

Schriftenreihe Steuerinstitut Nürnberg Nr. 2011-02

Innerstaatliche Erfolgszuordnung als Instrument der Steuerplanung

WOLFRAM SCHEFFLER

Steuerinstitut Nürnberg
Interdisziplinäres Zentrum für Steuerwissenschaften
der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

März 2011

Abstract

Die Unterschiede zwischen den von den Gemeinden festgesetzten Gewerbesteuerhebesätzen bieten für die innerstaatliche Erfolgszuordnung ein erhebliches Steuerminde- rungspotenzial. Die Reduzierung der Gesamtsteuerbelastung fällt zum Teil größer aus als bei grenzüberschreitenden Erfolgsverlagerungen. Darüber hinaus lässt sich eine innerstaatliche Erfolgsverlagerung häufig leichter erreichen als eine grenzüberschrei- tende Erfolgsverlagerung. Die Gestaltungen zur Reduzierung der Gewerbesteuer las- sen sich danach einteilen, ob eine Verlagerung von (standortelastischen) Funktionen erforderlich ist oder ob es dazu keiner Verlagerung bedarf. Zusätzlich ist danach zu differenzieren, ob eine direkte Erfolgszuordnung anzustreben ist (keine Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags: Vermeidung einer Betriebsstätte, keine Organschaft mit einer Tochterkapitalgesellschaft, Tochterpersonengesellschaft) oder ob es zu einer in- direkten Erfolgszuordnung kommt (mit Zerlegung: Errichtung einer Betriebsstätte, Organschaft mit einer Tochterkapitalgesellschaft). Die Untersuchung der Auswirkun-

II

gen, die von dem Nebeneinander von indirekter und direkter Erfolgszuordnung ausgehen, ist gleichzeitig eine Analyse, inwieweit sich die gewerbesteuerliche Organschaft aus steuerplanerischer Sicht „störend“ auswirkt. Die Gestaltungsansätze zur Verringerung der Gewerbesteuerbelastung beruhen des Weiteren darauf, dass auch in den Fällen, in denen eine Organschaft vorliegt, keine Konsolidierung vorgenommen wird, sondern es zu einer Addition der getrennt ermittelten Erfolge kommt.

Kommunikation

Steuerinstitut Nürnberg
Interdisziplinäres Zentrum für Steuerwissenschaften
der Universität Erlangen-Nürnberg

Lange Gasse 20
90403 Nürnberg, Germany

Tel.: +49 911 5302-376

Fax: +49 911 5302-428

E-Mail: info@steuerinstitut-nuernberg.de

Inhaltsverzeichnis

<i>Inhaltsverzeichnis</i>	IV
<i>Tabellenverzeichnis</i>	V
1 Bedeutung des innerstaatlichen Steuersatzgefälles und der Form der Erfolgszuordnung für die Steuerplanung	1
1.1 Einfluss des Gewerbesteuerhebesatzes auf die Gesamtsteuerbelastung.....	1
1.2 Innerstaatliche Erfolgszuordnung: Nebeneinander von direkter und indirekter Methode	4
1.3 Aufbau und Eingrenzungen der Untersuchung.....	6
2 Verlagerung von standortelastischen Funktionen und Vermeidung einer Zerlegung	8
2.1 Standort des (gesamten) Betriebs	8
2.2 Einschaltung einer Tochterkapitalgesellschaft	10
2.3 Einschaltung einer Tochterpersonengesellschaft.....	16
3 Gestaltung der Zerlegung ohne Verlagerung von betrieblichen Funktionen	19
3.1 Entscheidung über die Errichtung einer Betriebsstätte.....	19
3.2 Wahl zwischen Zerlegung und Einzelveranlagung	20
3.3 Beeinflussung des Zerlegungsmaßstabs	21
4 Nutzung der fehlenden Konsolidierung	24
4.1 Einschaltung einer Grundstücksverwaltungsgesellschaft.....	24
4.2 Unterpreisleistungen innerhalb eines Konzerns	24
4.3 Auflösung von stillen Reserven herbeiführen	25
5 Vorteile von innerstaatlichen Erfolgsverlagerungen gegenüber grenzüberschreitenden Erfolgsverlagerungen.....	28
6 Auswirkungen von denkbaren Entwicklungen des deutschen Steuerrechts	31
6.1 Abgrenzung des Begriffs „Betriebsstätte“	31
6.2 Voraussetzungen und Ausgestaltungen einer Gruppenbesteuerung.....	32
6.3 Konzept der Gewerbesteuer	34
7 Ergebnisse	36
<i>Literaturverzeichnis</i>	40
<i>Verzeichnis der Rechtsquellen und sonstigen Quellen</i>	42

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Hebesatz der Gewerbesteuer in den Regionen München und Nürnberg ...	1
Tabelle 2:	Vorteil einer innerstaatlichen gegenüber einer grenzüberschreitenden Erfolgsverlagerung	29

1 Bedeutung des innerstaatlichen Steuersatzgefälles und der Form der Erfolgszuordnung für die Steuerplanung

1.1 Einfluss des Gewerbesteuerhebesatzes auf die Gesamtsteuerbelastung

Die Ertragsbesteuerung deutscher Unternehmen ist durch das Nebeneinander von Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer einerseits und Gewerbesteuer andererseits gekennzeichnet. Während die Einkommen- und Körperschaftsteuer bundeseinheitlich geregelt sind, hängt die Höhe der zu zahlenden Gewerbesteuer unter anderem von dem Hebesatz ab, der von der jeweiligen Gemeinde festgesetzt wird. Tendenziell ist der Hebesatz in Großstädten höher. Betrachtet man nur die Gemeinden mit mindestens 50.000 Einwohnern, errechnet sich im Jahr 2010 ein Durchschnitt von 435%.¹ Die Bandbreite des Hebesatzes erstreckt sich von 200% (Mindesthebesatz nach § 16 Abs. 4 GewStG) und 490% (München, Bottrop und Oberhausen).² In vielen Fällen weist innerhalb einer Region die größte Stadt einen höheren Hebesatz auf als die umliegenden Gemeinden. Diese Aussage wird beispielhaft an den Regionen München und Nürnberg verdeutlicht:³

Tabelle 1: Hebesatz der Gewerbesteuer in den Regionen München und Nürnberg

Region München		Region Nürnberg	
München	490%	Nürnberg	447%
Dachau	350%	Ansbach	360%
Erding	325%	Hersbruck	330%
Fürstenfeldbruck	350%	Roth	360%
Grünwald	240%	Schwabach	390%

¹ Vgl. Beland, U., Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2010 gegenüber 2009, Berlin 2010, S. 37-38.

² Einen Hebesatz von 490% kennen auch Bottrop, Oberhausen und Kirchberg (Bayern). Unberücksichtigt bleiben die höheren Hebesätze von mehreren äußerst kleinen Gemeinden in Rheinland-Pfalz (Dierfeld: 900%, Wettlingen: 600% und Hisel: 500%). Vgl. Statistische Ämter des Bundes und der Länder (Hrsg.), Hebesätze der Realsteuern, Ausgabe 2009. Insbesondere in Nordrhein-Westfalen ist mit weiteren Erhöhungen des Gewerbesteuerhebesatzes zu rechnen. So wird beispielsweise Mülheim an der Ruhr den Hebesatz für die Gewerbesteuer ab dem Jahr 2011 auf 500% und ab dem Jahr 2013 auf 530% anheben, vgl. <http://haushaltsforum.muelheim-ruhr.de/erh%C3%B6hung-des-hebesatzes-gewerbesteuer>.

³ Vgl. Statistische Ämter des Bundes und der Länder, Hebesätze der Realsteuern, Ausgabe 2009; Statistisches Bundesamt, Änderungen von Realsteuerhebesätzen in Gemeinden mit mehr als 10.000 Einwohnern – 1. Halbjahr 2010.

Diese Differenzen beim Gewerbesteuerhebesatz wirken bei den einzelnen Rechtsformen sehr unterschiedlich auf die Ertragsteuerbelastung.⁴ Bei Kapitalgesellschaften schwankt die Gewerbesteuerbelastung zwischen 7% (bei einem Hebesatz von 200%: $3,5\% \cdot 200\%$) sowie 17,15% (bei einem Hebesatz von 490%: $3,5\% \cdot 490\%$). Damit ergibt sich bezogen auf den Gewerbeertrag ein Steuerminderungspotenzial von bis zu 10,15 Prozentpunkten (Thesaurierungsfall):

$$\begin{aligned} & \text{Steuermesszahl} \cdot \text{Hebesatz}_{\max} - \text{Steuermesszahl} \cdot \text{Hebesatz}_{\min} \\ = & \text{Steuermesszahl} \cdot (\text{Hebesatz}_{\max} - \text{Hebesatz}_{\min}) \\ = & 3,5\% \cdot (490\% - 200\%) = 3,5\% \cdot 290\% = 10,15 \text{ Prozentpunkte.} \end{aligned}$$

Werden zusätzlich die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft in die Betrachtung einbezogen, führt die von der Kapitalgesellschaft gezahlte Gewerbesteuer zu einer entsprechenden Verringerung der Gewinnausschüttung. Handelt es sich bei den Anteilseignern um natürliche Personen, die ihre Anteile im Privatvermögen halten, wird die Gewerbesteuer der Kapitalgesellschaft durch einen Rückgang der auf Einkünfte aus Kapitalvermögen erhobenen Abgeltungsteuer zum Teil kompensiert (§ 20 i.V.m. § 32d EStG).⁵ Im Ausschüttungsfall geht damit das maximal mögliche Steuerminderungspotenzial auf 7,47 Prozentpunkte zurück:⁶

$$\begin{aligned} & \text{Steuermesszahl} \cdot (\text{Hebesatz}_{\max} - \text{Hebesatz}_{\min}) \cdot (1 - s_{\text{AbgSt}} \cdot (1 + s_{\text{SolZ}})) \\ = & 3,5\% \cdot (490\% - 200\%) \cdot (1 - 0,25 \cdot (1 + 0,055)) = 3,5\% \cdot 290\% \cdot (1 - \\ & 0,26375) \\ = & 10,15\% \cdot 0,73625 = 7,47 \text{ Prozentpunkte.} \end{aligned}$$

Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften wird auf Ebene des Inhabers bzw. der Gesellschafter die Gewerbesteuer durch die Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte (§ 35 EStG) in pauschalierter Form neutralisiert. Die Steuerermäßigung be-

⁴ Siehe hierzu auch Broer, M., StuW 2010, S. 111-113; Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Steuerstandort Deutschland - attraktive Bandbreite der Unternehmensteuerbelastung für Kapitalgesellschaften in deutschen Gemeinden, Monatsbericht des Bundesministerium der Finanzen, Dezember 2008, S. 47-54; Haberstock, L./Breithecker, V., Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 15. Aufl., Berlin 2009, S. 201-208; Scheffler, W., Besteuerung von Unternehmen, Band III: Steuerplanung, Heidelberg 2010, S. 230-236.

⁵ Ist der Anteilseigner unternehmerisch beteiligt (Beteiligung mindestens 25% oder Beteiligung mindestens 1% und berufliche Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft), kann er dafür optieren, dass die Gewinnausschüttungen dem Teileinkünfteverfahren unterliegen (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. § 3 Nr. 40 EStG). Bei Ausübung dieses Wahlrechts ergeben sich geringfügig abweichende Effekte. Deren konkretes Ausmaß hängt insbesondere davon ab, wie hoch der persönliche Einkommensteuersatz des Gesellschafters ist. Hält eine natürliche Person die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen, ist zusätzlich danach zu differenzieren, ob für die Gewinnausschüttungen die Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG in Anspruch genommen werden kann (Hauptvoraussetzung: Beteiligungsquote von mindestens 15%).

⁶ Kann über die erweiterte Kürzung von Grundstückserträgen (§ 9 Nr. 1 S. 2-6 GewStG) die Gewerbesteuerbelastung einer Kapitalgesellschaft vollständig vermieden werden, erhöht sich das Steuerminderungspotenzial auf bis zu 17,15 Prozentpunkte (Thesaurierungsfall) bzw. 12,63 Prozentpunkte (Ausschüttungsfall).

trägt grundsätzlich das 3,8fache des Gewerbesteuermessbetrags, maximal die gezahlte Gewerbesteuer. Unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags beläuft sich die durch die Steuerermäßigung nach § 35 EStG ausgelöste Minderung der Steuerbelastung auf:

- bei einem Hebesatz zwischen 200% und 380%

$$\text{GewSt} * (1 + s_{\text{SolZ}}) = \text{Hebesatz} * \text{Steuermesszahl} * (1 + s_{\text{SolZ}}) = \text{Hebesatz} * 3,6925\%$$

- bei einem Hebesatz von über 380%

$$3,8 * \text{Steuermesszahl} * (1 + s_{\text{SolZ}}) = 3,8 * 3,5\% * (1 + 0,055) = 14,0315\%.$$

Diese Ausgestaltung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG führt dazu, dass die effektive Gewerbesteuerbelastung bei einem Hebesatz von 380% am geringsten ist. Im Vergleich mit dem Hebesatz von 490% ergibt sich bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften ein Steuerminderungspotenzial von höchstens 3,85 Prozentpunkten:⁷

$$\begin{aligned} & \text{Steuermesszahl} * \text{Hebesatz}_{\text{max}} - 3,8 * \text{Steuermesszahl} * (1 + s_{\text{SolZ}}) \\ & - \text{Steuermesszahl} * 380\% - 3,8 * \text{Steuermesszahl} * (1 + s_{\text{SolZ}}) \\ = & \text{Steuermesszahl} * \text{Hebesatz}_{\text{max}} - \text{Steuermesszahl} * 380\% \\ = & \text{Steuermesszahl} * (\text{Hebesatz}_{\text{max}} - 380\%) \\ = & 3,5\% * (490\% - 380\%) = 3,5\% * 110\% = 3,85 \text{ Prozentpunkte.} \end{aligned}$$

Die Vorteile eines geringeren Hebesatzes wirken sich bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften nur dann in größerem Umfang aus, wenn dadurch Anrechnungsüberhänge vermieden oder zumindest reduziert werden können.⁸ Im weiteren Verlauf erfolgt deshalb eine Konzentration auf Unternehmen, die in der Rechtsform „Kapitalgesellschaft“ geführt werden. Die Untersuchung beschränkt sich auf die bei der Kapitalgesellschaft auftretenden Effekte (Thesaurierungsfall). Diese Eingrenzung dient im Wesentlichen zur Vereinfachung der Darstellung.

⁷ Liegt der Hebesatz unter 380%, wird der Rückgang der Gewerbesteuer durch eine entsprechende Minderung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG ausgeglichen. Über die Erhöhung der festzusetzenden Einkommensteuer steigt die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag, sodass sich das Steuerminderungspotenzial geringfügig reduziert. Beim Mindesthebesatz von 200% beläuft es sich im Vergleich mit einem Hebesatz von 490% nur auf 3,50 Prozentpunkte:

$$\begin{aligned} & \text{Steuermesszahl} * 490\% - 3,8 * \text{Steuermesszahl} * (1 + s_{\text{SolZ}}) \\ & - \text{Steuermesszahl} * 200\% - 200\% * \text{Steuermesszahl} * (1 + s_{\text{SolZ}}) \\ = & 3,5\% * (490\% - 200\%) - (3,80 - 2,00) * 3,5\% * 1,055. \end{aligned}$$

⁸ Anrechnungsüberhänge entstehen dann, wenn die weitere Begrenzung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG auf die anteilig auf die gewerblichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer wirksam wird.

1.2 Innerstaatliche Erfolgszuordnung: Nebeneinander von direkter und indirekter Methode

Die in diesem Beitrag vorgestellten Empfehlungen haben zwar grundsätzlich ihren Ausgangspunkt in der Zielsetzung, die Gewerbesteuer zu reduzieren. Es werden allerdings nicht alle Instrumente angesprochen, mit denen die Gewerbesteuer vermieden oder zumindest reduziert werden kann. Vielmehr erfolgt eine Konzentration auf den Einfluss der innerstaatlichen Erfolgszuordnung auf die Gesamtsteuerbelastung.⁹

Die Gewerbesteuer steht der Gemeinde zu, in der ein Unternehmen eine Betriebsstätte unterhält (§ 4 GewStG). Verfügt ein Unternehmen über mehr als eine Betriebsstätte, kommt es zu einer Aufteilung des Steuermessbetrags (Zerlegung, § 28 GewStG).¹⁰ Zerlegungsmaßstab bildet grundsätzlich das Verhältnis der gezahlten Arbeitslöhne (§ 29 GewStG).¹¹ Es findet also eine indirekte Erfolgszuordnung auf die einzelnen Betriebsstätten statt.¹²

Ist ein Gewerbetreibender (Spitzeneinheit, Mutterunternehmen) an einer Tochterkapitalgesellschaft beteiligt, liegen grundsätzlich zwei Gewerbebetriebe vor. Sind die Voraussetzungen einer ertragsteuerlichen Organschaft erfüllt,¹³ gilt die Tochterkapitalgesellschaft (Organgesellschaft) als Betriebsstätte des Mutterunternehmens (Organträger, § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG). Die Folgen einer Organschaft lassen sich vereinfachend wie folgt beschreiben: Tochter- und Mutterunternehmen ermitteln jeweils ihren Gewinn so, als ob keine Organschaft vorliegen würde. Die getrennt ermittelten Bemessungsgrundlagen werden auf Ebene des Mutterunternehmens addiert. Das Mutterunternehmen hat die gemeinsame Bemessungsgrundlage zu versteuern. Unterhält die Tochterkapitalgesellschaft ihren Gewerbebetrieb in einer anderen Gemeinde als das Mutterunternehmen, ist - wie bei jedem Unternehmen, das in mehreren Gemeinden eine Betriebsstätte unterhält - der gemeinsam ermittelte Gewerbeertrag zu zerlegen. Innerhalb eines Konzerns können also zwei Erfolgszuordnungskonzepte zur Anwendung kommen:

⁹ Ausgeklammert bleiben beispielsweise Ansätze, bei denen es darum geht, dass einkommensteuerpflichtige Personen die Gewerbesteuerpflicht generell vermeiden. Beispiele hierfür bilden die Abgrenzungskriterien zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu den anderen Einkunftsarten (insbesondere Einkünfte aus selbständiger Arbeit) oder das Treuhandmodell (BFH vom 3.2.2010, BStBl. 2010 II, S. 751).

