

## 2. Grundlagen

### 2.1. Bedeutung von Konzernen

Eingangs wurde bereits dargelegt, dass Konzerne im internationalen Handel, aber auch bezüglich der deutschen Wirtschaftsstruktur eine große Bedeutung haben. Daher ist es umso verwunderlicher, dass es für den Begriff "Konzern" keine einheitliche Definition gibt. Vielmehr gibt es je nach Gesetzesvorschrift unterschiedliche Definitionen.<sup>29</sup>

Im Folgenden werden diese nun aufgearbeitet. Im deutschen Steuerrecht sind Konzerne im Gesellschaftsrecht definiert, da einerseits im Handelsrecht und andererseits im Aktienrecht Begriffsbestimmungen vorzufinden sind. Die handelsrechtliche Definition<sup>30</sup> bezieht sich hierbei auf die Rechnungslegung<sup>31</sup>, während sich aus der aktienrechtlichen Definition die Rechte und Pflichten der beteiligten Unternehmen ableiten lässt. Aus diesem Grund sind beide Gesetzesvorschriften auf ihre verschiedenen Zwecken ausgelegt. Das Aktienrecht stellt die Interessenssicherung der Minderheitsgesellschaft<sup>32</sup> und Gläubiger<sup>33</sup> gegenüber der Machtausübungsmöglichkeiten des Mutterunter-

---

<sup>29</sup> Vgl. Hüfner et al., Konzernrechnungslegung, S. 5; Orth/Schwarzmann/Steiner, Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS, S. 4.

<sup>30</sup> Bezüglich der Konzerndefinition im Handelsrecht kann eigentlich nicht wirklich von einer handelsrechtlichen Definition gesprochen werden, da der Konzern an sich nicht definiert wird. Es wird lediglich anhand von Kriterien ausgemacht, ab wann ein Unternehmen einen Konzernabschluss aufstellen muss oder nicht. Höchstens kann hier von einer indirekten Definition gesprochen werden. Vgl. Bieg/Kußmaul, Externes Rechnungswesen, S. 348.

<sup>31</sup> Der Begriff der Rechnungslegung bedeutet, dass das Geschehen im Unternehmen möglichst der Wirklichkeit entsprechend zahlenmäßig abgebildet wird. Daraus lassen sich die Zwecke zur Dokumentation, Information und Zahlungsanspruchsermittlung ableiten. Die Rechnungslegung bedient sich folgender Instrumente (zutreffend für kapitalmarktorientierte Konzerne): Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang, Kapitalflussrechnung, Segmentberichterstattung, Eigenkapitalveränderungsrechnung sowie Lagebericht. Vgl. Sigloch, Rechnungslegung, S. 1 ff.

<sup>32</sup> Der Begriff der Minderheitsgesellschafter resultiert daher, dass sich ein Gesellschafter aufgrund seiner geringen Beteiligung bei der Willensbildung nicht durchsetzen kann. Bezüglich des Prinzips der Mehrheit fallen hierunter alle Gesellschafter, die eine Beteiligung unter 50% haben. Oft befinden sich Anteile im Streubesitz befinden. Abhängig von der Gesellschafterzahl, reicht dann auch eine Beteiligung unter 50% aus, um seine Interessen durchzusetzen. Ausschlaggebend ist nur, dass mehr Stimmrechte vorhanden sind, im Gegensatz zu den anderen. Alle Gesellschafter, die in dieser Situation ihre Interessen nicht durchsetzen können, gelten als Minderheitsgesellschafter. Vgl. Hofmann, Minderheitsschutz im Gesellschaftsrecht, S. 5.

