Konzernsteuerrecht

National – International

Herausgegeben von

Professor Dr. Wolfgang Kessler
Professor und Steuerberater
in Freiburg i. Br.

Dr. Michael Kröner
Steuerberater in Frankfurt a. M.

Professor Dr. Stefan Köhler
Steuerberater in Frankfurt a. M.

Bearbeitet von

Dr. Christian Altvater, LL. M., Rechtsanwalt und Steuerberater, Leitung Steuern der Deutsche Börse AG, Frankfurt a. M., *Dr. Niels Arnold,* Steuerberater in Karlsruhe, *Ute Benzel,* Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin in Köln, *Dr. Wolfram Birkenfeld,* Rechtsanwalt in München, *Prof. Dr. Jens Blumenberg,* Steuerberater in Frankfurt a. M., *Prof. Dr. Thomas Borstell,* Steuerberater in Düsseldorf, *Dr. Michael Brauer,* Steuerberater in Düsseldorf, *Prof. Dr. Klaus von Brocke,* Rechtsanwalt in München, *Stephan Faber,* München, *Julian M. Egelhof,* Freiburg, *Dr. Heinrich Fleischer,* Steuerberater in Hamburg, *Holger Häuselmann,* Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in Frankfurt a. M., *Katharina Henschel,* Rechtsanwältin und Steuerberaterin in Frankfurt a. M., *Dr. Christian Hundeshagen,* Steuerberater in Hamburg, *Prof. Dr. Christian Kaeser,* Rechtsanwalt, Global Head of Tax – Siemens AG, München, *Dr. Otto Ferdinand Graf Kerssenbrock,* Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Hamburg, *Prof. Dr. Wolfgang Kessler,* Steuerberater in Freiburg, *Prof. Dr. Stefan Köhler,* Steuerberater in Frankfurt a. M., *Ilse Kröner,* Steuerberaterin in Frankfurt a. M., *Dr. Michael Kröner,* Steuerberater in Frankfurt a. M., *Christoph Kromer,* Steuerberater in Frankfurt a. M., *Prof. Dr. Moris Lehner,* München, *Stefan Müller,* Rechtsanwalt und Steuerberater in München, *Michael Oskamp,* Steuerberater in Berlin, *Dr. Tillmann Pyszka,* Rechtsanwalt und Steuerberater in Düsseldorf, *Dr. Rahel Reichold,* Rechtsanwältin in München, *Martin Reinhold,* München, *Dr. Hans-Georg Reuter,* Deutsche Bank AG, Frankfurt a. M., *Prof. Robert Risse,* Rechtsanwalt, Head of Finance, Tax & Trade Group Henkel AG & Co. KGaA in Düsseldorf, *Prof. Dr. Thomas Rödder,* Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in Bonn, *Dr. Arne Schnitger,* Steuerberater in Berlin, *Charlotte Schwenk,* München *und Prof. Dr. Ingo Stangl,* Steuerberater in München

3., vollständig überarbeitete Auflage 2018

C.H.BECK

Inhaltsübersicht

Detaillierte Inhaltsverzeichnisse befinden sich vor dem jeweiligen Paragraphen

Inhaltsverzeichnis XI
Abkürzungsverzeichnis XXXVII
Literaturverzeichnis XLIX

§ 1 Rahmenbedingungen der Konzernbesteuerung 1
A. Konzernbesteuerung in Deutschland *(Kessler)* 3
B. Tax Compliance *(Kromer/Henschel)* 22
C. Europarecht *(von Brocke/Müller)* 66

Teil I. Inländischer Konzern

§ 2 Rechtsformen im Konzernverbund 93
A. Der Konzern als Rechtsform *(Kerssenbrock)* 96
B. Rechtsformen im Konzern *(Kessler/Risse/Egelhof)* 131

§ 3 Laufende Besteuerung 183
A. Beteiligungskonzerne *(I. Kröner)* 190
B. Organschaftskonzerne *(Stangl)* 211
C. Personengesellschaften im Konzernverbund *(Pyszka)* 280

§ 4 Konzernstruktur und Umstrukturierung 355
A. Konzernstruktur *(Köhler)* 358
B. Umstrukturierung *(Stangl)* 401

§ 5 Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer im Konzern 561
A. Grunderwerbsteuer im Konzern *(Fleischer)* 563
B. Beteiligung und Umsatzsteuer – Konzern – Holding – Organschaft *(Birkenfeld)* 643

Teil II. Ausländische Konzerneinheiten

§ 6 Rechtsquellen und Normenhierarchie im internationalen Kontext *(Lehner/Reichold/Faber/Schwenk)* 683

§ 7 Besteuerung der ausländischen Aktivität 727
A. Beteiligung an ausländischen Kapitalgesellschaften *(Köhler)* 732
B. Investitionen in ausländische Betriebsstätten *(Reinhold)* 804
C. Investitionen in ausländische Personengesellschaften *(Pyszka)* 853

§ 8 Konzernstruktur und Umstrukturierung 879
A. Internationale Konzernstruktur und Rechtsformwahl *(Köhler)* 883
B. Entstrickung *(Schnitger/Oskamp)* 905
C. Besteuerung von Holdinggesellschaften *(Kessler/Arnold)* 933
D. Grenzüberschreitende Verlagerung von Aktivitäten *(Borstell)* 1010
E. Grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen *(Rödder)* 1068

§ 9 Grenzüberschreitender Einsatz von Mitarbeitern im Konzern *(Reuter)* ... 1095

Inhaltsübersicht

Teil III. Steuerpolitik

§ 10 Finanzströme 1123
A. Konzernfinanzierung *(Köhler)* 1125
B. Hybride Finanzierungsformen *(Häuselmann)* 1165
C. Ausschüttungspolitik im Konzern *(Kaeser)* 1193

§ 11 Wertrealisierung von betrieblichen Verlusten *(Altvater)* 1239

§ 12 Konzernsteuerquote *(Kröner/Benzel)* 1339

Stichwortverzeichnis 1379

Inhaltsverzeichnis

§ 1 Rahmenbedingungen der Konzernbesteuerung 1

A. Konzernbesteuerung in Deutschland 3
I. Grundprobleme, Grundwertungen und daraus resultierende Gestaltungsziele des geltenden Konzernsteuerrechts 3
1. Spannungsverhältnis zwischen Trennungs- und Einheitstheorie 3
2. Konzernspezifische Steuerwirkungen 5
3. Steuerliches Zielsystem 7
II. Ambivalenz des deutschen Konzernsteuerrechts 10
1. Weitreichende Beteiligungsertragsbefreiung 11
2. Weitreichende Veräußerungsgewinnbefreiung 13
3. Konzeptionslosigkeit bei Abzugsbeschränkungen und Abzugsverboten 14
a) Originärer Beteiligungsaufwand 15
b) Derivativer Beteiligungsaufwand 19
4. Einschränkung der steuerlichen Organschaft 21
B. Tax Compliance 22
I. Einleitung 22
II. Begriff der „Tax Compliance“ 23
III. Rechtspflicht zur Einrichtung eines Tax Compliance-Managementsystems 25
IV. Rechtspflichten nach dem Steuerrecht 28
1. Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten, §§ 140 ff. AO 28
a) Zeitgerechte Erfassung und Ordnung von Grundbuchaufzeichnungen 29
b) Unveränderbarkeit von Buchungen und Aufzeichnungen 29
c) Internes Kontrollsystem (IKS) 30
2. Steuererklärungspflichten, §§ 149 ff. AO 30
3. Anzeigepflichten 31
4. Steuerzahlungs-, Steuereinbehaltungs- und Abführungspflichten 31
5. Mitwirkungs- und Auskunftspflichten (eigene und als Dritter), § 93, § 97 AO 32
6. Erhöhte Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten bei Auslandssachverhalten, § 90 Abs. 2 und 3 AO 32
7. Anzeige- und Berichtigungspflichten, § 153 AO 33
V. Gesetzlich normierte Folgen der Verletzung steuerlicher Pflichten 35
1. Sanktionen finanzieller Art 35
a) Verspätungszuschläge und Säumniszuschläge 35
b) Zwangsgelder und Verzögerungsgelder 36
c) Zinsen 37
d) Schätzung von Besteuerungsgrundlagen 37
e) Sanktionen bei fehlender oder unzureichender Dokumentation von Verrechnungspreisen 38
f) Geldbußen bei Aufsichtspflichtverletzungen nach § 130 OWiG 39
2. Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten 40
a) Steuerstraftaten 40
b) Steuerordnungswidrigkeiten 42
3. Haftung 42

Inhalt

VI. Sonstige Risikobereiche ... 43
1. Reputationsschäden ... 43
2. Ausschluss von öffentlichen Ausschreibungen ... 43
3. Doppelbesteuerung von Einkünften ... 44
4. Beratereinsatz und Beratungsrisiken ... 44
a) Beratereinsatz und Beraterauswahl ... 44
b) Folgen unzulässiger Beratungsleistungen ... 45
VII. Internationale Entwicklungen ... 46
1. OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen ... 46
2. BEPS ... 47
3. Etablierung kooperativer Besteuerungsverfahren ... 48
VIII. Einrichtung eines Tax Compliance-Managementsystems ... 49
1. Umfang und Zuständigkeiten ... 49
2. Bestandteile und relevante Prozesse ... 54
3. Compliance als Teil der Steuerstrategie ... 55
4. Evaluierung der steuerlichen Kernprozesse ... 57
5. Umsetzungskonzept und Praxishinweise ... 58
a) Pflichtenbuch (zur Aufnahme aller Steuererklärungspflichten) ... 59
b) Abgleich Soll-Zustand mit Ist-Zustand und Bestimmung individueller Anpassungen ... 59
c) Richtlinien und Mitarbeiterqualifizierung ... 60
d) Laufende Überwachung durch Prozessmanagement und EDV ... 63
e) Übergreifendes Internes Kontrollsystem für Steuerprozesse ... 64
C. Europarecht ... 66
I. Einführung ... 66
II. Die Einflussbereiche des Europarechts ... 67
1. Das Primärrecht ... 67
a) Die Grundfreiheiten ... 70
b) Klassische Konflikte europarechtswidriger Konzernbesteuerung ... 72
c) Beihilferecht ... 87
2. Das Sekundärrecht ... 88
a) Überblick ... 88
b) Mutter-Tochter-Richtlinie ... 89
c) Zins- und Lizenz-Richtlinie ... 90
d) Fusions-Richtlinie ... 90
e) Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) ... 91
f) Richtlinienvorschlag: Der 2. Entwurf einer GKB/GKKB ... 92

