



Fachbereich WD 4

Nutzung von „Gewerbesteueroasen“ durch Konzerne in Deutschland
Gewerbesteuerliche Organschaft, Zerlegung der Gewerbesteuer, Fragen
zu möglichen Gegenmaßnahmen

Nutzung von „Gewerbesteueroasen“ durch Konzerne in Deutschland

Gewerbsteuerliche Organschaft, Zerlegung der Gewerbesteuer, Fragen zu möglichen Gegenmaßnahmen

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 068/25
Abschluss der Arbeit: 06.02.2026
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Untersuchungsgegenstand	5
2.	Die Gewerbesteuer im System der Ertragsteuern	6
2.1.	Gewerbesteuerpflicht für Gewerbebetriebe	6
2.2.	Gewerbeertrag, Steuermessbetrag und Hebesatz	6
2.3.	Trennungs- und Transparenzprinzip	7
2.4.	Funktion und Rechtfertigung der Gewerbesteuer	7
3.	Die Zerlegung der Gewerbesteuer auf mehrere Gemeinden	9
3.1.	Zerlegungsregeln	9
3.2.	Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Zerlegung der Gewerbesteuer	10
4.	Behandlung von Konzernen im Gewerbesteuerrecht	11
4.1.	Abgrenzung: Betriebsstätten-Struktur (Fall 1)	11
4.2.	Konzern ohne Organschaft (Fall 2): Selbständigkeit der Konzerngesellschaften	11
4.3.	Konzern mit Organschaft (Fall 3): Betriebsstättenfiktion	12
4.3.1.	Voraussetzungen der Organschaft	12
4.3.2.	Rechtsfolgen der Organschaft	13
4.4.	Zusammenfassung	14
5.	Folgen für die Konzernsteuerplanung	15
5.1.	Einfluss der Organschaft auf die Gewerbesteuerbelastung im Konzern	15
5.2.	Gestaltung der Organschaft	16
5.3.	Beispiele für Konzerngesellschaften in „Gewerbesteueroasen“ (ohne Organschaft)	16
6.	Zusammenhang zum Zweck der Organschaft	18
6.1.	Reform der Organschaft mit Geltung ab 2002	18
6.2.	Zweck der Organschaft nach früherem Recht: Aufkommenssicherung	18
6.3.	Neuer Zweck der Organschaft: Ausgleich für Gewinn- und Verlustübernahme	19
6.4.	Fazit zum Zweck der Organschaft	20
7.	Fragen zu möglichen Maßnahmen gegen die Nutzung von „Gewerbesteueroasen“ durch Konzerne	20
7.1.	Konzernweite Zerlegung ohne Organschaft?	20
7.2.	Erweiterung der gewerbesteuerlichen Organschaft?	20
7.3.	Änderung der Ortsgebundenheit der Gewerbesteuer?	21
7.4.	Änderung der Ermittlung des Gewerbeertrags?	21
7.5.	Änderung des Betriebsstättenbegriffs?	21

7.6.	Neue Missbrauchsverhinderungsvorschriften?	22
7.7.	Widerspruch zu den Grundprinzipien der Gewerbesteuer und der Körperschaftsteuer und zum Grundgesetz?	22
7.8.	Änderung des Zerlegungsmaßstabs?	23
8.	Zusammenfassung	23

1. Untersuchungsgegenstand

Untersucht wird der Zusammenhang zwischen der Strukturierung von inländischen Konzernen und der Nutzung sogenannter Gewerbesteueroasen in Deutschland. Zwar sollen diese seit der Einführung des gesetzlichen Mindesthebesatzes (ab 2004) „weitestgehend“ ausgeschlossen sein.¹ Zudem sieht ein Gesetzentwurf der Bundesregierung vor, den Mindesthebesatz ab 2027 von 200 % auf 280 % anzuheben.² Allerdings ist davon auszugehen, dass zum Beispiel durch die Verlagerung des Ortes der Geschäftsleitung in eine Gemeinde mit niedrigem Hebesatz oder durch das Outsourcing von Dienstleistungen auf konzernangehörige Servicegesellschaften, die mit wenigen Angestellten (ggf. mit nur einem Geschäftsführer) vergleichsweise hohe Umsätze und Gewinne erzielen, Gewerbesteuer-Optimierungsstrategien umgesetzt werden können.³ Auch die Bundesregierung geht davon aus, dass die bestehenden Hebesatzdifferenzen „noch zu hohe Anreize für rein steuermotivierte Unternehmensverlagerungen“ mit schädigenden Wirkungen für die betroffenen Gemeindehaushalte bieten.⁴

In dieser Ausarbeitung wird nach einem Überblick über die Gewerbesteuer diese in das System der Ertragsteuern eingeordnet (dazu nachfolgend 2.). Sodann wird die Zerlegung der Gewerbesteuer auf mehrere Gemeinden dargestellt (dazu nachfolgend 3.). Im Schwerpunkt wird anschließend die Behandlung von Konzernen im Gewerbesteuerrecht erläutert. Dabei wird zwischen Konzernstrukturen mit und ohne gewerbesteuerliche Organschaft unterschieden (dazu nachfolgend 4.). Daraus werden Folgen für die Konzernsteuerplanung abgeleitet (dazu nachfolgend 5.). Sodann wird untersucht, ob sich die Erkenntnisse mit dem Zweck der Organschaft vereinbaren lassen (dazu nachfolgend 6.). Im letzten Teil der Ausarbeitung werden Fragen zu möglichen Gegenmaßnahmen unter Bezug auf die vorangegangenen Ausführungen beantwortet (dazu nachfolgend 7.). Eine Zusammenfassung schließt diese Ausarbeitung ab (dazu nachfolgend 8.).

Die Festlegung der Hebesätze durch die Gemeinden wird auftragsgemäß nicht untersucht, also etwa kommunalpolitische oder ökonomische Aspekte der Festlegung im kommunalen Steuerwettbewerb, ebenso wenig wie verfassungsrechtliche Fragen zur Höhe des Mindesthebesatzes.

Zur Klarstellung wird betont, dass sich die Steuergestaltung in Konzernen zur Senkung der Steuerbelastung durch Nutzung von „Gewerbesteueroasen“ im Rahmen gesetzlicher Vorgaben bewegt. Eine strafbare Steuerhinterziehung liegt nur vor, wenn eine vorsätzliche Handlung im Sinne des § 370 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) begangen wird und dadurch Steuern verkürzt werden. Auf Fragen der Steuerhinterziehung oder anderer Steuerstraftaten im Zusammenhang mit dem Untersuchungsgegenstand wird nicht eingegangen.

1 Saathoff, in: Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, Gewerbesteuergesetz, 3. Aufl. 2025, § 16 Rn. 2.

2 Art. 7 des Gesetzentwurfs der Bundesregierung vom 23.1.2026, BR-Drs. 40/26.

3 Neugebauer, DB 2024, 2511, 2518; Neugebauer/Omaid-Quraischi/Oster, StuW 2020, 121.

4 Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 23.1.2026, BR-Drs. 40/26, S. 32, 111 f.

2. Die Gewerbesteuer im System der Ertragsteuern

2.1. Gewerbesteuerpflicht für Gewerbebetriebe

Der Gewerbesteuer unterliegt **jeder stehende Gewerbebetrieb**, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Gewerbesteuergesetz (GewStG)). Natürliche Personen unterliegen daher mit Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 Einkommensteuergesetz (EStG)) der Einkommensteuer und zusätzlich der Gewerbesteuer. Körperschaften (also insbesondere Kapitalgesellschaften) unterliegen der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Personengesellschaften werden transparent besteuert, so dass ihre Gesellschafter je nach Rechtsform der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer unterliegen; zudem unterliegt die Personengesellschaft selbst der Gewerbesteuer, wenn sie einen Gewerbebetrieb betreibt. Rechtsformübergreifend wird im Folgenden von Unternehmen (mit Einkünften aus Gewerbebetrieb) gesprochen.

Diese Unternehmen stellen sogenannte stehende Gewerbebetriebe im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG dar (in Abgrenzung zu sogenannten Reisegewerbebetrieben gemäß § 35a GewStG). Sie unterliegen der Gewerbesteuer, soweit sie **im Inland** betrieben werden. Voraussetzung dafür ist eine Betriebsstätte im Inland (§ 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG). **Betriebsstätte** ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient (§ 12 Satz 1 AO). Dazu gehören neben Geschäftsstellen, Fabrikations- und Werkstätten auch die Stätte der Geschäftsleitung (sogenannte Geschäftsleitungsbetriebsstätte, siehe § 12 Satz 2 AO). Jedes Unternehmen hat zumindest eine Betriebsstätte, im Zweifel am Ort seiner Geschäftsleitung.

2.2. Gewerbeertrag, Steuermessbetrag und Hebesatz

Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ist der **Gewerbeertrag**. Dieser bemisst sich grundsätzlich nach den Einkünften aus Gewerbebetrieb, die nach den für die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer geltenden Regeln ermittelt werden, vermehrt bzw. vermindert um besondere gewerbesteuerliche Hinzurechnungen und Kürzungen (§ 7 Satz 1 GewStG). Der Gewerbeertrag wird mit der Steuermesszahl (3,5 Prozent) multipliziert (§ 11 GewStG). Der daraus resultierende Steuermessbetrag wird für den Erhebungszeitraum vom Finanzamt festgesetzt (**Gewerbesteuer-messbescheid** des Finanzamts, § 14 GewStG). Anschließend wendet die heheberechtigte Gemeinde auf diesen Steuermessbetrag ihren lokalen Hebesatz an, setzt die daraus resultierende Gewerbesteuer fest (**Gewerbesteuerbescheid** der Gemeinde) und erhebt diese von den Steuerpflichtigen (§ 16 Abs. 1 GewStG). Erst aus dem Gewerbesteuerbescheid der Gemeinde ergeben sich also Zahlungspflichten.