<sup>33</sup> Der Begriff des Gläubigers lässt sich aus der handelsrechtlichen Vorschrift § 241 BGB zu den Pflichten im Schuldverhältnis ableiten. Hiernach ist der Gläubiger berechtigt aufgrund eines Schuldverhältnisses eine Leistung vom Schuldner zu verlangen. Im Rahmen von Unternehmen sind dies zum Beispiel Kreditgeber. Vgl. § 241 BGB sowie <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/glaeubiger.html>, Zugriff am 14.06. 2013.

nehmens in den Mittelpunkt. Im Gegensatz dazu definiert das Handelsrecht den Begriff des Konzerns indirekt über die Kriterien, die erfüllt sein müssen, um einen Konzernabschluss aufstellen zu können.<sup>34</sup>

Konzerne zeichnen sich dadurch aus, dass sie sich aus rechtlich unabhängigen Unternehmen zusammensetzen. Insgesamt betrachtet bilden sie eine wirtschaftliche Einheit.<sup>35</sup> Hinsichtlich der Struktur von Konzernen gibt es ein Mutterunternehmen, welches die anderen konzernzugehörigen Unternehmen, die sogenannten Tochterunternehmen, wirtschaftlich beherrscht. In der Hierarchiestellung bedeutet dies, dass das Mutterunternehmen über den Tochterunternehmen steht. Rechtlich gesehen sind die Tochterunternehmen selbstständig, aber wirtschaftlich betrachtet nicht mehr. Die Aufgabe der wirtschaftlichen Selbständigkeit erfolgt über den Abschluss eines Beherrschungsvertrages<sup>36 37</sup>.

Gem. den handelsrechtlichen Vorschriften des § 271 Handelsgesetzbuch<sup>38</sup> (HGB) wird der Begriff des Konzerns in Beteiligungen und verbundene Unternehmen aufgeteilt. Eine Beteiligung besteht nach § 271 Abs. 1 HGB, wenn Anteile an einem anderen Unternehmen erworben wurden, denen eine dauerhafte Geschäftsbeziehung<sup>39</sup> unterstellt werden kann. Hierbei gibt es im Satz 3 eine Beteiligungsvermutung von 20% Anteilen am Nennkapital. Diese Beteiligungsvermutung kann jedoch widerlegt werden.<sup>40</sup>

<sup>34</sup> Vgl. Orth/Schwarzmann/Steiner, Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS, S. 4 f., 13.

<sup>35</sup> Vgl. Sigloch, Rechnungslegung, S. 346 sowie Hüfner et al., Konzernrechnungslegung, S. 5.

<sup>36</sup> Der Beherrschungsvertrag ist ein Unternehmensvertrag, welcher ein Unternehmen befähigt ein abhängiges Unternehmen seiner Leitung zu unterstellen. Dies hat zur Folge, dass das Management des abhängigen Unternehmens sein Recht auf Leitung verliert. Um rechtlich wirksam zu sein, muss ein Beherrschungsvertrag gem. § 304 Abs. 1 AktG einen angemessenen Ausgleich (in Form eines bestimmten jährlichen Gewinnanteils) an die außenstehenden Aktionäre vorsehen. Vgl. Hein/Wiefenfels, § 1 Grundlagen des Konzerns, S. 42. Siehe ebenfalls die Ausführungen zum Beherrschungsvertrag von Torwegge, § 1 Gesellschaftsrechtliche Vorgaben, S. 16 ff, 62.

<sup>37</sup> Vgl. Orth/Schwarzmann/Steiner, Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS, S. 2 f.

<sup>38</sup> Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2012 (BGBl. I S. 2751) geändert worden ist.

<sup>39</sup> Die dauerhafte Geschäftsbeziehung unterstellt, dass das Interesse an dem beteiligten Unternehmen über eine bloße Kapitalbeteiligung hinausgeht. Beteiligungen dürfen jedoch nicht mit Anteile an verbundenen Unternehmen verwechselt werden. Vgl. Renz/Wehrheim, Die Handels- und Steuerbilanz, S. 45.

<sup>40</sup> Vgl. § 271 Abs. 1 HGB sowie Öhler/Schramm, Begriffsbestimmungen, § 20 Z 23, Tz. 8.