Teil I. Inländischer Konzern ... 93

§ 2 Rechtsformen im Konzernverbund ... 93

A. Der Konzern als Rechtsform ... 96
Vorbemerkung ... 96
I. Verbundene Unternehmen gemäß Aktienrecht ... 98
1. Mehrheitsbesitz/-beteiligungen ... 102
2. Abhängigkeit ... 103
a) Begriff der Abhängigkeit ... 103
b) Rechtsprechung und Einzelfragen zur Abhängigkeit ... 104
c) Rechtsformspezifische Besonderheiten ... 108
d) Abhängigkeitsvermutung ... 113
e) Rechtsfolgen der Abhängigkeit ... 114
II. Konzerne gemäß Aktienrecht ... 115
1. Unterordnungskonzern ... 115
a) Eingliederungskonzern ... 115
b) Vertragskonzern ... 116

Inhalt

c) Faktischer Konzern ... 117
d) Qualifizierter faktischer Konzern ... 118
2. Gleichordnungskonzern ... 119
3. Teilkonzern/„Konzern im Konzern“ ... 120
III. Gebietskörperschaftskonzerne ... 122
IV. Konzerne außerhalb des Aktienrechts ... 123
1. GmbH-Konzerne ... 123
a) GmbH-Vertragskonzerne ... 124
b) Faktische GmbH-Konzerne ... 124
c) Qualifizierte faktische GmbH-Konzerne ... 125
2. Personengesellschaftskonzerne ... 126
3. Ein-Personen-Konzerne ... 126
4. Stiftungskonzerne ... 126
5. Vereinskonzerne ... 127
6. Genossenschaftskonzerne ... 128
V. Deutsche Tochterunternehmen und inländische Teilkonzerne ausländischer Mutterunternehmen ... 129
B. Rechtsformen im Konzern ... 131
Vorbemerkung ... 131
I. Kapitalgesellschaften und andere juristische Personen ... 132
1. Allgemeine Prinzipien ... 132
a) Rechtsnatur ... 132
b) Organisationsstruktur, Mitgliedschaft ... 133
c) Vermögensordnung, Finanzierung ... 134
d) Entstehung, Gesellschafterwechsel, Umstrukturierung, Auflösung ... 135
e) Mitbestimmung ... 137
f) Rechnungslegung, Prüfung und Publizität ... 137
g) Besteuerung ... 138
h) Einsatzbereiche im Konzern ... 139
2. Aktiengesellschaft (AG) ... 139
a) Wesen, Typen und Einsatzbereiche im Konzern ... 139
b) Vermögensordnung, Gesellschafterhaftung, Finanzierung ... 140
c) Organisationsstruktur, Mitgliedschaft ... 143
d) Gründung, Gesellschafterwechsel, Auflösung ... 145
3. Europäische Aktiengesellschaft (SE) ... 145
a) Wesen und Einsatzbereiche im Konzern ... 145
b) Vermögensordnung, Organisationsstruktur und Rechnungslegung ... 147
c) Gründung ... 148
d) Besteuerung ... 149
e) Mitbestimmung ... 149
4. Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) ... 150
a) Wesen und Einsatzmöglichkeit im Konzern ... 150
b) Vermögensordnung, Gesellschafterhaftung und Finanzierung ... 151
c) Organisationsstruktur, Mitgliedschaft ... 153
d) Gründung, Gesellschafterwechsel, Auflösung ... 154
5. Rechtsfähige Stiftung ... 155
6. Genossenschaften ... 155
II. Personengesellschaften ... 156
1. Allgemeine Prinzipien ... 156
a) Rechtsnatur ... 156
b) Organisationsstruktur, Mitgliedschaft ... 157
c) Gesellschaftsvermögen, Haftung, Finanzierung ... 158
d) Entstehung, Gesellschafterwechsel, Auflösung ... 159
e) Mitbestimmung, Rechnungslegung, Prüfung und Publizität ... 161

Inhalt

f) Besteuerung ... 161
g) Einsatzbereiche im Konzern ... 162
2. Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) ... 163
a) Wesen, Typen und Einsatzbereiche im Konzern ... 163
b) Gesellschaftsvermögen, Haftung ... 164
c) Organisationsstruktur, Mitgliedschaft ... 164
d) Gründung, Gesellschafterwechsel, Auflösung ... 165
e) Besteuerung ... 165
3. Offene Handelsgesellschaft (OHG) ... 166
a) Wesen, Typen und Einsatzbereiche im Konzern ... 166
b) Haftung ... 166
c) Organisationsstruktur, Mitgliedschaft ... 166
d) Gründung, Gesellschafterwechsel, Auflösung ... 167
4. Kommanditgesellschaft (KG) ... 168
a) Wesen, Typen und Einsatzbereiche im Konzern ... 168
b) Stellung des Kommanditisten ... 168
c) Besteuerung ... 169
III. Hybride Rechtsformen ... 169
1. Allgemeine Prinzipien ... 169
a) Rechtsnatur und Entstehung ... 169
b) Einsatzbereiche im Konzern ... 170
2. Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) ... 170
a) Wesen, Typen und Einsatzbereiche im Konzern ... 170
b) Entstehung, Gesellschafterwechsel, Umstrukturierung ... 171
c) Vermögensordnung, Haftung, Finanzierung ... 172
d) Organisationsstruktur, Mitgliedschaft, Mitbestimmung ... 172
e) Rechnungslegung, Prüfung und Publizität ... 173
f) Besteuerung ... 173
3. Kapitalgesellschaft & Co. KG ... 176
a) Wesen, Typen und Einsatzbereiche im Konzern ... 176
b) Gründung, Unternehmenskontinuität ... 176
c) Gesellschaftsvermögen, Haftung, Finanzierung ... 177
d) Organisationsstruktur, Mitgliedschaft ... 177
e) Mitbestimmung ... 177
f) Rechnungslegung, Prüfung und Publizität ... 177
g) Besteuerung ... 178
4. Kapitalgesellschaft & Still ... 179
a) Wesen, Typen und Einsatzbereiche im Konzern ... 179
b) Gründung ... 180
c) Gesellschaftsvermögen, Haftung, Finanzierung ... 180
d) Organisationsstruktur, Mitgliedschaft, Gesellschafterwechsel ... 180
e) Besteuerung ... 181

§ 3 Laufende Besteuerung ... 183
A. Beteiligungskonzerne ... 190
I. Einführung ... 190
II. Qualifikation und Zurechnung von Beteiligungserträgen ... 192
1. Sachliche Zuordnung der Erträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zu den einkommensteuerlichen Einkunftsarten ... 192
2. Persönliche Zurechnung von Beteiligungserträgen ... 195
3. Zeitliche Zurechnung von Beteiligungserträgen ... 195
III. Besteuerung n. Halbeinkünfte- u. Freistellungsverfahren ... 196
1. Besteuerung von Gewinnausschüttungen ... 196
a) Gewinnausschüttungen im Teileinkünfte- und Freistellungsverfahren 196

Inhalt

b) Körperschaften als Dividendenempfänger 197
c) Natürliche Person als Dividendenempfänger 200
d) Kapitalertragsteuer 201
e) Gewerbeertragsteuer 201
2. Besteuerung von Realisierungsergebnissen 202
a) Realisierungsergebnisse im Teileinkünfte- und Freistellungsverfahren 202
b) Realisierung durch eine Körperschaft 203
c) Realisierung durch eine natürliche Person 205
d) Gewerbeertragsteuer 207
3. Berücksichtigung von Beteiligungsaufwendungen 208
a) Beteiligungsaufwendungen im Teileinkünfte- und Freistellungsverfahren 208
b) Beteiligungsaufwendungen einer Körperschaft 208
c) Beteiligungsaufwendungen einer natürlichen Person 209
4. Sonderregelung für Banken, Finanzdienstleistungsinstitute und Finanzunternehmen 210
B. Organschaftskonzerne 211
I. Die Organschaftsbesteuerung im vergleichenden Überblick 211
1. Geschichte; Internationaler Vergleich; EU-Entwicklungen 211
2. Unterschiedliche Wirkungen der Organschaft bei den verschiedenen Steuerarten 216
3. Vorteile der Organschaft im Vergleich zum „Normal"-Steuerrecht 217
II. Die Organschaftsvoraussetzungen im Einzelnen 218
1. Unterschiede Körperschaftsteuer/Gewerbesteuer/Umsatzsteuer 218
2. Persönliche Voraussetzungen 219
a) Der Organträger 219
b) Die Organgesellschaft (§§ 14, 17 KStG) 223
3. Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers 224
a) Allgemeines 224
b) Finanzielle Eingliederung (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer) 225
c) Wirtschaftliche Eingliederung (nur noch bei der Umsatzsteuer) 230
d) Organisatorische Eingliederung (nur noch bei der Umsatzsteuer) 230
4. Der Gewinnabführungsvertrag (Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) 231
a) Grundsätzliches 231
b) Übersicht über die handelsrechtlichen Wirksamkeitsvoraussetzungen für den Gewinnabführungsvertrag 231
c) Beginn des Gewinnabführungsvertrags 233
d) Umfang der Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme 234
e) Mindestvertragsdauer 244
f) Tatsächliche Vertragsdurchführung 245
g) Heilung einer fehlenden tatsächlichen Durchführung 245
h) Beendigung eines Gewinnabführungsvertrags 247
i) Gewinnabführungsvertrag und Auflösungsgewinn 251
j) Abführung eines Verschmelzungsgewinns 252
5. Rücklagenbildung bei der Organgesellschaft (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG) 252
6. Keine Berücksichtigung negativer Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft bei dessen Abzug im Ausland (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG) 254

