

Leseprobe zu



Prinz/Witt (Hrsg.)

Steuerliche Organschaft

2015, 1150 Seiten, gebunden, Handbuch, 16 x 24cm

ISBN 978-3-504-20692-5

149,00 €

Bearbeiter

Tobias Appl, M.Sc.
Steuerberater, Stuttgart

Peter Ballwieser, LL.M. (U.S. Tax)
Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln

Prof. Dr. Swen-Oliver Bäuml
Hochschule Mainz
Wirtschaftsjurist, Steuerberater, Mainz

Dr. Stefanie Beinert, LL.M. (Chicago)
Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Frankfurt a.M.

Prof. Dr. Jens Blumenberg
Steuerberater, Frankfurt a.M.

Dr. Gottfried Breuninger
Rechtsanwalt, München

Thomas Dennisen
Rechtsanwalt, Steuerberater, Köln

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen
Heinrich Heine Universität Düsseldorf
Richter am Finanzgericht Düsseldorf

Daniel Epe, LL.M.
Rechtsanwalt, München

Dr. Arne von Freeden, LL.M. (NYU)
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht
und Steuerberater, Bonn

Ralf Herbener, MM
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Bitburg

Felix Hierstetter
Steuerberater, München

Bettina Hulde
Wirtschaftsjuristin, Rechtsanwältin, München

Christian Hundeshagen
Dipl.-Kfm., Steuerberater, Frankfurt a.M.

Prof. Dr. Holger Kahle
Universität Hohenheim

Stefan Kolbe, M. Tax
Dipl.-Finw., Vorsitzender Richter am
Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Cottbus

Dr. Astrid Krüger
Rechtsanwältin, München

Dr. Martin Lausterer, lic. oec. HSG
Rechtsanwalt, München

Dr. Simon Patrick Link
Rechtsanwalt, Dipl.-Kfm., München

Marius Marx
Rechtsanwalt, Frankfurt a.M.

Dr. Magnus Müller
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht
und Steuerberater, München

Claudia Nees
Rechtsanwältin, Frankfurt a.M.

Prof. Dr. Petra Oesterwinter
Dipl.-Kfzr., Fachhochschule Dortmund
Steuerberaterin, Dortmund

Prof. Dr. Ulrich Prinz
Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Köln

Dr. Dirk Schade
Rechtsanwalt, München

Dr. Tibor Schober
Richter, Finanzgericht Berlin-Brandenburg,
Cottbus

Thomas Schöneborn, LL.M.
Oberfinanzdirektion NRW, Köln

Dr. Sebastian Schulz
Walldorf

Andreas Treiber
Richter am Bundesfinanzhof, München

Dr. Johann Wagner, LL.M.
Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg

Sabrina Wagner, LL.M.
Steuerberaterin, München

Dr. Sven-Christian Witt
Richter am Bundesfinanzhof, München

1. Teil

Grundlagen der Organschaft

Kapitel 1

Steuerliche Grundlagen der „Organschaft im Wandel“

Literatur

Bäumel, Personengesellschaften als Organträger in der Gestaltungs- und Unternehmenspraxis, FR 2013, 1121; *Beusch*, Die Besteuerung der Konzerne als wirtschaftliche Einheit in Internationaler Sicht – Ein Überblick, Festschrift Werner Flume, Band II, 1978, 21; *Crezelius*, Organschaft und Ausland, Festschrift Beusch, 1993, 153; *Dötsch/Pung*, Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts: Die Änderungen bei der Organschaft, DB 2013, 305; *Endres*, Gesetzgeberischer Überarbeitungsbedarf bei der Organschaft: Eine Bestandsaufnahme, in FS Herzig, 2010, 189; *Grotherr*, Der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags als (un-)verzichtbares Tatbestandsmerkmal der körperschaftsteuerlichen Organschaft, FR 1995, 1; *Grotherr*, Kritische Bestandsaufnahme der steuersystematischen und betriebswirtschaftlichen Unzulänglichkeiten des gegenwärtigen Organschaftskonzepts, StuW 1995, 124; *IFSt-Arbeitsgruppe* (Hey, Haas, Herzig, Hirte, Kessler, Kröner, Rennings, Rödder), Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag, IFSt-Schrift Nr. 741 (Juni 2011); *Hüttemann*, Organschaft, in Schön/Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrecht, 2010, 127-148; *Kiontke/Schumacher*, Praxisfragen der Kleinen Organschaftsreform im Inlandsfall, StbJb. 2013/2014, 89; *Krebühl*, Zur Reform und Reformnotwendigkeit der deutschen Konzernbesteuerung, DStR 2001, 1730; *Lüdicke/van Lishaut/Herzig/Krebühl/Witt*, Reform der Konzernbesteuerung I-V, FR 2009, 1025-1049; *Müller-Gatermann*, Überlegungen zur Änderung der Organschaftsbesteuerung, in FS Ritter, 1997, 457; *Oesterwinter*, Aktuelle Entwicklungen im Rahmen der Reform der ertragsteuerlichen Organschaft – Punktuelle Problemlösungen anstelle der Einführung einer Gruppenbesteuerung, DStZ 2012, 867; *Oesterwinter*, Problembereiche der ertragsteuerlichen Organschaft, DStZ 2011, 585; *Prinz*, Aktuelle Entwicklung und Beratungsfragen im steuerlichen Organschaftsrecht, FR 1993, 725; *Prinz*, Gedankensplitter zur konzeptionellen Fortentwicklung des steuerlichen Organschaftsrechts, Beihefter zu DStR 30/2010, 67; *Rödder*, Die Kleine Organschaftsreform, Ubg 2012, 717, 808; *Rödder*, Ausgewählte aktuelle Organschaftsfragen, JbFSt 2014/2015, 110; *Schneider/Sommer*, Organschaftsreform „light“, GmbHR 2013, 22; *Stangl/Brühl*, Die „Kleine Organschaftsreform“, Der Konzern 2013, 77; v. *Wolfersdorff*, Die „Kleine Organschaftsreform“: Erleichterungen bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags, IFSt-Schrift Nr. 481 (September 2012); v. *Wolfersdorff/Rödder/Schmidt-Fehrenbacher/Beisheim/Gerner*, Der Fraktionsentwurf zur „Kleinen Organschaftsreform“: Guter Wille, aber doch kein wirklicher Rechtsfrieden!, DB 2012, 2241; *Wäger*, Umsatzsteuerrechtliche Organschaft im Wandel, DB 2014, 915; *Walter*, Gewinnabführungsvertrag mit Schwestergesellschaft aus zivilrechtlicher Sicht, DB 2014, 2016.

A. Das Organschaftsphänomen: Unternehmensverbund als begrenzt wirkende „fiktive Besteuerungseinheit“

- 1.1 Das Unternehmenssteuerrecht in Deutschland ist vom „Steuersubjektprinzip“ (= Individualbesteuerung) beherrscht. Im Ertragsteuerrecht mit seinem am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten Einkommensmaßstab wird die Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) nach Transparenzgrundsätzen und in „Anlehnung“ an das Einzelunternehmen bei ihren jeweiligen Mitunternehmern besteuert. Die einzelne Körperschaft (§ 1 Abs. 1 KStG) wird nach dem Trennungsprinzip unabhängig von ihren Anteilseignern erfasst. Dies geschieht losgelöst davon, ob sie zu einem Unternehmens- oder Konzernverbund mit seinen vielschichtigen Verbundeffekten gehört. Die „Tochter-GmbH 1“ zahlt bspw. auf ihre Gewinne Ertragsteuern, unabhängig davon, ob bei der ebenfalls zum Konzern gehörenden „Tochter-GmbH 2“ oder bei der gemeinsamen Muttergesellschaft Verluste erzielt werden. Nach dem Steuersubjektprinzip erfolgt keine automatische „phasengleiche Ergebnisverrechnung“. Die einzelne rechtsförmliche Einheit ist prinzipieller Anknüpfungspunkt der Ertragsbesteuerung, ungeachtet dessen, ob sie im Rahmen einer „fiktiven Konzernseinheit“ finanziert, organisiert, administriert und geführt wird.¹ Ähnlich ist es für die Umsatzsteuer als allgemeine, indirekt ausgestaltete Verbrauchsteuer. Der einzelne Unternehmer mit seiner Leistungsaustauschbeziehung auf der Eingangs- und Ausgangsseite ist Steuerschuldner, der nach der Vorstellung des Gesetzgebers die an die Einkommensverwendung anknüpfende Steuerlast über den Preis für Waren und Dienstleistungen an den Endverbraucher überwälzt.² Die Grunderwerbsteuer als immobilienbezogene Rechtsverkehrsteuer knüpft ebenfalls an Transaktionen der jeweiligen rechtlichen Einheit ungeachtet eines etwaigen Konzernverbundes an; nur für Grunderwerbsteuerrelevante Umstrukturierungen im Konzernverbund bestehen Steuervergünstigungen gem. § 6a GrEStG.
- 1.2 **Zersplittertes steuerliches Organschaftsrecht:** Die Zugehörigkeit rechtlich selbständiger Unternehmen zu einem Unternehmens- oder Konzernverbund wird im Grundsatz im deutschen Unternehmenssteuerrecht „ausgeblendet“. Nur im steuerlichen Organschaftsrecht findet die Verbundzugehörigkeit der Legaleinheit – im Wesentlichen begrenzt auf inländische Anknüpfungspunkte – ihren Ausdruck. Als wesentliche Folge der steuerlichen Zusammenfassung zu einer wirtschaftlichen Einheit werden die im Inlandskonzern an unterschiedlichen Stellen entstehenden Ge-

1 Vgl. BFH v. 3.3.2010 – I R 68/09, DStR 2010, 858 mit Anm. -sch. Der BFH spricht von einem „strikten oder prinzipiellen Steuersubjektprinzip“ und schlussfolgert daraus die Grundentscheidung des Gesetzgebers gegen ein steuersubjektübersteigendes Konzern- oder Gruppenbesteuerungsrecht. Kritisch dazu Prinz, Beihefter zu DStR-Heft 30/2010, 68.

2 Zu dieser konzeptionellen Ausgestaltung der Umsatzsteuer vgl. *Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht²², § 17 Rz. 10.

winne und Verluste „gepoolt“ (Organschaft als Verlustnutzungsinstrument). Allerdings gibt es nicht die „eine“ steuerliche Organschaft. Es besteht vielmehr eine steuerartenspezifische Zersplitterung, die vor allem historisch begründet ist und im Zeitablauf wechselnde Konturen und Wirkungen aufweist. Strukturell gemeinsames Leitbild der Organschaft ist ein hierarchisch aufgebauter Unternehmensverbund, wonach nur im Über-/Unterordnungsverhältnis stehende Gesellschaften organschaftsfähig sind.¹ Die dadurch bestehenden Schwierigkeiten im praktischen Umgang mit der steuerlichen Organschaft liegen „auf der Hand“. Denn die heutige Konzernrealität mit ihren teils virtuellen, managementorientierten Strukturen unabhängig von rechtsförmlichen und territorialen Grenzen ist weit vielschichtiger. Ansonsten sind die rechtskonzeptionellen Grundlagen der Organschaft in den jeweiligen Steuerarten höchst unterschiedlich (bspw. Geltung der Filial-, Einheits- oder Zurechnungstheorie).

Schaut man sich das steuerliche Organschaftsrecht als Bestandteil eines Konzernsteuerrechts näher an, so ist wie folgt zu unterscheiden: 1.3

- *Vertragsbegründeter Unternehmensverbund für Ertragsteuerzwecke* (§§ 14-19 KStG, § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG): Zur Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft bedarf es eines Unternehmensverbunds mit einem qualifizierten Gewinnabführungsvertrag, der auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen sein muss. Durch das GAV-Erfordernis besteht eine enge Verbindung zum Gesellschaftsrecht, die zu wechselweisen Einflüssen führt und „Verzerrungen“ in der einen oder anderen Richtung bewirkt. Das steuerliche Organschaftsrecht und das „Gesellschaftsrecht der Unternehmensverträge“ (§§ 291 ff. AktG) weist zwar vielfältige Verbindungen auf, insgesamt harmonisiert ist dieser Konzernrechtsbereich aber nicht. Das steuerliche Organschaftsrecht entfaltet vielmehr jenseits des Zivilrechts selbst bei tatbestandssymmetrischen Voraussetzungen (etwa beim wichtigem Grund zur vorzeitigen Kündigung/Aufhebung des EAV während der Mindestlaufzeit) ein „teleologisches Eigenleben“. Im Übrigen begründet die ertragsteuerliche Organschaft keine wirkliche Konzernbesteuerung, da die Ergebnisse der in einen Organkreis einbezogenen Unternehmen – abgesehen von offenkundigen Doppelerfassungen (etwa im Hinblick auf Gewinnabführung/Verlustübernahme oder organkreisbezogene Zinswirkungen) – lediglich additiv zusammengerechnet werden. Es erfolgen weder Zwischenergebniseliminierungen bei einem innerkonzernlichen Leistungsaustausch noch finden Kapital- und Schuldenkonsolidierungen statt. Funktional betrachtet ist die ertragsteuerliche Organschaft deshalb im Wesentlichen Verlustnutzungs-, Finanzierungs- und Gewinntransferinstrument im Konzern.

1 Vgl. zu Grundlagenüberlegungen aus steuerbetriebswirtschaftlicher Sicht *Grottel*, StuW 1995, 124-150.

- *Faktischer Konzern für Umsatzsteuerzwecke* (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG): Für Umsatzsteuerzwecke existiert auf Basis der unionsrechtlichen Grundlagen der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie eine faktische Organschaft (= Zwangsorganschaft), sofern die Organgesellschaften nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingliedert sind (typismäßige Betrachtung). Die Ein- und Ausgangsumsätze der OG werden dem OT als Steuererklärungspflichtigem sowie Steuerschuldner zugerechnet. Der umsatzsteuerliche Organkreis mit seiner Inlandsbeschränkung führt zu einem Einheitsunternehmen. Die OG ist – ungeachtet ihrer juristischen Eigenständigkeit – Bestandteil des OT. Zwischen OG und OT finden nur nichtsteuerbare Innenumsätze statt. Ein Vertragskonzern muss für Umsatzsteuerzwecke nicht bestehen. Maßgebend sind die faktischen Verhältnisse. Ein Antragsrecht des Organträgers gibt es ebenfalls nicht. Die umsatzsteuerliche Organschaft hat im Wesentlichen Verfahrenserleichterungen zur Folge, kann aber bei nicht voll vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen materielle Vorteile gegenüber einem umsatzsteuerlichen Einzelunternehmer begründen.
- *Sonderfall grunderwerbsteuerlicher Organschaft*: Als steuerbegründender Sondertatbestand im Grunderwerbsteuerrecht schließlich existiert eine grunderwerbsteuerliche Organschaft, die die Kriterien unmittelbarer und mittelbarer Anteilsvereinigungen in einem Konzernverbund in Anlehnung an den umsatzsteuerlichen Organschaftsbegriff erweitert (§ 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b GrEStG). Dadurch werden betriebswirtschaftlich notwendige Anpassungsmaßnahmen erschwert. Seit 1.1.2010 „federt“ die Konzernklausel des § 6a GrEStG einen Teil der steuernachteiligen Wirkungen ab.

1.4 Konzeptionelle Grundlagen der Organschaft: Die steuerlichen Grundlagen der Organschaft, die auf die drei genannten Rechtsbereiche begrenzt sind und bei anderen Steuerarten keine Rolle spielen, sollen im Folgenden in ihren konzeptionellen Ausgangsüberlegungen beschrieben und analysiert werden. Die für die Praxis wichtigen Details sind den späteren Kapiteln vorbehalten. Das Organschaftsphänomen ist dabei nicht statisch, sondern weist in seiner Rechtsentwicklung erhebliche Veränderungen auf (s. unter Rz. 1.20 ff.); es wird zunehmend durch europäische Einflüsse bestimmt (s. unter Rz. 1.51 ff.). Auch die rechtlichen und wirtschaftlichen Wirkungen der Organschaft haben sich im Zeitablauf deutlich verändert (s. unter Rz. 1.58 ff.). Für die Besteuerungspraxis stellt die Organschaft ein wichtiges, vielfältig einsetzbares Gestaltungsinstrument dar (s. Rz. 1.67). Zwar besteht in Wissenschaft und Praxis Einvernehmen über die Notwendigkeit eines modernen Konzern- oder Gruppenbesteuerungsrechts in einer entwickelten Volkswirtschaft, die auch den real zu beobachtenden Verbundwirkungen Rechnung trägt. Über die Ausgestaltung eines sachgerechten Gruppenbesteuerungskonzepts wird jedoch nach wie vor „gerungen“ (s. Rz. 1.71 ff.). Das vom Gesetzgeber zu Beginn der 17. Legislaturperiode im Oktober 2009 in Aussicht genommene Ziel der Einführung ei-

nes modernen Gruppenbesteuerungssystems für Ertragsteuerzwecke ohne GAV-Erfordernis ist zwischenzeitlich wegen fehlender finanzieller Spielräume „ad acta“ gelegt worden. Das Handbuch konzentriert sich auf Grundsatz- und Detailfragen der ertragsteuerlichen Organschaft; sie wird in den Mittelpunkt gestellt. Umsatzsteuerliche und grunderwerbsteuerliche Organschaft werden mit ihren Praxisfragen ergänzend erörtert.

B. Steuerartenspezifische Rechtsgrundlagen der Organschaft

I. Ertragsteuerliche Rechtsgrundlagen

Die ertragsteuerliche Organschaft ist für Körperschaftsteuerzwecke in §§ 14–19 KStG, für Gewerbesteuerzwecke in § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG tatbestandsidentisch geregelt. Die Zusammenführung der körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Tatbestandsgrundlagen der Organschaft einschließlich der „Steuernotwendigkeit“ eines GAV ist mit Beginn des Jahres 2002 erfolgt. Dies stand seinerzeit im Zusammenhang mit der Aufgabe des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens und seiner Ersetzung durch das „klassische“ Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren. In der Zeit davor gab es für gewerbesteuerliche Organschaftszwecke kein GAV-Erfordernis. Zuletzt hat der Gesetzgeber im Bereich der ertragsteuerlichen Organschaft mit der sog. „Kleinen Organschaftsreform“ v. 20.2.2013¹ wichtige Rechtsänderungen vorgenommen, die für national und international tätige Konzern sowie mittelständische Unternehmensgruppen von großer praktischer Tragweite sind. Dabei ist die Anbindung der ertragsteuerlichen Organschaft an den gesellschaftsrechtlichen Gewinnabführungsvertrag und die handelsbilanziellen Bezüge bei der Ermittlung der Gewinnabführung/Verlustübernahme unverändert beibehalten worden.

Die Rechtsfolgen der ertragsteuerlichen Organschaft sind unterschiedlich: 1.6

- Für **Körperschaftsteuerzwecke** ergibt sich die Zurechnung des positiven oder negativen Einkommens an den Organträger als „fremdes Einkommen“.² Hintergrund dafür ist die Durchbrechung des Steuersubjektprin-

1 Vgl. „Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts“ v. 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285. Aus der Literaturflut vgl. exemplarisch N. Schneider, StbJb. 2012/2013, 93; Prinz, StuB 2013, 265; Adrian, StB 2013, 351; Kiontke/Schumacher, StbJb. 2013/2014, 89-102; zur fehlerbeseitigenden Durchführungsfiktion von § 14 Abs. 1 Nr. 3, S. 4, 5 KStG s. Krohn/Schell, Ubg 2015, 200-203; instruktiv dazu auch IDW Schreiben v. 23.01.2015, Fachnachrichten - IDW 3/2015, 132. Vgl. auch OFD Frankfurt v. 14.4.2014 – S 2770 A - 55 - St 51, DB 2014, 2194 sowie OFD Karlsruhe v. 16.1.2014 – S 2770/52/2 - St 221, FR 2014, 434.

