für eine Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern ⁷⁸⁾, sonst die Auskunfts-klauseln der Doppelbesteuerungsabkommen ⁷⁹⁾.

Auf jeden Fall soll die ausländische Gesellschaft nicht an Sonderregelungen des deutschen Steuerrechts teilnehmen. Die Ergebnisse der einzelnen Konzerngesellschaften werden zusammengefasst, die Teilhabe am Gewinn oder Verlust entspricht der Quote am Gesellschaftskapital.

Das so errechnete Welteinkommen wird dem deutschen Körperschaftsteuersatz von 56 % unterworfen. Gewinnerhöhend haben sich die positiven Resultate der verdienenden Tochtergesellschaften ausgewirkt. Das konsolidierungspflichtige Ergebnis wird durch Verluste von Tochtergesellschaften geschmälert, Ergebnisse, die im System des konsolidierten Gewinns besteuert wurden, kann die Konzernspitze steuerfrei vereinnahmen, wenn sie als Dividende an die Muttergesellschaft ausgeschüttet werden. Auf die deutsche Körperschaftsteuer wird die von der Tochtergesellschaft gezahlte Steuer analog § 34 c EStG angerechnet. Hier folgt die deutsche Steueranrechnung wie Frankreich der länderweisen Methode.

78) Richtlinie des Rates vom 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, ABl Nr. L 336 vom 27.12.1977, S. 15

79) siehe Koch, Generalbericht in Schriften zum Internationalen Steuerrecht, 1981, S. 15 ff

Dieses System ist zwar verbesserungsbedürftig, seine Existenz belegt indes, daß unser Steuerrecht auf die Problematik vorbereitet ist.

Das französische Vorbild des Agrément halte ich für das deutsche Steuerrecht nicht günstig. Sicher sind Formalitäten der Option zu regeln, die nur das herrschende Unternehmen in der Bundesrepublik Deutschland wahrnehmen kann, es erfüllt auch die formellen Pflichten. Es paßt besser zum deutschen Steuerrecht, dem Steuerpflichtigen einen Anspruch zuzubilligen und es ihm zu überlassen, ob er die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, als ihn auf ein Agrément zu verweisen.

c.

Wie verhält es sich mit begleitenden Maßnahmen?

Die BRD hat mit 56 % den höchsten Körperschaftsteuersatz der EG-Staaten für einbehaltene Gewinne und rechnet Körperschaftsteuer auf Dividenden beim Empfänger in voller Höhe an. Während das Vollarrechnungsverfahren nicht berührt werden muß:

- vereinnahmte Gewinne von Tochtergesellschaften können wie heute als Eigenkapital nach § 30 KStG gegliedert werden,
- soweit deutsche Körperschaftsteuer im Hinblick auf die frühere Konsolidierung entrichtet wurde, bleibt es bei der Zuordnung als teilweise versteuertes Eigenkapital,

bedeutet der Steuersatz von 56 % ein Hindernis. Dieser Steuersatz führt zwar zu hoher Steuerentlastung, wenn Verluste ausländischer Tochtergesellschaften gegen positive Resultate der deutschen Obergesellschaft verrechnet werden. Einen solchen Vorteil will das System auch vermitteln. Es darf aber in seiner Attraktivität nicht auf Konzerne mit günstiger Ertragslage im Inland und verlustbehafteten Auslandstöchtern zugeschnitten werden. Dieser Steuersatz von 56 % heißt aber, daß niedrig besteuerte Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften auf das deutsche Tarifniveau hochgeschleust werden, so daß hohe Differenzen zu Lasten der Liquidität und des handelsrechtlichen Ergebnisses der Muttergesellschaft an den deutschen Steuerfiskus auszugleichen sind. Die ausländische Tochtergesellschaft verliert - mittelbar - steuerliche Standortvorteile, die ihre Wettbewerber nutzen können. Fatal wird die Lage, wenn die ausländische Tochtergesellschaft bestimmte Präferenzen im Domizilstaat genießt - Investitionszulagen erhält, Steuerfreiheiten wahrnimmt. Wir kennen das Stichwort "Tax-Sparing" im Verhältnis zu Entwicklungsländern: Der Domizilstaat verzichtet auf seinen Steueranspruch, was unbelastete Gewinne bei der ausländischen Tochtergesellschaft bedeutet. Diese Steuerfreiheit würde dem deutschen Fiskus unter dem innerlichen System des konsolidierten Gewinns die Belastung solcher Ergebnisse mit 56 % deut-

scher Körperschaftsteuer auf der Ebene der Konzernspitze gestatten; der Steuerverzicht des Entwicklungslandes führt zum höheren Steueraufkommen in der Bundesrepublik Deutschland. Deshalb sollte die Bundesrepublik Deutschland den Vorschlag zum System konsolidierter Gewinne zusammen mit dem Richtlinienvorschlag über die Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme sehen⁸⁰⁾. Dort ist in Aussicht genommen, daß der Körperschaftsteuersatz zwischen 45 und 55 % liegen sollte. Die Angleichung der Körperschaftsteuersysteme und das System des konsolidierten Gewinns sollten nach einem einheitlichen Plan durchgeführt werden, weil der heutige Steuersatz von 56 % gegenüber dem System des konsolidierten Gewinns prohibitiv wirkt und darüber hinaus oberhalb des EG-Standards liegt.

d. .

Was kann eine Steuersatzreform bei der Körperschaftsteuer bedeuten?

Die Bundesrepublik Deutschland hat den Spitzensatz der Einkommensteuer und die Belastung thesaurierter Gewinne mit Körperschaftsteuer einheitlich auf 56 % festgelegt. Fallen in Zukunft die Steuersätze bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer auch in der Bundesrepublik Deutschland wie in den übrigen EG-Staaten auseinander, wird der gewerbliche Gewinn der Körperschaft steuerlich wie in den übrigen

80) Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. C 253/2 vom 5.11.1975

EG-Staaten auch bei uns geschont mit der Folge,
daß die Einkommen natürlicher Personen höher besteuert
werden, sobald sie privater Verwendung zugeführt werden?
Die Antwort auf diese grundsätzliche Frage muß in der
Bundesrepublik Deutschland ohnehin erarbeitet werden,
wenn die Steuerharmonisierung in der EG durch deutsche
Initiativen gefördert werden soll.