

Abschied vom Vertragskonzern?

ZHR 168 (2004) 629–636

Das Steuerrecht – eine „unerwünschte Quelle“ des Gesellschaftsrechts? Unter diesem Motto haben vor nahezu zwei Jahrzehnten *Herbert Wiedemann*¹ und *Brigitte Knobbe-Keuk*² ein lebhaftes Streitgespräch über die Auswirkungen steuerlicher Gesetzgebung und Gestaltung auf die gesellschaftsrechtliche Praxis und Rechtsprechung geführt. Damals kreiste die – stark typologisch geprägte – Diskussion um die gesellschaftsrechtliche Akzeptanz der GmbH & Co KG und der Publikumpersonengesellschaft, deren steuerliche Attraktivität im Verhältnis zur einfachen GmbH oder AG in erster Linie in der unmittelbaren Zurechnung der Gewinne und Verluste der Personengesellschaft an ihre Teihaber begründet war³. Mit der Einführung der Verlustverrechnungsschranken des § 15a EStG im Jahre 1980 und der Milderung der ertragsteuerlichen Doppelbelastung seit 1977 sowie der Abschaffung der Vermögensteuer hat diese Auseinandersetzung in den letzten Jahren an Schärfe verloren⁴.

Zu den herausragenden Instituten des Gesellschaftsrechts, deren historische Wurzeln in der Besteuerungspraxis ihre Grundlage finden, gehört auch das Recht der Vertragskonzerne. *Heinrich Kronstein* konnte bereits 1931 feststellen, dass „besonders auf dem Gebiete des Steuerrechts“ das Verhältnis der abhängigen zur beherrschenden juristischen Person Beachtung gefunden habe⁵, und noch heute lesen wir bei *Karsten Schmidt*, dass das „Verständnis (der Unternehmensverträge) aus der Sicht des Gesellschaftsrecht schwierig ist“ und „das Steuerrecht (...) uns diese Verträge zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften aufzwingt“⁶. Ausgangspunkt dieser Entwicklung ist die „Organtheorie“ des Reichsfinanzhofs, die – zunächst im Umsatzsteuerrecht, später im Körperschaftsteuerrecht – die abhängige Kapitalgesellschaft als unselbständige Betriebsabteilung der Muttergesellschaft „ohne eigenen Willen“ einordnete und daraus steuerlich vorteilhafte Regeln ableitete (keine Besteuerung von Umsätzen zwischen Konzerngesellschaften, Verzicht auf Doppelbelastung

1 *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht I, 1980, S. 23.

2 *Knobbe-Keuk*, Das Steuerrecht – eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?, Schriftenreihe „Rechtsordnung und Steuerwesen“, Bd. 4, 1986, S. 1.

3 Zu den steuergematischen Grundlagen dieser unmittelbaren Zurechnung siehe *Schön*, *StuW* 1988, 253 ff.

4 Siehe nunmehr: *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht II, 2004, S. 839.

5 *Kronstein*, Die abhängige juristische Person, 1931, S. 1.

6 *Karsten Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., 2002, § 1 II 6 b, S. 23.

des Körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns der Tochtergesellschaft)⁷. Die unmittelbare Zurechnung des Tochterergebnisses an das Mutterunternehmen setzte nach dieser Judikatur einerseits eine finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung voraus und erforderte andererseits eine zivilrechtliche Vereinbarung, welche im Verhältnis der Organgesellschaft zum Organträger die tatsächliche Ergebnisübernahme sicherstellte. Für die „organisatorische“ Eingliederung erwies sich im Regelfall der Abschluss eines Beherrschungsvertrages als unverzichtbar, und die zivilrechtliche Ergebniszurechnung verlangte nach dem Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages. Damit waren die beiden wesentlichen Typen aktienrechtlicher Unternehmensverträge vorgeprägt⁸, die anschließend in den §§ 291 ff. AktG 1965 gesellschaftsrechtlich ausdifferenziert wurden. Im Jahre 1969 wurden die Erkenntnisse der steuerlichen Rechtsprechung vom Körperschaftsteuergesetzgeber erstmals aufgegriffen und später in den §§ 14 ff. KStG 1977 kodifiziert.