2 So BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. II 2013, 555 = FR 2013, 285, Rz. 18.

zips wegen des Gewinnabführungsvertrags. Daraus folgt etwa eine direkte Verlustverrechnung zwischen Organgesellschaften und Organträger oder die Vermeidung der 5 %-Belastung durch nichtabziehbare Betriebsausgaben beim körperschaftsteuerpflichtigen Organträger im Gewinnfall (§ 8b Abs. 5 KStG). Auch Personengesellschaften/Einzelunternehmen kommen als Organträger in Betracht, wobei ihnen dann über den GAV das „Einkommen einer Körperschaft“ zugerechnet wird. Originäres Körperschaftsteuersubstrat „wandert“ über den GAV ganz oder anteilig in die Einkommensbesteuerung (der Mitunternehmer/des Einzelunternehmers). Dadurch erfolgt im Grundsatz eine Durchbrechung des „Dualismus der Unternehmensbesteuerung“ mit einem Bedarf an etlichen rechtsformspezifischen Folgeregelungen (etwa die Bruttomethode gem. § 15 Nr. 2 KStG oder die Sonderregelung zu Ausgleichszahlungen gem. § 16 KStG). Personengesellschaften als Organträger spielen deshalb in der deutschen Organschaftsbesteuerung eine Sonderrolle, die sich aus ihrer weiten Verbreitung und Tradition erklärt, in anderen Jurisdiktionen aber eher unbekannt ist.

- Für **Gewerbsteuerzwecke** gilt die Organgesellschaft als Betriebsstätte des Organträgers, wodurch der „gebrochenen oder eingeschränkten Einheitstheorie“ Rechnung getragen wird.¹ Die gewerbsteuerliche „Betriebsstätten-Einheitsbetrachtung“ reicht über das bloße Zurechnungskonzept im KSt Recht hinaus.

Die Organgesellschaft selbst bleibt allerdings wegen ihrer eigenständigen Rechtsträgerschaft als Bilanzierungssubjekt erhalten. Eine Ergebnis- oder Kapitalkonsolidierung findet weder für Körperschaft- noch für Gewerbesteuerzwecke statt. Die persönliche Gewerbesteuerpflicht der OG wird für die Dauer der Organschaft dem Organträger zugerechnet. Eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt bleibt die OG dagegen. Körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Organschaft haben im Ergebnis also durchaus unterschiedliche Rechtsfolgen.

1.7 Wesentliche Tatbestandsvoraussetzungen einer ertragsteuerlichen Organschaft sind (§§ 14, 17 KStG):

- Zunächst ist eine Organgesellschaft (= OG) in Gestalt einer AG, GmbH, SE, KGaA oder anderweitigen ausländischen Kapitalgesellschaft mit inländischer Geschäftsleitung und Sitz in einem EU/EWR-Mitgliedsstaat erforderlich. Drittstaaten-KapGes sind trotz inländischer Geschäftsleitung nicht „organschaftsfähig“; gleiches gilt für Inlandsgesellschaften mit ausländischer Geschäftsleitung.
- Diese OG ist in einen Organträger (= OT), der eine Körperschaft, eine natürliche Person oder eine gewerblich tätige (nicht geprägte) Personengesellschaft mit jeweils inländischer Betriebsstätte sein muss, eingliedert.

1 So BFH v. 18.5.2011 – X R 4/10, BStBl. II 2011, 887 = FR 2011, 964 m. Anm. Wendt.

- Die Eingliederung erfolgt finanziell vom Beginn ihres Wirtschaftsjahres an ununterbrochen nach Maßgabe der Mehrheit der Stimmrechte (unmittelbar, ggf. mittelbar).
- Die OG muss zudem ihren ganzen Gewinn wegen eines auf mindestens 5 Jahre (= Zeitjahre, nicht Wirtschaftsjahre) abgeschlossenen und durchgeführten Gewinnabführungsvertrages an den OT abführen. Ein Beherrschungsvertrag ist nicht erforderlich, tritt aber in der Praxis noch immer häufig in Kombination mit einem GAV auf (sog. kombinierter Organschaftsvertrag). Vor allem in mitbestimmungsrechtlicher Hinsicht kann der (zusätzliche) Abschluss eines Beherrschungsvertrags bei einer abhängigen GmbH nachteilig sein.¹ Eine vernünftiger kaufmännischer Beurteilung folgende Rücklagenbildung bei der OG ist allerdings möglich (§ 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG). Der Abschluss des GAV ist begrenzter veranlagungszeitraumbezogener Rückwirkung zugänglich (§ 14 Abs. 1 S. 2 KStG).²

Daneben gibt es eine Reihe gesetzlicher und verwaltungsseitiger **Sonderbestimmungen für Organschaften**. Große steuerungspraktische Bedeutung vor allem in Konzernen haben vor-, nach- und innerorganschaftliche Mehr- und Minderabführungen (§ 14 Abs. 3 und 4, § 27 Abs. 6 KStG). Die Gesetzesgrundlagen muten teils bruchstückhaft an. Deren Abgrenzung ist mitunter schwierig. Verfassungsrechtliche Vertrauensschutzfragen befinden sich derzeit in Klärung. Aktive und passive Ausgleichsposten existieren nur bei innerorganschaftlichen Mehr- oder Minderabführungen (§ 14 Abs. 4 KStG); sie lösen in der Konzernpraxis bei Umstrukturierungen und Veräußerungen Steuerbe- oder -entlastungen aus. Wichtige Detailregelungen zur Ermittlung des Einkommens bei Organschaft enthält § 15 KStG, die – abgesehen vom Abzugsverbot für vororganschaftliche Verluste – vereinfacht unter dem Stichwort „Bruttomethode“ zusammenfasst werden können.³ Dies betrifft bspw. Anwendungsbesonderheiten bei der Zinsschranke, den § 8b-Status von OG und OT, umwandlungssteuer-

1 Vgl. *Stangl/Winter*, Organschaft 2013/2014, 72.

2 Die Einkommenszurechnung an der OT erfolgt erstmals für das Kalenderjahr, in dem der GAV zivilrechtlich wirksam wird (= Eintragung im Handelsregister der OG).

3 Bruttomethode bedeutet: Das Einkommen der OG wird „brutto“ ohne Berücksichtigung der in der Norm angesprochenen Sonderregelungen ermittelt; erst auf OT-Ebene kommen die Sonderregelungen zur Anwendung. Vgl. dazu *Herlinghaus* in HHR, § 15 KStG Anm. 7. Zur Anwendung der Bruttomethode für grenzüberschreitende Dividendenbezüge s. *Schänzle/Birker*, Ubg 2014, 635. Wegen streitiger Details des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs bei Ausschüttungen an eine OG s. FG Münster v. 14.5.2014 – 10 K 1007/13 G, EFG 2014, 1511, bestätigt durch BFH v. 17.12.2014 – I R 39/14, DStR 2015, 637: keine 5% – Hinzurechnung beim gewerbesteuerlichen Schachtelprivileg im Organkreis. Zur Diskussion s. *Pyszka/Nienhaus*, DStR 2014, 1585; *Schlagheck*, GmbHR 2014, 1138; *Demel/Sundheimer*, GmbHR 2014, 1118; *Rengier*, NWB 2014, 2695. Im Protokollerklärung-Zollkodex-Anpassungsgesetz – es befindet sich derzeit in der parlamentarischen Beratung – ist eine Nichtanwendung der steuergünstigen BFH-Entscheidung geplant.

liche Konstellationen und kommunale Dauerverlustbetriebe sowie spartenbezogene Verlustverrechnungen. Die für die Praxis bedeutsamen Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter werden in § 16 KStG geregelt. Dies wird ergänzt durch ein Abzugsverbot für Ausgleichszahlungen in § 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG. Steueranrechnungen (etwa aus Lizenzerträgen), die dem Grunde nach der OG zustehen, sind nach den in § 19 KStG genannten Voraussetzungen zugunsten des Organträgers anzuwenden. Letztlich soll durch §§ 15, 16 sowie 19 KStG im Hinblick auf OT-PersGes mit natürlichen Personen als Mitunternehmer sowie OT-Einzelunternehmen verhindert werden, dass die Rechtsfolgen der angesprochenen Normen (etwa die Steuerfreistellung gem. § 8b KStG) bei nicht privilegierten Personen zur Anwendung kommen.¹ Schließlich bestehen eine Reihe von sehr umstrittenen Verwaltungsregelungen zur Anwendung der Verlustabzugsbeschränkungsnorm des § 8c KStG bei Organschaft.

II. Umsatzsteuerliche Rechtsgrundlagen

- 1.9 Die für Umsatzsteuerzwecke existente faktische Organschaft ohne Antragsrecht (= Zwangsorganschaft) wird mit ihren Rechtsgrundlagen und Anwendungsdetails derzeit intensiv diskutiert. Dies führt zu struktureller Rechtsunsicherheit, die gerade bei der besonders praxisbedeutsamen Umsatzsteuer sehr mißlich ist und große Probleme bereitet.² Diametral zu diesem Praxisbefund hebt der V. Senat des BFH hervor: Dem Grundsatz der Rechtssicherheit kommt bei der Auslegung der umsatzsteuerlichen Organschaftsvoraussetzungen, die faktisch wirken, besondere Bedeutung zu.³ Die Besteuerungsrealität vermittelt häufig einen anderen Eindruck. Gegebenenfalls wird der Gesetzgeber tätig werden müssen (etwa durch Gewährung eines Wahlrechts und Normierung eines organschaftsbezogenen Feststellungsverfahrens). Es erstaunt, dass nach so vielen Jahren der unionrechtlichen Fundierung der umsatzsteuerlichen Organschaft noch immer etliche Grundsatzfragen ungeklärt sind. Es werden unterschiedliche Akzentuierungen in der EuGH Rechtsprechung „im Verlaufe der Zeit“ erkennbar.
- 1.10 **Streitige Rechtsgrundlagen der umsatzsteuerlichen Organschaft:** Gemäß Art. 11 MwStSystRL steht es den Mitgliedsstaaten – vorbehaltlich den Konsultationen des Beratenden Ausschusses – frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finan-

1 Vgl. etwa *Herlinghaus* in HHR, § 15 KStG Anm. 7.

2 Zu einem Überblick vgl. *Wäger*, DB 2014, 915; *Höink/Hudasch*, DB 2014, 1286; *Klink/Wüllrich*, BB 2014, 1757; *Hubert*, StuB 2014, 721. Zu den unionsrechtlichen Grundlagen s. *Boor*, Die Gruppenbesteuerung im harmonisierten Mehrwertsteuerrecht, 2014, 111 ff.

3 Vgl. BFH v. 22.4.2010 – V R 9/09, BStBl. II 2011, 597.

zielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln.¹ Dem nationalen Gesetzgeber wird damit unionsrechtlich ein Wahlrecht mit Gestaltungsspielräumen gewährt. Der deutsche Gesetzgeber hat dies – seit Jahr und Tag bei Orientierung an der Systematik des Umsatzsteuerrechts – in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG dahingehend umgesetzt, dass es sich bei der OG zum einen um eine „juristische Person“ handeln muss, die zum anderen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse (typusmäßige Betrachtung) finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des OT eingegliedert ist. Die Rechtswirkungen der Organschaft sind dabei im Grundsatz auf das Inland beschränkt.² Es gilt die Einheitstheorie. Bei einem ausländischen Organträger wird der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als „der Unternehmer“ finanziert. Trotz Geltung der Einheitstheorie wird allerdings im Fall der umsatzsteuerlichen Organschaft gem. § 27a Abs. 1 S. 3 UStG für jede juristische Person eine eigene USt-Identifikationsnummer erteilt. Dies erscheint sachgerecht im Hinblick auf das eigenständige Auftreten von Organgesellschaften im Rechtsverkehr. Unabhängig davon können OG und OT verfahrensrechtlich im Verhältnis zueinander die Eigenschaft als „Dritter“ haben (bspw. im Hinblick auf widerstreitende Steuerfestsetzungen gem. § 174 Abs. 4 und 5 AO).³

Es stellt sich die Frage, ob § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG die Vorgaben des Unionsrechts sachgerecht umgesetzt hat. Ggf. kommt bei anstehenden Rechtsmitteln wegen fehlerhafter Umsetzung in nationales Recht eine direkte Berufung auf die MwStSystemRL durch den Stpfl. in Betracht. Dabei werden zwei Aspekte diskutiert:

- Zunächst ist zu prüfen, ob der im nationalen Recht zu findende Ausschluss von Personengesellschaften und auch Nichtunternehmern im Hinblick auf den im Umsatzsteuerrecht geltenden Grundsatz der Rechtsformneutralität sowie die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen unionsrechtskonform ist. Zu der Frage der Einbeziehung einer Personengesellschaft in einen potentiellen Organschaftskreis hat der BFH durch Beschluss von 11.12.2013 ein Vorabentscheidungsersuchen

1 Die Formulierung in der MwStSystRL entspricht Art. 4 Abs. 4 Unter-Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG, für den die deutschen Organschaftsregelungen – historisch betrachtet – Vorbildfunktion hatten.

2 Zu den fehlenden grenzüberschreitenden Wirkungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft s. die Skandia America Corp. filial Sverige Entscheidung des EuGH v. 17.9.2014 – Rs. C 7-13, UR 2014, 847 mit Anm. Maunz sowie Heinrichshofen, UR 2014, 890: Steuerbarkeit der von der Hauptniederlassung einer Drittstaaten-gesellschaft zu Gunsten des inländischen Organkreises erbrachten Dienstleistungen. Zur Einordnung auch Sauer/Gissel, UR 2014, 918 (= Betriebsstätte des Stammhauses).

3 So BFH v. 19.12.2013 – V R 5/12, DStR 2014, 1100.

an den EuGH formuliert.¹ Zeitlich davor liegend hatte bereits das FG München² in einem Urteil v. 13.3.2013 die Einbeziehung einer kapitalistisch strukturierten Personengesellschaft für unionsrechtsgeboten erachtet. Die Finanzverwaltung will insoweit die weitere Rechtsentwicklung zunächst abwarten.³ Den Ausschluss von Nichtunternehmern durch § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG hält die Finanzverwaltung für unionsrechtskonform und beruft sich insoweit auf die „Vorbehaltsklausel“ des Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL.⁴ Auch dieser Rechtsaspekt der umsatzsteuerlichen Organschaft ist umstritten.

- Zum anderen geht die Finanzverwaltung gestützt auf die ständige BFH-Rechtsprechung davon aus, dass ein umsatzsteuerliches Organschaftsverhältnis ein hierarchisches Über-/Unterordnungsverhältnis voraussetzt. Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL nennt diesen Aspekt nicht ausdrücklich. Auch Gleichordnungskonzerne könnten dann in einen Organkreis einbezogen werden. Der BFH hält allerdings derzeit nach wie vor an seinem Vorstellungsbild zwischen einer OG als untergeordneter Person und dem Organträger fest. Nach seinem Verständnis führt die Organschaft bei richtlinienkonformer Auslegung „zu einer Verschmelzung zu einem einzigen Steuerpflichtigen“, was sich allerdings nicht auf anderweitige verfahrensrechtliche Regelungen erstreckt.⁵

1.12 Streitige umsatzsteuerliche Eingliederungsvoraussetzungen: Vor allem die organisatorische Eingliederung war in den letzten Jahren gerade in mehrstufigen Konzernstrukturen sehr umstritten. Die Frage, ob im konkreten Einzelfall tatsächlich ein umsatzsteuerlicher Organkreis besteht, stand deshalb unter hoher Rechtsunsicherheit mit „mancher Überraschung“ bei Betriebsprüfungen. Klar ist weiterhin, dass ein unternehmensrechtlicher Beherrschungsvertrag (§ 291 Abs. 1 AktG) in aller Regel die organisatorische Eingliederung gewährleistet. Dies gilt auch für eine umfassende Personalunion in den Geschäftsführungen von OT und OG. Seine Anforderungskriterien – allerdings bezogen auf einen Insolvenzfall

1 Vgl. BFH v. 11.12.2013 – XI R 17/11, BStBl. II 2014, 417 = UR 2014, 313 sowie BFH v. 11.12.2013 – XI R 38/12, BStBl. II 2014, 428 = UR 2014, 323. Die Verfahren werden als verbundene Rechtssachen C-108/14 und C-109/14 beim EuGH geführt.

2 FG München v. 13.3.2013 – 3 K 235/10, DStR 2013, 1471 – Rev. V R 25/13. Vgl. auch *Hubertus/Fetzer*, DStR 2013, 1468.

3 Vgl. BMF v. 5.5.2014 – IV D 2 - S 7105/11/10001, IV D 2 - S 7105/13/10003 – DOK 2014/0394588, BStBl. I 2014, 820 = UR 2014, 497.

4 Danach kann ein Mitgliedstaat, der die Gruppenregelung umgesetzt hat, die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder Umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen.

5 BFH v. 8.8.2013 – V R 18/13, UR 2013, 785 m. Anm. *Slapio* = DStR 2013, 1883; dazu auch BFH v. 19.12.2013 – V R 5/12, DStR 2014, 1100 Rz. 42 sowie BFH v. 19.12.2013 – V R 7/12, UR 2014, 579 = DStR 2014, 1104 und BFH v. 19.12.2013 – V R 6/12, UR 2014, 572 m. Anm. *Wüst* = DStR 2014, 1109.

– hat der BFH zuletzt verschärft.¹ Nach Meinung des BFH ist es für die organisatorische Eingliederung nicht – wie früher üblich – ausreichend, dass eine vom Willen des OT abweichende Willensbildung bei der Tochtergesellschaft nicht stattfindet, die Muttergesellschaft muss vielmehr in der Lage sein, ihren Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen. Deshalb endet nach Meinung des BFH die organisatorische Eingliederung in Insolvenzfällen, wenn das Insolvenzgericht für die OG einen vorläufigen Insolvenzverwalter bestellt und zugleich, gem. § 21 S. 1 Nr. 2 Alt. 2 InsO anordnet, dass Verfügungen nur noch mit Zustimmung des zuständigen Insolvenzverwalters wirksam sind. Die Finanzverwaltung hat nun mit Schreiben vom 5.5.2014² zum einen eine Veröffentlichung dieser verschärfenden BFH-Entscheidung zurückgestellt und will zunächst einmal die weitere Rechtsentwicklung abwarten. Zum anderen wurden einige Erleichterungen zur Herstellung der organisatorischen Eingliederung, vor allem in Beteiligungsketten vorgenommen, die in den USt-Anwendungserlass aufgenommen werden.

Wichtig ist, dass die für die organisatorische Eingliederung benötigte Personalunion nicht mehr nur über Vorstände, geschäftsführende und leitende Mitarbeiter hergestellt werden kann, sondern auch über „normale Mitarbeiter“ begründet wird. Dennoch wird sich Rechtssicherheit bei diesen Eingliederungsfragen im Vorfeld nur über verbindliche Auskünfte herstellen lassen. Dies gilt naturgemäß auch für die finanzielle und wirtschaftliche Eingliederung. Zudem hat der BFH in seinem Urteil vom 30.4.2009³ klargestellt, dass eine umsatzsteuerliche Mehrmütterorganshaft, nach der ein Unternehmen gleichzeitig in verschiedene Organträger eingegliedert ist, ausscheidet. Im Übrigen bleibt der Organträger den Mitgliedern des Organkreises gegenüber trotz nichtsteuerbarer Innenumsätze und der Zurechnung der Außenleistungen zivilrechtlich wegen verbleibender rechtlicher Selbständigkeit zum Ausgleich von USt-Lasten bzw. Vorsteuerüberhängen verpflichtet (gesellschaftsrechtlicher Nachteilsausgleich); Organträger und nachrangig haftende Organgesellschaft (§ 73 AO) werden lt. BGH im Hinblick auf § 44 Abs. 1 AO als Gesamtschuldner behandelt.⁴ 1.13

1 Vgl. BFH v. 19.3.2014 – V B 14/14, DStR 2014, 793. Dazu auch *Möhlenkamp/Möhlenkamp*, DStR 2014, 1357.

2 BMF v. 5.5.2014 – IV D 2 - S 7105/11/10001, IV D 2 - S 7105/13/10003 – DOK 2014/0394588, BStBl. I 2014, 820 = UR 2014, 497.

