



Gestaltungen zur Verlustverwertung im Konzern

Ersatzlösungen zur
ertragsteuerlichen Organschaft

von

Dipl.-Kfm. Dr. Michael Reitsam
Steuerberater



ERICH SCHMIDT VERLAG





Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
dnb.ddb.de abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie unter

[ESV.info/3 503 09751 1](http://ESV.info/3_503_09751_1)

Zugl.: Freiburg, Univ., Diss., 2006 u. d. T.
Ausgewählte Gestaltungen zur Verlustverwertung im Konzern –
Eine systematische Gestaltungssuche
nach Ersatzlösungen zur ertragsteuerlichen Organschaft



ISSN 1860-0484

ISBN-13: 978 3 503 09751 7

ISBN-10: 3 503 09751 1

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2006
www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Bibliothek
und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit
und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Druck und Bindung: Difo-Druck, Bamberg

Geleitwort

Das deutsche Steuerrecht kennt kein eigenständiges Konzernsteuerrecht. Im Kapitalgesellschaftskonzern führt die Anknüpfung der Besteuerung an die rechtliche Selbständigkeit der Konzerngesellschaften u.a. dazu, dass eine interpersonelle Verlustverrechnung zwischen Gesellschaften eines Konzerns grundsätzlich nicht möglich ist (Verlustblockade). Darüber hinaus wird auch die intrapersonelle Verlustverrechnung auf Ebene der verlustverursachenden Konzerngesellschaft durch den Gesetzgeber mehr und mehr beschränkt. Während der Verlustrücktrag bereits bisher nur sehr rudimentär ausgeprägt war, wurde mit Wirkung zum 1.1.2004 auch der Verlustvortrag durch die sog. Mindestbesteuerung erheblich beschränkt. Das geflügelte Wort von den Verlusten als den Stiefkindern des Steuerrechts, das Wolfgang Ritter bereits im Jahre 1978 geprägt hat, gilt heute mehr denn je. Verlustblockade und Mindestbesteuerung bewirken jedenfalls eine wirtschaftliche Entwertung von Verlusten durch Verrechnungsaufschub, im Extrem führen sie zum Untergang von Verlusten.

Vordergründig bildet die ertragsteuerliche Organschaft *den* Königsweg aus dem Dilemma der unter betriebswirtschaftlichen Aspekten häufig geforderten rechtlichen Verselbständigung von wirtschaftlichen Teilaktivitäten und der daraus resultierenden Verlustblockade. Trotz ihrer grundsätzlichen Befähigung zur phasengleichen interpersonellen Verlustverrechnung stellt die Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft – insbesondere aufgrund der mit dem zwingend erforderlichen Gewinnabführungsvertrag einhergehenden betriebswirtschaftlichen und haftungsrechtlichen Nachteile – dagegen in der Konzernpraxis die Ausnahme dar.

Vor diesem Hintergrund thematisiert die vorliegende Arbeit von Herrn Reitsam umfassend und systematisch Ersatzlösungen für die ertragsteuerliche Organschaft zur Verlustverwertung im Konzern aus Sicht der Steuergestaltungsberatung. Die hohe praktische Relevanz von Gestaltungen zur zeitnahen Verlustverwertung, zeigt sich bereits am geschätzten, derzeit in Deutschland vorhandenen Verlustvolumen. Das Bundesministerium der Finanzen geht von einem in 2004 bestehenden Verlustverrechnungspotential von über € 250 Milliarden aus.

Michael Reitsam entwickelt in seiner Arbeit, die von der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Albert-Ludwigs-Universität, Freiburg i.Br., als Dissertation angenommen wurde, zunächst ein allgemeingültiges Modell zur Steuerplanung mit Verlustverwertungsgestaltungen, das zur Identifizierung, Analyse und Bewertung weiterer Gestaltungen genutzt werden kann. Die dogmatische und praktische Tragfähigkeit des Modells wird anhand ausgewählter, äußerst unterschiedlich wirkender Gestaltungen verifiziert. Die ausführliche Analyse

dieser Gestaltungen liefert steuerplanerische Entscheidungshilfen für deren konkreten Einsatz im Kapitalgesellschaftskonzern.