Diesem steuerrechtlichen Ursprung der Konzernvertragstypen zum Trotz stehen in der heutigen Wahrnehmung (der Wissenschaft) die eigenständigen gesellschaftsrechtlichen Funktionen des Unternehmensvertragsrechts im Vordergrund. Danach geht es in den §§ 291 ff. AktG nicht nur darum, die steuerlich motivierte Existenz von Unternehmensverträgen „hinzunehmen“ und den aus dieser Praxis folgenden Bedürfnissen des Gläubiger- und Minoritätenschutzes angemessen Rechnung zu tragen. Bereits die Materialien zum AktG 1965 betonen vielmehr die Notwendigkeit einer Ermächtigungsgrundlage für die enge organisatorische Verbindung rechtlich selbständiger Gesellschaften⁹. Diese Bedeutung des Vertragskonzernrechts als Gestaltungsmittel von Leitungsstrukturen ist im nachfolgenden Schrifttum eingehend gewürdigt worden¹⁰, so dass eine jüngere Habilitationsschrift die Verwirklichung unternehmerischer Organisationsautonomie ohne Rücksicht auf steuerliche Vorgaben als wesentliche Aufgabe der §§ 291 ff. AktG definieren kann¹¹. In der Zivilrechtsprechung wurde die endgültige Ablösung vom steuerlichen Organschaftsrecht in der „Supermarkt“-Entscheidung¹² des Bundesgerichtshofs vollzogen, welche für die Beschlussfassung über einen Konzernvertrag mit ei-

7 Darstellung der „konzernfördernden steuerlichen Regelungen“ bis 1933 bei *Spindler*, *Recht und Konzern*, 1993, S. 15 ff.; umfassend: *Sonnenschein*, *Organschaft und Konzerngesellschaftsrecht*, 1976, S. 15 ff.

8 *Habersack* in: *Emmerich/Habersack*, *Aktien- und GmbH-Konzernrecht*, 3. Aufl., 2003, Einl. Rdn. 30; *Knobbe-Keuk* (FS 100 Jahre GmbHG, 1992, S. 737 ff., 742) spricht von einer „guten Tat“ des Steuerrechts.

9 *Kropff*, *Aktiengesetz*, 1965, S. 376 f.; zur Entstehungsgeschichte siehe *MünchKommAktG/Altmeppen*, §§ 278–328, 2. Aufl., 2000, Einl. §§ 291 ff. Rdn. 10 ff., insbes. 17 ff.

10 Siehe etwa: *Hommelhoff*, *Die Konzernleitungspflicht*, 1981, S. 267 ff.; *Emmerich* in: *Emmerich/Habersack*, *Aktien- und GmbH-Konzernrecht*, 3. Aufl., 2003, § 291 AktG Rdn. 3.

11 *Veil*, *Unternehmensverträge*, 2003, S. 11 (Beherrschungsvertrag), S. 20 (Gewinnabführungsvertrag) und öfter.

12 BGHZ 105, 324, 339; kritisch *Flume*, DB 1989, 665 ff.

ner GmbH die in § 17 KStG vorausgesetzte Schriftform nicht akzeptierte und mit Rücksicht auf den organisationsrechtlichen Charakter der Konzernverbindung die notarielle Beurkundung verlangte. Noch weiter reichte die (inzwischen aufgegebene) Judikatur zum „qualifiziert faktischen Konzern“, die in den §§ 302, 303 AktG ein analogiefähiges Modell für eine allgemeine Haftung der Muttergesellschaft bei zentral gelenkten faktischen Konzernen erblickte¹³. Der Vertragskonzern erweist sich bei dieser Sicht als gesetzliches Regelbild gesellschaftsrechtlicher Abhängigkeit (auch wenn die ursprüngliche Zielsetzung des aktienrechtlichen Referentenentwurfs 1958, faktische Konzerne durch drakonische Haftungstatbestände in die Vertragsform zu treiben, 1965 nicht verwirklicht wurde¹⁴).