3 BFH v. 30.4.2009 – V R 3/08, BStBl. II 2013, 873 = UR 2009, 639.

4 Vgl. BGH v. 29.1.2013 – II ZR 91/11, GmbHR 2013, 318 = DStR 2013, 478.

III. Sonderfall: Grunderwerbsteuerliche Organschaft

- 1.14 Die Grunderwerbsteuer erfasst als Rechtverkehrssteuer Grundstücks-transaktionen in direkter und indirekter Form.¹ Dabei sind gem. § 1 Abs. 3 GrEStG auch sog. Anteilsvereinigungen als mittelbare Grundstückserwerbe zur Vermeidung von Steuerumgehungen erfasst, wenn mindestens 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft „in einer Hand“ zusammengeführt werden. Eine derartige Anteilsvereinigung liegt auch dann vor, wenn die Anteile nicht allein beim Erwerber, sondern „in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen“ oder nur „in der Hand von abhängigen Unternehmen“ vereinigt würden (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG). § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b GrEStG definiert in diesem Zusammenhang den Begriff des abhängigen Unternehmens durch Zugehörigkeit zu einer grunderwerbsteuerlichen Organschaft. Denn als abhängig gelten

„juristische Personen, die nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert sind“.

Den grunderwerbsteuerlichen Organschaftsbegriff selbst verwendet der Gesetzgeber nicht. Deren Kriterien lehnen sich erkennbar an die umsatzsteuerliche Organschaft an, haben aber im Grunderwerbsteuerrecht eine allein steuerbegründende Sonderfunktion, indem sie den Organkreis als „eine Hand“ fingieren. Das heißt im Ergebnis: Der Tatbestand der Anteilsvereinigung wird durch die Fiktion der grunderwerbsteuerlichen Organschaft erweitert.²

- 1.15 Die Finanzverwaltung hat ihr Verständnis der grunderwerbsteuerlichen Organschaft in gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 21.3.2007³ dokumentiert. Vor allem bei Umstrukturierungen im Konzern und bei Unternehmenskäufen mit grundbesitzführenden Gesellschaften „im Gefolge“ hat die grunderwerbsteuerliche Organschaft hohe Praxisrelevanz.⁴ Denn die Organkreisfiktion bedeutet: Auch wenn eine Anteilsvereinigung zu 95 % in einer Hand aufgrund direkt und indirekt gehaltener Anteile mangels ununterbrochener Beteiligungskette eigentlich nicht vorliegt, kommt es dennoch durch Erfüllung der grunderwerbsteuerrelevanten Eingliederungsvoraussetzungen zu einer Anteilsvereinigung, wobei die Grundbesitzwerte die Bemessungsgrundlage bilden (§ 8 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG).⁵ Steuerschuldner sind die an der Anteilsvereinigung „Beteiligten“ (§ 13 Nr. 5 Buchst. b GrEStG). Es besteht eine Gesamtschuldnerschaft gem. § 44 AO. Im Übrigen gehören Personengesellschaften tatbestandsmäßig nicht zum grunderwerbsteuerlichen Or-

1 Zu den steuersystematischen Grundlagen der GrESt s. *Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht²², § 18 Rz. 1-7.

2 Vgl. *Pahlke/Franz*⁴, § 1 GrEStG Rz. 354.

3 BStBl. I 2007, 422.

4 Vgl. *Lieber* in Müller/Stöcker/Lieber, Die Organschaft⁹, 459 f.

5 Zu einem Beispiel *Lieber* in Müller/Stöcker/Lieber, Die Organschaft⁹, 457 f.

gankreis, der ausdrücklich nur „juristische Personen“ anspricht. Schließlich ist die Definition „herrschendes Unternehmen“ und „abhängige Gesellschaft“ in § 6a GrEStG eigenständig.

Zwei Grundaspekte sind für das Verständnis der grunderwerbsteuerlichen Organschaft wichtig: 1.16

- Der grunderwerbsteuerliche Organkreis ist ungeachtet der Abhängigkeitsfiktion kein einheitlicher Rechtsträger. Es wird lediglich das Kriterium der Anteilsvereinigung „in einer Hand“ für in bestimmter Weise miteinander verflochtene Unternehmen mit Grunderwerbsteuer begründender Wirkung fingiert. Die Unternehmen des Organkreises bleiben jedes für sich grunderwerbsteuerlich selbständiger Rechtsträger. Das bedeutet: Auch die Veränderung von Anteilsverhältnissen bei bestehendem Organkreis kann GrESt auslösen. Werden die bestehenden Anteilsverhältnisse allerdings beibehalten, so hat die bloße Begründung eines Organschaftsverhältnisses – etwa durch Organisationsmaßnahmen – keinen grunderwerbsteuerlichen Tatbestand zur Folge.
- Auch wenn sich Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Schrifttum bei der Auslegung des § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b GrEStG an den Kriterien der umsatzsteuerlichen Organschaft orientieren, erfolgt keine rechtsträgerbezogene Inlandsbeschränkung. Ob herrschendes oder abhängiges Unternehmen im In- oder Ausland ansässig sind, ist für die grunderwerbsteuerrelevante Anteilsvereinigung unerheblich. Es wird vielmehr allein abgestellt auf die Inlandsbelegenheit eines Grundstücks. Auch auf ausländische Konzernsachverhalte kann die grunderwerbsteuerliche Organschaft daher Anwendung finden. 1.17

IV. Strukturelle Gemeinsamkeiten im Organschaftsrecht

Trotz aller Unterschiede bei ihrer steuergesetzlichen Ausgestaltung in Grundsatz und Details folgt die Organschaft dem betriebswirtschaftlich-organisatorisch mittlerweile überkommenen Leitbild einer funktional hierarchischen Konzernstruktur. Die Unternehmen haben sich darauf – etwa mittels Bildung von Länderholdings, mehrstufigen Organschaftsketten, überspringenden Gewinnabführungsverträgen usw. – eingestellt. Zumindest organisatorische Verwerfungen bleiben allerdings. Die Weiterentwicklung der Organschaft zu einem sachgerechten Gruppenbesteuerungskonzept, welches den Fiskalbedürfnissen und wirtschaftlichen Erfordernissen genügt, steht auf der „ToDo-Liste“ des Gesetzgebers. 1.18

Dessen ungeachtet weist das steuerliche Organschaftsrecht einige strukturelle Gemeinsamkeiten auf, die für eine Vielzahl von Einzelfragen praktische Bedeutung haben:¹ 1.19

1 Vgl. dazu *Prinz*, Beihefter zu DStR 30/2010, 67 (69).

- **Organschaft ist kein Steuerprivileg**, sondern soll lediglich der wirtschaftlichen Einheit eines Unternehmensverbunds (in Grenzen) Rechnung tragen.¹ Für ertragsteuerliche Zwecke ist Maßstab der Leistungsfähigkeit – jedenfalls wirtschaftlich betrachtet – das Gesamtergebnis des Unternehmensverbunds. Das einzelne Konzernunternehmen verfügt dagegen wegen seiner Einbindung in die betriebswirtschaftlichen Konzernabläufe nur über eine Art „künstliche Leistungsfähigkeit“, die über Verrechnungspreise, verdeckte Gewinnausschüttungen, verdeckte Einlagen und anderweitige arm's length-Tests nötigenfalls korrigiert werden muss. Die einzelnen Staaten, die an den Ergebnissen des Konzernverbunds angemessen beteiligt sein wollen, gehen dabei unterschiedlich vor. Die EU-gemeinschaftsrechtliche Diskussion, ob die Ermöglichung einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung eine beihilferelevante Steuervergünstigung darstellt, verkennt mE das wirtschaftliche Grundphänomen des Konzerns. Denn die Leistungsfähigkeit bemisst sich letztlich nach dem Konzernergebnis, nicht nach dem Ergebnis jedes einzelnen „Steuerpflichtigen“ in seiner lokalen Besteuerungssituation. Eine Organschafts- oder Gruppenbesteuerung nach Maßgabe einer „Verbundleistungsfähigkeit“ muss allerdings stets fakultativ sein, da der einzelne Rechtsträger seine faktische Steuerpflicht verliert. Dies geht nicht ohne seine Zustimmung.
- **Rechtsformspezifische Beschränkung der Organschaft** auf beherrschte, körperschaftlich strukturierte Unternehmen, wobei selbst innerhalb der „Gattung“ Kapitalgesellschaft Unterschiede bestehen (AG, SE, GmbH wegen § 17 KStG). Personengesellschaften – und auch Einzelunternehmen – können rechtsformbedingt niemals den ertragsteuerlichen Status einer Organschaft haben. Organträgerfähig sind sie dagegen sehr wohl, wobei § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG eine Reihe von Besonderheiten verlangt (etwa Ausübung gewerblicher Tätigkeit, gewerbliche Prägung reicht nicht aus; Beteiligungen im Gesamthandsvermögen, nicht im Sonderbetriebsvermögen; Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte). Rechtsformwechsel bei einem beherrschten Unternehmen können daher zum Einstieg in oder Ausstieg aus der Organschaft genutzt werden. Für Zwecke der umsatzsteuerlichen Organschaft wird gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nur auf „juristische Personen“ abgestellt, die in qualifizierter Form in einen Organträger eingegliedert sind. Bemerkenswert ist: In der europäischen Ermächtigungsgrundlage der umsatzsteuerlichen Organschaft (Art. 11 MwStSystRL) ist eine solche Rechtsformbegrenzung nicht zu finden. Danach können „Personen“ zu einem Steuerpflichtigen zusammengefasst werden. Dies „beflügelt“ die Diskussion in Deutschland, ob auch Personengesellschaften umsatzsteuerliche Organgesellschaften sein können. Es stellt sich die Frage der Unionsrechtskonformität des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG (Rz. 1.11).
- **Inlandsbegrenzung der Organschaft**, so dass im Grundsatz nur bestimmte in einem Unternehmensverbund ausgeübte Inlandsaktivitäten

1 Vgl. dazu auch *Desens* in HHR, Einf. KSt Anm. 12, 110.

organschaftsrelevant sind. Vor allem die „Kleine Organschaftsreform“ im Ertragsteuerrecht aus dem Februar 2013 hat allerdings insoweit diverse Öffnungen gebracht: Bei EU/EWR-Tochtergesellschaften reicht eine inländische Geschäftsleitung aus. Der Organträger, auch wenn er ein Steuerausländer ist, muss zugleich über eine inländische Betriebsstätte als Zurechnungssubjekt der Organbeteiligungen und -einkünfte verfügen. Im Verlustfall enthält § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG eine hochproblematische Missbrauchsverhinderungsregelung. Auch bei der umsatzsteuerlichen Organschaft sind deren Wirkungen auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 UStG).

- **Haftungsverbund der Organschaft**, der sich zum einen „naturgemäß“ aus der vertraglichen Ergebnisübernahmeverpflichtung des herrschenden Unternehmens bei der ertragsteuerlichen Organschaft ergibt, darüber hinaus aber auch in der Sondernorm des § 73 AO gründet. Auch wenn die Steuerschuld via Organschaft auf den Organträger übergeht, bleibt die Organgesellschaft für solche Steuern des Organträgers Haftender, für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist. Entsprechendes gilt für etwaige Steuererstattungsansprüche. Bei einer Insolvenz des Organträgers oder einem Ausscheiden der Organgesellschaft aus dem Organkreis, bspw. im Fall von Akquisitionsmaßnahmen, können die durch § 73 AO begründeten Haftungsrisiken bei der OG große Bedeutung erlangen. Der aus § 73 AO resultierende Haftungsumfang der OG betrifft gleichermaßen die ertragsteuerliche und die umsatzsteuerliche Organschaft.¹ Die Praxis versucht, die Haftung der OG bei Akquisitionsmaßnahmen gestalterisch zu begrenzen (etwa Durchführung eines Asset Deals statt eines Share Deals, allerdings unter Inkaufnahme von § 75 AO). Der vertraglich oder gesetzlich entstehende Haftungsverbund ist in der Praxis mitunter entscheidend für den „Verzicht“ auf eine steuerliche Organschaft.

C. Rechtsentwicklung der Organschaft

I. Bedeutungswandel der Organschaft im „Laufe der Zeit“

Die ertragsteuerliche Organschaft mit ihren Sondervorschriften für verbundene Unternehmen war stets integraler Bestandteil der Unternehmensbesteuerung in Deutschland. Ihre praktische Bedeutung hat sich im Laufe der Jahre als eine Art Spiegelbild der Umbrüche im Unternehmenssteuerrecht selbst verändert. Klassische Funktion der Organschaft war und ist die periodengleiche Verlustnutzung in einem Unternehmensverbund, andere Funktionen sind im Laufe der Zeit hinzugekommen (etwa

1.20

¹ Zu Details vgl. etwa *Schimmele/Weber*, BB 2013, 2263; *Braunagel/Paschke*, Ubg 2011, 233; *Lüdicke* in Festschrift Herzig, 2010, 259.

im Hinblick auf nicht abziehbare Betriebsausgaben gem. § 8b Abs. 5 KStG oder die Zinsschranke, § 15 Nr. 3 KStG). Besonders die Mehrmütterorganschaft und das zeitlich befristete Organschaftsverbot für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sind stark verfassungsproblematische Teile der „deutschen Steuergeschichte“, an denen diverse Rechtssprünge in unternehmenssteuerlichen Strukturen festgemacht werden können. Gleichmaßen haben Systemwechsel im Umsatzsteuerrecht einen Bedeutungswandel der umsatzsteuerlichen Organschaft ausgelöst. Ein Blick in die Rechtsentwicklung der Organschaft liefert daher wichtige Grundeinsichten zum steuerlichen Organschaftsrecht.

II. Meilensteine der ertragsteuerlichen Rechtsentwicklung

- 1.21 Das geltende Organschaftsrecht geht in seinen Wurzeln auf die Rechtsprechung des Preußischen OVG zurück, die anschließend von RFH und BFH fortgeführt und weiterentwickelt wurde.¹ Im Ausgangspunkt sollten durch das Rechtsinstitut der Organschaft bei den damaligen Konzernen mögliche Gestaltungen zur Umgehung der preußischen Steuer durch länderspezifische Gewinnallokationen unterbunden werden (Ziel: Schutz des Steuergläubigers). Steuersystematischer Ausgangspunkt der Organschaft war in der Rechtsprechung zunächst die sog. Angestelltentheorie, wonach die abhängige Gesellschaft trotz ihrer rechtlichen Selbständigkeit als eine Art „Angestellter des Mutterunternehmens“ qualifiziert wurde. In der Rechtsprechung des RFH wurde dieser Ausgangspunkt der Organschaft zunächst für Körperschaftsteuerzwecke zur sog. Zurechnungstheorie weiterentwickelt. Danach führen die Organgesellschaften zwar ihr Unternehmen auf eigene Rechnung. Wegen ihrer wirtschaftlichen Abhängigkeit – dokumentiert in ihrer Eingliederung in das Mutterunternehmen sowie den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages, der als „Kind des Steuerrechts“ erstmals im AktG 1965 kodifiziert wurde² – wird das erzielte Ergebnis dann allerdings der Muttergesellschaft zugerechnet. Trotz der engen Verzahnung zwischen körperschaftsteuerlicher und gewerbesteuerlicher Organschaft qualifiziert das Gewerbesteuerrecht die wirtschaftliche Abhängigkeit der Organgesellschaft allerdings mittels Betriebsstättenfiktion und folgt deshalb teleologisch betrachtet eingeschränkt mehr einheitstheoretischen Überlegungen. Die Notwendigkeit zum Abschluss eines GAV für gewerbesteuerliche Organschaftszwecke wurde erst im Jahre 2002 eingeführt. Eine Vollkonsolidierung mit erfolgswirksamer Zwischenergebniseliminierung gibt es bis heute in beiden Bereichen der ertragsteuerlichen Organschaft nicht.

1 Die Entwicklung der Rechtsprechung zur Organschaft vor ihrer körperschaftsteuerlichen Kodifikation wird nachgezeichnet bei *Herzig, Organschaft*, 2003, 4 f. sowie *Müller* in *Müller/Stöcker/Lieber, Die Organschaft*⁹, 43–45. S. auch *Beusch* in *Festschrift Flume*, 1978, 21 (23).

2 Vgl. *Priester* in *Herzig, Organschaft*, 2003, 39.

Körperschaftsteuerliche Organschaft: Wegen vielfältiger Zweifelsfragen in der Rechtsprechung¹ und ihrer steigenden besteuerspraktischen Bedeutung wurde die Organschaft für Körperschaftsteuerzwecke im Jahre 1969 erstmals kodifiziert (§ 7a KStG 1969). Im Zuge der Steuerreform 1977 mit der damaligen Einführung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens wurden die Organschaftsregelungen in §§ 14-19 KStG übernommen. Dort liegen bis heute ihre gesetzlichen Grundlagen, die zunehmend auch unionsrechtlichen und internationalen Einflüssen Rechnung tragen müssen (Rz. 1.48, Rz. 1.51). 1.22

Markante Punkte der Rechtsentwicklung der vergangenen Jahre sind:² 1.23

- Im Steuersenkungsgesetz v. 23.10.2000³ wurden die Merkmale der organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung für Körperschaftsteuerzwecke aufgegeben. Die Möglichkeit einer mittelbaren finanziellen Eingliederung wurde vereinfacht. Dadurch entstanden – unabhängig vom GAV – weitere Friktionen zur gewerbsteuerlichen Organschaft; die Eingliederungskriterien traditioneller Art galten dort zunächst weiter. Im Übrigen wurde – was von grundlegender steuersystematischer Bedeutung ist – das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren im Jahreswechsel 2000/2001 durch das Halbeinkünfteverfahren ersetzt.⁴ Dieser körperschaftsteuerliche Systemwechsel hin zu einem klassischen Typus hat – ohne tatbestandsmäßig zum Ausdruck zu kommen – einen Bedeutungswechsel der Organschaft ausgelöst. Vor allem die Wirkung der Organschaft als Verlustnutzungsinstrument hat dadurch erheblich an Bedeutung gewonnen.
- Im „Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (UntStFG) v. 20.12.2001“⁵ wurden mit Wirkung ab 2002 die Voraussetzungen für die gewerbsteuerliche Organschaft vollständig an die körperschaftsteuerlichen Voraussetzungen angeglichen. Darüber hinaus ist zur internationalen Öffnung der körperschaftsteuerlichen Organschaft der doppelte Inlandsbezug beim Organträger aufgegeben worden. Trotz ausländischem Sitz in EU/EWR reicht eine inländische Geschäftsleitung für die Organträgerfähigkeit aus. Unter Missbrauchsverhinderungsüberlegungen wurde diese Auslandsöffnung flankiert durch § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG wegen doppelter Verlustberücksichtigung.
- Wegen Abschaffung der Mehrmütterorganschaft wurden mit dem Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 16.5.2003⁶ die Tatbestandsvorausset-

1 Vgl. dazu vor allem BFH v. 4.3.1965 – I 249/61 F, BStBl. III 1965, 329 sowie BFH v. 17.11.1966 – I 280/63, BStBl. III 1967, 118.

2 Zu den Sonderfragen der Mehrmütterorganschaft s. Rz. 1.25, zu branchenspezifischen Besonderheiten bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen s. Rz. 1.28. Ergänzend auch Bericht der Facharbeitsgruppen „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“ v. 15.9.2011, 103-105.

3 BGBl. I 2000, 1433.

4 Zu den Gründen s. *Desens* in HHR, Dok. KSt Anm. 61.

5 BGBl. I 2001, 3858.

6 BGBl. I 2003, 660.

zungen für eine Personengesellschaft als Organträger verschärft (eigenständige gewerbliche Tätigkeit, Organgesellschaften im SonderBV reicht nicht aus).

- Einführung von Sonderregelungen für vororganschaftliche Mehr- und Minderabführungen (§ 14 Abs. 3 KStG) durch das EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz v. 9.12.2004.¹ Anschließend wurden im JStG 2008 v. 20.12.2007 Regelungen über organschaftliche Mehr- und Minderabführungen kodifiziert (§ 14 Abs. 4 KStG, § 27 Abs. 6 KStG).
- Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007² wurde der Körperschaftsteuersatz wegen des internationalen Steuerwettbewerbs von 25 % auf 15 % herabgesetzt. Zur Gegenfinanzierung dienten vor allem die Einführung der Zinsschranke, die Verlustabzugsbegrenzungen bspw. des § 8c KStG sowie die Verschärfung des Halb- in ein Teileinkünfteverfahren. Vor allem die Finanzierungsrelevanz der Organschaft ist dadurch bedeutsamer geworden. Denn der Organkreis gilt für Zinsschranken zwecke als ein Betrieb (§ 15 Nr. 3 KStG). Die Verlustnutzungsbedeutung der Organschaft hat – bspw. im Hinblick auf § 8c KStG – ebenfalls zugenommen.
- Die „Kleine Organschaftsreform“ v. 20.2.2013³ hat zu einer Reihe wichtiger Rechtsänderungen geführt. Die formellen Hürden des Gewinnabführungsvertrags und seiner Durchführung wurden erleichtert. Darüber hinaus wurden die unionsrechtlichen Vorgaben der Kommission durch Verzicht auf den doppelten Inlandsbezug bei der Organgesellschaft umgesetzt. Schließlich findet eine Missbrauchsabwehr bei grenzüberschreitenden Organschaften statt (neues Betriebsstättenkriterium für Organträger gem. § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG, Abschaffung des § 18 KStG, Ausweitung der double dip-Regelung des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG). Darüber hinaus wurde für Feststellungszeiträume ab 2014 ein neues organschaftliches Verfahrensrecht eingeführt (§ 14 Abs. 5 KStG). Schließlich sind kleinere, im Wesentlichen nur redaktionelle Bereinigungen der Organschaftsregelungen (§§ 17, 19 KStG) im „Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ v. 25.7.2014⁴ erfolgt.