Dem Verfasser gelingt es, die äußerst vielfältige und teilweise komplexe Materie klar und prägnant darzustellen, ohne sich dabei – trotz der Vielzahl der behandelten Einzelfragen – in Details zu verlieren. Die Untersuchung zeichnet sich nicht nur durch eine klare Struktur und Diktion, sondern auch durch die vorbildliche Auswertung von nahezu 370 Literaturquellen und etwa 140 Gerichts- und Verwaltungsentscheidungen aus. Sie bietet damit neben der grundsätzlichen Auseinandersetzung mit der Thematik der Verlustverwertung im Konzern eine Vielzahl weiterer Detailinformationen und kann daher sowohl dem Wissenschaftler als auch dem mit Konzernsteuerfragen befassten Praktiker uneingeschränkt empfohlen werden.

Freiburg, im Januar 2006

Prof. Dr. Wolfgang Kessler

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2005/2006 von der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Albert-Ludwigs-Universität, Freiburg i.Br., als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung wurden bis zum 1. März 2005 berücksichtigt. Die Gesetzgebung befindet sich auf dem Stand vom 1. Januar 2005.

Mein ganz besonderer Dank gebührt meinem akademischen Lehrer und Doktorvater, Herrn Steuerberater Prof. Dr. Wolfgang Kessler, für seine intensive Betreuung und wertvolle Unterstützung bei der Anfertigung dieser Arbeit. Ebenso möchte ich Herrn Prof. Dr. Rehkugler für die Übernahme des Zweitgutachtens danken. Meinen Freunden Steuerberater Dr. Wolfgang Schmidt sowie Steuerberater Dr. Markus Peter danke ich für die anregenden Diskussionen und die kritische Durchsicht des Manuskripts der Arbeit.

Nicht zuletzt danke ich meinen Eltern Anna und Hermann, die mich in meiner Ausbildung immer großzügig und bereitwillig unterstützt haben. Meiner Mutter danke ich insbesondere für Ihre Kraft und Ihren Willen, mit dem sie einen ungleich bedeutenderen Kampf im Leben, als es die Erstellung einer Dissertation einer ist, bestritten hat. Ihnen und insbesondere auch Sabine, der ich von Herzen dafür danken möchte, dass sie so ist, wie sie ist und mich noch immer aus jedem tiefen Tal herausgebracht hat, ist diese Arbeit gewidmet.

Freiburg, im Januar 2006

Michael Reitsam

Inhaltsübersicht

Geleitwort.....	V
Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis.....	XI
Abkürzungsverzeichnis	XVII
Abbildungsverzeichnis	XXII
A. GRUNDLEGUNG.....	1
I. PROBLEMSTELLUNG	1
II. UNTERSUCHUNGSZIEL.....	6
III. MODELL UND BESCHRÄNKUNGEN DER UNTERSUCHUNG	7
IV. GANG DER UNTERSUCHUNG.....	9
B. DIE ERTRAGSTEUERLICHE ORGANSCHAFT ALS LEX IMPERFECTA.....	11
I. TATBESTANDSVORAUSSETZUNGEN	11
II. RECHTSFOLGEN.....	20
C. MODELL DER STEUERPLANUNG MIT VERLUSTVERWERTUNGSGESTALTUNGEN	31
I. GESTALTUNGSZIELE.....	31
II. GESTALTUNGSSTRATEGIEN UND GESTALTUNGSMITTEL.....	32
III. GESTALTUNGSGRENZEN.....	36
IV. BEWERTUNGSKRITERIEN	44
D. AUSGEWÄHLTE VERLUSTVERWERTUNGSGESTALTUNGEN	49
I. REALISIERUNG DES TRANSPARENZPRINZIPS	49
II. VERLAGERUNG VON EINKUNFTSQUELLEN	86
III. UMFORMUNG VON EINKÜNFTE AM BEISPIEL VON WERTPAPIER- DARLEHEN UND ECHTEN WERTPAPIERPENSIONSGESCHÄFTEN.....	168
E. ZUSAMMENFASSUNG UND AUSBLICK	193