Inhalt

III. Die Rechtsfolgen der Organschaft 254
1. Die Rechtsfolgen bei der Körperschaftsteuer 254
a) Einkommensermittlung bei der Organgesellschaft und Zurechnung; Ermittlungsschema 254
b) Eigenes Einkommen der Organgesellschaft bei Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter (§ 16 KStG) 259
c) Einkommensermittlung beim Organträger 262
d) Verdeckte Gewinnausschüttung im Organkreis 264
e) Verdeckte Einlagen 265
f) Verunglückte Organschaft 266
g) Zeitraum der Einkommenszurechnung 266
h) Verfahrensrechtliche Fragen 266
i) Steuerabzug bei dem Organträger (§ 19 KStG) 267
2. Die Rechtsfolgen bei der Gewerbesteuer 268
a) Allgemeines 268
b) Organschaftsbedingte Besonderheiten bei der Hinzurechnung nach § 8 GewStG 269
c) Korrekturposten bei von der Organgesellschaft thesaurierten Gewinnen 269
d) Teilwertabschreibung 269
e) Gewerbeverlust 270
f) Von der Organgesellschaft vereinnahmte Ausschüttungen 270
3. Die Rechtsfolgen bei der Umsatzsteuer 271
IV. Ausschluss der Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen von der körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Organschaft (§ 14 Abs. 2 KStG) 272
V. Die Mehrmütterorganschaft 273
VI. Mehr- und Minderabführungen 274
1. Allgemeines 274
2. Aktive Ausgleichsposten 275
3. Passive Ausgleichsposten 276
4. Rechtsnatur der organschaftlichen Ausgleichsposten – Einkommensmäßige Auswirkungen ihrer Bildung und Auflösung 277
5. Übersicht über die Behandlung von Minder- und Mehrabführungen bei Organgesellschaft und Organträger 278
6. Ausgleichsposten bei mehrstöckiger Organschaft und bei mittelbarer Beteiligung des Organträgers 279
7. Keine Bildung von Ausgleichsposten bei Folgewirkungen aus vororganschaftlicher Zeit 279
8. Auswirkungen von in organschaftlicher Zeit verursachten Mehr- bzw. Minderabführungen auf das steuerliche Einlagekonto (§ 27 Abs. 6 KStG) 279
C. Personengesellschaften im Konzernverbund 280
I. Personengesellschaften im Konzernverbund – Allgemeines 280
1. Personengesellschaften im inländischen Kapitalgesellschaftskonzern 280
2. Personengesellschaften als oberste inländische Gesellschaft eines Auslandskonzerns 280
3. Personengesellschaften in Joint-Venture-Strukturen 281
4. Personengesellschaftskonzerne im deutschen Mittelstand 282
II. Grundtypen von Personengesellschaften 282
1. Gesellschaftsrecht 282
2. Steuerrecht 283
a) Mitunternehmerschaften 283
b) Bruchteilsbetrachtung 284
c) Steuerlich negierte Personengesellschaften 285

Inhalt

III. Grundsätze der Besteuerung von Mitunternehmerschaften 286
1. Mitunternehmerstellung 286
2. Mitunternehmerinitiative 286
3. Mitunternehmerrisiko 287
4. Gewinnerzielungsabsicht 287
a) Intention zur Erzielung eines Totalgewinns 287
b) EWIV, Cost Center 287
c) Konsortien, Contractual Joint Ventures, ARGE 288
5. Sondermitunternehmer bei mehrstöckigen Personengesellschaften 289
6. Steuerliches Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft 289
a) Gesamthandsvermögen und notwendiges Sonderbetriebsvermögen . 289
b) Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen 290
c) Bilanzierungskonkurrenzen bei Schwester-Personengesellschaften .. 290
d) Relevanz des Umfangs des Betriebsvermögens 291
7. Transparenzprinzip für Zwecke der Körperschaft- bzw. Einkommensteuer 291
IV. Gewerbesteuer 292
1. Gewerbesteuerpflicht von Mitunternehmerschaften 292
2. Sonderregelung für Arbeitsgemeinschaften (§ 2a GewStG) 293
3. Gewerbesteuerpflicht des Gesellschafters bei Beteiligungen an sonstigen Personengesellschaften (Treuhandmodell etc.) 295
V. Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften 295
1. Zweistufige (additive) Gewinnermittlung 295
a) Handels- und Steuerbilanz 296
b) Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben 296
c) Ergänzungsbilanz 298
2. Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften 299
VI. Verluste der Personengesellschaft 300
1. Gesellschafterebene 300
a) Beschränkter Verlustausgleich bei begrenzter Haftung (§ 15a EStG) 300
b) Vermeidung der Mindestbesteuerung 302
c) Verlustausgleichbeschränkung bei atypisch stiller Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (§ 15 Abs. 4 S. 6 EStG) 303
2. Gesellschaftsebene (Gewerbesteuer) 303
a) Unternehmensidentität 303
b) Unternehmeridentität 305
c) Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist (§ 10a S. 10 GewStG) 308
3. Wegfall des negativen Kapitalkontos eines Kommanditisten 308
VII. Finanzierung der Personengesellschaft 309
1. Zuordnung von Verbindlichkeiten zum Betriebsvermögen 309
a) Steuerlicher „debt-push-down“ durch Einlage oder Umwandlung 310
b) Vermeidung einer Zuordnung von Verbindlichkeiten zum negativen Sonderbetriebsvermögen 310
c) Zuordnung von Darlehensverbindlichkeiten beim fremdfinanzierten Erwerb einer doppelstöckigen Personengesellschaft 310
d) Gesellschafterdarlehen an die Oberpersonengesellschaft in einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft 311
e) Darlehen des Gesellschafters der Oberpersonengesellschaft an die Unterpersonengesellschaft – erweiterte Kürzung bei Finanzierung von Grundstücksgesellschaften 311
2. Fremdfinanzierte Entnahmen 312
3. Überentnahmen (§ 4 Abs. 4a EStG) 313
a) Typisierte Hinzurechnung von Zinsaufwand 313

Inhalt

b) Veränderung im Sonderbetriebsvermögen 314
c) Anfangsbestand nach Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft (§§ 190 ff. UmwG) 315
d) Investitionsdarlehen (§ 4 Abs. 4a S. 5 EStG) 316
4. Zinsschranke 317
a) Zinsschranke und Sonderbetriebsvermögen 318
b) Zins- und EBITDA-Vortrag 318
c) Anwendung der Zinsschranke beim Gesellschafter 319
5. Sonderbetriebsausgaben, die die Steuerbemessungsrundlage in einem anderen Staat mindern (§ 4i EStG) 319
a) Abzugsverbot des § 4i S. 1 EStG 319
b) Rückausnahme (§ 4i S. 2 EStG) 321
6. Forderungsverzicht des Gesellschafters gegenüber seiner Personengesellschaft 321
a) Steuerneutralität auch bei Verzicht auf nicht werthaltige Forderungen 321
b) Erhöhung des steuerlichen Kapitalkontos i. S. d. § 15a EStG 322
c) Verzicht auf Forderungen, die in der Sonderbilanz des Gesellschafters unter ihrem Nennwert bilanziert werden 322
7. Korrespondierende Bilanzierung einer Darlehensforderung des Gesellschafters gegenüber seiner Mitunternehmerschaft 323
a) Eigenkapital in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft 323
b) Verlustrealisation durch Veräußerung von Darlehensforderung des Gesellschafters gegen seine Mitunternehmerschaft 324
c) Insbesondere: Veräußerung wertgeminderter Darlehensforderungen gegen eine Kapitalgesellschaft durch deren atypisch stillen Gesellschafter 324
8. Gewinnminderung aus Darlehen, die ein mittelbar über eine Kapitalgesellschaft beteiligter Gesellschafter der Personengesellschaft gewährt (§ 8b Abs. 3 S. 4–7 KStG und § 3c Abs. 2 S. 2–4 EStG) 325
9. Sonderabschreibungen nach § 7g EStG 326
VIII. Treuhandmodell 328
1. Steuerliche Negierung der Treuhand-Personengesellschaft 328
2. Exkurs: Corporate Governance-Aspekte, regulatorische Beschränkungen..... 328
3. Ausübung steuerlicher Wahlrechte 329
4. Treuhand-Kommanditgesellschaft als Schwestergesellschaft einer Mitunternehmerschaft 329
5. Verluste der Treuhand-Kommanditgesellschaft 331
6. Begründung eines Treuhandmodells 331
7. Beendigung eines Treuhandmodells 333
8. Treuhandmodell bei mehrstöckigen Personengesellschaften 333
9. Ertragsteuerliche Organschaft: Gewinnabführungsvertrag zwischen Organgesellschaft und Treuhand-Personengesellschaft 335
10. Umsatzsteuerliche Aspekte 336
11. Exkurs: Steuerliche Vollkonsolidierung ohne Übernahme einer unbeschränkten Haftung – Limited Liability Company 336
a) Rechtliche Anerkennung der US-amerikanischen LLC in Deutschland 337
b) Aspekte des US-Rechts 337
c) Steuerliche Einordnung einer LLC in Deutschland 338
IX. Weitere Themenbereiche bei Personengesellschaften im Konzern 339
1. Anteile an Kapitalgesellschaften als Sonderbetriebsvermögen 339
a) Beteiligung als notwendiges Sonderbetriebsvermögen 339
b) Bilanzierungskonkurrenz bei Beteiligung an einer Organgeselschaft 340

