



Johannes Grave

Fiscale eenheid und Organschaft

Einheitstheorie und Trennungsprinzip –
auf dem Weg zu einer
binationalen Gruppenbesteuerung

A. Einleitung

Ein Unternehmer, der in mehreren unterschiedlichen Tätigkeitsbereichen aktiv ist, wird häufig ein Interesse daran haben, diese Bereiche auch in rechtlicher Hinsicht unter Bewahrung seiner beherrschenden Stellung voneinander zu trennen. Die so gebildete Unternehmensgruppe, der Konzern, unterscheidet sich in diesem Fall von der Einheitsgesellschaft, in der sämtliche Geschäftsbetriebe unter dem Mantel einer Rechtsperson angesiedelt sind, nur in seiner zivilrechtlichen Struktur. In Hinblick auf die wirtschaftliche Durchsetzbarkeit der Unternehmerentscheidung in den einzelnen Tätigkeitsbereichen lässt sich ein Unterschied zur Einheitsgesellschaft nicht feststellen. Aufgrund des tatsächlichen und rechtlichen Unterordnungs- und Abhängigkeitsverhältnisses tragen die in einzelne Rechtsträger gegliederten Tätigkeitsbereiche dann aus ökonomischer Sicht ebenso zu einem „Konzernerneinkommen“ bei wie die einzelnen Tätigkeitsbereiche zu dem Einkommen der Einheitsgesellschaft.¹ Diesem Umstand, der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit trotz rechtlicher Trennung im Konzern, hat sowohl der deutsche als auch der niederländische Steuergesetzgeber Rechnung getragen und mit der Organschaft und der *fiscale eenheid* besondere Instrumente zur körperschaftsteuerlichen² Erfassung von Unternehmensgruppen und ihren Rechtsträgern etabliert.

Das Gesamtsteueraufkommen der Bundesrepublik Deutschland betrug im Jahr 2013 619,708 Milliarden Euro. Der Anteil des körperschaftsteuerlichen Aufkommens belief sich dabei auf 19,508 Milliarden Euro, prozentual also etwa auf 3 % des Gesamtsteueraufkommens.³ Nach der aktuellsten Körperschaftsteuerstatistik waren im Jahr 2009 2,4 % der Körperschaftsteuerpflichtigen in ein Organschaftsverhältnis eingebunden.⁴ Zwar wird der Beitrag der Organschaftssachverhalte zu dem körperschaftsteuerlichen Aufkommen bedeutend höher als 2,4 % liegen.⁵ Allerdings ist schon anhand des absoluten Körperschaftsteueraufkommens festzuhalten, dass die in körperschaftsteuerlichen Organschaften zusammengefassten Unternehmen

1 So bereits RFH v. 26.7.1932, I D 2/31, III D 2/32, RFHE 31, 297 (301).

2 Neben der in dieser Dissertation erörterten körperschaftsteuerlichen Organschaft sieht das deutsche Steuerrecht auch auf den Gebieten des Umsatzsteuerrechts und des Gewerbesteuerrechts Vorschriften zur Organschaft vor.

3 Vgl. die Statistik über das Steueraufkommen unter: <https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesellschaftStaat/OeffentlicheFinanzenSteuern/Steuern/Steuerhaushalt/Tabellen/KassenmaessigeSteuereinnahmen.html>.

4 Statistisches Bundesamt, Jährliche Körperschaftsteuerstatistik 2009, S. 11, unter: https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/FinanzenSteuern/Steuern/Koerperschaftsteuer/KoerperschaftsteuerstatistikJ5799701097004.pdf?__blob=publicationFile.

5 Es ist nicht öffentlich statistisch nachgehalten, wie hoch der Anteil der Organschaften an dem Körperschaftsteueraufkommen ist.

nur einen geringen Einfluss auf das Gesamtsteueraufkommen der Bundesrepublik Deutschland haben.

I. Problemstellung

Trotz dieser relativ geringen fiskalischen Auswirkungen sind die Vorschriften der Organschaft in den §§ 14ff. KStG einer ständigen Diskussion in der Literatur⁶ und Reformvorhaben des Gesetzgebers⁷ ausgesetzt, die wiederum durch Entscheidungen höchstrichterlicher Rechtsprechung ausgestaltet⁸ bzw. initiiert⁹ werden. Für diesen stetigen Veränderungsbedarf der Organschaftsvorschriften sind mehrere Umstände ursächlich.

