

Zweites Kapitel
Sondervorschriften für die Organschaft

§ 14

**Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf
Aktien als Organgesellschaft**

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch EURLUMsG v. 9.12.2004,
(BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158)

(1) ¹Verpflichtet sich eine Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt, dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. ¹Der Organträger muss an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen in einem solchen Maße beteiligt sein, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht (finanzielle Eingliederung). ²Mittelbare Beteiligungen sind zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung an jeder vermittelnden Gesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte gewährt.
2. ¹Der Organträger muss eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person oder eine nicht steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 mit Geschäftsleitung im Inland sein. ²Organträger kann auch eine Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes mit Geschäftsleitung im Inland sein, wenn sie eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes ausübt. ³Die Voraussetzung der Nummer 1 muss im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst erfüllt sein.
3. ¹Der Gewinnabführungsvertrag muss auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden. ²Eine vorzeitige Beendigung des Vertrags durch Kündigung ist unschädlich, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt. ³Die Kündigung oder Aufhebung des Gewinnabführungsvertrags auf einen Zeitpunkt während des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft wirkt auf den Beginn dieses Wirtschaftsjahrs zurück.
4. Die Organgesellschaft darf Beträge aus dem Jahresüberschuss nur insoweit in die Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs) mit Ausnahme der gesetzlichen Rücklagen einstellen, als dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist.
5. Ein negatives Einkommen des Organträgers bleibt bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit es in einem ausländischen Staat im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung berücksichtigt wird.

²Das Einkommen der Organgesellschaft ist dem Organträger erstmals für das Kalenderjahr zuzurechnen, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird.

(2) weggefallen

(3) ¹Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, gelten als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger. ²Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, sind als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln. ³Mehrabführungen nach Satz 1 und Minderabführungen nach Satz 2 gelten in dem Zeitpunkt als erfolgt, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet. ⁴Der Teilwertansatz nach § 13 Abs. 3 Satz 1 ist der vororganschaftlichen Zeit zuzurechnen.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008
(BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74

...

(9) ...

6. Absatz 2 in der am 24. Dezember 2008 geltenden Fassung ist letztmals anzuwenden, wenn das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft vor dem 1. Januar 2009 endet. ²Abweichend von Satz 1 ist auf gemeinsamen Antrag der Organgesellschaft und des Organträgers § 14 Abs. 1 auf Organgesellschaften, die Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen sind und deren Wirtschaftsjahr nach dem 31. Dezember 2007 endet, anzuwenden mit der Maßgabe, dass für den Organträger und die Organgesellschaft § 21 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden ist.

...

Autoren: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Düsseldorf,
zugleich Mitherausgeberin (Abs. 2)

Stefan **Kolbe**, M. Tax, Richter am FG, Cottbus
(Allg. Erl., Abs. 1 Satz 1 [Einleitung], Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 1 Satz 2)
Dr. Sven **Pache**, Regierungsoberberrät, Erlensee (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, Abs. 3)
Ingo **Sternier**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Köln (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2–4)
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 14
(Kolbe)

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation	1		
II. Übersicht über die Rechtsentwicklung			
1. Die Organschaft vor Einführung einer gesetzlichen Regelung			
a) Entwicklung der Rechtsprechung	2		
b) Theoretische Ansätze	3		
2. Die Organschaft nach Einführung einer gesetzlichen Regelung	4		
III. Bedeutung			
1. Wirtschaftliche Bedeutung	10		
2. Verfassungsmäßigkeit des § 14	11		
3. Vereinbarkeit mit Europarecht	12		
4. Reform der bestehenden Rechtslage?	15		
5. Alternativen zur Organschaft	16		
		6. Sonderfragen der Mehrmütterorganschaft	
		a) Begriff der Mehrmütterorganschaft	18
		b) Rechtslage vor Einführung einer gesetzlichen Regelung	19
		c) Gesetzliche Regelung der Mehrmütterorganschaft (§ 14 Abs. 2 aF)	20
		d) Abschaffung der Mehrmütterorganschaft ab VZ 2003	21
		IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
		1. Verhältnis zu Vorschriften des KStG	
		a) Verhältnis zu den allgemeinen Vorschriften über das Einkommen	25

[Anschluss S. K 3]

	Anm.		Anm.
b) Steuerliche Auswirkung von Gewinnabführungen	26	Kapitalertragsteuerabzug	33
c) Besonderheiten bei der Veranlagung	27	3. Verhältnis zum GewStG	35
d) Ergänzende Bestimmungen für die Besteuerung bei Organgesellschaft	28	4. Verhältnis zum UmwStG	36
2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG		5. Verhältnis zum AStG	37
a) Einkommensermittlung bei Organträger und Organgesellschaft	30	6. Verhältnis zum UStG	38
b) Verhältnis zu den Tarifvorschriften	31	7. Verhältnis zum GrEStG	39
c) Steuerermäßigung nach § 35 EStG	32	8. Verhältnis zum Investitionszulagengesetz	40
d) Verhältnis zu den Vorschriften über den		9. Verhältnis zum Handelsrecht	41
		10. Verhältnis zum AktG	42
		11. Verhältnis zum GmbHG	43
		12. Verhältnis zu DBA	44
		13. Haftung bei Organgesellschaft	45
		14. Wirkung des Verfalls (§ 73 Abs. 1 Satz 1 StGB) im Organkreis	46
		V. Verfahrensfragen	48

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 (Einleitung):
Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen**
(Kolbe)

	Anm.		Anm.
A. Grundtatbestand und Rechtsfolge der Organgesellschaft		a) Legaldefinition des Organträgers (= Träger des Unternehmens)	55
I. Persönlicher Anwendungsbereich: AG oder KGaA mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland als Organgesellschaft; einziges anderes gewerbliches Unternehmen als Organträger		b) Unternehmen	56
1. Organgesellschaft: AG oder KGaA mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland		c) Beschränkung auf ein einziges anderes Unternehmen	57
a) Kreis der Organgesellschaften: AG und KGaA	50	d) Grundvoraussetzung: Gewerbliches Unternehmen als Organträger	58
b) Geschäftsleitung und Sitz der Organgesellschaft im Inland	51	e) Sonderfälle: Gewerbliches Unternehmen kraft gewohnheitsrechtlicher Fiktion	59
c) Steuerbefreite Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft?	52	f) Einordnung ausländischer Unternehmen	60
2. Organträger: Einziges anderes gewerbliches Unternehmen		II. Sachlicher Anwendungsbereich: Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns an ein anderes gewerbliches Unternehmen aufgrund eines Gewinnabführungsvertrags iSd. § 291 Abs. 1 AktG	

	Anm.		Anm.
1. Gewinnabführungsvertrag iSd. § 291 Abs. 1 AktG		b) Grundsätze der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft	81
a) Begriff und Wesen des Gewinnabführungsvertrags	65	c) Einzelheiten der Einkommensermittlung	82
b) Abschluss und Zustandekommen des Gewinnabführungsvertrags	66	d) Sonderfragen bei Steuerumlagen	83
c) Aktienrechtliche Wirksamkeitsvoraussetzungen des Gewinnabführungsvertrags	67	2. Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft	
d) Wirksamkeitshindernisse	68	a) Umfang des Einkommens	85
e) Besonderheiten bei einer eingegliederten Gesellschaft	69	b) Berücksichtigung beim Organträger	86
2. Zivilrechtliche Rechtsfolge des Gewinnabführungsvertrags: Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns		c) Zeitpunkt der Zurechnung des Einkommens	87
a) Abführung des ganzen Gewinns	75	3. Besonderheiten bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen des Organträgers	
b) Verlustübernahmepflicht des herrschenden Unternehmens	76	a) Grundsatz der Selbständigkeit von Organgesellschaft und Organträger	90
3. Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns	77	b) Die Handelsbilanz als Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung des Organträgers	91
III. Rechtsfolge des Abs. 1: Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft beim Organträger		c) Ermittlung des steuerlichen Gewinns	92
1. Einkommen der Organgesellschaft		d) Sonderfrage: Aktive und passive Ausgleichsposten	93
a) Keine einheitliche Einkommensermittlung, sondern Einkommenszurechnung	80	e) Abzug von Spenden	94
		4. Ausnahmetatbestand: § 16	95
		B. Zurechnung des Einkommens, wenn die weiteren Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 1–5 erfüllt sind	98

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1:
Finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft**
(Kolbe)

	Anm.		Anm.
A. Voraussetzung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1: Finanzielle Eingliederung nur, wenn dem Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft zusteht		I. Grundsatz: Finanzielle Eingliederung erfordert Stimmrechtsmehrheit	100
		II. Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft	

	Anm.		Anm.
1. Notwendigkeit einer Beteiligung	101	b) Ermittlung der Mehrheit	112
2. Unmittelbare Beteiligung des Organträgers		c) Mehrheit der Stimmrechte muss aus den Anteilen an der Organgesellschaft zustehen	113
a) Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums	102		
b) Einzelfälle des wirtschaftlichen Eigentums	103		
3. Mittelbare Beteiligung	104	IV. Zeitliche Voraussetzung: Ununterbrochene Beteiligung vom Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft an	
III. Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft		1. Grundsatz	115
1. Erfordernis von Stimmrechten	110	2. Einzelfragen: Veräußerung und Umwandlung	116
2. Mehrheit der Stimmrechte			
a) Erforderliche Mehrheit: einfache oder qualifizierte Mehrheit?	111	B. Einschränkung des Anwendungsbereichs des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 bei einer mittelbaren Beteiligung des Organträgers (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2)	118

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2:
Organträger**
(Sternier)

	Anm.		Anm.
A. Überblick	150	2. Keine Befreiung von der Körperschaftsteuer	155
B. Subjektive Tatbestandsvoraussetzung für Organträger: Unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen und nicht steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 mit Geschäftsleitung im Inland als Organträger (Nr. 2 Satz 1)		3. Geschäftsleitung im Inland	156
I. Unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen	151	C. Erweiterung des Kreises der Organträger: Personengesellschaften (Nr. 2 Satz 2)	
II. Nicht steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 mit Geschäftsleitung im Inland		I. Überblick und Rechtsentwicklung	159
1. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1	153	II. Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	161
		III. Geschäftsleitung im Inland	162
		IV. Ausüben einer Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG	
		1. Grundsatz	163
		2. Zeitlicher Umfang der gewerblichen Tätigkeit	164
		3. Sachlicher Umfang der gewerblichen Tätigkeit	165

Anm.	<p>4. Einzelfälle</p> <p>a) Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft 169</p> <p>b) Betriebsaufspaltung . . 170</p> <p>c) Gewerbliche Prägung 171</p> <p>d) Holdingtätigkeit 172</p> <p>e) Konzerninterne Dienstleistungen 173</p> <p>f) Stille Gesellschaften und andere Innengesellschaften 174</p>	Anm.	<p>V. Keine Einschränkung durch Steuerbefreiung . . . 180</p> <p>VI. Nichterfüllung der Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 181</p> <p>D. Einschränkung der objektiven Tatbestandsvoraussetzung für Organträger: Finanzielle Eingliederung im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst (Nr. 2 Satz 3) 185</p>
------	---	------	--

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3:
Voraussetzungen des steuerlichen Wirksamwerdens
des Gewinnabführungsvertrages**
(Sternern)

Anm.	<p>A. Mindestdauer und Durchführung (Nr. 3 Satz 1)</p> <p>I. Sachlicher Anwendungsbereich: Mindestdauer des Gewinnabführungsvertrags und Durchführung während seiner gesamten Geltungsdauer</p> <p>1. Gewinnabführungsvertrag muss auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen werden</p> <p>a) Grundsatz der fünfjährigen Mindestlaufzeit 200</p> <p>b) Einzelfragen der Mindestlaufzeit 201</p> <p>2. Durchführung während der gesamten Geltungsdauer des Gewinnabführungsvertrags</p> <p>a) Grundsätze der tatsächlichen Durchführung 203</p> <p>b) Einzelfragen der tatsächlichen Durchführung 204</p> <p>II. Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen Mindestdauer oder Durchführung</p> <p>1. Verstoß gegen Mindestdauer 207</p> <p>2. Verstoß gegen Durchführung 208</p>	Anm.	<p>III. Rechtsfolgen der rückwirkenden Nichtanerkennung 209</p> <p>B. Unschädliche vorzeitige Beendigung im Fall einer Kündigung aus wichtigem Grund (Nr. 3 Satz 2)</p> <p>I. Sachliche Voraussetzungen: Vorzeitige Vertragsbeendigung durch Kündigung aus wichtigem Grund</p> <p>1. Vorzeitige Vertragsbeendigung 211</p> <p>2. Kündigung des Gewinnabführungsvertrages . . . 212</p> <p>3. Vorliegen eines wichtigen Grundes 213</p> <p>4. Auswirkungen von Umwandlungsvorgängen auf den Gewinnabführungsvertrag</p> <p>a) Umwandlung des Organträgers 215</p> <p>b) Umwandlung der Organgesellschaft 216</p> <p>5. Auswirkungen der Insolvenz auf den Gewinnabführungsvertrag 217</p> <p>II. Rechtsfolge: Unschädlichkeit</p> <p>1. Gerechtfertigte Kündigung 219</p> <p>2. Ungerechtfertigte Kündigung 220</p>
------	--	------	--

Anm.	Anm.
<p>C. Rückwirkung der Kündigung oder Aufhebung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres (Nr. 3 Satz 3)</p> <p>I. Sachliche Voraussetzungen: Kündigung oder Aufhebung</p> <p>1. Kündigung oder Aufhebung des Gewinnabführungsvertrags 224</p>	<p>2. Zeitpunkt während des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft 225</p> <p>II. Rechtsfolge: Rückwirkung auf den Beginn dieses Wirtschaftsjahrs 226</p>

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 4:
Zulässige Dotierung von Rücklagen bei der
Organgesellschaft**
(Sternner)

Anm.	Anm.
<p>A. Überblick 231</p> <p>B. Tatbestand: Einstellung von Teilen des Jahresüberschusses in Gewinnrücklagen bei der Organgesellschaft</p> <p>I. Begriff der Organgesellschaft 232</p> <p>II. Beträge aus dem Jahresüberschuss 233</p> <p>III. Gewinnrücklagen im Sinne des § 272 Abs. 3 HGB mit Ausnahme der gesetzlichen Rücklagen</p> <p>1. Gewinnrücklagen 235</p>	<p>2. Mit Ausnahme der gesetzlichen Rücklagen 239</p> <p>IV. Grenzen zulässiger Einstellung in Gewinnrücklagen</p> <p>1. Bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet 240</p> <p>2. Normative Grenze: „nur insoweit ... als“ 241</p> <p>3. Gesellschaftsrechtliche Kompetenz zur Dotierung von Gewinnrücklagen 245</p> <p>C. Rechtsfolge 246</p>

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 5:
Keine Doppelberücksichtigung von negativem
ausländischem Einkommen des Organträgers**
(Pache)

Anm.	Anm.
<p>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 5</p> <p>1. Aufbau der Rechtsnorm 250</p> <p>2. Bedeutung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 251</p> <p>3. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Vorschrift 253</p> <p>4. Europarechtliche Bedenken gegen die Vorschrift 254</p>	<p>5. Verhältnis zu anderen Vorschriften</p> <p>a) Verhältnis zu den DBA 255</p> <p>b) Verhältnis zu den amerikanischen Regelungen der „dual consolidated loss rule“ 256</p> <p>c) Verhältnis zu den Regelungen der österrei-</p>

	Anm.
chischen Gruppenbe- steuerung	257
6. Verfahrensfragen	258
II. Tatbestand des Abs. 1	
Satz 1 Nr. 5: Ein negatives	
Einkommen des Organträ-	
gers	
1. Der Organträger als Be- zugspunkt der Regelung	
a) Wirksam begründetes Organschaftsverhält- nis	260
b) Kapitalgesellschaften als Organträger	261
c) Personengesellschaf- ten als Organträger	263
d) Natürliche Personen als Organträger	264
2. Ein negatives Einkom- men des Organträgers	
a) Überblick	265
b) Anwendbarkeit auf Fälle des Verlustim- ports	266
c) Keine Anwendung auf Fälle des Verlust- exports	267
d) Verlustermittlung er- folgt über die „stand alone-Betrachtung“	268

III. Rechtsfolgen des Abs. 1	
Satz 1 Nr. 5: Bestimmtes	
negatives Einkommen	
bleibt bei der inländischen	
Besteuerung unberück-	
sichtigt, soweit eine aus-	
landsbezogene Berück-	
sichtigung erfolgt	
1. Negatives Einkommen bleibt bei der inländi- schen Besteuerung unbe- rücksichtigt	270
2. Ausschluss der Berück- sichtigung, „soweit“ das negative Einkommen im Ausland berücksichtigt wurde	271
3. Berücksichtigung des ne- gativen Einkommens „in einem ausländischen Staat“	273
4. Ausländische Berücksi- chtigung des negativen Or- ganträger-Einkommens „im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entspre- chenden Besteuerung“	274

Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2:
Beginn der Organschaft
(Kolbe)

	Anm.
I. Sachliche Voraussetzung: Herrschendes und abhängi- ges Unternehmen als OT und OG iSd. Abs. 1 Satz 1	280
II. Zeitliche Voraussetzung: Erstmalige Zurechnung des	

	Anm.
Einkommens im Kalender- jahr des Endes des Wj. der OG, in dem der Gewinnab- führungsvertrag wirksam wird	281

Erläuterungen zur Aufhebung von Abs. 2
(Hey)

	Anm.
<p>I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich 290</p>	<p>II. Grund und Bedeutung der Gesetzesänderung 291</p>

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Vororganschaftliche Mehr- und Minderabführungen**
(Pache)

	Anm.
<p>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3</p> <p>1. Rechtsentwicklung 300</p> <p>2. Hintergrund der Regelung 301</p> <p>3. Bedeutung des Abs. 3 302</p> <p>4. Verhältnis zu anderen Vorschriften</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Verhältnis zu § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 305</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Verhältnis zu den Regelungen zur Kapitalertragsteuer und zum Solidaritätszuschlag 306</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Verhältnis zu § 27 Abs. 6 308</p> <p style="padding-left: 20px;">d) Verhältnis zu § 37 Abs. 2 309</p> <p style="padding-left: 20px;">e) Verhältnis zu § 38 Abs. 2 310</p> <p style="padding-left: 20px;">f) Verhältnis zu Abschn. 59 Abs. 3 KStR 1995 311</p> <p>5. Verfahrensfragen 312</p> <p>II. Erläuterungen zu Abs. 3 Satz 1: Vororganschaftliche Mehrabführungen gelten als Gewinnausschüttungen</p> <p>1. Der Begriff der Mehrabführungen 320</p> <p>2. Ursache der Mehrabführungen liegt in vororganschaftlicher Zeit 321</p>	<p>3. Rechtsfolge: Behandlung als Gewinnausschüttung an den Organträger</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Allgemeines 322</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Bedeutung für die Besteuerung der Organgesellschaft 323</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Folgen für die Besteuerung des Organträgers . . 324</p> <p style="padding-left: 20px;">d) Keine Saldierungen 325</p> <p style="padding-left: 20px;">e) Zusammentreffen von vor- und innerorganschaftlichen Vorgängen . 326</p> <p style="padding-left: 20px;">f) Besonderheiten in mehrstufigen Konzernstrukturen 327</p> <p>III. Abs. 3 Satz 2: Vororganschaftliche Minderabführungen gelten als Einlage</p> <p>1. Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben 330</p> <p>2. Rechtsfolge: Behandlung als Einlage des Organträgers in die Organgesellschaft 331</p> <p>IV. Abs. 3 Satz 3: Zeitpunkt des Erfolgs von Mehr- bzw. Minderabführungen . . . 335</p> <p>V. Abs. 3 Satz 4: Zurechnung des Teilwerts gemäß § 13 Abs. 3 Satz 1 zur vororganschaftlichen Zeit 340</p>

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Innerorganschäftliche Mehr- und
Minderabführungen**
(von Freedem)