Welche Auswirkungen auf diesen Rechtszustand sind zu gewärtigen, wenn die steuerliche Motivation für den Abschluss von Unternehmensverträgen wegfällt? Diese Frage besitzt nicht bloß akademischen Charakter, denn die konzernrechtlichen Erfordernisse für die steuerliche Anerkennung der Ergebniskonsolidierung werden Stück für Stück abgebaut. Bereits im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2001 wurde das Merkmal der „organisatorischen“ Eingliederung¹⁵ der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organtägers (§ 14 Nr. 2 KStG) und damit auch die steuerliche Relevanz von Beherrschungsverträgen abgeschafft¹⁵. Da auch die „wirtschaftliche“ Eingliederung dem Gesetzgeber nicht mehr nötig erscheint, reicht nach geltendem Recht die „finanzielle“ Eingliederung i.S. einer Stimmrechtsmehrheit der Obergesellschaft aus. Vorläufig geblieben ist das Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrages (§ 14 S.1 KStG). Diese Gesetzesänderung hat die Praxis unmittelbar zum Abschluss „isolierter Gewinnabführungsverträge“ veranlasst¹⁶. Doch droht auch diesem letzten Reservat des Konzernvertragsrechts im Konzernsteuerrecht das Aus. Maßgeblich erscheinen drei Gründe:

– Der erste ist „hausgemacht“. Mit der Unternehmenssteuerreform 2001 ist im faktischen Konzern die Möglichkeit verloren gegangen, Wertverluste von Beteiligungsgesellschaften in steuerlich relevante Teilwertabschreibungen umzumünzen (§ 8b Abs. 2, 3 KStG). Muttergesellschaften können Tochterverluste daher nur noch im Wege der unmittelbaren Ergebniszurechnung nach den Regeln der Körperschaftsteuerlichen Organschaft geltend machen. Damit wächst der Druck, den Zugang zum Organschaftsrecht auch nicht vertragsgebundenen Konzernen zugänglich zu machen. In ihrem „Bericht zur Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform“ 2001 hat eine Arbeitsgruppe des Bundesfinanzministeriums diese Konsequenz vor-

13 Nachweise bei: *Altmeyen* in: *Roth/Altmeyen*, GmbHG, 4. Aufl., 2003, Anh. § 13 GmbHG Rdn. 144 ff.

14 Näher *Flume*, DB 1959, 190 ff.; *Altmeyen* a. a. O. (Fn. 9), Einl. §§ 291 ff. AktG Rdn. 15.

15 Näher zur jüngeren Entwicklung: *Herzig* in: *Herzig* (Hrsg.), *Organschaft*, 2003, Teil A I 3, S. 6 f.

16 *Cahn/Simon*, *Der Konzern* 2003, 1 ff.

läufig noch nicht gezogen¹⁷, doch mehren sich die Stimmen, die eine konsolidierte Konzernbesteuerung ohne Rücksicht auf einen Gewinnabführungsvertrag befürworten¹⁸.

- Der zweite ist „konzernbedingt“. Die Regeln über die steuerliche Verlustverrechnung im Konzern gehören zu den wesentlichen Faktoren der Attraktivität eines Landes als Standort für Holdinggesellschaften. Deutschland steht mit dem Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrages in Europa isoliert da. Wichtige Mitgliedstaaten der Europäischen Union – Frankreich, Großbritannien, die Niederlande¹⁹, Italien etc. – ermöglichen die steuerliche Ergebniskonsolidierung oder andere Formen der Verlustverrechnung auch ohne konzernvertragliche Grundlage. Zuletzt hat Österreich vor wenigen Monaten ein neues – liberales – Regime für die Gruppenbesteuerung eingeführt und in diesem Zuge den Ergebnisabführungsvertrag als Voraussetzung der Einheitsbesteuerung aufgegeben²⁰. Deutschland wird es schwer haben, sich in diesem „Markt“ zu positionieren, und gerade für die mobile Rechtsform der Europäischen Aktiengesellschaft als Konzernobergesellschaft können die großzügigen Konsolidierungsregeln unserer Nachbarländer unwiderstehlich erscheinen. Auch die Europäische Kommission legt ihren Vorschlägen einer grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung keine konzernvertraglichen Elemente zugrunde²¹.
- Schließlich ist nicht undenkbar, dass die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs dem steuerlichen Erfordernis des Gewinnabführungsvertrages den Garaus macht. Der Gerichtshof wird demnächst über die Vorlage eines britischen Gerichts entscheiden, welche auf die Frage gerichtet ist, ob der nationale Steuergesetzgeber die territorial beschränkte Verlustverrechnung im inländischen Konzern auf ausländische Tochtergesellschaften erstrecken muss²². Wenn dies – wie weithin erwartet²³ – bejaht wird, muss auch die Bundesrepublik Deutschland ihr Konsolidierungsregime (entweder abschaffen oder) auf ausländische Mehrheitsbeteiligungen erstrecken.