Inhalt

2. Personengesellschaft als Organträger ... 341
a) Gewerbliche Tätigkeit der Organträger-Personengesellschaft ... 341
b) Organträger-Personengesellschaft mit ausländischen Gesellschaftern 342
c) Zeitpunkt der Zurechnung des Organeinkommens ... 343
X. Übertragungen von (Einzel-)Wirtschaftsgütern ... 343
1. Überführungen und Übertragungen nach § 6 Abs. 5 EStG ... 343
a) Tatbestand und Rechtsfolgen ... 343
b) Verbindlichkeiten, die beim Übertragenden verbleiben ... 346
2. Umsatzsteuerliche Aspekte ... 346
a) Überführung von Wirtschaftsgütern in das Sonderbetriebsvermögen 346
b) Übertragung von Wirtschaftsgütern ... 347
XI. Umsatzsteuerliche Organschaft ... 347
1. Personengesellschaft als Organträger ... 347
2. Personengesellschaft als Organgesellschaft ... 347
a) Eingliederung ohne Beherrschungsvertrag ... 347
b) Eingliederung aufgrund eines Beherrschungsvertrages ... 348
XII. Besteuerung bei Veräußerung ... 349
1. Besteuerung auf Gesellschafterebene ... 349
a) Ermittlung des Veräußerungsgewinns (§ 16 EStG) ... 349
b) Typisierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG) ... 350
c) Veräußerung einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft ... 350
2. Besteuerung auf Gesellschaftsebene (Gewerbesteuer) ... 350
a) Gewerbesteuerschuld der Personengesellschaft ... 350
b) Gewerbesteuer bei Veräußerung einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft ... 351
3. Steuerliche Konsequenzen beim Erwerber ... 352

§ 4 Konzernstruktur und Umstrukturierung ... 355
A. Konzernstruktur ... 358
Vorbemerkung ... 358
I. Konzerntypen ... 358
1. Betriebstättenkonzern ... 358
a) Eintritt ... 359
b) Vorteile bei der laufenden Besteuerung ... 359
c) Nachteile beim Exit ... 361
2. Kapitalgesellschaftskonzern ... 363
a) Mehrheitsbeteiligungen ... 363
b) Minderheitsbeteiligungen ... 373
c) Börsennotierte Beteiligungen, Aktiengesellschaften ... 374
3. Personengesellschaften im Konzern ... 375
a) Personengesellschaft als Spitzeneinheit ... 375
b) Personengesellschaften als Zwischen- oder Grundeinheit im Kapitalgesellschaftskonzern ... 386
II. Abweichende Organisationsstrukturen/Ablaufstrukturen ... 387
1. Querschnittsfunktionen/Matrix-Organisationen/Service-Gesellschaften ... 387
a) Cost Center ... 388
b) Profit Center ... 388
2. Spartenkonzerne ... 389
3. Abweichende Reportinglinien/Ergebnismessung/Steuerung ... 390
III. Joint Venture ... 390
1. Kapitalgesellschaft ... 391
a) Eintritt ... 391

Inhalt

b) Laufende Besteuerung 391
c) Exit 392
2. Personengesellschaft 394
a) Eintritt 394
b) Laufende Besteuerung 394
c) Exit 395
IV. Treuhandmodell 396
1. Steuerinexistente KG/Treuhandmodell 396
2. Zebra-Gesellschaften 397
3. Arbeitsgemeinschaften 399
4. Forschung & Entwicklung 400
B. Umstrukturierung 401
I. Einführung 401
1. Betriebswirtschaftliche Motivation für Umstrukturierungen 401
2. Begriffliche Abgrenzung 402
3. Ertragsteuerrechtliche Grundlagen von Umstrukturierungen 403
II. Umwandlungssteuergesetz 406
1. Historie des Umwandlungssteuergesetzes 406
2. Zusammenhang mit dem UmwG 408
3. Aufbau des Umwandlungssteuergesetzes 409
4. Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes (§ 1 UmwStG) 412
a) Zweiter bis Fünfter Teil (§ 1 Abs. 1 und Abs. 2 UmwStG) 412
b) Sechster bis Achter Teil (§ 1 Abs. 3 und Abs. 4 UmwStG) 413
5. Verschmelzung, Formwechsel und Spaltung Kapitalgesellschaft auf/in Personengesellschaft (§§ 3 bis 10, 16, 18 UmwStG) 415
a) Überblick über den Regelungskomplex 415
b) Verschmelzung einer Kapital- auf eine Personengesellschaft (§§ 3 bis 8 UmwStG) 417
c) Umwandlung auf einen übernehmenden Rechtsträger ohne Betriebsvermögen (§ 8 UmwStG) 439
d) Formwechsel einer Kapital- in eine Personengesellschaft (§ 9 UmwStG) 440
e) Spaltung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft (§ 16 UmwStG) 440
f) Besonderheiten in der Gewerbesteuer (§ 18 UmwStG) 441
6. Verschmelzung und Spaltung zwischen Kapitalgesellschaften (§§ 11 bis 15, 19 UmwStG) 444
a) Überblick über den Regelungskomplex 444
b) Verschmelzung von Körperschaften (§§ 11 bis 13 UmwStG) 444
c) Spaltung von Kapitalgesellschaften (§ 15 UmwStG) 465
7. Rückwirkung für den Zweiten bis Fünften Teil (§ 2 UmwStG) 487
a) Grundregel (§ 2 Abs. 1 und Abs. 2 UmwStG) 487
b) Besonderheiten bei Auslandsumwandlungen (§ 2 Abs. 3 UmwStG) 491
c) Ausschluss der Rückwirkung in bestimmten Fällen (§ 2 Abs. 4 UmwStG) 493
8. Einbringung in Kapitalgesellschaften (§§ 20 bis 23, 25 UmwStG) 496
a) Überblick über den Regelungskomplex 496
b) Sacheinlage (§ 20 UmwStG) 497
c) Anteilstausch (§ 21 UmwStG) 517
d) Sperrfrist (§ 22 UmwStG) 525
e) Formwechsel (§ 25 UmwStG) 542
9. Einbringung in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG) 546

Inhalt

III. Umstrukturierungen außerhalb des UmwStG im Überblick 549
1. Einkommensteuergesetz 549
a) Einlagen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 2. Halbs. EStG) 549
b) Unentgeltliche Übertragung von Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteilen (§ 6 Abs. 3 EStG) 549
c) Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter auf eine Personengesellschaft (§ 6 Abs. 5 EStG) 550
d) Realteilung von Personengesellschaften (§ 16 Abs. 3 Satz 2 bis 4 EStG) 552
e) Einschränkung der Steuerneutralität nach § 50i Abs. 2 EStG 553
2. Körperschaftsteuergesetz (§ 12 Abs. 2 KStG) 556
3. Außensteuergesetz (§ 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG) 557
4. Steuerneutrale Umstrukturierungen ohne spezialgesetzliche Regelung 559
a) Homogene Formwechsel zwischen Kapitalgesellschaften und zwischen Personengesellschaften 559
b) Anwachsung einer Personengesellschaft auf ihren verbleibenden Gesellschafter 559
c) Up-Steam-Merger einer Personengesellschaft auf ihren Gesellschafter 559

§ 5 Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer im Konzern 561
A. Grunderwerbsteuer im Konzern 563
I. Grundstücksgeschäfte im Konzern 563
II. Konzernumstrukturierung mit Grundstücksübertragung 565
1. Vorbemerkung 565
2. Umstrukturierungen nach dem UmwG 568
a) Steuerbare Erwerbsvorgänge 568
b) Steuerbefreiungen 571
c) Bemessungsgrundlage 579
d) Steuerschuldner und Entstehung der Steuer 580
3. Umstrukturierungen auf der Grundlage anderer gesetzlicher Vorschriften 580
a) Sacheinlage 580
b) Anwachsung 584
c) Realteilung 586
4. Ertragsteuerliche Behandlung der Grunderwerbsteuer 587
III. Konzernumstrukturierung ohne Grundstücksübertragung 588
1. Grundbesitz im Vermögen einer Kapitalgesellschaft 588
a) Grundsätze zur Besteuerung des Erwerbs von Anteilen an grundbesitzenden Kapitalgesellschaften 588
b) Erweiterung der Konzernstruktur durch Beteiligungserwerb 592
c) Konzerninterne Umstrukturierungen 611
2. Grundbesitz im Vermögen einer Personengesellschaft 623
a) Änderungen im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft 623
b) Erweiterung der Konzernstruktur durch Anteilserwerb 627
c) Konzerninterne Umstrukturierungen 637
3. Ertragsteuerliche Behandlung der Grunderwerbsteuer 642
B. Beteiligung und Umsatzsteuer – Konzern – Holding – Organschaft 643
I. Einführung 643
II. Umsatzsteuerrechtliches Schicksal einer Beteiligung 643
1. Unternehmerische Tätigkeit 643
a) Unternehmerische und nichtunternehmerische Tätigkeit 644
b) Unternehmensvermögen 644

