

SCHÄFFER
POESCHEL

Vorwort

Mit dem vorliegenden Werk wird eine doppelte Zielsetzung verfolgt; es dient einer grundlegenden Aufarbeitung der Organschaftsproblematik und zugleich der Ehrung von Herrn Prof. Dr. Jochen Thiel, der am 03. Juli 2003 sein 65. Lebensjahr vollendet hat und mit Ablauf des Monats Juli 2003 aus dem aktiven Dienst des Landes Nordrhein-Westfalen ausgeschieden ist. Beide Zielsetzungen ergänzen sich in vorzüglicher Weise. Die Ehrung von Herrn Thiel bot die Chance, herausragende Vertreter des Steuer-, Gesellschafts- und Verfassungsrechts sowie der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre für eine umfassende Durchdringung und Aufarbeitung der Organschaftsproblematik zu gewinnen, die dem Jubilar in besonderem Maße am Herzen liegt und die wegen der zunehmenden Bedeutung der Organschaft dringend geboten ist.

Zum Jubilar

Die Ehrung von Herrn Thiel gilt einer Persönlichkeit, die sich um das Steuerrecht in unterschiedlichen Funktionen in besonderer Weise verdient gemacht hat. Jochen Thiel hat auf das Steuerrecht in mehrfacher Weise nachhaltig eingewirkt, nämlich als hoher Verwaltungsbeamter, als Wissenschaftler und nicht zuletzt als Politikberater. Mehr als drei Jahrzehnte war Jochen Thiel in der Steuerabteilung des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen tätig, nachdem er zunächst Erfahrungen als Sachgebietsleiter des Finanzamts Düsseldorf-Nord und bei der Großbetriebsprüfungsstelle Düsseldorf gesammelt hatte. Der Wechsel in das Ministerium vollzog sich am 23. November 1970, hier war Jochen Thiel zunächst mit Steuerreformaufgaben betraut, bevor er als Referent und später als Referatsleiter in den Bereich »Abgabenordnung und Betriebsprüfung« wechselte. Im Jahr 1988 übernahm Jochen Thiel die Leitung des Referates »Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Gemeinnützigkeitsrecht« und folgte damit der Spur seines Vaters, die ihn über die Stelle des Leiters der Ertragsteuergruppe ab dem 01. Januar 1999 in die Leitung der Steuerabteilung des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen führte. Gerade in dieser Funktion – als oberster Steuerbeamter eines großen Bundeslandes – wurden die sich in den letzten Jahren signifikant verstärkenden Aktivitäten des Steuergesetzgebers zu einer besonderen Herausforderung, deren Bewältigung enorme Anstrengungen auch für den Steuerabteilungsleiter eines großen Bundeslandes mit sich brachten. Herr Thiel hat sich während seiner Tätigkeit im Ministerium in verschiedenen Arbeitsgruppen auf Bundes- und Landesebene mit großem Erfolg engagiert und wertvolle Beiträge zur Modernisierung der nordrhein-westfälischen Steuerverwaltung geleistet. Er hat stets junge und engagierte Mitarbeiter gefördert und auf diese Weise die fachliche Kompetenz der Steuerabteilung des Landes Nordrhein-Westfalen gesichert und ausgebaut.

Aber die Tätigkeit in der Steuerverwaltung beschreibt nur einen Teil seiner umfassenden Beschäftigung mit dem Steuerrecht. Das wissenschaftliche Interesse von Jochen Thiel am Steuerrecht ist seit seiner Promotion an der Universität zu Köln im Jahre 1966 nie erlahmt. In seiner Dissertation hat er sich mit der unverändert aktuellen Problematik der steuerlichen Behandlung eigener Anteile von Kapitalgesellschaften beschäftigt. Sein weitgespanntes wissenschaftliches Interesse konzentrierte sich auch später insbesondere auf das Ertragsteuerrecht und reichte ausgehend vom Bilanzsteuerrecht über die Be-

steuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften, das Umwandlungssteuerrecht, das Gemeinnützigkeitsrecht bis hin zu den Einflüssen des Europarechts auf das Steuerrecht. Diese ungewöhnliche thematische Breite spiegelt sich auch in seinen Publikationen wieder, die zu einer beeindruckenden Veröffentlichungsliste geführt haben. Seine Beiträge enthalten viele Denkanstöße, die nicht nur Zustimmung gefunden haben, aber häufig Ausgangspunkt einer umfassenden und fruchtbaren Diskussion waren; die Thiel'schen Thesen hatten es stets in sich. Jochen Thiel ist auf allen großen Steuerkongressen und -tagungen ein gesuchter Referent und Diskussionspartner, dessen Kenntnisse in der Sache ebenso bestechen wie seine Fairness in der Form bei dem Disput um die richtige Lösung.