¹⁰ Zu einer Zerlegung kommt es auch, wenn sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden erstreckt oder wenn im Laufe des Jahres eine Betriebsstätte in eine andere Gemeinde verlegt wird (§ 28 Abs. 1 S. 2 GewStG).

¹¹ Bei Windkraftanlagen wird zusätzlich das Sachanlagevermögen herangezogen (§ 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG).

¹² Zu Einzelheiten der gewerbesteuerlichen Zerlegung siehe § 28-§ 34 GewStG.

¹³ Hierzu gehören insbesondere die finanzielle Eingliederung und der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags (§ 14 KStG).

- Liegen die Voraussetzungen einer Organschaft vor, erfolgt eine indirekte Erfolgszuordnung (Aufteilung nach Arbeitslöhnen).
- Sind die Voraussetzungen einer Organschaft nicht erfüllt, kommt es zu einer direkten Erfolgszuordnung (getrennte Besteuerung entsprechend den von Mutter- und Tochterunternehmen erzielten Erfolgen).

Bei den Erläuterungen der Folgen einer (körperschaft- und) gewerbsteuerlichen Organschaft wird dem vom Übergang von der direkten auf die indirekte Erfolgszuordnung ausgelösten Effekt regelmäßig nur eine geringe Aufmerksamkeit gewidmet. Häufig wird lediglich darauf hingewiesen, dass die Effekte einer Zerlegung im Vergleich zu einer getrennten Besteuerung unbestimmt sind.¹⁴ In diesem Beitrag wird gezeigt, dass diesem Aspekt für die Möglichkeiten, die Gewerbesteuerbelastung zu reduzieren, überragende Bedeutung zukommt. Es wird deutlich werden, dass sich in vielen Fällen die Gewerbesteuerbelastung nur reduzieren lässt, wenn das Unternehmen nur über eine Betriebsstätte verfügt oder wenn es eine Tochterkapitalgesellschaft einschaltet, die von einer anderen Gemeinde aus tätig wird als das Mutterunternehmen. Besteht die steuerplanerische Zielsetzung darin, eine Zerlegung zu vermeiden, darf mit dieser Tochterkapitalgesellschaft keine ertragsteuerliche Organschaft begründet werden. Die Untersuchung der Auswirkungen, die von dem Nebeneinander von indirekter und direkter Erfolgszuordnung auf die Gesamtsteuerbelastung ausgehen, ist also gleichzeitig eine Analyse, inwieweit sich die gewerbsteuerliche Organschaft aus steuerplanerischer Sicht „störend“ auswirkt. Es wird herausgearbeitet, auf welche Vorteile einer Organschaft bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer verzichtet werden muss, um das im Gewerbesteuerhebesatz zum Ausdruck kommende innerstaatliche Steuersatzgefälle nutzen zu können.

Als weiterer Einflussfaktor ist zu beachten, dass es auch beim Vorliegen einer Organschaft nicht zu einer Konsolidierung, sondern zu einer Addition der getrennt ermittelten Einkünfte kommt. Aus der fehlenden Konsolidierung resultieren weitere Ansätze zur Reduzierung der Gewerbesteuerbelastung. Diese Instrumente haben zum Teil keinen Einfluss auf die Körperschaftsteuer. Zum Teil werden die gewerbsteuerlichen Vorteile durch positive Effekte bei der Körperschaftsteuer verstärkt. Zum Teil sind die

¹⁴ So beispielsweise Rose, G./Watrin, C., Ertragsteuern, 19. Aufl., Berlin 2009, S. 252; Scheffler, W., StuB 2008, S. 63; Schiffrers, J., GmbH-StB 1998, S. 357; Urbahns, R., StuB 2010, S. 425.

positiven Steuersatzeffekte der Gewerbesteuer mit negativen Zeiteffekten bei der Gewerbesteuer und bei der Körperschaftsteuer abzuwägen.¹⁵

1.3 Aufbau und Eingrenzungen der Untersuchung

Die Erfolgszuordnung eignet sich dann als Ansatzpunkt für die Steuerplanung, wenn sich die Steuerbelastung in den einzelnen Gebieten unterscheidet. Diese Aussage bezieht sich nicht nur auf die zwischenstaatliche Erfolgszuordnung, sondern auch auf die innerstaatliche Erfolgszuordnung. Parameter für die Steuerplanung über eine (innerstaatliche oder zwischenstaatliche) Erfolgszuordnung sind:

- Kommt es zu einer Aufteilung des Gesamterfolgs eines Unternehmens?
- Kann in der Situation, in der eine Aufteilung vorgenommen wird, zwischen der Erfolgszuordnung nach der direkten Methode und der Erfolgszuordnung nach der indirekten Methode (z.B. Zerlegung) entschieden werden?
- Kann bei einer indirekten Aufteilung der Aufteilungsmaßstab (z.B. Zerlegungsmaßstab) beeinflusst werden?
- Wird bei der indirekten Methode die Gesamtbemessungsgrundlage durch Konsolidierung (mit Zwischenerfolgseeliminierung) oder durch Addition (ohne Zwischenerfolgseeliminierung) von getrennt ermittelten (Teil-)Bemessungsgrundlagen errechnet?

Diese Grundtatbestände einer Erfolgszuordnung bestimmen den Aufbau der weiteren Untersuchung. Im Abschnitt 2. wird gezeigt, wie durch die Verlagerung von betrieblichen Funktionen in eine Gemeinde mit einem niedrigen Hebesatz die Gewerbesteuerbelastung eines Unternehmens reduziert werden kann. Voraussetzung dafür ist jeweils, dass eine gewerbesteuerliche Zerlegung vermieden wird. Für die Steuerplanung wird zwischen den Instrumenten „Standort des (gesamten) Betriebs“, „Einschaltung einer Tochterkapitalgesellschaft“ und „Einschaltung einer Tochterpersonengesellschaft“ unterschieden. Zusätzlich wird danach differenziert, ob das Tochterunternehmen seine Leistungen gegenüber Außenstehenden oder innerhalb eines Konzerns (Unternehmensverbundes) erbringt. Bei den im Abschnitt 3. zusammengefassten Gestaltungsvorschlägen kommt es zu keiner Verlagerung von betrieblichen Funktionen in eine andere Gemeinde. Es wird geprüft, ob eine gewerbesteuerliche Zerlegung vermieden

¹⁵ Wenn keine gesonderte Erläuterung erfolgt, ergeben sich bei der Körperschaftsteuer keine Folgewirkungen. Sofern aus einer Gestaltung bei der Körperschaftsteuer positive oder negative Effekte auftreten, wird darauf explizit hingewiesen.

oder angestrebt werden sollte. Durch diese Entscheidung wird festgelegt, ob es zu einer direkten Erfolgszuordnung (ohne Zerlegung) oder zu einer indirekten Erfolgszuordnung (mit Zerlegung) kommt. Wird eine Zerlegung durchgeführt, geht es aus steuerplanerischer Sicht darum, den Zerlegungsmaßstab (z.Z. grundsätzlich nur die an Arbeitnehmer gezahlten Arbeitslöhne) zu beeinflussen. Im Abschnitt 4. werden die steuerplanerischen Anknüpfungspunkte zusammengefasst, die darauf beruhen, dass es auch beim Vorliegen einer ertragsteuerlichen Organschaft zu einer getrennten Ermittlung der Einkünfte von Organträger und Organgesellschaft kommt. Die fehlende Konsolidierung (keine Konzernsteuerbilanz) innerhalb eines Organkreises ermöglicht es, über mehrere Gestaltungsansätze die innerstaatliche Erfolgszuordnung zu beeinflussen: Einschaltung einer Grundstücksverwaltungsgesellschaft, Unterpreisleistungen innerhalb eines Konzerns sowie Herbeiführung der Auflösung von stillen Reserven durch die Übertragung von Wirtschaftsgütern innerhalb eines Konzerns. Diese Gestaltungen erfolgen primär aus dem Ziel, die Gewerbesteuerbelastung zu senken. Bei der Körperschaftsteuer können sie neutral wirken, zusätzliche Vorteile bringen oder mit Nachteilen verbunden sein.

Die hohe Bedeutung der hier untersuchten innerstaatlichen Erfolgszuordnung wird im Abschnitt 5. deutlich, indem aufgezeigt wird, dass zum Teil bei einer innerstaatlichen Erfolgsverlagerung das Steuerminderungspotential höher ist als bei einer Erfolgsverlagerung ins Ausland und dass sich eine Erfolgsverlagerung innerhalb des Inlands wesentlich leichter verwirklichen lässt als eine grenzüberschreitende Erfolgsverlagerung.¹⁶ Im Abschnitt 6. wird die Konzentration auf das geltende Steuerrecht aufgegeben und die Auswirkungen von möglichen Veränderungen des deutschen Steuerrechts auf die Vorteile einer innerstaatlichen Erfolgszuordnung herausgearbeitet. Der Anstoß zu einer Veränderung der bestehenden Steuergesetze kommt zum Teil aus dem internationalen Bereich und zum Teil aus der innerstaatlich geführten Diskussion um die Reform der Gewerbesteuer. Vom internationalen Steuerrecht können insbesondere zwei Aspekte Rückwirkungen auf die (national ausgerichtete) Gewerbesteuer und damit auf die innerstaatliche Erfolgszuordnung haben. Zum einen geht es um die auf OECD-Ebene diskutierte Ausdehnung des Begriffs der Betriebsstätte. Beim Inhalt des Betriebsstättenbegriffs geht es nicht nur um die Abgrenzung der beschränkten Steuerpflicht (Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten). Gleichzeitig wird

¹⁶ In diesem Beitrag werden Gestaltungen durch einen „Umweg“ über das Ausland nicht angesprochen. Es wird auch nicht darauf eingegangen, wie ausländische Unternehmen das Entstehen einer Gewerbesteuerpflicht im Inland vermeiden können. Siehe hierzu z.B. Mensching, O./Tyarks, M., GmbHR 2010, S. 466-470; Wagen-seil, A., BB 2010, S. 2080-2081.

festgelegt, in welchen Fällen es im Inland zu einer Zerlegung kommt (innerstaatliche Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Gemeinden). Zum anderen wird im Zusammenhang mit den Grundfreiheiten des Europäischen Binnenmarkts überlegt, wie eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung erreicht werden kann. In diesem Zusammenhang geht es unter anderem darum, unter welchen Voraussetzungen es zu einer Gruppenbesteuerung kommt und wie diese auszugestalten ist. Es geht also um eventuelle Änderungen der Voraussetzungen für eine Organschaft sowie um den Vorschlag zur Einführung einer einheitlichen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (CCCTB). Aus rein nationaler Perspektive sind die Veränderungen des Konzepts der Gewerbesteuer (kommunale Zuschlagsteuer bzw. Kommunalmodell) bedeutsam. Der Abschnitt 7. enthält eine Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse.

Es ist keine umfassende steuerrechtliche Analyse der relevanten Normen beabsichtigt. Vielmehr soll lediglich ein Überblick über die vielfältigen Gestaltungsansätze gegeben werden. Dies ist ausreichend, um zu verdeutlichen, wie bedeutsam die innerstaatliche Erfolgszuordnung für die Steuerplanung ist und dass es sich lohnt, sich mit diesem bislang weitgehend vernachlässigten Teilbereich zu beschäftigen.

Die Analysen beschränken sich auf den Gewinnfall. Die Instrumente zur Schaffung von Verlustverrechnungsmöglichkeiten beziehen sich zwar teilweise auch auf die innerstaatliche Erfolgsverlagerung. Sie erfordern aber grundsätzlich eine andere Vorgehensweise als die hier untersuchte Fragestellung. Damit bleiben auch die Vorteile einer ertragsteuerlichen Organschaft im Zusammenhang mit der Verlustverrechnung innerhalb eines Konzerns unberücksichtigt.

2 Verlagerung von standortelastischen Funktionen und Vermeidung einer Zerlegung

2.1 Standort des (gesamten) Betriebs

Die Gewerbesteuer lässt sich reduzieren, wenn die Geschäftstätigkeit in einer Gemeinde ausgeübt wird, die einen niedrigen Gewerbesteuerhebesatz festgesetzt hat. Die Wahl des Unternehmensstandorts wird zwar grundsätzlich von zahlreichen nichtsteuerlichen Faktoren beeinflusst. Allerdings gibt es auch viele Geschäftsformen, bei denen es sowohl für das leistende Unternehmen als auch für den Leistungsempfänger weniger bedeutsam ist, in welcher Gemeinde das Unternehmen ansässig wird. Zu den standortelastischen Funktionen, bei denen entweder der Standort grundsätzlich nicht relevant ist oder bei denen es darauf ankommt, an welchem Ort die Leistung erbracht wird und nicht darauf, in welcher Gemeinde der Leistungserbringer seinen Unternehmenssitz hat, gehören beispielsweise:

- Finanzdienstleistungen (unter anderem Gewährung von Darlehen)
- Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern einschließlich Leasing (langfristige Vermietung) und Busunternehmen (kurzfristige Vermietung)
- Vermietung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern einschließlich Leasing¹⁷
- Verwertung von immateriellen Wirtschaftsgütern durch Einräumung von Lizenzen
- Vertrieb (Einsatz von Außendienstmitarbeitern)
- Erbringen von technischen oder kaufmännischen Dienstleistungen
- Call-Centern (in eingeschränktem Umfang)
- Personalleasing (Arbeitnehmerverleihung)
- Versandhandel
- Reinigung / Wartung und Reparatur.

Um die Vorteile aus dem niedrigen Gewerbesteuerhebesatz möglichst umfassend nutzen zu können, ist sicherzustellen, dass der durch die betrachteten Funktionen erzielte Gewinn vollständig in der Gemeinde zu versteuern ist, in der das Unternehmen ansässig ist. Dies erfordert eine direkte Erfolgszuordnung zur leistungserbringenden Einheit. Aus steuerplanerischer Sicht ist zu vermeiden, dass es zu einer Zerlegung kommt. Organisatorisch lässt sich diese Leitlinie dadurch umsetzen, dass das Unternehmen in einer Gemeinde mit einem niedrigen Hebesatz gegründet wird oder dass das gesamte Unternehmen in eine „Niedrigsteuergemeinde“ verlegt wird. Unterhält das betrachtete Unternehmen nur *eine* Betriebsstätte, kommt es nicht zu einer Zerlegung.

Bei Errichtung einer Betriebsstätte in einer Niedrigsteuergemeinde mit Beibehaltung des Unternehmenssitzes in einer Gemeinde mit einem höheren Gewerbesteuerhebesatz können die Differenzen bei den Gewerbesteuerhebesätzen nur zum Teil genutzt werden, da in diesem Fall der Erfolg des Unternehmens aufgrund der Zerlegung (indirekte Erfolgszuordnung) zum Teil in der Gemeinde mit dem höheren Hebesatz zu versteuern ist.

Den gewerbesteuerlichen Vorteilen im Rahmen der laufenden Besteuerung (positiver Steuersatzeffekt) stehen bei der Durchführung der Gestaltung keine negativen Zeiteffekte gegenüber. Bei Aufnahme der Geschäftstätigkeit sind aperiodische Besteuerungsfolgen prinzipiell nicht entscheidungsrelevant, da sie unabhängig vom Standort des gegründeten Unternehmens sind. Bei der Veränderung der Geschäftstätigkeit sind

¹⁷ Zu den Besonderheiten bei Grundstücksverwaltungsgesellschaften siehe Abschnitt 4.1.

keine stille Reserven aufzulösen. Die Verlegung des Sitzes eines Unternehmens innerhalb von Deutschland kann grundsätzlich unter Fortführung der Buchwerte erfolgen.¹⁸ Durch die Buchwertfortführung werden sogar die Steuersatzvorteile im Zusammenhang mit der laufenden Besteuerung dadurch verstärkt, dass die in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven einschließlich (anteiligem) Geschäftswert bei ihrer Auflösung in der Gemeinde zu versteuern sind, die (annahmegemäß) einen niedrigeren Hebesatz kennt.

2.2 Einschaltung einer Tochterkapitalgesellschaft

2.2.1. Leistungserbringung gegenüber Außenstehenden

Das sich aus den unterschiedlichen Hebesätzen ergebende innerstaatliche Steuergefälle lässt sich auch dann nutzen, wenn nicht das gesamte Unternehmen verlagert wird, sondern nur die standortelastischen Teilfunktionen eines Unternehmens von einer Tochterkapitalgesellschaft übernommen werden, die ihr Unternehmen von einer Gemeinde aus betreibt, die einen niedrigen Hebesatz festgesetzt hat. Die Tochterkapitalgesellschaft kann entweder bei Aufnahme der Geschäftstätigkeit errichtet werden oder durch Ausgliederung eines Teilbetriebs aus einem bestehenden Unternehmen entstehen. Um eine eigenständige Besteuerung der Tochterkapitalgesellschaft zu erreichen, darf zwischen dem Mutterunternehmen (hier Mutterkapitalgesellschaft) und der Tochterkapitalgesellschaft keine ertragsteuerliche Organschaft bestehen.¹⁹ Die Ausgliederung von Teilbetrieben in eine Tochterkapitalgesellschaft, die als Organgesellschaft fungiert, ist aufgrund der Betriebsstättenfiktion und der damit verbundenen Zerlegung nicht bzw. weniger geeignet, um das innerstaatliche Steuersatzgefälle nutzen zu können.²⁰

Diese Empfehlung beruht auf der Annahme, dass der durch die standortelastischen Funktionen erzielte Gewinn einen höheren Anteil am (getrennt ermittelten) Gesamtgewinn des Unternehmens ausmacht als der Anteil an den gezahlten Arbeitslöhnen.

¹⁸ Ist die Sitzverlegung mit dem Verkauf von Grundstücken am bisherigen Standort und dem Erwerb von Grundstücken an dem neuen Standort verbunden, kann unter bestimmten Voraussetzungen eine sofortige Besteuerung des beim Verkauf erzielten Gewinns durch Übertragung auf das neue Grundstück vermieden werden (§ 6b EStG).

¹⁹ Bei Einzelunternehmen kann durch die Errichtung eines eigenständigen Gewerbebetriebs für die ausgelagerte Funktion das gleiche Ergebnis erzielt werden. Das ausgegliederte Unternehmen muss einen eigenständigen Gewerbebetrieb unterhalten (R 2.4 GewStR). Liegt keine wirtschaftliche Einheit vor, wird der Gewerbeertrag für die beiden Einzelunternehmen auch dann getrennt ermittelt, wenn sie dem gleichen Inhaber gehören.