Inhalt

2. Nichtunternehmerische Tätigkeit mit einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung ... 645
a) Erwerber von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen ... 645
b) Veräußerung einer nichtunternehmerisch gehaltenen gesellschaftsrechtlichen Beteiligung ... 645
c) Erwerb von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen ... 646
3. Unternehmerische Tätigkeit des Erwerbers einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung ... 648
4. Einzelne unternehmerische Tätigkeiten ... 650
a) Erwerben von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen ... 650
b) Das Halten von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen im Unternehmensvermögen ... 651
c) Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen ... 651
5. Unternehmensbeteiligungen bei gemischter Tätigkeit ... 651
6. Geschäftsveräußerung durch Veräußerung einer Unternehmensbeteiligung ... 652
a) Veräußerung einer nichtunternehmerisch gehaltenen Unternehmensbeteiligung ... 652
b) Veräußerung einer unternehmerisch gehaltenen Unternehmensbeteiligung als Geschäftsveräußerung ... 653
7. Steuerbefreiung für Geschäfte mit gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen ... 654
8. Vorsteuerabzug von Eingangsleistungen im Zusammenhang mit gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen ... 655
9. Entsprechende Anwendung ... 658
III. Konzern und Umsatzsteuer ... 658
IV. Die Holding in der Umsatzsteuer ... 661
1. Grundlagen ... 661
a) Begriff ... 661
b) Arten von Holdingsgesellschaften und Unternehmereigenschaft ... 661
2. Vorsteuerabzug einer Holding ... 663
a) Voraussetzungen ... 663
b) Zusammenhang mit Ausgangsumsätzen ... 664
V. Die umsatzsteuerrechtliche Organschaft ... 665
1. Die besonderen Rechtsfolgen ... 665
2. Die Voraussetzungen ... 667
a) Die Beteiligten ... 667
b) Die Eingliederungsvoraussetzungen nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG ... 668
3. Organschaft nach Unionsrecht ... 671
a) Mehrwertsteuergruppe ... 671
b) Die unionsrechtlichen Vorgaben nach Art. 13 MwStRL in der Auslegung durch den EuGH ... 672
4. Die Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben ... 675
a) Die Beurteilung durch den V. Senat des BFH ... 675
b) Die Beurteilung durch den XI. Senat des BFH ... 677
c) Die Auffassung der Finanzverwaltung ... 678
d) Stellungnahmen in der Literatur ... 679
e) Kritische Würdigung der Entwicklung ... 679
5. Grenzüberschreitende Organschaft ... 680
a) Grundlagen ... 680
b) Organteile oder ihre Niederlassungen im Ausland ... 681
VI. Zusammenfassung ... 682

Inhalt

Teil II. Ausländische Konzerneinheiten 683

§ 6 Rechtsquellen und Normenhierarchie im internationalen Kontext 683

Vorbemerkung 684

A. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) 685
I. Funktion von DBA 686
II. Aufbau von DBA 687
III. Auslegung von DBA 691
1. Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge 692
2. Abkommensrechtliche Vorgaben für die Auslegung von DBA 693
a) Autonome Auslegung 694
b) Abkommensauslegung nach innerstaatlichem Recht gemäß Art. 3 Abs. 2 OECD-MA 695
3. Verfahren zur Auslegung von DBA 696
IV. Multilaterales Instrument 697
B. Europarechtliche Einwirkungen auf das Internationale Steuerrecht 698
I. Primärvertragliche Einwirkungen 699
1. Unionsrecht und Völkervertragsrecht 699
2. Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung 701
a) Keine Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Vermeidung juristischer Doppelbesteuerung aus den Grundfreiheiten 701
b) Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung aus den Grundfreiheiten 702
3. Bedeutung der Grundfreiheiten für das innerunionsrechtliche Internationale Steuerrecht 702
a) Bedeutung der Grundfreiheiten für die Ausgestaltung der beschränkten Steuerpflicht 703
b) Bedeutung der Grundfreiheiten für das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen 705
c) Rechtfertigung von Verstößen gegen Grundfreiheiten 709
4. Beihilfenrecht 712
II. Sekundäres Unionsrecht (Richtlinien) 713
1. Überblick 714
2. Einwirkungen des sekundären Unionsrechts auf DBA 718
III. Zuständigkeiten des Gerichtshofs und der Kommission der Europäischen Union 719
IV. Entwicklungslinien der EU-Steuerpolitik im Hinblick auf das Konzernsteuerrecht 720

§ 7 Besteuerung der ausländischen Aktivität 727

A. Beteiligung an ausländischen Kapitalgesellschaften 732
I. Rechtsform und Rechtstypenvergleich 732
1. Vorbemerkungen 732
2. Abgrenzungsregelungen 733
a) Zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung 734
b) Beschränkte Haftung 735
c) Freie Übertragbarkeit der Anteile 735
d) Gewinnzuteilung 735
e) Kapitalaufbringung 735
f) Unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft 735
g) Gewinnverteilung (unter Gesellschaftern) 736
h) Formale Gründungsvoraussetzungen 736
i) Sonstige Kriterien 736

Inhalt

3. Rechtsfolgen 736
a) Nationales Recht 736
b) Abkommensrecht 737
II. Besteuerung bei Begründung des Auslandsengagements 739
1. Bargründung 739
2. Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft 739
3. Erwerb von Dritten 741
a) „Asset deal“ versus „share deal“ 741
b) Due Diligence 742
c) Steuerklauseln 743
d) Ansässigkeit der Akquisitionsgesellschaft 744
III. Laufende Besteuerung 746
1. Besteuerung im Ausland 746
a) Besteuerung der Kapitalgesellschaft 746
b) Besteuerung der Gesellschafter 748
2. Besteuerung in Deutschland 749
a) Körperschaftsteuer/Einkommensteuer 749
b) Gewerbesteuer 755
c) Abkommensrecht 763
d) Hinzurechnungsbesteuerung 765
3. Exkurs: Ort der Geschäftsleitung 790
a) Relevanz 790
b) Begriffsbestimmung 791
c) Steuerliche Konsequenzen 793
IV. Besteuerung bei Desinvestition bzw. Liquidation 794
1. Grundlegende Alternativen der Beendigung 794
2. Liquidation (Unternehmensaufgabe) 795
a) Generelle Anmerkungen zur Liquidation von ausländischen Kapitalgesellschaften 795
b) Steuerfolgen im Ausland 796
c) Steuerfolgen im Inland 798
3. Desinvestition (Unternehmensveräußerung) 799
a) Steuerliche Planungsdeterminanten 799
b) „Share deal“ 800
c) „Asset deal“ 802
B. Investitionen in ausländische Betriebsstätten 804
I. Eingehen der Investition 804
1. Betriebsdefinition 804
2. Betriebsstättenbegriff 805
3. Unterbetriebsstätte 805
a) Unterbetriebsstätte, die die Tatbestandsvoraussetzung einer Betriebsstätte erfüllt 805
b) Unterbetriebsstätte, die die Tatbestandsvoraussetzungen einer Betriebsstätte nicht erfüllt 806
4. Verteilung der Besteuerungsrechte unter den Staaten 807
a) Fremdvergleich-Veranlassungsprinzip 807
b) Fremdvergleich-Veranlassungsprinzip unter dem „Authorized OECD-Approach“ (AOA) 808
5. Gründungsaufwand einer ausländischen Betriebsstätte 809
a) Problemstellung 809
b) Veranlassungsprinzip versus Betriebsstättenzuordnung 810
6. Überführung von Wirtschaftsgütern in eine neu gegründete Betriebsstätte 812
a) Innentransaktionen 812

Inhalt

b) Entstrickung nach dem SEStEG ... 813
c) Speziell immaterielle Wirtschaftsgüter ... 814
d) Dienstleistungen und Nutzungsüberlassungen ... 815
II. Laufende Besteuerung ... 816
1. Ohne DBA ... 816
a) Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung ... 816
b) Zweistufige Gewinnermittlung ... 819
c) Gedanklicher Ansatz von Korrekturvorschriften ... 819
d) Zuordnungsgrundsätze ... 820
2. Mit DBA – Unterschiede ... 826
a) Unterschiedliche Betriebsstättenbegriffe ... 826
b) Fiktive Selbstständigkeit der Betriebsstätte ... 827
c) Keine Self-executing-Wirkung der DBA ... 828
d) Keine Attraktivkraft der Betriebsstätte ... 829
e) Dealing-at-arm's-length ... 829
f) Tatsächliche Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte ... 830
g) Aktivitätsklauseln ... 831
h) § 20 Abs. 2 AStG ... 831
i) Rückfallklauseln ... 832
j) Vermögensmäßige Zuordnung ... 832
III. Funktionsverlagerung ... 833
1. Begriff ... 833
2. Besteuerungsfolgen einer Funktionsverlagerung ... 834
a) Allgemeines ... 834
b) Betriebsstättengewinnermittlung nach Funktionsverlagerung dem Grunde nach ... 835
3. Geschäftsleitungsbetriebsstätte ... 836
a) Allgemeines ... 836
b) Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen ... 837
c) Haupttätigkeit ... 838
d) Kontroll- und Koordinierungsstellen ... 838
e) Gewinnlose Geschäftsleitungsbetriebsstätte ... 839
4. Vertreterbetriebsstätte ... 839
a) Allgemeines ... 839
b) Vermögenszuordnung ... 840
c) Einkünfteabgrenzung ... 840
5. Bauausführungen und Montagen ... 842
a) Allgemeines ... 842
b) Leistungsverflechtung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ... 843
c) Einkünfteabgrenzung ... 843
d) Zuordnung von Erträgen ... 843
e) Zuordnung von Aufwendungen ... 844
f) Vorgehensweise der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze ... 844
g) Liefergewinne ... 845
h) Behandlung vorbereitender Aufwendungen ... 845
i) Anwendung der AOA Grundsätze ... 846
6. Personengesellschaft ... 847
a) Allgemeines ... 847
b) Inländische oder ausländische Personengesellschaft ... 849
c) Gewerblich tätige Personengesellschaften ... 850
d) Sondervergütungen ... 851
e) Auslandsbezüge einer Personengesellschaft ... 852
C. Investitionen in ausländische Personengesellschaften ... 853
I. Grundzüge der Besteuerung ... 853