Der **Hebesatz** ist für die Gemeinde einheitlich und beträgt mindestens 200 Prozent (§ 16 Abs. 4 GewStG; zur geplanten Änderung siehe 1.). Heheberechtigte Steuergläubigerin ist die Gemeinde, in der eine Betriebsstätte unterhalten wird (§ 4 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Der durchschnittliche gewogene Gewerbesteuerhebesatz für die 716 Gemeinden ab 20.000 Einwohnern betrug im Jahr 2025 438 %, wobei die höchsten Hebesätze bei 580 % (Oberhausen und Mülheim) lagen.⁵ Niedrige Hebesätze finden sich typischerweise in Gemeinden in unmittelbarer Nachbarschaft zu wirtschaftlich starken Großstädten (Beispiele: Monheim 250 %, Zossen 270 %, Unterhaching 295 %).

5 Deutsche Industrie- und Handelskammer (DIHK): [Gewerbesteuer 2025: Stabile Hebesätze, große Unterschiede zwischen den Kommunen](#), zuletzt abgerufen am 5.2.2026.

Die einzige Großstadt mit einem niedrigen Hebesatz ist Leverkusen (250 %).⁶ Aufgrund der unterschiedlichen Hebesätze variiert die prozentuale Gewerbesteuerbelastung auf den Gewerbeertrag zwischen 7 % (Mindesthebesatz) und 24,5 % (bei einem Hebesatz von 700 % in der Gemeinde Inden). Das Hebesatzrecht der Gemeinden ist verfassungsrechtlich nicht nur in Art. 106 Abs. 6 Satz 2 Grundgesetz (GG) verankert, sondern wird verstärkt durch Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG. Danach umfasst die Gewährleistung der Selbstverwaltung der Gemeinden auch die Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung. Dazu gehört eine den Gemeinden mit Hebesatzrecht zustehende wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle. Die Gewerbesteuerbelastung spielt für die Standortwahl der Unternehmen offenbar eine gewisse Rolle.⁷

2.3. Trennungs- und Transparenzprinzip

Die Besteuerung der Unternehmen richtet sich maßgeblich danach, ob es sich um ein Personenunternehmen (Einzelunternehmer oder Personengesellschaft) oder eine Kapitalgesellschaft bzw. eine andere Körperschaft⁸ handelt. **Kapitalgesellschaften** werden nach dem **Trennungsprinzip** getrennt von den Anteilseignern besteuert: Entsprechend ihrer Rechtsnatur als eigenständige juristische Personen unterliegen sie selbst mit ihren Gewinnen der Körperschaftsteuer und der **Gewerbesteuer**. Bei den Anteilseignern sind offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Anteilsveräußerungsgewinne steuerpflichtig. Der Umfang der Steuerpflicht richtet sich wiederum nach der Rechtsform der Anteilseigner. Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner sind also getrennt besteuerte, eigenständige Steuersubjekte.

Personengesellschaften unterliegen demgegenüber der transparenten Besteuerung. Sie sind weder körperschaftsteuerpflichtig noch einkommensteuerpflichtig. Vielmehr sind die Gesellschafter mit dem auf sie entfallenden Anteil an den Einkünften der Gesellschaft je nach ihrer Rechtsform einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtig (**Transparenzprinzip**). Die Steuerpflicht der Gesellschafter tritt unabhängig davon ein, ob die Gewinne der Personengesellschaft entnommen werden oder in der Gesellschaft verbleiben (unmittelbare, anteilige Zurechnung der Einkünfte). Dies gilt entsprechend für Verluste. Personengesellschaften mit Einkünften aus Gewerbebetrieb unterliegen allerdings selbst der **Gewerbesteuer**.

Natürliche Personen sind mit ihren Einkünften einkommensteuerpflichtig (sieben Einkunftsarten, § 2 Abs. 1 EStG). Nur natürliche Personen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) unterliegen zusätzlich der **Gewerbesteuer**.

2.4. Funktion und Rechtfertigung der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer trifft nur steuerpflichtige Unternehmen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb. Dazu gehören alle Kapitalgesellschaften, deren Gewinne stets kumuliert mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer belastet werden, Personengesellschaften mit Einkünften aus Gewerbebetrieb

6 Siehe Deutsche Industrie- und Handelskammer (DIHK): [Gewerbesteuer 2025: Stabile Hebesätze, große Unterschiede zwischen den Kommunen](#), zuletzt abgerufen am 5.2.2026.

7 Neugebauer, DB 2024, 2511, 2515.

8 Aus Vereinfachungsgründen werden hier nur Kapitalgesellschaften betrachtet, nicht dagegen weitere Körperschaftsteuersubjekte wie etwa Genossenschaften, Stiftungen oder Vereine, siehe § 1 Abs. 1 KStG.

und natürliche Personen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb. Allerdings können natürliche Personen als Gesellschafter von Personengesellschaften und als Einzelunternehmer die auf sie entfallende (anteilige) Gewerbesteuer in pauschalierter Weise auf ihre persönliche Einkommensteuer anrechnen (**Gewerbesteueranrechnung**), so dass ihre jeweiligen Gewinne aus Gewerbebetrieb im Idealfall nur mit Einkommensteuer und nicht zusätzlich mit Gewerbesteuer belastet sind. Die Gewerbesteuer hat also je nach Rechtsform des Unternehmens eine **unterschiedliche Funktion**, entweder als zweite Ertragsteuer für Kapitalgesellschaften oder als nur vorläufige (überwiegend an die Gemeinden fließende), aber auf die Einkommensteuer anrechenbare Steuer.

Trotz ihrer Anrechenbarkeit ergeben sich – abgesehen vom zusätzlichen Verwaltungsaufwand – im Einzelfall erhebliche zusätzliche Belastungen, zum Beispiel infolge gewerbesteuerlicher **Hinzurechnungen** oder hoher Gewerbesteuerhebesätze. Innerhalb der Gruppe der Gewerbesteuerpflichtigen entstehen aufgrund der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften neue Ungleichbehandlungen mit dem Ergebnis, dass Aufwendungen besteuert werden können, was dem objektiven Nettoprinzip zuwiderläuft.⁹ So werden gewerbliche Unternehmen, die mit hohem Fremdkapitaleinsatz oder angemieteten Wirtschaftsgütern arbeiten, durch die Hinzurechnungen für Schuldzinsen sowie für Miet- und Pachtzinsen erheblich zusätzlich belastet.

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat die Zusatzbelastungen durch die Gewerbesteuer bei unterschiedlichen Steuerpflichtigen als gerechtfertigte, nicht verfassungswidrige Ungleichbehandlung angesehen.¹⁰ Der sachliche Grund soll nach Auffassung des BVerfG nach wie vor darin liegen, dass Gewerbebetriebe den Gemeinden, die Hauptsteuergläubiger der Gewerbesteuer sind, zusätzliche Lasten verursachen, die durch die Gewerbesteuer kompensiert werden. Zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer wird also nach wie vor auf das **Äquivalenzprinzip** abgestellt. Dabei spielen Fragen der tatsächlichen Belastung der Gemeindeinfrastruktur, der Größe der Unternehmen oder ihrer Leistungsfähigkeit keine Rolle. Die Rechtsprechung hält die Zusatzbelastung aus der Gewerbesteuer also für gerechtfertigt und begründet dies weiterhin mit dem traditionellen **Objektsteuercharakter** der Gewerbesteuer.¹¹ Die für die Einkommen- und Körperschaftsteuer geltenden Prinzipien der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und das objektive Nettoprinzip sollen für die Gewerbesteuer nach wie vor nicht gelten, obwohl diese sich in eine reine Ertragsteuer umgewandelt hat.¹²

9 Zur Kritik an den Hinzurechnungstatbeständen und Zweifeln an ihrer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung siehe Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 12.6.

10 Siehe etwa BVerfG, Beschluss vom 15.1.2008, 1 BvL 2/04, DStRE 2008, 1003, Rn. 80, 85.

11 Zum Wandel der Gewerbesteuer weg von ihren äquivalenztheoretischen Anfängen siehe Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 12.3.

12 So als Fazit zur Rechtsprechung des BVerfG zur Gewerbesteuer Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 12.6.