17 Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform, Beilage zu FR 2001, S. 1 ff., 16 ff.

18 *Krebühl*, DStR 2002, 1241 ff.; *ders.*, Konzernbesteuerung de lege ferenda, in: *Herzig* (Hrsg.), *Organschaft*, 2003, Teil J I, S. 595 ff., 598 f.; *Watrin/Sievert/Strohm*, FR 2004, 1 ff., 10 f.; vgl. bereits die steuersystematische Kritik an diesem Merkmal bei *Sonnenschein a. a. O.* (Fn. 7), S. 424 ff.

19 Zur niederländischen Reform *Kollruss*, IStR 2004, 5 ff.

20 *Gassner*, FR 2004, 517 ff., 519 f.; zum gemeinsamen Antrag der Konzerngesellschaften als „privatautonomer“ Voraussetzung des neuen Regimes siehe *Hirschler/Schindler*, IStR 2004, 505 ff., 510.

21 Europäische Kommission, *Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt*, KOM (2001) endg. 582; dazu *Schön*, *Die Zukunft der Organschaft in der Europäischen Union*, in: *Herzig* (Hrsg.), *Organschaft*, 2003, S. 612 ff.

22 Rs. C-446/03 (*Marks&Spencer plc v. Halsey*); zum bisherigen Verfahrensverlauf siehe *Dörr*, *Der Konzern* 2003, 604 ff.; *ders.*, *Der Konzern* 2004, 15 ff.; *ders.*, IStR 2004, 265 ff.

Dabei erweist sich das Merkmal des Gewinnabführungsvertrages i. S. der §§ 291 ff. AktG als hinderlich, weil das auf Konzernverhältnisse anwendbare Sachrecht dem Statut der ausländischen Tochtergesellschaft zu entnehmen ist²⁴, welches in aller Regel kein eigentliches Konzernvertragsrecht kennt. Damit wären Auslandstöchter von dem Regime der §§ 14 ff. KStG ausgeschlossen. Man mag bezweifeln, ob der Europäische Gerichtshof bereit wäre, diesen diskriminierenden Effekt alleine dem Sitzland der Tochtergesellschaft zuzurechnen. Es sprechen gute Gründe dafür, der Bundesrepublik Deutschland hier ein nicht gerechtfertigtes steuerliches Hindernis für die grenzüberschreitende Konzernbildung vorzuwerfen. Das Fehlen des Gewinnabführungsvertrages als Konsolidierungsvoraussetzung in den meisten anderen Mitgliedstaaten könnte dem Gerichtshof als Zeichen für die mangelnde „Erforderlichkeit“ dieses, die grenzüberschreitende Konzernbildung beschränkenden, steuerlichen Merkmals erscheinen.