1.24 **Gewerbsteuerliche Organschaft** wurde erstmals gesetzlich kodifiziert im Jahre 1936. Es bestand stets eine enge Verbindung zur körperschaftsteuerlichen Organschaft, ohne dass durchgängig Tatbestandsidentität bestand. Der für das Körperschaftsteuerrecht hochbedeutsame GAV wurde erst ab dem Erhebungszeitraum 2002 auch für gewerbsteuerliche Organschaftszwecke erforderlich. Die im Gewerbsteuerrecht eigenständige Rechtsfolge der Betriebsstättenfiktion dokumentiert ein von der körperschaftsteuerlichen Organschaft partiell abweichendes Rechtskonzept. Man

1 BGBl. I 2004, 3310.

2 BGBl. I 2007, 1912.

3 BGBl. I 2013, 285.

4 BGBl. I 2014, 1266. Zur Neufassung des § 19 Abs. 1-4 KStG s. *Heinz/Scheuch*, IStR 2014, 915.

spricht insoweit von einer eingeschränkten (gebrochenen) Einheitstheorie bzw. modifizierten Zurechnungstheorie, da auch für gewerbsteuerliche Organschaftszwecke das Organeinkommen zunächst separat ermittelt wird mit anschließender Zurechnungsfiktion zum Organträger (allerdings als eigener, nicht als fremder Gewerbeertrag).

III. Sonderfragen der Mehrmütterorganschaft

Eine sog. Mehrmütterorganschaft liegt vor, wenn sich mehrere gewerbliche Unternehmen zu einer PersGes zum Zweck einheitlicher Willensbildung zusammenschließen, um gemeinsam ein Organschaftsverhältnis zu einer Tochterkapitalgesellschaft zu begründen. Dies war in der Vergangenheit eine verbreitete Gestaltungsstruktur, um bei Joint Venture-Unternehmen mit gleichberechtigten Partnern – also bei einer Abhängigkeit zu mehreren Mutterunternehmen – Anlaufverluste auf die Gesellschafterebene zu transferieren, allerdings ohne gewerbsteuerliche Wirkung (Willensbildungs-GbR als Organträger). Seit 2003 sind Mehrmütterorganschaften im deutschen Unternehmenssteuerrecht in Konterkarierung der großzügigeren BFH-Rechtsprechung nicht mehr zulässig. In etlichen anderen Ländern dagegen sind Mehrmütterorganschaften im Interesse konzernübergreifender Kooperationen möglich (etwa in Großbritannien, Irland, Italien und Österreich).¹

Rechtsentwicklung der Mehrmütterorganschaft: Die Rechtsfigur der Mehrmütterorganschaft hat eine wechselvolle Geschichte.² Sie wurde gewohnheitsrechtlich bei Zwischenschaltung einer Willensbildungs-GbR von Rechtsprechung und Finanzverwaltung jahrzehntelang anerkannt, der Steuerstatus der Innengesellschaft war allerdings hochstreitig.³ Der BFH erkannte dabei in Änderung seiner älteren Rechtsprechung die organschaftliche Einbindung der OG unmittelbar zu ihren Gesellschaftern an mit der Folge einer auch gewerbsteuerlichen Zurechnung der Gewerbeverluste zu den Mutterunternehmen. Die Finanzverwaltung reagierte darauf mit einem Nichtanwendungserlass.⁴ Durch das UntStFG v. 20.12.2001 wurde die Mehrmütterorganschaft gegen die Rechtsprechung mit Wirkung ab 2001 gesetzlich verankert mit der Willensbildungs-GbR als Organträger (§ 14 Abs. 2 KStG aF, § 2 Abs. 2 S. 3 GewStG aF). Ab dem Jahre 2003 schließlich wurde sie durch das StVergAbG vom 16.5.2003 abgeschafft.⁵ Im

1 Vgl. Endres in Festschrift Herzig, 2010, 189 (203 f.).

2 Als Überblick vgl. Jonas in Herzig, Organschaft, 2003, 306-320; Kirchhof in Herzig, Organschaft, 2003, 485-506; Kolbe in HHR, § 14 KStG Anm. 18-21; Schumacher, Die Organschaft im Steuerrecht², 43-45.

3 Vgl. BFH v. 9.6.1999 – I R 43/97, BStBl. II 2000, 695 = FR 2000, 155 m. Anm. Pezzner sowie BFH v. 9.6.1999 – I R 37/98, BFH/NV 2000, 347.

4 BMF v. 4.12.2000 – IV A 2 - S 2770 - 3/00, BStBl. I 2000, 1571 = FR 2001, 43.

5 Ursprünglich wollte der Gesetzgeber die Mehrmütterorganschaft für den VZ 2003 im Steuervergünstigungsabbaugesetz nicht völlig abschaffen, sondern „nur“ durch Einfügung einer 25 % Mindestbeteiligungsgrenze verschärfen.

Zuge dieser Rechtssprünge rund um die Mehrmütterorganschaft, die im Wesentlichen fiskalisch begründet sind, mussten eine Reihe verfassungsrechtlicher Vertrauensschutzfragen durch die Gerichte gelöst werden. Trotz erheblicher verfassungsrechtlicher Bedenken im Schrifttum wurden die festzustellenden Rechtssprünge von BFH und BVerfG „abgesegnet“.¹ Für die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft ist seit 2003 tatbestandserforderlich, dass der ganze Gewinn bzw. Verlust der Organtochter „an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen“ ist (§ 14 Abs. 1 S. 1, Halbs. 1 KStG). Die „Ein-Mutter-Organschaft“ ist seitdem zwingend.

- 1.27 **Steuergesetzliche Ausstrahlungswirkungen** der Abschaffung der Mehrmütterorganschaft sind bis heute zu konstatieren. Zu nennen sind zum einen die „verschärften“ Gewerblichkeits- und Vermögenserfordernisse einer Organträger-PersGes (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 S. 2, 3 KStG), zum anderen die Verlustabzugsbeschränkungen bei stillen Gesellschaften zwischen Körperschaften (§ 15 Abs. 4 S. 6-8 EStG, § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG).

IV. Branchenspezifische Besonderheiten insb. bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen

- 1.28 In der Zeit von 2002–2008 (vereinfacht) bestand ein ausdrückliches körperschaftsteuerliches Organschaftsverbot für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen (zuletzt: § 14 Abs. 2 KStG), welches sich wegen der Tatbestandsidentität auch auf die gewerbesteuerliche Organschaft erstreckte.² Hintergrund dieser branchenspezifischen Verbotsregelung war: Durch die Umstellung vom körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren auf das Halb-/Teileinkünfteverfahren mit Beteiligungsertragsbefreiung gem. § 8b KStG einerseits und die an das handelsbilanzielle Ergebnis anknüpfende Rückstellung für Beitragsrückerstattung (§ 21 KStG) andererseits, entstanden bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen „strukturbedingte Verluste“, die durch eine organschaftliche Anbindung an einen Sachversicherer genutzt werden konnten.³ Die dafür erforder-

Dann hat sich der Gesetzgeber aber doch für die rückwirkende Abschaffung entschieden.

- 1 Vgl. BFH v. 15.2.2012 – I B 7/11 BStBl. II 2012, 751 = FR 2012, 521. Zur verfassungskonformen Auslegung der Übergangsregelung des § 34 Abs. 1 KStG 2002 i.d.F. des StVergAbG, siehe auch BVerfG v. 10.7.2009 – 1 BvR 1416/06, BFH/NV 2009, 1768. Kritisch zur Verfassungsrechtslage insb. *Kirchhof/Raupach*, DB Beilage 3 zu Heft 22/2001.
- 2 Das Organschaftsverbot wurde eingeführt durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz – StVbG – v. 19.12.2001 (BGBl. I 2001, 3922) mit Wirkung ab VZ 2002. Es wurde wieder aufgehoben durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794) mit Wirkung ab VZ 2009. Für den VZ 2008 bestand gem. § 34 Abs. 9 S. 1 Nr. 6 KStG ein besonders ausgestaltetes Antragswahlrecht.
- 3 Vgl. zu diesem Hintergrund *Hey* in HHR, § 14 KStG, Anm. 290/291; *Prinz*, FR 2002, 66 (69); *Müller/Stöcker/Lieber*, Die Organschaft⁹, 54 f.

derlichen GAVs wurden trotz des versicherungsrechtlichen Gebots der Spartenentrennung in Sonderfällen vom seinerzeit zuständigen Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen genehmigt.¹ Wegen des potentiell gleichheitssatzwidrigen Sonderrechts für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen bestanden von Anfang an erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken gegen das Organschaftsverbot.² Auf Initiative des Bundesrats wurde das Organschaftsverbot mit Wirkung ab VZ 2009 – also trotz der bestehenden verfassungsrechtlichen Bedenken nicht rückwirkend – wieder abgeschafft, stattdessen wurde eine punktuelle Einschränkung der Abziehbarkeit von Beitragsrückerstattungen für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen gesetzlich kodifiziert (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 KStG); „strukturelle Verluste“ können seitdem nicht mehr entstehen. Darüber hinaus wurde für den VZ 2008 im Wege einer Übergangsregelung ein antragsgebundenes Wahlrecht (gemeinsame Ausübung durch OG und OT erforderlich) zur steuerlichen Anerkennung von Organschaften mit Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen geschaffen, sofern die Einschränkung des § 21 KStG gleichermaßen akzeptiert wird.

Im Ergebnis stellt das steuergesetzliche Organschaftsverbot für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen eine zeitlich befristete „Episode“ in der Rechtsentwicklung der Organschaft dar. Weitere branchenspezifische Besonderheiten für Organschaften (etwa bezogen auf Immobilienunternehmen oÄ) sind nicht festzustellen. Lediglich für Organgesellschaften im kommunalen Bereich mit Dauerverlusten gelten in Erweiterung der sog. Bruttomethode für Einkommensermittlung und -zurechnung Sonderregelungen gem. § 15 Nr. 4 und 5 KStG, die durch das JStG 2009 v. 19.12.2008³ mit Wirkung ab (vereinfacht) 2009 eingeführt wurden. Danach sind die Regelungen für strukturelle Dauerverluste bei kommunalen Organgesellschaften (Suspendierung der Rechtsfolgen einer vGA) sowie entsprechende Verlustverrechnungsverbote im kommunalen Querverbund nur auf Organträger-Ebene anzuwenden. Dadurch soll die Anwendung der Sondervorschriften für kommunale Dauerverlustbetriebe im Rahmen von Organschaftsstrukturen sichergestellt werden.

1.29

1 Allerdings war zwischenzeitlich mit Wirkung ab VZ 2004 (bei abweichendem Wirtschaftsjahr ab VZ 2005) § 8b Abs. 8 KStG durch das Protokollerklärungsgesetz v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840) eingeführt worden, der die Beteiligungsertragsbefreiungen und Verlustabzugsverbote von § 8b Abs. 1-7 KStG für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen auf in Kapitalanlagen gehaltene Anteile suspendiert. Für die VZ 2001-2003 gab es eine spezielle auf Antrag rückwirkende Übergangsregelung (§ 34 Abs. 7 S. 8 KStG). Der unwiderrufliche Antrag war bis spätestens zum 30.6.2004 zu stellen.

2 Vgl. zu Details Hey in Herzig, Organschaft, 2003, 507–524; Hey, FR 2001, 1279.

3 BGBl. I 2008, 2794.

V. Umsatzsteuerliche Rechtsentwicklung

- 1.30 Die umsatzsteuerliche Organschaft wurde in der Rechtsprechung des RFH zum UStG 1919 „erfunden“, um Verwaltungs- und Organisationserleichterungen zwischen im Über-/Unterordnungsverhältnis stehenden Unternehmen, die wegen Zuordnung zu einem Unternehmensverbund wirtschaftlich unselbständig sind, zu erreichen (umsatzsteuerliche Organlehre). Leistungsbeziehungen zwischen dem Organträger und OG sollten deshalb als nicht steuerbare Vorgänge (= Innenumsätze) unbeachtlich sein; Außenleistungen der Organgesellschaften werden dem Organträger zugerechnet.¹ Die umsatzsteuerliche Organschaft blickt auf eine langjährige Rechtstradition zurück und wurde aus der Systematik des Umsatzsteuerrechts entwickelt.²
- 1.31 **Bruttoallphasenumsatzsteuer bis 1967:** Die umsatzsteuerliche Organschaft wurde erstmals im UStG 1934 kodifiziert und hatte seinerzeit große materielle Bedeutung. Denn wegen der Kaskadenwirkungen der Umsatzsteuer fiel bei mehrstufigen Unternehmensstrukturen mehrfach Umsatzsteuer an. Die Organschaft diente dazu, derartige Kaskadeneffekte durch Schaffung einer „Einheitsunternehmung“ von finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Mutterunternehmen eingegliederten juristischen Personen zu vermeiden. Allerdings wurde die Organschaft in der Nachkriegszeit ab dem 1.1.1946 zur Verhinderung der Konzentration größerer wirtschaftlicher Konzerneinheiten³ weitgehend abgeschafft und erst mit Wirkung ab 1.4.1958 anknüpfend an die „alten Rechtsgrundlagen“ wieder eingeführt. Zudem bestand von 1961 bis Ende 1967 ein 75 % Mehrheitserfordernis zur Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft.
- 1.32 **Mehrwertsteuersystem seit 1968:** Durch Schaffung des Mehrwertsteuersystems mit Vorsteuerabzug des UStG 1968 standen wiederum die Administrationserleichterungen der umsatzsteuerlichen Organschaft im Vordergrund. Im Hinblick auf den Ausschluss vom Vorsteuerabzug bei umsatzsteuerbefreiten Unternehmen erlangte die umsatzsteuerliche Organschaft allerdings wiederum zunehmende materielle Bedeutung im Hinblick auf eine Reduzierung nicht abziehbarer Vorsteuer. Die Unionsrechtsbasierung des deutschen Umsatzsteuerrechts einschließlich der umsatzsteuerlichen Organschaft erfolgte in UStG 1980 durch Anpassung an die Vorgaben der 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie. Ab 1.1.1987 wurden dann die Wirkungen der umsatzsteuerlichen Organschaft – so wie sie

1 Vgl. *Wäger*, DB 2014, 915 mit Hinweis auf RFH v. 26.9.1927 – V A 417/27, RFHE 12, 69. Vgl. auch *Widmann* in *Herzig*, *Organschaft*, 2003, 335.

2 Vgl. BVerfG v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/62, BStBl. III 1967, 7 (15).

3 Grund: Konzerne wurden von den Siegermächten des 2. Weltkriegs als eine Mitursache des Nazi-Regimes betrachtet. Insoweit dokumentiert die Rechtsentwicklung der umsatzsteuerlichen Organschaft die Wirren der deutschen Geschichte des 20. Jahrhunderts. Dazu auch *Widmann* in *Herzig*, *Organschaft*, 2003, 335.

auch heute noch gelten – auf die Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Grund dafür war ein im Jahre 1984 gestartetes und dann 1987 eingestelltes Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland. Bei Betrachtung der umsatzsteuerlichen Rechtsentwicklung werden die europäischen Grundlagen des geltenden Umsatzsteuerrechts deutlich erkennbar. Es erstaunt daher, dass gerade der traditionelle Bereich der umsatzsteuerlichen Organschaft aktuell letztlich unionsrechtlich in wesentlichen Teilen noch unklar ist (Rz. 1.11; Rz. 22.38 ff.; Rz. 22.72; Rz. 22.75 ff.).

D. Rechtskonzeption der Organschaft

I. Steuersubjektprinzip vs. Konzern als Leistungs-fähigkeitsverbund

Die Ertragsbesteuerung rechtlich selbständiger Einheiten folgt im Grundsatz dem Steuersubjektprinzip ungeachtet der Zugehörigkeit zu einem Konzernverbund. Nur wenn die differenziert aufgefächerten Gesetzeskriterien eines Organkreises bei den betroffenen Unternehmen erfüllt sind – dem steuerwirksamen GAV kommt dabei eine Schlüsselrolle zu –, wird das Steuersubjektprinzip partiell durchbrochen, indem das bei der Organgesellschaft bilanziell ermittelte Einkommen dem Organträger zugerechnet wird. Für Gewerbesteuerzwecke erfolgt die Zurechnung nach Art einer fiktiven Betriebsstätte bei Suspendierung der persönlichen Gewerbesteuerpflicht der OG. Das Gesamteinkommen des Organkreises repräsentiert damit eine Art „Leistungsfähigkeitsverbund“, das allerdings ohne Vollkonsolidierung innerkonzernlicher Leistungsbeziehungen ermittelt wird. 1.33

Grund der Durchbrechung des Steuersubjektprinzips für in den Organkreis einbezogenen Unternehmen ist zweierlei: 1.34

- Zum einen muss ein hierarchisches Über-/Unterordnungsverhältnis zwischen den Unternehmen mit einer qualifizierten finanziellen Eingliederung bestehen, so dass der OT letztlich die OG „beherrscht“.
- Zum anderen muss ein GAV steuerwirksam begründet und durchgeführt sein, der die Einkommenszurechnung rechtfertigt und vor allem im Verlustfall die Verlusttragung durch den Organträger dokumentiert und gewährleistet.

Die Zurechnung „fremden Einkommens“ bzw. Betriebsstätten-Gewerbeertrags kann dabei an eine Körperschaft oder an eine Personengesellschaft (mit natürlichen oder juristischen Mitunternehmern) erfolgen; ggf. kommt als Organträger auch ein Einzelunternehmer in Betracht. Die Abschirmwirkung der Körperschaft wird für steuerliche Organschaftszwecke

durchbrochen. Der Dualismus der Unternehmensbesteuerung, der die nach dem Transparenzprinzip besteuerten Personengesellschaften deutlich von nach dem Trennungsprinzip besteuerten Körperschaften unterscheidet, wird für Organschaftszwecke weitgehend außer Kraft gesetzt. Bei einer Personengesellschaft als Organträger kann dadurch eigentlich der Körperschaftsteuer unterliegendes Einkommen in die nach Transparenzgrundsätzen einkommensteuerlich erfasste Mitunternehmerschaft einmünden.