3. Die Zerlegung der Gewerbesteuer auf mehrere Gemeinden

3.1. Zerlegungsregeln

Wenn ein gewerbesteuerpflichtiges Unternehmen in mehreren Gemeinden in Deutschland Betriebsstätten unterhält, ist der Gewerbesteuermessbetrag des Unternehmens in die auf die einzelnen Gemeinden entfallenden Anteile (Zerlegungsanteile) zu zerlegen (§ 28 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Gemeinden, in denen das Unternehmen Betriebsstätten unterhält, sollen so ein finanzielles Äquivalent für die Lasten erhalten, die ihnen dadurch in ihrem Gemeindegebiet entstehen (zum Äquivalenzprinzip siehe 2.4.).¹³ Nach dem Regelmaßstab erfolgt die Zerlegung nach dem **Verhältnis der in den einzelnen Betriebsstätten gezahlten Arbeitslöhne**.¹⁴ Unerheblich ist dagegen, in welcher Betriebsstätte der Gewerbeertrag maßgeblich erwirtschaftet wurde.¹⁵ Die Zerlegung erfolgt also unabhängig vom wirtschaftlichen Erfolg der einzelnen Betriebsstätten. Befinden sich die Betriebsstätten in verschiedenen Gemeinden, besteht zwar aus Sicht des Unternehmens ein Anreiz, einen möglichst hohen Anteil des Steuermessbetrags in Gemeinden mit niedrigen Hebe-sätzen zu verlagern. Allerdings lässt der Zerlegungsmaßstab (Arbeitslöhne) wenig Spielraum für willkürliche Verschiebungen, zum Beispiel durch Verrechnungspreisgestaltungen. Allenfalls durch Gestaltungen mit Arbeitnehmerüberlassungen zwischen den Konzerngesellschaften bzw. den Betriebsstätten kann die Gewerbesteuerlast gesenkt werden.¹⁶

Ein besonderer Zerlegungsmaßstab gilt für Betriebe, die ausschließlich Windenergie-, Solarenergie- und Energiespeichieranlagen betreiben (§ 29 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 GewStG). Der Regelmaßstab aus § 29 Abs. 1 GewStG gilt außerdem nicht, wenn die Anwendung zu einem **offenbar unbilligen Ergebnis** führt. In diesem Falle ist ein Maßstab anzuwenden, der die tatsächlichen Verhältnisse besser berücksichtigt (§ 33 Abs. 1 GewStG). Ein unbilliges Ergebnis im Sinne der Norm liegt vor, wenn die Anwendung des Zerlegungsmaßstabs nach § 29 GewStG aufgrund der besonderen Umstände des Einzelfalls zu einem ungerechten Ergebnis führt. Dies ist anzunehmen, wenn das Verteilungsverhältnis nicht dem Verhältnis der durch den Betrieb entstehenden Lasten für die Gemeinde entspricht.¹⁷ Das ist zum Beispiel der Fall, wenn in einer Betriebsstätte von erheblicher Bedeutung dauerhaft ausschließlich Leiharbeitnehmer in wesentlicher Zahl eingesetzt werden und dadurch der Gemeinde das Gewerbesteueraufkommen aus dieser Betriebsstätte vollständig entgeht.¹⁸ Überdies muss diese Unbilligkeit offenbar sein und damit von erheblichem Gewicht.¹⁹ Eine solche eindeutige und erhebliche Unbilligkeit liegt nur vor, wenn aufgrund der atypischen Umstände des Einzelfalles die sich aus dem groben

13 Siehe dazu *Jahndorf*, in: BeckOK GewStG, 16. Edition, 1.12.2025, § 28 Rn. 1, § 29 Rn. 24.

14 Zum Begriff der Arbeitslöhne siehe § 31 GewStG.

15 *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, Gewerbesteuergesetz, 11. Aufl. 2023, § 29 Rn. 1.

16 Siehe *Saathoff*, in: Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, Gewerbesteuergesetz, 3. Aufl. 2025, § 29 Rn. 13.

17 *Baldauf*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 179. EL November 2025, § 33 GewStG Rn. 3.

18 *Baldauf*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 179. EL November 2025, § 33 GewStG Rn. 3.

19 BFH, Urteil vom 16. Dezember 2009, I R 56/08, BStBl. II 2010, 492 (ständige Rechtsprechung).

Maßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG allgemein ergebende Unbilligkeit offensichtlich übertroffen wird.²⁰

Ein weiterer abweichender Zerlegungsmaßstab kann sich infolge einer **Einigung mit dem Steuerschuldner** ergeben (§ 33 Abs. 2 GewStG). In diesem Fall einigen sich die betroffenen Gemeinden mit dem Steuerschuldner auf eine Zerlegung des Gewerbesteuerermessbetrags. Die Finanzbehörde ist bei der Zerlegungsentscheidung an diese Einigung gebunden.²¹

3.2. Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Zerlegung der Gewerbesteuer

In seiner Entscheidung vom 27. Januar 2010 zur Verfassungsmäßigkeit des Mindesthebesatzes hat das BVerfG grundsätzliche Feststellungen zur Gewerbesteuer als kommunaler Ertragsteuer getroffen.²² Das BVerfG betont darin die Garantie des Art. 28 Abs 2 Satz 1 GG der kommunalen Selbstverwaltung (siehe 2.2.). Enthalten sei darin auch die **Finanzhoheit**, die jedenfalls das Recht zu eigenverantwortlicher Einnahmen- und Ausgabenwirtschaft umfasse. Finanzausweisungen und die Beteiligung an den Landessteuern dürften daher nicht die einzigen Einnahmequellen der Kommunen sein.²³ Aus Art. 28 Abs. 2 GG folge indessen keine Gewährleistung einer bestimmten Ausgestaltung des kommunalen Einnahmesystems.²⁴ Art. 28 Abs. 2 Satz 3 und Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG gewährleisteten nicht, dass den Gemeinden das Recht zur Festsetzung des Hebesatzes der Gewerbesteuer ohne gesetzliche Einschränkungen eingeräumt werde.²⁵

Zwar betrafen diese Vorgaben des BVerfG die Ausgestaltung des kommunalen Hebesatzes durch die Gemeinden, jedoch sind sie auch für andere bundesgesetzliche Vorgaben für die Gewerbesteuer relevant. Die gesetzliche Verteilung des Gewerbesteueraufkommens zwischen mehreren Gemeinden stellt ebenfalls einen Eingriff des Bundesgesetzgebers in das verfassungsrechtlich garantierte Recht auf kommunale Selbstverwaltung dar. Dazu führte das BVerfG aus:²⁶

Die verfassungsrechtlich garantierte kommunale Selbstverwaltung bedarf der gesetzlichen Ausgestaltung. Sie kann insofern zwar eingeschränkt werden, ist aber nicht zur Disposition des einfachen Gesetzgebers gestellt. Vielmehr sind dem beschränkenden Zugriff des Gesetzgebers seinerseits Schranken gesetzt. Er unterliegt insbesondere dem **Grundsatz der Verhältnismäßigkeit**. In den Kernbereich oder Wesensgehalt der gemeindlichen Selbstverwaltung darf nicht eingegriffen werden. (Hervorhebung nur hier)

20 BFH, Urteil vom 25. November 2009, I R 18/08, BeckRS 2009, 25015981, Rn. 19.

21 *Jahndorf*, in: BeckOK GewStG, 16. Edition, 1.12.2025, § 33 Rn. 213; *Wargowske*, in: Desens/Tappe, Gewerbesteuergesetz, 2024, § 33 Rn. 122, 128.

22 BVerfG, Beschluss vom 27. Januar 2010, 2 BvR 2185/04, 2 BvR 2189/04, BVerfGE 125, 141.

23 BVerfG, a.a.O., S. 159.

24 BVerfG, a.a.O., S. 159.

25 BVerfG, a.a.O., S. 162.

26 BVerfG, a.a.O., S. 167 (ständige Rechtsprechung).

4. Behandlung von Konzernen im Gewerbesteuerrecht

Die gewerbesteuerliche Behandlung von Konzernen ist von ihrer Struktur und von den Rechtsverhältnissen zwischen den Konzernunternehmen abhängig. Danach lassen sich drei einfache Fälle unterscheiden. Sachverhalte mit Auslandsberührung bleiben hier außer Betracht.²⁷

- Fall 1 (**Betriebsstätten-Struktur**): Ein gewerbesteuerpflichtiges Unternehmen (zum Beispiel eine Kapitalgesellschaft) unterhält mehrere Betriebsstätten in Deutschland.
- Fall 2 (**Konzern ohne Organschaft**): Zwei oder mehrere gewerbesteuerpflichtige Unternehmen sind miteinander verbunden (zum Beispiel Konzernmutter und Tochtergesellschaft(en)), bilden aber keine Organschaft.
- Fall 3 (**Konzern mit Organschaft**): Zwei oder mehrere gewerbesteuerpflichtige Unternehmen sind miteinander verbunden (zum Beispiel Konzernmutter und Tochtergesellschaft(en)) und bilden eine gewerbesteuerliche Organschaft.

4.1. Abgrenzung: Betriebsstätten-Struktur (Fall 1)

Unterhält ein gewerbesteuerpflichtiges Unternehmen wie zum Beispiel eine Kapitalgesellschaft mehrere Betriebsstätten in verschiedenen Gemeinden in Deutschland, wird der Gewerbesteuermessbetrag nach den Zerlegungsregeln nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne auf die Gemeinden zerlegt (siehe 3.1.).