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4			
1. Grundinformation zu Abs. 4	341	aa) Postenbildung in der Steuerbilanz des Organträgers	352
2. Bedeutung der Vorschrift	342	bb) Postenbildung in Höhe der Beteiligungsquote des Organträgers	353
3. Zeitlicher Anwendungsbereich	343	cc) Einkommensneutrale Postenbildung	354
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften	344	2. Auflösung besonderer Ausgleichsposten bei Veräußerung der Organbeteiligung (Satz 2)	
II. Erläuterung der Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen von Abs. 4		a) Veräußerung der Organbeteiligung	355
1. Bildung besonderer Ausgleichsposten bei Vorliegen einer Mehr- oder Minderabführung mit Ursache in organschaftlicher Zeit (Satz 1)		b) Rechtsfolge: Auflösung besonderer Ausgleichsposten im Zeitpunkt der Veräußerung	
a) Mehr- oder Minderabführung, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit hat		aa) Auflösung der Ausgleichsposten	356
aa) Mehrabführung und Minderabführung	350	bb) Auflösung im Zeitpunkt der Veräußerung	357
bb) Ursache in organschaftlicher Zeit	351	3. Erhöhung oder Verringerung des Einkommens des Organträgers infolge einer Auflösung von Ausgleichsposten (Satz 3)	358
b) Rechtsfolge: Bildung eines besonderen aktiven oder passiven Ausgleichspostens in der Steuerbilanz des Organträgers in Höhe des Betrags, der dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht		4. Anwendung von § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG oder § 8b KStG auf die Einkommensauswirkung aus der Auflösung von Ausgleichsposten (Satz 4)	359
		5. Veräußerung der Organbeteiligung gleichgestellte Transaktionen (Satz 5)	360
		6. Regelbeispiel (Satz 6)	361

Allgemeine Erläuterungen zu § 14

Schrifttum bis 2000: FLUME, Die Organschaft im Handels- und Steuerrecht, StbJb. 1958/1959, 283; ECKHARDT, Die Regelung der körperschaftsteuerlichen Organschaft, BB 1969, 925; HÜBL, Die gesetzliche Regelung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft, DStZ/A 1969, 290; SCHMIDT, Die gesetzliche Regelung der Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, StuW 1969, 441; VON WALLIS, Zur Neuregelung der körperschaftsteuerlichen Organschaft, AG 1969, 308; JURKAT, Einzelfragen zur Neuregelung der körperschaftsteuerlichen Organschaft, BB 1970, 204; JURKAT, Zur Einkommenszurechnung bei körperschaftsteuerlicher Organschaft, BB 1970, 525; SCHMIDT, Aktuelle Fragen des Körperschaftsteuerrechts, JbFStR 1970/1971, 179; BIRKHOLZ, Gedanken zum Organschaftserlass 1971, FR 1971, 545; MAYER, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei körperschaftsteuerlicher Organschaft, BB 1971, 1405; VON WALLIS, Beginn und Ende der Wirksamkeit steuerrechtlicher Organschaft, AG 1971, 83; HÜBL, Gedanken zum neuen Organschaftserlaß, DStZ/A 1972, 82; HÜBL, Die gesetzliche Regelung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft, DStZ/A 1972, 145; JURKAT, Zur körperschaft- und gewerbsteuerrechtlichen Organschaft, FR 1972, 49; LAULE, Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und körperschaftsteuerliche Organschaft, FR 1974, 201; BRUNS, Zur neuesten Rechtsprechung zur körperschaftsteuerlichen Organschaft, FR 1975, 541 und 570; DÖLLERER, Aktuelle Fragen der Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, BB 1975, 1073; PFEIFER, Schachtelprivileg und Organschaft bei Liquidation einer Kapitalgesellschaft, BB 1975, 1109; SCHMIDT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht nach dem Körperschaftsteuerreformgesetz, GmbHR 1977, 7; SCHMIDT, Anmerkung zu: BFH v. 12.1.1977 – I R 204/75, BStBl. II 1977, 357, FR 1977, 257; JURKAT, Die körperschaftsteuerliche Organschaft nach dem KStG 77, JbFStR 1977/1978, 344; KREBS, Korreferat zum Referat Jurkat, JbFStR 1977/1978, 379; BREZING, Mehrstufige Unternehmensverbindungen im Steuerrecht, ZGR 1978, 77; SCHMIDT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht nach dem Körperschaftsteuerreformgesetz, GmbHR 1977, 7; KELLER, Zu den Auswirkungen eines Konkurses auf die Organschaft bei der Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer, BB 1983, Beilage 4 zu Heft 10; FRIEDRICH/STERNER, Grenzen der Gesellschaftsteuerpflicht bei Verlustausschluß-Verträgen im Konzern, DB 1986, 1198; HEIDNER, Grundzüge der Organschaft im Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuerrecht, DStR 1988, 87; EBENROTH/PARCHE, Konzernrechtliche Beschränkungen der Umstrukturierung des Vertragskonzerns, BB 1989, 637; SÜNNER, Grenzen der Gewinnabführung von AG und GmbH aufgrund Gewinnabführungsvertrag nach dem Inkrafttreten des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, AG 1989, 414; BLUMERS/SCHMIDT, Die körperschaftsteuerlichen Konsequenzen des „Supermarkt-Beschlusses“ des BGH – eine Bestandsaufnahme, GmbHR 1991, 32; KARSTEN, Die körperschaftsteuerliche Organschaft, DStR 1991, 893; HERZIG ua., Organschaft und Gestaltung von Unternehmensstrukturen, StbJb. 1992/1993, 277; KNEPPER, Die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft – Nahtstellen zwischen Handels- und Steuerrecht –, Festschr. L. Schmidt (1993), 725; PRINZ, Aktuelle Entwicklung und Beratungsfragen im steuerlichen Organschaftsrecht, FR 1993, 725; HOLLATZ, Wirtschaftliche Eingliederung bei der Organschaft, DB 1994, 855; JACOBS/SPENGLER, Ertragsbesteuerung von Konzernen in Deutschland und Frankreich – Eine vergleichende Analyse unter besonderer Berücksichtigung der Behandlung konzerninterner Transaktionen, IStR 1994, 100 und 146; PRINZ, Globalisierung, JbFStR 1994/1995, 391 und 437; BORGGRÄFE, Chancen und Risiken einer Konzernbesteuerung, WPg. 1995, 129; FUCHS, Körperschaftsteuerliche Organschaft mit ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen als Organgesellschaften, DB, Beilage 12/1995; GROTHERR, Die konsolidierte Konzernbesteuerung in Frankreich und ihre Übertragbarkeit ins deutsche Konzernsteuerrecht, AG 1995, 403; KREBÜHL, Reform der körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft, DB 1995, 743; RAUPACH ua., „Umstrukturierung von national und international tätigen Unternehmen“, Aktuelle steuer-, gesellschaftsrechtliche und organisatorische Fragen, JbFStR 1996/1997, 339; SCHMIDT/BRANDENBERG/CREZELIUS, Einkunftsermittlung bei Personengesellschaften, JbFStR 1996/1997, 271; KREBS, Die ertragsteuerliche Organschaft, BB 2001, 2029; RAUPACH, Die Frage der Zurechnung im Steuerrecht als Problem der Tatbestandsverwirklichung, Festschr. Beisse (1997), 403; RAUPACH ua., „Steuermanagement“ zwischen „Globa-

lisierung“ und „Regionalisierung“, JbFStR 1997/1998, 325; DÖTSCH/VAN LISHAUT/WOCHINGER, Der neue Umwandlungssteuererlaß, DB, Beilage Nr. 7/1998; FEY/KRAFT/NEYER, Zur Auswirkung von Ergebnisabführungsverträgen beim Umwandlungsmodell, DB 1998, 2555; KREBS, Steuerorientierte Umstrukturierung, BB 1998, 2183; RÖDDER, Alternativen des Gewinntransfers im inländischen Kapitalgesellschaftskonzern in SCHAUMBURG (Hrsg.), Steuerrecht und steuerorientierte Gestaltungen im Konzern (1998), 293; SCHAUMBURG, Grundzüge des Konzernsteuerrechts in SCHAUMBURG (Hrsg.), Steuerrecht und steuerorientierte Gestaltungen im Konzern (1998), 1; THIEL/EVERSBURG/VAN LISHAUT/NEUMANN, Der Umwandlungssteuer-Erlass 1998, GmbHR 1998, 397; GOSCH, Neuralgische Fragen der Organschaftsbesteuerung, StJb 1998/1999, 195; KRAUSE, Probleme des Innenverhältnisses zwischen einer – einen Teilbetrieb im Wege rückwirkender Ausgliederung zur Aufnahme – übernehmenden Tochtergesellschaft zu ihrer übertragenden Konzernmuttergesellschaft, BB 1999, 1246; SCHRÖDER, Wirtschaftliche Eingliederung bei nur mittelbarer Beteiligung, KFR F 4, § 14 KStG, 1/99, 51; WILKEN, Zur Gründungsphase bei der Spaltung zur Neugründung, DStR 1999, 677; DAUTZENBERG, Neuerungen im Internationalen Steuerrecht durch das Steuersenkungsgesetz, StuB 2000, 863; FAULHABER, Neuerungen im Bereich der Organschaft nach dem Steuersenkungsgesetz, INF 2000, 609; FENZL/HAGEN, Überlegungen zur Organschaft im Hinblick auf die geplante Unternehmenssteuerreform, FR 2000, 289; HERLINGHAUS, StSenkG: Änderungen der Eingliederungsvoraussetzungen bei Organschaften (§ 14 KStG und § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG), FR 2000, 1105; MAUS, Die steuerliche Organschaft in der Insolvenz, Festschr. Uhlenbruck (2000), 813; PACHE, Die Auswirkungen der Neuregelung der körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft im Rahmen des Gesetzentwurfs eines „StSenkG“, GmbHR 2000, 317; PACHE, Die Neuregelung der körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft nach dem Steuersenkungsgesetz, GmbHR 2000, 764; PRINZ, Ertragsteuerfragen moderner Konzepte der Unternehmensorganisation, FR 2000, 537; PRINZ, Unternehmenssteuerreform 2001: Organschaftsbesteuerung im Wandel, FR 2000, 1255; SCHLAGHECK, Die ertragsteuerliche Organschaft nach dem Steuersenkungsgesetz, StuB 2000, 1246; WENDT, StSenkG: Pauschale Gewerbesteueranrechnung bei Einzelunternehmen, Mitunternehmer-schaft und Organschaft, FR 2000, 1173.

Schrifttum ab 2001: BEINERT/VAN LISHAUT, Steuerfragen bei Anteilskäufen und Sperrfristen, FR 2001, 1137; BLUMERS/BEINERT/WITT, Unternehmenskaufmodelle nach der Steuerreform, DStR 2001, 233; GROH, Von Beteiligungshändlern und Unternehmensproduzenten, DB 2001, 2569; HÄGER/FORST, Betriebsausgabenabzug beim nationalen Schachtelprivileg, EStB 2001, 154; HERLINGHAUS, Weitere „Renovierung“ der steuerlichen Organschaftsbestimmungen, GmbHR 2001, 956; HEURUNG/HEINSEN/SPRINGER, Anwendungs- und Zweifelsfragen im Rahmen der Steuerreform, BB 2001, 181; KIRSCH/GRUBE, Die Organschaft nach dem Steuersenkungsgesetz – für die Gewerbesteuer noch keine wirkliche Vereinfachung, GmbHR 2001, 371; KOLLRUSS, Neuerungen bei der Organschaft durch die Unternehmenssteuerreform 2001, StBP 2001, 132; KOLLRUSS, Gewerbesteuerliche Optimierung bei der GmbH & Co. KGaA, INF 2001, 347; KREBS, Die ertragsteuerliche Organschaft, BB 2001, 2029; OLBING, Einsatzmöglichkeiten der Organschaft, GmbH-StB 2001, 321; RIEKE, Vorteile und Risiken einer körperschaftsteuerlichen Organschaft bei Betriebsaufspaltung, INF 2001, 269; SAUTER/HEURUNG, Errichtung steuerlicher Organschaften aufgrund der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2001, 165; SCHLAGHECK, Steuergestaltung mit ertragsteuerlicher Organschaft nach dem StSenkG, GStB 2001, 35; SCHWER, Unternehmens-Verbund, GmbH-Stp. 2001, 119; STARINGER in SEEGER (Hrsg.), Perspektiven der Konzernbesteuerung, DStJG Band 25 (2002), 73; WARNKE, Die „ertragsteuerliche“ Organschaft, EStB 2001, 300 u. 340; KREBÜHL, Konzernbesteuerung und Umstrukturierungen: Reformbedarf aus Sicht der Wirtschaft, StJb. 2001/2002, 21; THIEL, Rechtliche und steuerpolitische Probleme der Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform, StJb. 2001/2002, 9; FÜGER/RIEGER, Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und Gewerbesteuer, DStR 2002, 933; FUNK, Unternehmensakquisitionen und -restrukturierungen nach dem Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, BB 2002, 1231; HARLE/BANK, Körperschaft- und gewerbsteuerliche Organschaft nach dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG), BB 2002, 1341; HEURUNG/OBLAU/RÖKER, Neufassung der Tatbestandsvoraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft durch das UntStFG und das StVBG, GmbHR 2002, 620; HÖRETH/ZIPFEL, Wesentliche Änderungen der Steuer-gesetze durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG), BB 2002, 485;

HONERT, Die börsennotierte AG als Organträgerin, EStB 2002, 331; KÖSTER/SCHIFFERS, „Steuervergünstigungsabbaugesetz“ – Geplante Änderungen und mögliche Konsequenzen für die GmbH, GmbHR 2002, 1218; KOLLRUSS, Unternehmenskauf durch mittelbares postakquisitorisches Organschaftsmodell, INF 2002, 558; KREBÜHL, Besteuerung der Organschaft im neuen Unternehmenssteuerrecht, DStR 2002, 1241; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, Steueränderungen zum 1.1.2002 im Unternehmensbereich, DB, Beilage 1/2002; NEYER, Zur Reichweite des Halbeinkünfteverfahrens – Organschaft, Mitunternehmenshaftung, GmbHR 2002, 102; ORTH, Die Organschaftsbesteuerung nach der 2. Reformstufe, DB 2002, 811; OTTERSBUCH, Die Körperschaftsteuerliche Organschaft nach StSenkG und UntStFG, NWB F 4, 4627; PRINZ, „Fortentwicklung“ des Organschaftsrechts: Neue Irrungen und Wirrungen, FR 2002, 66; REICHERT/STÖBERNER, Voraussetzungen und Folgen der Körperschaftsteuerlichen Organschaft, SteuerStud. 2002, 507; RÖDDER, Aktuelles Beratungs-Know-how Konzernsteuerrecht, DStR 2002, 1800; SAUTER/HEURUNG/OBLAU, Umsetzung des Gesetzentwurfs zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, StB 2002, 202; SCHLAGHECK, Nutzungsvorteile im Konzern nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2002, 92; SCHROER/STARKE, Gewinnabführung ab 2003 – Mögliche Folgen der Planungen der Regierungskoalition, GmbHR 2002, R 453; STRAHL, Neues Steuerrecht der Organschaft, KÖSDI 2002, 13358; STRAHL, Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform: Hinweise zu den Gesetzesänderungen, KÖSDI 2002, 13164; WALTER/STÜMPER, Letzte Chance für die Realisierung von Körperschaftsteuer-Guthaben durch Leg-ein-Holzurück bei Organschaft?, GmbHR 2002, 1103; BREDOW/LIEBSCHER, Erhalt des steuerlichen Querverbundes bei Teilprivatisierungen durch Änderung von Unternehmensverträgen im GmbH-Konzern, BB 2003, 393; CHRISTOFFEL, Die Änderungen durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, GStB 2003, 178; CHRISTOFFEL, Minimal-Kompromiss, GmbH-StPr. 2003, 152; DÖTSCH, Aktuelle Entwicklungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft: insbes. Gesetzesänderungen, Rechtsprechung, BMF-Einführungsschreiben, Der Konzern 2003, 21; DÖTSCH/PUNG, Organschaftsbesteuerung: Das Einführungsschreiben des BMF v. 26.8.2003 und weitere aktuelle Entwicklungen, DB 2003, 1970; FÖRSTER, Die Änderungen durch das StVergAbG bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer, DB 2003, 899; FÜGER, Steuerplanerische Überlegungen nach den Änderungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft, BB 2003, 1755; FÜGER/RIEGER, Anwendungserlass zu § 8b KStG – Ausgewählte Zweifelsfragen, FR 2003, 543 und 589; GÖRDEN, Körperschaft- und gewerbsteuerliche Organschaft, GmbH-StB 2003, 285; GRÜTZNER, Vorgesehene Neuregelungen im Bereich der ertragsteuerlichen Organschaft, StuB 2003, 262; GRÜTZNER, Änderungen im Bereich der Ertragsbesteuerung der Unternehmen durch das StVergAbG, StuB 2003, 433; HEURUNG/KLÜBENSPIES, Ertragsteuerliche Organschaften im Lichte des BMF-Schreibens v. 26.8.2003, BB 2003, 2483; HÖRETH/SCHIEGL/ZIPPEL, Die Giftliste der Bundesregierung – welche Steuerverschärfungen jetzt tatsächlich kommen, BB 2003, 983; KORN/STRAHL, „Steuervergünstigungsabbaugesetz“: Übersicht und erste Beratungserkenntnisse, KÖSDI 2003, 13714; MITSCH, Holding und Organschaft als Gestaltungsinstrumente in mittelständischen Strukturen, INF 2003, 424 und 467; NAU/WATERMEYER, Steuerlicher Handlungsbedarf zum Jahreswechsel 2003/2004 (Teil II), DStR 2003, 2181; ORTH, Verlustnutzung bei Organschaft, WPg.-Sonderheft 2003, 13; OTT, Die Änderungen des Körperschaftsteuerrechts durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, INF 2003, 376; PATT/STIMPEL, Verlustverwertung im Rahmen einer gewerbsteuerlichen Organschaft, FR 2000, 705; RÖDDER/SCHUMACHER, Das Steuervergünstigungsabbaugesetz, DStR 2003, 805; RÖDEL, Änderungen im Bereich der Gewerbesteuer durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, INF 2003, 740; ROMANI/MAIER, Doppelbesteuerung während der Organschaft in Folge der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz, DB 2003, 630; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die GmbH & atypische Still – ein großer Verlierer der neuen Gesetzgebung, BB 2003, 713; STOLLENWERK, Neue Einschränkungen der steuerlichen Organschaft, GmbH-StB 2003, 199; TROSSEN, Anmerkung zu: FG München v. 13.8.2003 – 7 K 5147/00, EFG 2003, 1667, EFG 2003, 1669; WARNEKE, Die Organschaft, EStB 2003, 259; WEHRHEIM/ADRAIN, Die ertragsteuerliche Organschaft im Fokus des Gesetzgebers, DB 2003, 737; GOLLER, Die Organschaft – Chance auch für kleine Unternehmensgruppen, GStB 2004, 356; GOSCH, Gewerbesteuerpflicht einer Organgesellschaft trotz Gewerbesteuerfreiheit einer Schwester-Organgesellschaft, BFH-PR 2004, 23; HONERT/GEIMER, Erstmalige Begründung einer Organschaft, EStB 2004, 341; KIPPENBERG, IStR-Länderbericht, Heft 7/2004; MELCHIOR, Überblick über das Richtlinien-Umsetzungsgesetz, DStR 2004, 2121;

RICHTER, Die Auswirkungen des Steuervergünstigungsabbaugesetzes (StVergAbG) auf das Rechtsinstitut der Organshaft, StuW 2004, 51; SCHWER, Organ-Unternehmen, GmbH-Stpr 2004, 164; SEDEMUND, Steuernacherhebung bei der Muttergesellschaft bei steuergünstig geänderter Festsetzung der Tochtergesellschaft im Rahmen des Anrechnungsverfahrens?, DStZ 2004, 78; CENTRALE FÜR GMBH DR. OTTO SCHMIDT, Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schr. v. 25.1.2005 – IV B 7 - S 2770 - 11/04 betreffend Änderung der Besteuerung steuerlicher Organschaften durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG), GmbHR 2005, 470; DÖTSCH, Organschaft: Das Einführungsschreiben des BMF zu den Änderungen durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz und durch das Gesetz zur Änderung des GewStG und anderer Gesetze v. 23.12.2003, DB 2005, 2541; FROTSCHER, Die KGaA als Organgesellschaft, der Konzern 2005, 139; HEINZ/WESSINGER, Organschaftsbesteuerung – „Fremdkörper“ in einem System der Halbeinkünftebesteuerung, GmbHR 2005, 1390; ORTH, Organschaft und Anwachsung, DStR 2005, 1629; RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens zu Änderungen der ertragsteuerlichen Organschaft durch das StVergAbG, DB 2005, 1018; ROUENHOFF, Keine Auswirkung von passiven Ausgleichsposten auf ergebnisneutrale Verschmelzungen, DStR 2005, 1636; SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES, Das Entwurfsschreiben des Bundesfinanzministeriums zu ertragsteuerlichen Organschaften unter der Ägide des StVergAbG, BB 2005, 1304; SCHOTHÖFER, Gefährdung der Organschaft durch neue aktienrechtliche Verjährungsvorschrift, GmbHR 2005, 982; WALTER, Der Entwurf eines neuen BMF-Schreibens zur Organschaft, GmbHR 2005, 456; ROSER, Änderungen bei der Organschaft und die Reaktion des BMF, EStB 2006, 71; THILL/ANTONOSZKIEWICZ, Einzelfragen beim downstream merger eines Organträgers auf eine Organgesellschaft, FR 2006, 7.