²⁰ Zu einer Zerlegung kommt es insbesondere, wenn ein Unternehmen in mehreren Gemeinden eine Betriebsstätte unterhält. Da bei der gewerbesteuerlichen Organschaft die Organgesellschaft (Tochterkapitalgesellschaft) als Betriebsstätte des Organträgers (Mutterunternehmens) gilt, ist der einheitliche Steuermessbetrag des Organkreises auf die Gemeinden zu zerlegen, in denen die Tochterkapitalgesellschaft und das Mutterunternehmen ihr Unternehmen betreiben.

Beispiel: Ein Unternehmen lagert einen Teil seiner betrieblichen Funktionen auf eine Tochterkapitalgesellschaft mit Sitz in einer Gemeinde aus, die einen Hebesatz von 200% festgesetzt hat. Die weiteren Geschäftstätigkeiten bleiben am Sitz des Mutterunternehmens, deren Gemeinde einen Hebesatz von 490% kennt. In beiden Betriebsteilen wird jeweils ein Erfolg von 100 erwirtschaftet. Bei der Tochterkapitalgesellschaft werden Löhne von 50 gezahlt, bei dem Mutterunternehmen sind es 450.

	Tochterkapitalgesellschaft	Mutterunternehmen	Summe
I. vor Auslagerung			
Gewerbeertrag	.-	200,00	200,00
Gewerbsteuer	.-	34,30	34,30
II. nach Auslagerung			
a) ohne Organschaft			
Gewerbeertrag	100,00	100,00	200,00
Gewerbsteuer	7,00	17,15	24,15
Vorteil durch Auslagerung			10,15
b) mit Organschaft			
Anteil an der Zerlegung	20,00 $= 50/500 * 200$	180,00 $= 450/500 * 200$	200,00
anteilige Gewerbesteuer	1,40	30,87	32,27
Vorteil durch Auslagerung			2,03
c) Vorteil der Vermeidung einer Organschaft			8,12 $= 10,15 - 2,03$

Vor Auslagerung eines Teils der betrieblichen Aktivitäten ist der gesamte Gewinn in der Gemeinde zu versteuern, in der das Mutterunternehmen ansässig ist. Bei einem Gewinn von 200 und einem Hebesatz von 490% beläuft sich die Gewerbesteuer auf 34,30 ($= 200 * 3,5\% * 490\%$).

Wird ein Teil der Funktionen auf eine Tochterkapitalgesellschaft ausgelagert, die von einer „Niedrigsteuergemeinde“ aus agiert, und ist von den beiden Unternehmensteilen jeweils der von ihnen selbst erwirtschaftete Gewinn zu versteuern, reduziert sich die Gewerbesteuerbelastung auf 24,15. Die Vorteile aus dem Hebesatzgefälle wirken bei einer direkten Erfolgszuordnung (ohne Organschaft) auf einen Gewerbeertrag von 100 (= Gewinn des Tochterunternehmens): $10,15 = 100 * 3,5\% * (490\% - 200\%)$.

Liegen gegenüber der Tochterkapitalgesellschaft die Voraussetzungen einer Organschaft vor, werden lediglich 10% des Gesamtgewinns (= Anteil des Tochterunternehmens an den Arbeitslöhnen) in der Gemeinde mit dem niedrigeren Hebesatz versteuert. Da der Anteil des Tochterunternehmens am Gesamtgewinn (= 50%) wesentlich höher ist als der Anteil an den gezahlten Löhnen (= 10%), fallen die Vorteile mit $2,03 = 20 * 3,5\% * (490\% - 200\%)$ wesentlich niedriger aus. Wird eine Organschaft vermieden, ist die Ersparnis um $8,12 = 10,15 - 2,03$ höher.

Formelmäßig lassen sich die im Beispiel berechneten Effekte wie folgt verallgemeinern:

- Minderung der Gewerbesteuer bei einer Auslagerung ohne Zerlegung

$$\text{Gewinn}_{\text{ausgelagert}} * \text{Steuermesszahl} * (\text{Hebesatz}_{\text{Mutter}} - \text{Hebesatz}_{\text{Tochter}})$$
- Minderung der Gewerbesteuer bei einer Auslagerung mit Zerlegung

$$\text{Anteil}_{\text{Gesamtgewinn}} * \text{Steuermesszahl} * (\text{Hebesatz}_{\text{Mutter}} - \text{Hebesatz}_{\text{Tochter}})$$
- Vorteil der direkten Erfolgszuordnung gegenüber der indirekten Erfolgszuordnung

$$(\text{Gewinn}_{\text{ausgelagert}} - \text{Anteil}_{\text{Gesamtgewinn}}) * \text{Gesamtgewinn} * \text{Steuermesszahl} * (\text{Hebesatz}_{\text{Mutter}} - \text{Hebesatz}_{\text{Tochter}})$$

$$= (\text{Gewinn}_{\text{Tochter}} / \text{Gesamtgewinn} - \text{Löhne}_{\text{Tochter}} / \text{Summe der Löhne}) \\ * \text{Gesamtgewinn} * \text{Steuermesszahl} * (\text{Hebesatz}_{\text{Mutter}} - \text{Hebesatz}_{\text{Tochter}})$$

im Beispiel

$$= (100/200 - 50/500) * 200 * 3,5\% * (490\% - 200\%) = (0,50 - 0,10) * \\ 200 * 3,5\% * 290\% \\ = 0,40 * 20,30 = 8,12.$$

Die Auswirkungen auf die Besteuerung der stillen Reserven sind die gleichen wie bei der Verlegung des gesamten Betriebs. Die Ausgliederung auf eine Tochterkapitalgesellschaft kann gleichfalls „steuerneutral“ vollzogen werden (§ 15 i.V.m. § 11-§ 13 UmwStG bzw. § 20-§ 23 UmwStG). Insbesondere muss sichergestellt sein, dass die stillen Reserven auf Ebene des übernehmenden Unternehmens der Körperschaftsteuer unterliegt, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nicht verloren geht und dass keine Gegenleistung gewährt wird bzw. diese in Gesellschaftsrechten besteht (§ 11 Abs. 2, § 20 Abs. 2 UmwStG). Bei rein nationalen Umstrukturierungen sind diese Voraussetzungen regelmäßig erfüllt.²¹

Da bei der Prüfung, ob das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland verloren geht, ausschließlich auf die Körperschaftsteuer abgestellt wird,²² ergibt sich dadurch eine weitere Minderung der Gewerbesteuer, dass die in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven sowie der anteilig auf einen übertragenen Teilbetrieb entfallende Geschäftswert im Zeitpunkt ihrer Realisation in der Gemeinde mit dem niedrigeren Hebesatz besteuert werden.

Wird mit der (ausgliederten) Tochterkapitalgesellschaft keine Organschaft begründet, gelten auf Ebene der Mutterkapitalgesellschaft 5% der Gewinnausschüttungen der Tochterkapitalgesellschaft als nichtabziehbare Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 5 KStG). Diese Zusatzbelastung von Dividenden schwächt die gewerbesteuerlichen Vorteile ab. Die im Abschnitt 1.1. errechnete maximal mögliche Ersparnis geht von 10,15 Prozentpunkten auf 8,88 Prozentpunkte zurück:

$$\text{Steuermesszahl} * (\text{Hebesatz}_{\text{max}} - \text{Hebesatz}_{\text{min}}) \\ - 5\% * (1 - s_{\text{KSt}} * (1 + s_{\text{SolZ}}) - \text{Steuermesszahl} * \text{Hebesatz}_{\text{min}}) \\ * (s_{\text{KSt}} * (1 + s_{\text{SolZ}}) + \text{Steuermesszahl} * \text{Hebesatz}_{\text{max}})$$

²¹ Durch die Konzentration auf den Gewinnfall müssen in diesem Beitrag die bei einer Umstrukturierung möglicherweise auftretenden negativen Effekte auf den Verlustvortrag nicht untersucht werden.

²² Vgl. H 7.1 Abs. 1 GewStH Stichwort Überführung von Einzelwirtschaftsgütern unter Hinweis auf BFH vom 14.6.1988, BStBl. 1989 II, S. 187.

$$\begin{aligned}
&= 3,5\% * (490\% - 200\%) - 5\% * (1 - 0,15 * 1,055 - 3,5\% * 200\%) * (0,15 * 1,055 + \\
&\quad 3,5\% * 490\%) \\
&= 3,5\% * 290\% - 5\% * (1 - 0,22825) * 32,975\% = 10,15\% - 3,85875\% * 32,975\% \\
&= 10,15\% - 1,27\% = 8,88 \text{ Prozentpunkte.}
\end{aligned}$$

Die 5%ige Umqualifizierung der von der Tochterkapitalgesellschaft gezahlten Dividenden in nichtabziehbare Betriebsausgaben führt dazu, dass sich die Ausgliederung nur dann empfiehlt, wenn am Sitz der Tochterkapitalgesellschaft der Hebesatz unter 458% (Hebesatz beim Mutterunternehmen 490%)²³ liegt.

Wird mit der (ausgelagerten) Tochterkapitalgesellschaft keine Organschaft begründet, muss zwar auf die mit einer Körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft prinzipiell möglichen Vorteile verzichtet werden.²⁴ Daraus entstehen in der betrachteten Situation jedoch keine Nachteile, weil diese für die analysierte Gestaltung nicht bedeutsam sind bzw. aufgrund der Konzentration auf den Gewinnfall nicht auftreten: Die fehlende Verlustverrechnung ist nicht relevant, weil die Annahme getroffen wurde, dass beide Unternehmensteile Gewinne erzielen. Damit ist die Nichtverrechenbarkeit von vororganschaftlichen Verlusten bei der Tochtergesellschaft gleichfalls ohne Konsequenz. Die bei einem Mutterpersonenunternehmen durch den Wechsel der Besteuerungskonzeption auftretenden Steuersatzeffekte machen sich nicht bemerkbar, weil von einer Spitzeneinheit in der Rechtsform einer Mutterkapitalgesellschaft ausgegangen wurde. Die auf die Gewinnausschüttungen des Tochterunternehmens erhobene Kapitalertragsteuer löst keine Mehrbelastung aus, da sie vollständig auf die Körperschaftsteuer der Mutterkapitalgesellschaft angerechnet werden kann. Ist die Spitzeneinheit zu 100% an der Tochterkapitalgesellschaft beteiligt, entfällt die Verpflichtung, an Minderheitsgesellschafter Ausgleichszahlungen zu leisten. Die auf Ebene der Mutterkapitalgesellschaft im Zusammenhang mit der Beteiligung an der Tochterkapitalgesellschaft anfallenden Aufwendungen sind unabhängig davon abziehbar, ob mit dem Tochterunternehmen eine Organschaft besteht oder ob eine getrennte Besteuerung vorgenommen wird. In der betrachteten Entscheidungssituation fallen bei dem Tochterunternehmen weder steuerfreie Einkünfte noch Beteiligungser-

²³ Bei einem Hebesatz von 400% reduziert sich die maximale Ersparnis (Hebesatz beim ausgelagerten Tochterunternehmen 200%) von 7,00 Prozentpunkten auf 5,85 Prozentpunkte. Damit die Auslagerung zu einer Minderung der Gesamtsteuerbelastung führt, darf der Hebesatz in der Gemeinde, in der die leistungserbringende Tochterkapitalgesellschaft ansässig ist, maximal 370% betragen.

²⁴ Siehe hierzu z.B. Dötsch, E./Jost, W./Pung, A./Witt, G., Körperschaftsteuer, Kommentar, Stuttgart, Stand: Dezember 2010, § 14 KStG, Tz 31-42; Kessler, W./Kröner, M./Köhler, S., Konzernsteuerrecht National-International, 2. Aufl., München 2008, § 3, Rn 134; Prinz, U., DStR 2010, Beihefter zu Heft 30, S. 70; Scheffler, W., Besteuerung von Unternehmen, Band I, Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, 11. Aufl., Heidelberg 2009, S. 460-470.

träge an. Durch die Konzentration auf den Gewinnfall wird davon ausgegangen, dass die Einschränkungen beim Abzug von Zinsaufwendungen (Zinsschranke) nicht entscheidungsrelevant sind. Bei innerkonzernlichen Lieferungen kommt es unabhängig vom Bestehen einer Organschaft zu keiner Zwischenerfolgseliminierung.

2.2.2. Leistungserbringung innerhalb eines Unternehmens

Die gewerbesteuerlichen Vorteile aus einer innerstaatlichen Erfolgsverlagerung lassen sich auch nutzen, wenn die Leistungen innerhalb eines Konzerns (Unternehmensverbunds) erbracht werden. Grundsätzlich eignen sich dazu die gleichen standortelastischen betrieblichen Aktivitäten wie bei der Leistungserbringung gegenüber Außenstehenden.²⁵ Organisatorisch ist vorzusehen, dass diese Leistungen von einer Tochtergesellschaft erbracht werden, die von einer „Niedrigsteuergemeinde“ aus agiert und der gegenüber die Voraussetzungen einer ertragsteuerlichen Organschaft vermieden werden.

Besteht zwischen der Tochterkapitalgesellschaft und dem Mutterunternehmen keine Organschaft, werden konzerninterne Leistungsbeziehungen wie zwischen fremden Dritten erfasst. Bei Leistungen innerhalb eines Konzerns müssen also die Hebesatzdifferenzen ausreichend groß sein, um sowohl die Nachteile aus der 5%igen Umqualifizierung der von der leistungserbringenden Tochterkapitalgesellschaft an die Mutterkapitalgesellschaft gezahlten Dividenden in nichtabziehbare Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 5 KStG) als auch die 25%ige Hinzurechnung von Fremdkapitalaufwendungen bei der leistungsempfangenden Konzerneinheit (§ 8 Nr. 1 GewStG) mindestens auszugleichen.²⁶

Bei konzerninternen Darlehensbeziehungen wird der Vorteil einer innerstaatlichen Erfolgsverlagerung dadurch abgeschwächt, dass bei der darlehensaufnehmenden Konzerneinheit ein Viertel der Darlehenszinsen dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen sind. Dadurch reduziert sich die maximal mögliche Gewerbesteuerersparnis von 8,88 Prozentpunkten um 4,29 Prozentpunkte auf 4,59 Prozentpunkte:

$$\begin{aligned}
 & \text{Steuermesszahl} * (\text{Hebesatz}_{\max} - \text{Hebesatz}_{\min}) \\
 & - 5\% * (1 - s_{\text{KSt}} * (1 + s_{\text{SolZ}}) - \text{Steuermesszahl} * \text{Hebesatz}_{\min}) \\
 & \quad * (s_{\text{KSt}} * (1 + s_{\text{SolZ}}) + \text{Steuermesszahl} * \text{Hebesatz}_{\max}) \\
 & - 25\% * \text{Steuermesszahl} * \text{Hebesatz}_{\max} \\
 = & 3,5\% * (490\% - 200\%) - 5\% * (1 - 0,15 * 1,055 - 3,5\% * 200\%) * (0,15 * 1,055 + \\
 & 3,5\% * 490\%) - 25\% * 3,5\% * 490\%
 \end{aligned}$$

²⁵ Siehe hierzu die Aufzählung in Abschnitt 2.1.

²⁶ Siehe hierzu auch Broer, M., StuW 2010, S. 114-117.

$$\begin{aligned}
&= 3,5\% * 290\% - 5\% * (1 - 0,22825) * 32,975\% - 25\% * 3,5\% * 490\% \\
&= 10,15\% - 3,85875\% * 32,975\% - 25\% * 3,5\% * 490\% \\
&= 10,15\% - 1,27\% - 4,29\% = 4,59 \text{ Prozentpunkte.}
\end{aligned}$$

Aufgrund des Nebeneinanders von 5%iger Umqualifizierung der von der Tochterkapitalgesellschaft gezahlten Dividenden in nichtabziehbare Betriebsausgaben und der 25%igen Hinzurechnung der Darlehenszinsen bei dem Unternehmensteil, das das Darlehen aufnimmt, darf der Gewerbesteuerhebesatz bei dem Tochterunternehmen, das die Darlehen vergibt, höchstens 334% (Hebesatz beim darlehensaufnehmenden Konzernmitglied 490%)²⁷ betragen.

Für Mietverträge sowie Lizenzverträge gelten vergleichbare Aussagen wie für konzerninterne Darlehensverträge. Zwar beläuft sich die Hinzurechnung nur auf 5% (= ¼ von 20%) der Mieten für bewegliche Wirtschaftsgüter, 12,50% (= ¼ von 50%) der Mieten für unbewegliche Wirtschaftsgüter bzw. 6,25% (= ¼ von 25%) der Lizenzen. Durch diese gegenüber Darlehenszinsen geringere Hinzurechnung wird berücksichtigt, dass in den Mieten und Lizenzen auch Abschreibungen enthalten sind. Die gewerbesteuerliche Hinzurechnung bezieht sich nur auf den in den Mieten bzw. Lizenzen enthaltenen Finanzierungsanteil. Darlehensverträge einerseits und Miet- und Lizenzverträge andererseits führen dann zum gleichen Ergebnis, wenn der für Mieten und Lizenzen pauschal festgesetzte Zinsanteil mit dem tatsächlichen Zinsanteil übereinstimmt. Soweit dies nicht zutrifft, kommt es zu Abweichungen gegenüber den für konzerninterne Darlehen vorgestellten Vorteilhaftigkeitsaussagen. Das Ausmaß dieser Abweichungen bestimmt sich im Wesentlichen nach dem Zinsniveau und der Nutzungsdauer des überlassenen Wirtschaftsguts.²⁸

Bei den Leistungsformen, bei denen eine Hinzurechnung unterbleibt (z.B. gewerbliche oder technische Dienstleistungen), gelten prinzipiell die gleichen Aussagen wie bei einer Leistungserbringung gegenüber Außenstehenden.

Bei der Auslagerung des Vertriebs auf eine Tochterkapitalgesellschaft, die ihr Unternehmen von einer Gemeinde aus betreibt, die einen niedrigen Hebesatz festgesetzt hat, lässt sich die Gesamtsteuerbelastung weiter reduzieren. Bei der Beurteilung der Angemessenheit des von der Tochtergesellschaft gezahlten Entgelts, ob eine verdeckte

²⁷ Ohne Berücksichtigung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung lag der Grenzwert bei 458%. Gilt für das darlehensaufnehmende Konzernmitglied ein Hebesatz von 400%, geht die maximale Ersparnis (Hebesatz beim ausgelagerten Tochterunternehmen 200%) von 5,85 Prozentpunkte auf 2,35 Prozentpunkte zurück. Damit die Auslagerung zu einer Minderung der Gesamtsteuerbelastung führt, darf der Hebesatz in der Gemeinde, in die die darlehensgewährende Tochterkapitalgesellschaft ansässig ist, höchstens 260% betragen. Kommt es zu keiner gewerbesteuerlichen Hinzurechnung, liegt der Grenzwert bei 370%.