- 1.35 **Durchgriff bei Organschaft:** Losgelöst vom Steuersubjektprinzip nehmen mitunter einzelne Rechtsnormen einen „Durchgriff“ bei OT und OG vor. Dies gilt bspw. bei der Verlustabzugsbeschränkungsnorm des § 8c KStG, bei dem qualifizierte Gesellschafterwechsel auf Ebene des OT mittelbare Wirkungen auch auf der Ebene der OG entfalten können. Wegen des Zurechnungskonzepts bei der Körperschaftsteuer wird dies nur vororgan-schaftliche Verlustabzüge der OG (§ 15 S. 1 Nr. 1 KStG) oder unterjährige Ergebnisbeiträge betreffen. Die Finanzverwaltung verlangt dabei eine getrennte Anwendung des § 8c KStG auf Ebene des OT einerseits und auf Ebene der OG andererseits. Dies soll auch für die Anwendung der „Stille Reserven-Klausel“ des § 8c Abs. 1 Sätze 6-9 KStG gelten.¹

II. Zurechnung von Einkommen, Betriebsstättenkonzept

- 1.36 Trotz identischer Tatbestandsvoraussetzungen sind die Rechtsfolgen der beiden Formen ertragsteuerlicher Organschaft unterschiedlich. Für die körperschaftsteuerliche Organschaft gilt das Zurechnungskonzept, für die gewerbsteuerliche Organschaft gilt das Betriebsstättenkonzept. Für Feststellungszeiträume, die nach dem 31.12.2013 beginnen, sieht § 14 Abs. 5 KStG – eingeführt im Rahmen der Kleinen Organschaftsreform v. 20.2.2013 – ein neues (einheitliches und gesondertes) Feststellungsverfahren vor. Es soll vor allem im Hinblick auf das dem OT zuzurechnende Einkommen und damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen eine Bindungswirkung für OG und OT nach Maßgabe einer Grundlagen-Folgebescheidbeziehung schaffen und Verwaltungsvereinfachung bewirken.² Für Gewerbesteuerzwecke soll es bei § 35b GewStG bleiben.
- 1.37 **Zurechnungskonzept für körperschaftsteuerliche Organschaft:** § 14 Abs. 1 S. 1 Halbs. 1 KStG nennt als Rechtsfolge bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen einer Organschaft: „Das Einkommen der Organgesellschaft (ist), soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt, dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen.“ Auf der Tatbestandsebene wird im Zusammenhang mit dem Betriebsstättenkriterium des Organträgers

1 Zu den stark umstrittenen Details vgl. Rödder, Ubg 2014, 317; Ritzer/Stangl, DStR 2014, 977.

2 Zu den Details des neuen Verfahrensrechts der Organschaft s. Drüen, Der Konzern 2013, 433-451; Teiche, DStR 2013, 2197.

eine Zurechnung des Einkommens der OG zu „der inländischen Betriebsstätte des OT“ verlangt (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 6 KStG). Darüber hinaus verlangt Satz 7 des § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG, dass die dieser Betriebsstätte „zuzurechnenden Einkünfte“ nach innerstaatlichen Regelungen und Doppelbesteuerungsrecht „der inländischen Besteuerung unterliegen“. In der körperschaftsteuerlichen Organschaft sind wortlautgemäß also mehrere Zuordnungserfordernisse angelegt. Vereinfacht lässt sich vor allem im Hinblick auf die Rechtsfolge der körperschaftsteuerlichen Organschaft von einem „Zurechnungskonzept“ sprechen. Das geltende körperschaftsteuerliche Organschaftsrecht folgt damit nicht der sog. Einheitstheorie. Auch erfolgt keine Konzernbesteuerung, die verschiedene Konsolidierungsschritte erfordern würde. Normspezifisch wird das auf dem Steuer-subjektprinzip beruhende Zurechnungskonzept allerdings mitunter durchbrochen. Dies gilt etwa im Hinblick auf die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG mit ihren vielfältigen Anwendungsfragen im Organschaftsbereich, zu Details s. Rz. 7.39; Rz. 8.38.

Wesentliche Konsequenzen des körperschaftsteuerlichen Zurechnungskonzepts sind: 1.38

- OT und OG bleiben zivil- und steuerrechtlich verschiedene Rechtsträger, die ihr jeweiliges Einkommen selbständig zu ermitteln haben (OG als eigenständiges **Bilanzierungs- und Steuersubjekt**).¹ Die OG ist daher ungeachtet ihres „Nulleinkommens“ – sofern keine Ausgleichszahlungen gem. § 16 KStG erfolgen – weiterhin subjektiv körperschaftsteuerpflichtig, muss also eine Körperschaftsteuererklärung abgeben. Ihr gegenüber ergeht ein Körperschaftsteuerbescheid.² Beim Organträger sind deshalb das ihm zuzurechnende Organeinkommen als „Fremdeinkommen“ und die von ihm erwirtschafteten „eigenen Einkünfte“ voneinander zu unterscheiden. Erst mit dem Ende des Wirtschaftsjahres der jeweiligen Organgesellschaft entsteht beim OT der Anspruch auf Gewinnabführung bzw. die Verpflichtung zur Verlustübernahme. Im Hinblick auf die handelsbilanzielle Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme werden die vom Organträger übernommenen Ergebnisse im Hinblick auf die Vermeidung von Doppelerfassungen außerbilanziell von seinem Einkommen gekürzt. Für eine mehrstufige Zurechnung in Organschaftsketten (bspw. Mutter-Tochter-Enkelgesellschaft) gilt entsprechendes. Im Übrigen sind evtl. verdeckte Gewinnausschüttungen der OG an den OT als vorweggenommene Gewinnabführungen zu verstehen, die die steuerliche Durchführung des GAV nicht in Frage stellen. Das körperschaftsteuerliche Zurechnungskonzept entschärft damit etwaige vGA-Fragen im Konzern deutlich.
- Bei einer **Organträger-PersGes** betrifft die Zurechnung – ungeachtet des Transparenzprinzips – die PersGes selbst. Folge daraus ist: Unterjährige Gesellschafterwechsel in der OT-PersGes, die im Grundsatz eine „zeit-

1 So ausdrücklich BFH v. 28.2.2013 – IV R 50/09, FR 2013, 1137 = DStR 2013, 966.

2 Vgl. etwa Müller in Müller/Stöcker/Lieber, Die Organschaft⁹, S. 139; Kolbe in HHR, § 14 KStG Anm. 3: fortbestehende subjektive Steuerpflicht der OG.

anteilige Ergebnisabschichtung“ (durch Zwischenbilanz oder im Wege der Schätzung) erfordern,¹ lassen die Zurechnung des Einkommens der OG unberührt. Dazu hat der BFH in seinem Urteil v. 28.2.2013² entschieden, dass das Einkommen einer OG entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nur den Gesellschaftern einer OT-PersGes zuzurechnen sind, die im Zeitpunkt der Einkommenszurechnung an der Organträgerin beteiligt sind. Dies führt bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr von OG und OT dazu, dass bei einem Mitunternehmerwechsel vor dem Jahresabschlussstichtag das Einkommen der OG vollständig bei den neuen Mitunternehmern zu erfassen ist. Das beim Altgesellschafter entstandene Gewinnbezugsrecht im Hinblick auf die OG-Beteiligungserträge ist insoweit lediglich unselbständiger Bestandteil des veräußerten Mitunternehmeranteils. Eine zeitanteilige Zurechnung des Einkommens an vorher ausgeschiedene Gesellschafter erfolgt ausdrücklich nicht.

- **Behandlung von abweichenden Wirtschaftsjahren:** Trotz Einbeziehung in einen ertragsteuerlichen Organkreis bleiben Organträger und Organgesellschaften eigenständige Steuersubjekte, die für ihr jeweiliges Geschäftsjahr/Wirtschaftsjahr handels- und steuerbilanziell rechnungslegungspflichtig sind. Sofern OT und OG über kalenderjahrgleiche Wirtschaftsjahre verfügen, erfolgt die Einkommenszurechnung phasenidentisch. Haben Organträger und Organgesellschaft dagegen voneinander abweichende Wirtschaftsjahre, so stellt sich die Frage, für welches Wirtschaftsjahr die gewinnabführungsbedingte Einkommenszurechnung zum Organträger zu erfolgen hat. Dabei sind verschiedene Stichtagskonstellationen denkbar. So kann etwa die Organgesellschaft ein abweichendes Wirtschaftsjahr, der Organträger ein kalenderjahrgleiches Wirtschaftsjahr haben; auch umgekehrte Konstellationen sind denkbar. Schließlich können auch OG und OT beide über abweichende Wirtschaftsjahre verfügen, die aber ebenfalls voneinander abweichen. Derartige wirtschaftsbezogene Zurechnungsfragen bedürfen besonderer Planung.

- 1.39 Nach herrschender Rechtsprechung und damit einhergehender Verwaltungsauffassung³ wird hinsichtlich der zeitlichen Einkommenszurechnung an den Organträger auf das Wirtschaftsjahr abgestellt, in dem die Organgesellschaft ihr Einkommen erzielt hat und es ohne die organschaftsbezogene Zurechnungskonsequenzen selbst versteuern müsste.

Beispiel:

Das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft ist kalenderjahrgleich. Der Organträger bilanziert nach einem abweichendem Wirtschaftsjahr 1.7.–30.6. Im Veranlagungszeitraum 01 ist deshalb beim Organträger sein eigenes Einkommen aus der

1 Vgl. zu Details *Schmidt/Wacker*, EStG³⁴, § 15 Rz. 453.

2 BFH v. 28.2.2013 – IV R 50/09, FR 2013, 1137 = DStR 2013, 966.

3 Vgl. insb. BFH v. 29.10.1974 – I R 240/72, BStBl. II 1975, 126. Zur Verwaltungsauffassung H 62 KStH. Eingehender dazu auch *Müller* in *Müller/Stöcker/Lieber*, Die Organschaft⁹, 149–153.

Zeit vom 1.7.00 bis 30.6.01 in Ansatz zu bringen (§ 7 Abs. 4 S. 2 KStG). Darüber hinaus ist ihm das Einkommen der OG als Fremdeinkommen mit dem Bilanzstichtag 31.12.01 für das gesamte Wirtschaftsjahr 01 zuzurechnen. Die herrschende Meinung stützt sich bei dieser Beurteilung auch auf den Wortlaut des § 14 Abs. 1 S. 2 KStG, wonach das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger erstmals für das Kalenderjahr zuzurechnen ist, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird. Zu zeitlichen Phasenverschiebungen nach Maßgabe des Organträgerwirtschaftsjahrs kann es deshalb nach der herrschenden Meinung nicht kommen. Vor allem im Hinblick auf die Körperschaftsteuervorauszahlungen kann dies abhängig von der Wirtschaftsjahrkonstellation Vor- und Nachteile bewirken.

Betriebsstättenkonzept für gewerbsteuerliche Organschaft: Gemäß § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG gilt die OG trotz ihrer eigenständigen Rechtsfähigkeit „als Betriebsstätte des Organträgers“. Hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzungen der Organschaft wird auf §§ 14, 17 KStG verwiesen. Der BFH interpretiert diesen Rechtsfolgenverweis in ständiger Rechtsprechung als eingeschränkte (gebrochene) Einheits- oder Filialtheorie.¹ Das körperschaftsteuerliche Zurechnungskonzept gilt also nicht für gewerbsteuerliche Organschaftszwecke. 1.40

Praktische Folge des Betriebsstättenkonzepts ist im Wesentlichen: Die OG selbst ist nicht persönlich gewerbsteuerpflichtig; deren persönliche Gewerbsteuerpflicht wird dem OT zugerechnet. Gewerbsteuerermessbescheide und Gewerbsteuerbescheide ergehen nur gegen den OT. Hier besteht ein verfahrensrechtlicher Unterschied zum körperschaftsteuerlichen Zurechnungskonzept. Dennoch wird der Gewerbeertrag der OG ebenso wie der Gewerbeertrag des OT getrennt nach den jeweils maßgebenden Vorschriften ermittelt und dann zu einem einheitlichen Gewerbeertrag – bei Eliminierung etwaiger Doppelerfassungen und Doppelkürzungen, bspw. im Bereich organschaftsbezogener Zinsaufwendungen und Zinserträge (R 7.1 Abs. 5 GewStR 2009) – zusammengefasst.² Mitunter sind weitere Besonderheiten zu beachten. So kommt etwa eine erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen (§ 9 Nr. 1 S. 2 GewStG) dann nicht im Betracht, wenn es sich bei den Grundstücksunternehmen um eine OG handelt, die alle ihre Grundstücke an eine andere OG desselben Organkreises vermietet. Mietaufwendungen und Mieterträge gleichen sich im Organkreis an; für die erweiterte Kürzung verbleibt dann nach 1.41

1 Vgl. etwa BFH v. 21.10.2009 – I R 29/09, BStBl. II 2010, 64 f. = FR 2010, 527; v. 18.5.2011 – X R 4/10, BStBl. II 2011, 887 = FR 2011, 964 m. Anm. *Wendt*; v. 30.10.2014 – IV R 9/11, GmbHR 2015, 149.

2 Vgl. ergänzend auch BFH v. 17.9.2014 – I R 30/13, GmbHR, 2015, 2015 m. Anm. *Patzner/Nagler* = DStR 2014, 2561: Kein Verstoß gegen die unionsrechtlich verbürgte Niederlassungsfreiheit durch Hinzurechnung sog. Dauerschuldentgelte bei der inl. Muttergesellschaft als Zinsschuldnerin einer belgischen Tochtergesellschaft (keine doppelte gewerbsteuerliche Belastung).

Meinung des BFH kein Raum mehr.¹ Das Zerlegungsverfahren gem. § 28 GewStG setzt bei dem gegenüber dem Organträger festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag an.² Gewerbesteuerlich sind – losgelöst zur Behandlung abweichender Wirtschaftsjahre für Körperschaftsteuerzwecke – die Gewerbeerträge derjenigen Wirtschaftsjahre des Organträgers und der Organgesellschaft zusammen zu rechnen, die in demselben Erhebungszeitraum enden (R 7.1 Abs. 5 S. 11 GewStR). Dies wird von der herrschenden Meinung einvernehmlich aus § 10 Abs. 2 GewStG abgeleitet.³

III. Problematische Verbindung zum Gesellschaftsrecht/ Bilanzrecht

- 1.42 Grundcharakteristikum der ertragsteuerlichen Organschaftsregelungen ist die enge Anbindung an das Gesellschafts- und Bilanzrecht, konkret das Aktienrecht verbundener Unternehmen. Ausgestaltung, Durchführung und Beendigung des Gewinnabführungsvertrags gem. § 291 Abs. 1 AktG (= unternehmensrechtlicher Organisationsvertrag mit gesellschafts- und schuldrechtlichen Elementen) ist zentraler Baustein für eine ertragsteuerliche Organschaft und bereitet der Praxis seit jeher wegen haftungsdurchbrechender Wirkung, vielfältiger Formalismen und Streit anfälligkeit vor allem bei Minderheitsgesellschaftern große Probleme. Ein Weisungsrecht gem. § 308 AktG begründet ein „isolierter GAV“ nicht. Auch bei Umstrukturierungen und M&A-Transaktionen mit Unternehmen eines ertragsteuerlichen Organkreises bedarf der „Umgang mit dem Gewinnabführungsvertrag“ besonderer Beachtung. Klar ist: Die ertragsteuerliche Organschaft erfordert im Ergebnis einen über den Gewinnabführungsvertrag begründeten **Unternehmensverbund** mit allen Konsequenzen. Die Rechtsprechung sieht diese gesellschaftsvertragliche Anbindung von Tochter- und Enkelgesellschaften in einen steuerlichen Organkreis als ein notwendiges Erfordernis, um – abweichend vom Steuersubjektprinzip – das Einkommen der eigentlich rechtlich selbständigen Organgesellschaft dem Organträger als dessen „Fremdeinkommen“ zuzurechnen. Zwischenzeitlich hat sich in der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung allerdings das Gebot einer steuerteologischen Auslegung der gesellschaftsrechtlichen Regelungen herausgebildet, bei der die gesellschaftsrechtliche Ordnungsmäßigkeit des GAV vorausgesetzt, aber stets eigenständig steuerlich interpretiert wird.⁴ Der Unternehmensvertrag

1 So BFH v. 18.5.2011 – X R 4/10, BStBl. II 2011, 887 = FR 2011, 964 m. Anm. Wendt. Bestätigt durch BFH v. 30.10.2014 – VI R 9/11, GmbHR 2015, 149: trotz Schlechterstellung des OT im Vergleich zu einer „stand alone“-Situation kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. ME im Ergebnis problematisch.

2 Vgl. zu weiteren Details Müller in Müller/Stöcker/Lieber, Die Organschaft⁹, 255–259.

3 Vgl. dazu auch Müller in Müller/Stöcker/Lieber, Die Organschaft⁹, 262–264.

4 Vgl. etwa BFH v. 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132; v. 13.11.2013 – I R 45/10, BStBl. II 2014, 486 = FR 2012, 318.

GAV entfaltet deshalb ein „steuerspezifisches Eigenleben“. Gruppenbesteuerungskonzepte in anderen Jurisdiktionen haben eine solche enge Anbindung an das Gesellschaftsrecht verbundener Unternehmen üblicherweise nicht. Vielmehr ist die enge Anbindung an das Gesellschaftsrecht ein spezifisch deutsches Charakteristikum ertragsteuerlicher Organschaften. Bei Diskussionen um eine Modernisierung des steuerlichen Organschaftsrechts steht deshalb meist der Verzicht auf den GAV im Mittelpunkt. Im Übrigen zeigt die Rechtsentwicklung: Die Notwendigkeit eines GAV für steuerliche Organschaftszwecke geht auf die Rechtsprechung des RFH in den 30-/40iger Jahren des vorigen Jahrhunderts zurück (Rz. 1.21). Das Vertragskonzernrecht mit dem GAV als wichtigem Typus wurde dagegen erstmals im Aktiengesetz 1965 kodifiziert als Folge der steuerlichen Gestaltungspraxis.¹ Der GAV als Organisationsvertrag kann somit – historisch betrachtet – auf „steuerliche Wurzeln“ zurückblicken.

Zentrale unternehmensvertragliche Regelungselemente der ertragsteuerlichen Organschaft sind: 1.43

- Organgesellschaften, die als EU/EWR-KapGes nur über eine inländische Geschäftsleitung verfügen müssen, verpflichten sich zur Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft mit Beginn eines Wirtschaftsjahres „durch einen Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen“ (§ 14 Abs. 1 Einleitungssatz KStG). Daraus folgt zweierlei: Zum einen kann durch Beherrschungsverträge, Teilgewinnabführungsverträge, Gewinngemeinschaftsverträge oder andere unternehmensvertragliche Verbindungen keine wirksame ertragsteuerliche Organschaft begründet werden. Nur ein GAV als Vertragstypus ist „organschaftsbegründend“. Zum anderen gilt diese Unternehmensvertragsverpflichtung für Steuerzwecke auch bspw. für Organgesellschaften in der Rechtsform einer GmbH, die gesellschaftsrechtlich gar nicht originär von § 291 AktG erfasst werden. Ein kodifiziertes Konzernrecht fehlt im GmbH-Bereich. Bei ausländischen EU/EWR-Tochter- und Enkelgesellschaften, die über eine steuerrelevante inländische Geschäftsleitung verfügen, treten Gestaltungsschwierigkeiten auf, wenn das ausländische Gesellschaftsrecht den Gewinnabführungsvertrag als Unternehmensvertrag nicht kennt. Sofern ein GAV nichtig oder schwebend unwirksam ist, entfaltet er auch keine ertragsteuerlichen Organschaftswirkungen. Der in § 301 AktG definierte Höchstbetrag der Gewinnabführung darf nicht überschritten werden. Die Verlustübernahme gem. § 302 AktG muss mit allen seinen Bestandteilen erfüllt werden.

¹ Zum Stand des Vertragskonzernrechts als Überblick: *Stephan*, Der Konzern 2014, 1. Zur gesellschaftsrechtlichen Rechtsentwicklung vgl. auch *Schüller*, Konzernrechtliche Konsequenzen der Änderungen der steuerlichen Organschaft, Diss. Bonn 2006, 25-32. Zu Abschluss und unterjähriger Beendigung von Unternehmensverträgen im GmbH-Konzern vgl. *Beck*, GmbHR 2014, 1075. Wegen der Rechtsaspekte beim Unternehmensverkauf vgl. *Füger/Rieger/Schell*, DStZ 2015, 404-424.

Die durch das BilMoG v. 25.5.2009 begründeten Abführungssperren (§ 301 AktG iVm. § 268 Abs. 8 HGB) sind zu beachten.¹ Dies gilt gem. § 17 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG ausdrücklich auch für GmbHs, auch wenn die Regelungen dort aufgrund originären Gesellschaftsrechts nicht zwingend anwendbar sind (dynamischer Rechtsverweis auf § 302 AktG erforderlich). Erst mit der Eintragung des GAV im Handelsregister der abhängigen Gesellschaft wird dieser wirksam (§ 294 Abs. 2 AktG). Steuerlich wirkt dies dann auf den Beginn des Wirtschaftsjahres zurück (§ 14 Abs. 1 S. 2 KStG). Auch eine unterjährige Kündigung (§ 297 AktG) oder Aufhebung des GAV (§ 296 AktG) wirkt – ungeachtet ihrer gesellschaftsrechtlichen Unterschiede – auf den Beginn des Wirtschaftsjahres zurück.