1

I. Grundinformation

Die Vorschrift hat Grundlagencharakter und ermöglicht abweichend vom Prinzip der Subjektbesteuerung die stl. Zusammenfassung der Ergebnisse rechtlich selbständiger, wirtschaftlich aber zusammengehöriger Unternehmen. Als wesentliche Kriterien für eine Organschaft knüpft das Gesetz an den Abschluss und die tatsächliche Durchführung eines GAV sowie die finanzielle Eingliederung der OG an. Über § 17 findet § 14 auch Anwendung für andere als die in Abs. 1 Satz 1 genannten KapGes. (insbesondere die GmbH).

Abs. 1 regelt in einer schwer überschaubaren und unsystematischen Weise die wesentlichen Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Organschaft.

► *Abs. 1 Satz 1 (Einleitung)*: Der Einleitungssatz des Abs. 1 bestimmt die allgemeinen persönlichen und sachlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer stl. Organschaft: Bei dem OT muss es sich um ein gewerbliches Unternehmen, bei der OG um eine AG oder eine KGaA handeln. Die OG muss sich aufgrund eines GAV iSd. § 291 Abs. 1 AktG verpflichten, ihren ganzen Gewinn an den OT abzuführen. Als Rechtsfolge wird die Zurechnung des Einkommens der OG beim OT angeordnet, soweit die OG nicht Ausgleichszahlungen (§ 16) selbst zu versteuern hat.

► *Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (finanzielle Eingliederung)* regelt als besonderes Tatbestandsmerkmal die finanzielle Eingliederung. Hiernach sind sowohl unmittelbare als auch mittelbare Beteiligungen, diese jedoch nur nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2, zu berücksichtigen. Bei PersGes. ist Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 zu beachten.

► *Abs. 1 Satz 1 Nr. 2*: Die Vorschrift enthält weitere besondere Voraussetzungen für den OT. In *Nr. 2 Satz 1* ist näher bestimmt, welche Subjekte OT sein können. Hiernach müssen natürliche Personen unbeschr. stpfl. sein; Körperschaften müssen hingegen ihre Geschäftsleitung im Inland innehaben. *Nr. 2 Satz 2* erweitert den Kreis der möglichen OT auf PersGes. iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

EStG. OT-fähige PersGes. müssen dabei ihre Geschäftsleitung im Inland innehaben und eine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausüben. Des Weiteren bestimmt *Nr. 2 Satz 3*, dass die finanzielle Eingliederung zur PersGes. selbst bestehen muss (Ausschluss von SonderBV).

► *Abs. 1 Satz 1 Nr. 3*: Aus dieser Regelung ergeben sich die besonderen Voraussetzungen für den GAV. Nach *Nr. 3 Satz 1* muss der GAV für mindestens fünf Jahre abgeschlossen werden. Zudem muss der GAV während seiner gesamten Geltungsdauer tatsächlich durchgeführt werden. *Nr. 3 Satz 2* lässt als Ausnahme von dem Grundsatz der mindestens fünfjährigen Vertragsdauer eine vorzeitige Kündigung aus wichtigem Grund zu. *Nr. 3 Satz 3* regelt die zeitlichen Folgen der Kündigung oder Aufhebung des GAV. Hiernach wirkt die Kündigung oder Aufhebung des GAV während des Wj. der OG auf den Beginn dieses Wj. zurück.

► *Abs. 1 Satz 1 Nr. 4*: Die Vorschrift bestimmt die stl. Untergrenze des Betrags der Gewinnabführung, indem die Einstellung von Beträgen aus dem Jahresüberschuss in die Gewinnrücklagen nach § 272 Abs. 3 HGB beschränkt wird.

► *Abs. 1 Satz 1 Nr. 5*: Nach dieser Regelung bleibt ein negatives Einkommen der OG beim OT unberücksichtigt, wenn es in die Besteuerung in einem ausländ. Staat einbezogen wird und die Besteuerung der deutschen Besteuerung entspricht.

► *Abs. 1 Satz 2*: Die Vorschrift regelt, von welchem Zeitpunkt an die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 (Zurechnung des Einkommens der OG) eintritt.

Abs. 2 schloss in den VZ 2002–2007/08 Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen als OG von der Anwendung des Abs. 1 aus.

Abs. 3 regelt die Behandlung von vororganschaftlich verursachten Mehr- oder Minderabführungen. Nach *Abs. 3 Satz 1* gelten in vororganschaftlicher Zeit verursachte Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen der OG an den OT. Hierzu korrespondierend sind gem. *Abs. 3 Satz 2* Minderabführungen, die in vororganschaftlicher Zeit verursacht wurden, als Einlage des OT in die OG zu behandeln. Nach *Abs. 3 Satz 3* wird als Zeitpunkt der Gewinnausschüttung bzw. Einlage das Ende des Wj. der OG fingiert. Als Sondervorschrift für ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen bestimmt *Abs. 3 Satz 4*, dass der Teilwert-Ansatz in der Schluss- bzw. Anfangsbilanz des § 13 Abs. 1 und 2 der vororganschaftlichen Zeit zuzurechnen ist.

II. Übersicht über die Rechtsentwicklung

1. Die Organschaft vor Einführung einer gesetzlichen Regelung

a) Entwicklung der Rechtsprechung

2

Das kodifizierte Organschaftsrecht hat seinen Ursprung in der Rspr. des Preuß-VOVG, die vom RFH und BFH fortgeführt und fortentwickelt wurde (ausführlich JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 114 ff.).

Rechtsprechung des PreußVOVG: Das PreußVOVG entwickelte die Grundsätze der Organschaft im Zusammenhang mit der GewSt. und ESt. Diese Rspr. war von der Überlegung geprägt, dass ein nicht in Preußen ansässiges Unternehmen auch dann stpfl. sein sollte, wenn es in Preußen durch die Einrichtung zB einer Zweigniederlassung oder einer Fabrikationsstätte einen stehenden Betrieb unterhielt. Diese Grundsätze hat das PreußVOVG in seiner Entscheidung v. 31.5.1902 (J. N. VI. G. 49 – Rep. VI. G. 88/01, GSt. 10, 391) unter Heranziehung der wirt-

schaftlichen Betrachtungsweise auf Einrichtungen persönlicher Art erweitert. Hiernach unterhielt ein Unternehmen auch dann einen stehenden Betrieb in Preußen, wenn für dieses Unternehmen ein Vermittler in Preußen tätig wurde und sich die Tätigkeit des Vermittlers in wirtschaftlicher Hinsicht tatsächlich als eine Tätigkeit eines Organs, das ständig für das außerpreußische Unternehmen tätig war und nach außen für dieses Unternehmen auftrat, erwies (PreußOVG v. 31.5.1902 – J. N. VI. G. 49 – Rep. VI. G. 88/01, GSt. 10, 391 [392 ff.]). Dabei war es für die Stellung als Organ nicht erforderlich, dass die Person Angestellter des Unternehmens war. Vielmehr genügte es, wenn das Organ nach Art eines Angestellten dem Willen und der beständigen Leitung des Unternehmens unterworfen war (vgl. PreußOVG v. 25.5.1904 – J.N.V.A. 98 – Rep. V.A. 82/03, GSt. 12, 268 [270]; v. 10.2.1932 – VIII GSt. 343/90, RuPrVerwBl. 1932, 555 [556]). Einer entsprechenden Einordnung der Tätigkeit des Vermittlers stand eine eigene gewerbliche Tätigkeit nicht entgegen, sofern es sich nicht um dieselbe Tätigkeit handelte (PreußOVG v. 31.5.1902 – J.N.VI.G. 49 – Rep. VI. G. 88/01, GSt. 10, 391 [393]; v. 4.7.1914 – V.A. 90/12, GSt. 17, 152 [153]). War der Vermittler als Organ des anderen Unternehmens einzuordnen, stellte der von dem Organ erzielte Gewinn kein Einkommen des Vermittlers, sondern eigenes Einkommen des Dienstherrn dar (PreußOVG v. 30.1.1909 – J.N.V.A. 93 – Rep. V.A. 76/08, GSt. 14, 319 [322]; v. 4.7.1914 – V.A. 90/12, GSt. 17, 152 [153]).

Rechtsprechung des RFH und frühe gesetzliche Regelungen: Der RFH übertrug die Rspr. des PreußOVG zunächst auf die KohlenSt. (Urt. v. 21.7.1920, RFHE 3, 231 [236]) und die USt. (Urt. v. 6.10.1920, RFHE 3, 283 [284 f.]) und dann mit Urt. v. 31.3.1922 (RFHE 8, 167 [171]) auch auf die KSt. Nach dieser Rspr. war eine Gesellschaft ein unselbständiges Organ eines anderen Unternehmens, wenn sie nach Art einer bloßen Geschäftsabteilung finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das andere geschäftliche Unternehmen eingegliedert war; ein Handeln des Organs auf eigene Rechnung und Gefahr musste im Innenverhältnis ausgeschlossen sein (vgl. RFH v. 11.11.1927, RFHE 22, 183 [187], mwN). Als weitere Voraussetzung für die Zurechnung des Einkommens der OG verlangte der RFH den Abschluss eines Ergebnisabführungs- oder Gewinnausschlussvertrags (zB RFH v. 28.11.1934, RStBl. 1935, 725 [727]). Die RFH-Rspr. verknüpfte damit die gesellschaftsrechtl. Voraussetzungen des Vertragskonzerns mit dem erstragstl. Organschaftsrecht. Abweichend von der Angestelltentheorie bejahte der RFH jedoch die subjektive StPflcht der OG und damit die Möglichkeit, als OG eigenes Einkommen zu beziehen (RFH v. 18.2.1933, RStBl. 1933, 647 [648]). Die Rechtsgrundlage für diese Rspr. sah der RFH in dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 9 RAO (RFH v. 26.7.1932, RFHE 31, 297 [299 f.] = RStBl. 1933, 136 [137]). In der Folge dieser stRspr. regelte der Gesetzgeber die Organschaft erstmals gesetzlich im Jahr 1934 für die USt. Nachfolgend wurde die Organschaft im Jahr 1936 zwar auch in das GewStG aufgenommen, von einer Regelung im KStG wurde jedoch abgesehen (vgl. Begr. zum KStG 1934, RStBl. 1935, 81 [84]).

Rechtsprechung des BFH: Der BFH wandte sich zunächst von der Zurechnungstheorie des RFH ab (grundlegend BFH v. 24.11.1953 – I 109/53 U, BStBl. III 1954, 21; v. 8.3.1955 – I 73/54 U, BStBl. III 1955, 187) und maß insbes. dem Ergebnisabführungsvertrag eine entscheidende Bedeutung für die Besteuerung bei einer Organschaft bei (vgl. BFH v. 27.11.1956 – I D 1/56 S, BStBl. III 1957, 139 [140]). Aufgrund der zunehmenden Unsicherheiten, insbes. bei grundsätzlichen Fragen der kstl. Organschaft, äußerte der I. Senat des BFH mit Schr. v. 4.4.1962 (I 249/61, BB 1962, 438) erhebliche Bedenken gegen eine

weitere Anerkennung der kstl. Organshaft. Der BFH hielt seine bisherige Rspr. – unter Rückgriff auf die Zurechnungstheorie (zur Entwicklung der Rspr. des BFH im Hinblick auf die unterschiedlichen Organtheorien von WALLIS, AG 1969, 308 [309]) – vorübergehend aufrecht (BFH v. 4.3.1965 – I 249/61 S, BStBl. III 1965, 329), gab sie dann jedoch bei der Organshaft im Verhältnis zu einem Einzelunternehmen als OT auf (BFH v. 17.11.1966 – I 280/63, BStBl. III 1967, 118 [119 f.]).

b) Theoretische Ansätze

3

Schrifttum: MERSMANN, Die steuerliche Behandlung der Konzerne, StbJb. 1963/1964, 53; HÜBL, Die Organtheorie im Körperschaftsteuerrecht, DStZ/A 1965, 17.

Im Wandel der Rspr. zur Organshaft haben sich verschiedene Organtheorien herausgebildet. Dabei unterscheiden sich diese Theorien weniger hinsichtlich der Voraussetzungen für die Annahme einer Organshaft, als hinsichtlich der Rechtsfolgen (ausführlich zu den einzelnen Theorien JURKAT, Die Organshaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 3 ff.; HÜBL, DStZ/A 1965, 17).

Angestelltentheorie: Die Rspr. des PreußOVG, aber auch des RFH, ist durch die Angestelltentheorie geprägt. Die Angestelltentheorie beruht auf der Überlegung, dass das Organ wie ein Angestellter in geschäftlichen Angelegenheiten den Weisungen des Dienstherrn unterworfen ist und sich daher die Tätigkeit des Organs als Tätigkeit des anderen Unternehmens darstellt. Konsequente Rechtsfolge der Angestelltentheorie ist, dass das vom Organ „erzielte“ Einkommen als eigenes Einkommen des OT behandelt wird.

Bilanzierungstheorie: Die Bilanzierungstheorie überträgt die Rechtsfolgen aus der Verpflichtung zur Ergebnisabführung nach dem GAV uneingeschränkt auf das Steuerrecht. Dementsprechend stellt der nach der HBil. ermittelte und abzuführende Gewinn der OG beim OT eine BE, der zu übernehmende Verlust eine BA dar. Bei der OG ist der Betrag der Gewinnabführung eine BA bzw. der übernommene Verlust eine BE. Soweit sich darüber hinaus ein stl. abweichendes Ergebnis bei der OG ergibt, ist dieses von der OG selbst zu versteuern (in diesem Sinne BFH v. 24.11.1953 – I 109/53 U, BStBl. III 1954, 21 [22]; v. 8.3.1955 – I 73/54 U, BStBl. III 1955, 187 [189]; v. 5.11.1957 – I 163/56 U, BStBl. III 1958, 24 [25]; v. 27.11.1956 – I D 1/56 S, BStBl. III 1957, 139 [142 f.]; vgl. auch MERSMANN, StbJb. 1963/1964, 53 [77 ff.]).

Einheits- oder Filialtheorie: Nach der Einheits- oder Filialtheorie bilden OT und OG eine wirtschaftliche und strechtl. Einheit. Die OG ist lediglich eine BS des OT und daher kein eigenständiges Besteuerungsobjekt. Der Gesetzgeber folgt dieser Theorie jedenfalls im Ansatz bei der GewSt. (vgl. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG) und bei der USt. (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG), für die KSt. haben sie aber der RFH (RFH v. 26.7.1932 – I D 2/31/III D 2/32, RStBl. 1933, 136 [138 f.]; v. 31.10.1933 – I A 391/31, RStBl. 1934, 684 [685]) und ihm folgend der BFH (BFH v. 8.3.1955 – I 73/54 U, BStBl. III 1955, 187 [188]; v. 27.11.1956 – I D 1/56 S, BStBl. III 1957, 139 [141]) abgelehnt.

Zurechnungstheorie: Die Zurechnungstheorie geht von der fortbestehenden subjektiven Stpfl. der OG aus. Dementsprechend wird abweichend von der Angestelltentheorie das Einkommen der OG nach den Vorschriften des KStG selbständig ermittelt und dann dem OT zugerechnet (vgl. RFH v. 18.2.1933 – I A 439/32, RStBl. 1933, 647 [648]). Zur Vermeidung einer Doppelbelastung ist der abgeführte Gewinn beim OT abzuziehen (so RFH v. 22.1.1935 – I A 401/32, RStBl. 1935, 517 [522]).

4 2. Die Organschaft nach Einführung einer gesetzlichen Regelung

Ges. zur Änderung des KStG und anderer Gesetze v. 15.8.1969 (BGBl. I 1969, 1182; BStBl. I 1969, 471): Die kstl. Organschaft wurde in § 7a erstmals gesetzlich geregelt (hierzu HÜBL, DStZ/A 1969, 290; ECKHARDT, BB 1969, 925). Die gesetzliche Regelung folgte dabei im Wesentlichen den Grundsätzen der Rspr. des RFH und des BFH im Sinne einer modifizierten Zurechnungstheorie (vgl. BTDrucks. V/3017, 6 f. und 8).

KStG 1977 v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): § 7a wurde nach der KStReform 1977 ohne wesentliche Änderungen in die §§ 14 ff. übernommen.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): § 14 Nr. 2 wurde um einen Satz 3 ergänzt und § 14 Nr. 4 neu gefasst. Ferner wurde der Wortlaut des § 14 Nr. 5 hinsichtlich des Begriffs der „freien Rücklagen“ an die handels- und aktienrechtl. Terminologie angepasst.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 3267; BStBl. I 2000, 1428): Mit Wirkung vom VZ 2001 wurden die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Organschaft erheblich vereinfacht. Insbes. bedarf es seitdem der organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung nicht mehr. Bei der finanziellen Eingliederung wurde das Verbot der Zusammenrechnung von unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen aufgehoben.

StVBG v. 19.12.2001 (BGBl. I 2001, 3922; BStBl. I 2002, 32): § 14 wurde um einen Abs. 3 ergänzt. Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen wurden als OG ausgeschlossen.

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): § 14 wurde neu gefasst. Ferner wurden die Voraussetzungen für die gewstl. Organschaft an die Voraussetzungen der kstl. Organschaft angekoppelt.

► *Abführung des Gewinns an ein einziges Unternehmen*: Nach Abs. 1 musste der ganze Gewinn der OG nunmehr an ein *einziges* anderes Unternehmen abgeführt werden.

► *Doppelt ansässige Unternehmen als OT*: Es wurde die Möglichkeit der Organschaft mit einem doppelt ansässigen OT eröffnet, jedoch zugleich der Verlustabzug insoweit eingeschränkt.

► *Gesetzliche Einführung der Mehrmütterorganschaft*: Des Weiteren wurden in Abs. 2 die Voraussetzungen für eine Mehrmütterorganschaft gesetzlich geregelt. Dabei erfolgten unterschiedliche Regelungen für die einzelnen VZ: Für die VZ vor 2001 galt § 14 Abs. 2 in der Fassung des § 34 Abs. 6 Nr. 1, für die VZ 2001 und 2002 galt § 14 Abs. 2 in der Neufassung und mit Wirkung vom VZ 2003 galt § 14 Abs. 2 idF des § 34 Abs. 6 Nr. 2 (s. zur Mehrmütterorganschaft Anm. 18 ff.).

5. StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714): Für die VZ vor 2001 wurde das durch das UntStFG in Abs. 1 eingefügte Wort „einziges“ wieder gestrichen.

StVergAbG v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660; BStBl. I 2003, 321): Mit dem StVergAbG wurden § 14 Nr. 2 und 3 neugefasst und der bisherige Abs. 2 gestrichen. Die Änderungen traten grundsätzlich mit Wirkung vom VZ 2003 in Kraft (Art. 2 Nr. 5 Buchst. a StVergAbG).

► *Neufassung und Ergänzung des § 14*: Nach der Neufassung kann eine PersGes. nur dann OT sein, wenn sie eine originär gewerbliche Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt. Zudem muss die finanzielle Eingliederung im Ver-

hältnis zur PersGes. selbst bestehen. Durch die Einfügung des Satzes 2 in Abs. 1 knüpft der Beginn der Organschaft nunmehr an die handelsrechtl. Wirksamkeit des GAV an (zur zeitlichen Geltung: Anm. 151).

► *Abschaffung der Mehrmütterorganschaft*: Mit Wirkung ab VZ 2003 wurde Abs. 2 gestrichen (s. hierzu Anm. 21).

EURLUmsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Der Gesetzgeber hat der Rspr. des BFH (BFH v. 18.12.2002 – I R 51/01, BFH/NV 2003, 572 [573]) zur stl. Behandlung vororganschaftlich verursachter Mehr- und Minderabführungen den Boden entzogen und qualifiziert derartige Vorgänge als Gewinnausschüttungen oder Einlage. Die Vorschrift ist erstmals für Mehrabführungen von OG anzuwenden, deren Wj. nach dem 31.12.2003 endet (§ 34 Abs. 9 Nr. 4). Bei Minderabführungen ist die Vorschrift erstmals für den VZ 2005 anzuwenden (§ 34 Abs. 1).

JSStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Streichung des in Abs. 2 normierten Ausschlusses von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen als OG mit Wirkung ab VZ 2009, auf Antrag bereits ab VZ 2008 (§ 34 Abs. 9 Satz 1 Nr. 6).

Einstweilen frei.

5–9

III. Bedeutung

1. Wirtschaftliche Bedeutung

10

Schrifttum: WÖHE, Ausgewählte steuerliche Probleme bei Unternehmenszusammenschlüssen, DStR, Beihefter zu Heft 7/1990; GROTHERR, Zur gegenwärtigen Bedeutung der Organschaft in der Konzernplanung, BB 1993, 1986; KREBÜHL, Beteiligung an ausländischen Gesellschaften – Möglichkeiten und Grenzen des § 8b KStG, DB 1994, 496; TREPLOW, Konzernbesteuerung auf dem Prüfstand, StbJb. 1995/1996, 53; THEILE, Zeitkongruente Aktivierung von Dividendenansprüchen und Realisationsprinzip, IStR 1996, 395; JONAS, Ausgewählte Steuerfragen zur Organschaft, StbJb. 1996/1997, 99; SCHIFFERS, Vorteilhafte Gestaltungen durch Organschaft, GmbH-StB 1998, 354; PRINZ, Unternehmenssteuerreform: Auch die Organschaft gehört auf den Prüfstand, FR 1999, 646; WALTER, Grundlagen der Gestaltung bei einer Organschaft, GStB 1999, 24; BLAUM/KESSLER, Das Ende der phasengleichen Vereinnahmung von Beteiligungserträgen in der Steuerbilanz, StuB 2000, 1233; STAHL/FUHRMANN, Entwicklungen im Steuerrecht der Organschaft – Begründung, Durchführung und Beendigung der Organschaft, NZG 2003, 250; WALTER/STÜMPER, Organschaftsvertrag ohne Beherrschungsabrede kann Mitbestimmung verhindern, GmbHR 2003, 449.

In Deutschland existiert kein einheitliches Konzernsteuerrecht. Vielmehr gilt auch für Konzernunternehmen der Grundsatz der Subjektbesteuerung. Von diesem Grundsatz wird aber durch die entsprechenden einzelgesetzlichen Regelungen der Organschaft abgewichen und die zum Organkreis gehörenden Unternehmen werden stl. als eine Art wirtschaftliche Einheit (mit additiver Einkommenszurechnung, ohne Zwischenergebniseliminierungen) behandelt. Im Wandel der Entwicklung der Organschaft und der KStSysteme hat sich der Zweck der Organschaft stetig geändert. Dabei wurde der ursprüngliche Gedanke der Rspr. des PreußOVG, durch das Institut der Organschaft Steuerumgehungen zu verhindern, in den Hintergrund gedrängt. Vielmehr erlangte die Organschaft als Instrument der Steueroptimierung für verbundene Unternehmen eine erhebliche Bedeutung; eine Steuervergünstigung ergibt sich daraus, wie auch die Entstehungsgeschichte dieses Rechtsinstituts belegt, allerdings nicht (ebenso STRECK/OLBING VI. § 14 Anm. 1; PRINZ in HERZIG [Hrsg.], Organschaft,

2003, 545 [546]; PRINZ, FR 1993, 725 [726]). Mit der Organschaft sind viele theoretische und praktische Probleme verbunden, die die praktische Arbeit mit diesem Rechtsinstitut nicht erleichtern (vgl. PRINZ, FR 1993, 725 [726 und 734]) und die eine sorgfältige Abwägung der Vor- und Nachteile einer Organschaft im Rahmen der Steuerplanung erfordern (ausführlich PRINZ in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 545). Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die organschaftlichen Regelungen in den einzelnen Steuergesetzen nicht übereinstimmen und zu gegensätzlichen Ergebnissen führen können. Zudem wirken sich auch einzelgesetzliche Regelungen (zB § 8 Abs. 3 Satz 2, § 8a KStG, § 1 Abs. 1 AStG) im Rahmen der „Konzern“besteuerung aus.

Vorteile einer Organschaft sind insbes.:

- ▷ Die Zurechnung des Einkommens der OG ermöglicht die sofortige Verrechnung mit positiven oder negativen Ergebnissen anderer OG oder des OT (Ergebniskonsolidierung). Hierdurch wird die Abschirmwirkung der KapGes. beseitigt. Die definitive Besteuerung des Gewinns einer anderen Konzerngesellschaft wird durch die Organschaft vermieden (vgl. KIRSCH/GRUBE, GmbHR 2001, 371 [373]; PRINZ, FR 2000, 1255 [1260]), und es kann ein positiver Zins- und Liquiditätseffekt erreicht werden (WÖHE, DStR 1990, Beihefter zu Heft 7, 8 f.). Außerdem kann durch eine frühzeitige Verlustverrechnung die Anwendung der Verlustabzugsbeschränkung des § 8 Abs. 4 vermieden werden (STAHL/FUHRMANN, NZG 2003, 250). Die Verlustverrechnung innerhalb des Organkreises hat aber auch zur Folge, dass ein Verlustvortrag bei der OG entfällt; die Verrechnung führt somit nur zu einer Steuerstundung (GROTHERR, BB 1993, 1986 [1993]). Zudem sind Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung, die der Beschränkung des § 8b Abs. 3 Satz 3 bzw. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG unterliegen, entbehrlich, da sich ein negatives Ergebnis unmittelbar beim OT auswirkt.
- ▷ Das Abzugsverbot des § 3c EStG greift weitgehend nicht (s. Anm. 30).
- ▷ Die negativen Folgen der Annahme einer vGA – auch nach § 8a – innerhalb des Organkreises entfallen weitgehend (vgl. Anm. 25, 82 und 92 sowie § 8a Anm. 23); eine Außenprüfung ist daher in dieser Hinsicht nicht mit Problemen behaftet (s. auch JONAS, StbJb. 1996/1997, 99 [100]).
- ▷ Die Organschaft ermöglicht die Durchleitung stfreier Erträge (vgl. OTTERS-BACH, NWB F 4, 4627 [4644]; PRINZ, FR 1999, 646 [646]; GROTHERR, BB 1993, 1986 [1995]). Bei nach § 8b stfreien Dividenden gilt aber § 15 Satz 1 Nr. 2; Entsprechendes gilt für stbefreite Schachteldividenden.
- ▷ Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer OG sind nach § 8b Abs. 2 Satz 1 stfrei.
- ▷ Eine Liquiditätsbelastung für die KapErtrSt. auf Dividenden der Tochtergesellschaft entfällt.
- ▷ Die phasengleiche Berücksichtigung des Ergebnisses der Tochtergesellschaft wird ermöglicht (vgl. auch PRINZ, FR 2000, 1255 [1260]).
- ▷ Hinzurechnungen nach § 8 GewStG unterbleiben im Organkreis regelmäßig (GROTHERR, BB 1993, 1986 [1998]; Abschn. 41 Abs. 1 Sätze 5 f. GewStR).
- ▷ Die rechtl. Selbständigkeit der Konzernunternehmen bleibt erhalten (hierzu JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 107).

Nachteile einer Organschaft sind insbes.:

- ▷ Vororganschaftliche Verlustvorträge der OG werden eingefroren.
- ▷ Die verunglückte Organschaft kann zur Annahme von vGA oder verdeckten Einlagen führen (s. Anm. 98).

- ▷ Verluste einer ausländ. Tochtergesellschaft können mangels Zulässigkeit einer grenzüberschreitenden Organschaft (derzeit) nicht beim OT berücksichtigt werden.
- ▷ Ergebnisse aus konzerninternen Transaktionen werden nicht eliminiert (hierzu TREPTOW, StbJb. 1995/1996, 53 [66 ff.]).
- ▷ Bei natürlichen Personen oder PersGes., deren Gesellschafter natürliche Personen sind, unterliegt das Einkommen der OG dem individuellen Steuersatz.
- ▷ Es kann sich aufgrund der Besonderheiten des gewstl. Zerlegungsverfahrens eine höhere GewStBelastung ergeben (PRINZ in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 545 [553]).
- ▷ Es besteht die Gefahr der Haftungsanspruchnahme nach § 73 AO.
- ▷ Der erforderliche Abschluss des GAV kann mit erheblichen finanziellen Belastungen aufgrund von Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter verbunden sein. Des Weiteren sind die formellen Anforderungen für den Abschluss des GAV (§§ 293a ff. AktG) mit Kosten verbunden. Zudem besteht das Risiko der Anfechtung durch Minderheitsgesellschafter.
- ▷ Aufgrund des GAV ist der OT zur Verlustübernahme verpflichtet. Insoweit besteht die Gefahr, dass das Verantwortungsbewusstsein des Vorstands der OG geschwächt wird, da etwaige Verluste ohnehin vom herrschenden Unternehmen übernommen werden müssen (vgl. PRINZ in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 545 [554]; WALTER, GStB 1999, 24 [27]; BREUNINGER, JbFStR 1995/1996, 343 [437]; KREBÜHL, DB 1994, 496 [500]). Weiterhin besteht nach Beendigung der Organschaft eine Pflicht zur Sicherheitsleistung nach § 303 AktG.
- ▷ IdR wird bei einer Organschaft zugleich auch ein Vertragskonzern iSd. §§ 15 ff. AktG vorliegen, für den sowohl in gesellschaftsrechtl. (§§ 291 ff., 319 ff. AktG) als auch in bilanzrechtl. (§§ 290 ff. HGB, 1 ff. PublG) und in mitbestimmungsrechtl. (§§ 4, 5, 32 MitBestG, §§ 54 ff. BetrVG) Hinsicht Besonderheiten gelten. Ferner können die Regelungen über die Fusionskontrolle eingreifen (§§ 35 ff. GWB, Art. 83, 308 EGV iVm. der VO des Rates Nr. 4064/89 über die Kontrolle von Unternehmenszusammenschlüssen [ABl. EG 1990, L 257/14]).

2. Verfassungsmäßigkeit des § 14

11

Die Regelung des § 14 birgt vielfältige verfassungsrechtliche Probleme und ist in Teilen verfassungswidrig.

Erfordernis einer originär gewerblichen Tätigkeit der Organträger-Personengesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2): s. Anm. 163 ff.

Finanzielle Eingliederung in die Organträger-Personengesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3): s. Anm. 185.

Verlustabzugsbeschränkung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 5: s. Anm. 250 ff.

Beginn der Organschaft (Abs. 1 Satz 2): s. Anm. 151.

Ausschluss von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen (Abs. 2): s. HHR-Archiv (www.hhr.otto-schmidt.de) und nach der Aufhebung von Abs. 2 Anm. 291.

Regelungen zur Mehrmütterorganschaft: s. Anm. 18 ff.

Vororganschaftliche Mehr- oder Minderabführungen (Abs. 3): s. Anm. 320 ff.

12 3. Vereinbarkeit mit Europarecht

Schrifttum: KRIEGER, Inhalt und Zustandekommen von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen im Aktien- und GmbH-Recht, DSrR 1992, 432; GROTHERR, Kritische Bestandsaufnahme der steuersystematischen und betriebswirtschaftlichen Unzulänglichkeiten des gegenwärtigen Organschaftskonzepts, StuW 1995, 124; ORTH, Elemente einer grenzüberschreitenden Organschaft im deutschen Steuerrecht, GmbHR 1996, 33; SASS, Zur Berücksichtigung der Verluste ausländischer Tochtergesellschaften bei der inländischen Muttergesellschaft in der EU, BB 1999, 447; LEHNER, Begrenzung der nationalen Besteuerungsgewalt durch die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote des EG-Vertrages, DSrJG Bd. 23 (2000), 262; TUMPEL, Europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe für die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen, DSrJG Bd. 23 (2000), 321; MEILICKE, Die Neuregelung der ertragsteuerlichen Organschaft über die Grenze, DB 2002, 911; BAUSCHATZ, Internationale Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge, Der Konzern 2003, 805; DÖRR, Der Fall Marks and Spencer – europaweite Verlustberücksichtigung im Konzern?!, Der Konzern 2003, 604; FROTSCHER, Die grenzüberschreitende Organschaft, Der Konzern 2003, 98; MICKER, Europarechtswidrigkeit der Organschaftbesteuerung im Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht?, DB 2003, 2734; RUST, Ermöglichen Diskriminierungsverbote eine Organschaft über die Grenze?, IStR 2003, 658; SELZNER/SUSTMANN, Der grenzüberschreitende Beherrschungsvertrag, Der Konzern 2003, 85; DÖRR, Vorlage an den EuGH im Fall Marks and Spencer – der europaweiten Verlustberücksichtigung im Konzern einen Schritt näher?!, Der Konzern 2004, 15; DÖRR, Abschaffung oder Erweiterung der Organschaft?! Zu den möglichen Konsequenzen der Rechtssache „Marks and Spencer plc“, IStR 2004, 265; EICKER/DROSCHA, Österreich: Gesetzesentwurf zur Einführung einer grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung ab 2005, IStR-Länderbericht, Heft 7/2004; HIRSCHLER/SCHINDLER, Die österreichische Gruppenbesteuerung als Vorbild für Europa, IStR 2004, 505; LÜDICKE/RÖDEL, Generalthema II: Gruppenbesteuerung, IStR 2004, 549; RÖDDER, Deutsche Unternehmensbesteuerung im Visier des EuGH, DSrR 2004, 1629; Besteuerung im Binnenmarkt – die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, IStR 2004, 289; WÖRNDL/KORNBERGER, Seminar F: Österreich als Holdingstandort, IStR 2004, 577; BALMES/BRÜCK/RIBBROCK, Der EuGH-Fall Marks & Spencer: Rückschlüsse für die deutsche Organschaftbesteuerung, BB 2005, 966; BERGEMANN/SCHÖNHERR/STÄBLEIN, Die Rechtsprechung des EuGH im Ertragsteuerrecht – Chancen und Risiken für deutsche Unternehmen, BB 2005, 1706; DANELING, Reform der inländischen Organschaftbesteuerung – Österreichische Gruppenbesteuerung als mögliches Modell, DSrR 2005, 1342; ERNST & YOUNG, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung im deutschen Steuerrecht, BB 2005, 754; HERZIG/WAGNER, Zukunft der Organschaft im EG-Binnenmarkt, DB 2005, 1; HERZIG/ENGLISCH/WAGNER, Steuerliche Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Konzerntöchter, Der Konzern 2005, 298; KLEINERT/NAGLER, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung: Geht dem „Motor der europäischen Integration“ der Sprit aus?, GmbHR 2005, R 145; KLEINERT/NAGLER, Das EuGH-Verfahren Marks & Spencer – Konsequenzen des Schlussantrags des Generalanwalts, DB 2005, 855; KLEINERT/NAGLER, Gewinnbesteuerung nach „Art des Hauses“ mittels grenzüberschreitender Organschaft, DB 2005, 1869; KUSSMAUL/TCHERVENIACHKI, Die EuGH-Rechtssache Marks & Spencer und ihre Bedeutung für die körperschaftsteuerliche Organschaft, StuB 2005, 626; LINDEMANN, Die Rückwirkung von EuGH-Urteilen unter besonderer Betrachtung des „Marks & Spencer“-Falls, IStR 2005, 786; MÜLLER, Europaweite Konzernbesteuerung – Auswirkungen auf das deutsche Recht, GmbHR 2005, 1550; PRINZ, Neue österreichische Gruppenbesteuerung – Steuersystematische und steuerplanerische Erwägungen aus deutscher Sicht, GmbHR 2005, 917; RAUPACH/POHL, Die Rechtssache Marks & Spencer – Konzernsteuerrecht auf dem Prüfstand des EuGH – Rückwirkungen auf das Konzernrecht?, NZG 2005, 489; RÖHRBEIN/EICKER, Verlustberücksichtigung über die Grenze – aktuelle Rechtslage, BB 2005, 465; SCHAUMBURG, Außensteuerrecht und europäische Grundfreiheiten, DB 2005, 1129; SCHEUNEMANN, Europaweite Verlustberücksichtigung im Konzern: Steine statt Brot durch die Schlussanträge des Generalanwalts Maduro v. 7.4.2005 im Fall Marks & Spencer?, IStR 2005, 303; SCHIESSL, Europäisierung der deutschen Unternehmensbesteuerung durch den EuGH, NJW 2005, 849; BALMES/BRÜCK/RIBBROCK, Das EuGH-Urteil Marks & Spencer: Grenzüberschreitende Verlustnutzung kommt voran!, BB 2006, 186; ENGLISCH,

Anmerkung zu EuGH, Urt. v. 13.12.2005 Rs. C-446/03 [Marks & Spencer plc], ABl. EU 2006, Nr. C 36, 5, DStR 2006, 22; EWALD, Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften bei Existenz einer Nachversteuerungsregelung im Inland, IStR 2006, 155; HERZIG/WAGNER, EuGH-Urteil „Marks & Spencer“ – Begrenzter Zwang zur Öffnung nationaler Gruppenbesteuerungssysteme für grenzüberschreitende Sachverhalte, DStR 2006, 1; HEY, Die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache Marks & Spencer und die Zukunft der deutschen Organschaft, FR 2006, 113; KLEINERT, Freie Bahn für den Binnenmarkt mit den EuGH-Urteilen Marks & Spencer und Sevic vom 13.12.2005!, GmbHR 2006, R 45; KLEINERT/NAGLER, Anmerkung zu EuGH, Urt. v. 13.12.2005 Rs. C-446/03 [Marks & Spencer plc], ABl. EU 2006, Nr. C 36, 5, DB 2006, 2791; KUSSMAUL/TCHERVENIACHKI, Die Rechtssache Marks & Spencer – Trendwende in der europäischen Rechtsprechung, StuB 2006, 189; LINN/REICHL/WITTKOWSKI, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung: Möglichkeiten und Grenzen, BB 2006, 630; PFLÜGER, Die Rechtssache „Marks & Spencer“: Auswirkungen für deutsche Steuerpflichtige, GStB 2006, 101; REICHL/WITTKOWSKI, Das Urteil im Fall Marks & Spencer: Mögliche Auswirkungen für deutsche Konzerne, StB 2006, 50; SEDEMUND/STERNER, Welche Folgen hat das Urteil „Marks & Spencer“ für das deutsche internationale Steuerrecht?, DStZ 2006, 29; WERNSMANN/NIPPERT, Gemeinschaftliche Vorgaben für die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung im Konzern – Zugleich zur deutschen Organschaftsbesteuerung nach dem Marks & Spencer-Urteil des EuGH, FR 2006, 153.