Im § 271 Abs. 2 HGB sind verbundene Unternehmen als Mutter- und Tochterunternehmen definiert mit einem Verweis auf § 290 HGB.<sup>41</sup> Nach § 290 Abs. 1 HGB besteht die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses mit Konzernlagebericht, wenn ein beherrschender Einfluss ausgeübt werden kann.<sup>42</sup> Ausschlaggebender Punkt ist hier das Verb „kann“. Es spielt hierbei keine Rolle, ob das Mutterunternehmen tatsächlich den beherrschenden Einfluss ausübt oder nicht. Ausschlaggebend ist nur, ob es rechtlich möglich ist.<sup>43</sup> Rein juristisch ist die Ausübung des beherrschenden Einflusses ab einer Beteiligung von mehr als 50% möglich.<sup>44</sup> Diese handelsrechtliche Definition eines Konzerns wird auch als sogenanntes „Control Konzept“ bezeichnet. Dieses Control-Konzept geht aus dem § 290 Abs. 2 HGB hervor.

Dieser nennt vier Fälle für die rechtliche Möglichkeit des beherrschenden Einflusses:

- 1.) Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter
- 2.) Mehrheit der Mitglieder der Finanz- und Geschäftspolitik bestimmender Organmitglieder zu bestellen bzw. abzurufen
- 3.) Recht Finanz- und Geschäftspolitik zu bestimmen auf Grundlage der Satzung oder eines Beherrschungsvertrages
- 4.) bei wirtschaftlicher Betrachtung Mehrheit der Risiken und Chancen trägt (Stichwort: Zweckgesellschaft<sup>45</sup>).<sup>46</sup>

---

<sup>41</sup> Vgl. § 271 Abs. 2 HGB sowie Renz/Wehrheim, Die Handels- und Steuerbilanz, S. 44.

<sup>42</sup> Der § 290 Abs. 1 HGB wurde mit der Einführung des BilMoG neu gefasst. Das Prinzip der einheitlichen Leitung blieb zwar bestehen, aber nach der alten Fassung war die tatsächliche Ausübung von Bedeutung. In der Neufassung wurde die Beteiligungserfordernis gestrichen. Vgl. Theile, Bilanzmodernisierungsgesetz, S. 209 f.

<sup>43</sup> Vgl. Scherrer, Konzernrechnungslegung nach HGB, S. 27.

<sup>44</sup> Vgl. Öhler/Schramm, Begriffsbestimmungen, § 20 Z 23, Tz. 5 – 7.

<sup>45</sup> Zweckgesellschaften bieten den Unternehmen die Möglichkeit Vermögensgegenstände oder Verbindlichkeiten auf eine andere Gesellschaft zu übertragen, ohne dass diese in den Konzernabschluss einbezogen werden. Der Ausweis der ausgegliederten Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten ist nicht notwendig, da sie außerhalb der Konzernbilanz gehalten werden. Die Zweckgesellschaft besitzt keine eigene geschäftspolitische und strategische Entscheidungsmacht. Die Stimmrechte werden so verteilt, dass die Gesellschaft nicht in den Konzernabschluss miteinbezogen werden muss. Mit der Einführung des BilMoG ist nun gesetzlich festgehalten, dass Zweckgesellschaften im Konzernabschluss berücksichtigt werden müssen. Vgl. Kuhnle/Schäfer, Die bilanzielle Behandlung von Zweckgesellschaften und ihre Bedeutung im Rahmen der Corporate Governance, S. 18 f.

<sup>46</sup> Vgl. <http://www.daswirtschaftslexikon.com/d/konsolidierungskreis/konsolidierungskreis.htm>, Zugriff am 14.06.2013 sowie § 290 Abs. 2 HGB.