Inhalt

1. Besteuerung in Deutschland 853
a) Geltung der allgemeinen ertragsteuerlichen Vorschriften 853
b) Gewerbesteuer 854
c) Doppelbesteuerungsabkommen 857
2. Besteuerungsprinzipien im Ausland 857
3. Abkommensberechtigung 859
II. Besteuerung der laufenden Einkünfte 859
1. Nicht-DBA-Ausland – Anrechnung 859
2. DBA-Ausland – Freistellung 860
a) Unternehmensgewinne 861
b) Umfang der Freistellung – Betriebsstättenvorbehalt 862
3. DBA-Ausland – Übergang zur Anrechnungsmethode 864
a) Aktivitätsklauseln 864
b) Subject-to-tax-Klauseln 864
c) Übergang zur Anrechnungsmethode nach § 20 Abs. 2 AStG 865
d) Übergang zur Anrechnungsmethode nach § 50d Abs. 9 EStG 866
4. Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben 867
5. Verluste der ausländischen Personengesellschaft 870
a) Nicht-DBA-Staat bzw. DBA mit Anrechnungsmethode 870
b) DBA mit Freistellungsmethode 871
III. Besteuerung bei Veräußerung 872
1. Veräußerung in Outbound-Fällen 872
a) Folgen bei Anwendung der Anrechnungsmethode 872
b) Folgen bei Anwendung der Freistellungsmethode 872
2. Veräußerung in Inbound-Fällen 873
IV. Hinzurechnungsbesteuerung 873
1. Beteiligung der Zwischengesellschaft an einer Mitunternehmerschaft .. 873
a) Mitunternehmereinkünfte der Zwischengesellschaft 873
b) Gewinnermittlungswahlrecht (§ 10 Abs. 3 S. 3 AStG) 874
c) Niedrigbesteuerung (§ 8 Abs. 3 AStG) 874
d) Entsprechende Anwendung deutscher Einkünfteermittlungsvorschriften 874
e) Sonderbetriebsvermögen und Hinzurechnungsbesteuerung 874
2. Beteiligung an einer steuerlich nicht existenten Personengesellschaft ... 875
3. Änderung der Qualifikation der nachgeschalteten Gesellschaft aufgrund einer Änderung ihres Gesellschaftsvertrags 876
a) Personengesellschaft wird zur Kapitalgesellschaft 876
b) Kapitalgesellschaft wird zur Personengesellschaft 876
4. Anteile an der Zwischengesellschaft im Gesellschaftsvermögen einer ausländischen Mitunternehmerschaft 876

§ 8 Konzernstruktur und Umstrukturierung 879
A. Internationale Konzernstruktur und Rechtsformwahl 883
I. Einordnung und Rechtswirkung des ausländischen Rechtsträgers 883
Grundsatzentscheidung: Betriebsstätte, Personengesellschaft oder Tochterkapitalgesellschaft 883
a) Haftung 885
b) Subventionen/Vergünstigungen 885
c) Image/Außenwirkung 885
II. Kapitalgesellschaftskonzern 886
III. Betriebsstättenkonzern 893
IV. Personengesellschaftskonzern 901
B. Entstrickung 905
I. Allgemeines 905

Inhalt

II. Die allgemeinen Entstrickungsvorschriften des § 4 Abs. 1 S. 3 f. EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG ... 907
1. Historische Entwicklung ... 907
2. Allgemeines ... 910
3. Verhältnis der allgemeinen Entstrickungsvorschriften zum AOA ... 911
4. Steuerstundung durch Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG 912
5. Verstrickung nach § 4 Abs. 1 S. 8 Hs. 2 EStG ... 914
6. Anwendungsfälle ... 914
a) Überführung eines Wirtschaftsguts vom inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte ... 914
b) Überführung eines Wirtschaftsguts zwischen ausländischen Betriebsstätten eines unbeschränkt Steuerpflichtigen ... 922
c) Überführung aus einer inländischen Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen in eine ausländische Betriebsstätte ... 926
d) Entstrickung ohne dem Steuerpflichtigen zurechenbare Handlung ... 928
7. Nutzungsentstrickung ... 930
8. Unionsrecht ... 931
C. Besteuerung von Holdinggesellschaften ... 933
I. Steuerwirkungen der Errichtung von Holdinggesellschaften ... 933
II. Rechtsformwahl bei Holdinggesellschaften ... 937
1. Kapitalgesellschafts-Holding ... 938
2. Personengesellschafts-Holding ... 939
3. Betriebsstätten-Holding ... 942
4. Europäische Aktiengesellschaft (SE)-Holding ... 946
III. Anforderungen an einen idealtypischen Holdingstandort ... 947
IV. Rahmenbedingungen der Holdingbesteuerung in Deutschland ... 948
1. Beteiligungsertragsbefreiung ... 952
2. Veräußerungsgewinnbefreiung ... 955
3. Abzugsbeschränkungen und Abzugsverbote ... 957
a) Laufender Aufwand ... 959
b) Aperiodischer Aufwand ... 964
4. Anti-Missbrauchsbestimmungen ... 968
a) Ort der Geschäftsleitung ... 968
b) Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG ... 969
c) Hinzurechnungsbesteuerung (CFC) ... 974
d) Allgemeine Missbrauchsregelung des § 42 AO ... 985
e) Weitere Missbrauchsregelungen ... 986
5. National begrenzte Organschaft ... 987
6. Sonderproblem: Verlust des Vorsteuerabzugs ... 1004
V. Position des Holdingstandorts Deutschland im Ländervergleich ... 1006
D. Grenzüberschreitende Verlagerung von Aktivitäten ... 1010
I. Auslöser von Funktionsverlagerungen ... 1010
II. Steuerliche Relevanz von Funktionsverlagerungen ... 1011
1. Abschirmwirkung ausländischer Unternehmenseinheiten ... 1012
2. Regelungen zur Einkunftsabgrenzung im deutschen Steuerrecht ... 1013
3. Laufende konzerninterne Liefer- und Leistungsbeziehungen ... 1014
4. Verlagerungsvorgang ... 1015
a) Fremdvergleichsmaßstab ... 1015
b) Bereits vor dem VZ 2008 bestehende Realisierungstatbestände ... 1015
c) Die Entscheidung des Gesetzgebers ... 1016
III. Besteuerung von Funktionsverlagerungen ... 1017
1. Besteuerung von Funktionsverlagerungen dem Grunde nach ... 1017
a) Tatbestandsmerkmale ... 1017

Inhalt

b) Zusammenfassung mehrerer Einzelakte innerhalb von 5 Jahren 1020
c) Negativabgrenzungen 1021
d) Im Zweifelsfall Nutzungsüberlassung 1024
e) EU-Widrigkeit 1025
2. Besteuerung von Funktionsverlagerungen der Höhe nach 1025
a) Kenntnis der Gegenseite (§ 1 Abs. 1 S. 3 AStG) 1025
b) Hypothetischer Fremdvergleich (§ 1 Abs. 3 S. 9 i. V. m. S. 5 AStG und § 2 Abs. 1 FVerlV) 1026
c) Transferpaket (§ 1 Abs. 3 S. 9 AStG, § 1 Abs. 3 FVerlV) 1026
d) Ermittlung des Einigungsbereichs für den Wert des Transferpakets (§ 1 Abs. 3 Satz 6 AStG, § 7 FVerlV) 1027
e) Preisfestsetzung im Einigungsbereich (§ 1 Abs. 3 Satz 7 AStG) 1030
f) Bewertung der verlagerten Funktion 1030
3. Preisanpassungsklausel 1034
IV. Verhältnis zu anderen Entschädigungsansprüchen 1034
1. Zivilrechtliche Entschädigungsansprüche 1034
a) Vertragliche Entschädigungsansprüche 1034
b) Gesetzliche Treuepflichten 1035
c) Handelsrechtlicher Ausgleichsanspruch 1035
2. Verhältnis des Steuerrechts zur zivilrechtlichen Beurteilung 1036
V. Formen der Funktionsverlagerung 1038
1. Erscheinungsformen 1038
a) Übertragung von Funktionen 1038
b) Überlassung von Funktionen 1038
c) Abschmelzung und Aufstockung von Funktionen 1039
2. Abgrenzung zu organisationsrechtlichen Maßnahmen 1040
VI. Verlagerung von Vertriebsfunktionen 1041
1. Übertragung von Absatzmärkten auf Eigenhändler 1042
a) Steuerpflichtige Funktionsverlagerung 1042
b) Unter fremden Dritten nicht entgeltpflichtige Vorgänge 1042
c) Analoge Anwendung von § 89b HGB 1044
2. Überlassung von Absatzmärkten 1044
a) Behandlung als Funktionsverlagerung 1044
b) Ausnahme für Routineunternehmen? 1045
c) Option zur Nutzungsüberlassung 1046
3. Abschmelzen von Vertriebsfunktionen 1046
VII. Verlagerung von Produktionsfunktionen 1047
1. Übertragung auf einen Eigenproduzenten 1048
2. Überlassung an einen Auftrags- oder Lohnfertiger 1049
3. Abschmelzen eines Eigenproduzenten zu einem Auftrags- oder Lohnfertiger 1051
4. Weitere wichtige Einzelfragen 1052
a) Auslaufen und Kündigung von Produktionsverträgen 1052
b) Standortvorteile der ausländischen Produktionsgesellschaft 1053
c) Schließungs- und Stilllegungskosten 1054
d) Übertragung einer Verlustproduktion 1055
VIII. Verlagerung weiterer Funktionen 1055
1. Verlagerung der Forschungs- und Entwicklungsfunktion 1056
2. Verlagerung der Beschaffungsfunktion 1057
3. Verlagerung von Konzerndienstleistungen 1058
4. Verlagerung der Finanzierungsfunktion 1060
IX. Vermeidung des Missbrauchstatbestandes nach § 42 AO bei Funktionsverlagerungen 1063
X. Hinzurechnungsbesteuerung 1065

Inhalt

XI. Dokumentation von Funktionsverlagerungen 1066
1. Gesetzliche Regelungen 1066
2. Inhalt der Dokumentation 1066
XII. Schlussbemerkungen und Ausblick 1067
E. Grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen 1068
I. Grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen im Zivilrecht 1068
1. UmwG und europarechtliche Grundfreiheiten 1068
2. §§ 122a ff. UmwG 1070
3. Mit der SE verbundene Umwandlungsmöglichkeiten 1070
4. Ersatzkonstruktionen für grenzüberschreitende Umwandlungen 1071
5. Ausländische Umwandlungen 1072
II. Grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen im Steuerrecht ... 1072
1. Grundprinzipien 1072
2. Vom Anwendungsbereich des UmwStG erfasste europäische Umwandlungen 1073
a) Umwandlung von Kapitalgesellschaften 1073
b) Einbringungen 1082
3. Nicht vom Anwendungsbereich des UmwStG erfasste europäische Umwandlungen sowie grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen mit Drittstaatenbezug 1089
a) Umwandlungen von Kapitalgesellschaften 1089
b) Einbringungen 1092
4. Umwandlungen in der Hinzurechnungsbesteuerung 1092