Die Vorschrift begegnet im Hinblick auf die durch die Art. 43, 48 EWGV gewährleistete Niederlassungsfreiheit Bedenken. Hiernach darf ein Angehöriger eines Mitgliedsstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedsstaats eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnehmen und ausüben sowie Unternehmen, einschließlich Agenturen, Zweigniederlassungen und Tochterunternehmen, nach den Bestimmungen des Sitzstaats gründen und unterhalten (vgl. EuGH v. 28.1.1986 – Rs. 270/83 [Kommission/Frankreich], EuGHE 1986, 273, Rn. 13; v. 29.4.1999 – Rs. C-311/97 [Royal Bank of Scotland], EuGHE 1999, I-2651, Rn. 22). Dementsprechend verbietet es die Niederlassungsfreiheit, eine grenzüberschreitende Betätigung zu behindern oder wirtschaftlich weniger attraktiv zu machen (EuGH v. 14.12.2000 – C 141/99 [AMID], EuGHE 2000, I-11619, Rn. 21; v. 18.9.2003 – C-168/01 [Bosal Holding BV], BFH/NV Beilage 1/2004, 13, Rn. 27 ff.; BFH v. 13.11.2002 – I R 13/02, BFH/NV 2003, 680 [681]). § 14 verlangt aber zum einen den Abschluss eines GAV zwischen OT und OG. Zum anderen muss die OG Sitz und Geschäftsleitung im Inland haben. Diese Erfordernisse führen faktisch zu einem Verbot einer grenzüberschreitenden Organschaft.

Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags: Abs. 1 Satz 1 knüpft an den Abschluss eines GAV iSd. § 291 Abs. 1 AktG an. Ein GAV kann aber nur mit einer abhängigen AG oder KGaA abgeschlossen werden, die ihren Sitz im Inland hat (vgl. BAUSCHATZ, Der Konzern 2003, 805; OESTREICHER in LÜDICKE [Hrsg.], Forum der Internationalen Besteuerung 25 [2003], 67 [87 f.], mwN; KRIEGER, DStR 1992, 432). Zudem existieren in vielen EU-Mitgliedstaaten keine gesellschaftsrechtlichen Grundlagen für den Abschluss eines GAV (GROTHERR, StuW 1995, 124 [125 u. 149]). Daher stellt sich das Erfordernis des Abschlusses eines GAV als diskriminierend dar (ebenso RAUPACH/POHL, NZG 2005, 489 [492]; BALMES/BRÜCK/RIBBROCK, BB 2005, 966 [969]; ERNST & YOUNG, BB 2005, 754 [755]; HERZIG/ENGLISCH/WAGNER, Der Konzern 2005, 298 [316]; HERZIG/WAGNER, DB 2005, 1 [5 f.]; SASS, BB 1999, 447 [451]; zweifelnd KUSSMAUL/TCHERVENIACHKI, StuB 2005, 626 [632]).

Sitz und Geschäftsleitung der Organgesellschaft im Inland: Im Hinblick auf Abs. 1 Satz 1 kommen Gesellschaften mit Geschäftsleitung und/oder Sitz im Ausland nicht als OG in Betracht und können insbes. Verluste einer ausländ.

Tochtergesellschaft bei der Besteuerung der inländ. Muttergesellschaft nicht berücksichtigt werden. Hingegen können die Ergebnisse einer Tochtergesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland der Muttergesellschaft nach Abs. 1 Satz 1 zugerechnet werden.

► *Verstoß gegen Niederlassungsfreiheit:* Nach bestehendem Recht ist eine Organisation mit einem ausländ. Tochterunternehmen nicht möglich. Damit wird dem inländ. OT eine Vergünstigung versagt, die bestünde, wenn die Tochtergesellschaft ihren Sitz und die Geschäftsleitung im Inland hätte. Die Regelung des Abs. 1 Satz 1 führt daher zu einer Einschränkung der Niederlassungsfreiheit (aA GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 16). Denn die Möglichkeit, in einem anderen Mitgliedstaat eine Tochtergesellschaft zu errichten, wird durch die Versagung der Ergebniszurechnung, insbes. des Verlustabzugs, für diese Tochtergesellschaft gehemmt (vgl. EuGH v. 28.1.1986 – Rs. 270/83 [Kommission/Frankreich], EuGHE 1986, 273, Rn. 18 und 22; v. 14.12.2000 – C 141/99 [AMID], EuGHE 2000, I-11619, Rn. 27 ff.; v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 [Marks & Spencer plc], ABl. EU 2006, Nr. C 36, 5, Rn. 37; ERNST & YOUNG, BB 2005, 754 [755]; SCHÖN, IStR 2004, 289 [300]; RÖDDER, DStR 2004, 1629 [1633]; FROTSCHER, Der Konzern 2003, 98 [103]; MICKER, DB 2003, 2734 [2737]; TUMPEL in PELKA [Hrsg.], DStJG Bd. 23 [2000], 321 [356]). Außerdem wird es einer Tochtergesellschaft durch Abs. 1 Satz 1 verwehrt, die Geschäftsleitung oder den Sitz in das Ausland zu verlegen. Insoweit wird ebenfalls die Niederlassungsfreiheit eingeschränkt (ebenso MICKER, DB 2003, 2734 [2737]).

► *Keine Rechtfertigung der Einschränkung der Niederlassungsfreiheit:* Die Einschränkung der Niederlassungsfreiheit ist gemeinschaftsrechtlich nicht gerechtfertigt. Insbes. stellt die Verringerung der Steuereinnahmen und das damit verbundene Haushaltsrisiko keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses dar (s. EuGH v. 7.9.2004 – C-319/02 [Manninen], BFH/NV 2005 Beilage 1, 1 [Rn. 49]; differenzierend EuGH, Urt. v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 [Marks & Spencer plc], ABl. EU 2006, Nr. C 36, 5, Rn. 44 ff.; aA BMF v. 8.12.2004, FR 2005, 273 [274]). Weiterhin ist eine Beschränkung des Verlustabzugs nicht im Hinblick auf die StFreiheit ausländ. Gewinne nach Art. 7 Abs. 1 iVm. Art. 23A Abs. 1 OECD-MA 2000 gerechtfertigt. Denn aufgrund bilateraler Abkommen können die durch den EGV garantierten Grundfreiheiten nicht eingeschränkt werden (vgl. EuGH v. 1.7.1993 – C-20/92 [Hubbard./. Hamburger], EuGHE 1993, I-03777 [Rn. 17]). Darüber hinaus ist die Einschränkung nicht durch den Territorialitätsgrundsatz gerechtfertigt. Nach diesem Grundsatz muss ein Mitgliedstaat eine stl. Vergünstigung nicht gewähren, wenn er nicht über die Zuständigkeit zur Besteuerung verfügt. Denn der Territorialitätsgrundsatz steht im Zusammenhang mit den gemeinschaftsrechtl. gewährten und von den Mitgliedstaaten anerkannten Grundfreiheiten. Auf dieser Grundlage sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, ihre stl. Regelungen in Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht zu bringen (vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Maduro v. 7.4.2005 – Rs. C-446/03 [Marks & Spencer plc], ABl. EU 2006, Nr. C 36, 5, Rn. 62 f.; krit. zur Argumentation des Generalanwalts HERZIG/ENGLISCH/WAGNER, Der Konzern 2005, 298 [306 f.]). Deutschland steht aber die uneingeschränkte stl. Zuständigkeit für den OT zu, da der inländ. OT, der den Verlust geltend macht, im Inland unbeschr. stpfl. sein muss (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1). Ferner rechtfertigt der Grundsatz der Kohärenz des Steuersystems die Einschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht. Hiernach darf die Anwendung der gemeinschaftsrechtl. Verkehrsfreiheiten nicht zu ungerechtfertigten Beeinträchtigungen der inneren Systematik der nationalen Steuersysteme führen. Dementsprechend darf ein An-

gehöriger der Gemeinschaft deren Bestimmungen nicht ausnutzen, um daraus Vorteile zu ziehen, die nicht im Zusammenhang mit der Ausübung der Verkehrsfreiheit stehen (Schlussanträge des Generalanwalts Maduro v. 7.4.2005 – Rs. C-446/03 [Marks & Spencer plc], ABl. EU 2006, Nr. C 36, 5, Rn. 67). Allerdings ist die Integrität eines nationalen Steuersystems nur dann geschützt, wenn die Integration der einzelnen Steuersysteme im Rahmen des Binnenmarktes nicht behindert wird (Schlussanträge des Generalanwalts Maduro v. 7.4.2005 – Rs. C-446/03 [Marks & Spencer plc], ABl. EU 2006, Nr. C 36, 5, Rn. 66). Folglich gebietet der Grundsatz der Kohärenz nur, dass ein Verlust einer Tochtergesellschaft nicht zweimal genutzt werden darf (vgl. auch EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 [Marks & Spencer plc], ABl. EU 2006, Nr. C 36, 5, Rn. 47 f.). Schließlich ist zwar der Ausschluss einer Verlustberücksichtigung grundsätzlich zulässig, um eine Steuerflucht zu unterbinden. Eine Regelung, nach der eine Verlustübertragung uneingeschränkt versagt wird, ist aber nicht verhältnismäßig und verstößt daher gegen die Niederlassungsfreiheit (s. EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 [Marks & Spencer plc], ABl. EU 2006, Nr. C 36, 5, Rn. 54 ff.).

► *Folgerungen aus dem Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit:* Nach Auffassung des EuGH darf der jeweilige Mitgliedstaat die Behandlung berücksichtigen, die für die Verluste der Tochtergesellschaften in den Staaten ihres Sitzes gilt (so EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 [Marks & Spencer plc], ABl. EU 2006, Nr. C 36, 5, Rn. 55; krit. RAUPACH/POHL, NZG 2005, 489 [490 f.]). Daher dürfe der Verlustabzug beschränkt werden, wenn nach dem Recht des Sitzstaates der Tochtergesellschaft deren Verlust, gegebenenfalls durch eine Übertragung auf einen Dritten, zum einen mit Gewinnen früherer Zeiträume verrechnet oder zum anderen auf andere Steuerjahre vorgetragen werden kann (EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 [Marks & Spencer plc], ABl. EU 2006, Nr. C 36, 5, Rn. 55). Allerdings ist dieser Vorschlag nicht mit der bisherigen Rspr. des EuGH vereinbar (ebenso Schlussanträge des Generalanwalts Maduro v. 7.4.2005 – Rs. C-446/03 [Marks & Spencer plc], ABl. EU 2006, Nr. C 36, 5, Rn. 71). Denn zum einen greift das Kriterium der stl. Kohärenz als Rechtfertigungsgrund nur in Bezug auf denselben Stpfl. (vgl. EuGH v. 26.10.1999 – C-294/97 [Eurowings], EuGHE 1999, I-7447 [Rn. 42 f.]; BFH v. 13.11.2002 – I R 13/03, BStBl. II 2003, 795 [797]; SCHEUNEMANN, IStR 2005, 303 [308]; KLEINERT/NAGLER, GmbHR 2005, R 145 [R. 146]). Zum anderen wird auch der mit dem eingeschränkten Verlustabzug verbundene Zins- und Liquiditätsnachteil für die Muttergesellschaft durch den Grundsatz der stl. Kohärenz nicht gerechtfertigt (in diesem Sinne EuGH v. 8.3.2001 – C-397/98 [Metallgesellschaft Ltd./Hoechst AG/Hoechst Ltd.], EuGHE 2001, I-1727 [Rn. 69 ff.]; RAUPACH/POHL, NZG 2005, 489 [491]; SCHEUNEMANN, IStR 2005, 303 [308 f.]). Vielmehr gebietet es die Niederlassungsfreiheit, dass auch Verluste einer ausländ. OG bei dem OT dem Grunde nach uneingeschränkt abgezogen werden können.

Ebenso KLEINERT/NAGLER, GmbHR 2005, R 145 (R 146); HERZIG/WAGNER, DB 2005, 1 (4); SCHAUMBURG in HERZIG (Hrsg.), Organschaft, 2003, 419 (431 f.); wohl auch SCHIESSL, NJW 2005, 849 (853). Zu Möglichkeiten der Vermeidung einer doppelten Verlustnutzung: § 9 Abs. 6 Nr. 6 Satz 2 sowie Abs. 10 KStG (Österreich); SCHEUNEMANN, IStR 2005, 303 (309 f.); STARINGER in SEEGER (Hrsg.), Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, DStJG 25 (2002), 73 (91 f.). Zu Reformüberlegungen BALMES/BRÜCK/RIBBROCK, BB 2005, 966 (970); HERZIG/WAGNER, DB 2005, 1 (7 ff.); DÖRR, IStR 2004, 265 (268 ff.); s. a. SCHAUMBURG in HERZIG (Hrsg.), Organschaft, 2003, 419 (432).

Auf der Grundlage des Urteils des EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (Marks & Spencer plc) ist der deutsche Gesetzgeber gehalten, auch eine Organschaft mit einem ausländ. Tochterunternehmen zu ermöglichen. Allerdings kann eine

Regelung eingeführt werden, nach der die Verluste einer ausländ. OG beim OT nur zu berücksichtigen sind, wenn keine Möglichkeit besteht, die verbleibenden Verluste der Tochtergesellschaft im Staat ihres Sitzes bei ihrer zukünftigen Besteuerung zu berücksichtigen und der OT diesen Umstand nachweist (EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 [Marks & Spencer plc], ABl. EU 2006, Nr. C 36, 5, Rn. 55 f.).

Verlustabzugsbeschränkung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5: s. Anm. 250 ff.

Anknüpfung an den Ort der Geschäftsleitung des Organträgers: s. Anm. 156.

13–14 Einstweilen frei.

15 4. Reform der bestehenden Rechtslage?

Schrifttum: KNEPPER, Bedeutung, Anwendungsformen und steuerliche Wirkungen von Unternehmensverträgen, BB 1982, 2061; GROTHERR, Der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags als (un-)verzichtbares Tatbestandsmerkmal der körperschaftsteuerlichen Organshaft, FR 1995, 1; SCHEUCHZER, Zur Notwendigkeit einer Europäisierung der Organshaft, RIW 1995, 35; GROTHERR, Die unterschiedlichen Konzernbesteuerungssysteme in den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union, StuW 1996, 356; MÜLLER-GATERMANN, Überlegungen zur Änderung der Organschaftbesteuerung, Festschr. Ritter (1997), 457; RAUPACH, „Gemeinschaftsweite Unternehmensbesteuerung, die den Anforderungen des Binnenmarktes gerecht wird“ – Flucht aus dem Chaos in eine Utopie?, GS Knobbe-Keuk (1997), 675; PRINZ, Unternehmenssteuerreform: Auch die Organschaft gehört auf den Prüfstand, FR 1999, 646; SALZBERGER, Unitary Taxation – Vorbild für eine Konzernbesteuerung in der Europäischen Union?, IStR 1999, 97; KREBÜHL, Zur Reform und Reformnotwendigkeit der deutschen Konzernbesteuerung, DSrR 2001, 1730; OESTREICHER, Konzernbesteuerung in Europa, StuW 2002, 342; WATRIN/SIEVERT/STROHM, Reform der Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa, FR 2004, 1; JOCHUM, Organschaft versus Gruppenbesteuerung: Ist der Ergebnisabführungsvertrag als Organschaftsvoraussetzung bei der Körperschaftsteuer verzichtbar?, FR 2005, 577.

Die europarechtl. Vorgaben werden eine umfassende Reform der Organschaft erfordern, zumal der Konzernbesteuerung in einer Weltwirtschaft, in der Konzerne zunehmend eine maßgebliche Rolle spielen, eine entscheidende Bedeutung als Standortfaktor zukommt (zu den entspr. Anforderungen STARINGER, DSrR 25 [2002], 73 [77 ff.]). Für eine Reform der Besteuerung verbundener Unternehmen werden die unterschiedlichsten Konzepte diskutiert.

ZB BERGEMANN/SCHÖNHERR/STÄBLEIN, BB 2005, 1706 [1714 ff.]; DÖRR, IStR 2004, 265 (269 ff.); KREBÜHL in HERZIG (Hrsg.), Organschaft, 2003, 595; STARINGER, DSrR 25 (2002), 73 (93 ff.); PRINZ, FR 1999, 646 (649 f.); RAUPACH, GS KNOBBE-KEUK, 1997, 675 (711 ff.); GROTHERR, StuW 1996, 356 (376 ff.); GROTHERR, StuW 1995, 124; SCHEUCHZER, RIW 1995, 35 (43 ff.); krit. MÜLLER-GATERMANN, Festschr. Ritter, 1997, 457 (459 ff.).

Dabei wird selbst die ersatzlose Abschaffung der Organschaft in Erwägung gezogen. In diesem Zusammenhang ist aber zu berücksichtigen, dass durch die Organschaft dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit Geltung verschafft wird (vgl. BMF, Ber. zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, 49). Zudem wird das Erfordernis des Abschlusses eines GAV als Voraussetzung für die Organschaft nachdrücklich in Frage gestellt (vgl. nur JOCHUM, FR 2005, 577; GROTHERR, FR 1995, 1; abl. BMF, Ber. Zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, 50 ff.; MÜLLER-GATERMANN, Festschr. Ritter, 1997, 457 [464]). Bei den Reformüberlegungen rückt deshalb das Konzept einer Gruppenbesteuerung zunehmend in den Vordergrund.

Ausführlich zu den verschiedenen ausländ. Modellen LÜDICKE/RÖDEL, IStR 2004, 549; WATRIN/SIEVERT/STROHM, FR 2004, 1 (3 ff.); ENDRES in HERZIG (Hrsg.), Organshaft, 2003, 461 (462 f.); GROTHERR, StuW 1996, 356; zur Unitary Taxation in den USA: SALZBERGER, IStR 1999, 97; abl. BMF, Ber. zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, 47 ff.

Hierbei kann zB der österreichischen Regelung zur Besteuerung von Unternehmensgruppen nach § 9 KStG (Österreich) eine Vorbildfunktion zukommen (hierzu DANELSING, DStR 2005, 1342; PRINZ, GmbHR 2005, 917; HIRSCHLER/SCHINDLER, IStR 2004, 505 [508 ff.]; KIPPENBERG, IStR-Länderbericht, Heft 7/2004; KESSLER/DALLER, IStR 2006, 289). Die EU-Kommission hingegen erwägt die Einführung einer konsolidierten Konzernbesteuerung (vgl. Commission Staff Working Paper v. 23.10.2001, Company Taxation in the Internal Market, SEC (2001) 1681; Mitteilung der Kommission v. 23.10.2001, Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse, KOM (2001) 582 endgültig; dazu SCHÖN in HERZIG [Hrsg.], Organshaft, 2003, 613; OESTREICHER, StuW 2002, 342). Allerdings ist hierbei zu berücksichtigen, dass die Einführung einer einheitlichen Konzernbesteuerung neue Problemfelder aufwirft (vgl. auch WASSERMAYER in LÜDICKE [Hrsg.], Besteuerungspraxis bei grenzüberschreitender Tätigkeit, Forum der Internationalen Besteuerung 25 [2003], 121; KREBÜHL, DStR 2002, 1241 [1249]; KREBÜHL, DStR 2001, 1730 [1732]; KNEPPER, BB 1982, 2061 [2063]; s. auch ERLE/SAUTER, Vor §§ 14–19 Rn. 98).