- Der Gewinnabführungsvertrag muss für Steuerzwecke „auf mindestens 5 Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden“ (§ 14 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 KStG). Gesellschaftsrechtlich gibt es ein solches 5-Jahres-Mindestzeiterfordernis nicht. Wird bspw. ein Gewinnabführungsvertrag auf 2 Jahre abgeschlossen, bestehen zwar gesellschaftsrechtlich wirksame Gewinnabführungs- bzw. Verlustübernahmeverpflichtungen. Unter Steueraspekten liegt allerdings eine sog. verunglückte Organschaft vor. Gewinnabführungen werden als verdeckte Gewinnausschüttungen, Verlustübernahmen als Einlagen behandelt.² Eine vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrages innerhalb der Mindestlaufzeit von 5 Jahren ist steuerunschädlich nur möglich, „wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt“ (§ 14 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 KStG). Insoweit gilt eine steuerspezifische Auslegung des wichtigen Grundes.³ Stets muss eine zutreffende handelsbilanzielle Abbildung der Gewinnabführung/Verlustübernahme bei abhängigem und herrschendem Unternehmen erfolgen. In der sog. Kleinen Organschaftsreform v. 20.2.2013 wurden in § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG Heilungsmöglichkeiten für fehlerhafte Jahresabschlüsse geschaffen. Diese handelsbilanziell ausgerichtete Rechtskonzeption der Organschaft ist bislang vom Steuergesetzgeber unangetastet geblieben, obwohl handelsbilanzielle und steuerliche Ergebnisse wegen zunehmender Durchbrechungen der Maßgeblichkeit mittlerweile in der Praxis weithin auseinanderlaufen. Gleiches gilt für die praktische Bedeutung der IFRS-Konzernabschlüsse, die vollständig unabhängig von steu-

1 Vgl. ausdrücklich etwa BFH v. 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132. Zu den Abführungssperren gem. § 301 AktG auch BMF v. 14.1.2010 – IV C 2 - S 2770/09/10002 – DOK 2009/0861137, BStBl. I 2010, 65; dazu auch *Zwirner*, StSenkG 2010, 70; *Kröner/Bolik/Gageur*, Ubg 2010, 237.

2 Zu den Rechtsfolgen einer „verunglückten Organschaft“ eingehend *Müller/Stöcker/Lieber*, Die Organschaft⁹, 235-241.

3 Vgl. BFH v. 13.11.2013 – I R 45/12, BStBl. II 2014, 486 = FR 2014, 608. Zu weiteren Restriktionen im Hinblick auf das 5-jährige Mindestzeiterfordernis s. auch FG Düsseldorf v. 3.3.2015 – 6 K 4332/12, K, F, DB 2015, 1023.

erlichen Gegebenheiten sind. Insoweit hält der Steuergesetzgeber an traditionellen gesellschaftsrechtlichen und handelsbilanziellen Bindungen im ertragsteuerlichen Organschaftsrecht fest.

- Bei außerhalb des Unternehmensverbundes stehenden Minderheitsgesellschaftern müssen angemessene Ausgleichs- und Abfindungszahlungen gem. §§ 304, 305 AktG vereinbart sein, die gem. § 16 KStG stets bei der Organgesellschaft zu versteuern sind. Fehlt es daran, wird die ertragsteuerliche Organschaft nicht anerkannt. Ausgelöst durch die Erfordernisse im steuerlichen Organschaftsrecht werden daher komplexe Anfechtungsklagen und Spruchstellenverfahren in die Hauptversammlungen abhängiger Aktiengesellschaften eingeführt. Der aktienrechtliche Minderheitenschutz spielt insoweit für die Praxis trotz komplett eigenständiger Gesetzesteleologie auch im steuerlichen Organschaftsrecht eine besondere Rolle.

IV. Zeitebenen der Organschaft

Die körperschaftsteuerliche Organschaft weist mehrere Zeitebenen auf, die eng miteinander verwoben sind, mE aber hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen separater Prüfung unterliegen. Die Details dazu sind umstritten. Im Gestaltungsbereich (etwa bei Verkauf oder Umstrukturierung von Organbeteiligungen) spielen die zeitlichen Anwendungsfragen der Organschaft eine wichtige Rolle. Sie bedürfen intensiver Planung (etwa im Hinblick auf die Vermeidung von Organschaftspausen, die Kündigung eines GAV während der Mindestvertragsdauer oder Rückwirkungsfragen bei finanzieller Eingliederung). 1.44

Drei Zeitebenen sind zu unterscheiden:

1.45

- *Zeitebene 1*: Ununterbrochene finanzielle Eingliederung der OG in den OT von Beginn ihres Wirtschaftsjahres an (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG). Dies kann in unmittelbarer oder mittelbarer Form erfolgen. Bei Umstrukturierungen unter Nutzung der 8-monatigen Rückwirkungsfiktion (vor allem § 2 Abs. 1 UmwStG, § 20 Abs. 5 UmwStG) stellen sich komplexe Anwendungsfragen.¹
- *Zeitebene 2*: Ununterbrochene Zuordnung der OG-Beteiligung während der gesamten Dauer der Organschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers, und zwar nach Maßgabe des nationalstaatlichen sowie doppelbesteuerungsrechtlichen Verständnisses. In der Folge müssen die „zuzurechnenden Einkünfte“ der OG der Inlandsbesteuerung unterliegen. Dadurch soll die Inlandsbesteuerung des Organeinkommens sichergestellt sein. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Sätze 4-7 KStG hebt damit die BFH-Entscheidung v. 9.2.2011² im Interesse der

1 Vgl. etwa Umwandlungssteuer-Erlass 2011, BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001 – DOK 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Rz. Org.03 usw.

2 BFH v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, BStBl. II 2012, 106 = FR 2011, 584 m. Anm. *Buciek*: Gestützt auf das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot gelangt

Verhinderung sog. weißer Einkünfte aus. Das Betriebsstättenanforderndes ist mE auch dann erfüllt, wenn die OG zunächst einer unmittelbaren und ohne zeitliche Friktion anschließend (bspw. durch einen Einbringungsvorgang) einer mittelbaren Betriebsstätte des OT zugeordnet bleibt. Eine Zuordnung zu „derselben“ Betriebsstätte wird im Gesetz nicht gefordert.

- *Zeitebene 3*: Schließlich muss der Abschluss des GAV – mit Wirkung vom Beginn des Wirtschaftsjahres der OG an – auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen sein und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 KStG). Die Beendigung des GAV während der Mindestvertragsdauer ist für die Vergangenheit nur dann unschädlich, wenn sie „aus wichtigem Grund“¹ erfolgt. Ansonsten ist die Organschaft „von Anfang an“ gescheitert. Für die „Durchführung“ der vertraglichen Gewinnabführungs-/Verlustübernahmeansprüche nach Entstehung nennt der Gesetzgeber keine konkreten Zeitkriterien. Die FinVerw geht von einer Durchführung „innerhalb eines angemessenen Zeitraums“ aus (bspw. durch Zahlungsausgleich, Verrechnung, Novation oÄ).²

1.46 Kumulative Zeitkriterienprüfung: Im Normalfall wird man sich in der Praxis darum bemühen, die verschiedenen Zeitebenen bei Begründung oder Umstrukturierung einer Organschaft synchronisiert einzuhalten. Die Begründung der finanziellen Eingliederung wird mit der Betriebsstättenzuordnung der Beteiligung und der Wirksamkeitseingangssetzung des GAV deshalb üblicherweise in zeitlicher Hinsicht harmonisiert und während der gesamten Mindestvertragsdauer stabil eingehalten. Kommt es im Einzelfall zu Friktionen, so führt dies mE nur bei Nichteinhaltung der Mindestvertragsdauer ohne wichtigen Grund zu einem rückwirkenden Scheitern der gesamten Organschaft; eine Unterbrechung in der Betriebsstättenzuordnung führt dagegen mE nur zu einer Organschaftspause ohne Rückwirkungsfolgen. In Teilen der finanzverwaltungsnahen Literatur wird dies allerdings kritisch gesehen.³

1.47 Weitergehende zeitliche Tatbestandsvoraussetzungen bestehen nicht. So hat der BFH in seinem Urteil v. 24.7.2013⁴ – entgegen der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung – entschieden, eine PersGes als Organträger einer ertragsteuerlichen Organschaft muss nicht bereits zu Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft gewerblich tätig sein. Ein solches Zeitkriterium fordert § 14 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 KStG nach zutreffender Meinung des BFH gerade nicht.

der BFH zu einer Zurechnung des Gewerbeertrags einer inländischen KapGes zu einem ausländischen Organträger. Das Urteil betraf allerdings das Streitjahr 1999, so dass ein GAV zur Erstellung der gewerbesteuerlichen Organschaft seinerzeit nicht erforderlich war.

1 Vgl. BFH v. 13.11.2013 – I R 45/12, FR 2014, 608 = DStR 2014, 643.

2 Vgl. Gänsler, Ubg 2014, 701-705.

3 Vgl. etwa Schirmer, StBp 2013, 245 (246).

4 BFH v. 24.7.2013 – I R 40/12, BStBl. II 2014, 272 = FR 2014, 28.

V. Internationale Bezüge der Organschaft

Die Wirkungen der ertragsteuerlichen Organschaft sind wegen des Zu- rechnungs-/Betriebsstättenkonzepts im Kern auf das Inland ausgerichtet. 1.48 Wegen der unionsrechtlich garantierten Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) ist jedoch seit längerem eine gewisse grenzüberschreitende Öff- nung der Organschaftsregelungen durch den Gesetzgeber erfolgt. Die in- ternationalen bzw. „nur“ europäischen Bezüge der Organschaft haben durch die „Kleine Organschaftsreform“ aus Februar 2013 eine tatbestand- liche Neuordnung gefunden. Flankierende Missbrauchsvermeidungs- regeln vor allem für mehrfache Verlastnutzung sind die Folge. Das steuer- gesetzliche Erfordernis eines unternehmensvertraglichen Gewinnabfüh- rungsvertrages setzt der grenzüberschreitenden Organschaft vor allem in Outbound-Strukturen mit ausländischen EU/EWR-Tochterunternehmen (aber inländischer Geschäftsleitung) allerdings weiterhin Grenzen. Denn insoweit ist der Gesellschaftsfortbestand der ausl. Tochterunternehmung sowie das ausl. Gesellschaftsrecht maßgebend; nur das österreichische, portugiesische und slowenische Gesellschaftsrecht kennt den organisati- onsvertraglichen GAV „deutscher Couleur“.¹ Aus Fiskalsicht ist das GAV- Erfordernis zunehmend ein Instrument zur Sicherung inländischen Steu- ersubstrats.

Wichtige internationale Bezüge der ertragsteuerlichen Organschaft beste- 1.49 hen wie folgt:

- **Neues Betriebsstättenkriterium für den Organträger** in § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG: Als Gegenreaktion auf die Entscheidung des BFH v. 9.2.2011² zum DBA-Diskriminierungsverbot ist mit Wirkung ab 2012 ein neues inländisches Betriebsstättenkriterium für unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige Organträger geschaffen worden, welches für Körperschaften, Personengesellschaften oder Einzelunternehmen gleichermaßen gilt. Unmittelbare oder mittelbare Beteiligungen an der Organgesellschaft müssen danach ebenso wie die zuzurechnenden Ein- künfte national- wie doppelbesteuerungsrechtlich der inländischen Be- triebsstättenbesteuerung unterliegen. Vor allem bei Organträger-Personengesellschaften mit ausländischem Mitunternehmer kommt es auf die funktionale Zuordnung der Beteiligungen zum inländischen Be- triebsstättenvermögen an.³ Sitz/Geschäftsleitung des Organträgers sind unerheblich. § 18 KStG wurde ersatzlos aufgehoben. Die Vorschrift will mit dem neuen Betriebsstättenkriterium diskriminierungsfrei wirken und dient der inländischen Steuersubstratabsicherung. Eine EU/EWR- Begrenzung ist der Neuregelung des § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG nicht zu entnehmen. Sie gilt bspw. auch für amerikanische oder asiatische Ge- sellschaften, die über eine inländische Betriebsstätte verfügen und inso-

1 Vgl. Cloer/Kahlenberg, *SteuK* 2014, 511 (513).

2 BFH v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, *BStBl.* II 2012, 106 = *FR* 2011, 584 m. Anm. *Bu- cieł*.

3 Vgl. dazu eingehend *Dötsch/Pung*, *DB* 2014, 1215.

weit als Steuerausländer organträgerfähig sind. Der Abschluss des GAV mit dem steuerausländischen Organträger bedarf dabei besonderer Sorgfalt, sollte aber im Regelfall zulässig sein, weil es sich um das herrschende Unternehmen als Vertragspartner handelt.

- Als **Organgesellschaften** kommen Körperschaften in Betracht, sofern sie ihre Geschäftsleitung im Inland haben und über einen Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR verfügen. Drittstaatenkapitalgesellschaften sind dagegen nicht „organgesellschaftsfähig“. Gleiches gilt für InlandsKapGes mit ausländischer Geschäftsleitung.
- **Inländische Verlustabzugssperre des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG.**¹ Diese Sonderregelung will eine internationale mehrfache Verlustnutzung vermeiden und enthält zu diesem Zweck eine im Inland wirkende Abzugssperre, auch wenn es sich um im Inland entstandene Verluste handelt. Abgestellt wird auf negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft. Deren Inlandsabzug wird untersagt, sobald sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden (etwa bei Anwendung der doppelbesteuerungsrechtlichen Anrechnungsmethode). Der Tatbestand des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG ist hochgradig unbestimmt und wenig sachgerecht. Im Hinblick auf die echte Rückwirkung der Vorschrift bestehen verfassungsrechtliche Bedenken. Das Verbot eines inlandsbegründeten Verlustabzugs verstößt gegen Leistungsfähigkeitsbesteuerungsprinzipien. Letztlich sollte nur der „Verluste importierende Steuerstaat“ Abzugsrestriktionen ins Auge fassen.

1.50 Nach wie vor nicht zulässig im Sinne einer grenzüberschreitenden Ergebniskonsolidierung sind nach herrschender Meinung vor allem die beiden folgenden für die Praxis wichtigen Konstellationen: horizontale Ergebnispoolung bei einer ausländischen Muttergesellschaft ohne inländische Betriebsstätte mit mehreren inländischen Tochterkapitalgesellschaften² sowie die Konsolidierung von Inlandsbetriebsstätten ausländischer Tochtergesellschaften. Das hierarchisch ausgerichtete Grundkonzept der Organschaft und das Erfordernis des GAV verhindern Poolungswirkungen bei derartigen Konstellationen.³

1 Zu den zahlreichen Anwendungsfragen des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG s. Rz. 28.6 ff. Anschaulich zu betroffenen Fallkonstellationen IDW v. 5.3.2014, FN-IDW 4/2014, 277–281. Sofern der BEPS-Aktionsplan 2 der OECD zu hybriden Gestaltungen in deutsches Recht umgesetzt wird, kommt jedenfalls mit Wirkung für die Zukunft eine Abschaffung des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG in Betracht.

2 Vgl. dazu auch Leitsatz 2 des EuGH, Urt. v. 12.6.2014 – C-39/13, C-40/13, C-41/13 – *SCA Group Holding BV*, DStR 2014, 1333. Das Verfahren betrifft die niederländische Regelung zur „fiscalen eenheid“. Der EuGH gelangt dabei zu dem Ergebnis, dass die niederländischen Regelungen über die Ertragsbesteuerung multinationaler Konzerne gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen. Zu den Auswirkungen auf das deutsche Organschaftsrecht s. Rz. 1.52

3 Zu weiteren Details vgl. *Endres* in Festschrift Herzig, 2010, 198–200.

VI. Unionsrechtskompatibilität

Vor allem die unionsrechtlich verbürgte Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) hat in den letzten Jahren ausgelöst durch einschlägige EuGH-Rechtsprechung und EU-Kommissionsinitiativen zu einer Europäisierung des deutschen Organschaftsrechts durch den Gesetzgeber geführt.¹ Im Hinblick auf das seinerzeit anhängige europäische Vertragsverletzungsverfahren wurde im Zuge der Kleinen Organschaftsreform v. 20.2.2013 eine Einbeziehung von EU/EWR-Kapitalgesellschaften in den steuerlichen Organkreis erlaubt, soweit sie über eine inländische Geschäftsleitung verfügen. Ob sie allerdings als abhängige Organgesellschaften, also in Outbound-Strukturen, einen Gewinnabführungsvertrag abschließen können, hängt von den jeweiligen Landesjurisdiktionen ab und kann zu praktischen Anerkennungshürden führen. Insoweit verbleibt die Frage, ob das GAV-Erfordernis letztlich unionsrechtskompatibel ist. Jedenfalls dient der GAV aus fiskalorientierter Sicht zunehmend der Sicherstellung inländischen Besteuerungssubstrats. Im Übrigen hat der EuGH in seiner „X-Holding BV-Entscheidung“ v. 25.2.2010² geklärt, dass eine weitergehende EU/EWR-Öffnung auf vollständig gebietsfremde Tochtergesellschaften – also mit Sitz und Geschäftsleitung im EU/EWR-Ausland – nicht verlangt werden kann. Das neue internationale Betriebsstättenkriterium für Organträger dürfte letztlich ebenfalls diskriminierungsfrei wirken, da es Steuerinländer und EU/EWR-Ausländer gleichermaßen trifft.

Der EuGH hat sich zuletzt in seiner „SCA-Group-Holding BV-Entscheidung“ v. 12.6.2014³ mit zwei Spezialfragen grenzüberschreitender Organschaft im Rahmen des niederländischen Konzernsteuerrechts („fiscale eenheid“) befasst:

- Zum einen geht es um die Frage, ob eine Organschaftskette auch über ausländische Konzerneinheiten hergestellt werden kann. Nach Meinung des EuGH verstößt die niederländische Regelung gegen die insoweit einzufordernde Niederlassungsfreiheit, da eine solche mittelbare Organschaft dort nicht zugelassen wird. Auch die EuGH-Entscheidung „Felix Stowe Dock“ v. 1.4.2014⁴ beanstandet die Unzulässigkeit eines Verlusttransfers bei mittelbaren Beteiligungen in grenzüberschreitend strukturierten Konzernen nach britischem Steuerrecht. Aus Sicht der

1 Zu Details vgl. Rz. 5.78 f. Zu einer unionsrechtlich zulässigen gewerbesteuerlichen Sonderkonstellation (inländischer OT als Zinsschuldner, belgische Tochter als fiktive OG) im Hinblick auf Dauerschuldentgelte gem. § 8 Nr. 1 GewStG s. BFH v. 17.9.2014 – I R 30/13, GmbHR 2015, 215 m. Anm. Patzner/Nagler = DStR 2014, 2561.

2 EuGH v. 25.2.2010 – Rs. C-337/08 – *X-Holding BV*, DStR 2010, 427.

3 Vgl. EuGH v. 12.6.2014 – C-39/13, C-40/13, C-41/13, DB 2014, 1582 mit Anm. Möhlenbrock, dazu auch v. Brocke/Müller, DStR 2014, 2106; Rehfeld, IWB 2010, 619; Schnitger, IStR 2014, 587; Walter, DB 2014, 2016; Lieber, IStR 2014, 278; Cloer/Kahlenberg, SteuK 2014, 511.

4 EuGH v. 1.4.2014 – C-80/12 – *Felix Stowe Dock*, DStR 2014, 784 = AG 2014, 699. Dazu auch Rehfeld/Krumm, IWB 2014, 394; Kahlenberg, StuB 2014, 603.

deutschen Organschaftsregelungen dürfte dies dagegen weitgehend unproblematisch sein, da gem. § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG auch mittelbare finanzielle Eingliederungen einer Organgesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen anerkannt werden. Auch wenn es sich bei der vermittelnden Gesellschaft um einen ausländischen Rechtsträger handelt, kommt eine ertragsteuerliche Organschaft „deutscher Couleur“ mittels stufenüberspringendem GAV in Betracht (H57 KStH 2008).