§ 9 Grenzüberschreitender Einsatz von Mitarbeitern im Konzern 1095
A. Einführung 1096
B. Steuerliche Auswirkungen eines Auslandseinsatzes 1097
I. Einsatz in Nicht-DBA-Staaten/Methodik der Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit bei Auslandsbezug nach deutschem Recht 1097
1. Outbound Entsendung/Ausland Tätigkeitsstaat 1097
2. Inbound Entsendung/Deutschland Tätigkeitsstaat 1098
II. Einsatz in DBA-Staaten/Methodik des Art. 15 OECD-MA 1099
1. Einzelne Tatbestandsmerkmale des Art. 15 OECD-MA 1100
a) Vergütungen aus unselbständiger Arbeit 1100
b) Tätigkeitsort 1100
c) Die 183 Tage-Regel 1100
d) Kostentragung durch einen Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat 1101
e) Kostentragung durch eine Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat 1102
2. Outbound Entsendung/Ausland Tätigkeitsstaat 1102
a) Zuordnung des Besteuerungsrechtes 1102
b) Vermeidung der Doppelbesteuerung in Deutschland 1103
3. Inbound Entsendung/Deutschland Tätigkeitsstaat 1105
a) Zuordnung des Besteuerungsrechtes 1105
b) Vermeidung der Doppelbesteuerung in Deutschland 1106
4. Vergütungskomponenten mit Inlands- und Auslandsbezug 1106
a) Boni und Tantiemen 1106
b) Aktienbasierte Vergütung 1107
c) Gewährung von Anteilen an europäischen AIF im Sinne des Kapitalanlagegesetzes 1111
d) Aufgeschoben gewährte Vergütung 1111
e) Pensionen und Ruhegehälter 1112
f) Abfindungen 1113

Inhalt

C. Steuerliche Auswirkungen von Auslandseinsätzen 1114
I. Steuerliche Abzugsfähigkeit der Mitarbeitervergütung 1114
II. Gefahr der Betriebsstättenbegründung durch Mitarbeiterentsendung 1116
III. Gefahr der Lohnsteuerhaftung 1117
D. Möglichkeiten des Konzerns zur Reduzierung 1117
I. Ausnutzung des internationalen Steuersatzgefälles 1118
1. Direkte Teilhabe an Individualsteuervorteilen im Wege der Abschöpfung durch Verwendung von Steuerausgleichsklauseln 1118
2. Indirekte Teilhabe an Individualsteuervorteilen durch Verwendung eines zweiten Arbeitsvertrages (dual contracts/salary split) 1119
II. Steuerlich begünstige Gewährung von Zusatzleistungen/Inanspruchnahme von Steuervorteilen für Entsandte 1120
III. Planung von Beginn und Ende der Entsendung 1121
VI. Zusammenfassung 1121

Teil III. Steuerpolitik 1123

§ 10 Finanzströme 1123
A. Konzernfinanzierung 1125
I. Konzernfinanzierung – begriffliche Abgrenzung 1125
II. Die Konzernfinanzierung im Spannungsverhältnis von Betriebswirtschaft und Steuereffizienz 1126
III. Außenfinanzierung des Konzerns 1128
1. Emission von Eigenkapital 1128
2. Aufnahme von Fremdkapital am Kapitalmarkt 1128
IV. Konzerninterne Finanzierung 1132
1. Steuerplanerische Grundüberlegungen 1132
2. Der Einfluss der Rechtsform auf die Besteuerung der Konzernfinanzierung 1134
a) Kapitalgesellschaft 1134
b) Personengesellschaft 1140
c) Betriebsstätte 1148
3. Konzernfinanzierungsgesellschaften 1159
a) Arten von Konzernfinanzierungsgesellschaften 1159
b) Hinzurechnungsbesteuerung 1160
c) Gewerbesteuerliche Besonderheiten 1161
V. Konzernfinanzierung in der Krise 1162
1. Arten der Sanierung 1162
2. Senkung Zinslast 1162
3. Forderungsverzicht 1163
4. Befreiende Schuldübernahme 1164
5. Tilgung durch Bareinlage 1165
B. Hybride Finanzierungsformen 1165
I. Merkmale und Erscheinungsformen hybrider Finanzinstrumente 1166
II. Die Grenzziehung zwischen Eigen- und Fremdkapital 1167
1. Die deutschen Bilanzierungsgrundsätze 1167
2. Die internationalen Bilanzierungsgrundsätze 1168
3. Die Rating-Agenturen 1169
4. Aufsichtsrechtliche Rahmenbedingungen 1170
5. Die steuerliche Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital 1171
III. Stille Beteiligungen 1172
IV. Genussrechte 1174
1. Struktur von Genussrechten 1174
2. Bilanzielle Erfassung von Genussrechtskapital 1175

Inhalt

3. Steuerliche Erfassung von Genussrechtskapital 1175
4. Außensteuerliche Erfassung von Genussrechten 1177
V. Hybrid-Anleihen *(Perpetuals)* 1179
1. Erscheinungsformen und Motive zur Ausgabe von *Perpetuals* 1179
2. Bilanzielle Erfassung 1180
3. Steuerliche Erfassung 1181
VI. Kündbare Vorzugsaktien *(Redeemable Preference Shares)* 1182
1. Erscheinungsformen und Motive zur Ausgabe von *Preference Shares* 1182
2. Bilanzielle Erfassung 1183
3. Die Anteilseignerbesteuerung 1184
4. Außensteuergesetz 1185
VII. Pflichtwandelanleihen *(Mandatory Convertibles)* 1186
1. Erscheinungsformen und Zielsetzung 1186
2. Bilanzielle Erfassung 1186
3. Steuerliche Erfassung 1187
VIII. Bedingtes Eigenkapital *(Contingent Capital)* 1189
1. Erscheinungsformen und Zielsetzung 1189
2. Aufsichtsrechtliche Rahmenbedingungen 1190
3. Bilanzielle Erfassung 1191
4. Steuerliche Erfassung 1191
C. Ausschüttungspolitik im Konzern 1193
I. Grundlagen einer Ausschüttungspolitik 1193
1. Begriff der „Ausschüttungspolitik“ 1193
2. Betriebswirtschaftliche Grundlagen 1196
a) Dividende als Kapitalmarktinformation 1196
b) Spannungsverhältnis Anteilseigner – Management 1198
c) Finanzierungsaspekte 1199
3. Rechtliche Grundlagen (AktG und GmbHG) 1199
a) Rücklagenbildung und Ausschüttungsverhalten 1199
b) Rücklagenauflösung und Ausschüttungsverhalten: Beachtung gesetzlicher Ausschüttungsgrenzen und -sperren 1202
c) Konzernergebnis als Ausschüttungsmaßstab? 1204
4. Steuerliche Grundlagen 1205
a) Aktuelle Grundszenarien steuerlicher Ausschüttungspolitik 1205
b) Kapitalertragsteuer für Ausschüttungen 1209
c) Ausschüttungspolitik nach der Unternehmensteuerreform 2008 1210
II. Ausgewählte Instrumente steuerlicher Ausschüttungspolitik 1211
1. Schütt-aus-Hol-zurück-Verfahren, Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren 1211
2. Disparitätische Gewinnausschüttungen, insbesondere Tracking Stock-Strukturen 1213
3. Phasengleiche Ergebnisvereinnahmung, Möglichkeit von Vorabausschüttungen 1215
4. Zielgerichtete verdeckte Gewinnausschüttungen 1218
5. Nachträgliche Gewinnausschüttungen und Bilanzänderung 1221
6. Ausschüttung versus Beteiligungsveräußerung 1222
III. Ausschüttungspolitik im seit 2001 geltenden klassischen Körperschaftsteuersystem 1223
1. „Ausschüttungsresistenz“ des klassischen Körperschaftsteuersystems, aber Nachbelastung durch Halbeinkünftebesteuerung 1223
2. „Lock-in-Effekt“ des klassischen Körperschaftsteuersystems? Schaffung von Ausschüttungssurrogaten 1225
3. Ballooning-Konzept zum Steueraufschub: Veräußerung statt Ausschüttung? 1226

Inhalt

IV. Ausschüttungspolitik in der Übergangsphase vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren ... 1227
1. Typisierte Leitlinien einer steueroptimierten Ausschüttungsstrategie und ihr Bedeutungsverlust durch das SEStEG v. 7.12.2006 ... 1227
a) Mehrjähriger „gestufter Übergang" zum klassischen Körperschaftsteuersystem ... 1228
b) Leitlinien zum Ausschüttungsverhalten für 2001 bis zum Moratoriumsbeginn 2003 (vor StVergAbG) ... 1229
c) Ausschüttungspolitik während der Moratoriumszeit (2003–2005) und danach ... 1230
d) „Faustformeln" einer steueroptimierten Ausschüttungspolitik für Konzerne und Mittelstand ... 1231
2. Ausschüttungsbezogene Rechts- und Gestaltungsfragen während der Übergangsphase ... 1232
a) Die „EK 45-Umgliederungsfalle" und die körperschaftsteuerlichen Umgliederungsvorschriften ... 1232
b) Verfassungsmäßigkeit des Körperschaftsteuermoratoriums ... 1234
c) Berücksichtigung körperschaftsteuerlicher Nachbelastungsklauseln bis Dezember 2006 ... 1235
V. Zusammenfassung ... 1237