Der Begriff des Konzerns ist im Aktienrecht in den § 15 bis § 19 Aktiengesetz<sup>47</sup> (AktG) geregelt. Ebenso wie im Handelsrecht ist auch hier die Mehrheit der Anteile ausschlaggebend für den beherrschenden Einfluss (gem. §§ 15, 16 AktG). Jedoch muss nach der Definition im Aktienrecht nachgewiesen werden, dass die einheitliche Leitung tatsächlich ausgeübt wird.<sup>48</sup> Die einheitliche Leitung bestimmt sich durch die Tatsache, dass vom Mutterunternehmen die Planungs-, Entscheidungs-, Handlungs- und Kontrollfunktion für sich und die untergeordneten Tochterunternehmen ausgeführt werden. Sprich das Mutterunternehmen übernimmt die Koordination des Gesamtkonzerns. Hierzu gehören die Bestimmung der grundsätzlichen Unternehmens- bzw. Konzernziele und der Gesamtunternehmensstrategie, die Festsetzung von rechtlichen und organisatorischen Rahmenbedingungen sowie auch die Koordination der Geschäftsbereichspolitik.<sup>49</sup> Im § 15 AktG lassen sich auch Verweise auf die §§ 291, 292 AktG wiederfinden bezüglich des Tatbestandsmerkmals, dass verbundene Unternehmen Teile von Unternehmensverträgen<sup>50</sup> sein können.<sup>51</sup>

## 2.2. Konzernsteuerrecht

Das Konzernrechnungslegungsrecht wurde entwickelt, da sich Konzerne aus mehreren wirtschaftlich selbstständigen Unternehmen zusammensetzen. Um aber die wirtschaftliche Lage des Gesamtkonzerns von außen beurteilen zu können, wurde deutlich, dass die Einzelabschlüsse der konzernzugehörigen Unternehmen nicht ausreichen würden. Aus diesem Ansatz heraus wurde das Konzernrechnungslegungsrecht in Verbindung mit dem Konzernsteuerrecht entwickelt.<sup>52</sup> Bezüglich des Konzernsteuerrechts gibt es

---

<sup>47</sup> Aktiengesetz vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1089), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 20. Dezember 2012 (BGBl. I S. 2751) geändert worden ist

<sup>48</sup> Vgl. Orth/Schwarzmann/Steiner, Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS, S. 5 ff sowie Torwegge, § 1 Gesellschaftsrechtliche Vorgaben, S. 13 f.

<sup>49</sup> Vgl. Sigloch, Rechnungslegung, S. 346.

<sup>50</sup> Nach § 83 AktG sind Unternehmensverträge sogenannte Grundlagenverträge. Aus diesem Grund bedürfen sie bezüglich ihres in Kraft Tretens oder Änderungen der Zustimmung der Hauptversammlung des Unternehmens mit mindestens einer Drei-Viertel-Mehrheit des vertretenen Grundkapitals. Beispiele für Unternehmensverträge sind unter anderem der GAV oder Beherrschungsvertrag. Auf die Besonderheiten beiden Vertragsarten wird im weiteren Verlauf noch genauer eingegangen. Vgl. <http://www.juraforum.de/lexikon/unternehmensvertrag>, Zugriff am 11.06.2013.

<sup>51</sup> Vgl. § 15 AktG sowie Torwegge, § 1 Gesellschaftsrechtliche Vorgaben, S. 14.

<sup>52</sup> Vgl. Scherrer, Konzernrechnungslegung nach HGB, S. 3.

keine legaldefinierte Einordnung von steuerlichen Tatbeständen. Eine Reduzierung auf den Konzern nach dem Aktienrecht i. S. des § 18 AktG wäre unvollständig. Respektive sind alle steuerlichen Gesetzesvorschriften in das Konzernsteuerrecht einzubeziehen, die zwischen verbundenen Unternehmen angewendet werden können.<sup>53</sup>