5. Alternativen zur Organshaft

16

Schrifttum: WÖHE, Ausgewählte steuerliche Probleme bei Unternehmenszusammenschlüssen, DStR, Beihefter zu Heft 7/1990; WALTER, Die Gewinngemeinschaft – ein verkanntes Gestaltungsmittel des Steuerrechts, BB 1995, 1876; MÜLLER-DOTT, Personengesellschaft als steuerliches Gestaltungsinstrument im Konzern, StJb. 1995/1996, 257; WALTER, Grundlagen der Gestaltung bei einer Organshaft, GStB 1999, 24; KERSENBRÖCK, Organshaft ab 2002: Wichtiger gewordenen Instrument steuerlicher Gestaltung für Konzerne und internationale Investoren, RIW 2002, 889; ECKSTEIN, Generalthema II des 58. IFA-Kongresses 2004 in Wien: Konzernbesteuerung, IStR 2003, 448; KESSLER/REITSAM, Die typische stille Beteiligung als Alternative zur Organshaft, DStR 2003, 269; PRINZ/SCHÜRNER, Tracking Stocks und Sachdividenden – Ein neues Gestaltungsinstrument für spartenbezogene Gesellschaftsrechte?, DStR 2003, 181; PRINZ/SCHÜRNER, Steuerlicher „Attraktivitätsgewinn“ für Tracking Stocks-Strukturen durch das StVergAbG, GmbHR 2003, 279; STEGEMANN, Treuhandmodell: Ertragsteuerliche Irrelevanz der zivilrechtlich existenten Personengesellschaft als steuerliches Gestaltungsinstrument, INF 2003, 629.

Die gesetzlichen Verschärfungen bei der Organshaft und die Diskussion über eine mögliche Abschaffung dieses Rechtsinstituts rücken vermehrt Alternativgestaltungen, die gleichermaßen eine Ergebniskonsolidierung ermöglichen, in den Vordergrund. Insbes. werden als Alternativmodell

- ▷ die typische stille Beteiligung (hierzu KESSLER/REITSAM, DStR 2003, 269 und 315),
- ▷ die Führung der Tochtergesellschaften in der Rechtsform der PersGes. (oder einer atypisch stillen Gesellschaft), die im Hinblick auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG die Hochschleusung des Ergebnisses zur Muttergesellschaft ermöglicht, allerdings unter Inkaufnahme von sog. „Gewerbesteuerinseln“ (MÜLLER-DOTT, StJb. 1995/1996, 257 [260]; MITSCH, INF 2003, 424 und 467; krit. KERSENBRÖCK, RIW 2002, 889 [898]; WALTER, GStB 1999, 24 [26], mwN),
- ▷ die Betriebsaufspaltung,

- ▷ der Abschluss eines Betriebsverpachtungs- oder -überlassungsvertrags (§ 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG) oder eines Betriebsführungsvertrags (hierzu FORST/HOFFMANN, EStB 2005, 195),
- ▷ die Eingehung einer Gewinngemeinschaft (§ 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG; hierzu MEISTER in GROTHERR [Hrsg.], Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2003, 431; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 537 ff.; WALTER, BB 1995, 1876; WÖHE, DStR 1990, Beihefter zu Heft 7, 22 f., mwN),
- ▷ die Verwendung von Tracking Stocks (dazu PRINZ/SCHÜRNER, DStR 2003, 181; PRINZ/SCHÜRNER, GmbHR 2003, 279; DÖTSCH, Der Konzern 2003, 21 [27 f.]) und
- ▷ das Treuhandmodell (hierzu STEGEMANN, INF 2003, 629 [631 f.]; OFD Magdeburg v. 4.4.2005, DStR 2005, 867)

diskutiert (vgl. auch KESSLER in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 570). Auch mit Hilfe einer Umwandlung kann eine Ergebniskonsolidierung erreicht werden (ausführlich RÖDDER in SCHAUMBURG [Hrsg.], Steuerrecht und steuerorientierte Gestaltungen im Konzern, 1998, 293 [Rn. 496 ff. und 526 ff.]). Allerdings ist eine derartige Umstrukturierung mit dem Verlust der zivil- und strechtl. Selbständigkeit der betreffenden Unternehmen und einer etwaigen Gewinnrealisierung verbunden (dazu MAUS, Festschr. Uhlenbruck, 2000, 813). Ferner kommen für die begrenzte Ergebnisverrechnung auch Gestaltungsinstrumente wie konzerninterne „sale-and-lease-back“ Geschäfte oder Forderungsverzichte in Betracht (vgl. ECKSTEIN, IStR 2003, 448 [450]).

17 Einstweilen frei.

6. Sonderfragen der Mehrmütterorganschaft

Schrifttum: WINTER, Die Mehrmütterorganschaft, StBp. 1975, 8 und 36; BRENNER, Mehrmütterorganschaft, insbesondere bei mittelbarer Beteiligung, KFR, F. 4, § 14 KStG, 1/93, 247; RAUPACH/KLOTZ, Die Mehrmütterorganschaft – Rechtsinstitut zwischen Konzernrecht und Konzernsteuerrecht, WiB 1994, 137; CREZELIUS, Faktischer Konzern und steuerrechtliche Organschaft, Festschr. Kropff (1997), 39; SCH, Anmerkung zu: BFH v. 9.6.1999 – I R 43/97, BStBl. II 2000, 695, DStR 1999, 2073; BRANDT, Mehrfache Abhängigkeit bei der gewerbesteuerlichen Mehrmütterorganschaft, KFR F. 5, GewStG § 2, 1/00, 105; BUCIEK, Anmerkung zu BFH v. 9.6.1999 – I R 43/97, DStZ 2000, 150; OTTERSBUCH, Ertragsteuerliche Behandlung der Mehrmütterorganschaft, NWB F. 5, 1457; EVERSBERG, Mehrmütterorganschaft im Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Verfahrensrecht, StbJb. 2000/2001, 311; KIRCHHOF/RAUPACH, Die Unzulässigkeit einer rückwirkenden gesetzlichen Änderung der Mehrmütterorganschaft, DB Beilage Nr. 3 zu Heft 22/2001; RAUPACH, Was hat die Gepräge-Theorie mit der Mehrmütterorganschaft zu tun?, DStR 2001, 1325; KERSENBRÖCK, Organschaft ab 2002: Wichtiger geworden Instrument steuerlicher Gestaltung für Konzerne und internationale Investoren, RIW 2002, 889; MÜLLER/ORTH, Grundsatzfragen zur gesetzlichen Kodifikation der Mehrmütterorganschaft in § 14 Abs. 2 KStG und § 2 Abs. 2 Satz 3 GewStG, DStR 2002, 1737; REUSS/BÜRSING, Mehrmütterorganschaft – Gehören die Anteile an der Organgesellschaft zum Sonderbetriebsvermögen?, BB 2002, 2525; FATOUROS, Körperschaftsteuerliche Änderungen nach dem StVergAbG, DStZ 2003, 179; FÖRSTER, Die Änderungen durch das StVergAbG bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer, DB 2003, 899; MÜLLER, Anmerkung zu: FG Düss. v. 27.11.2002 – 16 K 1189/01 F, EFG 2003, 559, EFG 2003, 561; ORTMANN-BABEL/RENN, Auflösung der Mehrmütterorganschaft und die steuerlichen Folgen für die Minderheitsgesellschafter, BB 2003, 237; RAUPACH/BURWITZ, Gestaltungsüberlegungen nach Abschaffung der Mehrmütterorganschaft, DStR 2003, 1901; SCHROER/STARKE, Die Abschaffung der Mehrmütterorganschaft durch das StVergAbG – Folgen und Handlungsalternativen, GmbHR 2003, 153; STAHL/FUHRMANN, Entwicklungen im Steuerrecht der Organschaft – Begründung, Durchführung und Beendigung der Organschaft,

NZG 2003, 250; WINKEMANN, Die KGaA als Alternative zur Mehrmütterorganschaft?, BB 2003, 1649; HERLINGHAUS, Anmerkung zu: FG München v. 19.11.2003 – 7 K 3723/03, EFG 2004, 412, EFG 2004, 419.

a) Begriff der Mehrmütterorganschaft

18

Eine Mehrmütterorganschaft liegt vor, wenn sich mehrere gewerbliche Unternehmen zum Zwecke der einheitlichen Willensbildung in einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammenschließen (vgl. CREZELIUS in Festschr. Kropff, 1997, 38 [44]). Der Mehrmütterorganschaft ist insbes. im Rahmen von Unternehmenskooperationen bedeutsam (so KIRCHHOF/RAUPACH, DB 2001, Beilage 3, 6 f.; KREBÜHL, DB 1995, 743 [747]; RAUPACH/KLOTZ, WiB 1994, 137 [138]). Allerdings ist die unbeschr. Haftung der OT-GbR und ihrer Gesellschafter ein wesentlicher Nachteil, so dass bei Joint-Ventures auf Rechtsformen mit einer beschränkten Haftung zurückgegriffen wird; daher sollte die Relevanz der Mehrmütterorganschaft auch nicht überschätzt werden (in diesem Sinne auch KERSENBRÖCK, RIW 2002, 889 [892]).

b) Rechtslage vor Einführung einer gesetzlichen Regelung

19

Die Mehrmütterorganschaft gewann Bedeutung im Zusammenhang mit der finanziellen und organisatorischen Eingliederung der OG. Hiernach war (und ist) Voraussetzung für die finanzielle Eingliederung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1), dass der OT die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der OG inne hat. Außerdem musste die OG nach § 14 Nr. 2 aF wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des OT eingegliedert sein.

Ältere Rechtsprechung des BFH: Nach der früheren Auffassung des BFH konnte die OG nur in ein Unternehmen eingegliedert sein und war deshalb eine Organschaft nur zu *einem* anderen Unternehmen möglich (vgl. BFH v. 25.6.1957 – I 22/55 U, BStBl. III 1958, 174 [178 f.], mwN aus der Rspr. des RFH und des PreußOVG). Allerdings erkannte der BFH eine Organschaft auf einem Umweg an, indem er das Vorliegen der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung in eine durch die Mutterunternehmen gebildete Unter-gesellschaft in Form einer GbR bejahte (s. BFH v. 25.6.1957 – I 22/55 U, BStBl. III 1958, 174 [180]). Diese GbR ist eine reine Innengesellschaft, die keinen Gewerbebetrieb unterhalten muss (so schon RFH v. 18.9.1930, RStBl. 1930, 714 [715]; aA zur GewSt: PreußOVG v. 23.4.1929, RuPrVerwBl. 1929, 669; krit. KIRCHHOF/RAUPACH, DB 2001, Beilage 3, 7 f.). Auf der Grundlage des § 14 Nr. 3 Satz 3 aF genügte es daher zur Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale des § 14, dass die von den Mutterunternehmen verwirklichten Tatbestandsmerkmale der Willensbildungs-GbR zugerechnet werden konnten (BFH v. 14.4.1993 – I R 128/90, BStBl. II 1994, 124 [126]). Diese stRspr. wurde von der Verwaltung anerkannt (FinMin. NRW v. 23.10.1959, BStBl. II 1959, 161, Abschn. IV Nr. 3; Abschn. 32 KStR 1969) und auch im Rahmen der gesetzlichen Einführung der Organschaft in § 7a nicht beanstandet (vgl. ECKARDT, BB 1969, 925 [927]). Vor diesem Hintergrund ging der BFH davon aus, dass die Mehrmütterorganschaft ihre Rechtsgrundlage im Gewohnheitsrecht habe und die Vorschriften des § 14 Nr. 1 und 2 aF im Wege der teleologischen Reduktion eingeschränkt auszulegen seien (BFH v. 14.4.1993 – I R 128/90, BStBl. II 1994, 124 [125 f.]). Nach diesen Grundsätzen war die OG in ein anderes Unternehmen dann finanziell eingegliedert, wenn die Beteiligungen über die GbR die (unmittelbare oder mittelbare) Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen in der OG vermittelten (BFH v. 14.4.1993 – I R 128/90, BStBl. II 1994, 124 [127]). Das Einkommen der OG

wurde der Willensbildungs-GbR zugerechnet und gesondert und einheitlich festgestellt; das Einkommen der OG wurde also im Ergebnis den Mutterunternehmen anteilig zugerechnet. Indessen führt die Zurechnung der von den Mutterunternehmen verwirklichten Tatbestandsmerkmale nicht dazu, dass die Willensbildungs-GbR tatsächlich ein gewerbliches Unternehmen unterhält. Vielmehr wird die Gewerblichkeit nur aufgrund der Zurechnung fingiert (s. auch Abs. 2 idF des UntStFG v. 20.12.2001). Daher stellen die Anteile der Mutterunternehmen an der OG kein SonderBV dar (ebenso BFH v. 26.4.2001 – IV R 75/99, BFH/NV 2001, 1195 [1197]; MÜLLER/ORTH, DStR 2002, 1737; RÖDDER, DStR 2002, 1800; REUSS/BÜRSING, BB 2002, 2525; ORTMANN-BABEL/RENN, BB 2003, 237 [238]; STAHL/FUHRMANN, NZG 2003, 250 [252]; GOSCH, StBp. 2004, 51 [52]; aA Abschn. 52 Abs. 4 Satz 4 KStR 1995).

Rechtsprechungsänderung im Jahr 1999: Der BFH gab im Jahr 1999 seine bisherige Rspr. zur Zurechnung der durch die Mutterunternehmen erfüllten Tatbestandsmerkmale auf (BFH v. 9.6.1999 – I R 43/97, BStBl. II 2000, 695; v. 9.6.1999 – I R 37/98, BFH/NV 2000, 347). Gesellschaftsrechtl. sei anerkannt, dass ein Unternehmen von mehreren Unternehmen abhängig sein könne. In strechtl. Hinsicht bestehe keine Veranlassung, von diesen Grundsätzen abzuweichen, zumal der Willensbildungs-GbR lediglich die Aufgabe zukomme, den Willen ihrer Gesellschafter zu steuern. Daher sei es gerechtfertigt, die organschaftliche Einbindung der OG unmittelbar zu deren Gesellschaftern anzunehmen, wenn die Ausübung gemeinsamer Herrschaft durch die Muttergesellschaften durch entsprechende rechtl. oder tatsächliche Vorkehrungen zur Bildung eines Gesamtwillens gesichert sei (vgl. BFH v. 9.6.1999 – I R 43/97, BStBl. II 2000, 695 [697]; so auch schon HOHRMANN/LENSKI, Die Körperschaftsteuer, II. [1941], Anm. 45). Unterhielt die Willensbildungs-GbR hingegen ein eigenes gewerbliches Unternehmen, konnte sie auch (weiterhin) OT sein (vgl. -sch, DStR 1999, 2073; BUCIEK, DStZ 2000, 150). Auf der Grundlage dieser geänderten Rspr. ergab sich in kstl. Hinsicht lediglich insoweit eine Änderung, als nunmehr das Einkommen der OG in entsprechender Anwendung des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellen war. Dagegen hatte diese Rechtsprechungsänderung eine erhebliche gewstl. Auswirkung. Denn bislang war die Willensbildungs-GbR als OT eigenständiges Subjekt der GewSt. Daher konnte der Gewerbeertrag der OG bei den Mutterunternehmen nicht berücksichtigt werden (KIRCHHOF/RAUPACH, DB 2001, Beilage 3, 9f.). Nunmehr war aber die unmittelbare Zurechnung des Gewerbeertrags der OG bei den Mutterunternehmen möglich.

Reaktion der Verwaltung: Die Verwaltung reagierte zunächst mit einem Nichtanwendungslerass (BMF v. 4.12.2000, BStBl. I 2000, 1571).

20 c) Gesetzliche Regelung der Mehrmütterorganschaft (§ 14 Abs. 2 aF)

Durch das UntStFG erfolgte die gesetzliche Regelung der Mehrmütterorganschaft. Dabei wurde die vor der Rechtsprechungsänderung bestehende Rechtslage wiederhergestellt und eine mehrfache Abhängigkeit der OG ausgeschlossen (ausführlich MÜLLER/ORTH, DStR 2002, 1737).

Rechtslage für die VZ vor 2001: Nach § 14 Abs. 2 Satz 1 idF des § 34 Abs. 6 Nr. 1 ist die Willensbildungs-GbR als gewerbliches Unternehmen anzusehen, wenn jeder Gesellschafter der GbR ein gewerbliches Unternehmen unterhält. Das Einkommen der OG ist in diesem Fall der GbR nach Abs. 2 Satz 1 zuzurechnen, wenn die Mutterunternehmen im Verhältnis zur OG gemeinsam die

Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 1 (finanzielle Eingliederung) erfüllen und die weiteren Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 1–5 vorliegen.

Rechtslage für die VZ 2001 und 2002: Die Regelung in § 14 Abs. 2 nF entspricht im Wesentlichen der Rechtslage für die VZ vor 2001. Allerdings ist die Voraussetzung des § 14 Abs. 2 Nr. 5 idF des § 34 Abs. 6 Nr. 1 fortgefallen.

Rechtslage für die VZ ab 2003: § 14 Abs. 2 idF § 34 Abs. 6 Nr. 2 stimmt mit der bisherigen Regelung grundsätzlich überein. Jedoch wurde § 14 Abs. 2 Nr. 1 neu gefasst. Die Vorschrift setzt nunmehr voraus, dass die Gesellschafter der Willensbildungs-GbR zu mindestens 25 vH an der OG beteiligt sein müssen. Indessen ist zu berücksichtigen, dass diese Gesetzesfassung durch das StVergAbG ersatzlos mit Wirkung vom VZ 2003 gestrichen worden ist.

Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung: Kstl. ergeben sich keine verfassungsrechtl. Bedenken gegen die gesetzliche Regelung. Denn das Einkommen der OG ist auf der Grundlage der Rspr. des BFH den Mutterunternehmen entweder unmittelbar oder auf der Grundlage der gesetzlichen Regelung mittelbar über die Willensbildungs-GbR – als sog. Verteilungseinheit – zuzurechnen (vgl. MÜLLER/ORTH, DStR 2002, 1737 [1738 u. 1740]; KREBÜHL, DB 1995, 743 [747]; RAUPACH/KLOTZ, WiB 1994, 137 [141]). In beiden Fällen müssen die Mutterunternehmen tatsächlich das anteilige Einkommen der OG versteuern. Die Neuregelung begegnet in gewestl. Hinsicht keinen verfassungsrechtl. Bedenken (BFH v. 14.3.2006 – I R 1/04, juris; FG Düss. v. 27.11.2002, EFG 2003, 559; NEUMANN in GOSCH, § 14 Rn. 378; THIEL, Stb]b. 2001/2002, 9 [16]; aA FG München v. 19.11.2003, EFG 2004, 412 [414f.]; KIRCHHOF in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 485 [491 ff.]; KIRCHHOF/RAUPACH, DB 2001, Beilage 3, 11 ff.; KREBÜHL, DStR 2001, 1730 [1738 f.]; KREBS, BB 2001, 2029 [2033 ff.]).

d) Abschaffung der Mehrmütterorganschaft ab VZ 2003

21

Aus der Streichung des Abs. 2 durch das StVergAbG lässt sich nicht ableiten, dass der Gesetzgeber die vor der gesetzlichen Einführung des Abs. 2 bestehende Rechtslage wieder herstellen wollte. Denn die Einführung des Abs. 2 hatte den Zweck, die vor der Rechtsprechungsänderung bestehende Rechtslage gesetzlich zu regeln. Sofern daher der Gesetzgeber dieses Gewohnheitsrecht durch eine ausdrückliche Regelung ersetzt hat, lebt es nicht wieder auf. Vielmehr folgt aus der Aufhebung des Abs. 2, dass das Rechtsinstitut der Mehrmütterorganschaft ersatzlos gestrichen werden sollte (BTDrucks. 15/119, 38 u. 43; im Ergebnis ebenso GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 331; FÜGER, BB 2003, 1755 [1759]; zweifelnd DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 76). Diese Einschätzung wird auch durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 bestätigt (ebenso FATOUROS, DStZ 2003, 179 [183]; FÖRSTER, DB 2003, 899 [905]). Hiernach müssen die Voraussetzungen für die finanzielle Eingliederung im Verhältnis zur PersGes. selbst erfüllt werden. Dementsprechend sind Anteile, die von den Gesellschaftern einer PersGes. gehalten werden, für die finanzielle Eingliederung unbeachtlich.