4.2. Konzern ohne Organschaft (Fall 2): Selbständigkeit der Konzerngesellschaften

Gewerbesteuerpflichtige Unternehmen sind unabhängig von gesellschaftsrechtlichen oder konzernrechtlichen Verbindungen grundsätzlich gewerbesteuerrechtlich unabhängig voneinander zu behandeln. Sie sind selbständige Steuerpflichtige, wenn sie einen Gewerbebetrieb unterhalten (siehe 2.1., 2.3.). Etwas anderes gilt nur, wenn die Konzerngesellschaften eine gewerbesteuerliche Organschaft bilden (dazu 4.3.). Daher handelt es sich zum Beispiel bei einer Mutterkapitalgesellschaft mit zwei Tochterkapitalgesellschaften oder einer Tochter- und einer Enkelkapitalgesellschaft jeweils um drei **selbständige gewerbesteuerpflichtige Unternehmen**, die ihren jeweils eigenen Gewerbeertrag ermitteln müssen, und für die drei Gewerbesteuermessbescheide und drei Gewerbesteuerbescheide der jeweils hebeberechtigten Gemeinden zu erlassen sind. Eine Zerlegung der Gewerbesteuer zwischen den Konzerngesellschaften ist nicht erforderlich. Unterhält eine dieser Konzerngesellschaften Betriebsstätten in verschiedenen Gemeinden, findet die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages (siehe 3.1.) auf der Ebene der jeweiligen Konzerngesellschaft statt. Sind die drei Konzerngesellschaften in verschiedenen Gemeinden mit unterschiedlichen Hebesätzen steuerpflichtig, wird ihr Gewerbeertrag jeweils unterschiedlich hoch besteuert; eine **Ergebniskonsolidierung oder ein Gewinn- und Verlustausgleich zwischen den Gesellschaften findet nicht statt**. Abgesehen von der unterschiedlichen Ansässigkeit kann das Hebesatzgefälle zwischen den Gemeinden im Konzern ausgenutzt werden, indem der Gewerbeertrag zum Beispiel durch Vertrags- und Verrechnungspreisgestaltungen zwischen den Konzerngesellschaften auf diejenige Gesellschaft verlagert wird, die in einer „Gewerbesteueroase“ ansässig ist. Diese

27 Die Gewerbesteuer erstreckt sich im Übrigen nur auf inländische Betriebsstätten, siehe oben.

Verlagerung steht allerdings unter dem Vorbehalt der steuerlichen Überprüfung und Korrektur solcher Vertragsgestaltungen, zum Beispiel nach den Maßstäben der verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG i.V.m. § 7 Satz 1 GewStG).

4.3. Konzern mit Organschaft (Fall 3): Betriebsstättenfiktion

Konzerngestaltungen sind für die Gewerbesteuer also grundsätzlich unbeachtlich; trotz wirtschaftlicher Gesamtbetrachtung und handelsrechtlicher Ergebniskonsolidierung besteht nur eine sehr eingeschränkte Konzernbesteuerung.²⁸ So heißt es in § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG:

Ist eine Kapitalgesellschaft Organgesellschaft im Sinne der § 14 oder § 17 des Körperschaftsteuergesetzes, so gilt sie als Betriebsstätte des Organträgers.

Zu den Voraussetzungen der Organschaft wird also auf das Körperschaftsteuergesetz verwiesen. Und die Rechtsfolgen der Organschaft bestehen aus einer Fiktion: Die an sich gewerbesteuerlich selbständige Organgesellschaft wird zur Betriebsstätte des Organträgers (Betriebsstättenfiktion).

4.3.1. Voraussetzungen der Organschaft

Die gewerbesteuerliche Organschaft hat die gleichen Voraussetzungen wie die körperschaftsteuerliche Organschaft (§§ 14 ff. KStG):

- **Organgesellschaft** muss eine Kapitalgesellschaft sein. Personengesellschaften kommen nicht in Betracht.
- **Organträger** können natürliche Personen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften sein, wenn sie jeweils selbst einen Gewerbebetrieb darstellen.
- **Finanzielle Eingliederung:** Die Organgesellschaft muss finanziell in den Organträger eingliedert sein, was die Mehrheit der Stimmrechte des Organträgers an der Organgesellschaft voraussetzt, so dass der Organträger seinen Willen durchsetzen kann. Die Beteiligung an der Organgesellschaft muss zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers gehören.
- **Gewinnabführungsvertrag:** Zwischen der Organgesellschaft und dem Organträger muss ein Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen sein, der auch tatsächlich durchgeführt werden muss.

Die zivilrechtlichen Anforderungen an den wirksamen Gewinnabführungsvertrag und seine Durchführung sind streitanfällig und führen zu erheblicher Rechtsunsicherheit; sie sind zudem international als Voraussetzung für eine Gruppenbesteuerung unüblich.²⁹ Das Recht der Unternehmensverträge und das steuerliche Organschaftsrecht sind nicht harmonisiert; das daraus

²⁸ Schober, in: Desens/Tappe, Gewerbesteuergesetz, 2024, § 2 Rn. 1100.

²⁹ Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“, Abschlussbericht, Juli 2024, Tz. 3.7.1.

folgende Konzept des vertragsbegründeten Unternehmensverbundes mit seinem hierarchischen Aufbau lässt sich nicht immer mit steuerlichen Zwecken vereinbaren.³⁰

4.3.2. Rechtsfolgen der Organschaft

Für die Dauer der Organschaft wird die sachliche Gewerbesteuerpflicht der Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet.³¹ Trotz der Betriebsstättenfiktion werden der Organträger und die Organgesellschaften allerdings nicht als ein einheitliches Unternehmen angesehen, sondern bleiben weiterhin selbständige Gewerbebetriebe (sogenannte gebrochene oder eingeschränkte Einheitstheorie); eine Vollkonsolidierung findet nicht statt. Die Ermittlung des Gewerbeertrags erfolgt weiterhin für den Organträger und die Organgesellschaften getrennt. Anschließend wird der selbständig ermittelte Gewerbeertrag der Organgesellschaften dem Organträger zugerechnet. Der Gewerbesteuermessbescheid und der Gewerbesteuerbescheid sind allein an den Organträger zu richten, und nur der Organträger ist Steuerschuldner.³² Soweit es aufgrund der Zusammenfassung der Gewerbeerträge beim Organträger zu doppelten Be- oder Entlastungen kommt, werden diese Beträge bei der Zusammenfassung der Gewerbeerträge herausgerechnet.³³ Damit werden zum Beispiel mehrfache gewerbesteuerliche Hinzurechnungen vermieden.³⁴

Das **Zerlegungsverfahren** (siehe 3.1.) knüpft an dem gegenüber dem Organträger festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag an.³⁵ Erstreckt sich der Organkreis über mehrere Gemeinden, muss der beim Organträger ermittelte Gewerbeertrag auf die Gemeinden zerlegt werden. Zerlegungsmaßstab sind wiederum die gezahlten Arbeitslöhne, während es auf die Höhe der tatsächlich ermittelten Gewerbeerträge des Organträgers und der Organgesellschaften nicht ankommt.³⁶

Der **Vorteil der Organschaft** liegt für die Konzerne in der Poolung von Gewinnen und Verlusten der beteiligten Gesellschaften, die eine sofortige Verlustverrechnung und damit einen **konzerninternen Verlustausgleich innerhalb des Organkreises** ermöglicht.³⁷ Dies kann für beteiligte Gemeinden zu einem völligen Verlust des Gewerbesteueraufkommens führen, etwa nachdem eine

30 Vgl. *Prinz*, in: *Prinz/Witt*, *Steuerliche Organschaft*, 3. Aufl. 2025, Rn. 1.2 f., 1.48 f.

31 *Prinz*, in: *Prinz/Witt*, *Steuerliche Organschaft*, 3. Aufl. 2025, Rn. 1.6, 1.40; *Kontny*, in: *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, *Gewerbsteuergesetz*, 3. Aufl. 2025, § 2 Rn. 143.

32 Zum Ganzen: *Drüen*, in: *Brandis/Heuermann*, *Ertragsteuerrecht*, Stand: 179. EL November 2025, § 2 GewStG Rn. 157 f.; *Kontny*, in: *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, *Gewerbsteuergesetz*, 3. Aufl. 2025, § 2 Rn. 140, 144; *Prinz*, in: *Prinz/Witt*, *Steuerliche Organschaft*, 3. Aufl. 2025, Rn. 1.39 f.

33 Siehe näher *Kontny*, in: *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, *Gewerbsteuergesetz*, 3. Aufl. 2025, § 2 Rn. 142, 145 ff.

34 *Prinz*, in: *Prinz/Witt*, *Steuerliche Organschaft*, 3. Aufl. 2025, Rn. 1.65.

35 *Prinz*, in: *Prinz/Witt*, *Steuerliche Organschaft*, 3. Aufl. 2025, Rn. 1.40.

36 *Drüen*, in: *Brandis/Heuermann*, *Ertragsteuerrecht*, Stand: 179. EL November 2025, § 2 GewStG Rn. 160.