²⁸ Siehe hierzu ausführlich Scheffler, W., BB 2007, S. 874-879.

Einlage vorliegt, wird der Teilwert als Vergleichsmaßstab herangezogen.²⁹ Der Teilwert wird mit den Wiederherstellungskosten gleich gesetzt.³⁰ Der Teilwert enthält im Gegensatz zum gemeinen Wert keinen Gewinnaufschlag. Wird die von der Vertriebs-tochtergesellschaft gezahlte Vergütung auf den Teilwert begrenzt, kann nicht nur beim Vertriebsgewinn, sondern auch beim Produktionsgewinn die Gewerbesteuerbelastung auf den bei der Tochterkapitalgesellschaft geltenden (annahmegemäß niedrigeren) Hebesatz begrenzt werden.

Ist die leistungsempfangende Konzerneinheit (ausnahmsweise) nicht vorsteuerabzugsberechtigt, weil sie selbst umsatzsteuerfreie Leistungen erbringt, ist anzustreben, dass zwar umsatzsteuerlich eine Organschaft besteht, allerdings ertragsteuerlich keine Organschaft begründet wird. Diese Kombination ist aufgrund der unterschiedlichen Voraussetzungen möglich. Eine umsatzsteuerliche Organschaft wird begründet, wenn eine finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung vorliegt. Ein Gewinnabführungsvertrag ist im Bereich der Umsatzsteuer nicht erforderlich (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Wird mit der leistungserbringenden Tochterkapitalgesellschaft kein Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen, können die vorgestellten gewerbesteuerlichen Vorteile verwirklicht werden, ohne dass bei der Umsatzsteuer Nachteile auftreten.

2.3 Einschaltung einer Tochterpersonengesellschaft

Bei Personengesellschaften gelten bei den einzelnen Steuerarten unterschiedliche Besteuerungskonzepte. Bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer unterliegen die Erfolge auf Ebene der Gesellschafter der Besteuerung (Transparenzprinzip, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Demgegenüber führt der Objektcharakter dazu, dass die Gewerbesteuer auf Ebene der Personengesellschaft erhoben wird. Die Personengesellschaft ist Steuerschuldnerin (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG). Sie kann nicht die Stellung einer Organgesellschaft einnehmen.³¹

Prinzipiell lassen sich durch die Errichtung einer Tochterpersonengesellschaft die gleichen Vorteile erreichen wie durch die Einschaltung einer Tochterkapitalgesellschaft,

²⁹ Vgl. BMF-Schreiben vom 12.4.2005, BStBl. 2005 I, S. 570, Tz. 5.2.

³⁰ Vgl. z.B. BFH vom 29.4.1970, BStBl. 1970 II, S. 614; BFH vom 20.7.1973, BStBl. 1973 II, S. 794; Schmidt, L., Einkommensteuergesetz, Kommentar, 29. Aufl., München 2010, § 6 EStG, Rz 255.

³¹ Bemerkenswert ist, dass bei (rechtlich selbständigen) Tochterkapitalgesellschaften durch die Organschaft das Trennungsprinzip insoweit aufgehoben wird, als der von der Tochterkapitalgesellschaft erwirtschaftete Gewerbeertrag dem Mutterunternehmen zugerechnet wird. Demgegenüber wird bei nur relativ rechtsfähigen Personengesellschaften der Gewerbeertrag immer bei der Personengesellschaft besteuert, siehe hierzu kritisch Herzig, N., FR 2009, S. 1041; Krebühl, H.-H., DStR 2002, S. 1248-1249.

die bei Nichtbestehen einer Organschaft selbständig besteuert wird.³² Das Nebeneinander von Transparenzprinzip bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und Objektcharakter bei der Gewerbesteuer führt dazu, dass sich die Einschaltung einer Tochterpersonengesellschaft im Vergleich zur Einschaltung einer Tochterkapitalgesellschaft, die nicht als Organgesellschaft fungiert, noch besser als Instrument für eine innerstaatliche Erfolgsverlagerungen eignet. Die Auslagerung von betrieblichen Funktionen auf eine Tochterpersonengesellschaft weist gegenüber der Verlagerung in eine Tochterkapitalgesellschaft die Vorteile auf, dass bei einer Rückführung der von der Tochterpersonengesellschaft erzielten Gewinne die aus § 8b Abs. 5 KStG resultierende Mehrbelastung (5%ige Umqualifizierung der von der Tochterkapitalgesellschaften gezahlten Dividenden in nichtabziehbare Betriebsausgaben) vermieden werden kann und dass bei einer Personengesellschaft im Gegensatz zu einer Kapitalgesellschaft bei Ermittlung des Gewerbeertrags ein Freibetrag von 24.500 € gewährt wird (§ 11 Abs. 1 GewStG).

Erbringt das Mutterunternehmen gegenüber der Tochterpersonengesellschaft Leistungen (z.B. Darlehen, Vermietung), werden die Vergütungen auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung als Sondervergütungen in den Gewerbeertrag der Tochterpersonengesellschaft einbezogen. Damit unterliegen die Sondervergütungen nach den Verhältnissen der Gewerbesteuer, die bei der Tochterpersonengesellschaft gelten. Ist der für die Tochterpersonengesellschaft relevante Hebesatz niedriger als der für die Besteuerung der Mutterkapitalgesellschaft maßgebende Hebesatz, lässt sich die Gewerbesteuerbelastung des Gesamtunternehmens weiter reduzieren. Eine derartige Möglichkeit zur innerstaatlichen Erfolgsverlagerung existiert im Verhältnis zu Tochterkapitalgesellschaften nicht.

Ein weiterer Vorteil der Erfassung der an das Mutterunternehmen gezahlten Sondervergütungen bei Ermittlung des Gewerbeertrags der Tochterpersonengesellschaft ist, dass insoweit die Nachteile aus einer Hinzurechnung von Fremdkapitalaufwendungen nach § 8 Nr. 1 GewStG nicht auftreten: Bei der Tochterpersonengesellschaft unterbleibt eine Hinzurechnung, da die Zinsen und Mieten in der Ausgangsgröße zur Ermittlung des Gewerbeertrags enthalten sind. Auf Ebene des Mutterunternehmens blei-

³² Diese Aussage bezieht sich nicht nur auf die laufende Besteuerung. Auch bei der Auslagerung von Teilbetrieben auf eine Tochterpersonengesellschaft kommt es nicht zwingend zur Auflösung der in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven (Wahlrecht zur Buchwertfortführung nach § 24 UmwStG). Der Möglichkeit, Verluste einer Tochterpersonengesellschaft (in den Grenzen des § 15a EStG) direkt auf Ebene des Gesellschafters verrechnen zu können, kommt in der vorliegenden Untersuchung aufgrund der Konzentration auf den Gewinnfall keine Bedeutung zu.

ben die Sondervergütungen aufgrund der Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG außer Ansatz.

Durch die Zwischenschaltung einer Personengesellschaft innerhalb eines Kapitalgesellschaftskonzerns lassen sich bei einer Übertragung von Wirtschaftsgütern innerhalb des Konzernkreises weitere positive Effekte erzielen. Sowohl die Übertragung von Wirtschaftsgütern vom Mutterunternehmen in das Vermögen der Tochterpersonengesellschaft als auch umgekehrt die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Vermögen der Tochterpersonengesellschaft in das Vermögen des Tochterunternehmens wird zu Buchwerten vollzogen (§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG). Durch die Übertragung zum Buchwert entsteht dann ein positiver Steuersatzeffekt, wenn die Wirtschaftsgüter von einem Konzernmitglied, für das ein hoher Hebesatz relevant ist, auf ein Konzernmitglied übertragen werden, für das ein niedriger Hebesatz gilt.³³ Diese Hebesatzdifferenzen lassen sich bei einer Übertragung von stillen Reserven auf oder von einer Tochterpersonengesellschaft nutzen, ohne dass ein negativer Zeiteffekt entsteht. Demgegenüber müssen im Verhältnis zu einer Tochterkapitalgesellschaft die übertragenen Einzelwirtschaftsgüter jeweils mit ihrem aktuellen Wert bewertet werden. Ansonsten kommt es nach den Grundsätzen einer verdeckten Gewinnausschüttung bzw. einer verdeckten Einlage zu einer Korrektur.

Die „Missbrauchsregelungen“ nach § 6 Abs. 5 S. 4 EStG (Drei-Jahres-Frist) und § 6 Abs. 5 S. 5 EStG (Erhöhung des Anteils einer Kapitalgesellschaft an dem übertragenen Wirtschaftsgut) kommen nicht zur Anwendung, wenn die stillen Reserven körperschaftsteuerlich unverändert der Mutterkapitalgesellschaft zugerechnet werden. Dies gilt beispielsweise dann, wenn die Mutterkapitalgesellschaft an der Tochterpersonengesellschaft vermögensmäßig zu 100% beteiligt ist, d.h. wenn die Mutterkapitalgesellschaft bei einer GmbH & Co. KG sämtliche Kommanditanteile übernimmt und die Komplementär-GmbH am Kapital der KG nicht beteiligt ist.

³³ Bei der Prüfung, ob die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist, wird ausschließlich auf die einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Erfassung abgestellt. Die gewerbesteuerliche Behandlung ist insoweit ohne Bedeutung, vgl. H 7.1 Abs. 1 GewStH Stichwort Überführung von Einzelwirtschaftsgütern unter Hinweis auf BFH vom 14.6.1988, BStBl. 1989 II, S. 187. Eine Korrektur nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG (Entstrickung) unterbleibt damit gleichfalls.

3 Gestaltung der Zerlegung ohne Verlagerung von betrieblichen Funktionen

3.1 Entscheidung über die Errichtung einer Betriebsstätte

Ist der Hebesatz in der Gemeinde, in der das leistungserbringende Unternehmen ansässig ist, höher als der Hebesatz an dem Ort, an dem die Leistung an den Vertragspartner erbracht wird, besteht die steuerplanerische Zielsetzung darin, die Verhältnisse so zu gestalten, dass in der Gemeinde des Leistungsempfängers eine Betriebsstätte vorliegt. Über die Zerlegung wird ein Anteil des Gewerbeertrags in einer Gemeinde mit einem niedrigeren Hebesatz besteuert. Der Vorteil der Errichtung einer Betriebsstätte fällt umso höher aus, je arbeitsintensiver die erbrachten Leistungen sind.

Betriebsstätte ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Aus dieser in § 12 S. 1 AO enthaltenen Definition lassen sich fünf Merkmale erkennen:³⁴ Vorhandensein einer Geschäftseinrichtung oder Anlage, feste Beziehung zur Erdoberfläche, dem Tätigkeitsbereich des Unternehmens dienend, Nachhaltigkeit der Einrichtung und Verfügungsmacht über die Einrichtung. Während sich die ersten drei Merkmale relativ leicht erfüllen lassen, ist für den Einsatz dieses Instruments erforderlich, dass die Leistungen über einen längeren Zeitraum erbracht werden. Bei kurzfristig ausgeübten Tätigkeiten fehlt es an dem für eine Betriebsstätte erforderlichen Merkmal der Nachhaltigkeit.³⁵ Darüber hinaus ist Voraussetzung, dass der leistende Unternehmer über die Geschäftseinrichtung eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht, d.h. die unternehmerische Dispositionsbefugnis, besitzt. Der Steuerpflichtige muss eine Rechtsposition (Eigentum, entgeltliche oder unentgeltliche Nutzungsüberlassung) innehaben, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne weiteres entzogen werden kann.³⁶

Umgekehrt gilt es in der Situation, in der der Hebesatz am Ort des leistungserbringenden Unternehmens niedriger ist als in der Gemeinde, in der der Leistungsempfänger ansässig ist, dort eine Betriebsstätte zu vermeiden. Auf diese Weise wird der Gewer-

³⁴ Vgl. BMF-Schreiben vom 24.12.1999 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), BStBl. 1999 I, S. 1076, Tz. 1.1.1.

³⁵ Nach Ansicht der Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung ist eine Geschäftseinrichtung dann auf Dauer angelegt, wenn sie länger als sechs Monate besteht, vgl. BFH vom 19.5.1993, BStBl. 1993 II, S. 655; BFH vom 17.9.2003, BStBl. 2004 II, S. 396; BMF-Schreiben vom 24.12.1999 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), BStBl. 1999 I, S. 1076, Tz. 1.1.1.1. Diese Auffassung ist in der Literatur strittig. Zur Diskussion siehe z.B. Scheffler, W., Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., München 2009, S. 265 m.w.N.

³⁶ Vgl. BFH vom 11.10.1989, BStBl. 1990 II, S. 166; BFH vom 14.7.2004, BFH/NV 2005, S. 154; BFH vom 4.6.2008, BStBl. 2008 II, S. 922.

beertrag weiterhin ausschließlich in der Gemeinde erfasst, von dem aus das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit ausübt.

3.2 Wahl zwischen Zerlegung und Einzelveranlagung

Unterhält das Mutterunternehmen bereits eine oder mehrere Tochterkapitalgesellschaften, können die Vorteile einer innerstaatlichen Erfolgszuordnung durch eine Gestaltung der organisatorischen Struktur des Konzerns erreicht werden. Der Einsatz dieses Instruments hängt davon ab, ob bei einer Tochterkapitalgesellschaft der eigenständig ermittelte Gewinn (direkte Erfolgszuordnung) höher oder niedriger ist als der im Rahmen der Zerlegung nach den gezahlten Arbeitslöhnen zugerechnete Anteil am Gewerbeertrag des Konzerns (indirekte Erfolgszuordnung).

Besteht die Zielsetzung darin, eine Zerlegung zu erreichen, ist mit der Tochterkapitalgesellschaft eine Organschaft herzustellen. Verfügt das Mutterunternehmen über mehrere Tochterkapitalgesellschaften, die in verschiedenen Gemeinden ansässig sind, kann zwischen diesen eine Zerlegung dadurch erreicht werden, dass diese Tochterunternehmen miteinander verschmolzen werden.

Ist umgekehrt eine Zerlegung nicht (mehr) erwünscht, ist gegenüber einer Tochterkapitalgesellschaft das Vorliegen einer Organschaft zu vermeiden bzw. eine bestehende Organschaft (beispielsweise durch die Kündigung des Gewinnabführungsvertrags)³⁷ für die Zukunft aufzuheben. Eine weitere Gestaltungsalternative ist darin zu sehen, eine Tochterkapitalgesellschaft aufzuspalten und mit dem ausgegliederten Teil keine Organschaft zu begründen.

Da sich bei den in diesem Abschnitt behandelten Gestaltungsalternativen der Vorteil aus den Hebesatzunterschieden nicht aus dem Gesamtgewinn der betrachteten Einheit ergibt, sondern nur aus der Differenz zwischen Anteil bei einer Zerlegung und Gewerbeertrag bei getrennter Besteuerung, und häufig die Hebesatzdifferenzen geringer ausfallen als bei einer Verlagerung in eine „Niedrigsteuergemeinde“, ist zu prüfen, ob nicht die allgemeinen Vorteile einer ertragsteuerlichen Organschaft gewichtiger sind als die über die Wahl zwischen Zerlegung und Einzelveranlagung erreichbare Minderung der Gewerbesteuer. Darüber hinaus sind die durch die Änderung der Konzernstruktur eintretenden nichtsteuerlichen Effekte mit in die Betrachtung einzubeziehen.

³⁷ Zu beachten ist allerdings, dass der Gewinnabführungsvertrag für mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden muss (§ 14 S. 1 Nr. 3 KStG).

3.3 Beeinflussung des Zerlegungsmaßstabs

Das steuerplanerische Instrument der Beeinflussung des Zerlegungsmaßstabs „Arbeitslöhne“ kann dann eingesetzt werden, wenn es zu einer Zerlegung kommt. Dies ist der Fall, wenn ein Unternehmen in mehreren Gemeinden eine Betriebsstätte unterhält oder wenn ein Unternehmen in mindestens einer anderen Gemeinde eine Tochterkapitalgesellschaft hat, mit der eine Organschaft besteht.

Bei der Konkretisierung des Zerlegungsmaßstabs „Arbeitslöhne“ wird sehr differenziert vorgegangen. Es ist auf folgende Merkmale zu achten (§ 29 Abs. 1 Nr. 1, § 31 GewStG):³⁸ Die Arbeitslöhne müssen an eigene Arbeitnehmer gezahlt werden. Leiharbeiter, freiberufliche Mitarbeiter, Gewerbetreibende ohne Arbeitnehmerstatus (z.B. Handelsvertreter), Auszubildende oder Praktikanten werden bei der Zerlegung nicht als Arbeitnehmer angesehen. Die Arbeitnehmer müssen im Erhebungszeitraum (= Kalenderjahr) beschäftigt sein. Die Arbeitnehmer müssen in der Betriebsstätte tätig sein. Es wird nur der steuerpflichtige Teil des Arbeitslohns berücksichtigt, steuerfreie Vergütungen bleiben außer Ansatz.³⁹ Entschädigungen und Ruhegehälter bleiben bei der gewerbesteuerlichen Zerlegung unberücksichtigt. Gewinnabhängige Vergütungen sowie Vergütungen, die für den einzelnen Arbeitnehmer 50.000 € übersteigen, werden nicht einbezogen.

Die sich aus den gesetzlichen Vorgaben zur indirekten Erfolgszuordnung ergebenden Gestaltungsalternativen lassen sich keinem allgemeinen Konzept zuordnen. Einige dieser Ansätze werden im Folgenden skizziert. Beispielsweise bieten sich folgende Sachverhaltsgestaltungen an: Reduzierung der Anzahl der eingesetzten Arbeitnehmer, Personalleasing, vermehrter Einsatz von freiberuflichen Mitarbeitern und Erhöhung des Anteils von steuerfreien oder „aperiodischen“ Vergütungen an der Gesamtvergütung der Arbeitnehmer. Dem Einsatz dieser Gestaltungsüberlegungen sind allerdings aus nichtsteuerlichen Gründen häufig Grenzen gesetzt.