Zum einen wird das Recht der Konzerne, das die rechtliche Trennung wirtschaftlich unter einer Einheit „Konzern“ verbundener Gesellschaften regelt, in einem hohem Maße durch Vorschriften des Gesellschaftsrechts ausgestaltet und bestimmt. Die Vorschriften zur Besteuerung von Konzernen erfassen somit Sachverhalte, die in einem Spannungsfeld zwischen den Einflüssen der zivilrechtlichen Trennung und der für die steuerliche Beurteilung maßgebenden Grundsätze stehen. Das Organschaftsregime löst diesen Konflikt, indem es die Vorgaben des Zivilrechts grundsätzlich auch für Belange der Besteuerung der Konzerne nachvollzieht. Demgegenüber erfassen die Vorschriften zur *fiscale eenheid* in den Niederlanden den Konzern für steuerliche Zwecke als Einheit. Beide Ansätze gehen dabei in ihrer Ausgestaltung Kompromisse ein, die der besonderen Situation der Konzerne geschuldet sind. Diese Kompromisse werden in Hinblick auf die Organschaft mit der wirtschaftlichen Einheit in der Unternehmensgruppe, auf Seiten der *fiscale eenheid* wiederum mit der rechtlichen Eigenständigkeit der einzelnen Konzerngesellschaften gerechtfertigt.

-
- 6 Einen Überblick zu dem Diskussionsstand verschafft D/J/P/W/Dötsch, § 14 Rn. 29b ff.; ebenso bereits Kolbe, in: H/H/R, § 14 KStG Rn. 15f.
 - 7 Nur in dem Zeitraum seit dem Jahr 2000 erfuhren die Vorschriften der körperschaftsteuerlichen Organschaft Änderungen durch das StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433), das UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858), das StVBG v. 19.12.2001 (BGBl. I 2001, 3922), das 5. Gesetz zur Änderung des StBAG und zur Änderung von St-Gesetzen v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715), das StVergAbG v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660), das EURLÜmsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310), das JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150) sowie das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285).
 - 8 Siehe zuletzt BFH v. 13.11.2013, I R 45/12, BFH/NV 2014, 783, zur Frage der Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrages bei einem Rumpfwirtschaftsjahr; ebenso BFH v. 24.7.2013, I R 40/12, BStBl. II 2014, 272.
 - 9 Bereits die Aufnahme der Vorschriften zur Organschaft in das Körperschaftsteuergesetz beruhte auf einer entsprechenden Forderung des 1. Senates in BFH v. 4.3.1965, I 249/61 S, BStBl. III 1967, 118ff.; vgl. auch die Entscheidung des BFH v. 9.2.2011, I R 54, 55/10, BStBl. II 2012, 106 (108f.), auf die der Gesetzgeber mit der Aufgabe des Ansässigkeitsanfordernisses beim Organträger reagierte.

Zum anderen sind von den §§ 14ff. KStG auch die in Deutschland ansässigen, aber weltweit tätigen Unternehmen betroffen. Recht, das die steuerliche Erfassung dieser *global player* regelt, muss auch Entscheidungen über die Besteuerung von deren grenzüberschreitenden Betätigungen treffen. Die Regelungen zur Besteuerung von Konzernen sind in den Steuerrechtsordnungen weltweit mit wenigen Ausnahmen¹⁰, ebenso wie die Organschaft und die *fiscale eenheid*, in ihrem Anwendungsbereich auf nationale Sachverhalte beschränkt und stehen somit einer steuerlichen Ergebniskonsolidierung über die Landesgrenze im Konzern entgegen. Diese Begrenzung wirkt in mehrfacher Hinsicht Fragen der Vereinbarkeit mit Vorgaben der Europäischen Union (EU) auf. Zunächst steht sie in Kontrast zu dem Ziel der EU, die Mitgliedstaaten zu einem gemeinsamen (wettbewerbsfähigen und dynamischen wissenschaftsgestützten) Wirtschaftsraum zu entwickeln.¹¹ Außerdem drängt sich die Frage der Vereinbarkeit einer solchen nationalen Begrenzung mit den Vorgaben der Europäischen Verträge, insbesondere den Grundfreiheiten, auf. So ist es nicht überraschend, dass auf Ebene der EU politische Initiativen vorangetrieben werden, die auf die Ermöglichung einer grenzüberschreitenden Ergebniskonsolidierung in Konzernen abzielen. Ebenso lässt sich vor diesem Hintergrund die hohe Anzahl der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) über die Frage der Vereinbarkeit der nationalen Konzernbesteuerungsregime mit den europäischen Grundfreiheiten erklären.

Diese Überlegungen in der Steuerlehre, der Politik und der Rechtsprechung sowie ihre jeweiligen Einflüsse auf die Voraussetzungen von Konzernbesteuerungsverfahren scheinen auch den deutschen Gesetzgeber erreicht zu haben. So propagierte der Koalitionsvertrag der Regierungskoalition aus CDU/CSU und FDP im Jahr 2009 das Ziel, die Organschaftsregeln durch ein modernes Gruppenbesteuerungssystem zu ersetzen.¹² Zwar lässt sich dem Koalitionsvertrag der Koalition aus CDU/CSU und SPD aus dem Jahr 2013 eine solche Zielformulierung nicht entnehmen. Dennoch soll auch nach der sogenannten „Kleinen Organschaftsreform“¹³ durch das „Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts und des steuerlichen Reisekostenrechts“¹⁴ ausdrücklich an dem politischen Ziel einer grundlegenden Reform der körperschaftsteuerlichen Organschaft festgehalten werden.¹⁵

10 Eine grenzüberschreitende Konsolidierung ermöglicht etwa die österreichische Gruppenbesteuerung.

11 So die Zielformulierung nach der sog. Lissabon-Strategie, Lisbon European Council, 23.-24.3.2000, Presidency Conclusions, Nr. 5 (einsehbar unter: http://www.europarl.europa.eu/summits/lis1_en.htm).