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort.....	V
Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis.....	XI
Abkürzungsverzeichnis	XVII
Abbildungsverzeichnis	XXII
A. GRUNDLEGUNG.....	1
I. PROBLEMSTELLUNG	1
II. UNTERSUCHUNGSZIEL.....	6
III. MODELL UND BESCHRÄNKUNGEN DER UNTERSUCHUNG	7
IV. GANG DER UNTERSUCHUNG.....	9
B. DIE ERTRAGSTEUERLICHE ORGANSCHAFT ALS LEX IMPERFECTA.....	11
I. TATBESTANDSVORAUSSETZUNGEN	11
1. <i>Organträger</i>	12
2. <i>Organgesellschaft</i>	13
3. <i>Finanzielle Eingliederung</i>	14
4. <i>Gewinnabführungsvertrag</i>	15
a) Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrages	15
b) Haftungskonzentration.....	17
c) Ausgleichs- bzw. Abfindungsverpflichtungen	17
d) Zeitliche Beschränkungen	18
e) Betriebswirtschaftliche Beschränkungen	19
5. <i>Zusammenfassung der Anwendungsbeschränkungen der Organschaft</i>	20
II. RECHTSFOLGEN.....	20
1. <i>Einkommenszurechnung</i>	21
2. <i>Ermittlung des zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft</i>	21
a) Eigenständige Einkommensermittlung.....	21
b) Verbot des Verlustabzugs	22
c) Anwendung der Bruttomethode.....	23
3. <i>Ermittlung des Einkommens beim Organträger</i>	24
a) Eigenständige Einkommensermittlung.....	24
b) Abzugsfähigkeit von Aufwand	24
c) Kürzung verdeckter Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft.....	26
d) Steuerfreie Veräußerung von Organschaftsbeteiligungen.....	27

4.	<i>Gewerbsteuerliche Besonderheiten</i>	27
5.	<i>Steuererhebung</i>	28
6.	<i>Zusammenfassende Bewertung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten der Organschaft</i>	29
C.	MODELL DER STEUERPLANUNG MIT VERLUSTVERWERTUNGSGESTALTUNGEN	31
I.	GESTALTUNGSZIELE.....	31
II.	GESTALTUNGSSTRATEGIEN UND GESTALTUNGSMITTEL.....	32
1.	<i>Realisierung des Transparenzprinzips</i>	33
2.	<i>Verlagerung von Einkunftsquellen</i>	34
3.	<i>Umformung von Einkünften</i>	35
III.	GESTALTUNGSGRENZEN.....	36
1.	<i>Fremdvergleich</i>	37
a)	Vorteilsgewährung der Tochtergesellschaft	37
b)	Vorteilsgewährung der Muttergesellschaft.....	38
c)	Vorteilsgewährung einer Schwestergesellschaft	39
d)	Zusammenfassung	41
2.	<i>Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten</i>	41
3.	<i>Verlustverrechnungsbeschränkungen</i>	42
IV.	BEWERTUNGSKRITERIEN	44
1.	<i>Zielerreichungs- und Sicherheitsgrad</i>	44
2.	<i>Steuerliche Nebenwirkungen</i>	45
3.	<i>Autonomie- und Flexibilitätsgrad</i>	46
a)	Autonomiegrad	46
b)	Flexibilitätsgrad	47
D.	AUSGEWÄHLTE VERLUSTVERWERTUNGSGESTALTUNGEN	49
I.	REALISIERUNG DES TRANSPARENZPRINZIPS	49
1.	<i>Treuhandmodell</i>	51
a)	Gesellschafts- und zivilrechtliche Grundlagen.....	51
b)	Steuerrechtliche Anerkennung.....	52
c)	Steuerwirkungen	54
(1)	Körperschaftsteuer	54
(a)	Steuerliche Einordnung.....	54
(b)	Einkünftezurechnung und Besteuerung.....	56
(i)	Treugeber	56
(ii)	Treuhänder	57
(2)	Gewerbsteuer	58
(3)	Begründung und Beendigung des Treuhandmodells.....	60
(a)	Begründung des Treuhandmodells	60
(i)	Übertragungstreuhand.....	60
(ii)	Formwechsel.....	60