Das Konzernsteuerrecht im engeren Sinne sieht ein Abhängigkeitsverhältnis unter den beteiligten Unternehmen vor. Somit ist eine Grundlage geschaffen, um rechtlich selbstständige Unternehmen auch als eine wirtschaftliche Einheit ansehen zu können. Bezüglich der Beteiligungsanteile gibt es hierbei jedoch verschiedene gesetzliche Ausführungen. Zum einen reicht bei der umsatz- und ertragsteuerlichen Organschaft eine Beteiligung von mehr als 50% aus. Zum anderen verlangt zum Beispiel die Vorschrift des § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG eine Beteiligung von 100% bzw. die des § 6a Grunderwerbsteuergesetz<sup>54</sup> (GrEStG) 95% Beteiligung. Dies sind deutlich höhere Beteiligungsquoten, die die unterschiedlichen Zielsetzungen der einzelnen Gesetzesvorschriften widerspiegeln. Aber auch die grenzüberschreitende Tätigkeit von Konzernen darf nicht außer Acht gelassen werden. So gehören ebenfalls die europäische Gesetzgebung und internationales Recht zum Konzernsteuerrecht. Ziel der Konzernbesteuerung ist es einerseits eine Steuererleichterung herbeizuführen, indem Mehrfachbelastungen innerhalb des Konzerns vermieden werden. Andererseits soll Missbräuchen entgegenge wirkt werden, die durch Gestaltungsmöglichkeiten aufgrund der Beherrschungsverhältnisse entstehen können.<sup>55</sup>

---

<sup>53</sup> Vgl. Hey, Steuerpolitischer Handlungsbedarf bei der Konzernbesteuerung, S. 995.

<sup>54</sup> Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. Februar 1997 (BGBl. I S. 418, 1804), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 1. November 2011 (BGBl. I S. 2131) geändert worden ist.

<sup>55</sup> Vgl. Hey, Steuerpolitischer Handlungsbedarf bei der Konzernbesteuerung, S. 995.

### 2.3. Zweck der Konzernrechnungslegung

Der primäre Zweck der Konzernrechnungslegung findet sich in dem Informationsinstrument für externe Rechnungslegungsadressaten<sup>56</sup> wieder. Die Informationen, die aus der Konzernrechnungslegung gewonnen werden können, sollen den Adressaten befähigen die wirtschaftliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Gesamtkonzerns beurteilen sowie bewerten zu können.<sup>57</sup> Der Grundgedanke der Informationsfunktion fußt auf der Betrachtungsweise der wirtschaftlichen Einheit sowie dem beherrschenden Einfluss, weil daraus abgeleitet wird, dass alle konzernzugehörigen Unternehmen eng mit dem Mutterunternehmen verbunden sind.<sup>58</sup> Die Betrachtungsweise der wirtschaftlichen Einheit soll des Weiteren dafür sorgen, dass die Konzernrechnungslegung die Mängel, die aus der Einzelbetrachtung der Rechnungslegung resultieren, beseitigt wird. Hierdurch sollen sowohl den internen sowie externen eine bessere Informationsbasis gegeben werden. Dies lässt ebenso die Schlussfolgerung zu, dass der Konzernabschluss die Informationsfunktion im Vergleich zum Einzelabschluss besser erfüllt.<sup>59</sup>

Als weiterer Zweck der Konzernrechnungslegung kann die Ausschüttungsbemessungsfunktion (bzw. auch als Zahlungsbemessungsfunktion bezeichnet) genannt werden. Die Gewinnausschüttungen orientieren sich aber nicht wie vermutet an dem Konzernabschluss, sondern weiterhin an den Einzelabschlüssen der Konzerngesellschaften. Im Rahmen der Gewinnausschüttungen werden konzerninterne Geschäftsbeziehungen behandelt, als wenn sie mit externen Geschäftspartnern abgeschlossen worden wären. Dies hat zur Folge, dass Gewinne oder aber auch Verluste entstehen können, da keine Korrektur der konzerninternen Geschäftsvorgänge vorgenommen wird. Einige Aktio-

<sup>56</sup> Die externen Rechnungslegungsadressaten sind die derzeitigen Anteilseigner und Gläubiger des Mutterunternehmens sowie ebenso die zukünftigen bzw. potentiellen. Des Weiteren können zu diesem Personenkreis hinzugezählt werden: andere Unternehmen, respektive auch die konzernzugehörigen Tochterunternehmen sowie der Fiskus, Kunden, Lieferanten und die Öffentlichkeit. Vgl. Orth/Schwarzmann/Steiner, Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS, S. 20 sowie Renz/Wehrheim, Die Handels- und Steuerbilanz, S. 3.