37 *Prinz*, in: *Prinz/Witt*, *Steuerliche Organschaft*, 3. Aufl. 2025, Rn. 1.2, 1.65, 10.2; *Schober*, in: *Desens/Tappe*, *Gewerbsteuergesetz*, 2024, § 2 Rn. 1111. Siehe auch Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“, Abschlussbericht, Juli 2024, Tz. 3.7.4.

profitable Kapitalgesellschaft zu einer Organgesellschaft geworden ist.³⁸ Ein weiterer Vorteil liegt in der Vermeidung von mehrfachen gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen.³⁹ Eine echte Ergebnis- oder Kapitalkonsolidierung findet dagegen nicht statt.⁴⁰ Insgesamt ist die Organschaft neben ihrer Eignung zur Verlustnutzung ein Finanzierungs- und Gewinntransferinstrument⁴¹ mit verschiedenen Administrationserleichterungen.⁴² Als wichtiges Gestaltungsinstrument ist sie in der Besteuerungspraxis daher vielfältig einsetzbar.⁴³ Die Rechtsprechung geht von einer strengen Auslegung der Organschaftsvoraussetzungen als Ausnahme vom steuerrechtlichen Grundprinzip der getrennten Besteuerung der einzelnen Steuersubjekte aus, damit die Organschaft nicht für eine willkürliche Beeinflussung der Besteuerung und für Einkommensverlagerungen von Fall zu Fall genutzt wird.⁴⁴

4.4. Zusammenfassung

Für die gewerbesteuerliche Behandlung der drei Grundfälle gilt also zusammengefasst Folgendes:

- Fall 1 (**Betriebsstätten-Struktur**): Ein gewerbesteuerpflichtiges Unternehmen (zum Beispiel eine Kapitalgesellschaft) unterhält mehrere Betriebsstätten in Deutschland: Der Gewerbebeertrag der Kapitalgesellschaft wird durch Zerlegung nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne auf die Gemeinden der Betriebsstätten verteilt (siehe 3.1.).
- Fall 2 (**Konzern ohne Organschaft**): Zwei oder mehrere gewerbesteuerpflichtige Unternehmen sind miteinander verbunden (zum Beispiel Konzernmutter und Tochtergesellschaft(en)), bilden aber keine Organschaft: Der Gewerbebeertrag der Konzernunternehmen wird selbständig und unabhängig voneinander ermittelt. Für beide Unternehmen ist jeweils ein Gewerbesteuermessbescheid und ein Gewerbesteuerbescheid zu erlassen. Eine Zerlegung zwischen den Konzernunternehmen ist nicht erforderlich. Wenn eines der Konzernunternehmen mehrere Betriebsstätten in verschiedenen Gemeinden unterhält, erfolgt eine Zerlegung nur dieses Steuermessbetrages nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne auf die Gemeinden der Betriebsstätten nur dieses Konzernunternehmens (siehe 3.1.).
- Fall 3 (**Konzern mit Organschaft**): Zwei oder mehrere gewerbesteuerpflichtige Unternehmen sind miteinander verbunden (zum Beispiel Konzernmutter und Tochtergesellschaft(en)) und bilden eine gewerbesteuerliche Organschaft: Die Tochtergesellschaft gilt als

38 Heine, KStZ 2022, 81, 85 f.

39 Wunschik/Happel, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl. 2025, Rn. 10.9; Blumenberg/Hundeshagen, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl. 2025, Rn. 9.38.

40 Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl. 2025, Rn. 1.6.

41 Zu den Vorteilen siehe Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl. 2025, Rn. 1.65.

42 Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl. 2025, Rn. 1.2.

43 Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl. 2025, Rn. 1.4, 1.73; Wunschik/Happel, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl. 2025, Rn. 10.48.

44 BFH, Urteil vom 2.11.2022, I R 37/19, DStR 2023, 268, Rn. 17; dazu Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl. 2025, Rn. 1.2.

Betriebsstätte der Muttergesellschaft. Der Gewerbeertrag der Konzernunternehmen wird in einem ersten Schritt selbständig und unabhängig voneinander ermittelt. Anschließend sind die Gewerbeerträge auf der Ebene der Muttergesellschaft zu addieren. Dabei kommt es zum Ausgleich von Gewinnen und Verlusten. Für die Organschaft ist nur ein Gewerbesteuer-messbescheid und ein Gewerbesteuerbescheid zu erlassen (an die Muttergesellschaft). Der einheitliche Steuermessbetrag wird durch Zerlegung nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne auf die Gemeinden verteilt.

5. Folgen für die Konzernsteuerplanung

5.1. Einfluss der Organschaft auf die Gewerbesteuerbelastung im Konzern

Liegen die Voraussetzungen der gewerbesteuerlichen Organschaft vor, werden also positive und negative Gewerbeerträge im Organkreis beim Organträger ausgeglichen. Ein verbleibender Gewerbeertrag wird auf die einzelnen Gemeinden zerlegt (siehe Fall 3, 4.3.). Die Ausnutzung der unterschiedlichen Hebesätze durch Verlagerung der Gewerbeerträge ist sinnlos, weil es bei der Zerlegung auf die Arbeitslöhne ankommt. Nur sofern tatsächlich Arbeitsplätze verlegt oder die Summen der Arbeitslöhne durch Gestaltungen verändert werden können (siehe 3.1.), sind Gewerbesteuerersparungen möglich. Dies gilt aber nur für diejenigen Konzerngesellschaften, die tatsächlich Organgesellschaften sind. Wird die Konzerngesellschaft dagegen nicht in die Organschaft einbezogen, bleibt es bei ihrer selbständigen Besteuerung (siehe Fall 2, 4.2.). Ist diese Konzerngesellschaft in einer Gemeinde mit einem niedrigen Hebesatz ansässig bzw. entfällt ihr Gewerbeertrag auf Betriebsstätten in solchen Gemeinden, lässt sich die Gewerbesteuerbelastung im Konzern insgesamt senken.

Die Begründung (wie die Auflösung) einer Organschaft führt daher regelmäßig zu **Verschiebungen im Gewerbesteueraufkommen zwischen den Gemeinden**. Insbesondere Gemeinden mit ertragsstarken Gesellschaften mit wenigen Arbeitnehmern können durch eine Organschaft Steueraufkommen zugunsten von Gemeinden mit Gesellschaften mit vielen Arbeitnehmern verlieren.⁴⁵ Andererseits können Gemeinden von ertragsstarken Gesellschaften profitieren, die gar nicht in ihrem Gemeindegebiet ansässig bzw. tätig sind. Bei gleich hohen Hebesätzen wird dadurch die Steuerbelastung im Konzern insgesamt nicht verändert. Bei erheblichen Hebesatzunterschieden zwischen den Gemeinden kann sich je nach Gestaltung der Organschaft im Konzern eine erhebliche Veränderung bzw. Senkung der Gewerbesteuerbelastung ergeben.⁴⁶ Parameter für diese Effekte sind die **Gewerbeerträge** und die **Lohnsummen** der Konzerngesellschaften sowie die **Hebesätze** der betroffenen Gemeinden. Der grundsätzlich einfach zu handhabende und grobe Zerlegungsmaßstab der Lohnsummen schafft einerseits ein hohes Maß an Rechtssicherheit, bietet aber auch Ansätze zur Steueroptimierung.⁴⁷ Die Folgen dieser Effekte können in Widerspruch zum Äquivalenzprinzip treten, das der Gewerbesteuer immer noch zugrunde liegen soll (siehe 2.4.).

45 Siehe Berechnungsbeispiele bei *Wunschik/Happel*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl. 2025, Rn. 10.4 ff.

46 Siehe *Wunschik/Happel*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl. 2025, Rn. 10.4 ff.; siehe auch *Blumenberg/Hundeshagen*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl. 2025, Rn. 9.43 f.

47 *Wunschik/Happel*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl. 2025, Rn. 10.8.

5.2. Gestaltung der Organschaft

Nach den geltenden Organschaftsvoraussetzungen (siehe 4.3.1.) liegt es in der Hand des Konzerns, die Organschaft zu einzelnen Konzerngesellschaften herzustellen oder zu vermeiden. Denn es kommt entscheidend auf den Abschluss des Gewinnabführungsvertrags an. Insbesondere durch die folgenden beiden Faktoren lässt sich die gewerbesteuerliche Organschaft in einem Konzern vermeiden:

- Ein Gewinnabführungsvertrag wird nicht abgeschlossen (oder nicht durchgeführt).
- Die Konzerngesellschaft hat die Rechtsform einer Personengesellschaft, zum Beispiel einer GmbH & Co. KG. Dann ist eine Organschaft mit ihr als Organgesellschaft ausgeschlossen (siehe 4.3.1.).

Damit liegt es in der Hand der Steuerplanung des Konzerns, eine Organschaft zu der jeweiligen Konzerngesellschaft zu gestalten oder nicht. Die Vor- und Nachteile (siehe 4.3.2.) sind vielschichtig und müssen sorgsam ermittelt und abgewogen werden.⁴⁸ Es müssen nicht alle möglichen Konzerngesellschaften in die gewerbesteuerliche Organschaft einbezogen werden.

Für die Ausnutzung des niedrigen Hebesatzes einer Gemeinde ist es erforderlich, die **Organschaft zu vermeiden**. Dies ist abzuwägen mit der Ergebnispoolung, die nur bei bestehender Organschaft erreicht wird. Die Ausnutzung niedriger Hebesätze eignet sich danach zum Beispiel für Konzerngesellschaften,

- die regelmäßig Gewinne erzielen, also insbesondere über ein Geschäftsmodell verfügen, das unabhängig von Marktschwankungen ist (zum Beispiel die (konzerninterne) Immobilienvermietung). Bei (regelmäßigen) Verlusten ist die Einbeziehung in den Organkreis zum Ausgleich der Gewinne anderer Konzerngesellschaften ggf. günstiger;
- deren Geschäftsmodell die Ansässigkeit bzw. Verlagerung ihrer Betriebsstätten in „Gewerbesteueroasen“ ermöglicht; auch dies trifft zum Beispiel auf Immobiliengesellschaften zu (siehe 5.3.).