(b)	Beendigung des Treuhandmodells.....	63
(4)	Bewertung.....	66
(a)	Zielerreichungs- und Sicherheitsgrad.....	66
(b)	Steuerliche Nebenwirkungen.....	67
(c)	Autonomie- und Flexibilitätsgrad.....	69
2.	<i>KGaA als nachgeordnete Konzerngesellschaft</i>	71
a)	Gesellschaftsrechtliche Grundlagen.....	71
b)	Steuerwirkungen.....	72
(1)	Besteuerung der KGaA.....	72
(a)	Körperschaftsteuer.....	72
(b)	Gewerbsteuer.....	75
(2)	Besteuerung der Komplementär-Kapitalgesellschaft.....	75
(a)	Ermittlung des Gewinnanteils.....	75
(b)	Körperschaftsteuer.....	76
(c)	Gewerbsteuer.....	77
(3)	Besteuerung der Kommanditaktionär-Kapitalgesellschaft.....	78
(4)	Begründung und Beendigung der KGaA.....	78
(a)	Begründung der KGaA.....	78
(i)	Anteilsübertragung.....	78
(ii)	Formwechsel in die KGaA.....	79
(b)	Beendigung der KGaA.....	81
(5)	Bewertung.....	82
(a)	Zielerreichungs- und Sicherheitsgrad.....	82
(b)	Steuerliche Nebenwirkungen.....	83
(c)	Autonomie- und Flexibilitätsgrad.....	83
3.	<i>Zusammenfassung und Gegenüberstellung</i>	85
II.	VERLAGERUNG VON EINKUNFTSQUELLEN.....	86
1.	<i>Begründung von Innengesellschaften</i>	86
a)	Gewinngemeinschaft.....	87
(1)	Gesellschaftsrechtliche Grundlagen.....	87
(a)	Vertragsabschluss und Vertragsparteien.....	87
(b)	Gewinnermittlung und Gewinnaufteilung.....	88
(2)	Steuerrechtliche Anerkennung.....	92
(a)	Anerkennung dem Grunde nach.....	92
(b)	Anerkennung der Höhe nach.....	94
(3)	Steuerwirkungen.....	97
(a)	Vertragspartner als selbständige Steuersubjekte.....	97
(b)	Behandlung von Ausgleichsanspruch- und Ausgleichsverpflichtung.....	97
(c)	Gewerbsteuer.....	98
(d)	Begründung und Beendigung der Gewinngemeinschaft.....	99
(e)	Bewertung.....	99

(i) Zielerreichungs- und Sicherheitsgrad	99
(ii) Steuerliche Nebenwirkungen	100
(iii) Autonomie- und Flexibilitätsgrad	100
b) Stille Beteiligung	102
(1) Gesellschaftsrechtliche Grundlagen	102
(2) Steuerrechtliche Qualifizierung: Typisch versus Atypisch stille Beteiligung	104
(3) Steuerrechtliche Anerkennung	106
(a) Anerkennung dem Grunde nach	106
(b) Anerkennung der Höhe nach	107
(4) Steuerwirkungen der typisch stillen Beteiligung	109
(a) Besteuerung von Gewinnanteilen	109
(b) Besteuerung von Verlustanteilen	112
(i) Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 15a EStG	112
(ii) Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 15 Abs. 4 Satz 6 ff. EStG	113
(iii) Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 10d Abs. 2 EStG ..	114
(iv) Konkurrenzverhältnis der Normen und Zusammenspiel mit § 8a KStG	114
(c) Begründung und Beendigung der typisch stillen Beteiligung ..	115
(d) Bewertung	117
(i) Zielerreichungs- und Sicherheitsgrad	117
(ii) Steuerliche Nebenwirkungen	118
(iii) Autonomie- und Flexibilitätsgrad	118
(5) Steuerwirkungen der atypisch stillen Beteiligung	119
(a) Die atypisch stille Gesellschaft als Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation	119
(b) Die atypisch stille Gesellschaft als selbständiges Gewerbsteuerobjekt	121
(c) Besteuerung des atypisch stillen Gesellschafters und des Geschäftsinhabers	123
(i) Körperschaftsteuer	123
(ii) Gewerbesteuer	125
(d) Begründung und Beendigung der atypisch stillen Beteiligung	125
(i) Begründung	125
(ii) Beendigung	126
(e) Bewertung	128
(i) Zielerreichungs- und Sicherheitsgrad	128
(ii) Steuerliche Nebenwirkungen	128
(iii) Autonomie- und Flexibilitätsgrad	129
c) Zusammenfassung und Gegenüberstellung	130
2. Nutzungsüberlassungen	131