Sein immenses Wissen und seine reichhaltige Erfahrung bringt Jochen Thiel auch in die akademische Lehre ein. Seit Klaus Tipke ihn 1976 für einen Lehrauftrag an der Universität zu Köln gewinnen konnte, stellt er sich dieser Herausforderung und wurde von der Universität zu Köln in Anerkennung seiner Verdienste im Jahr 1988 zum Honorarprofessor ernannt.

Bei seiner fachlichen Kompetenz und seiner beruflichen Stellung konnte es nicht ausbleiben, dass sich auch die Politik des Rates von Jochen Thiel versicherte. Den Höhepunkt seiner Politikberatung erreichte er mit der Berufung in die vom Bundesminister der Finanzen 1998 einberufene Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung. Dem Vernehmen nach hat nicht zuletzt seine Überzeugungskraft entscheidend zur Empfehlung der Kommission beigetragen, vom körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren überzugehen; dieser Empfehlung ist der Gesetzgeber gefolgt. Auch das Konzept der pauschalierten Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer ist von ihm maßgeblich konzipiert worden und hat über die »Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung« im Jahr 2000 Eingang in den § 35 EStG gefunden.

Zum Werk

Mit dem Institut der Organschaft trägt das deutsche Steuerrecht dem Konzernsachverhalt Rechnung und begibt sich damit in das Spannungsfeld von rechtlicher Vielheit und wirtschaftlicher Einheit, das vielfältige und grundsätzliche Steuerfragen aufwirft, die sich mangels eines steuerartenübergreifenden Organschaftskonzepts für die einzelnen Steuerarten unterschiedlich stellen können.

Um einen schlüssigen Aufbau des vorliegenden Werks zu gewährleisten, wird nach der Einführung (Teil A) und den wichtigen gesellschaftsrechtlichen Grundlagen (Teil B) zunächst von der körperschaftsteuerlichen Organschaft als Grundmodell ausgegangen (Teil C). Nach einer umfassenden Erörterung der Tatbestandsmerkmale konzentriert sich die detaillierte Analyse der Rechtsfolgen der körperschaftsteuerlichen Organschaft zunächst auf den Normalfall der periodischen Besteuerung und wird danach auf Spezialfälle der periodischen Besteuerung wie Ausgleichszahlungen, Mehr- und Minderabführungen und Überlegungen zu den vororganschaftlichen Rücklagen ausgeweitet. Die anschließende Diskussion der aperiodischen Besteuerung ist Fragen des Beginns und der Beendigung der Organschaft, der Umstrukturierung und dem Unternehmenskauf sowie der verunglückten Organschaft gewidmet.

Unter den Sonderfragen der ertragsteuerlichen Organschaft (Teil D) werden die gewerbsteuerliche Organschaft, die Abschaffung der Mehrmütterorganschaft und deren

Ersatzlösungen sowie die Problematik der Teilanrechnung der Gewerbesteuer aufgegriffen. Gegenstand der Überlegungen im Teil E ist die umsatz- und die grunderwerbsteuerliche Organschaft. Unter dem Stichwort Organschaft bei Non-Profit-Unternehmen (Teil F) werden spezifische Organschaftsfragen behandelt, die sich bei der öffentlichen Hand und im Zusammenhang mit gemeinnützigen Unternehmen stellen. Dem internationalen Kontext der Organschaft ist Teil G gewidmet, wobei die internationale Organschaft, die Verlustberücksichtigung im Ausland (double-dip) und die Systeme der Konzernbesteuerung in wichtigen Industriestaaten im Vordergrund stehen.

Unter verfassungs- und EG-rechtlichen Aspekten (Teil H) konzentrieren sich die Überlegungen zunächst auf die schwierige und kontrovers diskutierte Rückwirkungsproblematik im Zusammenhang mit der Mehrmütterorganschaft, den Ausschluss der Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie die Vereinbarkeit der Organschaftsregelungen mit dem EG-Recht.

Schließlich gilt es, die wirtschaftlichen Aspekte der Organschaft zu analysieren (Teil I). Untersucht werden die wirtschaftlichen Konsequenzen der ertragsteuerlichen und umsatzsteuerlichen Organschaft, die Auswirkungen auf die Konzernsteuerquote und schließlich der Vergleich der Organschaft mit »Ersatzlösungen«. Den Abschluss bildet ein Ausblick (Teil J), der Überlegungen zu einer Konzernbesteuerung de lege ferenda enthält und die zentrale Frage nach der Zukunft der Organschaft in der Europäischen Gemeinschaft beleuchtet.