Für die Nutzung von „Gewerbesteueroasen“ bieten sich daher Tätigkeiten an, mit denen bei einer geringen Mitarbeiterzahl vergleichsweise hohe Gewinne erzielt werden können.⁴⁹

5.3. Beispiele für Konzerngesellschaften in „Gewerbesteueroasen“ (ohne Organschaft)

Die Ansässigkeit bzw. Verlagerung eines Unternehmens in eine Gemeinde setzt für Zwecke der Gewerbesteuer voraus, dass dort die einzige bzw. die für die Zerlegung bedeutsamste Betriebsstätte begründet wird. Bei einer Konzerngesellschaft mit einer Dienstleistungsfunktion (**Servicegesellschaft**) lässt sich durch tatsächliche Verlagerung der (ggf. wenigen) Arbeitsplätze in ein

⁴⁸ Prinz, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl. 2025, Rn. 1.73; Wunschik/Happel, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl. 2025, Rn. 10.12.

⁴⁹ Neugebauer/Omaid-Quraischi/Oster, StuW 2020, 121, 136 f.

Büro am Standort der „Gewerbsteueroase“ der gesamte Gewerbeertrag dorthin verlagern. Die Verlagerung der (einzigen) Betriebsstätte ist umso einfacher, je weniger Beschäftigte die Konzerngesellschaft aufweist, so zum Beispiel bei Servicegesellschaften mit nur einem Mitarbeiter (Geschäftsführer), deren einzige Betriebsstätte die Geschäftsleitungsbetriebsstätte (siehe 2.1.) ist. Die Geschäftsleitung muss allerdings tatsächlich am Ort der „Gewerbsteueroase“ ausgeübt werden. Als mögliche Leistungen solcher Servicegesellschaften werden genannt: Gebäudemanagement, IT-Support, Callcenter, Personalmanagement, Finanzdienstleistungen, Altersvorsorge, Finanzierung (zum Beispiel Darlehensvergabe), Leasing, Immobilienüberlassung, Lizenzvergabe oder Gestaltungen im Zusammenhang mit Betriebsverpachtungs- oder Betriebsführungsverträgen.⁵⁰ So halten die DAX-Konzerne Tochtergesellschaften vor allem als Vermögensverwaltungs-, Finanzierungs- und Immobiliengesellschaften in „Gewerbsteueroasen“.⁵¹

In der früheren „Gewerbsteueroase“ Norderfriedrichskoog in Schleswig-Holstein, die bis zur Einführung des Mindesthebesatzes einen Hebesatz von null aufwies, siedelten sich zahlreiche Unternehmen mit geringem Personalbedarf wie Immobilien-, Leasing- und Managementgesellschaften an.⁵² Nach Einführung des Mindesthebesatzes erzielte die Gemeinde im Landesvergleich sehr hohe Gewerbesteuererinnahmen, die sodann auf rund 10 % des ursprünglichen Aufkommens einbrachen; dies deutet darauf hin, dass zahlreiche Unternehmen die Gemeinde verlassen haben, obwohl keine anderen Gemeinden mit niedrigeren Hebesätzen existierten.⁵³

Einfach ist die Verlagerung auch bei (gewerbesteuerpflichtigen) **Immobiliengesellschaften**, auch wenn sich die Immobilien an verschiedenen anderen Standorten befinden. Dies hängt mit der ständigen Rechtsprechung des BFH und der nahezu einhelligen Auffassung im Schrifttum zusammen, wonach die vermieteten Immobilien keine Betriebsstätten des Immobilienunternehmens sind.⁵⁴ Folglich besteht in der Regel nur eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte. Vermietet daher zum Beispiel eine Konzerngesellschaft zahlreiche, auch sehr wertvolle Immobilien an verschiedene andere Konzerngesellschaften oder an Dritte und unterhält sie ihre Geschäftsleitungsbetriebsstätte in einer „Gewerbsteueroase“, fällt ihr gesamter Gewerbeertrag dort an. Die Verlagerung einer solchen Konzernimmobiliengesellschaft in eine „Gewerbsteueroase“ ist daher gewerbesteuerlich attraktiv. Sie wird vereinfacht, wenn Immobilienvermögen steuerneutral auf eine solche Gesellschaft übertragen werden kann. Soweit allerdings die (tatbestandlich anspruchsvolle) erweiterte Gewerbesteuerkürzung für Grundstücksunternehmen in Anspruch genommen werden kann, ist die Verlagerung in eine „Gewerbsteueroase“ überflüssig.⁵⁵

50 *Neugebauer*, DB 2024, 2511, 2515; *Neugebauer/Omaid-Quraischi/Oster*, StuW 2020, 121, 125 ff.; siehe auch *Heine*, KStZ 2023, 183, 185, der diese Gestaltungen als „unberechtigt“ bezeichnet.

51 *Neugebauer/Omaid-Quraischi/Oster*, StuW 2020, 121, 134 ff.

52 Siehe *Neugebauer*, DB 2024, 2511, 2512.

53 Dazu *Neugebauer*, DB 2024, 2511, 2512, dort auch zu den Folgen länderspezifischer Finanzausgleichsregelungen für die Hebesatzpolitik.

54 Siehe nur *Herbst*, in: *Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann*, Gewerbesteuergesetz, 3. Aufl. 2025, § 2 Rn. 93.

55 Siehe *Neugebauer*, DB 2024, 2511, 2517; *Neugebauer/Omaid-Quraischi/Oster*, StuW 2020, 121, 128 f.

6. Zusammenhang zum Zweck der Organschaft

Im Folgenden wird untersucht, wie sich die dargestellten Steuerfolgen zum Zweck der Organschaft verhalten.

6.1. Reform der Organschaft mit Geltung ab 2002

Die Möglichkeit der gewillkürten Organschaft bzw. ihrer Vermeidung ist eine Folge der seit 2002 geltenden Rechtslage, die die Voraussetzungen der gewerbsteuerlichen Organschaft an die körperschaftsteuerliche Organschaft angepasst hat.⁵⁶ Seitdem sind die finanzielle Eingliederung und der Gewinnabführungsvertrag die beiden wesentlichen Bedingungen der Organschaft (siehe 4.3.1.). Bis 2001 setzte die gewerbsteuerliche Organschaft dagegen die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger voraus, nicht aber den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags. Die Bedingungen der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung waren weniger leicht überprüfbar, so dass die Organschaft auch unbeabsichtigt eintreten konnte, während sie nach dem neuen Recht aufgrund des Gewinnabführungsvertrags praktisch nur noch als gewillkürte Organschaft vorkommen kann.⁵⁷ Diese Änderung hat Fragen zum Zweck bzw. zur Rechtfertigung der gewerbsteuerlichen Organschaft aufgeworfen. Der Gesetzgeber hat allerdings bei der Reform des Organschaftsrechts betont, dass auch die seit 2002 abgeschafften Merkmale der organisatorischen und der wirtschaftlichen Eingliederung der Organgesellschaft regelmäßig (zwar aufwändig) gestalterisch herbeigeführt werden konnten.⁵⁸ Der Verzicht auf diese beiden Voraussetzungen sowohl für die körperschaftsteuerliche als auch für die gewerbsteuerliche Organschaft sollte vielmehr der Vereinfachung des Steuerrechts dienen.⁵⁹

6.2. Zweck der Organschaft nach früherem Recht: Aufkommenssicherung

Aus rechtshistorischer Sicht diente das vom Preußischen Oberverwaltungsgericht entwickelte Institut der Organschaft dazu, Gestaltungen zur Umgehung der preußischen Steuer durch länderübergreifende Gewinnverlagerungen zu vermeiden. Ursprüngliches Ziel war also der Schutz des Steuergläubigers bzw. des Steueraufkommens.⁶⁰ Auch nach der Rechtsprechung des BFH bestand der Zweck der gewerbsteuerlichen Organschaft unter dem alten Recht (bis 2001) vor allem darin, die beteiligten Gemeinden hinsichtlich des Aufkommens der Gewerbesteuer davor zu schützen, dass verbundene Unternehmen ihren Gewinn willkürlich verlagern und damit ein Hebesatzgefälle ausnutzen konnten. Diese Möglichkeit wurde durch die Poolung der Erträge aller Organgesellschaften vermieden (siehe 4.3.2.), so dass alle Gemeinden, in denen Gesellschaften des Organkreises mit Betriebsstätten vertreten waren, am (gepoolten) Aufkommen des Organkreises

56 Siehe zur Entwicklung *Prinz*, in: *Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft*, 3. Aufl. 2025, Rn. 1.5, 1.22 f.

57 *Schober*, in: *Desens/Tappe, Gewerbesteuergesetz*, 2024, § 2 Rn. 1111.

58 Siehe *Schober*, in: *Desens/Tappe, Gewerbesteuergesetz*, 2024, § 2 Rn. 1104.

59 So BT-Drs. 14/2683, S. 124 f. (Entwurf des Steuersenkungsgesetzes vom 15.2.2000).

60 Dazu *Prinz*, in: *Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft*, 3. Aufl. 2025, Rn. 1.20.

insgesamt beteiligt wurden.⁶¹ Von manchen Stimmen im Schrifttum wird dieser Gedanke weiterhin als Zweck der Organschaft angenommen. Die Organschaft habe auch heute den Zweck, die beteiligten Kommunen bei einheitlich gesteuerten Unternehmen vor willkürlichen Gewinnverlagerungen zu schützen und ihnen ihren Anteil am einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag zu erhalten.⁶²

Diese Schutzwirkung greift indes nur bei Bestehen der Organschaft (siehe Fall 3, 4.3.), nicht aber in Fällen, in denen eine Organschaft bewusst vermieden wird (siehe Fall 2, 4.2.). Fraglich ist, ob dem Zweck des Aufkommensschutzes überhaupt genügt werden kann, wenn die Voraussetzungen der Organschaft gestaltbar sind (siehe 5.2.). Die Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“ des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) hat im Juli 2024 vorgeschlagen, das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags abzuschaffen und neben der Bedingung einer qualifizierten Mindestbeteiligung (75 %) durch ein Antragsrecht auf Organschaft mit einer Bindung für fünf Jahre zu ersetzen; dabei sollten die Konzerngesellschaften nach Wahl in die Organschaft einbezogen werden können.⁶³ Dies würde die rechtssichere Gestaltbarkeit der Organschaft deutlich verbessern (Option zur Organschaft) und die Nutzung von „Gewerbesteuer-oasen“ erleichtern.