§ 11 Wertrealisierung von betrieblichen Verlusten ... 1239

A. Grundlagen ... 1242
I. Überblick ... 1242
II. Betriebliche Verluste ... 1243
III. Verfassungsrechtliche Grundlagen der Verlustverrechnung ... 1244
1. Objektives Nettoprinzip ... 1244
2. Periodizitätsprinzip ... 1245
3. Verlustnutzung in der Zeit ... 1246
a) Verlustrücktrag ... 1246
b) Verlustvortrag und Mindestbesteuerung ... 1247
4. Sonstige Verlustverrechnungsbeschränkungen ... 1251
a) Quellenbezogene Verlustverrechnungskreise ... 1251
b) Durchbrechung des Trennungsprinzips ... 1252
IV. EU-Recht ... 1255
1. Grundlagen ... 1255
2. Abgrenzung Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit ... 1256
3. Verlustverrechnung über die EU-Grenzen ... 1257
a) „Finale" Betriebsstättenverluste ... 1257
b) Interpersonelle Verlustverrechnung über die Grenze ... 1260
c) Ausblick ... 1261
V. Reformbedarf ... 1262
B. Verlustverrechnung ... 1264
I. Grundlagen ... 1264
1. Verlustausgleich ... 1264
a) Einkommen- und Körperschaftsteuer ... 1264
b) Gewerbesteuer ... 1265
2. Verlustabzug ... 1266
a) Verlustrücktrag ... 1266
b) Verlustvortrag (Mindestbesteuerung) ... 1267
c) Verfahrensrecht ... 1268
3. Verlustverrechnung bei Spartenbetrieben ... 1269
4. Verlustverrechnung bei beschränkt Steuerpflichtigen ... 1269

Inhalt

II. Verlustverrechnungsbeschränkungen 1270
1. Verluste mit Auslandsbezug 1270
a) Abkommensbefreite Auslandsverluste 1271
b) Nicht abkommensbefreite Auslandsverluste 1272
c) Verluste aus Zwischengesellschaften 1274
d) Ausländische Familienstiftungen 1274
2. Verluste aus Termingeschäften 1275
a) Begriff des Termingeschäfts 1275
b) Absicherung betrieblicher Risiken 1276
c) Aktiengeschäfte 1277
d) Rechtsfolge 1278
3. Verluste bei beschränkter Haftung 1279
a) Das steuerliche Kapitalkonto 1279
b) Haftungserweiterung 1280
c) Verrechnungsbeschränkung 1280
d) Nachträgliche Einlagen 1281
e) Einlagenminderung und Haftungsminderung 1281
f) Erweiterter Anwendungsbereich 1282
4. Steuerstundungsmodelle 1282
a) Modellhafte Gestaltung 1283
b) Schädliche Verlustquote 1283
c) Besondere Steuerstundungsmodelle 1283
d) Einkunftsquellenbezogene Verlustverrechnung 1284
e) Veranlagungsverfahren 1285
III. Interpersonelle Verlustzurechnung 1285
1. Organschaft 1286
a) Voraussetzung 1286
b) Verlustzurechnung 1286
c) Doppelte Verlustnutzung 1288
2. Innengesellschaften 1289
3. Verluste auf Anteilseignerebene 1290
C. Verlustuntergang 1291
I. Individualbesteuerung und Unternehmeridentität 1291
1. Individualbesteuerung 1291
2. Unternehmeridentität und GewSt 1291
II. Anteilsübertragung bei Körperschaften (§ 8c KStG) 1292
1. Schädlicher Beteiligungserwerb 1293
a) Anteilsrechte 1293
b) Erwerbstatbestände 1294
c) Erwerberkreis 1295
d) Erwerbszeitraum 1296
e) Konzernklausel 1296
2. Verlustuntergang 1297
a) Verlustrücktrag 1298
b) Unterjähriger schädlicher Beteiligungserwerb 1298
c) Stille-Reserven-Klausel 1300
d) Sanierungsklausel 1301
3. Fortführungsgebundener Verlustvortrag 1302
a) Begriff des fortgeführten Geschäftsbetriebs 1303
b) Antrag und Rechtsfolge 1304
c) Ausschlussgründe („schädliche Ereignisse“) 1304
d) Wesentliche Entscheidungsparameter 1305
III. Umwandlung und Einbringung 1306
1. Umwandlung 1306

Inhalt

a) Verschmelzung, Aufspaltung und Formwechsel 1306
b) Abspaltung 1307
2. Einbringung 1307
a) Einbringung in Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft 1307
b) Anteilstausch 1308
c) Einbringung in Personengesellschaft 1308
3. Verlustnutzung und Rückwirkungszeitraum 1308
a) Anwendungsbereich und Rückwirkungszeitraum 1308
b) Beschränkung der Verlustnutzung beim übertragenden Rechtsträger 1309
c) Beschränkung der Verlustnutzung beim übernehmenden Rechtsträger 1310
D. Verlustnutzung 1311
I. Unternehmensstruktur 1313
1. Einheitsunternehmen 1313
2. Unternehmensverbund 1314
a) Beteiligung an Personengesellschaften 1314
b) Beteiligung an Körperschaften 1317
3. Auslandseinheiten 1319
a) Betriebsstätten 1319
b) Personengesellschaften 1321
c) Körperschaften 1322
II. Verlusteffizientes Timing von Erträgen und Aufwendungen 1324
1. Steuerbarwert 1324
2. Steuerliche Wahlrechte 1325
a) Teilwertabschreibungen 1326
b) Rückstellungen 1326
c) Rücklagen und Ausgleichsposten 1327
d) Umstellung Wirtschaftsjahr 1327
e) Umstellung der Gewinnermittlungsart 1327
3. Realisierung stiller Reserven und Lasten 1327
a) Veräußerung und Umwandlung 1328
b) Auflösung von Bewertungseinheiten 1328
c) Teilgewinnrealisation 1328
d) Entnahmen und Antragsversteuerung 1328
III. Verlagerung von Einkunftsquellen 1329
1. Steuerneutrale Übertagung von Einkunftsquellen 1329
a) Organschaft 1329
b) Umwandlung 1329
c) Nutzungseinlagen 1330
d) Betriebsüberlassung und Betriebspacht 1331
2. Leistungsverrechnung 1331
3. Gewinnabhängige Finanzierungsverhältnisse 1331
IV. Veräußerung und Strukturmaßnahmen 1332
1. Akquisition von Verlust-Körperschaften 1333
a) Vermeidung schädlicher Beteiligungserwerbe 1333
b) Ausgliederung von Geschäftsbetrieb in Tochtergesellschaft 1334
c) Verlustkompensation vor dem Übertragungsstichtag 1335
2. Umwandlung von Verlustgesellschaften 1336
V. Verlustnutzung und Gestaltungsmissbrauch 1337

§ 12 Konzernsteuerquote – Die Ertragsteuerbelastung in der Wahrnehmung durch die Kapitalmärkte 1339
A. Konzernsteuerquote und Kapitalmarkt 1340
I. Einführung 1340

Inhalt

II. Definition und grundlegende rechnerische Zusammenhänge 1341
III. Bedeutung latenter Steuern für die Konzernsteuerquote 1346
B. Latente Steuern n. untersch. Rechnungslegungsstandards 1348
I. Latente Steuern im Jahresabschluss nach HGB 1348
1. Permanente und zeitliche Differenzen im HGB 1349
a) Permanente Differenzen im HGB 1349
b) Zeitliche Differenzen im HGB 1350
c) Zusammenfassung im Schaubild 1351
2. Konzernabschluss nach HGB 1351
3. Deutscher Rechnungslegungsstandard 18 (DRS 18) 1352
a) Grundkonzeption des DRS 18 1352
b) Ansatz aktiver latenter Steuern 1353
c) Latente Steuern auf Verlustvorträge und Steuergutschriften/ Zinsvorträge 1353
d) Bewertung, Ausweis und Inkrafttreten 1354
II. Latente Steuern nach IFRS 1355
1. Konzept der latenten Steuern im IFRS-Abschluss 1355
2. Steuerabgrenzungen nach IFRS 1356
3. Aktive und passive latente Steuern nach IFRS 1357
4. Ansatzverbote für latente Steuern 1358
5. Aktive latente Steuern für steuerliche Verlustvorträge und Steuergutschriften 1359
6. Steuersatz und Bewertung 1359
7. Saldierung latenter Steuern 1360
8. Besonderheiten bei Unternehmenszusammenschlüssen und Beteiligungen an Tochterunternehmen und assoziierten Unternehmen 1360
a) Unternehmenszusammenschlüsse 1360
b) Beteiligungen an Tochterunternehmen und assoziierten Unternehmen sowie Anteile an Joint Ventures 1361
9. Angabepflichten im Anhang 1361
III. Latente Steuern im US-GAAP-Abschluss 1362
1. Gemeinsamkeiten mit IFRS 1362
2. Unterschiede zu IFRS 1362
a) Latente Steuern aus Verlustvorträgen 1362
b) Bewertung nach US-GAAP 1362
c) Saldierung latenter Steuern 1363
IV. Zusammenfassung der Konzepte anhand verschiedener Kriterien 1363
C. Konzernsteuerquote in der Praxis 1364
I. Management der Konzernsteuerquote 1364
II. Reconciliation 1367
1. Vorschriften zur Reconciliation nach IFRS/US-GAAP 1367
2. Ziele der Tax Reconciliation 1368
3. Typische Überleitungspositionen 1369
III. Benchmarking 1370
1. Vergleichsgruppe 1370
2. Kenntlichmachung von Einflussfaktoren 1371
3. Identifizierung von nicht wiederkehrenden Sondereinflüssen 1373
4. Synoptische Darstellung 1373
5. Analyse der sonstigen steuerrelevanten Informationen 1375
6. Vergleich der Einflussgrößen über mehrere Bilanzstichtage 1376
IV. Kommunikation über Steuern 1376

Stichwortverzeichnis 1379