Verfassungsmäßigkeit der Abschaffung der Mehrmütterorganschaft: Die Abschaffung der Mehrmütterorganschaft mit Wirkung vom VZ 2003 ist nicht verfassungswidrig. Zwar ist das StVergAbG erst nach dem Beginn des VZ 2003 in Kraft getreten und entfaltet die Regelung des Art. 2 Nr. 5 Buchst. a StVergAbG zumindest eine unechte Rückwirkung. Jedoch bestand zu Beginn des VZ 2003 kein schutzwürdiges Vertrauen der Stpfl., dass das Institut der Mehrmütterorganschaft beibehalten würde. Denn der Kabinettsbeschluss, § 14 Abs. 2 aF zu streichen, wurde bereits am 20.11.2002 gefasst (vgl. BTDrucks. 15/119,

43). Damit konnte ein Stpfl. seit diesem Zeitpunkt nicht mehr darauf vertrauen, dass die bisherige Rechtslage fortbestehen würde (vgl. auch BVerfG, Kammerbeschl. v. 8.2.1993 – 2 BvR 1765/92, HFR 1993, 329; zweifelnd Centrale für GmbH, GmbHHR 2005, 470).

Folge der Abschaffung der Mehrmütterorganschaft: Aufgrund der Abschaffung der Mehrmütterorganschaft wird die Organschaft gesetzlich beendet. Soweit die Organschaft noch nicht fünf Jahre bestanden hatte, liegt allerdings ein wichtiger Grund iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 vor. Da die Anteile an der OG kein SonderBV der Willensbildungs-GbR darstellen, führt die Zwangsbeendigung der Organschaft nicht zu einer Gewinnrealisation bei der Willensbildungs-GbR (BMF v. 10.11.2005, BStBl. I 2005, 1038 [Rn. 8]; vgl. auch FÜGER, BB 2003, 1755).

Ersatzgestaltungen: Der Fortfall der Mehrmütterorganschaft lässt sich – abhängig vom Einzelfall – durch andere Gestaltungen kompensieren. Zum einen ist eine Mehrmütterorganschaft nach wie vor möglich, wenn die Willensbildungs-GbR ein eigenes gewerbliches Unternehmen unterhält. In diesem Fall bedarf es der Fiktion eines Gewerbebetriebs also nicht. Zudem müssen die Anteile an der OG in das Gesamthandsvermögen der PersGes. überführt werden, um die finanzielle Eingliederung zu gewährleisten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3). Dabei sind einerseits § 6 Abs. 5 EStG und sind andererseits etwaige grunderwerbstl. Folgen zu beachten (hierzu: RAUPACH/BURWITZ, DStR 2003, 1901 [1905]; STOLLENWERK, GmbH-StB 2003, 199 [203]). Allerdings kann diese Gestaltungsvariante in gewstl. Hinsicht zu Nachteilen führen, wenn die GbR aufgelöst wird und damit hinsichtlich der Anteile an der OG eine Gewinnrealisierung, für die nach Auffassung der FinVerw. § 8b nicht gilt (vgl. BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292 [Rn. 57]; aA FÜGER/RIEGER, DStR 2002, 933 [936 f.]; FÜGER/RIEGER, FR 2003, 589 [598]), eintritt. Zum anderen können die Muttergesellschaften auch eine KapGes. als Holding errichten. Insofern ist jedoch ein „Hochschleusen“ etwaiger Verluste nicht möglich. Darüber hinaus können sich die Mutterunternehmen an der Tochtergesellschaft als atypisch stille oder stille Gesellschafter beteiligen und auf diesem Wege an dem Gewinn oder Verlust partizipieren. Jedoch ist durch § 15 Abs. 4 Satz 6 bzw. § 20 Abs. 1 Nr. 4 iVm. § 15 Abs. 4 Satz 6 EStG ein Verlustabzug weitgehend eingeschränkt (vgl. auch RAUPACH/BURWITZ, DStR 2003, 1901 [1904 f.]). Ferner kommt eine Umwandlung der Tochtergesellschaft in eine GmbH & Co. KG oder in eine KGaA in Betracht (dazu: RAUPACH/BURWITZ, DStR 2003, 1901 [1905]; RÖDEL, INF 2003, 740 [741]; WINKEMANN, BB 2003, 1649; STAHL, KÖSDI 2002, 13358 [13365]). Eine weitere Gestaltungsmöglichkeit ist der Abschluss eines Betriebsüberlassungsvertrags iSd. § 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG (s. RAUPACH/BURWITZ, DStR 2003, 1901 [1906 f.]) oder eines Umlagevertrags (hierzu BMF v. 30.12.1999, BStBl. I 1999, 1122).

22–24 Einstweilen frei.

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu Vorschriften des KStG

25 a) Verhältnis zu den allgemeinen Vorschriften über das Einkommen

Schrifttum: ALBROD, Umstellung des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft bei der Begründung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft, StBp. 1991, 234; BREUNINGER/

PRINZ, Organschaft bei fehlendem Beherrschungsvertrag und mittelbarer Beteiligung, DB 1995, 2085; KÜSTER/KÖHLER, Zur Nutzung körperschaftsteuerlicher Verlustvorträge in Organschaftsfällen, BB 1998, 2401; HERRMANN, Unterjährige Veräußerung einer Organgesellschaft und Umstellung des Geschäftsjahres, BB 1999, 2270; SCHLAGHECK, Verdeckte Gewinnausschüttungen und die ertragsteuerliche Organschaft, StuB 2001, 164; SCHMITZ, Verdeckte Gewinnausschüttung im Konzern und systemgerechte Besteuerung nach der Unternehmenssteuerreform, DB 2001, 1166; ORTH, § 8 Abs. 4 KStG: Verlust der wirtschaftlichen Identität verbundener Unternehmen (Teil I), Der Konzern 2003, 378.

Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres: Die Voraussetzungen für die Organschaft müssen grundsätzlich vom Beginn des Wj. der OG erfüllt sein (s. aber zum GAV: Abs. 1 Satz 2). Daher können die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 noch nicht eintreten, wenn die Organschaft erst im Laufe des Wj. der OG begründet wird. Gleichmaßen führt der unterjährige Fortfall der Voraussetzungen der Organschaft zur rückwirkenden Beendigung der Organschaft jedenfalls für den entsprechenden VZ. Deshalb bietet es sich an, für die OG ein Rumpfwj. zu bilden. Nach R 59 Abs. 3 Satz 1 KStR 2004 ist die FinVerw. verpflichtet, der Umstellung des Wj. zuzustimmen. Hierbei sind die zivilrechtl. Voraussetzungen für die Umstellung des Wj., die im Wege der Satzungsänderung zu erfolgen hat, zu beachten (hierzu HERRMANN, BB 1999, 2270).

Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen (§§ 8 Abs. 3 Satz 2, 8a): Liegt eine vGA der OG an den OT vor, ist auf der 2. Stufe der Gewinnermittlung das Ergebnis der OG zu berichtigen. Der OT muss dementsprechend ein höheres Einkommen der OG versteuern. Zugleich hat sich jedoch die vGA regelmäßig zugunsten des Einkommens des OT ausgewirkt.

Beispiel: Die OG mietet vom OT ein WG für einen überhöhten Mietzins. In Höhe des überhöhten Betrags liegt eine vGA, die das Einkommen der OG nicht mindern darf, vor. Zugleich sind in dem Einkommen des OT die Mieterträge in voller Höhe enthalten. Der OT muss mithin zum einen die gesamte erhaltene Miete versteuern, zum anderen hat die von der OG gezahlte Miete deren Einkommen nicht gemindert. Tatsächlich würde also der Mietertrag zweimal versteuert.

Aufgrund der Besonderheiten der Organschaft muss diese doppelte Belastung durch die Annahme einer vGA vermieden werden, wobei str. ist, ob diese Korrektur auf der Ebene der OG oder des OT vorzunehmen ist (hierzu Anm. 82). Auch bei einer mittelbaren Beteiligung besteht kein stl. Bedürfnis, den Abschluss eines GAV zwischen der Mutter- und Tochtergesellschaft einerseits und der Tochter- und Enkelgesellschaft andererseits zu verlangen (zu entsprechenden Überlegungen BREUNINGER/PRINZ, DB 1995, 2085). Denn auch wenn nur die Muttergesellschaft und die Enkelgesellschaft einen GAV abgeschlossen haben, führt die vGA bei der Muttergesellschaft zu einer Einnahme (s. auch GOSCH, § 8 Rn. 237; HERLINGHAUS, GmbHR 2002, 989 [992 f.]). Dies gilt gleichermaßen bei einer vGA zugunsten einer Schwestergesellschaft (vgl. GOSCH, § 8 Rn. 234 f.; SCHLAGHECK, StuB 2001, 164 [166 f.]; SCHMITZ, DB 2001, 1166 [1167 f.]). Allerdings lassen sich auch während einer organschaftlichen Verbindung vGA, etwa im Hinblick auf die Fiktion des § 14 Abs. 3, nicht vollständig vermeiden.

Einkommensermittlung im Kapitalgesellschaftskonzern: Im Rahmen der Organschaft gewinnt die Vorschrift des § 8b nur eine Bedeutung für den OT; für die OG bestimmt § 15 Satz 1 Nr. 2, dass § 8b Abs. 1–6 nicht anzuwenden sind, dh. die entsprechenden Einnahmen und Ausgaben sind zunächst bei der OG zu erfassen (sog. Bruttomethode) und dem OT zuzurechnen (hierzu § 15 Anm. 34 ff.). § 8b KStG, § 4 Abs. 7 UmwStG und §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG sind dann bei der Ermittlung des Einkommens des OT anzuwenden (§ 15

Anm. 38 ff.). Im Übrigen stellt die Gewinnabführung an den OT keinen Bezug iSd. § 8b Abs. 1 Satz 1 dar und ist daher nicht stbefreit. Zudem sind nach § 8b Abs. 2 und 3 die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer OG stfrei (s. § 8b Anm. 19) bzw. unterfallen dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b EStG).

Verlustabzug nach § 8 Abs. 4: Der Verlustabzug nach § 10d EStG wird durch § 8 Abs. 4 KStG eingeschränkt. In diesem Zusammenhang kann ein Organisationsverhältnis Bedeutung gewinnen, wenn für die Frage des Verlustabzugs nicht nur auf das Vermögen des OT, sondern auf das Vermögen des Organkreises abgestellt wird (so jedenfalls BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455, Rn. 9 und 39; dazu ORTH in KESSLER/KRÖNER/KÖHLER, Konzernsteuerrecht, 2004, § 14 Rn. 486 ff.; ORTH, Der Konzern 2003, 378 [386 f.]; KÜSTER/KÖHLER, BB 1998, 2401).

Spendenabzug bei Organgesellschaft und Organträger: s. Anm. 82 und 94.

Auflösung der Organgesellschaft: Mit der Auflösung der OG endet der GAV und damit die Gewinnabführungspflicht. Daher ist das Einkommen der OG im Abwicklungszeitraum dem OT nicht zuzurechnen (Anm. 77). Hingegen ist das Einkommen der OG für das bis zum Auflösungszeitpunkt laufende (Rumpf-) Wj. (hierzu § 11 Anm. 42; BFH v. 17.7.1974 – I R 233/71, BStBl. II 1974, 692) dem OT zuzurechnen.

26 b) Steuerliche Auswirkung von Gewinnabführungen

Die Gewinnabführung an den OT stellt keine Gewinnausschüttung dar. Sie unterfällt daher nicht dem Anwendungsbereich der §§ 27 Abs. 3, 37 Abs. 2, 38 Abs. 2. Schüttet die OG hingegen auf der Grundlage eines Gewinnverwendungsbeschlusses einen Gewinn aus vororganschaftlicher Zeit aus, gelten die allgemeinen Vorschriften über die KStErhöhung/Minderung (ebenso FROTSCHE/MAAS, § 14 Rn. 265 f.; R 60 Abs. 4 Satz 4 und 5 KStR 2004). Hat die OG ein KStGuthaben iSd. § 37 Abs. 1, kann bei einer bestehenden Organschaft nach dem Ablauf der gesetzlichen Übergangsfrist eine Definitivbelastung eintreten. Es bietet sich daher an, ein vorhandenes KStGuthaben zu nutzen (hierzu allgemein: SAUTER/HEURUNG, GmbHR 2001, 754).

Des Weiteren regelt § 27 Abs. 6 die stl. Einordnung von Mehr- oder Minderabführungen im Einlagekonto bei der OG. Hiernach vermindern Mehrabführungen und erhöhen Minderabführungen das Einlagekonto der OG. Darüber hinaus lässt sich der Vorschrift aber nicht entnehmen, welche Auswirkungen Mehr- oder Minderabführungen aus organschaftlicher Zeit beim OT haben (s. hierzu Anm. 93; zu Mehr- oder Minderabführungen aus vororganschaftlicher Zeit: § 14 Abs. 3 und Anm. 300 ff.).

27 c) Besonderheiten bei der Veranlagung

§ 31 Abs. 2 bestimmt, dass bei einem abweichenden Wj. die KSt.-VorausZ bereits während des Wj. zu entrichten sind, das im VZ endet. Dementsprechend können sich für einen kstpl. OT Liquiditätsvor- oder -nachteile ergeben, wenn das Wj. der OG nach dem Wj. des OT, aber im selben Kj. endet (ebenso SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 495 ff.; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 817).

d) Ergänzende Bestimmungen für die Besteuerung bei Organschaft

28

Die §§ 15 ff. enthalten weitere Vorschriften für die Organschaft. Dabei sind vor allem die §§ 15, 16 und 19 von Bedeutung, da sie wesentliche Regelungen zur Besteuerung im Rahmen der Organschaft enthalten.

Sondervorschrift für die Ermittlung des Einkommens bei der Organschaft: § 15 regelt organschaftsspezifische Abweichungen von den allgemeinen Vorschriften der Einkommensermittlung.

Behandlung von Ausgleichszahlungen: § 16 bestimmt, dass die OG die Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner selbst zu versteuern hat.

Anwendung von Tarifvorschriften: Aus § 19 ergibt sich, welche Tarifvorschriften dem OT „zugerechnet“ werden dürfen.

Erweiterter persönlicher Anwendungsbereich: § 17 erweitert den Anwendungsbereich der Organschaft auf andere KapGes. und bestimmt als Rechtsfolge die entsprechende Anwendung der §§ 14–16. § 18 lässt die Organschaft zu einem ausländ. Unternehmen zu, wenn dieses Unternehmen im Inland eine eingetragene Zweigniederlassung unterhält. Die Vorschrift bestimmt die sinnge-
mäßige Anwendung der §§ 14–17.

Einstweilen frei.

29

2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG**a) Einkommensermittlung bei Organträger und Organgesellschaft**

30

Schrifttum: BREUNINGER/PRINZ, DStR-Fachliteratur-Auswertung: Besteuerung von Personengesellschaften, DStR 1995, 927; GRÜTZNER, Berücksichtigung der Ergebnisse ausländischer Betriebsstätten in Organschaftsfällen i.S. der §§ 14, 17 KStG, GmbHR 1995, 502; AUTENRIETH, Verrechnungsbeschränkte Verluste bei Umwandlungen, Festgabe Haas (1996), 7; GROTHERR, Organschaftsfragen bei Auslandsbeziehungen, Festschr. Flick (1997), 757; BISCHOF/BÖRNER, Zur Zulässigkeit von Bilanzänderungen im Lichte der Neuregelung des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999, StuB 2000, 593; UTESCHER/BLAUFUS, Unternehmenssteuerreform 2001: Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs bei Beteiligungserträgen, DStR 2000, 1581; ALBER, Die neuen Urteile zur unentgeltlichen Nutzungsüberlassung und § 3c EStG, GStB 2001, 100; BLUMERS/BEINERT/WITTR, Das Organschaftsmodell nach dem Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, DStR 2001, 1741; KOLLRUSS, Modelle zum Kauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften, INF 2001, 430; FROTSCHER/BERG/PANNEN/STIFTER/THIEL, Abzugsverbot für Finanzierungskosten einer Organbeteiligung, DB 2002, 1522; KÖPLIN/KLEIN/LÜPGES, Abzugsfähigkeit der Finanzierungskosten einer Organbeteiligung, FR 2002, 921; KOLLRUSS, Ertragsteuerneutraler Step-Up durch mittelbares Organschaftsmodell bis Ende 2002?, StB 2002, 410; KREBS/BLUMENBERG, Zum Abzug von Finanzierungskosten für eine Organbeteiligung, BB 2002, 1721; PUPETER, Abzugsfähigkeit von Finanzierungskosten und anderen Aufwands zugunsten einer Organbeteiligung, GmbHR 2002, 768; RÖDDER/SCHUMACHER, Keine Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG bei Organschaft, DStR 2002, 1163; SCHNITTKER/SCHMITZ-HERSCHEIDT, Abziehbarkeit von Finanzierungskosten einer Organbeteiligung, FR 2002, 1163; STORG/WEHR, Organschaftsmodell und Mehrabführungen auf Grund vorvertraglicher Geschäftsvorfälle – eine § 3c EStG-Falle?, DStR 2002, 438; STOSCHEK/PETER, Anwendbarkeit von § 3c EStG im Organkreis, INF 2002, 705; THIEL, Abzugsfähigkeit der Finanzierungskosten einer Organbeteiligung, GmbHR 2002, 925; THIEL, Abzugsverbot für Finanzierungskosten einer Organbeteiligung, DB 2002, 1340; BREUNINGER, Einfluss der Unternehmenssteuerreform auf die Konzernfinanzierung, StJb. 2002/2003, 333; Centrale-Gutachtendienst, Organschaft: Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen auf Organbeteiligung, GmbHR 2003, 292; HARLE, Nochmals: Finanzierungskosten im Organkreis, BB 2003, 184; KRAWITZ/BÜTTGEN-PÖHLAND, Zwischenschaltung von EU-Auslandsholdinggesellschaften als steuerorientiertes Gestaltungsinstrument bei der Finanzierung inländischer Konzernbeteiligungen, FR 2003, 877.

Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs: Nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG dürfen bestimmte Aufwendungen, insbes. BA, die mit stfreien Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 EStG in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nur zur Hälfte bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden. Daher kann die Begründung eines Organschaftsverhältnisses von Vorteil sein. Denn der OT muss auf der Grundlage des Abs. 1 Satz 1 das Einkommen der OG in vollem Umfang versteuern. Deshalb kann der OT entsprechende Aufwendungen iSd. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG uneingeschränkt abziehen (vgl. Anm. 91). Bei natürlichen Personen und PersGes. als OT ist § 3c Abs. 2 Satz 2 zu beachten. Hiernach gilt § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG für Wertminderungen des Anteils an einer OG, die nicht auf Gewinnausschüttungen zurückzuführen sind. Dementsprechend unterliegen Teilwertabschreibungen, Refinanzierungsaufwand oder Veräußerungskosten dem hälftigen Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG. Dem sog. Organschaftsmodell (hierzu FUNK, BB 2002, 1231 [1244]; BLUMERS/BEINERT/WITT, DStR 2001, 233 [235 ff.]; BLUMERS/BEINERT/WITT, DStR 2001, 1741; KOLLRUSS, INF 2001, 430 [431 f.]; KOLLRUSS, StB 2002, 410) ist damit die Grundlage entzogen worden (s. STRAHL, KÖSDI 2002, 13164 [13166]).

Bilanzänderung beim Organträger: Ein sachlicher Zusammenhang iSd. § 4 Abs. 2 Satz 2 besteht nur in bezug auf den jeweiligen Stpfl. Dementsprechend darf zB der OT nicht seine Bilanz ändern, wenn bei der OG eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG erfolgt (s. BISCHOF/BÖRNER, StuB 2000, 593 [597 f.]).