6.3. Neuer Zweck der Organschaft: Ausgleich für Gewinn- und Verlustübernahme

Neueren Überlegungen zufolge rechtfertigt sich die Organschaft, insbesondere ihr Vorteil der Ergebnispoolung, daraus, dass aufgrund der finanziellen Eingliederung und vor allem aufgrund des Gewinnabführungsvertrages, der zur Gewinnabführung und zur Verlustübernahme verpflichtet, eine wirtschaftlich starke Verbindung mit einer steuerlich relevanten Vermögensverschiebung und daher im Ergebnis ein **einheitliches Unternehmen** entsteht.⁶⁴ Steuerartenübergreifend sieht *Prinz* in der Organschaft daher auch kein Steuerprivileg, sondern eine Reaktion auf die wirtschaftliche Einheit eines Unternehmensverbunds. Ertragsteuerlich relevante Leistungsfähigkeit sei bei wirtschaftlicher Betrachtung das Gesamtergebnis des Unternehmensverbunds, während das eingebundene Konzernunternehmen nur noch über eine Art künstlicher Leistungsfähigkeit verfüge.⁶⁵ *Prinz* zufolge müsse die Organschaftsbesteuerung stets „fakultativ“ sein.⁶⁶ Auch die

61 *Schober*, in: Desens/Tappe, Gewerbesteuergesetz, 2024, § 2 Rn. 1110 unter Hinweis auf die frühere Rechtsprechung des BFH. So hat der BFH zur früheren Rechtslage ausgeführt, die Organschaft diene im Wesentlichen dazu, einen angemessenen Ausgleich zwischen den Gemeinden hinsichtlich der Gewerbesteuer herbeizuführen; allerdings werde der Schutz gemeindlicher Interessen im Gesetz nicht ausdrücklich benannt (BFH, Urteil vom 23.3.1965, I 338/60, BFHE 82, 559).

62 So *Kontny*, in: Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, Gewerbesteuergesetz, 3. Aufl. 2025, § 2 Rn. 123 unter Hinweis auf die alte Rechtsprechung des BFH.

63 Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“, Abschlussbericht, Juli 2024, Tz. 3.7.2. f.; vgl. auch *Prinz*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl. 2025, Rn. 1.79.

64 *Schober*, in: Desens/Tappe, Gewerbesteuergesetz, 2024, § 2 Rn. 1112; siehe auch *Prinz*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl. 2025, Rn. 1.33 (Grund für die Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips).

65 *Prinz*, in: Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 3. Aufl. 2025, Rn. 1.18.

66 Hier argumentiert *Prinz* formal und gerade nicht wirtschaftlich: da der einzelne Rechtsträger seine Steuerpflicht faktisch verliere, müsse er über die Einbeziehung in die Organschaft selbst entscheiden können.

Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“ des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) sieht die wirtschaftliche Einheit und Kontrolle als rechtfertigenden Grund.⁶⁷

6.4. Fazit zum Zweck der Organschaft

Zum Zweck und zur Rechtfertigung der gewerbesteuerlichen Organschaft besteht keine Klarheit. Je nach Gestaltung der Konzernstrukturen kann die Organschaft dem Schutz des Gewerbesteueraufkommens einzelner Gemeinden dienen oder nicht. Jedenfalls kann die Begründung bzw. Beendigung einer Organschaft erhebliche Auswirkungen auf die Gewerbesteuerbelastung im Konzern sowie auf das Gewerbesteueraufkommen der beteiligten Gemeinden haben (siehe 5.1.). Ob die Organschaft generell (noch) den Zweck hat, das Gewerbesteueraufkommen zu schützen, ist zweifelhaft. Eher nachvollziehbar ist der steuersystematische Begründungsansatz, den Konzern bei Vorliegen der Organschaftsbedingungen steuerlich in gewissem Umfang als ein Unternehmen zu behandeln.

7. Fragen zu möglichen Maßnahmen gegen die Nutzung von „Gewerbesteueroasen“ durch Konzerne

7.1. Konzernweite Zerlegung ohne Organschaft?

Derzeit erfolgt die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags konzernweit, soweit die Organschaft reicht, also nur unter Einschluss derjenigen Konzerngesellschaften, für die die Organschaftsvoraussetzungen vorliegen (siehe 4.3., 5.1.). Die generelle konzernweite Zerlegung unabhängig von den Organschaftsvoraussetzungen erfordert eine Änderung bzw. Erweiterung der Zerlegungsregeln, die das bisherige Modell aufgibt, wonach die Zerlegung an Betriebsstätten anknüpft. Auch unter dem geltenden Recht werden allerdings bereits fingierte Betriebsstätten in die Zerlegung einbezogen, eben im Falle der Organschaft (siehe 4.3.2.). Die konzernweite Zerlegung ohne Organschaft würde ohne Ergebnispoolung erfolgen. Das Zerlegungsvolumen würde sich ggf. vergrößern, die Nutzung von Verlusten bliebe auf die jeweilige Gesellschaft beschränkt. Der auf eine „Gewerbesteueroase“ entfallende Gewerbeertrag würde in die konzernweite Verteilung einbezogen, das Gewerbesteueraufkommen der beteiligten Gemeinden würde sich verändern. Zu beachten ist, dass auch nach derzeitigem Recht die Zerlegung unabhängig von den wirtschaftlichen Erfolgen der Konzerngesellschaften und ggf. ohne Rücksicht auf tragende Prinzipien der Gewerbesteuer (Äquivalenzprinzip) erfolgt (siehe 3.1., 4.3.2.). Die Zerlegung folgt als Problem der staatlichen Aufkommensverteilung vielmehr praktischen bzw. politischen und weniger steuersystematischen Erwägungen (zum gesetzgeberischen Spielraum bei der Zerlegung siehe 3.2.). Allerdings müssten – allein für Zerlegungszwecke – Mindestbedingungen für die Reichweite der konzernweiten Zerlegung aufgestellt werden (zum Beispiel wenigstens eine Mindestbeteiligungshöhe oder -dauer), die zu einer Verkomplizierung führen („zweite Organschaft“) und ggf. wiederum Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen.

7.2. Erweiterung der gewerbesteuerlichen Organschaft?

Die gewerbesteuerliche Organschaft führt nicht dazu, dass der Organkreis als ein einheitliches Steuersubjekt behandelt wird, sondern hat begrenzte Folgen, insbesondere die Poolung von

67 Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“, Abschlussbericht, Juli 2024, Tz. 3.7.3.

Gewinnen und Verlusten und die organkreisweite Zerlegung des Gewerbeertrags (siehe 4.3.2.). Um diese Folgen auf weitere Konzerne bzw. Konzerngesellschaften zu erstrecken, die bisher nicht als Organschaft behandelt werden, können die Voraussetzungen für die Organschaft abgeschwächt werden. Dies entspricht einer aktuellen Forderung von Experten (siehe 6.2.), die insbesondere das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrages kritisch sehen, die allerdings zugleich ein Optionsrecht für die Herstellung einer Organschaft fordern. Verfolgt man damit indes das Ziel, die Nutzung von „Gewerbesteueroasen“ einzuschränken, muss die Organschaft so erweitert werden, dass sie nicht gestaltbar ist (Zwangsorganschaft) und daher zum Beispiel auch (bestimmte) Personengesellschaften einbeziehen. Letzteres würde angesichts der transparenten Besteuerung der Personengesellschaften (siehe 2.3.) ganz neue Probleme aufwerfen. Eine solche Lösung, die nicht erst bei der Zerlegung (siehe 7.1.), sondern bereits beim Tatbestand der Organschaft ansetzt, würde zugleich einen erheblichen steuerlichen Vorteil der Organschaft, nämlich die Ergebnispoolung, auf diese Fälle erstrecken. Sie wirft grundlegende steuersystematische Bedenken auf (siehe zum Zweck und zur Rechtfertigung der Organschaft 6.) und hat zudem erhebliche Auswirkungen auf die Verteilung des Gewerbesteueraufkommens auf die beteiligten Gemeinden (je nach Ergebnis der Organgesellschaften). Im Übrigen würde sich die gewerbesteuerliche Organschaft (wieder) von der körperschaftsteuerlichen Organschaft ablösen (siehe 6.1.), was zu einer weiteren Verkomplizierung des Unternehmenssteuerrechts führt.

7.3. Änderung der Ortsgebundenheit der Gewerbesteuer?