Es ist mir ein besonderes Anliegen, allen Autoren ganz herzlich für ihren Einsatz, ihre Kooperationsbereitschaft und ihre Termintreue zu danken, denn nur so konnte das vorliegende Gemeinschaftswerk zu Ehren von Herrn Thiel entstehen. Dabei war sicherlich die bekannte Disziplin des Jubilars für alle 34 Autoren ein leuchtendes Vorbild. Der Impuls zu diesem Werk entstammt einem Gespräch mit Herrn Dr. Neumann und Herrn Eversberg aus dem Finanzministerium Nordrhein-Westfalen, die das Projekt stets außerordentlich konstruktiv begleitet haben. Ein ganz besonderer Dank gilt meinem wissenschaftlichen Mitarbeiter, Herrn Dipl.-Kfm. Thomas Wagner, der mit seinem unermüdlichen Einsatz entscheidend zum Gelingen dieses Werkes beigetragen hat. Bei der Ausgestaltung der Verzeichnisse haben sich die studentischen Hilfskräfte meines Lehrstuhls verdient gemacht. Der Einsatz aller Beteiligten war darauf gerichtet, ein grundlegendes Werk zur Organschaft zu schaffen und damit Herrn Prof. Dr. Jochen Thiel in angemessener Weise zu ehren.

Köln im August 2003

Norbert Herzig

I. Einleitung

Das deutsche Steuerrecht geht von der **Individualbesteuerung einzelner Rechtssubjekte** aus. Dies gilt auch für rechtliche Einheiten, die in einem Konzern zusammengeschlossen sind und aus wirtschaftlicher Sicht eine Einheit bilden. Auch wenn Konzernen damit eine Besteuerung als wirtschaftliche Einheit zumindest im Rahmen der Körperschaftsteuer versagt bleibt, soll **Konzernsachverhalten** steuerlich durch das Rechtsinstitut der Organshaft Rechnung getragen werden. Bei der Organshaft handelt es sich indes nicht um ein umfassendes Konzept zur Besteuerung wirtschaftlich verbundener Unternehmen. Vielmehr werden steuerartenspezifisch für Zwecke der Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer unterschiedliche Konzeptionen verfolgt.¹ Die Unterschiede zwischen den einzelnen Steuerarten sind dabei vor allem das Resultat der historischen Entwicklung der Organshaft, welche von Beginn an durch die Rechtsprechung geprägt worden ist.

¹ Vgl. Thiel, R., StbJb 1961/62, 201 ff.

II. Historische Entwicklung

1. Entwicklung durch die Rechtsprechung

Bereits zum Ende des 19. Jahrhunderts war in Deutschland die Bildung weitverzweigter und einflussreicher Konzerne zu beobachten.² Auf Grund ihrer rechtlich zergliederten Struktur ergab sich für Konzerne die Möglichkeit, Gewinne durch entsprechende Gestaltungen auf die einzelnen Länder des Deutschen Reichs zu verteilen. Um Gestaltungen mit dem Ziel der **Umgehung der preußischen Steuer** zu unterbinden, entwickelte das Preußische Oberverwaltungsgericht das Rechtsinstitut der Organschaft.³ Erstmalige Verwendung findet der Begriff der Organschaft dabei in einem Urteil zur Gewerbesteuer aus dem Jahr 1902.⁴ Die abhängige Gesellschaft wurde hiernach trotz ihrer rechtlichen Selbständigkeit als Angestellte der Muttergesellschaft qualifiziert, wenn sie im Auftrag und für Rechnung des Organträgers tätig wurde (**Angestelltentheorie**).⁵

Fast zwei Jahrzehnte später griff der Reichsfinanzhof die Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts auf und übertrug sie auf das Körperschaftsteuerrecht. In seinem Urteil vom 11.11.1927⁶ entwickelte er dabei die Eingliederungsmerkmale, wie sie im Rahmen der Ertragsteuern bis vor Kurzem⁷ Gültigkeit besaßen und für Zwecke der Umsatzsteuer noch heute angewendet werden. Für die Anerkennung einer rechtlich selbständigen Gesellschaft als Angestellte bzw. Organ eines anderen Unternehmens war demnach die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung erforderlich.⁸ Sinn und Zweck der Rechtsprechung war hier allerdings nicht mehr die Missbrauchsbekämpfung, sondern die **Vermeidung einer Doppelbelastung** konzerninterner Beteiligungserträge im klassischen Körperschaftsteuersystem.⁹

Nachdem der Reichsfinanzhof seine Rechtsprechung in mehreren Urteilen bestätigt hatte,¹⁰ wandte er sich in der Folge der **Zurechnungstheorie** zu.¹¹ Anders als nach der bislang zu Grunde gelegten Angestelltentheorie sollte nunmehr die Organgesellschaft

2 Vgl. Emmerich/Sonnenschein, Konzernrecht, 13.

3 Vgl. Grotherr, StuW 1995, 126; Beusch, Die Besteuerung der Konzerne als wirtschaftliche Einheit in internationaler Sicht, 23; Jurkat, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 87 f.

