

Die österreichische Gruppenbesteuerung und die deutsche Organschaft: Ein Vergleich

von
Dominik Halbmeier

Erstauflage

Diplomica Verlag 2014

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de

ISBN 978 3 95485 130 0

Leseprobe

Textprobe:

Kapitel 3, Die deutsche Organschaft:

3.1, Voraussetzungen der Organschaft:

Die Erfüllung der nachfolgend dargestellten persönlichen und sachlichen Voraussetzungen führt de jure zu der Begründung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft in dem Sinne der §§ 14ff. KStG.

3.1.1, Organträger:

Der Organträger ist das Unternehmen, dem das Einkommen der Organgesellschaft zugerechnet wird. Mögliche Organträger ergeben sich aus § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG und aus § 18 KStG. Eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person kann Organträger sein, wenn sie ein gewerbliches Unternehmen betreibt. Hierzu ist erforderlich, dass sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch eine originär gewerbliche Tätigkeit erzielt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG).

Des Weiteren kommen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen in dem Sinne des § 1 Abs. 1 KStG als Organträger in Betracht. Deren Geschäftsleitung, also der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (§ 10 AO), muss sich im Inland befinden. Der statuarische Sitz kann auch im Ausland belegen sein, sodass auch doppelansässige Gesellschaften als Organträger qualifizieren. Für das Betreiben eines gewerblichen Unternehmens genügt die Erzielung von gewerblichen Einkünften. Bei den genannten Rechtsträgern ist dies, aufgrund ihrer Rechtsform, gemäß § 8 Abs. 2 KStG stets der Fall. Zudem darf die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nicht nach § 5 KStG subjektiv von der Körperschaftsteuer befreit sein. Hiermit wird verhindert, dass durch die Zurechnung steuerpflichtiges Einkommen der Organgesellschaft auf Ebene des Organträgers der Besteuerung entzogen wird.

Eine Personengesellschaft erfüllt die persönlichen Voraussetzungen als Organträger, wenn es sich bei ihr um eine Mitunternehmerschaft in dem Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG handelt, sie selbst originär gewerblich tätig ist und sich ihre Geschäftsleitung im Inland befindet. Vermögensverwaltende oder lediglich gewerblich geprägte Personengesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) scheidern als Organträger aus. Das Erfordernis der inländischen Geschäftsleitung bewirkt, dass das von der Organgesellschaft zugerechnete Einkommen auch dann im Inland besteuert werden kann, wenn die Gesellschafter der Personengesellschaft im Ausland ansässig sind. Denn durch die inländische Geschäftsleitung wird eine Betriebsstätte begründet (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO). Ausländische Gesellschafter erzielen somit beschränkt steuerpflichtige Einkünfte in dem Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG.

Nach § 18 KStG kann auch ein ausländisches gewerbliches Unternehmen als Organträger qualifizieren, wenn es eine in dem Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung in der

Bundesrepublik Deutschland unterhält. Der Gewinnabführungsvertrag muss unter deren Firma abgeschlossen werden. Zudem muss die Zweigniederlassung die Beteiligung an der Organgesellschaft in ihrem Betriebsvermögen halten. Ausländische Unternehmen sind natürliche Personen, Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften, die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland haben. Um die Voraussetzung des gewerblichen Unternehmens zu erfüllen, muss eine unter § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG fallende Tätigkeit ausgeübt werden. Die inländische Zweigniederlassung stellt eine Betriebsstätte in dem Sinne des § 12 Satz 2 Nr. 2 AO dar. Somit ist der ausländische Organträger mit seinen inländischen Einkünften (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG) beschränkt steuerpflichtig.

Bis zu ihrer Abschaffung durch das StVergAbG ab dem Veranlagungszeitraum 2003 konnte auch eine sogenannte Mehrmütterorganschaft gebildet werden. Eine Mehrmütterorganschaft ist der Zusammenschluss mehrerer gewerblicher Unternehmen zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit dem Zweck der einheitlichen Willensbildung gegenüber der Organgesellschaft. Grundsätzlich war es der Gesellschaft bürgerlichen Rechts als reine Innengesellschaft mangels Gewerblichkeit nicht möglich Organträger zu sein. Allerdings hat die Rechtsprechung für die Erfüllung der persönlichen Voraussetzungen nicht auf die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, sondern auf deren Gesellschafter abgestellt. Nachdem die Mehrmütterorganschaft durch das UntStFG erstmals gesetzlich kodifiziert wurde, ist sie schon ein Jahr später wieder abgeschafft worden.