Die Gewerbesteuer wird von den Gemeinden als Gemeindesteuer erhoben (§ 1 GewStG). Hebeberechtigt sind die Gemeinden, in denen steuerpflichtige Gewerbebetriebe eine Betriebsstätte unterhalten (§ 4 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Änderungen der Hebeberechtigung von Gemeinden in Bezug auf die Betriebsstätten in ihrem Gemeindegebiet (Ortsgebundenheit) geraten in einen Grundsatzkonflikt zur Konzeption der Gewerbesteuer als Gemeindesteuer (siehe 2.2., 2.4.).

7.4. Änderung der Ermittlung des Gewerbeertrags?

Nach dem derzeitigen Recht sind die Gewerbeerträge (siehe 2.2.) der Gewerbebetriebe auch innerhalb eines Konzerns selbständig zu ermitteln. Erst bei der Zusammenfassung der Gewerbeerträge im Falle der Organschaft kommt es zu einer Poolung von Gewinnen und Verlusten und zu einigen Korrekturen, um doppelte Belastungen oder Entlastungen zu vermeiden (siehe 4.3.). Eine Vollkonsolidierung der Ergebnisse der Konzerngesellschaften erfolgt dabei nicht. Änderungen der Gewerbeertragsermittlung in Konzernen erfordern die vorherige Klärung, wer Steuersubjekt der Gewerbesteuer sein soll (der einzelne Gewerbebetrieb, der Organträger, der Organkreis, weitere Konzernobergesellschaften?). Dies berührt Grundsatzfragen der Gewerbesteuer schlechthin und bedarf zudem einer Abstimmung mit den übrigen Ertragsteuern (siehe 2.4. zum Zusammenhang). In einem modernen Gruppenbesteuerungssystem ist es denkbar, dass ein Konzern – unter zu definierenden Bedingungen – als ein einheitliches Steuersubjekt behandelt wird.⁶⁸

7.5. Änderung des Betriebsstättenbegriffs?

Der Betriebsstättenbegriff hat im Gewerbesteuerrecht mehrere Funktionen. Zum einen grenzt er das deutsche Besteuerungsrecht ab (siehe 2.1.). Zum anderen dient er der Zuordnung der

68 Siehe dazu etwa *Oesterwinter/Krey*, in: *Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft*, 3. Aufl. 2025, Rn. 12.2, 12.5, 12.49.

Steuersubjekte bzw. des Steueraufkommens an die Gemeinden (Heheberechtigung, Zerlegung, siehe 3.1.). Zwar kann die Änderung des Betriebsstättenbegriffs in bestimmten Fällen auch die Zuordnung von Steueraufkommen an „Gewerbesteueroasen“ beeinflussen (siehe zum Beispiel zu Immobiliengesellschaften 5.3.). Die Änderung des Betriebsstättenbegriffs nur für gewerbesteuerliche Zwecke hat allerdings – neben der Verkomplizierung des Ertragsteuerrechts – erhebliche Auswirkungen auf die Verteilung des Gewerbesteueraufkommens auf die Gemeinden generell und darüber hinaus auch auf die Steuerbarkeit in Deutschland. Die weitere Ablösung der Zerlegung vom Betriebsstättenbegriff berührt auch die Frage nach der Konzeption der Gewerbesteuer als Gemeindesteuer schlechthin.

7.6. Neue Missbrauchsverhinderungsvorschriften?

Die allgemeine Vorschrift über den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) hat einen umfassenden Anwendungsbereich⁶⁹ und ist daher auch auf die Gewerbesteuer anwendbar. Vor der Anwendung von Missbrauchsverhinderungsvorschriften auf Steuergestaltungen wie mögliche Gewinnverlagerungen auf andere Steuersubjekte sind vorrangig die allgemeinen Regelungen des Steuer(schuld)rechts anzuwenden (Zurechnung der Einkünfte, Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung und der Betriebsstätten, wirtschaftliche Betrachtungsweise, Scheingeschäft (§ 41 AO), Treuhand).⁷⁰ Denn im Ertragsteuerrecht ist das Erzielen von Einkünften am Markt als Handlungstatbestand mit dem (richtigen) Zuordnungssubjekt zu verbinden, dem die wirtschaftliche Substanz der Tätigkeit zuzurechnen ist.⁷¹ Für die als selbständig anzuerkennenden Kapitalgesellschaften handeln dabei ihre Organe. Gewinnverlagerungen zwischen Konzerngesellschaften werden zudem nach ertragsteuerlichen Regeln überprüft und ggf. korrigiert (zum Beispiel als verdeckte Gewinnausschüttung, siehe 4.2.). Daneben dürfte in den hier betrachteten Fällen kein beachtlicher Spielraum für die Anwendung von Missbrauchsverhinderungsvorschriften verbleiben. Abgesehen davon bringt die Schaffung einer speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschrift weitere Schwierigkeiten mit sich, vor allem hinsichtlich der (abschließenden) Definition des Missbrauchs, dem Umgang mit atypischen Fällen, der Abgrenzung zu den oben genannten Tatbeständen. Die Bestimmung des Missbrauchs setzt zudem Klarheit über den Zweck der Gewerbesteuer und der gewerbesteuerlichen Konzernbesteuerung voraus (siehe dazu aber 6.).

7.7. Widerspruch zu den Grundprinzipien der Gewerbesteuer und der Körperschaftsteuer und zum Grundgesetz?

Bei Änderungen im Gewerbesteuerrecht muss zum einen bedacht werden, ob sie mit der Grundkonzeption der Gewerbesteuer als einer Objektsteuer und dem Äquivalenzprinzip (siehe 2.4.) vereinbar sind oder eine (weitere) Ausnahme dazu darstellen. Zum anderen muss dabei berücksichtigt werden, dass die Gewerbesteuer im System der Ertragsteuern nicht isoliert steht, sondern unterschiedliche Funktionen je nach Rechtsform des Unternehmens hat. Sie ist Teil eines im Hinblick auf die Gesamtsteuerbelastung der Unternehmen trotz unterschiedlicher Rechtsformen und unterschiedlicher Besteuerungsregeln mehr oder weniger austarierten Ertragsteuersystems (siehe 2.4.). Daraus ergeben sich je nach Änderung auch verfassungsrechtliche Fragestellungen,

69 Drüen, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 42 AO (Stand: 172. Lieferung, 9/2022) Rn. 24a.

70 Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 42 AO (Stand: November 2022) Rn. 322.

71 Siehe dazu Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 42 AO (Stand: November 2022) Rn. 315 ff.

insbesondere im Hinblick auf die gebotene Gleichbehandlung nach dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Zu den verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Zerlegung der Gewerbesteuer siehe außerdem 3.2.

7.8. Änderung des Zerlegungsmaßstabs?

Zu einer Änderung der Zerlegung siehe bereits oben 7.1. Zu unterscheiden ist zwischen dem Anlass für die Zerlegung (mehrere Betriebsstätten eines Unternehmens; Organschaft mit Betriebsstättenfiktion, siehe 4.3.2.) und dem Zerlegungsmaßstab. Die Zerlegung des Gewerbesteuerermessbetrags nach Arbeitslöhnen erfolgt unabhängig vom wirtschaftlichen Erfolg der Betriebsstätten bzw. der Organgesellschaften vor allem aus praktischen Erwägungen. Das geltende Recht kennt abweichende Zerlegungsmaßstäbe (siehe 3.1.). Zu den verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Zerlegung der Gewerbesteuer siehe außerdem 3.2.

8. Zusammenfassung

Die Gewerbesteuer ist als dritte Ertragsteuer für bestimmte Unternehmen Bestandteil des Ertragsteuersystems und übernimmt darin unterschiedliche Funktionen je nach Rechtsform des Unternehmens (siehe 2.). Wenn ein Unternehmen Betriebsstätten in mehreren Gemeinden hat, ist der Gewerbeertrag bzw. der Gewerbesteuerermessbetrag auf mehrere Gemeinden zu zerlegen. Dies erfolgt grundsätzlich nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne (siehe 3.). Für die Behandlung von Konzernen im Gewerbesteuerrecht ist danach zu unterscheiden, ob zwischen den Konzerngesellschaften ein Organschaftsverhältnis besteht (siehe zum Konzern mit Organschaft 4.3.) oder nicht (siehe zum Konzern ohne Organschaft 4.2.). Im Falle der Organschaft wird der Gewerbeertrag der Konzernunternehmen in einem ersten Schritt unabhängig voneinander ermittelt und anschließend beim Organträger unter Ausgleich von Gewinnen und Verlusten zusammengefasst. Da die Organgesellschaften als Betriebsstätten des Organträgers gelten (Betriebsstättenfiktion), kommt es zur Zerlegung des Gewerbesteuerermessbetrags nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne auf die beteiligten Gemeinden (siehe 4.3.2. und die Zusammenfassung unter 4.4.). Die Gestaltbarkeit der Organschaft (siehe 5.2.) ermöglicht es, Hebesatzgefälle zwischen den Gemeinden durch eine gezielte Konzernsteuerplanung auszunutzen, indem bestimmte Konzerngesellschaften (insbesondere Servicegesellschaften) ohne Organschaftsverhältnis in „Gewerbesteuerroasen“ verlagert werden (siehe 5.3.). Unklar bleibt, in welchem Zusammenhang diese Rechtsfolgen zum gesetzlichen Zweck der Organschaft als Institut des Gewerbesteuerrechts stehen (siehe 6.). Abschließend werden Fragen zu möglichen Gegenmaßnahmen in Bezug auf das Untersuchungsthema beantwortet (siehe 7.).