Ein Vorteil bei den Überlegungen zur Beeinflussung des Zerlegungsmaßstabs „Arbeitslöhne“ ist darin zu sehen, dass die Angaben des Unternehmens von den Finanzämtern häufig übernommen werden und dass es auch im Anschluss an Lohnsteuer-Außenprüfungen zumeist nicht zu einer Anpassung der gewerbesteuerlichen Zerlegung

³⁸ Vgl. Glanegger, P./Güroff, G., Gewerbesteuergesetz, 7. Aufl., München 2009, § 29 GewStG, Anm. 1-9; Lenski, E./Steinberg, W., Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, 8. Aufl., Köln, Stand: September 2010, § 29 GewStG, Anm. 6-14. Bei Unternehmen, die Anlagen zur Erzeugung von Windenergie betreiben, werden nur 3/10 nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne zerlegt. Zu 7/10 erfolgt die Zerlegung nach dem Buchwert des Sachanlagevermögens (§ 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG).

³⁹ Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sind zwar in bestimmten Grenzen nach § 3b EStG steuerfrei, sie werden aber ausnahmsweise in die Zerlegung einbezogen.

kommt. Insoweit haben die Unternehmen einen Ermessensspielraum, über dessen Ausmaß allerdings keine allgemein gültigen Aussagen getroffen werden können.⁴⁰

Verfügt ein Unternehmen über mehrere Betriebsstätten, für die ein hoher Gewerbesteuerhebesatz gilt, während am Sitz des Stammhauses ein (relativ) niedriger Hebesatz zur Anwendung kommt, kann das Unternehmen eine Tochterkapitalgesellschaft gründen und die Arbeitnehmer bei dieser anstellen und an die Muttergesellschaft verleihen. Die Arbeitnehmer arbeiten weiterhin in der gleichen Betriebsstätte. Ihr Arbeitgeber ist lediglich nicht mehr das Mutterunternehmen, sondern die zwischengeschaltete Tochterkapitalgesellschaft (konzerninterner Arbeitnehmerverleih). Ist diese Tochtergesellschaft beispielsweise in der gleichen Gemeinde ansässig wie das Mutterunternehmen (Stammhaus), wird dieser Gemeinde ein höherer Anteil an der Lohnsumme zugerechnet als den Gemeinden, in denen das Unternehmen über (weitere „hochbesteuerte“) Betriebsstätten verfügt. Dies gilt auch dann, wenn das Mutterunternehmen (Stammhaus) mit der Tochterkapitalgesellschaft ein Organschaftsverhältnis begründet.⁴¹

Bei Kapitalgesellschaften lässt sich die Gewerbesteuerbelastung dadurch reduzieren, dass der Geschäftsführer von einer anderen Gemeinde aus tätig wird als der Gemeinde, an der sich der Sitz der Kapitalgesellschaft befindet.⁴² Damit lässt sich ein Teil des Gewerbeertrags in die Gemeinde verlagern, in der sich die Geschäftsleitungsbetriebsstätte befindet. Dieser Gestaltung sind insoweit Grenzen gesetzt, als bei der Zerlegung die Arbeitslöhne nur soweit berücksichtigt werden, als sie 50.000 € nicht übersteigen. Sind mehrere Geschäftsführer beschäftigt, lässt sich dieser Grenzwert allerdings mehrfach nutzen.⁴³ Alternativ zur Errichtung einer Geschäftsleitungs-Betriebsstätte besteht für Unternehmen, die über mehrere Betriebsstätten verfügen, die Möglichkeit, dass der Geschäftsführer möglichst weitgehend von einer Betriebsstätte aus agiert, für die ein niedrigerer Hebesatz gilt.

Bei Bauunternehmen gelten Besonderheiten, von denen zwei skizziert werden:

⁴⁰ Vgl. Blümich, W., Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Gewerbesteuer, Kommentar, 16. Aufl., München 1995, Stand: September 2010, § 31 GewStG, Rz. 1.

⁴¹ Zu dieser Gestaltung siehe Dietrich, M./Krakowiak, M., DStR 2009, S. 661-666. Die Einschaltung einer Tochtergesellschaft ist erforderlich, weil eine Verleihung vom Stammhaus an eine Betriebsstätte nicht möglich ist. Bei dem im Abschnitt 2.2.2. angesprochenen konzerninternen Arbeitnehmerverleih wurde davon ausgegangen, dass es zu einer direkten Erfolgszuordnung kommt, während in diesem Abschnitt eine Zerlegung vorgenommen wird. Im Abschnitt 2.2.1. wurden die Fälle betrachtet, in denen ein Unternehmen gegenüber Außenstehenden als Arbeitnehmerverleiher auftritt.

⁴² Vgl. Urbahns, R., StuB 2010, S. 425-431. Soll umgekehrt die Lohnsumme gesenkt werden, kann der Geschäftsführer bei einer Tochterkapitalgesellschaft nur als Organ tätig werden, ohne dass ihm für diese Tätigkeit ein Gehalt bezahlt wird.

⁴³ Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften sind die Grenzen noch enger gezogen, weil bei diesen Rechtsformen der Grenzbetrag bei 25.000 € liegt und er auch bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern nur einmal angesetzt wird.

- Da für jede Gemeinde geprüft wird, ob eine Betriebsstätte besteht, lässt sich unter Umständen der Ablauf der Aktivitäten unter Umständen so gestalten, dass die Sechs-Monats-Frist für das Vorliegen einer Betriebsstätte (§ 12 S. 2 Nr. 8 AO) überschritten bzw. unterschritten wird. Damit kann eine Zerlegung auf diese Gemeinde erreicht bzw. vermieden werden.
- Bei langfristiger Fertigung wird der Gewinn grundsätzlich erst in dem Jahr ausgewiesen, in dem das Projekt abgewickelt wird. Bei der Zerlegung werden nur die Löhne berücksichtigt, die im laufenden Jahr in dieser Betriebsstätte bezahlt wurden. Das Nebeneinander dieser beiden Grundsätze führt bei mehrperiodigen Bauprojekten dazu, dass die Bestimmung der Zerlegungsmasse (Gewerbeertrag) bzw. die Konkretisierung des Zerlegungsmaßstabs (in der Betriebsstätte gezahlte Arbeitslöhne) auseinander fallen. Zunächst werden in der Projektbetriebsstätte nur Arbeitslöhne gezahlt, sodass insoweit der Erfolg aus anderen Aktivitäten zugeordnet wird. Umgekehrt wird im Jahr der Abrechnung des Projekts der Erfolg über die Zerlegung (zum großen Teil) anderen Betriebsstätten zugeordnet. Damit ergeben sich zwischen den Betriebsstätten eines Unternehmens Verschiebungen, die in Abhängigkeit von den individuellen Verhältnissen für das Unternehmen zu Mehr- oder Minderbelastungen führen.⁴⁴

Bei allen Gestaltungen zur Beeinflussung des Zerlegungsmaßstabs ist darauf zu achten, dass anstelle der Arbeitslöhne ein anderer Zerlegungsmaßstab verwendet wird, wenn die Zerlegung zu einem offenbar unbilligen Ergebnis führt (§ 33 Abs. 1 S. 1 GewStG). Da diese Vorschrift relativ restriktiv ausgelegt wird,⁴⁵ ergeben sich hieraus allerdings für die Steuerplanung keine wesentlichen Einschränkungen.

⁴⁴ Dieser Effekt tritt auch dann ein, wenn mehrere Bauunternehmen das Projekt gemeinsam durchführen. Sofern der Zweck in der Erfüllung eines einzigen Projekts besteht, gilt die Arbeitsgemeinschaft nicht als Gewerbebetrieb, vielmehr wird die Betriebsstätte der Arbeitsgemeinschaft anteilig den Beteiligten zugeordnet (§ 2a GewStG). Insoweit unterscheidet sich bei Arbeitsgemeinschaften die Erfolgszuordnung von den ansonsten bei Personengesellschaften geltenden Grundsätzen.

⁴⁵ Vgl. Glanegger, P./Güroff, G., Gewerbesteuerrecht, Kommentar, 7. Aufl., München 2009, § 33 GewStG, Anm. 2; Lenski, E./Steinberg, W., Kommentar zum Gewerbesteuerrecht, 8. Aufl., Köln, Stand: September 2010, § 33 GewStG, Anm. 8.

4 Nutzung der fehlenden Konsolidierung

4.1 Einschaltung einer Grundstücksverwaltungsgesellschaft

Die getrennte Ermittlung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage führt dazu, dass von grundstücksverwaltenden Organgesellschaften die erweiterte Kürzung für Grundstückserträge auch dann in Anspruch genommen werden kann, wenn der Organträger die in § 9 Nr. 1 S. 2-6 GewStG genannten Voraussetzungen selbst nicht erfüllt.⁴⁶ Damit können durch die Auslagerung von Immobilienaktivitäten in eine eigenständige Tochterkapitalgesellschaft gewerbesteuerliche Vorteile erzielt werden.⁴⁷ Die Vorteile dieser Gestaltung sind unabhängig davon, ob mit der Tochterkapitalgesellschaft eine Organschaft besteht oder nicht. Voraussetzung ist allerdings, dass der Grundbesitz an Dritte vermietet wird. Für eine Nutzungsüberlassung zwischen verbundenen Unternehmen wird die erweiterte Kürzung für Grundstückserträge nicht gewährt.

Kommt es bei der Tochterkapitalgesellschaft zu einer vollständigen Kürzung der Grundstückserträge, ist der Hebesatz am Ort des Sitzes bzw. Ort ihrer Geschäftsbetriebsstätte irrelevant. Der in dieser Gemeinde geltende Hebesatz bestimmt lediglich das Ausmaß des Vorteils dieser Gestaltung. Die Belegenheit des überlassenen Grundstücks ist gleichfalls nicht bedeutsam, da die Nutzungsüberlassung am Ort der Belegenheit für den Vermieter grundsätzlich nicht zur Begründung einer Betriebsstätte führt. Insoweit ist sogar eine innergemeindliche Erfolgsverlagerung ausreichend, um eine Minderung der Gewerbesteuerbelastung zu erreichen.

4.2 Unterpreisleistungen innerhalb eines Konzerns

Unterpreisleistungen eines Gesellschafters gegenüber einer Kapitalgesellschaft gelten nicht als verdeckte Einlage.⁴⁸ Führt das Mutterunternehmen sein Unternehmen von einer Gemeinde mit einem hohen Hebesatz aus und ist eine Tochterkapitalgesellschaft in einer „Niedrigsteuergemeinde“ ansässig,⁴⁹ kann durch die Gewährung eines zinslo-

⁴⁶ Vgl. H 9.2 Abs. 2 GewStH Stichwort Organschaft unter Hinweis auf BFH vom 30.7.1969, BStBl. 1969 II, S. 629.

⁴⁷ Siehe hierzu z.B. Wagenseil, A., BB 2010, S. 2079-2085. Personengesellschaften wird die erweiterte Kürzung von Grundstückserträgen nur dann gewährt wird, wenn sich ihre Gewerbebetriebseigenschaft aus einer gewerblichen Prägung (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) ergibt, vgl. BFH vom 26.6.2007, BStBl. 2007 II, S. 893. Bei vermögensverwaltenden Tochterpersonengesellschaften kommt es aber auf Ebene des Mutterunternehmens zu einer Gewerbesteuerbelastung, da insoweit die Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG nicht zur Anwendung kommt.

⁴⁸ Vgl. BFH vom 3.2.1971, BStBl. 1971 II, S. 408; BFH vom 28.1.1981, BStBl. 1981 II, S. 612, BFH vom 24.5.1984, BStBl. 1984 II, S. 747; BFH vom 26.10.1987, BStBl. 1988 II, S. 348.

⁴⁹ Unterpreisleistungen von Konzerneinheiten, die von einer Gemeinde mit einem niedrigen Hebesatz aus agieren, sind offensichtlich ungeeignet, um über eine innerstaatliche Erfolgszuordnung eine Minderung der Gewerbesteuerbelastung zu erreichen.

sen bzw. zinsverbilligten Darlehens ein Teil des Konzerngewinns auf das Tochterunternehmen verlagert werden. Analoge Aussagen gelten für sämtliche Leistungsbeziehungen, bei denen kein bilanzierungsfähiger Vermögenswert auf die Tochterkapitalgesellschaft übertragen wird.

Voraussetzung für diese Gestaltungsempfehlung ist, dass mit der Tochterkapitalgesellschaft keine Organschaft besteht. Würde eine Organschaft bestehen, würde die durch Unterpreisleistungen erreichte Erfolgsverlagerung im Rahmen der Zerlegung wieder rückgängig gemacht werden. Die getrennt ermittelten Gewerbeerträge würden addiert und im Regelfall werden sich durch diese Gestaltung bei den von den beiden Konzernunternehmen gezahlten Arbeitslöhnen keine Veränderungen ergeben. Aufgrund des fehlenden Organschaftsverhältnisses wird der Vorteil von Unterpreisleistungen allerdings dadurch abgeschwächt, dass sich die Gewinnausschüttungen des begünstigten Tochterunternehmens erhöhen und es damit bei der leistenden Mutterkapitalgesellschaft zu einer 5%igen Umqualifizierung der Dividenden in nichtabziehbare Betriebsausgaben kommt.

Unterpreisleistungen einer Tochterkapitalgesellschaft, die ihr Unternehmen in einer „Hochsteuergemeinde“ unterhält, an ihr in einer „Niedrigsteuergemeinde“ ansässiges Mutterunternehmen bieten keine Möglichkeit für eine innerstaatliche Gewinnverlagerung. Derartige Unterpreisleistungen gelten als verdeckte Gewinnausschüttungen und werden damit entsprechend den Grundsätzen des Drittvergleichs korrigiert.

4.3 Auflösung von stillen Reserven herbeiführen

Die Grundidee der Gestaltung, die Auflösung von stillen Reserven herbeizuführen, besteht darin, die stillen Reserven in einer Gemeinde mit einem niedrigen Hebesatz zu versteuern und die durch den step-up ausgelösten Mehrabschreibungen in einer Gemeinde mit einem hohen Hebesatz aufwandswirksam zu verrechnen. In dieser Entscheidungssituation ist zwischen einem negativen Zeiteffekt und einem positiven Steuersatzeffekt abzuwägen. Die Belastung aus der Auflösung der stillen Reserven mit Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und (relativ niedriger) Gewerbesteuer entsteht zu Beginn des Betrachtungszeitraums. Die Entlastungen aus den „Mehrabschreibungen“ mit Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und (relativ hoher) Gewerbesteuer treten erst in den Jahren auf, in denen sich die stillen Reserven auflösen. Handelt es sich bei dem übertragenen Wirtschaftsgut um ein abnutzbares Wirtschaftsgut des An-

lagevermögens, das linear über die Restnutzungsdauer abgeschrieben wird, lässt sich das Entscheidungskriterium wie folgt formulieren:⁵⁰

$$\begin{aligned}
 & \text{Belastung aus der Besteuerung der stillen Reserven} \\
 - & \text{Entlastung aus der Verrechnung der Mehrabschreibungen} < 0 \\
 & \text{stR} * (s_{\text{KSt}} * (1 + s_{\text{SolZ}}) + 3,5\% * \text{Hebesatz}_{\text{Übertragender}}) \\
 - & \text{stR} * \frac{1}{N} * \frac{(1+i_s)^{N-1}}{(1+i_s)^N * i_s} * (s_{\text{KSt}} * (1 + s_{\text{SolZ}}) + 3,5\% * \text{Hebesatz}_{\text{Aufnehmender}}) < 0 \\
 & s_{\text{KSt}} * (1 + s_{\text{SolZ}}) + 3,5\% * \text{Hebesatz}_{\text{Übertragender}} \\
 - & \frac{(1+i_s)^{N-1}}{(1+i_s)^N * i_s} * \frac{1}{N} * (s_{\text{KSt}} * (1 + s_{\text{SolZ}}) + 3,5\% * \text{Hebesatz}_{\text{Aufnehmender}}) < 0.
 \end{aligned}$$

Beträgt der Vor-Steuer-Zinssatz 5%, der Hebesatz beim aufnehmenden Konzernunternehmen 490% und der Hebesatz beim übertragenden Konzernunternehmen 200%, gilt:

$$\begin{aligned}
 & s_{\text{KSt}} * (1 + s_{\text{SolZ}}) + 3,5\% * 200\% - \frac{(1+i_s)^{N-1}}{(1+i_s)^N * i_s} * \frac{1}{N} * (s_{\text{KSt}} * (1 + s_{\text{SolZ}}) + 3,5\% * 490\%) \\
 & < 0 \\
 = & 22,83\% - \frac{(1,0335125)^{N-1}}{(1,0335125)^N * 0,0335125} * \frac{1}{N} * 32,98\% < 0.
 \end{aligned}$$

Die Auflösung der stillen Reserven empfiehlt sich, wenn die Restnutzungsdauer des übertragenen Wirtschaftsguts höchstens 22 Jahre beträgt. Bleibt der Hebesatz beim aufnehmenden Konzernunternehmen bei 490%, sinkt dieser Grenzwert auf eine maximale Nutzungsdauer von 13 Jahren (Hebesatz bei der übertragenden Einheit 300%) bzw. 5 Jahren (Hebesatz bei der übertragenden Einheit 400%).

Bei der vorstehenden Berechnung wurde davon ausgegangen, dass das übertragene Wirtschaftsgut einen (Rest-)Buchwert von Null hat. Weist das übertragene Wirtschaftsgut einen positiven (Rest-)Buchwert auf, erhöht sich die Vorteilhaftigkeit der Auflösung der stillen Reserven weiter. Würde das Wirtschaftsgut nicht übertragen, würden sich die Entlastungen aus der Verrechnung des (Rest-)Buchwerts aus dem niedrigeren Hebesatz des übertragenden Rechtsträger errechnen. Nach einer Übertragung wirkt der höhere Hebesatz des aufnehmenden Rechtsträgers.