a)	Unverzinsliche Darlehensgewährung	132
(1)	Steuerrechtliche Anerkennung.....	132
(2)	Besteuerung der Tochtergesellschaft als Darlehensnehmerin..	134
(a)	Einkommensverlagerung	134
(b)	Abzinsungsverpflichtung	134
(3)	Besteuerung der Muttergesellschaft als Darlehensgeberin.....	137
(a)	Einkommensverlagerung	137
(b)	Derivativer Beteiligungsaufwand	137
(4)	Bewertung	139
(a)	Zielerreichungs- und Sicherheitsgrad	139
(b)	Steuerliche Nebenwirkungen.....	140
(c)	Autonomie- und Flexibilitätsgrad.....	141
b)	Betriebsverpachtung und Betriebsüberlassung.....	142
(1)	Zivilrechtliche Grundlagen	142
(2)	Gesellschaftsrechtliche Grundlagen	143
(3)	Ausgewählte Bilanzierungsfragen	145
(4)	Steuerrechtliche Anerkennung.....	147
(5)	Steuerwirkungen	149
(a)	Relevanz der Betriebsaufspaltungsrecht-sprechung.....	149
(b)	Besteuerung des Betriebspächters	150
(c)	Besteuerung des Betriebsverpächters	151
(d)	Begründung und Beendigung der Betriebsverpachtung.....	152
(e)	Bewertung	152
(i)	Zielerreichungs- und Sicherheitsgrad	152
(ii)	Steuerliche Nebenwirkungen.....	154
(iii)	Autonomie- und Flexibilitätsgrad.....	154
(6)	Zusammenfassung und Gegenüberstellung	155
3.	<i>Vermögensübertragungen.....</i>	<i>155</i>
a)	Systematisierung der Übertragungsmöglichkeiten.....	156
b)	Das Betriebsführungsmodell als Beispiel für eine strukturerhaltende Vermögensübertragung	157
(1)	Upstream merger.....	158
(a)	Umwandlungsrecht	158
(b)	Umwandlungs- und Körperschaftsteuerrecht	158
(2)	Betriebsführungsvertrag.....	161
(a)	Zivil- und gesellschaftsrechtliche Grundlagen	161
(b)	Ausgewählte Bilanzierungsfragen	162
(c)	Steuerrechtliche Anerkennung.....	163
(d)	Steuerwirkungen	164
(e)	Bewertung	165
(i)	Zielerreichungs- und Sicherheitsgrad	165
(ii)	Steuerliche Nebenwirkungen.....	166

(iii) Autonomie- und Flexibilitätsgrad.....	166
c) Zusammenfassung und Gegenüberstellung.....	168
III. UMFORMUNG VON EINKÜNFTE AM BEISPIEL VON WERTPAPIER- DARLEHEN UND ECHTEN WERTPAPIERPENSIONSGESCHÄFTEN.....	168
1. <i>Gestaltungsansatz</i>	169
2. <i>Gestaltungsanalyse</i>	171
a) Zivilrechtliche Grundlagen.....	171
b) Ausgewählte Bilanzierungsfragen.....	172
c) Steuerrechtliche Anerkennung.....	174
d) Steuerwirkungen.....	175
(1) Darlehens- bzw. Pensionsnehmer.....	175
(a) Zurechnung der Beteiligungserträge.....	175
(b) Besteuerung der Beteiligungserträge.....	177
(i) Grundsatz: Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1 KStG.....	177
(ii) Ausnahme (1): Steuerpflicht nach § 8b Abs. 7 KStG.....	177
(iii) Ausnahme (2): Steuerpflicht nach § 8b Abs. 8 KStG.....	180
(c) Abzugsfähigkeit von Dividendenausgleichs-zahlungen und Leihgebühren.....	181
(i) Körperschaftsteuer.....	181
(ii) Gewerbesteuer.....	183
(2) Darlehens- bzw. Pensionsgeber.....	185
(a) Besteuerung der Dividendenausgleichszahlungen sowie Leihgebühren.....	185
(b) Abzugsfähigkeit von Aufwand.....	186
(3) Begründung und Beendigung von Wertpapier-darlehen bzw. Wertpapierpensionsgeschäften.....	187
(4) Bewertung.....	189
(a) Zielerreichungs- und Sicherheitsgrad.....	189
(b) Steuerliche Nebenwirkungen.....	190
(c) Autonomie- und Flexibilitätsgrad.....	191
3. <i>Zusammenfassung und Gegenüberstellung</i>	192
E. ZUSAMMENFASSUNG UND AUSBLICK.....	193
Literaturverzeichnis.....	197
Verzeichnis der Rechtsmaterialien.....	227
Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen.....	229
Rechtsprechungsverzeichnis.....	231
Sonstige Quellen.....	237
Stichwortverzeichnis.....	239