Mit dem Wegfall des „Gewinnabführungsvertrages“ im Körperschaftsteuerrecht würde die steuerliche Motivation für den Abschluss von Unternehmensverträgen endgültig verschwinden. Es ist anzunehmen, dass dies gravierende Auswirkungen auf die konzernrechtliche Praxis haben wird. Es genügt, einige mögliche Entwicklungslinien anzudeuten:

- Im GmbH-Recht wird – im Hinblick auf das Weisungsrecht der Gesellschafter – der Abschluss von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen nahezu obsolet werden, zumal die verfahrensrechtlichen und materiellen Schutzregeln des Konzernvertragsrechts dem herrschenden Unternehmen unbequem erscheinen dürften. Dies kann zu einer Renaissance der Problematik „qualifiziert faktischer Konzerne“ führen, weil die Konzernobergesellschaften geneigt sein werden, ihre bislang auf einen Beherrschungsvertrag gestützte intensive Konzernherrschaft auf faktischer Grundlage weiter auszuüben. Nur dann, wenn der wirtschaftlichen Gestaltungsmacht der Obergesellschaft deutliche rechtliche Grenzen aufgezeigt sind – etwa bei Cash-Pooling-Verträgen zu Lasten des Stammkapitals der Untergesellschaft²⁵ – wird ein ernsthafter Anreiz zur unternehmensvertraglichen Bindung bestehen bleiben.
- Im Aktienrecht wird die Belastbarkeit des Weisungsrechts nach § 311 AktG einer intensiven Prüfung unterzogen werden. Mit Rücksicht auf die vielfältigen Beschluss- und Formerfordernisse des aktienrechtlichen Vertragskonzerns sowie im Hinblick auf die Verlustübernahmepflicht und Haftung (§§ 302, 303 AktG) und die Abfindungs- und Ausgleichsmechanismen ge-

23 Grundlegend zu den europarechtlichen Fragen grenzüberschreitender Verlustverrechnung: *Cordewener/Dahlberg/Pistone/Reimer/Romano*, *European Taxation* 2004, 135 ff., 218 ff.

24 *Altmeyden* a. a. O. (Fn. 9) Einl. §§ 291 ff. AktG Rdn. 36 ff.; *Selzner/Sustmann*, *Der Konzern* 2004, 85 ff., 88 ff.; *Bauschatz*, *Der Konzern* 2004, 805 ff., 805.

25 BGH NJW 2004, 1111 ff.; *Habersack/Schürnbrand*, *NZG* 2004, 689 ff., 690 f.; früher *Schön*, *ZHR* 159 (1995), 351 ff., 373 f.

genüber Minderheitsgesellschaftern (§§ 304, 305 AktG) stellt sich der Abschluss eines Konzernvertrages aus der Sicht der Obergesellschaft in aller Regel nicht als günstiges Geschäft dar. Die Leitungsorgane der Konzernmuttergesellschaft werden daher versuchen, soweit wie möglich die Gestaltungsmöglichkeiten im faktischen Konzern „auszuloten“. Dabei wird die Wissenschaft vom Gesellschaftsrecht aufgerufen sein, endlich ein klares Verständnis des § 311 AktG – zwischen „Deklaration“ und „Konzernprivileg“²⁶ – zu entwickeln und auch Abgrenzungsfragen – etwa zur Reichweite des Kapitalschutzes im faktischen Aktienkonzern – zu klären²⁷.

- Ein neues Anwendungsfeld für die Gestaltung von Verträgen zwischen konzernverbundenen Gesellschaften wird sich demgegenüber auf dem Gebiet der „Steuerumlagen“ einstellen. Bei Wegfall des Gewinnabführungsvertrages als steuerlichem Merkmal werden sich in großem Umfang Vermögensverschiebungen aus der „Nutzung“ der Verluste anderer Konzerngesellschaften einstellen, ohne dass diesem Vorgang eine tatsächliche Ergebnisübernahme zugrunde liegt. Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, der eine „Konzernumlage“ für derartige Vermögensvorteile bisher nicht akzeptiert hat²⁸, erweist sich vor diesem Hintergrund als korrekturbedürftig. Sie hat zwar die Zustimmung angesehener Gesellschaftsrechtler gefunden²⁹, wird jedoch in der steuerlichen Praxis allgemein als verfehlt eingeordnet³⁰. Sie wird dem Sachverhalt nicht gerecht, dass die Weggabe eines Verlustverrechnungspotentials an eine andere konzernangehörige Gesellschaft zumindest auf der Grundlage des § 812 Abs. 1 S. 1 2. Alt. BGB ausgleichsfähig sein muss³¹. Zutreffend hat der Bundesfinanzhof einen solchen „aus dem

26 Siehe MünchKommAktG/Kropff, §§ 278 – 328, 2. Aufl., 2000, Rdn. 3 ff., 19 ff.; *Habersack* a. a. O. (Fn. 8), § 311 AktG Rdn. 4 f.; *Flume*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, I/1, Die juristische Person, 1983, § 4 IV, S. 127.