⁵⁰ Bei der Ableitung des Nettokalkulationszinssatzes (i_s) ist der Vor-Steuer-Zinssatz (i) um den Faktor „ $(s_{\text{KSt}} * (1 + s_{\text{SolZ}}) + 3,5\% * \text{Hebesatz}_{\text{Aufnehmender}})$ “ zu kürzen. Die Folgewirkungen auf die Gewinnausschüttungen der beiden beteiligten Konzernunternehmen auf die 5%ige Umqualifizierung von Dividenden nach § 8b Abs. 5 KStG in nichtabziehbare Betriebsausgaben bleiben aus Vereinfachungsgründen unberücksichtigt.

$$\begin{aligned}
& \text{stR} * (\text{s}_{\text{KSt}} * (1 + \text{s}_{\text{SolZ}}) + 3,5\% * \text{Hebesatz}_{\text{Übertragender}}) \\
- & \text{stR} * \frac{1}{N} * \frac{(1,0335125)^N - 1}{(1,0335125)^N * 0,0335125} * (\text{s}_{\text{KSt}} * (1 + \text{s}_{\text{SolZ}}) + 3,5\% * \text{Hebesatz}_{\text{Aufnehmender}}) \\
- & \text{Buchwert} * \frac{1}{N} * \frac{(1,0335125)^N - 1}{(1,0335125)^N * 0,0335125} * \\
& [(\text{s}_{\text{KSt}} * (1 + \text{s}_{\text{SolZ}}) + 3,5\% * \text{Hebesatz}_{\text{Aufnehmender}}) \\
& - (\text{s}_{\text{KSt}} * (1 + \text{s}_{\text{SolZ}}) + 3,5\% * \text{Hebesatz}_{\text{Übertragender}})] < 0
\end{aligned}$$

Die Vorteilhaftigkeit einer Auflösung der stillen Reserven hängt in dieser Fallkonstellation sowohl von der Restnutzungsdauer des übertragenen Wirtschaftsgutes als auch vom Verhältnis zwischen den stillen Reserven und dem (Rest-)Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts ab. Geht man davon aus, dass der Buchwert und die stillen Reserven betragsmäßig übereinstimmen, dass der Hebesatz beim übertragenen Rechtsträger mit dem Mindesthebesatz von 200% übereinstimmt und dass beim aufnehmenden Rechtsträger ein Hebesatz von 490% gilt, empfiehlt sich eine Auflösung der stillen Reserven bis zu einer Restnutzungsdauer des betreffenden Wirtschaftsgutes von bis zu 40 Jahren.⁵¹ Beträgt der Buchwert die Hälfte der stillen Reserven, geht der Grenzwert auf 31 Jahre zurück. Entspricht der Buchwert dem 1,5-fachen der stillen Reserven, erhöht sich die maximale Nutzungsdauer auf 49 Jahre.⁵² Die Übertragung der stillen Reserven ist also umso zu empfehlen, je höher der Buchwert im Verhältnis zu den stillen Reserven ist.⁵³

Diese Überlegungen gelten nicht nur bei der Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern innerhalb eines Kapitalgesellschaftskonzerns, sondern generell bei konzerninternen Umstrukturierungen. Gilt bei der aufnehmenden Konzerneinheit ein höherer Gewerbesteuerhebesatz als bei der übertragenden Konzerneinheit, ist zu prüfen, ob auf die Ausübung der im Umwandlungssteuergesetz gewährten Wahlrechte, die Buchwerte fortzuführen, verzichtet wird. Anhand der vorstehenden Ungleichung kann bestimmt werden, ob bei einer Verschmelzung oder Spaltung von Konzernunternehmen die Be-

⁵¹ Bleibt der Hebesatz des aufnehmenden Konzernunternehmens bei 490% und wird der Hebesatz des übertragenden Konzernunternehmens variiert, sinkt dieser Grenzwert auf 28 Jahre (Hebesatz der übertragenden Einheit 300%) bzw. 20 Jahre (Hebesatz der übertragenden Einheit 400%).

⁵² Bleibt der Hebesatz des aufnehmenden Konzernunternehmens bei 490% und wird der Hebesatz des übertragenden Konzernunternehmens variiert, sinkt dieser Grenzwert auf 38 Jahre (Hebesatz der übertragenden Einheit 300%) bzw. 29 Jahre (Hebesatz der übertragenden Einheit 400%).

⁵³ Bei einem nichtabnutzbares Wirtschaftsgut lautet die Entscheidungsregel

$$\begin{aligned}
& \text{stR} * (\text{s}_{\text{KSt}} * (1 + \text{s}_{\text{SolZ}}) + 3,5\% * \text{Hebesatz}_{\text{Übertragender}}) \\
- & \text{stR} / (1 + i_s)^N * (\text{s}_{\text{KSt}} * (1 + \text{s}_{\text{SolZ}}) + 3,5\% * \text{Hebesatz}_{\text{Aufnehmender}}) < 0.
\end{aligned}$$

Bei einem Vor-Steuer-Zinssatz 5%, einem Hebesatz beim aufnehmenden Konzernunternehmen von 490% und einem Hebesatz beim übertragenden Konzernunternehmen von 200% müssen die stillen Reserven spätestens nach 11 Jahren aufgelöst werden, damit sich diese Gestaltung als vorteilhaft erweist. Dieser Wert sinkt bei einem Hebesatz der übertragenden Einheit von 300% (400%) auf 6 Jahre (2 Jahre).

wertung der übertragenen Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert zu einer geringeren Gesamtsteuerbelastung führt.

Sowohl bei der Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern als auch bei Umstrukturierungen, die vom Umwandlungssteuergesetz erfasst werden, ist für die vorgestellten Gestaltungen Voraussetzung, dass die beteiligten Konzernunternehmen getrennt besteuert werden.⁵⁴ Liegt eine ertragsteuerliche Organschaft vor, tritt der negative Zeiteffekt unverändert auf. Der Vorteil aus den Mehrabschreibungen kann allerdings nicht mehr in vollem Umfang genutzt werden. Er bestimmt sich nach dem durchschnittlichen Hebesatz des Organkreises. Dieser wird regelmäßig über dem im vorstehenden Beispiel unterstellten Mindeststeuersatz von 200% liegen. In vielen Fällen wird die Entlastung damit nicht ausreichen, um den im Zeitpunkt der Übertragung bzw. Umstrukturierung entstehenden negativen Zeiteffekt zu kompensieren.

5 Vorteile von innerstaatlichen Erfolgsverlagerungen gegenüber grenzüberschreitenden Erfolgsverlagerungen

Durch die innerstaatliche Erfolgsverlagerung lassen sich zum Teil größere Steuervorteile erzielen als durch eine Erfolgsverlagerung ins Ausland. Geht es darum, zwischen der Auslagerung auf eine inländische oder eine im Ausland ansässige Tochterkapitalgesellschaft zu entscheiden, ist eine Betrachtung der Steuerbelastung auf Ebene der Tochterkapitalgesellschaft ausreichend, da auf Ebene der Mutterkapitalgesellschaft die 5%ige Umqualifizierung von Dividenden in nichtabziehbare Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 5 KStG) unabhängig davon vorgenommen wird, in welchem Staat die Tochterkapitalgesellschaft ansässig ist.⁵⁵

Beträgt beispielsweise der für die Mutterkapitalgesellschaft relevante Hebesatz 490%, beläuft sich ihre Gesamtsteuerbelastung auf 32,975%. Durch eine Verlagerung auf eine inländische Tochterkapitalgesellschaft, bei der der Gewerbeertrag dem Mindesthebesatz von 200% unterliegt, lässt sich die Belastung auf 22,825% senken. Dies bedeutet, dass sich zwar durch die Verlagerung auf eine ausländische Tochterkapitalgesellschaft mit Ansässigkeit in einem der folgenden Länder die Belastung der Mutter-

⁵⁴ Bei der in den Abschnitten 2. untersuchten Funktionsverlagerung ist die Gestaltung „freiwillige Auflösung stiller Reserven“ nicht relevant, da die übernehmende Tochterkapitalgesellschaft in einer Gemeinde mit einem niedrigen Hebesatz errichtet wird. Dies bedeutet, dass bei einer Auflösung der stillen Reserven der negative Zeiteffekt durch einen negativen Steuersatzeffekt verstärkt wird.

⁵⁵ Wird die Verlagerung auf eine ausländische Betriebsstätte oder eine ausländische Personengesellschaft vollzogen, ist als Vergleichsalternative die Verlagerung auf eine inländische Personengesellschaft heranzuziehen. Bei dieser Entscheidungssituation ist die 5%ige Umqualifizierung von Dividenden in nichtabziehbare Betriebsausgaben generell nicht relevant.

kapitalgesellschaft mindern lässt, aber die Verlagerung auf eine inländische Tochtergesellschaft sich noch günstiger darstellt:⁵⁶

Tabelle 2: Vorteil einer innerstaatlichen gegenüber einer grenzüberschreitenden Erfolgsverlagerung

Land	(nominelle) Steuerbelastung mit Körperschaftsteuer im Ausland⁵⁷	Vorteil einer innerstaatlichen Erfolgsverlagerung
Italien	31,40%	8,58 Prozentpunkte
Estland	30,00%	7,18 Prozentpunkte
Luxemburg	28,59%	5,77 Prozentpunkte
Großbritannien	28,00%	5,18 Prozentpunkte
Polen	26,50%	3,68 Prozentpunkte
Schweden	26,30%	3,48 Prozentpunkte
Finnland	26,00%	3,18 Prozentpunkte
Niederlande	25,50%	2,68 Prozentpunkte
Dänemark, Griechenland, Österreich	25,00%	2,18 Prozentpunkte

Ist die ausländische Ertragsteuerbelastung höher als 32,975%, ist eine Erfolgsverlagerung ins Ausland auch dann nicht zu empfehlen, wenn im Inland der Gewerbesteuerhebesatz bei 490% liegt. Liegt die ausländische Ertragsteuerbelastung unter 22,825%, ist die Erfolgsverlagerung ins Ausland auch dann einer innerstaatlichen Erfolgsverlagerung vorzuziehen, wenn die ausländische Grundeinheit in einer Gemeinde ansässig ist, bei der der Mindesthebesatz von 200% gilt.

Bei einer innerstaatlichen Erfolgsverlagerung bestehen darüber hinaus mehr steuerplanerische Spielräume, da durch Sachverhaltsgestaltungen bestimmt werden kann, ob die Erfolgszuordnung nach der direkten Methode (keine Organschaft: ohne Zerlegung)

⁵⁶ Eine Funktionsverlagerung ins Ausland hat auch Rückwirkung auf die Zerlegung der (weiterhin) im Inland zu versteuernden Gewinnanteile. Bleiben auf Ebene der Geschäftsleitungsebene die gezahlten Löhne unverändert, erhöht sich durch eine Auslagerung von betrieblichen Funktionen auf eine ausländische Tochtergesellschaft deren Anteil an der (reduzierten) inländischen Lohnsumme. Damit werden laufende Gewinne und aufgelöste stillen Reserven in relativ größerem Umfang der Gemeinde zugerechnet, in der sich der Sitz der Hauptverwaltung befindet. In welche Richtung sich dadurch die Gesamtsteuerbelastung verändert, hängt von den für die Geschäftsleitungsbetriebsstätte und die anderen Betriebsstätten geltenden Hebesätzen ab. Ist der Verwaltungssitz standortelastisch, bietet sich ein zusätzlicher Ansatz zur Reduzierung der Gesamtsteuerbelastung.

⁵⁷ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2009, [http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_95928/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/Monatsbericht__des__BMF/2010/04/analysen-und-berichte/b03-die-wichtigsten-steuern/node.html? \(11.3.2011\).](http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_95928/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/Monatsbericht__des__BMF/2010/04/analysen-und-berichte/b03-die-wichtigsten-steuern/node.html? (11.3.2011).)

oder nach der indirekten Methode (Organschaft: mit Zerlegung) erfolgt. Demgegenüber ist bei grenzüberschreitenden Sachverhalten generell die direkte Methode anzuwenden, da zwischen dem inländischen Mutterunternehmen und einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft keine Organschaft begründet werden kann.

Eine innerstaatliche Erfolgsverlagerung weist auch den Vorteil auf, dass die steuerrechtlichen Grenzen für die Steuerplanung weiter gefasst sind. Bei einer Verlagerung von Einkünften innerhalb von Deutschland entfallen im Vergleich zu einer grenzüberschreitenden Erfolgsverlagerung beispielsweise folgende negative Effekte:⁵⁸

- Der § 1 AStG kommt nicht zur Anwendung, d.h. bei Unterpreisleistungen erfolgt keine Korrektur, bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern bildet der Teilwert und nicht der gemeine Wert den Korrekturmaßstab (§ 1 Abs. 1 S. 3 AStG) und die für Funktionsverlagerungen kodifizierten Grundsätze kommen nicht zur Anwendung (§ 1 Abs. 3 S. 9-13 AStG).
- Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine Tochterpersonengesellschaft müssen keine stillen Reserven aufgelöst werden (Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 EStG, keine Entstrickung nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG).
- Konzerninterne Umstrukturierungen führen nicht zwingend zur Auflösung von stillen Reserven. Die Umstrukturierungen können „steuerneutral“ durchgeführt werden, weil die Wirtschaftsgüter in einem inländischen Betriebsvermögen verbleiben.
- Die speziellen Dokumentationsverpflichtungen für grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen (§ 90 Abs. 3 AO) bestehen nicht. Die bei Verletzung dieser Dokumentationsverpflichtungen vorgesehenen negativen Rechtsfolgen (§ 160 Abs. 3, 4 AO) können damit nicht auftreten. Darüber hinaus müssen keine ausländischen Verfahrensvorschriften beachtet werden.
- Die Voraussetzungen für die Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7-§ 14, § 20 AStG), die Durchgriffsbesteuerung (§ 42 AO) und die in DBA enthaltenen Rückfallklauseln oder damit vergleichbare Regelungen (Übergang von der Freistellungs- auf die Anrechnungsmethode) können nicht vorliegen.

⁵⁸ Die Diskussion um die grenzüberschreitende Verlustverrechnung ist für die vorliegende Untersuchung nicht aufzugreifen, da davon ausgegangen wird, dass das Unternehmen Gewinne erzielt und ein Teil von diesen Gewinnen auf eine Grundeinheit verlagert wird. Die ausländische Grundeinheit weist also nach dieser Annahme keine Verluste aus.

6 Auswirkungen von denkbaren Entwicklungen des deutschen Steuerrechts

6.1 Abgrenzung des Begriffs „Betriebsstätte“

Die international auf Ebene der OECD geführte Diskussion um den Betriebsstättenbegriff ist nicht nur für die Abgrenzung der beschränkten Steuerpflicht im Quellenstaat (analog § 49 EStG)⁵⁹ und den Umfang der Freistellung im Ansässigkeitsstaat bedeutsam (Art. 7 i.V.m. Art. 23A OECD-MA). Über die Anknüpfung an das Vorliegen einer Betriebsstätte (§ 4 GewStG) hat die Gewerbesteuer auch bei rein national tätigen Unternehmen Rückwirkungen auf die Möglichkeiten, die Gewerbesteuerbelastung zu reduzieren.

Auf internationaler Ebene wird derzeit diskutiert, den Betriebsstättenbegriff und damit bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmen den Umfang der beschränkten Steuerpflicht zu erweitern. Damit der Quellenstaat sein Besteuerungsrecht ausüben kann, ist auch der im nationalen Recht kodifizierte Betriebsstättenbegriff entsprechend weiter zu fassen. Für die in diesem Beitrag untersuchte innerstaatliche Erfolgszuordnung besonders bedeutsam sind die Überlegungen, das Vorliegen einer Betriebsstätte nicht nur dann anzunehmen, wenn die Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung besteht, sondern bereits dann, wenn das Unternehmen für eine bestimmte Zeit an einem Ort tätig wird (Dienstleistungsbetriebsstätte).⁶⁰ Von einer derartigen Ausdehnung des in § 12 AO kodifizierten Betriebsstättenbegriffs wären insbesondere Unternehmen betroffen, die ihre Aktivitäten an dem Ort ausüben, an dem der Abnehmer sein Unternehmen betreibt. Dies ist typischerweise bei Wartungs-, Reparatur- und Beratungsunternehmen der Fall. Die Wirkungen einer Übernahme der international vorgeschlagenen Erweiterung des Begriffs „Betriebsstätte“ in nationales Recht auf die Gestaltungsspielräume der Unternehmen im Zusammenhang mit der innerstaatlichen Erfolgszuordnung sind unbestimmt:

- *Abnehmer in „Hochsteuergemeinde“*. Besteht die Empfehlung darin, die Leistung von einer „Niedrigsteuergemeinde“ aus zu erbringen, ergeben sich aus einer Erweiterung der Fälle, in denen das Vorliegen einer Betriebsstätte angenommen wird, Einschränkungen der steuerplanerischen Gestaltungsspielräume. Wird der

⁵⁹ Für die hier untersuchte Thematik sind die in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b)-g) EStG kodifizierten Sonderregelungen nicht relevant.

⁶⁰ Siehe hierzu OECD (Hrsg.), Commentaries on the articles of the model tax convention, 1. Aufl., Paris 2010, Art. 5, Tz. 42.23-42.48 sowie Kahle, H./Ziegler, S., DStZ 2009, S. 843-847; Rautenstrauch, G./Binger, M., Ubg 2009, S. 619-627; Rosenberger, F./Vitali, M./Ziehr, U., IStR 2010, Beihefter zu Heft 18.

Betriebsstättenbegriff ausgedehnt, kommt es im Vergleich mit dem geltenden Recht eher zu einer Besteuerung an dem Ort, an dem der Abnehmer sein Unternehmen betreibt. Der leistende Unternehmer kann damit die Vorteile aus der Ansässigkeit in einer Gemeinde mit einem niedrigen Hebesatz weniger nutzen.

- *Abnehmer in „Niedrigsteuergemeinde“.* Will demgegenüber der leistende Unternehmer an dem Ort, an dem der Abnehmer sein Unternehmen betreibt, eine Betriebsstätte begründen, lässt sich diese Zielsetzung bei einer Ausdehnung des Betriebsstättenbegriffs leichter erreichen. Bei einer weiteren Abgrenzung des Anknüpfungsmerkmals „Betriebsstätte“ kommt es (zumindest über die Zerlegung) zu einer Besteuerung in der Gemeinde, in der der Abnehmer sein Unternehmen unterhält. Der leistende Unternehmer kann damit von den Vorteilen aus dem dort geltenden niedrigen Hebesatz profitieren.