<sup>57</sup> Vgl. § 297 Abs. 2 HGB sowie Hüfner et al., Konzernrechnungslegung, S. 8; Scherrer, Konzernrechnungslegung nach HGB, S. 13 und Sigloch, Rechnungslegung, S. 355.

<sup>58</sup> Vgl. Scherrer, Konzernrechnungslegung nach HGB, S. 12.

<sup>59</sup> Vgl. Behringer, Konzerncontrolling, S. 25 f.

näre haben fälschlicher Weise die Erwartungshaltung, dass der ausschüttungsfähige Erfolg ebenfalls aus der Konzernbilanz ersichtlich sein muss. Dies ist jedoch nicht der Fall, da der ausschüttungsfähige Erfolg eigentlich nur im Einzelabschluss des Mutterunternehmens ersichtlich ist. Trotz dessen verändern viele Konzernunternehmen ihre Gewinnrücklagen, um den Konzernabschluss an den Einzelabschluss anzupassen, damit sie den Erwartungen ihrer Aktionäre gerecht werden.<sup>60</sup>

Neben den schon benannten zwei Funktionen hat die Konzernrechnungslegung noch eine weitere Funktion. Diese umfasst die Führungs- und Kontrollfunktion, denn der Konzernabschluss kann ebenfalls zur Steuerung des Konzerns genutzt werden. In diesem Zusammenhang wird der Konzernabschluss als Instrument zur Planung und Kontrolle herangezogen. Es müssen jedoch einige Punkte beachtet werden. Zum Zweck der Führungs- und Kontrollfunktion kann nur die interne Konzernrechnungslegung<sup>61</sup> verwendet werden. Zusätzlich muss diese in kurzen Zeitabständen aufgestellt werden, damit sie effizient<sup>62</sup> im Unternehmen genutzt werden kann. Ebenso müssen die Zahlen der internen Konzernrechnungslegung aufgearbeitet werden, damit das Unternehmen tatsächlich Daten erhält, die die Grundlage der Unternehmensentscheidungen bilden können.<sup>63</sup>

## 2.4. Organschaft von Konzernunternehmen

Das deutsche Steuerrecht ist von der Ansicht geprägt, dass jedes Rechtssubjekt, einzeln steuerpflichtig ist, sobald es bestimmte Steuertatbestände erfüllt. Das Instrument

---

<sup>60</sup> Vgl. Sigloch, Rechnungslegung, S. 354.

<sup>61</sup> Der am häufigsten betroffene Personenkreis der internen Rechnungslegung ist das Management des Unternehmens selbst. Die Gestaltungsform ist vom Gesetzgeber nicht vorgeschrieben. Sie wird vom unternehmensinternen Mitarbeiter zur internen Verwendung erstellt. Hier befindet sich der Unterschied zur externen Rechnungslegung, da bei der internen keine strukturellen Beziehungsunterschiede zwischen Ersteller und Benutzer existieren. Dennoch können auch hier Interessenskonflikte zwischen den verschiedenen Hierarchiestufen auftreten. Vgl. Ewert/Wagenhofer, Interne Unternehmensrechnung, S. 4 ff sowie Renz/Wehrheim, Die Handels- und Steuerbilanz, S. 3.

<sup>62</sup> Effektivität umfasst im wirtschaftlichen Zusammenhang die Wirksamkeit der durchgeführten Maßnahmen. Für die Beurteilung der Effektivität werden die beiden Werte Output und Ziel herangezogen. Vgl. Branz, Effizienz und Effektivität von Marketingkooperationen, S. 9 f.

<sup>63</sup> Vgl. Scherrer, Konzernrechnungslegung nach HGB, S. 16 f.

Problemfelder des deutschen Konzernsteuerrechts  
Betrachtung der Verrechnungspreise in international  
agierenden Konzernen

Darkow, J.

2014, XV, 141 S. 4 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-04527-2