4 Vgl. Entscheidung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts vom 31.05.1902, OVGSt. Bd. 10, 391 ff.

5 Vgl. Pache, Die körperschaftsteuerliche Organschaft im GmbH-Vertragskonzern, 4; Jurkat, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 88.

6 RFH vom 11.11.1927, RStBl. 1928, 52.

7 So wurden die wirtschaftliche und die organisatorische Eingliederung als Tatbestandsvoraussetzungen der Organschaft für die Körperschaftsteuer erst mit dem Steuersenkungsgesetz zum Jahr 2001 und für die Gewerbesteuer ein Jahr später mit dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform 2002 abgeschafft.; StSenkG vom 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433; UnStFG vom 20.12.2001, BStBl. I 2001, 3858; Vgl. Cahn/Simon, DK 2003, 1 f.

8 Vgl. Grotherr, StuW 1995, 126; Emmerich/Sonnenschein, Konzernrecht, 31; Jurkat, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 89.

9 Vgl. Grotherr, StuW 1995, 126.

10 RFH vom 11.10.1928, RStBl. 1928, 360; RFH vom 13.03.1928, RStBl. 1929, 521; RFH vom 11.06.1929, RStBl. 1929, 557.

11 RFH vom 18.02.1933, RStBl. 1933, 647; RFH vom 25.09.1934/22.01.1935, RStBl. 1935, 517.

ihren Betrieb auf eigene Rechnung führen, so dass das Ergebnis der Organgesellschaft selbst zustehe. Bei Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags sei dem Organträger das Ergebnis der Organgesellschaft jedoch hinzuzurechnen.¹² Literaturmeinungen, die sich für eine einheits- oder filialtheoretisch geprägte Besteuerung aussprachen,¹³ konnten sich in der Rechtsprechung nicht durchsetzen.

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zur körperschaftsteuerlichen Organschaft wurde nach Gründung der Bundesrepublik Deutschland durch den Bundesfinanzhof zunächst übernommen.¹⁴ Im Jahr 1962 sah sich der BFH jedoch veranlasst, den Gesetzgeber wegen zunehmender Zweifelsfragen und der gestiegenen wirtschaftlichen Bedeutung zur Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für die körperschaftsteuerliche Organschaft aufzufordern.¹⁵

2. Gesetzliche Kodifikation

Einige Zeit nach der Aufforderung durch den Bundesfinanzhof – im Jahr 1969 – wurde mit § 7a KStG¹⁶ die Organschaft erstmals in das **Körperschaftsteuergesetz** aufgenommen. Die Regelung des § 7a KStG wurde im Zuge der Steuerreform 1977 inhaltlich unverändert als § 14 KStG übernommen.

Während die gesetzliche Kodifikation der körperschaftsteuerlichen Organschaft erst relativ spät erfolgte, geschah dies für Zwecke der **Umsatzsteuer**¹⁷ sowie der **Gewerbesteuer**¹⁸ bereits im Jahr 1934 bzw. 1936.¹⁹ Anders als bei der Körperschaftsteuer, die auch nach ihrer gesetzlichen Verankerung der Zurechnungstheorie folgt, hat der Gesetzgeber bei Einführung der gewerbesteuerlichen und der umsatzsteuerlichen Organschaft einen Wortlaut gewählt, der auf einen **einheitstheoretischen Ansatz** schließen lässt. Für Zwecke der Umsatzsteuer wird dieser konsequent umgesetzt. Organgesellschaften werden wie unselbständige Unternehmensteile behandelt. Folglich sind Innenumsätze zwischen den Unternehmen eines Organkreises nicht steuerbar, da es an einem Leistungsaustausch fehlt.

Auch gewerbesteuerlich wird die Organgesellschaft in § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG als Betriebsstätte des Organträgers qualifiziert. Daraus wird der Schluss gezogen, dass es nicht zu Doppelent- oder -belastungen innerhalb des Organkreises durch gewerbesteuerliche Kürzungs- oder Hinzurechnungsvorschriften bspw. auf Grund konzerninterner Dauerschulden²⁰ kommen darf. Allerdings führt im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags der verfahrenstechnische Rückgriff auf die körperschaftsteuerlichen Regelungen dazu, dass auch bei der Gewerbesteuer das Einkommen von Organgesellschaft und

12 Vgl. Jurkat, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 89.

13 Vgl. Emmerich/Sonnenschein, Konzernrecht, 29; Hommelhoff, Die Konzernleitungspflicht, 10 ff.

14 Vgl. Jurkat, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 90 ff.

15 Vgl. BFH, BB 1962, 438 f.

16 Die Änderung erfolgte mit dem Gesetz zur Änderung des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze vom 15.08.1969, BGBl. I 1969, 1182 ff.