6.2 Voraussetzungen und Ausgestaltungen einer Gruppenbesteuerung

Die innerhalb der EU geltenden Grundfreiheiten haben zur Diskussion geführt, ob die Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft den europarechtlichen Vorgaben entsprechen.⁶¹ Eine möglicherweise vorgenommene Ausdehnung oder Einschränkung des Anwendungsbereichs einer Organschaft⁶² ist nicht nur für grenzüberschreitend tätige Unternehmen von hoher Bedeutung, sie hat auch Rückwirkungen auf die innerstaatliche Erfolgszuordnung.⁶³ Die bisherigen Analysen haben gezeigt, dass die Vorteile einer innerstaatlichen Erfolgsverlagerung in vielen Fällen nur genutzt werden können, wenn die Erfolgszuordnung nach der direkten Methode vorgenommen wird, d.h. wenn keine Organschaft besteht. Kommt es im Zusammenhang mit der „Internationalisierung“ der Organschaft zu einer Erweiterung des Anwendungsbereichs der ertragsteuerlichen Organschaft, entfallen die Gestaltungsspielräume einer innerstaatlichen Erfolgszuordnung, die darauf beruhen, dass die einzelnen Konzernmitglieder ge-

⁶¹ Vgl. beispielsweise Güntel, M./Wagner, T., Ubg 2010, S. 603-617; Herzig, N., StuW 2010, S. 214-231; Kußmaul, H./Niehren, C./Pfeifer, G., Ubg 2010, S. 266-274; Mayr, G., IStR 2010, S. 633-638; Sureth, C./Mehrmann, A./Dahle, C., StuW 2010, S. 160-176.

⁶² Die Bundesregierung hat sich zum Ziel gesetzt, die Organschaft durch ein „modernes Gruppenbesteuerungssystem“ zu ersetzen, vgl. Koalitionsvertrag von CDU, CSU und FDP, <http://www.cdu.de/doc/pdfc/091026-koalitionsvertrag-cducsu-fdp.pdf> (11.3.2011), S. 6. Mit einem Gesetzesvorschlag ist bis zum September 2011 zu rechnen, vgl. Gesetzesentwurf der Bundesregierung – Steuervereinfachungsgesetz 2011, BT-Drucks. 54/11 vom 4.2.2011, S. 38.

⁶³ In dieser Untersuchung erfolgt eine Konzentration auf die Auswirkungen auf die Spielräume im Rahmen der innerstaatlichen Erfolgszuordnung. Der Gesamteffekt auf die Summe aus in- und ausländischen Einkünften wird nicht analysiert.

trennt besteuert werden.⁶⁴ Wird der Anwendungsbereich einer ertragsteuerlichen Organschaft ausgedehnt, gewinnen Gestaltungen zur Beeinflussung des Zerlegungsmaßstabs (zur Zeit i.d.R. die Arbeitslöhne) an Bedeutung.⁶⁵ Inwieweit durch die Einschaltung einer Tochterpersonengesellschaft⁶⁶ über das Nebeneinander von Transparenzprinzip bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer (Einkommenszurechnung) und Objektsteuerprinzip bei der Gewerbesteuer (getrennte Besteuerung) die innerstaatliche Erfolgszuordnung weiterhin beeinflusst werden kann, hängt davon ab, ob nach einer möglicherweise vorgenommenen Ausdehnung des Anwendungsbereichs einer Organschaft auch Personengesellschaften als Organgesellschaften fungieren können bzw. müssen.

Bei Einführung einer Konzernsteuerbilanz als konsequente Fortsetzung der einheitlichen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (CCCTB) würde es zu einem generellen Übergang von der direkten auf die indirekte Erfolgszuordnung kommen. Da die Gestaltungsspielräume der Unternehmen im Zusammenhang mit einer innerstaatlichen Erfolgszuordnung im Wesentlichen davon abhängen, in welchem Umfang sie zwischen einer indirekten und einer direkten Erfolgszuordnung wählen können, würde es im Vergleich mit einer Ausdehnung des Anwendungsbereichs einer Organschaft für die Steuerplanung zu keinen *zusätzlichen* Einschränkungen kommen.⁶⁷ Diese Grundaussage ist allerdings insoweit zu modifizieren, als bei Konsolidierung vermutlich die Vorteile aus der Einschaltung von Tochterpersonengesellschaften oder von Grundstücksverwaltungsgesellschaften entfallen, da diese Grundeinheiten konsequenterweise in die Zerlegung einbezogen werden müssten.

Der Zerlegungsmaßstab „Arbeitslöhne“ wird (von Ausnahmen abgesehen) nur wenig diskutiert.⁶⁸ Dieser Zerlegungsmaßstab wurde insbesondere deshalb eingeführt, weil es bei der Gewerbesteuer auch darum geht, die Ausgaben zu finanzieren, die durch die Einwohner verursacht sind.⁶⁹ Die Betrachtung geht also von den Lasten einer Gemeinde und das zur Finanzierung dieser Ausgaben erforderliche Steueraufkommen aus.

⁶⁴ Siehe hierzu Abschnitt 2.2.

⁶⁵ Siehe hierzu Abschnitt 3.

⁶⁶ Siehe hierzu Abschnitt 2.3.

⁶⁷ Diese Aussage bezieht sich nur auf die Gestaltungsmaßnahmen hinsichtlich des im Rahmen der CCCTB Deutschland zugewiesenen Anteils an der Gesamtbemessungsgrundlage. Bezogen auf den Gesamteffekt einer CCCTB sind keine allgemein gültigen Aussagen möglich, da in die Zerlegungsmasse auch die ausländische Gewinne und Verluste eingehen und die Aufteilung auf die einzelnen Staaten von der Ausgestaltung des Zerlegungsmaßstabs abhängt.

⁶⁸ Die sich aus dem ausschließlichen Abstellen auf die Arbeitslöhne ergebenden Probleme werden beispielsweise bei Windkraftwerken und Flughäfen problematisiert, vgl. BFH vom 4.4.2007, BStBl. 2007 II, S. 836, BFH vom 16.12.2009, BStBl. 2010 II, S. 492. Bei Windkraftwerken haben sie zur Einführung eines speziellen Zerlegungsmaßstabs (§ 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG) geführt.

⁶⁹ Siehe hierzu RFH vom 7.5.1940, RStBl. 1940, S. 714.

Stellt man demgegenüber bei der Erfolgszuordnung eine verursachungsgerechte Aufteilung des Gewinns in den Mittelpunkt, ist der Zerlegungsmaßstab differenzierter auszugestalten. Im Zusammenhang mit der Einführung der CCCTB wird der zusätzliche Einbezug der Zahl der Arbeitnehmer, des Umsatzes und des Vermögens diskutiert.⁷⁰ Die Wirkungen einer differenzierteren Ausgestaltung des Zerlegungsmaßstabs auf die Steuerplanung über eine innerstaatliche Erfolgszuordnung sind unbestimmt. Sofern die Gestaltung darauf beruht, dass eine Zerlegung vermieden wird, ergeben sich offensichtlich keine Veränderungen. Wird eine Zerlegung vorgenommen, würde Funktionen, die zwar standortelastisch sind, bei denen aber relativ wenig Arbeitnehmer eingesetzt werden, bei einer differenzierteren Zerlegung vermutlich ein höherer Anteil am Gesamtgewinn zugewiesen als nach geltendem Recht.⁷¹ Damit würde sich das zwischenstaatliche Steuergefälle bei der Gewerbesteuer zum Teil auch dann nutzen lassen, wenn eine indirekte Erfolgszuordnung vorgenommen wird. Zusätzlich würde die Steuerplanung über die Gestaltung des Zerlegungsmaßstabs komplexer, weil nicht nur die Arbeitslöhne beeinflusst werden müssten, sondern auch die anderen Komponenten des Zerlegungsmaßstabs in die Betrachtung einbezogen werden müssten.

6.3 Konzept der Gewerbesteuer

Die (nationale) Reform der Gewerbesteuer schränkt die Möglichkeiten einer innerstaatlichen Erfolgszuordnung nur unwesentlich ein. Bei einer Umsetzung des Kommunalmodells bzw. der Einführung eines Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer ergeben sich teilweise sogar zusätzliche Gestaltungsansätze.⁷²

- **Kommunalmodell.** Die Reform der Gewerbesteuer entsprechend dem Vorschlag der kommunalen Spitzenverbände⁷³ besteht im Wesentlichen darin, freiberuflich Tätige in die Gewerbesteuerpflicht einzubeziehen und den Umfang der Hinzurechnung von Fremdkapitalaufwendungen nach § 8 Nr. 1 GewStG auszudehnen. Aus

⁷⁰ Vgl. Arbeitsgruppe „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage“, GKKB: mögliche Elemente des Aufteilungsmechanismus, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctbwp060_de.pdf (11.3.2011), S. 8-18.

⁷¹ Bei den in Abschnitt 2.2. vorgestellten Anwendungsfällen beruht die Erhöhung im Wesentlichen auf dem Einbezug der Umsätze in den Zerlegungsmaßstab.

⁷² Siehe hierzu den Zwischenbericht der Arbeitsgruppe Kommunalsteuern an die Gemeindefinanzkommission, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_53524/DE/Wirtschaft__und__Verwaltung/Finanz__und__Wirtschaftspolitik/Foederale__Finanzbeziehungen/Kommunalfinanzen/20100708-Laender__3,templateId=raw,property=publicationFile.pdf (11.3.2011).

⁷³ Vgl. Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände (Hrsg.), Vorschlag für eine modernisierte Gewerbesteuer, <http://www.staedtetag.de/10/presseecke/pressedienst/artikel/2003/03/11/00087/> (11.3.2011).

diesen Gesetzesänderungen ergibt sich grundsätzlich keine Notwendigkeit, die Empfehlungen zur Gestaltung der zwischenstaatlichen Erfolgszuordnung zu verändern. Eine Ausnahme besteht insoweit, als konzerninterne Leistungen durch eine in einer Gemeinde mit einem niedrigen Hebesatz ansässigen Tochterkapitalgesellschaft unattraktiver werden, wenn die Entgelte auf Ebene des leistungsempfangenden Konzernmitglieds von der (erhöhten) Hinzurechnung von Darlehenszinsen, Mieten oder Pachten sowie Lizenzen erfasst werden.⁷⁴

Die Ausdehnung des Kreises der gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen führt nur insoweit zu einer erhöhten Bedeutung der innerstaatlichen Erfolgszuordnung, als es sich bei den freiberuflich Tätigen um einkommensteuerpflichtige (natürliche) Personen handelt, bei denen es im Zusammenhang mit der Steuerermäßigung nach § 35 EStG zu einem Anrechnungsüberhang kommt.⁷⁵

- kommunale Zuschlagsteuer. Wird in Anlehnung an die Vorschläge des BDI/VCI oder der Kommission Steuergesetzbuch der Stiftung Marktwirtschaft⁷⁶ die Gewerbesteuer durch einen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer ersetzt, gewinnt die innerstaatliche Erfolgszuordnung dadurch an Gewicht, dass die Nutzung der zwischen den Gemeinden bestehenden Unterschiede bei den Zuschlägen auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht nur für Kapitalgesellschaften bedeutsam ist, sondern sich auch bei natürlichen Personen (Inhabern von Einzelunternehmen und Gesellschaftern von Personengesellschaften) auswirkt. Bei diesem Vorschlag gilt dies unabhängig davon, ob sie eine gewerbliche oder eine freiberufliche Tätigkeit ausüben. Sofern die Voraussetzungen für eine ertragsteuerliche Organschaft unverändert bleiben, können die bisherigen Instrumente zur Beeinflussung der innerstaatlichen Erfolgszuordnung grundsätzlich in gleicher Weise einge-

⁷⁴ Diese gewerbesteuerliche Doppelbelastung von konzerninternen Leistungen führt dazu, dass die Vorteile einer gewerbesteuerlichen Organschaft gegenüber einer Einzelveranlagung der Konzernmitglieder zunehmen.

⁷⁵ Wird die freiberufliche Tätigkeit über eine Kapitalgesellschaft ausgeübt, besteht bereits nach geltendem Recht eine Gewerbesteuerpflicht (Gewerbebetrieb kraft Rechtsform, § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG).

⁷⁶ Vgl. BDI/VCI (Hrsg.), Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, Köln 2001; Vorschläge der Kommission Steuergesetzbuch unter dem Dach der Stiftung Marktwirtschaft, Berlin, S. 40-43. Siehe auch Wissenschaftlicher Arbeitskreis „Steuerrecht“ des DWS-Instituts der Steuerberater, Vorschlag einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer, Berlin 2010.

setzt werden.⁷⁷ Das Ausmaß der bei einem Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer im Zusammenhang mit der innerstaatlichen Erfolgszuordnung möglichen Steuerminderungspotentiale hängt sehr stark davon ab, wie die Einkünfte eines Steuerpflichtigen auf die Gemeinden verteilt werden. Soweit weiterhin an das Vorliegen einer Betriebsstätte angeknüpft wird, ergeben sich dem Grunde nach gegenüber dem geltenden Recht keine wesentlichen Unterschiede. Der Höhe nach werden die Vorteile dadurch beeinflusst, inwieweit sich die Unterschiede bei den Gewerbesteuerhebesätzen von den Unterschieden bei den Zuschlägen zur Einkommen- und Körperschaftsteuer unterscheiden.

Eine Neuausrichtung der Steuerplanung ist dann erforderlich, wenn nicht auf die Belegenheit des Betriebs abgestellt wird, sondern andere Zuteilungsregeln verwendet werden. Wird beispielsweise bei der kommunalen Zuschlagsteuer auf den Wohnsitz des Inhabers eines Einzelunternehmens bzw. Gesellschafters einer Personengesellschaft abgestellt, sind für Mutterpersonenunternehmen sowie den Einsatz von Tochterpersonengesellschaften Gestaltungen zu wählen, die nicht im Bereich des Unternehmens liegen, sondern im privaten Bereich des Steuerpflichtigen. Darüber hinaus hängt bei einer derartigen Ausgestaltung der Umfang des Einflusses der innerstaatlichen Erfolgszuordnung zusätzlich von der Rechtsform des Unternehmens und dessen organisatorischen Aufbau ab: Die Steuerpflichtigen können zwischen einer Zuordnung auf die Wohnsitzgemeinde (Einzelunternehmen, Personengesellschaft) und einer Zuordnung auf die Betriebsstädtengemeinde (Kapitalgesellschaft, Gründung einer Tochterkapitalgesellschaft durch ein Mutterpersonenunternehmen) wählen.

7 Ergebnisse

Die Unterschiede zwischen den von den Gemeinden festgesetzten Gewerbesteuerhebesätzen bieten für die innerstaatliche Erfolgszuordnung ein erhebliches Steuerminderungspotential. Die Reduzierung der Gesamtsteuerbelastung fällt zum Teil größer aus als bei grenzüberschreitenden Erfolgsverlagerungen. Darüber hinaus lässt sich eine

⁷⁷ Ausnahmen gelten für die Leistungserbringung innerhalb eines Unternehmens (Abschnitt 2.2.2.: Vorteil erhöht sich aufgrund der fehlenden Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG) sowie für die Einschaltung einer Grundstücksverwaltungsgesellschaft (Abschnitt 4.1.: Vorteil entfällt bei einer Aufhebung der erweiterten Kürzung von Grundstückserträgen nach § 9 Nr. 1 S. 2-6 GewStG).

innerstaatliche Erfolgsverlagerung häufig leichter erreichen als eine grenzüberschreitende Erfolgsverlagerung, weil viele steuerrechtliche Korrekturvorschriften lediglich bei grenzüberschreitenden Sachverhalten angewandt werden. Die Vorteile aus einer Senkung der zu zahlenden Gewerbesteuer sind für Kapitalgesellschaften wesentlich bedeutsamer als für Personenunternehmen. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften sind derartige Gestaltungen aber dann bedeutsam, wenn dadurch beim Inhaber bzw. Gesellschafter im Zusammenhang mit der Steuerermäßigung nach § 35 EStG Anrechnungsüberhängen vermieden oder zumindest verringert werden können.

Mit der innerstaatlichen Erfolgszuordnung sind mehrere betriebswirtschaftliche Grundfragen angesprochen: Sie wirkt sich auf den Standort des Unternehmens (nationale Standortwahl), die Rechtsform (Errichtung einer Tochterkapitalgesellschaft oder einer -personengesellschaft), die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zu einer Tochterkapitalgesellschaft (mit oder ohne Organschaft) sowie den Umfang und die Ausgestaltung des innerkonzernlichen Leistungsaustausches (einschließlich der Finanzierung) aus.

Die Gestaltungen zur Reduzierung der Gewerbesteuer lassen sich erstens danach einteilen, ob eine Zerlegung angestrebt oder vermieden werden sollte. Innerhalb eines nationalen Konzerns können die Unternehmen durch eine entsprechende Gestaltung der Unternehmensstruktur entscheiden, ob die innerstaatliche Erfolgszuordnung nach der indirekten Methode (Zerlegung im Verhältnis der Arbeitslöhne) oder nach der direkten Methode (Aufteilung nach den von der jeweiligen Unternehmenseinheit erwirtschafteten Gewinnen) vorgenommen wird. Kommt es zu einer Zerlegung, kann zweitens über den Zerlegungsmaßstab „Arbeitslöhne“ beeinflusst werden, welcher Teil des Gewerbeertrags auf die einzelnen Gemeinden entfällt. Diese beiden Ansatzpunkte für die Steuerplanung beruhen darauf, dass die Gewerbesteuer der Gemeinde zusteht, in der ein Unternehmen eine Betriebsstätte unterhält (Betriebsstättenprinzip) und dass die Aufteilung des Erfolgs nach der indirekten Methode vorgenommen wird (eindimensionaler Zerlegungsmaßstab „Arbeitslöhne“).

Der Objektcharakter der Gewerbesteuer wirkt sich insoweit auf die Steuerplanung aus, als jeder Gewerbebetrieb für sich besteuert wird. Besitzt ein Unternehmen Beteiligungen, wird der Gewerbeertrag bei jeder Tochterkapitalgesellschaft und jeder Tochterpersonengesellschaft getrennt ermittelt. Wird mit einer Tochterkapitalgesellschaft eine Organschaft begründet, wird dieser Grundsatz insoweit aufgehoben, als die Tochterkapitalgesellschaft (Organgesellschaft) als Betriebsstätte des Mutterunternehmens (Organträgers) gilt. Über die Entscheidung, ob durch den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags eine Organschaft herzustellen ist, wird festgelegt, ob die Aufteilung des Gewerbeertrags eines Konzerns nach der direkten oder nach der indirekten Methode erfolgt. Eine Personengesellschaft kann auch gewerbesteuerlich keine Organgesell-

schaft sein, sodass die Erfolgszuordnung generell nach der direkten Methode vorgenommen wird. Das Nebeneinander von Transparenzprinzip (Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer) und Objektcharakter (Gewerbsteuer) führt dazu, dass sich Tochterpersonengesellschaften zur Reduzierung der Gewerbesteuer dann besser eignen als Tochterkapitalgesellschaften, wenn es darum geht, eine Zusammenfassung der Gewerbeerträge von Mutter- und Tochterunternehmen und eine damit verbundene Zerlegung zu vermeiden.