27 Siehe dazu etwa: *Habersack* a. a. O. (Fn. 8), § 311 AktG Rdn. 82 m.w. N.; *ders.*, Europäisches Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., 2003, Rdn. 171; *Schön*, FS Kropff, 1997, S. 285 ff., 295 ff.

28 BGHZ 141, 79, 85 ff.; der Bundesgerichtshof hätte vielleicht anders judiziert, wenn (wie dies der Regelfall ist) eine Tochtergesellschaft für den Wegfall ihres Verlustverrechnungspotentials einen Ausgleich verlangt hätte und nicht (wie im Urteilsfall) eine Muttergesellschaft die Nutzung ihres Verlustverrechnungspotentials den Tochtergesellschaften in Rechnung gestellt hätte; Fortführung dieser Rechtsprechung durch BGH DB 2003, 1213 (Weitergabe des auf die Tochtergesellschaft entfallenden Steuerbetrags durch den Insolvenzverwalter der Muttergesellschaft an die Steuerbehörden).

29 *Habersack* a. a. O. (Fn. 8), § 311 AktG Rdn. 50; *Röhrich* in: VGR (Hrsg.), Gesellschaftsrecht in der Diskussion 1999, 2000, S. 3 ff., 8 ff.; *Kleindiek*, DStR 2000, 559 ff., 561 ff.; differenzierend jedoch *Wiedemann/Fleischer*, JZ 2000, 159 ff.

30 So in seltener Einigkeit Finanzgerichtsbarkeit, Finanzverwaltung und Vertreter steuerberatender Berufe: BFH BStBl. II 2002, S. 369 ff.; BMF-Schreiben v. 12. 9. 2002 DStR 2002, 1716; *Dötsch*, Der Konzern 2003, 21 ff., 37; *Herlinghaus*, GmbHR 2002, 989 ff., 994; *Simon*, DStR 2000, 431 ff., *ders.*, DStR 2000, 537 ff.; *Fedderson*, ZGR 2000, 523 ff.; *Pyszka*, GmbHR 1999, 646 ff., 648 f.; *ders.*, GmbHR 1999, 812 ff.

31 *Simon* a. a. O. (Fn. 30).

Verlust resultierenden zukünftigen Steuerminderungseffekt als ökonomischen Wert und als vermögenswerte Rechtsposition“ eingeordnet³². Auf lange Sicht wird man daher nicht nur die Zulässigkeit von Steuerumlagen auf „stand-alone“-Basis akzeptieren, sondern weitergehend in die §§ 291 ff. AktG eine gesetzliche Ausgleichspflicht für die vorteilhafte Nutzung fremder Verlustverrechnungspotentiale im Konzern einfügen müssen³³. Lediglich soweit die Konzernobergesellschaft auf der Grundlage des steuerlichen Organverhältnisses Vorteile erlangt, welche die abhängigen Gesellschaften ohnehin nicht hätten nutzen können (Beispiel: Wegfall gewerbesteuerlicher Hinzurechnungen zwischen Konzerngesellschaften) kann ein Ausgleichsanspruch unterbleiben.

- Schließlich wird der Rückgang der praktischen Relevanz von Unternehmensverträgen auch dem Export dieser Gestaltungsformen in das europäische Ausland dauerhaft den Schwung nehmen³⁴. Bereits in der Vergangenheit sind sämtliche Versuche, die Grundaussagen des deutschen Konzernrechts auf der Ebene der Europäischen Gemeinschaft zu verankern, gescheitert³⁵. Immerhin hatte das *Forum Europaeum* Konzernrecht in seinen rechtspolitischen Vorschlägen aus dem Jahre 1998³⁶ noch die *light*-Version des Unternehmensvertrags, die einseitige „Konzernerklärung“, in knappen Zügen konturiert. Heute richtet sich die rechtspolitische Diskussion in Europa vornehmlich auf den faktischen Konzern. Einerseits will die Europäische Kommission³⁷ – in Anlehnung an das *Forum Europaeum*³⁸ und die High-Level-Group³⁹ – mit Hilfe der *rozenblum*-Doktrin der Konzernge-