17 § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG 1934.

18 § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GewStG 1936.

19 Vgl. Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 313; Jurkat, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 87; Dötsch, DK 2003, 21.

20 Vgl. Prinz/Otto, FR 2003, 56 f.; Güroff in Glanegger/Güroff, § 8 GewStG, Rz. 73, m.w.N.; Abschn. 41 Abs. 1 GewStR.

Organträger getrennt ermittelt und anschließend addiert wird. Konsolidierungsmaßnahmen, insbesondere eine erfolgswirksame Zwischenerfolgseeliminierung, wie sie bei vollständiger Verwirklichung der Einheitstheorie geboten wären, unterbleiben damit ebenso wie bei der Körperschaftsteuer. Bei der gewerbesteuerlichen Organschaft kann insoweit auch nur von der **eingeschränkten Einheitstheorie** bzw. der **modifizierten Zurechnungstheorie** ausgegangen werden.

3. Wandelnde Bedeutung der Organschaft im Zeitablauf

Seit der gesetzlichen Kodifikation der körperschaftsteuerlichen Organschaft sind die Rechtsfolgen der **ertragsteuerlichen Organschaft** konzeptionell unangetastet geblieben. Jedoch führten insbesondere die **Systemwechsel** im Körperschaftsteuerrecht zu einem erheblichen Bedeutungswandel der Organschaft im Zeitablauf.

Bis zum Jahr 1976 bestand in Deutschland ein **klassisches Körperschaftsteuersystem**. In einer Kapitalgesellschaftskette konnte zwar mit Hilfe des körperschaftsteuerlichen Schachtelprivilegs eine körperschaftsteuerliche Mehrfachbelastung des durchgeschütteten Gewinns vermieden werden. Allerdings stellte sich bereits im damaligen System mit Blick auf die Abziehbarkeit des Beteiligungsaufwands die § 3c EStG-Problematik. Auch konnten Verluste der Obergesellschaft nicht mit steuerlicher Wirkung durch Gewinnausschüttungen der Untergesellschaft kompensiert werden. Um den Verlustausgleich im Konzern zu gewährleisten und den Abzug des Beteiligungsaufwands zu sichern, war das Institut der Organschaft unverzichtbar.

Bei dem 1977 eingeführten körperschaftsteuerlichen **Anrechnungsverfahren** relativierte sich die Bedeutung der Organschaft, obgleich auf dieses Institut nicht verzichtet werden konnte. Gewinnausschüttungen in der Kapitalgesellschaftskette führten auf jeder Stufe zu steuerpflichtigen Einnahmen. Damit war die Abzugsfähigkeit des Beteiligungsaufwands zumindest für Inlandsbeteiligungen unproblematisch. Die körperschaftsteuerliche Kumulation auf durchgeschüttete Gewinne wurde durch den Anrechnungsmechanismus vermieden. Auch Verluste der Obergesellschaft konnten mit steuerlicher Wirkung durch Gewinnausschüttungen der Untergesellschaft neutralisiert werden. Die Organschaft war im Anrechnungssystem insbesondere unverzichtbar, um den steuerlichen Ausgleich von Verlusten der Untergesellschaft zu gewährleisten.²¹

Mit der Einführung des **Halbeinkünfteverfahrens** durch die Unternehmenssteuerreform 2000 erfolgte die Rückkehr zu einem klassischen Körperschaftsteuersystem, in dem die Organschaft einen erheblichen Bedeutungszuwachs erfährt.²² Zwar wird auch im neuen System die körperschaftsteuerliche Mehrfachbelastung ausgeschütteter Gewinne in der Kapitalgesellschaftskette vermieden. Allerdings erfolgt dies durch die umfassende Dividendenfreistellung in § 8b Abs. 1 KStG, die unmittelbar die § 3c EStG-Problematik heraufbeschwört und damit die Abziehbarkeit des Beteiligungsaufwands gefährdet. Allerdings besteht insoweit ein Unterschied zum früheren klassischen System, da die umfassende Dividendenfreistellung in § 8b Abs. 1 KStG die Steuerfreiheit der empfangenden Kapitalgesellschaft zum Regelfall werden lässt, während diese Konsequenz im alten System nur unter den besonderen Voraussetzungen des Schachtelprivilegs eintrat. Die-