- Zum anderen beanstandet der EuGH, dass nach niederländischem Recht eine ausländische Muttergesellschaft ohne inländische Betriebsstätte zwei gebietsansässige Tochtergesellschaften nach Art einer horizontal wirkenden Konsolidierung nicht in einen Organkreis einbeziehen kann (keine horizontale Organschaft in Form eines Querverbands). Auch insoweit dürfte allerdings die neue deutsche Betriebsstättenregelung kombiniert mit dem GAV-Erfordernis im Grundsatz unionsrechtskonform wirken, da sie sowohl bei inländischen wie auch ausländischen Muttergesellschaften stets eine inländische Betriebsstätte verlangt und eine Ergebnisverrechnung zwischen Schwestergesellschaften ohne finanzielle Eingliederung in Deutschland nicht zulässig ist. Das wird letztlich aber in der Literatur streitig diskutiert.

1.53 Besonders unionsrechtsproblematisch dürfte die durch die Kleine Organschaftsreform v. 20.2.2013 ausgeweitete Verlustabzugssperre des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG sein. Danach bleiben im Hinblick auf etwaige internationale double-dips in einem inländischen Organkreis entstehende negative Einkünfte unberücksichtigt, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden. Insoweit könnte ein Verstoß vor allem gegen die „Philips Electronics-Entscheidung“ des EuGH v. 6.9.2012¹ vorliegen, da insoweit – wiederum gestützt auf die Niederlassungsfreiheit – die Verrechnung von Betriebsstättenverlusten mit Gewinnen einer Konzerngesellschaft im gleichen Mitgliedsstaat verlangt wird. Auch wenn das EuGH-Judikat zunächst einmal konkret nur inländische Betriebsstättenverluste anspricht, sind Auswirkungen auch auf das ertragsteuerliche Organschaftsrecht naheliegend. Insoweit dürfte die Unionsrechtskompatibilität des erweiterten § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG ernstlich zweifelhaft sein. Möglicherweise ist auch der organschaftsbezogene Ausschluss von im Inland errichteten KapGes, die über eine ausländische Geschäftsleitung in einem EU/EWR-Staat verfügen, unionsrechtsproblematisch, denn insoweit besteht gleichermaßen unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland – § 1 Abs. 1 KStG nennt inländischen Sitz und Geschäftsleitung als Alternativkriterien. Insoweit könnte der Organgesellschaftsausschluss eine nicht zu rechtfertigende Diskriminierung bedeuten.² Letztlich entschieden sind diese Rechtsfragen vom EuGH allerdings nicht.

1 EuGH v. 6.9.2012 – Rs. C-18/11 – *Philips Electronics*, IStR 2012, 847 mit Anm. Schiefer.

2 Vgl. Thömmes in Herzig, Organschaft, 2003, 525 (536).

VII. Verfassungsfragen

Die **ertragsteuerliche Organschaft** ist bislang verfassungsrechtlich insgesamt nicht in Frage gestellt worden. Allerdings wurden eine Reihe von Einzelfragen im Laufe der Jahre verfassungsrechtlich aufgegriffen, die meist aus „gesetzlichen Rechtssprüngen“ resultieren, um auf vermeintlich steuergünstige Rechtsprechung im Interesse der Finanzverwaltung (Vermeidung von Steuerausfällen) zu reagieren. Meist stellen sich unterschiedlich akzentuierte verfassungsrechtliche Vertrauensschutzfragen. Hinzu kommt: Eine „überbordende Missbrauchsabwehr“ kann verfassungsproblematische Gleichheitssatzverstöße nach sich ziehen. 1.54

Aktuell sind folgende Organschaftsthemen in verfassungsrechtlicher Diskussion:¹ 1.55

- *Vororganschaftliche Mehr- und Minderabführungen gem. § 14 Abs. 3 KStG bei ehemals gemeinnützigen Wohnungsbauunternehmen mit Wirkung ab VZ 2004*: Insoweit sind derzeit zwei Vorlagebeschlüsse des BFH zu einem verfassungswidrigen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot bei der Einführung vororganschaftlich verursachter Mehrabführungen für die Streitjahre 2004-2006 beim BVerfG anhängig.²
- *Rückwirkende Verlustabzugssperre des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG*: Die Regelung ist wenig tatbestandsbestimmt und versagt in bestimmten Konstellationen einer doppelten Verlustnutzung einen inländischen Verlustabzug, was unter dem Gesichtspunkt einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit problematisch sein kann. Die Norm wurde durch die „Kleine Organschaftsreform“ v. 20.2.2013 erweitert und gilt rückwirkend in allen offenen Fällen (§ 34 Abs. 9 Nr. 8 KStG). Ungeachtet einer etwaigen Unionsrechtswidrigkeit kommt unter Verfassungsaspekten ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot in Betracht. Konkret anhängig beim BVerfG ist ein solcher Fall derzeit allerdings nicht.

In der Vergangenheit stand vor allem die Mehrmütterorganschaft mit diversen Vertrauensschutzaspekten sowie das zeitlich befristete Organschaftsverbot für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen (§ 14 Abs. 2 KStG aF) als gleichheitswidriges Sonderrecht in Verfassungsdiskussion. Aus Sicht betroffener Steuerpflichtiger waren die angestrebten verfassungsrechtlichen Verfahren letztlich nicht erfolgreich oder sind – konkret bei den Versicherungsunternehmen – wegen zeitnaher Folgerechtsänderungen im „Sande verlaufen“. 1.56

¹ Vgl. dazu auch Kolbe in HHR, § 14 KStG, Anm. 11.

² Vgl. BFH v. 6.6.2013 – I R 38/11, BStBl. II 2014, 398 = FR 2013, 1140, anhängig beim BVerfG unter 2 BvL 7/13 sowie BFH v. 27.11.2013 – I R 36/13, BStBl. II 2014, 651 = FR 2014, 979 m. Anm. Wendt, anhängig beim BVerfG unter 2 BvL 18/14. Dazu auch Mylich, DStR 2014, 2427; Doege/Middendorff, StuB 2014, 682.

- 1.57 Mit **Verfassungsfragen der umsatzsteuerlichen Organschaft** hat sich das BVerfG vor allem im Hinblick auf einen etwaigen Mangel an Wettbewerbsneutralität in seinem Urteil v. 20.12.1966 auseinandergesetzt.¹ Es ging seinerzeit um die Wiedereinführung der umsatzsteuerlichen Organschaft in das System der Allphasenbruttoumsatzsteuer ab 1.4.1958. Das BVerfG konzipiert zwar insoweit eine tendenzielle Begünstigung der Organschaft im damaligen Umsatzsteuersystem, nimmt dies aber verfassungsrechtlich hin im Hinblick auf die mit Wirkung ab 1968 auch tatsächlich eingeführte und bis heute im Kern geltende Allphasennettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug (= Mehrwertsteuersystem). § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ist als Rechtsgrundlage der umsatzsteuerlichen Organschaft deshalb von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden. Etwaige entstehende Wettbewerbsverzerrungen – vor allem bei Organschaften mit vorsteuerabzugsschädlichen Leistungen – halten sich nach Meinung der Folgerechtsprechung des BFH im Rahmen des Zumutbaren.² Auf derzeitigem Kenntnisstand kann deshalb für die Praxis von der Verfassungskonformität der umsatzsteuerlichen Organschaft ausgegangen werden.

E. Wirtschaftliche Bedeutung der Organschaft

I. Vor-/Nachteile der ertragsteuerlichen Organschaft

- 1.58 Steht man vor der Gestaltungsfrage, ob zwischen den verschiedenen Rechtsträgern in einem Unternehmensverbund eine regelmäßig auf 5 Jahre ausgerichtete ertragsteuerliche Organschaft begründet werden soll oder nicht, müssen ihre Vor-/Nachteile im Einzelfall untersucht werden.
- 1.59 **Typische Vorteile der ertragsteuerlichen Organschaft:**
- Sofortiger ertragsteuerlicher Verlustausgleich im Organkreis, der sich gleichermaßen auf Verluste von Organträger und Organgesellschaften erstreckt. Dies gilt auch bei mehrstufigen Organschaftsketten. Bei in den Organkreis einbezogenen Gesellschaften mit Auslandsbezug ist § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG zu beachten (Vermeidung eines internationalen double-dip). Vororganschaftliche Verlustabzüge der Organgesellschaft werden allerdings während der Organschaftszeit „eingefroren“ (§ 15 Nr. 1 KStG, § 10a S. 3 GewStG); dies kann für den Zeitpunkt der Organschaftsbegründung ein wichtiger Gesichtspunkt sein.

¹ BVerfG, Urt. v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BStBl. III 1967, 7.

² Vgl. etwa BFH v. 19.10.1995 – V R 71/93, UR 1996, 277 = BFH/NV 1996, 273. Die gegen das Urteil eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde gem. §§ 93a, 93b BVerfGG nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG-Beschl. v. 2.4.1961 – 1 BvR 2604/95, n.v.). Dazu auch Stöcker in Müller/Stöcker/Lieber, Die Organschaft⁹, 297 f.

- Phasengleicher Gewinntransfer ohne Ausschüttungsfolgen (kein typisiertes Betriebsausgaben-Abzugsverbot gem. § 8b Abs. 5 KStG; keine Kapitalertragsteuer).
- Verbesserter Finanzierungskostenabzug (etwa in Bezug auf die Zins-schranke, § 15 Nr. 3 KStG, allerdings bei nur einmalig nutzbarer 3 Mio. € Freigrenze).
- Vermeidung mehrfacher gewerbesteuerlicher Hinzurechnungen, bspw. bei organschafts-internen Finanzierungen.
- Keine Gefährdung der Veräußerungsgewinnbefreiung gem. § 8b Abs. 2 KStG, § 3 Nr. 40 Buchst. a EStG für Beteiligungen für Organgesellschaften.
- Durchleitung (im Inland steuerfreier) ausländischer Betriebsergebnisse bis zur Gesellschafterebene bei Organträger-PersGes mit natürlichen Personen als Mitunternehmer (s. auch § 15 Nr. 2 KStG).
- Erlangung von Zins- und Kostenvorteilen (etwa wegen reduzierten Deklarationsaufwands).
- Reduzierung verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen im Organkreis wegen unternehmensvertraglicher Gewinnabführungsverpflichtung. Allerdings sind vGA/vE weiterhin möglich bei vororganschaftlich begründeten Mehr- und Minderabführungen sowie bei gesellschaftlich veranlassten Vorgängen hinein in oder heraus aus dem Organkreis.¹

Typische Nachteile der ertragsteuerlichen Organschaft:

1.60

- Gesellschaftsrechtliche Verpflichtung zur Verlustübernahme mit einer umfassenden „Haftungskonzentration“ des Organträgers. Subsidiär besteht eine organschaftsbezogene „Ausfallhaftung“ der OG (§ 73 AO). Diese haftungserweiternde Wirkung der Organschaft ist in der Praxis häufig ein entscheidender Gesichtspunkt, auf eine Organschaftsbegründung zu verzichten.
- Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter mit hoher Streit-anfälligkeit vor allem bei kapitalmarktorientierten Organträgern (etwa einer Aktiengesellschaft oder KGaA; Anfechtungsklagen, Spruchverfahren).
- Beeinträchtigung unternehmerischer Flexibilität wegen des 5-jährigen Mindestlaufzeiterfordernisses für den GAV. Nur bei Vorliegen eines „wichtigen Grundes“ ist eine steuerunschädliche Organschaftsbeendigung während der Mindestlaufzeit möglich.
- Denkbare Zerlegungsnachteile bei der GewSt.
- Keine gezielte Ausschüttungspolitik möglich.

¹ Vgl. mit Beispielen für vE als „Fremdkörper“ in der Organschaftsbesteuerung Prokofiew, StBp. 2014, 235; StBp. 2014, 262. Zu vGA im Organkreis vgl. Brinkmann, StBp. 2015, 33.

- „Hochschleusung“ der Ertragsteuerbelastung bei Organträger-PersGes. mit natürlichen Personen als Mitunternehmer (keine wegen des Trennungsprinzips bestehende Abschirmwirkung der Organgesellschaft).
- Beeinträchtigung moderner Organisationskonzepte.

1.61 **Anpassungs- und Monitoringbedarf der Organschaft:** Wegen Änderung rechtlicher und faktischer Rahmenbedingungen unterliegen Organschaften einem steten Bedeutungswandel, der bei mittel- und längerfristig ausgerichteter Steuerplanung mitberücksichtigt werden muss. Dies gilt bspw. im Hinblick auf die Zinsschrankenwirkung eines Organkreises (§ 15 Nr. 3 KStG), die es bis Ende 2007 nicht gab. Auch werfen Rechtsänderungen im Gesellschafts- oder Bilanzrecht möglicherweise unerwartete Folgewirkungen bei der Organschaft auf (s. etwa die Übergangsregelungen zur Umsetzung des dynamischen Verlustübernahmeverweises bei einer Organgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH, § 34 Abs. 10b KStG). Die Organschaft muss daher stets „unter Beobachtung“ stehen (sog. Monitoring), um zeitkritische Anpassungsmaßnahmen vornehmen zu können.

II. Bedeutung der umsatzsteuerlichen Organschaft

1.62 Im Vergleich zur ertragsteuerlichen Organschaft entfaltet die umsatzsteuerliche Organschaft völlig andere wirtschaftliche Konsequenzen.¹ Denn die umsatzsteuerliche Organschaft ist im Grundsatz – auch bei mehrstufigen Wertschöpfungsketten – kein Instrument der Steuerersparnis, sondern bewirkt lediglich eine Verwaltungsvereinfachung für den Unternehmensverbund und die Finanzverwaltung. Dies unter verschiedenen Aspekten:

- Sämtliche Außenumsätze von OT und OG werden beim OT zusammengefasst und gemeldet. Nur der OT ist Steuerschuldner. Entsprechendes gilt für die Vorsteuerabzugsberechtigung. Die umsatzsteuerliche Zurechnung der Steuererklärungs-, -anmeldungs- und -zahlungspflichten zum OT muss ablauforganisatorisch sichergestellt werden.
- Leistungsbeziehungen zwischen mehreren OG und zwischen OG sowie OT werden als innerkonzernlicher Leistungsaustausch ohne USt abgewickelt. Ein formaler Rechnungsverkehr mit einer Verbuchung und Abwicklung von USt und VoSt entfällt damit (bloße unternehmensinterne Buchungsbelege). Die Rechtsfolgen des § 14c UStG werden für nichtsteuerbare Innenleistungen nicht ausgelöst. Besondere Aufzeichnungspflichten gem. § 22 UStG bestehen insoweit nicht.

1.63 Sofern allerdings in einem Unternehmensverbund nicht (vollständig) vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmen sind, können sich durch Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft neben verwaltungsvereinfachenden Wirkungen auch echte materielle Steuervorteile ergeben. Be-

1 Vgl. *Prinz* in Herzig (Hrsg.), *Organschaft*, 2003, 556-560.

troffen davon sind vor allem Banken, Versicherungen und Immobilienunternehmen. Denn durch die Organschaft werden eigentlich zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führende Eingangsleistungen (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG) zu nichtsteuerbaren Innenleistungen „umgestaltet“. Die nicht abziehbaren Vorsteuern als Kostenbestandteil werden insoweit (ganz oder teilweise) vermieden. Im Gegenzug kann allerdings eine „gesunde“ OG durch den Fiskus an Stelle eines „wirtschaftlich angeschlagenen“ Organträgers in Haftung genommen werden (§ 73 AO).

Im Übrigen bleibt von all dem die steuersystematische Berechtigung der umsatzsteuerlichen Organschaft unberührt, da sie lediglich der rechtsformübergreifenden wirtschaftlichen Verbundenheit der in den Organkreis einbezogenen Unternehmen Rechnung trägt. 1.64

III. Zusammenfassende wirtschaftliche Würdigung

Hinsichtlich der wirtschaftlichen Konsequenzen der Organschaft – ihren Vor- und Nachteilen für die Unternehmensbesteuerung – müssen zusammengefasst¹ drei Bereiche unterschieden werden. Alternativ kommt natürlich auch die „Komplettvermeidung“ der Organschaft in Betracht (bspw. wegen der Haftungsgefahren des § 73 AO): 1.65

- **Volle Organschaftswirkungen für Ertrag- und Umsatzsteuerzwecke** erfordern einen Vertragskonzern bei gleichzeitiger finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Eingliederung der beherrschten Unternehmen in den Organträger. Die Konsequenz ist eine ertragsteuerliche Ergebnispoolung bei gleichzeitiger umsatzsteuerlicher Einheit. Die Erfüllung dieser Voraussetzungen erscheint besonders wichtig für hierarchisch aufgebaute Unternehmensgruppen mit bedeutsamen inländischen Verlustquellen und ggf. nicht vorsteuerabzugsberechtigten Einheiten im Konzern. Die vor allem haftungsrechtlichen Nachteile des Vertragskonzerns mit seinem Haftungsverbund werden dann „in Kauf genommen“.
- **Vertragliche Organschaft mittels Ergebnisabführungsvertrag**, allerdings ohne wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung der beherrschten Unternehmen, bewirkt „nur“ eine ertragsteuerliche Ergebnispoolung. Umsatzsteuerlich bleiben die betroffenen Tochter- und Enkelgesellschaften dagegen selbständig. Trotz Vertragskonzern müssen dafür bei den abhängigen Konzernunternehmen hohe wirtschaftliche und organisatorische Freiräume bleiben. Dies ist für Umsatzsteuerzwecke nur dann nicht nachteilig, falls die inlandsbezogene Unternehmernetz ganz überwiegend aus vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen besteht.
- **Faktische Organschaft durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung** der beherrschten Konzernunternehmen, aller-

1 Weitgehend übernommen aus: *Prinz in Herzig, Organschaft*, 2003, 561.

dings ohne Gewinnabführungsvertrag – ein Beherrschungsvertrag wäre jedoch zulässig – führt „nur“ zu einer umsatzsteuerlichen Unternehmenseinheit im Konzern. An einer ertragsteuerlichen Ergebnispoolung fehlt es insoweit. Dies ist typischerweise für hoch profitable Konzerne ohne nennenswerte inländische Verlustquellen und mit starken Minderheitsgruppen interessant. Die Ergebnispoolung kann dann auch ohne einen Gewinnabführungsvertrag durch steuerbilanziell phasengleich zu erfassende Gewinnausschüttungen erreicht werden, wobei allerdings möglicherweise Liquiditätsnachteile durch den Kapitalertragsteuereinbehalt verbleiben.

- 1.66 In der Besteuerungsrealität lassen sich vor allem in großen diversifizierten Unternehmensgruppen mit Teilkonzernen häufig alle drei Organschaftsbereiche (volle Organschaft, vertragliche Organschaft und faktische Organschaft) gleichzeitig beobachten. Grund dafür ist jeweils teilkonzernspezifische Optimierung der Steuersituation.

F. Organschaft als Gestaltungsinstrument

I. Einflussnahme auf die Konzernsteuerquote

- 1.67 Die ertragsteuerliche Organschaft ist ein bedeutsames und komplexes Instrument unternehmerischer Gestaltung mit vielfältigen Anwendungsmöglichkeiten. Die zielgerichtete Schaffung – im Einzelfall auch Vermeidung – der Organschaftsvoraussetzungen in der Aufbaustruktur einer Unternehmensgruppe ist sowohl hinsichtlich des finanziellen Eingliederungserfordernisses als auch hinsichtlich des Gewinnabführungsvertrags (isoliert oder gemeinsam mit einem Beherrschungsvertrag) faktischen und vertraglichen Maßnahmen zugänglich. Vor allem bei Akquisitions- und Umstrukturierungsmaßnahmen müssen die mit einer Organschaft verbundenen Vor- und Nachteile sorgsam ermittelt und abgewogen werden. Ggf. will man eine Organschaftspause erreichen, ggf. soll die Organschaft nahtlos von einem übernehmenden Rechtsträger weiter geführt werden. Die zur Zielerreichung einsetzbaren Gestaltungsinstrumente sind vielschichtig und reichen von der Nutzung des sog. Mitternachtserlasses bis hin zu einem Verzicht auf die Durchführung der Gewinnabführung, um Nachteile aus einer unterjährigen Kündigung des GAV zu vermeiden.¹ Darüber hinaus dürfte sich im Hinblick auf die laufenden Steuerwirkungen der Organschaft wegen veränderter „Rahmenbedingungen“ ein regelmäßiges „Update“ empfehlen.