Die Mehrmütterorganschaft war insbesondere für Gemeinschaftsunternehmen (Joint-Ventures) in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft relevant. In diesen bündeln zwei oder mehrere Mutterkapitalgesellschaften gemeinsame Aktivitäten wie zum Beispiel Forschung und Entwicklung, Verwaltungsaktivitäten oder Investitionen in andere Unternehmen. Dies dient vordergründig der Risikostreuung und der Nutzung von Synergieeffekten. Steuerliche Verluste, insbesondere Anlaufverluste bei Großprojekten, konnten so der Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Organträgerin zugerechnet werden. Diese Verluste wurden wegen der einkommensteuerlichen Transparenz der Gesellschaft bürgerlichen Rechts wiederum ihren Gesellschaftern zugewiesen. Der Vorteil der Mehrmütterorganschaft bestand folglich in der zeitnahen Verlustverrechnung.

3.1.2, Organgesellschaft:

Die Organgesellschaft ist das Unternehmen, dessen Einkommen dem Organträger zugerechnet wird. Als Organgesellschaften kommen gemäß der abschließenden Aufzählung des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG nur die Europäische Gesellschaft, die Aktiengesellschaft und die Kommanditgesellschaft auf Aktien in Frage. § 17 KStG erweitert den Kreis der möglichen Organgesellschaften um die Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Alle anderen juristischen Personen sowie Personengesellschaften können demnach nicht Organgesellschaft sein. Weiterhin müssen die genannten Rechtsträger einen sogenannten doppelten Inlandsbezug aufweisen. Das heißt, ihr Sitz und ihre Geschäftsleitung müssen sich im Inland befinden. Die Organgesellschaft braucht, im Gegensatz zu dem Organträger, nicht gewerblich tätig zu sein.

3.1.3, Finanzielle Eingliederung:

Neben den dargestellten persönlichen Voraussetzungen muss die Organgesellschaft nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG finanziell in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein. Eine solche finanzielle Eingliederung liegt vor, wenn der Organträger in einem Maße an der Organgesellschaft beteiligt ist, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht.

Der Organträger muss lediglich die Mehrheit der Stimmrechte besitzen. Eine Anteilsmehrheit wird nicht vorausgesetzt. Eine Stimmrechtsmehrheit liegt vor, wenn der Organträger bei einfachen Beschlüssen der Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung seinen Willen durchsetzen kann. Dies ist in der Regel bei mehr als 50 v.H. der Stimmen möglich (§ 133 Abs. 1 AktG, § 47 Abs. 1 GmbHG). Dem steht nicht entgegen, dass bestimmte Beschlüsse, vor allem Satzungsänderungen, nur mit einer qualifizierten Mehrheit geschlossen werden können. Erfordert die Satzung allerdings für einfache Beschlüsse eine höhere Mehrheit als 50 v.H., ist diese für die Erfüllung der finanziellen Eingliederung relevant.

Die Mehrheit der Stimmrechte kann sich entweder aus einer unmittelbaren oder aus einer oder mehreren mittelbaren Beteiligung(en) an der Organgesellschaft ergeben. Eine mittelbare Beteiligung kann über eine in- oder ausländische Kapital- oder Personengesellschaft vermittelt werden. Allerdings darf diese nur berücksichtigt werden, wenn sie dem Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an der vermittelnden Gesellschaft ermöglicht, § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 KStG. Dies gewährleistet, dass der Organträger in jeder der vermittelnden Gesellschaften und folglich auch in der Organgesellschaft seinen Willen durchsetzen kann. Wird die Beteiligung an der Organgesellschaft über eine vermittelnde Gesellschaft gehalten, ist strittig ob für die Bestimmung, ob eine Mehrheit von 50 v.H. der Stimmrechte vorliegt, die Durchrechnungs- oder die Additionsmethode anzuwenden ist. Bei der Durchrechnungsmethode werden alle Beteiligungshöhen mathematisch durchgerechnet. Bei der Additionsmethode werden Beteiligungen, wenn § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 KStG erfüllt ist, in der Höhe angesetzt, in der die vermittelnde Gesellschaft an der Organgesellschaft beteiligt ist. Während die Finanzverwaltung die Durchrechnungsmethode anwendet, wird in der Literatur überwiegend die Additionsmethode bevorzugt.