21 Vgl. Schnittker/Schmitz-Herscheidt, FR 2002, 1164; Krebs/Blumenberg, BB 2002, 1722; Grotherr, StuW 1995, 126.

22 Vgl. Krebühl, DStR 2002, 1241; Rödder/Wochinger, FR 2001, 1253; Dötsch, DK 2003, 21.

ser Unterschied kann insbesondere mit Blick auf die Anwendbarkeit von § 3c EStG von Bedeutung sein.²³ Auch die Verlustverrechnungsproblematik hat sich im neuen System wiederum verschärft, da Verluste der Obergesellschaft mit steuerlicher Wirkung nicht durch Gewinnausschüttungen der Untergesellschaft kompensiert werden können.²⁴ Um den umfassenden Verlustausgleich im Konzern und die Abziehbarkeit des Beteiligungsaufwands zu gewährleisten, ist die Organschaft im Halbeinkünfteverfahren unverzichtbar. Sie verfügt darüber hinaus noch über den besonderen Vorzug, die Steuerfreiheit von Gewinnen aus der Veräußerung von Organschaftsbeteiligungen nach § 8b Abs. 2 KStG zu erhalten.

Mit der Unternehmenssteuerreform sind auch die **Tatbestandsvoraussetzungen** der Organschaft **vereinfacht** und **an die wirtschaftlich veränderten Rahmenbedingungen angepasst** worden. So wurden die neben der finanziellen Eingliederung ebenfalls erforderlichen Eingliederungsmerkmale einer organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung abgeschafft. Diese basierten auf der Vorstellung einer strengen Über- und Unterordnung im Konzern und unterstellten eine zentrale Entscheidungsstruktur, nach der sich der Konzern streng hierarchisch ausrichtete. Der Wegfall der genannten Eingliederungsmerkmale als Voraussetzungen der Organschaft bedeutete nicht nur eine Vereinfachung, sondern erweiterte zugleich den Anwendungsbereich der Organschaft. So können sich – im Gegensatz zur Rechtslage vor der Unternehmenssteuerreform – nunmehr auch Konzerne mit einer vermögensverwaltenden Holding an der Spitze des Instituts der Organschaft bedienen.

Der Wegfall der organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung vollzog sich für die körperschaft- und die gewerbsteuerliche Organschaft zu unterschiedlichen Zeitpunkten. Nachdem dieser für Zwecke der Körperschaftsteuer bereits mit dem Steuersenkungsgesetz²⁵ zum Veranlagungszeitraum 2001 erfolgte, entfielen die organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung als Voraussetzungen der gewerbsteuerlichen Organschaft erst mit dem Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts²⁶ zum Veranlagungszeitraum 2002. Im Gegenzug wurde jedoch das für die Körperschaftsteuer bestehende Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags auch auf die gewerbsteuerliche Organschaft übertragen. Dadurch sollte auch die Begründung einer Zwangsorganschaft im Bereich der Gewerbesteuer allein durch die finanzielle Eingliederung vermieden werden.

Nach den Änderungen bei der gewerbsteuerlichen Organschaft stimmen die Tatbestandsvoraussetzungen bei der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer überein.²⁷ Das in der Vergangenheit mögliche **Auseinanderfallen von körperschaft- und gewerbsteuerlicher Organschaft** ist daher nach geltendem Recht **nicht mehr möglich**.

Die **umsatzsteuerliche Organschaft** erfuhr mit der Einführung der Allphasennettoumsatzsteuer im Jahr 1968 einen Bedeutungswandel. Mit dieser Neuerung konnte auch ohne Organschaft eine Kumulation der Umsatzsteuer in einer mehrstufigen Wertschöpfungskette durch den Vorsteuerabzug vermieden werden.²⁸ Die materielle Bedeutung der umsatzsteuerlichen Organschaft ist daher erheblich eingeschränkt und konzentriert sich insbesondere auf das Ausmaß des Vorsteuerabzugs.

23 Vgl. Schön, FR 2001, 381 ff.

24 Vgl. Prinz, FR 2002, 67; Krebühl, DStR 2002, 1241 f.; Kessler/Reitsam, DStR 2003, 269; Wehrheim/Adrian, DB 2003, 737.

25 StSenkG vom 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433.

26 UntStFG vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858.

27 Vgl. Krebühl, DStR 2002, 1242; Cahn/Simon, DK 2003, 2.

28 Vgl. Beusch, Die Besteuerung der Konzerne als wirtschaftliche Einheit in internationaler Sicht, 24.

III. Ertragsteuerliche Organschaft

1. Terminologie und gesetzliche Grundlage

Die durch eine Organschaft verbundenen rechtlichen Einheiten bilden den **Organkreis**. Das Mutterunternehmen bzw. die Muttergesellschaft wird dabei als **Organträger**, die Tochtergesellschaft(en) als **Organgesellschaft(en)** bezeichnet. Die körperschaftsteuerlichen Regelungen zur Organschaft befinden sich in den §§ 14 – 19 KStG. Die gewerbesteuerliche Organschaft ist in § 2 Abs. 2 Satz 2 f. GewStG geregelt. Dieser verweist auf die §§ 14 ff. KStG, so dass die Gewerbesteuer weitestgehend der körperschaftsteuerlichen Regelung folgt. Insbesondere die Tatbestandsvoraussetzungen für beide Steuerarten sind deckungsgleich. Die körperschaftsteuerliche Organschaft geht daher regelmäßig mit der gewerbesteuerlichen Organschaft einher.