32 BFH BStBl. II 2004, S. 414 ff., 415 (zur Vererblichkeit von einkommensteuerlichen Verlustvorträgen).

33 Der Bundesgerichtshof scheint eine „merkwürdig zurückhaltende“ (*Wiedemann* a. a. O. (Fn. 4), S. 383) Scheu gegenüber gesellschaftsrechtlichen Korrekturen steuerlicher Lasten an den Tag zu legen (siehe auch BGHZ 132, 263, 267 gegen ein gesetzliches „Steuerentnahmerecht“ des Kommanditisten; dagegen zuletzt *Schön* in: *Hommelhoff/Rowedder/Ulmer*, Max Hachenburg, 5. Gedächtnisvorlesung 2002, 2004, S. 17 ff., 41 f. m. w. N.).

34 Portugal verfügt als einziges weiteres europäisches Land über ein Konzernvertragsrecht. Eine praktische Bedeutung hat dies (mangels steuerlicher Vorteile?) nicht erlangt (*Gause*, Europäisches Konzernrecht im Vergleich. Eine Untersuchung auf der Grundlage des portugiesischen Rechts, 2000, S. 152).

35 Zum Entwurf einer (9.) Konzernrechts-RL: *Lutter*, Europäisches Unternehmensrecht, 4. Aufl., 1996, S. 239 ff.

36 ZGR 1998, 672 ff., 740 ff.

37 Aktionsplan „Modernisierung des Gesellschaftsrechts und Verbesserung der Corporate Governance in der Europäischen Union“ vom 21. 5. 2003, Mitteilung an den Rat und das Europäische Parlament (KOM [2003] 284 endg.); abgedruckt in: NZG 2003, Sonderbeilage zu Heft 13, S. 10 ff.

38 A. a. O. (Fn. 36), S. 704 ff.

39 Abschlussbericht, 2003, S. 105 ff.

staltungsmacht der Obergesellschaft größere Freiräume verschaffen⁴⁰; andererseits findet Beachtung, dass die Schutzvorkehrungen für Minderheitsgesellschafter im faktischen Konzern einer europäischen Regulierung bedürfen⁴¹. Der rechtspolitische Fokus liegt daher eindeutig nicht auf einer Ausbildung konzernvertraglicher Elemente im Gemeinschaftsrecht.

Die Unternehmensverträge des deutschen Konzernrechts sind – so hat *Hans-Joachim Priester* einmal anschaulich formuliert – „Kinder des Steuerrechts“⁴². Aus der Sicht der Wissenschaft vom Gesellschaftsrecht haben sie seit Jahrzehnten eigenständige Lebenskraft erlangt. Die künftige Entwicklung der Konzernbesteuerung wird zeigen, ob diese Rechtsinstitute in der Praxis ihre Nabelschnur wirklich abgelegt haben und in der Lage sind, auch ohne steuerliche Motivation eigenständigen gesellschaftsrechtlichen Gestaltungszielen wirksam zu dienen.

Wolfgang Schön

40 Kritisch zu diesem Konzept bereits: *Habersack*, NZG 2004, 1 ff., 7 f.; *Kropff* a. a. O. (Fn. 26), Vorb. § 311 AktG Rdn. 38; *Schön*, RabelsZ 64 (2000), 1 ff.; *Windbichler*, European Business Organization Law Review 1 (2000), S. 265 ff., 271 f.

41 *Wymeersch*, Do We Need a Law on Groups of Companies?, in: *Hopt/Wymeersch* (Hrsg.), Capital Markets and Company Law, 2003, S. 573 ff., 597 ff. mit zustimmenden Kommentaren von *Hommelhoff* und *Lutter*.

42 *Priester*, Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Organschaft, in: *Herzig* (Hrsg.), Organschaft, 2003, Teil B I, S. 39.