Die Gestaltungsansätze zur Verringerung der Gewerbesteuerbelastung beruhen drittens darauf, dass auch in den Fällen, in denen eine Organschaft vorliegt, keine Konsolidierung vorgenommen wird, sondern zunächst die Erfolge des Mutterunternehmens und der Tochterkapitalgesellschaft grundsätzlich so ermittelt werden, als ob keine Organschaft bestehen würde, und anschließend addiert werden. Die Nutzung der fehlenden Konsolidierung zur Minderung der Gewerbesteuer kann sich auf die Körperschaftsteuer nicht auswirken (Einschaltung einer Grundstücksverwaltungsgesellschaft) oder auch bei der Körperschaftsteuer Vorteile bringen (Unterpreisleistungen innerhalb eines Konzerns, um dadurch ein Verlustverrechnungspotential zu schaffen) oder bei der Körperschaftsteuer mit Nachteilen verbunden sein (negativer Zeiteffekt bei der durch Gestaltung herbeigeführten Auflösung von stillen Reserven).

Auf internationaler Ebene wird im Hinblick auf die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten eine Ausweitung des Begriffs der Betriebsstätte diskutiert. Will ein Staat die damit verbundene Ausweitung der Quellenbesteuerung nutzen, muss er seinen innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff gleichfalls weiter fassen. Über die Umgrenzung des Betriebsstättenbegriffs in § 12 AO wird aber nicht nur die beschränkte Steuerpflicht von Steuerausländern geregelt. Durch sie wird darüber hinaus festgelegt, auf welche Gemeinden der Gewerbeertrag verteilt, d.h. ob es dem Grunde nach zu einer Zerlegung kommt. Für die Unternehmen können aus dieser Entwicklung im Zusammenhang mit der innerstaatlichen Erfolgszuordnung sowohl Ausweitungen als auch Einschränkungen der steuerplanerischen Spielräume resultieren.

Eine möglicherweise im Hinblick auf die europarechtlichen Vorgaben vorgenommene Ausdehnung des Anwendungsbereichs einer ertragsteuerlichen Organschaft führt dazu, dass die Unternehmen in weniger Fällen entscheiden können, ob die direkte oder die indirekte Erfolgszuordnung zur Anwendung kommt (Beeinflussung, *ob* Zerlegung). Insoweit würden sich die steuerplanerischen Spielräume reduzieren. Wird der Anwendungsbereich einer Organschaft und damit der Zerlegung ausgedehnt, gewinnen Maßnahmen zur Gestaltung des Zerlegungsmaßstabs an Bedeutung (Beeinflussung, *wie* zerlegt wird). Würde die einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (CCCTB) eingeführt, gelten prinzipiell die gleichen Aussagen. Weiterge-

hende Effekten ergeben sich nur insoweit, als sich die Vorteile aus der Einschaltung von Tochterpersonengesellschaften oder von Grundstücksverwaltungsgesellschaften zumindest reduzieren würden und dass die Wirkungen des Ersatzes des bislang eindimensionalen Zerlegungsmaßstabs „Arbeitslöhne“ durch einen differenzierteren Zerlegungsmaßstab (Arbeitslöhne, Anzahl der Arbeitnehmer, Umsätze, Vermögen) nicht in allgemeiner Form angegeben werden können.

Die (nationale) Reform der Gewerbesteuer schränkt die Möglichkeiten einer innerstaatlichen Erfolgszuordnung relativ wenig ein, da weder beim Kommunalmodell noch beim Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer Änderungen der Voraussetzungen für eine ertragsteuerliche Organschaft vorgesehen sind. Bei ihrer Umsetzung ergeben sich in Teilbereichen sogar zusätzliche Gestaltungsanreize (Kommunalmodell) und -ansätze (Zuschlagsteuer).

Obwohl sich die Analysen auf die Grundstruktur beschränkten, ist die hohe Bedeutung der innerstaatlichen Erfolgszuordnung auf die Steuerbelastung erkennbar. Die Unterschiede bei den Gewerbesteuerhebesätzen sind ausreichend groß, damit es sich zumindest für Kapitalgesellschaften lohnt, die Instrumente zur Beeinflussung der innerstaatlichen Erfolgszuordnung einzusetzen. Die vorgestellten Effekte sollten Anreiz sein, die erläuterten Gestaltungsansätze vertiefend zu untersuchen und nach weiteren steuerplanerischen Instrumenten zu forschen.

Wer die aufgezeigten Möglichkeiten der innerstaatlichen Erfolgszuordnung als Instrument der Steuerplanung als unbefriedigend findet, kann die Analysen als Ansatzpunkt für eine Reform der Konzernbesteuerung nutzen. Zu bedenken ist allerdings, dass durch die hier vorgenommene Konzentration auf den Gewinnfall die konzerninterne Verlustverrechnung als ein wesentliches Element einer sachgerechten Unternehmensbesteuerung nicht angesprochen wurde. Insoweit ist vor einer Reform der Organschaft eine Erweiterung des Untersuchungsgegenstands zu empfehlen.

Bei den Untersuchungen wurde die Aufteilung auf verschiedene Steuergläubiger nur insoweit angesprochen, als analysiert wurde, ob es zu einer Zerlegung kommt und ob gegenüber einem Tochterunternehmen die Erfolgszuordnung nach der direkten Methode oder nach der indirekten Methode erfolgt. Es wurden jedoch lediglich die daraus resultierenden Effekte für die Unternehmen analysiert. Die Rückwirkungen der steuerplanerischen Aktivitäten auf den Finanzausgleich wurden nicht untersucht. Von der innerstaatlichen Erfolgsverlagerung ist aber nicht nur die Gewerbesteuer betroffen, sondern auch die Körperschaftsteuer. Dies gilt zum einen für den Länderfinanzausgleich (wenn sich die Gemeinden in unterschiedlichen Bundesländern befinden) und zum anderen für den Finanzausgleich zwischen den Gemeinden innerhalb des gleichen Bundeslandes.

Literaturverzeichnis

- BDI/VCI (Hrsg.) (Gewerbsteuer, 2001)**, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, Köln 2001
- Beland, U. (Realsteuerhebesätze, 2010)**, Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2010 gegenüber 2009, Berlin 2010
- Blümich, W.**, Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Gewerbesteuer, Kommentar, 16. Aufl., München 1998, Stand: September 2010
- Broer, M.**, Intranationale Gewinnverlagerungen – eine empirische Untersuchung von steuerlichen Anreizen und Aufkommenseffekten am Beispiel Deutschlands, in: StuW 2010, S. 110-120
- Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.) (Steuerstandort, 2008)**, Steuerstandort Deutschland - attraktive Bandbreite der Unternehmensteuerbelastung für Kapitalgesellschaften in deutschen Gemeinden, Monatsbericht des Bundesministerium der Finanzen, Dezember 2008, Berlin 2008
- Dietrich, M./Krakowiak, M.**, Deutschland – Ein Steuerparadies für Kapitalgesellschaften? - Optimierungspotenzial der Gewerbesteuerlast am Beispiel einer Kapitalgesellschaft mit Betriebsstätten in mehreren Gemeinden, in: DStR 2009, S. 661-666
- Dötsch, E./Jost, W./Pung, A./Witt, G.**, Körperschaftsteuer, Kommentar, Stuttgart, Stand: Dezember 2010
- Glanegger, P./Güroff, G.**, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, 7. Aufl., München 2009
- Günkel, M./Wagner, T.**, Ertragsteuerliche Organschaft bei Wegfall des Gewinnabführungsvertrags – Überlegungen zu einer neuen Gruppenbesteuerung, in: Ubg 2010, S. 603-617
- Haberstock, L./Breithecker, V. (Steuerlehre, 2009)**, Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 15. Aufl., Berlin 2009
- Herzig, N.**, CCCTB-Projekt und Zukunft der Konzernbesteuerung (III), in: FR 2009, S. 1037-1042
- Herzig, N.**, Die Zukunft der Gruppenbesteuerung, in: StuW 2010, S. 214-231
- Kahle, H./Ziegler, S.**, Betriebsstättenbegriff: Grundlagen und aktuelle Entwicklungen, in: DStZ 2009, S. 834-847
- Kessler, W./Kröner, M./Köhler, S. (Konzernsteuerrecht, 2008)**, Konzernsteuerrecht National-International, 2. Aufl., München 2008
- Kommission Steuergesetzbuch (Hrsg.) (Vorschläge, 2006)**, Vorschläge der Kommission Steuergesetzbuch unter dem Dach der Stiftung Marktwirtschaft, Berlin 2006
- Krebühl, H.-H.**, Besteuerung der Organschaft im neuen Unternehmenssteuerrecht, in: DStR 2002, S. 1241-1250
- Kußmaul, H./Niehren, C./Pfeifer, G.**, Zur angestrebten Reform der Gruppenbesteuerung durch die CCCTB unter Berücksichtigung der deutschen Organschaft, in: Ubg 2010, S. 266-274
- Lenski, E./Steinberg, W.**, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, 8. Aufl., Köln, Stand: September 2010
- Mayr, G.**, Moderne Gruppenbesteuerung für Deutschland? – zehn Vorschläge aus den Praxiserfahrungen Österreichs, in: IStR 2010, S. 633-638;
- Mensching, O./Tyarks, M.**, Vermeidung der deutschen Gewerbesteuer ohne Aufdeckung der stillen Reserven, in: GmbHR 2010, S. 466-470

- OECD (Hrsg.)**, Commentaries on the articles of the model tax convention, 1. Aufl., Paris 2010
- Prinz, U.**, Gedankensplitter zur konzeptionellen Fortentwicklung des steuerlichen Organschaftsrechts - Diskussionsbeitrag zum 2. Münchner Unternehmenssteuerforum, in: DStR 2010, Beihefter zu Heft 30, S. 67-72
- Rautenstrauch, G./Binger, M.**, Dienstleistungsbetriebsstätten – Zukunft oder bereits Realität?, in: Ubg 2009, S. 619-627
- Rose, G./Watrin, C. (Ertragsteuern, 2009)**, Ertragsteuern, 19. Aufl., Berlin 2009
- Rosenberger, F./Vitali, M./Ziehr, U.**, Die Dienstleistungsbetriebsstätte: Internationale Entwicklungen und ihre Rezeption im Internationalen Steuerrecht Deutschlands, Österreichs und der Schweiz, in: IStR 2010, Beihefter zu Heft 18, S. 1-35
- Scheffler, W.**, Hinzurechnung von Leasingraten nach der Unternehmensteuerreform 2008: Verlust des Leasingvorteils und Verzerrungen durch Pauschalierung, in: BB 2007, S. 874-879
- Scheffler, W.**, Körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Organschaft nach der Unternehmensteuerreform 2008, in: StuB 2008, S. 58-65
- Scheffler, W. (Besteuerung, 2009)**, Besteuerung von Unternehmen, Band I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, 11. Aufl., Heidelberg 2009
- Scheffler, W. (Steuerlehre, 2009)**, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., München 2009
- Scheffler, W. (Steuerplanung, 2010)**, Besteuerung von Unternehmen, Band III: Steuerplanung, 1. Aufl., Heidelberg 2010
- Schiffers, J.**, Vorteilhafte Gestaltungen durch Organschaft, in: GmbH-StB 1998, S. 354-358
- Schmidt, L.**, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 29. Aufl., München 2010
- Statistische Ämter des Bundes und der Länder (Hrsg.) (Realsteuern, 2009)**, Hebesätze der Realsteuern, Ausgabe 2009, Wiesbaden 2009
- Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (Realsteuersätze, 2010)**, Änderungen von Realsteuerhebesätzen in Gemeinden mit mehr als 10.000 Einwohnern – 1. Halbjahr 2010, Wiesbaden 2010
- Sureth, C./Mehrmann, A./Dahle, C.**, Grenzüberschreitende Verlustverrechnungssysteme in Europa – Vorbilder für eine Reform der deutschen Organschaft?, in: StuW 2010, S. 160-176
- Urbahns, R.**, Optimierte Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags, in: StuB 2010, S. 425-431
- Wagenseil, A.**, Gewerbesteuerliche Optimierung im Rahmen des Asset-Managements, in: BB 2010, S. 2079-2085
- Wissenschaftlicher Arbeitskreis „Steuerrecht“ des DWS-Instituts der Steuerberater (Hrsg.) (Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2010)**, Vorschlag einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer, Berlin 2010

Verzeichnis der Rechtsquellen und sonstigen Quellen

I. Verzeichnis der Gerichtsentscheidungen

Datum	Aktenzeichen	Quelle
1. Reichsfinanzhof		
7.5.1940	I 328/39	RStBl. 1940, S. 714
2. Bundesfinanzhof		
30.7.1969	I R 21/67	BStBl. 1969 II, S. 629
29.4.1970	III 217/63	BStBl. 1970 II, S. 614
3.2.1971	I R 51/66	BStBl. 1971 II, S. 408
20.7.1973	III R 100-101/72	BStBl. 1973 II, S. 794
28.1.1981	I R 10/77	BStBl. 1981 II, S. 612
24.5.1984	I R 166/78	BStBl. 1984 II, S. 747
26.10.1987	GrS 2/86	BStBl. 1988 II, S. 348
14.6.1988	VIII R 387/83	BStBl. 1989 II, S. 187
11.10.1989	I R 77/88	BStBl. 1990 II, S. 166
19.5.1993	I R 80/92	BStBl. 1993 II, S. 655
17.9.2003	I R 12/02	BStBl. 2004 II, S. 396
14.7.2004	I R 106/03	BFH/NV 2005, S. 154
4.4.2007	I R 23/06	BStBl. 2007 II, S. 836
26.6.2007	IV R 9/05	BStBl. 2007, II, S. 893
4.6.2008	I R 30/07	BStBl. 2008 II, S. 922
16.12.2009	I R 56/08	BStBl. 2010 II, S. 492
3.2.2010	IV R 26/07	BStBl. 2010 II, S. 751

II. Verzeichnis der Schreiben der Finanzverwaltung

BMF-Schreiben vom 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. 1999 I, S. 1076

BMF-Schreiben vom 12.4.2005, IV B 4- S 1341 – 1/05, BStBl. 2005 I, S. 570

III. Verzeichnis der sonstigen Quellen

Arbeitsgruppe „Kommunalsteuern“ (Hrsg.), Zwischenbericht der Arbeitsgruppe Kommunalsteuern an die Gemeindefinanzkommission, http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_53524/DE/Wirtschaft__und__Verwaltung/Finanz__und__Wirtschaftspolitik/Foederales__Finanzbeziehungen/Kommunal финанzen/20100708-Laender__3,templateId=raw,property=publicationFile.pdf (11.3.2011)

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2009, http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_95928/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/Monatsbericht__des__BMF/2010/04/analysen-und-berichte/b03-die-wichtigsten-steuern/node.html? (11.3.2011)

Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände (Hrsg.), Vorschlag für eine modernisierte Gewerbesteuer, http://www.staedtetag.de/10/presseecke/pressediens/artikel/2003/03/11/0008_7/ (11.3.2011)

BT-Drucks. 54/11 vom 4.2.2011, Gesetzesentwurf der Bundesregierung – Steuervereinfachungsgesetz 2011

Europäische Kommission, Entwurf einer Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), Brüssel 2011, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_de.pdf (11.3.2011)

o.V., Wachstum, Bildung, Zusammenhalt, Koalitionsvertrag von CDU, CSU und FDP, <http://www.cdu.de/doc/pdfc/091026-koalitionsvertrag-cdu-csu-fdp.pdf> (11.3.2011)

Schriftenreihe Steuerinstitut Nürnberg (seit 2006)

Download unter: <http://www.steuerinstitut.wiso.uni-erlangen.de/publikationen>

Nummer	Autor(en)	Titel
2006-01	Berthold U. Wigger	Do Complex Tax Structures Imply Poorly Crafted Policies?
2006-02	Daniel Dürschmidt	Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment, particularly within the European Union
2006-03	Wolfram Scheffler Susanne Kölbl	Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung auf Ebene des Arbeitnehmers im internationalen Kontext
2006-04	Michael Glaschke	Unabhängigkeit von Bilanzpolitik im IFRS-Einzelabschluss und in der Steuerbilanz
2006-05	Simone Jüttner	Grenzüberschreitende Verschmelzung über eine Europäische Aktiengesellschaft am Beispiel von Deutschland, Frankreich und Österreich
2007-01	Berthold U. Wigger	Subsidization versus Public Provision of Tertiary Education in the Presence of Redistributive Income Taxation
2007-02	Wolfram Scheffler	Grenzüberschreitende Verlustverrechnung nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „Marks&Spencer“
2007-03	Carolin Bock	Der Wegzug im Alter aus steuerlicher Sicht: Eine lohnende Alternative?
2008-01	Stefanie Alt	Steuersystematische Abbildung anteilsbasierter Vergütungssysteme im Einheitsunternehmen und im Konzern
2008-02	Wolfram Scheffler Eva Okrslar	Die inländische Auslandsholding als Steuerplanungsinstrument nach der Unternehmensteuerreform 2008
2008-03	Alexander von Kotzebue Berthold U. Wigger	Charitable Giving and Fundraising: When Beneficiaries Bother Benefactors
2008-04	Alexander von Kotzebue Berthold U. Wigger	Private Contributions to Collective Concerns: Modeling Donor Behavior

2008-05	Eva Okrslar	Besteuerung der identitätswahrenden Verlegung des Orts der Geschäftsleitung von Kapitalgesellschaften in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union
2009-01	Christoph Ries	Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in der EU unter Berücksichtigung von Drittstaatseinkünften
2009-02	Simone Jüttner	Share Deal versus Asset Deal bei nationalen Übertragungen von Kapitalgesellschaften
2010-01	Wolfram Scheffler Harald Kandel	Sonderausgaben: Versuch einer Systematisierung
2011-01	Carolin Bock	Die Vorteilhaftigkeit hybrider Finanzinstrumente gegenüber klassischen Finanzierungsformen - Eine Unternehmenssimulation unter steuerlichen Rahmenbedingungen
2011-02	Wolfram Scheffler	Innerstaatliche Erfolgszuordnung als Instrument der Steuerplanung