2. Voraussetzungen

Nach § 14 KStG ist für die Begründung einer Organschaft die **finanzielle Eingliederung** der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers sowie der Abschluss eines **Gewinnabführungsvertrags** i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG notwendig. Spezifische Voraussetzungen werden auch an die Unternehmen geknüpft, die als Organgesellschaft bzw. als Organträger fungieren.

a) Organträger

Organträger darf nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG nur ein **unbeschränkt steuerpflichtiges, gewerbliches Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland** sein. Die Rechtsform des Unternehmens ist grds. unerheblich. Organträger können daher sowohl Kapital- als auch Personengesellschaften sein. Auch natürliche Personen können als Organträger fungieren, wenn sie ein gewerbliches Unternehmen unterhalten.²⁹

Ein **gewerbliches** Unternehmen liegt vor, wenn die Voraussetzungen für einen Gewerbetrieb i.S.v. § 2 GewStG erfüllt sind.³⁰ Die Forderung nach der Gewerblichkeit des Organträgers hat für Kapitalgesellschaften keine Implikationen, da hier eine Gewerblichkeit kraft Rechtsform vorliegt. Bei Personengesellschaften oder natürlichen Personen müssen jedoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden.

29 Siehe hierzu ausführlich den Beitrag von Koths: »Qualifizierung als Organträger«, S. 63 ff. Siehe daneben auch zur Befähigung von Rechtsträgern aus dem Bereich der öffentlichen Hand sowie bei Gemeinnützigkeit die Beiträge von Seer »Organschaft bei der öffentlichen Hand«, S. 375 ff. bzw. Hüttemann: »Organschaft und Gemeinnützigkeit«, S. 399 ff.

30 Abschn. 48 Abs. 1 Satz 2 KStR.

Die Rechtslage hat sich hier durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz insoweit verschärft, als nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG nur noch solche Personengesellschaften als Organträger zugelassen sind, die eine originär gewerbliche Tätigkeit i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausüben. Gewerblich geprägte Personengesellschaften nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG können damit nicht mehr Organträger sein. Ausreichend dürfte nach der Infektionstheorie auch eine nur begrenzte gewerbliche Betätigung sein. Personengesellschaften, die gewerbliche Einkünfte kraft gewerblicher Infizierung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, als Besitzgesellschaften im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder als geschäftsleitende Holding erzielen, kommen damit als Organträger in Frage.³¹ Rein vermögensverwaltend tätige (Holding-)Personengesellschaften können indes nicht Organträger sein.³² Durch die Voraussetzung der Gewerblichkeit soll sichergestellt werden, dass der Gewerbeertrag der Organgesellschaft beim Organträger der Gewerbesteuer unterliegt.³³

b) Organgesellschaft

Organgesellschaft kann grds. nur eine Aktiengesellschaft oder eine Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland sein.³⁴ Über § 17 KStG werden auch Kapitalgesellschaften in der Rechtsform der GmbH zugelassen. Im Gegensatz zu dem Unternehmen des Organträgers, bei dem es unerheblich ist, ob es sich um eine Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft oder um eine natürliche Person handelt, können damit nur **Kapitalgesellschaften** Organgesellschaft sein.³⁵

Neben dieser rechtsformbedingten Einschränkung werden darüber hinaus **Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen** von der Möglichkeit **ausgeschlossen**, Organgesellschaft zu sein.³⁶ Vor der Unternehmenssteuerreform scheiterte die Begründung eines Organschaftsverhältnis zu diesen Unternehmen regelmäßig an der organisatorischen Eingliederung.³⁷ Darüber hinaus führte erst die Steuerreform dazu, dass die Organschaft gerade für diese Unternehmen besondere Attraktivität erlangte. Die Steuerfreiheit von Dividenden und Veräußerungsgewinnen nach § 8b KStG bei gleichzeitig steuerwirksamer Rückstellungsbildung für Beitragsrückerstattungen gem. § 21 KStG führt zu dauerhaften und nicht selten hohen steuerlichen Verlusten, die erst durch die Verrechnung mit Gewinnen anderer Unternehmen verwertbar sind. Einer derartigen Verlustverrechnung soll jedoch aus fiskalischen Erwägungen mit der Regelung des § 14 Abs. 2 KStG Einhalt geboten werden,³⁸ die allerdings auf erhebliche Bedenken stößt.³⁹

31 Vgl. Förster, DB 2003, 903 f.

32 Dötsch, DK 2003, 22; Witt in D/E/J/W, § 14 KStG, Rz. 8.

33 Vgl. Dötsch, DK 2003, 21 f.

34 § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG.