1 Vgl. dazu etwa *Hahn*, Ubg 2014, 427. Zum umgekehrten Fall des Verzichts des OT auf seinen Gewinnabführungsanspruch vgl. FG Münster v. 20.8.2014 – 10 K 2192/13 F, GmbHR 2014, 1326; kritisch dazu *Pyszka*, GmbHR 2014, 1296. Wegen Gestaltungsmöglichkeiten zur Übertragung des Geschäftsbetriebs einer Organgesellschaft s. *Hierstetter*, BB 2015, 859.

Dies verdeutlicht: Die Organschaft ist ein wichtiges Instrument der Steuerplanung und -gestaltung, die insbesondere wegen der Möglichkeit sofortiger Verlustverrechnung im Konzern die Steuerquote der Unternehmensgruppe (temporär/nachhaltig) verbessert oder zumindest stabilisiert.¹ Üblicherweise versteht man unter Konzernsteuerquote – auch als Effective Tax Rate (ETR) bezeichnet – den Quotienten aus der ermittelten (zahlungswirksamen oder „nur“ latenten) Ertragsteuerbelastung und dem Konzernjahresergebnis vor Steuern. Zwar lassen sich auch in Verlustsituationen ohne Organschaft Wirkungen auf die Konzernsteuerquote durch Aktivierung entsprechender latenter Steuern nach Art eines „Steuerersparpotentials der Zukunft“ vermeiden. Derartige verlustbedingte aktive Steuerlatenzen dürfen aber nur unter engen Voraussetzungen gebildet werden – so enthält § 274 Abs. 1 S. 4 HGB ein entsprechendes Wahlrecht begrenzt auf eine 5-Jahres-Periode, ohne Abzinsung. Zudem unterliegt ein solches handels- oder konzernbilanzielles „deferred tax asset“ dem Risiko zukünftiger Wertberichtigungen, bspw. aufgrund geänderter Gewinnerwartungen oder veränderter gesetzlicher Rahmenbedingungen zur Verlustnutzung. Es kann deshalb die Konzernsteuerquote in Folgeperioden erheblich gefährden. Zusammengefasst: Mittels ertragsteuerlicher Organschaft wird gestalterisch meist in stabilerer Form eine Verbesserung der Konzernsteuerquote erreicht, die allerdings gesellschaftsrechtlich mit einer vollen Haftungsübernahme der Muttergesellschaft und ggf. auch langjährigen Streitigkeiten mit Minderheitsgesellschaftern verbunden ist.

II. Alternativstrukturen zur Organschaft

Zur Vermeidung von Organschaftsnachteilen oder wegen fehlender Zulässigkeit der Mehrmutterorganschaft in einem Joint Venture Projekt werden in der Praxis diverse Instrumente zur Erlangung organschaftsähnlicher Wirkungen eingesetzt. Meist geht es um „Ergebniskonsolidierung“ zwischen mehreren eigenständig bleibenden Rechtsträgern, die natürlich auch über eine Verschmelzung oder anderweitige Zusammenführung zu einem Einheitsunternehmen erreicht werden kann, was aber aus rein betrieblichen Gründen möglicherweise unerwünscht ist. 1.68

Als Alternativstrukturen, die stets eine Optimierung im Einzelfall bedürfen, sind etwa zu nennen:² 1.69

- Das sog. Treuhandmodell einer hybrid als „Ein-Personen-Unternehmung“ ausgestalteten PersGes.³ Man versteht darunter eine zivilrechtlich begründete PersGes, bei der steuerlich betrachtet nur „ein“ Gesell-

1 Vgl. eingehender Kröner in Herzig, Organschaft, 2003, 562–569.

2 Vgl. Kessler in Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2009, 570-592; Kolbe in HHR, § 14 KStG Anm. 16.

3 Vgl. BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751 = FR 2010, 628 m. Anm. Keß. Wegen einer Diskussionsdiskussion vgl. Wacker u.a., JbFSt 2010/2011, 446-461. Zu Sonderfragen der Begründung eines Organschaftsverhältnisses zu einer Treu-

schafter vorhanden ist. Konkret hält der Kommanditist seine Anteile an der PersGes treuhänderisch für den Komplementär (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Die Treuhand-PersGes ist deshalb „nur“ eine Betriebsstätte des Komplementärs. Eine eigenständige gewerbsteuerpflichtige Mitunternehmerschaft besteht nicht. Insoweit entfaltet das Treuhandmodell organschaftsähnliche Wirkungen (allerdings ohne das konfliktträchtige GAV-Erfordernis). Umgekehrt würde eine Treuhänderstellung des (voll haftenden) Komplementärs nicht ausreichen, der Treuhänder-Komplementär bleibt Mitunternehmer.

- Einsatz einer PersGes als Rechtsform des Tochterunternehmens, die wegen des Transparenzprinzips einen Ergebnistransfer zum Mitunternehmer erlaubt, allerdings ohne gewerbsteuerliche Wirkung (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG, PersGes als Steuerschuldner). Bei Innengesellschaften (etwa einer Art typisch stillen Beteiligung an einer KapGes) sind spezielle Verlustabzugsbeschränkungen zu beachten.
- Gewinnpoolung durch betriebliche Begründung einer Gewinngemeinschaft, die wegen meist hoher Anerkennungshürden nur in absoluten Sonderfällen einsetzbar ist.
- Hybride Gesellschaftsformen wie etwa eine KGaA mit einem persönlich haftenden Gesellschafter, der „wie ein Mitunternehmer“ besteuert wird (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG) und den kapitalmäßig beteiligten Kommanditaktionären.
- Tracking-Stock Strukturen mit eigenständigen Ergebnisberechtigungen an separierten Unternehmensteilen.

1.70 Abgesehen von derartigen Alternativstrukturen kommen auch einzelmaßnahmenabhängige Instrumente zum Gewinn- und Verlustausgleich zwischen einzelnen Unternehmen eines Verbundes in Betracht. Dies kann etwa geschehen durch Forderungsverzichte, die Gewährung niedrig verzinslicher Darlehen in verlustführende Tochterunternehmen oder Sale and Lease back Gestaltung.

G. Weiterentwicklung der Organschaft zu einem Gruppenbesteuerungskonzept

1.71 Seit Jahren wird in Deutschland über die Weiterentwicklung der tradierten ertragsteuerlichen Organschaft zu einem „modernen Gruppenbesteuerungskonzept“ diskutiert.¹ Für einen wichtigen Industrie- und

hand-KG vgl. *Suchanek/Hesse*, GmbHR 2013, 1196 sowie *Jochimsen/Mangold/Zinowsky*, DStR 2014, 2045.

1 Vgl. zu Bestandsaufnahme und einem Reformvorschlag IFST-Schrift Nr. 471, Juni 2011. Die IFST-Arbeitsgruppe stand unter der Leitung von *Johanna Hey*, deren Mitglieder stammen aus Wissenschaft, Finanzverwaltung sowie Unternehmens- und Beratungspraxis. Weiterhin von *Woltersdorff*, IFST-Schrift Nr. 481, September 2012. S. schließlich auch das Berliner Steuergespräch zur Reform der

Dienstleistungsstandort wie Deutschland ist die Notwendigkeit eines modernen Konzernsteuerrechts, das den Sonderwirkungen im Unternehmensverbund Rechnung trägt, unbestritten. Im Mittelpunkt der steuerkonzeptionellen Grundlagendiskussion stehen der überkommene hierarchische Ausgangspunkt des Organschaftsrechts, seine international unübliche enge gesellschaftsvertragliche Anbindung, die fehlende Zwischenergebniseliminierung im Organkreis und schließlich die nur begrenzte, unionsrechtsproblematische Auslandsöffnung. Das seit 2005 in Österreich umgesetzte moderne Gruppenbesteuerungskonzept¹ hat – auch im Hinblick auf ähnliche Konzernbesteuerungstraditionen – die Diskussion in Deutschland beflügelt. Im Koalitionsvertrag von CDU/CSU und FDP v. 26.10.2009 zu Beginn der 17. Legislaturperiode wurde ein entsprechender „Prüfauftrag“ vereinbart, der mit einem BMF-Bericht der Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“ v. 15.9.2011 abgeschlossen wurde. Darin sind – stets unter Hinweis auf erhebliche Fiskalgefahren – verschiedene Gruppenbesteuerungsmodelle (etwa das Einkommenszurechnungs-Modell, das Gruppenbeitrags-Modell sowie das IFST-Modell) evaluiert worden. Trotz der steuerkonzeptionellen Vorarbeiten konnte sich der Gesetzgeber aber letztlich nicht zu einer „großen Lösung“ bei der Organschaftsreformierung durchringen. Grund dafür war letztlich die „Notwendigkeit zur Haushaltskonsolidierung“, vielleicht aber auch fehlender politischer Wille mit struktureller Reformierungskraft sowie vielfältige Unsicherheiten über entstehende Systemumstellungswirkungen. Herausgekommen ist vielmehr die sog. „Kleine Organschaftsreform“ v. 20.2.2013, die ein Konvolut punktuell veränderter ertragsteuerlicher Organschaftsregelungen enthält, ohne an deren konzeptionellen „Grundfesten“ zu rütteln. Ausweislich der Gesetzesbegründung zur Kleinen Organschaftsreform soll das Ziel eines modernisierten Gruppenbesteuerungskonzepts aber nicht gänzlich „ad acta“ gelegt werden. Es ist vielmehr eine Weiterverfolgung des Projekts angekündigt, sofern sich dafür finanzielle Spielräume ergeben. Schließlich kann auch das auf europäischer Ebene weiterverfolgte CCCTB-Projekt (Common Consolidated Corporate Tax Base) Umsetzungsbedarf in Deutschland auslösen. Ungeachtet dessen sind Doppel- oder Mehrfachbelastungen von (laufenden bzw. einmaligen) Beteiligungserträgen im Konzern über § 8b KStG zu 95 % freigestellt. Bei einem vollkonsolidierenden Konzernsteuerrecht wäre § 8b KStG konzeptionell entbehrlich, weil insoweit keine eigenständigen Steuersubjekte mehr bestehen.

Konzernbesteuerung mit *Lüdicke, van Lishaut, Herzig, Krebühl* sowie *Carl-Heinz Witt*, FR 2009, 1025-1049. Zur Konzernbesteuerung de lege ferenda auch *Krebühl* in *Herzig, Organschaft*, 2003, 595 ff. sowie *Hüttemann* in *Schön/Osterloh-Konrad* (Hrsg.), *Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts*, 2010, 132 (135).

- 1 Eingehender dazu *Leitner/Stetsko*, Ubg 2011, 746; *Mayer*, IStR 2010, 633; *Urtz*, *Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung, Reform der Organschaft, Österreich als Vorbild?*, in *Lüdicke* (Hrsg.), *Forum der Internationalen Besteuerung*, Band 38, 2011, 59-144.

1.72 **Zentrale „Bausteine“ eines modernen Gruppenbesteuerungskonzepts**, die das geltende Organschaftsrecht konzeptionell erneuern und ggf. schrittweise umgesetzt werden können, sind:

- **Verzicht auf den GAV als Zentralerfordernis:** Die Erfahrungen in anderen Jurisdiktionen zeigen, dass Gruppenbesteuerungskonzepte durchaus ohne Gewinnabführungsvertrag denkbar sind, zumal sich die handelsbilanzielle Ergebnisabführung konzeptionell mittlerweile weit von der steuerlichen Einkommenszurechnung entfernt hat.¹ Es muss dann allerdings gewährleistet sein, dass dem fiskalischen Kernerfordernis einer Gruppenbesteuerung insoweit Genüge getan wird, dass die Muttergesellschaft letztlich vor allem im Verlustfall die Ergebnisse der Tochter- und Enkelgesellschaften „wirtschaftlich“ trägt, tatsächlich leistet. Dies ist bspw. durch steuerliche Verrechnungskonten, eine Begrenzung des Verlustabzuges auf die Höhe der Beteiligungswerte (etwa in Anlehnung an das § 15a EStG-Konzept), Nachversteuerungsregelungen unter Vermeidung doppelter Verlustnutzung (national, grenzüberschreitend) oder etwa auch ein Group Contribution-System mit konzerninternen Gruppenbeiträgen zwischen Gewinn- und Verlustgesellschaften denkbar. Jeder dieser konzeptionellen Ansätze hat Vor- und Nachteile, die der Gesetzgeber vor Systemumstellung eingehend durchdenken muss. Bei Beseitigung der Notwendigkeit eines GAV als Gruppenbesteuerungserfordernis müssen auch etwaige Rückwirkungen im Gesellschaftsrecht Beachtung finden. Verzichtet man auf den Gewinnabführungsvertrag, könnte man eine mehrjährige bindende Antragstellung verlangen. Auch könnte das Mehrheitserfordernis für eine Gruppenbesteuerung über die bisherige 50 %-Grenze hinaus steigen; gedacht werden kann etwa an eine 75 %-Beteiligungsgrenze. Im Hinblick auf das Konzernrecht dürften auch bei Verzicht auf den GAV Umlageverträge (wohl nach Maßgabe der Belastungs-, nicht der Verteilungsmethode) neue Bedeutung erlangen. Schließlich sollte auf einen Gruppenbesteuerungszwang auch im Hinblick auf das vom BFH „hoch gehaltene“ Steuersubjektprinzip verzichtet werden.
- **Zwischenergebniseliminierung in der Steuergruppe:** Ein „echtes“ Konzernsteuerrecht liegt nur dann vor, wenn der nationale/internationale Unternehmensverbund als „steuerliche Einheit“ behandelt wird und deshalb zumindest Zwischenergebniseliminierungen aus gruppenimmanenten Transaktionen erfolgen. Denn entlang einer konzerninternen Wertschöpfungskette werden zwar zwischen den verschiedenen Legaleinheiten Zwischengewinne realisiert, die aus Sicht des Konzernverbunds aber nicht marktrealisiert sind. Vor allem das bislang geltende körperschaftsteuerliche Zurechnungskonzept müsste insoweit zu einem Zwischenergebniseliminierungskonzept weiter entwickelt werden. Realisierbar wäre jedenfalls in einem ersten Schritt eine Begrenzung auf inländische Zwischenergebniswirkungen. Durch einen sol-

1 Vgl. zur ausländischen Konzernbesteuerung etwa *Carl-Heinz Witt*, FR 2009, 1045 (1048) mwN.

chen Verzicht auf Zwischengewinnrealisierungen im Konzern werden gleichzeitig eine Reihe von in der Praxis genutzten Gestaltungsmöglichkeiten zur Hebung stiller Reserven/stiller Lasten entbehrlich. Im Wesentlichen entsteht durch Verzicht auf Zwischengewinnrealisation wirkungsmäßig nur ein Steuerstundungseffekt (evtl. anders aber bei Steuersatzfraktionen, besonderen Verlustkonstellationen usw.). Ob letztlich eine weiterreichende Kapitalkonsolidierung – auch im Hinblick auf die Beteiligungsertragsbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG und seiner Folgewirkungen auf Verlustkonstellationen – Sinn macht, ist konzeptionell offen und nicht zwingend. Denkt man daran, ein konsolidierendes Konzernbesteuerungsrecht einzuführen, so werden sämtliche Umstrukturierungen im Konzernverbund – deutlich weitergehend als heute – steuerneutral sein müssen.

- **Einbeziehung finaler Auslandsverluste:** Durch die Kleine Organschaftsreform v. 20.2.2013 wurde eine signifikante Auslandsöffnung der ertragsteuerlichen Organschaftsregelungen durchgeführt, die allerdings vor allem aus Sorge um ungewollte Fiskalschäden teilweise überbordende Wirkung zeigt (etwa die double-dip-Regelung des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG). Sofern es bei einem national staatlichen Gruppenbesteuerungskonzept bleibt, also bspw. die Gewinne ausländischer Gruppengesellschaften im Ausland besteuert bleiben, müssen zumindest finale Beteiligungs- und Betriebsstättenverluste aus EU/EWR-Staaten im Inland Berücksichtigung finden. Der Gesetzgeber sollte dieses Thema daher aufgreifen und auch in ein modernisiertes Gruppenbesteuerungskonzept integrieren. Vorsorgemaßnahmen zur Sicherstellung einer Nachversteuerung könnten dabei ebenfalls Berücksichtigung finden. Natürlich müssen bei einem solchen Gesetzgebungsschritt zur behutsamen Auslandsöffnung im Verlustbereich die Fiskalwirkungen intensiv ermittelt werden.

Schließlich sollten bei der Diskussion um eine Modernisierung der deutschen Gruppenbesteuerung die konzeptionellen Grundlagen des **europäischen CCCTB-Projekts** mit in den Blick genommen werden. Die Europäische Kommission hat am 16.3.2011 einen Richtlinien-Vorschlag für eine solche gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage veröffentlicht, der ein komplett durchformuliertes Regelwerk für eine optionale, harmonisierte und konsolidierte Unternehmensbesteuerung von Körperschaften in der EU mit zentrierter Zuständigkeit einer Hauptsteuerbehörde enthält.¹ Zwischenzeitlich ist der Richtlinien-Ent-

1.73

1 Zum CCCTB-Projekt und seiner Weiterentwicklung vgl. *Fehling* in *Schaumburg/Engisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, Köln 2015, Rz. 18.1 ff.; *Eggert*, *Die Gewinnermittlung nach dem Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage*, Köln 2015, 1 ff.; *Scheffler/Köstler*, DStR 2013, 2190 sowie 2235; *Scheffler/Köstler*, DStR 2014, 664; *Herzig*, *Entwicklung und Perspektiven des CCCTB-Projekts*, in *Festschrift Gerit Frotscher*, 2013, 203-217. Vgl. weiterhin auch *Lenz/Rautenstrauch*, DB 2011, 726; *Kahle/Schultz*, StuB 2011, 296 und BFuP 5/2011, 456; *Kahle/Dahlke*, StuB 2011, 453; *Prinz*, StuB 2011, 461; *Rautenstrauch*, EWS 2011, 161; *Herzig/Kuhr*,

wurf durch verschiedene Kompromissvorschläge tendenziell verschärft worden (etwa im Hinblick auf eine europäische Zinsschranke). Das Gesamtprojekt ist dreistufig aufgebaut: In Stufe 1 ist eine einheitliche Steuerbemessungsgrundlage für EU-Körperschaften vorgesehen, die in Stufe 2 zu einem konsolidierten europäischen Gesamtergebnis zusammengeführt wird, um dann in Stufe 3 nach einem bestimmten Verteilungsschlüssel auf die betroffenen Mitgliedsstaaten aufkommensmäßig verteilt zu werden. Auch wenn sich die derzeitige Diskussion auf die Fortentwicklung einer einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage konzentriert, gibt das Gesamtprojekt Anregungen, die auch für eine Modernisierung des deutschen Gruppenbesteuerungskonzepts Orientierung bieten können. Ein Gewinnabführungsvertrag bspw. ist im europäischen CCCTB-Projekt nicht vorgesehen. Hinzu kommt: Aus deutscher Sicht kommen derzeit Personengesellschaften als Organträger in Betracht; darüber hinaus erstreckt sich die ertragsteuerliche Organschaft auch auf die Gewerbesteuer. Beide Regelungselemente sind auf Basis des aktuellen Diskussionsstands im CCCTB-Projekt nicht enthalten. Zumindest mittelfristig wird eine Einigung der EU-Mitgliedsstaaten auf einen verabschiedungsreifen CCCTB-Richtlinien-Vorschlag nur schwerlich zu erreichen sein.

- 1.74 Soweit der Steuergesetzgeber tatsächlich „eines Tages“ die Modernisierung der Gruppenbesteuerung durch konzeptionelle Veränderungen erreicht, sind großzügige Übergangsregelungen und Anpassungsfristen zur Planungssicherheit der Unternehmen zwingend vorzusehen. Vielschichtige Sonderfragen treten in Zusammenhang mit Ein- und Austritt von Unternehmen hinsichtlich des neuen Gruppenbesteuerungsregimes auf.

DB 2011, 2053; Förster/Krauß, IStR 2011, 607; Marx, DStZ 2011, 547; Kussmaul/Niehn, StB 2011, 344; Herzig/Stock, BFuP 2011, 477. Die EU-Kommission hat in ihrem Aktionsplan für eine „faire und effiziente“ Unternehmensbesteuerung vom 17.6.2015 eine Neuauflage des Vorschlags über eine CCCTB in Aussicht gestellt.