12 Koalitionsvertrag der CDU, CSU und FDP zur 17. Legislaturperiode, S. 14.

13 *Welling/Fellinger*, DStR 2013, 1718ff.

14 Gesetz vom 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285.

15 So bereits die Begründung des Gesetzentwurfs zu dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts und des steuerlichen Reisekostenrechts in BT-Drucks. 17/10774, S. 9.

II. Zielsetzung und Gang der Untersuchung

Diese Dissertation soll das politische Ziel aufnehmen und die Diskussion über die grundlegende Reform der Körperschaftsteuerlichen Organschaft vorantreiben. Schon aus dem Adjektiv „grundlegend“ folgt, dass dazu Erörterungen über die zutreffende dogmatische Grundlage notwendig sind.

In diesem Sinne sollen daher in einem ersten Schritt die Vorschriften der Konzernbesteuerung in den Niederlanden, die einen vermeintlichen Gegenentwurf zu der Organschaft in Deutschland abbilden, erläutert und dem deutschen Organisationsregime gegenübergestellt werden.

Es stellt sich sodann die Frage, ob die Einheitstheorie in ihrer Umsetzung in den Niederlanden als taugliche dogmatische Grundlage für die Konzernbesteuerung in Deutschland Anwendung finden könnte. Die Beantwortung dieser Frage macht eine Auseinandersetzung mit der Einheitstheorie und der derzeitigen Grundlagen der Organschaft, der Trennungs- und Zurechnungstheorie, erforderlich. In diesem Zusammenhang ist außerdem zu erörtern, inwieweit die zivilrechtlichen Anforderungen an die Behandlung der Konzerne in Deutschland auch deren Besteuerung vorzeichnen. Die Umsetzung der Einheitstheorie wirft daneben auch die Frage der Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung auf.

Neben den Erörterungen der dogmatischen Grundlagen soll diese Dissertation weitere Aspekte einer Reform der Organschaft beleuchten. Schwerpunkte sollen dabei hinsichtlich der steuerlichen Verlustberücksichtigung im Konzern, der Behandlung von Inlandsbetriebsstätten ausländischer Tochtergesellschaften sowie der Mehrmuttergruppenbesteuerung gesetzt werden. Diese Problemfelder sollen nach ihrer Eigenart vor dem Hintergrund der durch die Rechtsprechung festgelegten verfassungsrechtlichen sowie europarechtlichen Maßstäbe an die Besteuerung untersucht werden.

Insbesondere ist aber auf den Zusammenhang zwischen den verschiedenen Reformaspekten und den vorangestellten Ergebnissen zu einer tauglichen dogmatischen Grundlage einzugehen. Denn es muss der Frage nachgegangen werden, ob der Gesetzgeber im Rahmen der Nivellierung der verschiedenen Voraussetzungen der Konzernbesteuerung nicht nur durch die allgemein gültigen Vorgaben aus höherrangigem Recht, sondern auch durch die gewählte dogmatische Grundlage gebunden ist. Es ist also zu untersuchen, ob und in welchem Maße die jeweilige dogmatische Grundlage die Ausgestaltung der unterschiedlichen Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung beeinflusst. Dieses ist insbesondere mit Blick auf die Behandlung der Vorgruppenverluste und der Inlandsbetriebsstätten ausländischer Tochtergesellschaften in den Niederlanden zu analysieren. Dabei ist auch zu erörtern, ob der jeweils getroffenen niederländischen Regelung eine Vorbildfunktion für die Reform zukommen könnte.

Die Beschränkung der Konzernbesteuerung auf nationale Sachverhalte wurde bereits oben als ein viel diskutierter Problembereich der Organschaft herausgestellt. In dieser Dissertation soll ein Vorschlag für eine grenzüberschreitende Ergebniskonsolidierung in der Unternehmensgruppe entwickelt werden. Dieses Vorhaben macht

zunächst Erörterungen zu den bisherigen Initiativen zur grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung auf Ebene der EU notwendig. Der Analyse der *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, als der am weitesten fortgeschrittenen Initiative soll dabei ein besonderes Gewicht zukommen. Es ist aber auch Ziel dieser Arbeit, der Frage nach einer im Anwendungsbereich flexibleren und damit leichter umsetzbaren Alternativlösung zur grenzüberschreitenden steuerlichen Erfassung der Konzernunternehmen nachzugehen.