35 Siehe hierzu insb. den Beitrag von Eversberg: »Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft«, S. 75 ff.

36 § 14 Abs. 2 KStG.

37 Vgl. Dötsch, DK 2003, 23.

38 Vgl. Herzig/Wagner, DStR 2003, 228; Dötsch, DK 2003, 23; Krebühl, DStR 2002, 1247 f.

39 Vgl. Hey, FR 2001, 1279 ff. Siehe auch den Beitrag von Hey: »Ausschluss der Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen«, S. 507 ff.

c) Verbindung von Organträger und Organgesellschaft

aa) Finanzielle Eingliederung

Weitere Voraussetzung für die ertragsteuerliche Organschaft ist die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers.⁴⁰ Die finanzielle Eingliederung ist nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG gegeben, wenn der Organträger von Beginn des Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen im Besitz der **Stimmrechtsmehrheit** an der Organgesellschaft ist. Abweichend davon verlangt die ständige Rechtsprechung eine höhere qualifizierte Mehrheit, wenn das Statut der Organgesellschaft dies erfordert.⁴¹ Dadurch soll erreicht werden, dass der Organträger tatsächlich die Möglichkeit zur Durchsetzung seines Willens in der Organschaft hat. Berücksichtigung finden dürfen nur solche Stimmrechte, die (mindestens) auf wirtschaftlichem Eigentum basieren. Eine Stimmrechtsvollmacht für fremde Anteile oder ein Stimmrechtsbindungsvertrag reichen indes nicht aus.⁴²

Auch **mittelbare Beteiligungen** dürfen mit in die Organschaft einbezogen werden. Die zwischengeschaltete Gesellschaft bzw. die zwischengeschalteten Gesellschaften, die die Stimmrechtsmehrheit an der Organgesellschaft vermitteln sollen, müssen dabei aber stets selbst die Voraussetzungen zur finanziellen Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers erfüllen. Ein tatsächlicher Einbezug der vermittelnden Gesellschaft(en) in die Organschaft ist nicht erforderlich.⁴³ Bei der Berechnung des Stimmrechtsanteils bei mittelbarer Beteiligung können die Anteile mehrerer vermittelnder Gesellschaften zusammengerechnet werden. Ebenso ist die Addition mittelbarer und unmittelbarer Beteiligungen zulässig (**kein Additionsverbot**).⁴⁴

Bei einer **Personengesellschaft als Organträger** muss die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst erfüllt sein. Im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters gehaltene Anteile sind damit unbeachtlich. Vielmehr müssen sich die mehrheitsvermittelnden Anteile im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaften befinden.⁴⁵

bb) Gewinnabführungsvertrag

Zur Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft muss sich die Organgesellschaft außerdem durch einen Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG⁴⁶ zur **Abfüh-**

40 Siehe umfassend zur finanziellen Eingliederung den Beitrag von Förster: »Finanzielle Eingliederung (unmittelbare und mittelbare Beteiligungen)«, S. 83 ff.

41 BFH vom 22.11.2001, BStBl. II 2002, 167; BFH vom 20.01.1999, BFH/NV 1999, 1136; BFH vom 26.02.1998, BFH/NV 1998, 1267; Vgl. Frotscher in Frotscher/Maas, § 14 KStG, Rz. 77; Krebühl, DStR 2002, 1242.

42 Vgl. Krebühl, DStR 2002, 1242.

43 BFH vom 02.11.1977, BStBl. II 1978, 74; Vgl. Abschn. 49 Satz 3 KStR.

44 Vgl. Frotscher in Frotscher/Maas, § 14 KStG, Rz. 93 ff.; Witt in D/E/J/W, § 14 KStG, Rz. 8; Krebühl, DStR 2002, 1243.

45 Vgl. BFH vom 28.04.1983, BStBl. II 1983, 690; BT-Drs. 15/119, Begründung zu § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG; Förster, DB 2003, 904, m.w.N. in Fn. 30.

46 Siehe ausführlich zur Thematik des Gewinnabführungsvertrags den Beitrag von Dötsch: »Gewinnabführungsvertrag«, S. 98 ff. Zu den gesellschaftsrechtlichen Hintergründen im Allgemeinen sowie zu Unternehmensverträgen im Zusammenhang mit der Organschaft siehe den Beitrag von Priester: »Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Organschaft«, S. 143 ff.