Verluste bei beschränkter Haftung: § 15a EStG wird hinsichtlich der Verluste einer OG durch die Regelung des § 14 Abs. 1 Satz 1 nicht verdrängt. Denn das Einkommen der OG wird der OT-PersGes. und nicht unmittelbar deren Gesellschaftern zugerechnet (s. Anm. 48). Daher beeinflusst das Einkommen der OG das nach § 15a EStG maßgebliche Ergebnis der PersGes. (vgl. BREUNINGER/PRINZ, DStR 1995, 927 [928]; aA AUTENRIETH in Festgabe HAAS, 1996, 7 [20]).

Negative Einkünfte mit Auslandsbezug: § 2a EStG ist bereits im Rahmen der (getrennten) Ermittlung des Einkommens der OG und des OT zu berücksichtigen. Folglich ermöglicht § 14 keinen Abzug von Verlusten iSd. § 2a EStG innerhalb des Organkreises (s. auch GROTHERR in Festschr. Flick, 1997, 757 [771 f.]; GRÜTZNER, GmbHR 1995, 502 [504 f.]).

31 b) Verhältnis zu den Tarifvorschriften

Schrifttum: KNEPPER, Anmerkung zu: BFH v. 14.4.1992 – VIII R 149/86, BStBl. II 1992, 817, BB 1993, 779; KUSSMAUL/RICHTER, Wesenszüge einer körperschaftsteuerlichen grenzüberschreitenden Organschaft, StuB 1999, 807; TIEDTKE/WÄLZHOLZ, Teilbetriebsveräußerung durch die Organgesellschaft und Tarifbegünstigung nach § 34 EStG beim Organträger, GmbHR 2001, 847.

Progressionsvorbehalt: § 32b Abs. 1a EStG bestimmt, dass nach einem DBA stfreie ausländ. Einkünfte der OG im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach dem in dieser Vorschrift bestimmten Verhältnis der Einkommen zu berücksichtigen sind. Die durch das StEntG 1999/2000/2002 eingeführte Regelung verhindert nunmehr die Abschirmwirkung des Progressionsvorbehalts bei natürlichen Personen oder PersGes. (s. KUSSMAUL/RICHTER, StuB 1999, 807 [808 f.]).

Außerordentliche Einkünfte: Die Vergünstigung des § 34 EStG steht einer natürlichen Person oder PersGes. als OT nicht zu (ausführlich § 19 Anm. 12; BFH v. 14.4.1992 – VIII R 149/86, BStBl. II 1992, 817; aA TIEDTKE/WÄLZHOLZ, GmbHR 2001, 847).

c) Steuerermäßigung nach § 35 EStG

32

Schrifttum: KOREZKIJ, Organschaft und die Steuerermäßigung nach § 35 EStG – Gegenwart und Zukunft, GmbHR 2003, 1178.

Nachdem die Voraussetzungen der kstl. und gewstl. Organschaft in Einklang gebracht worden sind, bedurfte es einer Sonderregelung zur StErmäßigung bei einer nur gewstl. Organschaft nicht mehr (zur vorherigen Rechtslage: KOREZKIJ, GmbHR 2003, 1178). § 35 Abs. 2 EStG aF ist daher mit Wirkung vom VZ 2004 entfallen (§ 52 Abs. 50a EStG).

d) Verhältnis zu den Vorschriften über den Kapitalertragsteuerabzug

33

Schrifttum: MÜCK/PURGER, Zinsabschlag bei betrieblichen Kapitalerträgen – Anwendung des § 44a Abs. 5 EStG bei Versicherungsunternehmen, die Organgesellschaften sind, DStR 1999, 839.

Regelmäßig kein Kapitalertragsteuerabzug: Ein StAbzug vom Kapitalertrag kommt beim Bestehen einer Organschaft mangels Vorliegen eines Kapitalertrags iSv. § 43 EStG nicht in Betracht. Liegt jedoch eine verunglückte Organschaft (Anm. 92) vor, stellt die Gewinnabführung der Tochtergesellschaft eine vGA dar, die nach § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. §§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und 2 EStG dem KapErtrStAbzug unterliegt. Im Übrigen ist nach § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 44a Abs. 5 EStG der StAbzug gem. § 43 Abs. 1 EStG nicht vorzunehmen, wenn die Kapitalerträge BE des Gläubigers sind und aufgrund der Art der Geschäfte des Gläubigers die KapErtrSt. höher wäre als die gesamte festzusetzende KSt. Nach Auffassung der FinVerw. ist § 44a Abs. 5 im Fall der Organschaft nicht anzuwenden, da der OT das Einkommen der OG zu versteuern hat und es deshalb nicht zu einer Überzahlung iSd. § 44a Abs. 5 EStG kommen kann (OFD Koblenz v. 19.11.1997, WPg. 1998, 74; aA MÜCK/PURGER, DStR 1999, 839 [841 f.]).

Besonderheiten bei einer vororganschaftlichen Mehr- oder Minderabführung (§ 14 Abs. 3): Die KapErtrSt. entsteht im Zeitpunkt der Feststellung der HBil., spätestens jedoch acht Monate nach Ablauf des Wj. der OG; sie ist am nachfolgenden Werktag fällig (§ 31 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 44 Abs. 7 Satz 2 EStG). Innerhalb der Frist des § 44 Abs. 7 EStG ist auch die entsprechende StAnmeldung abzugeben (§ 45a Abs. 1 Satz 1 EStG).

Einstweilen frei.

34

3. Verhältnis zum GewStG

35

Schrifttum: GROTHERR, Zur gegenwärtigen Bedeutung der Organschaft in der Konzernplanung, BB 1993, 1986.

Organgesellschaft als Betriebsstätte des Organträgers: § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG ist die gewstl. Parallelvorschrift zu § 14. Sie weicht von dem Grundsatz der subjektbezogenen Besteuerung ab und bestimmt, dass die OG als BS des OT gilt. Gleichwohl bilden der OT und die OG kein einheitliches Unternehmen, sondern bleiben selbständige Gewerbebetriebe, die einzeln bilanzieren und ihren Gewerbeertrag getrennt ermitteln (BFH v. 22.4.1997 – I R 109/97, BStBl. II 1998, 748 [749], mwN; zur Anwendbarkeit des § 15 bei der gewstl. Gewinnermittlung s. § 15 Anm. 20). Im Übrigen liegt seit dem EZ 2002 eine gewstl. Organschaft nur vor, wenn die Voraussetzungen für eine kstl. Organschaft erfüllt werden.

Hinzurechnungen nach § 8 GewStG: Zwar sind die Gewerbeerträge des OT und der OG getrennt zu ermitteln. Soweit jedoch Beträge, die der Hinzurechnung nach § 8 GewStG unterliegen, bereits im Gewerbeertrag des OT oder der OG enthalten sind, unterbleibt zur Vermeidung einer doppelten stl. Erfassung eine Hinzurechnung (GROTHERR, BB 1993, 1986 [1998]; Abschn. 41 Abs. 1 Sätze 5 f. GewStR). Im Übrigen bestimmt § 8 Nr. 10 GewStG die Hinzurechnung von bestimmten Gewinnminderungen, die auf eine organschaftliche Gewinnabführung oder -ausschüttung zurückzuführen sind. Hierdurch wird die Erfolgsneutralität der organschaftlichen Gewinnabführung im gewstl. Organkreis sichergestellt (BLÜMICH/HOFMEISTER, § 8 Nr. 10 GewStG Rn. 210 u. 225).

36 4. Verhältnis zum UmwStG

Schrifttum: DÖRSCH, Organschaft und Umwandlungssteuergesetz, Festschr. Widmann (2000), 265; GÖTZ, Grunderwerbsteuerliche und organschaftliche Fragen bei der Umwandlung im Konzern, GmbHR 2001, 277; HARITZ, Neuere Entwicklungen im Umwandlungssteuerrecht, FR 2004, 1098.

Behandlung eines Verschmelzungsgewinns oder -verlusts: Nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG bleibt ein Verschmelzungsgewinn oder -verlust bei der Ermittlung des Gewinns der übernehmenden Körperschaft außer Ansatz. Handelt es sich bei der übernehmenden Körperschaft um eine OG, bleibt der entsprechende Gewinn oder Verlust auch beim OT außer Ansatz. Ist der Verschmelzungsgewinn oder -verlust nämlich nicht Bestandteil des handelsrechtl. Ergebnisses der OG, ist er nicht an den OT abzuführen bzw. vom OT zu übernehmen. Ist der Verschmelzungsgewinn oder -verlust dagegen Bestandteil des handelsrechtl. Ergebnisses der OG (so FG Hamburg v. 14.9.1999, EFG 2000, 150 [151]; DÖTSCH in KESSLER/KRÖNER/KÖHLER, Konzernsteuerrecht, 2004, § 5 Rn. 90), ist dieser bei der Einkommensermittlung der OG auszuschneiden. Allerdings gewinnt im Hinblick auf die stl. Behandlung von Mehr- oder Minderabführungen die Einordnung des Verschmelzungsgewinns oder -verlusts als Bestandteil des handelsrechtl. Ergebnisses der OG an Bedeutung (hierzu Anm. 93).

Folgen einer Umwandlung: Eine Umwandlung des OT oder der OG kann sich entscheidend auf das Bestehen einer Organschaft auswirken. Zum einen ist für den Eintritt der Voraussetzungen der Organschaft die Rückwirkungsfiction des § 20 Abs. 7 UmwStG von Bedeutung. Hiernach kann in bestimmten Fällen die finanzielle Eingliederung bereits auf den stl. Übertragungstichtag zurückbezogen werden und damit eine Organschaft bereits seit diesem Stichtag bestehen (s. Anm. 116). Zum anderen kann eine Umwandlung zum Wegfall der tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 führen und die Beendigung der Organschaft zur Folge haben. Dies gilt insbes. für den GAV (hierzu: Anm. 65 ff.).

37 5. Verhältnis zum AStG

Die OG muss – jedenfalls nach geltendem Recht – Geschäftsleitung und Sitz im Inland innehaben. Daher kann zwischen dem OT und der OG keine Auslandsbeziehung, insbes. im Hinblick auf die Grundsätze über Verrechnungspreise, bestehen. Ist die OG an einer ausländ. Zwischengesellschaft iSd. §§ 7 ff. AStG beteiligt, ist der Feststellungsbescheid nach § 18 Abs. 1 AStG an die OG zu richten (vgl. BFH v. 29.8.1984 – I R 21/80, BStBl. II 1985, 119).

6. Verhältnis zum UStG

38

Schrifttum: PROBST, Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht – eine Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung?, BB 1987, 1992.

Im Gegensatz zur kstl. und gewstl. Organschaft erfordert die ustl. Organschaft nach wie vor neben der finanziellen Eingliederung die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung der OG in das Unternehmen des OT (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG).

7. Verhältnis zum GrEStG

39

Schrifttum: GROTHERR, Grunderwerbsteuerliche Probleme bei der Umstrukturierung von Unternehmen und Konzernen, BB 1994, 1970; FUCHS/LIEBER, Grunderwerbsteuer bei Organschaft – Inflation von Grunderwerbsteuertatbeständen?, DStR 2000, 1333; HEINE, Die Organschaft im Grunderwerbsteuerrecht, UVR 2001, 349; HEINE, Herrschende und abhängige Personen sowie Unternehmen und die Organschaft im Grunderwerbsteuerrecht, GmbHR 2003, 453; SALZMANN/LOOSE, Grunderwerbsteuerneutrale Umstrukturierung im Konzern, DStR 2004, 1941; BRINKMANN/TSCHESCHE, Grunderwerbsteuer bei Anteilsvereinigung in der Hand der Grunderwerbsteuerlichen Organschaft – BFH widerspricht OFD Münster, DB 2005, 2783.

Beachtung Grunderwerbsteuerlicher Tatbestände bei Umstrukturierungen: Die GrESt. kann im Rahmen von Umstrukturierungen von erheblicher Bedeutung sein, zumal in diesen Fällen oftmals kein Liquiditätszufluss zu verzeichnen ist. Werden im Rahmen einer Umstrukturierung Grunderwerbstitl. Erwerbsvorgänge erfüllt, unterliegen diese Erwerbsvorgänge selbst dann der GrESt., wenn die Umstrukturierung innerhalb eines Konzerns erfolgt (hierzu: GÖTZ, GmbHR 2001, 277 [279 ff.]; zu möglichen Umstrukturierungsmodellen: SALZMANN/LOOSE, DStR 2004, 1941); von der Einführung eines Ausnahmetatbestands in § 1 Abs. 7 GrEStG durch das UntStFG (hierzu: BMF, Ber. zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, 36 ff.) wurde abgesehen (vgl. FUNK, BB 2002, 1231 [1244 f.]). Darüber hinaus kann eine fehlerhaft durchgeführte Umstrukturierung eine mehrfache GrESt. auslösen (ausführlich GROTHERR, BB 1994, 1070). Insofern ist zu beachten, dass ein Grunderwerbstitl. Erwerbsvorgang bereits dann vorliegt, wenn mindestens 95 vH der Anteile an einer Gesellschaft iSd. § 1 Abs. 3 GrEStG vereinigt werden (§ 1 Abs. 3 Nr. 1–4 GrEStG; hierzu auch HEINE, UVR 2001, 349; HEINE, GmbHR 2003, 453). Im Übrigen wird jedoch die GrESt. insoweit nicht erhoben, als dem entsprechenden Erwerbsvorgang bereits ein anderer Erwerbsvorgang vorausgegangen ist (§ 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG).

Erwerbstatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG: Ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag ermöglicht es dem OT nicht, ein Grundstück der OG auf eigene Rechnung zu verwerten (vgl. BFH v. 1.3.2000 – II R 53/98, BStBl. II 2000, 357 [358]; FUCHS/LIEBER, DStR 2000, 1333). Daher kann der OT den Erwerbstatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG nicht erfüllen.

8. Verhältnis zum Investitionszulagengesetz

40

Schrifttum: BULLINGER, Investitionszulagen bei Betriebsaufspaltung oder Organschaft, BB 1985, 2171.

Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2005 haben Stpfl. iSd. KStG, die im Fördergebiet begünstigte Investitionen (§ 2 InvZulG 2005) vornehmen, einen Anspruch auf die Gewährung einer InvZul. Ungeachtet der Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 bleibt die OG ein eigenständiges Subjekt der KSt. Daher ist die OG selbst An-

spruchsberechtigte iSv. § 1 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2005 (vgl. ROSARIUS in JASPER/SÖNKSEN/ROSARIUS, Investitionsförderung, § 1 InvZulG Rn. 43). Ferner kann die Tätigkeit der OG dem OT nicht als eigene Tätigkeit zugerechnet werden (BFH v. 20.3.2003 – III R 50/96, BStBl. II 2003, 613 [615]). Dementsprechend gelten zB die Bindungsfristen des § 2 Abs. 1 Satz 1 und 6 InvZulG 2005 nicht für den Organkreis, sondern nur für den jeweiligen Stpfl. (s. auch BFH v. 11.2.1999 – III B 91/98, BFH/NV 1999, 1122 [1123]).

41 9. Verhältnis zum Handelsrecht

Schrifttum: EBELING, Aufstellung des Konzernabschlusses und Konsolidierungskreis nach dem E-DRS 10, BB 2001, 1399; BUSSE VON COLBE, Kleine Reform der Konzernrechnungslegung durch das TransPuG, BB 2002, 1583; EBELING, Aufstellung des Konzernabschlusses und Konsolidierungskreis nach dem E-DRS 16, BB 2002, 92.

Das Handelsrecht sieht unter bestimmten Voraussetzungen vor, dass ein Konzernabschluss zu erstellen ist; Grundlage für die ertragstl. Organschaft ist der Konzernabschluss nicht. Darüber hinaus ergeben sich im Hinblick auf Abs. 1 Satz 2 bilanzielle Probleme.

Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses: Nach § 290 Abs. 1 HGB sind ein Konzernabschluss und ein Konzernlagebericht zu erstellen, wenn in einem Konzern die Unternehmen unter der einheitlichen Leitung einer KapGes. stehen. § 290 Abs. 2 HGB erweitert diese Pflicht auf Mutterunternehmen, die die Möglichkeit haben, ein Tochterunternehmen zu kontrollieren. Unter den Voraussetzungen des § 291 Abs. 1 HGB ist eine Muttergesellschaft, die zugleich Tochtergesellschaft eines EU- oder EWR-Mutterunternehmens ist, von der Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts befreit. Darüber hinaus lässt § 293 HGB eine größenabhängige Befreiung zu. In den Konzernabschluss sind nach Maßgabe der §§ 294 ff. HGB das Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen einzubeziehen; Inhalt und Form des Konzernabschlusses richten sich nach den §§ 297 ff. HGB. Dabei wird nach § 342 Abs. 2 HGB die Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung vermutet, wenn die Empfehlungen einer anerkannten Einrichtung iSd. § 342 Abs. 1 HGB, zB die DRS (vgl. zum DRS 10 und 16: EBELING, BB 2001, 1399; EBELING, BB 2002, 92) eingehalten worden sind. Soweit ein Konzernabschluss zu erstellen ist, besteht für ein Tochterunternehmen unter den Voraussetzungen der §§ 264 Abs. 3, 264a, 264b HGB keine Pflicht zur Aufstellung eines eigenen Jahresabschlusses. Darüber hinaus kann sich eine Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses auch für andere, unter den Konzernbegriff des § 18 AktG fallende Unternehmen ergeben (§ 11 Abs. 1 PublG). Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen sind nach §§ 340i und 341i HGB unabhängig von ihrer Rechtsform zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts verpflichtet.

Bilanzielle Behandlung des Organschaftsverhältnisses bei Begründung der Organschaft: Aufgrund des GAV müssen der OT und die OG in ihren Jahresabschlüssen hinsichtlich des abzuführenden Gewinns/zu übernehmenden Verlusts entsprechende Forderungen und Verbindlichkeiten bzw. Rückstellungen ausweisen. Bei Begründung einer Organschaft ist allerdings fraglich, ob und wann diese Posten auszuweisen sind, wenn der GAV bei Erstellung des Jahresabschlusses noch nicht wirksam geworden ist (hierzu RICHTER, StuW 2004, 51 [58 f.]).

Einstellung von Beträgen in die Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 HGB): Abs. 1 Nr. 4 schränkt in stl. Hinsicht die Möglichkeit ein, Beträge in die Gewinnrücklagen nach § 272 Abs. 3 HGB einzustellen (ausführlich Anm. 231 ff.).

10. Verhältnis zum AktG

42

Das Organschaftsrecht ist mit den Regelungen des AktG eng verbunden. Denn die stl. Organschaft setzt den Abschluss und die tatsächliche Durchführung eines GAV voraus. Dementsprechend sind die §§ 291 ff. AktG eine entscheidende Grundlage für die stl. Organschaft. Dessen ungeachtet knüpft das Organschaftsrecht nicht an den Konzernbegriff des § 18 AktG an, sondern schafft eigenständige Regelungen für die Besteuerung von verbundenen Unternehmen. Zwar folgt das Steuerrecht dem aktienrechtl. Prinzip der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns (vgl. SCHAUMBURG in SCHAUMBURG [Hrsg.], Steuerrecht und steuerorientierte Gestaltungen im Konzern, 1998, 1 [Rn. 2 und 18]). Gleichwohl sind Vertragskonzern und stl. Organschaft in einer Reihe von Punkten nicht deckungsgleich, etwa bei der Frage eines „wichtigen Grundes“ zur Beendigung eines GAV. Die Anbindung des stl. Organschaftsrechts an das Vorliegen eines Vertragskonzerns wird im Schrifttum als „große Schwäche“ der deutschen Konzernbesteuerung gesehen (hierzu JOCHUM, FR 2005, 577). In der Praxis wird oftmals nicht nur ein GAV, sondern zugleich auch ein Beherrschungsvertrag iSd. § 291 Abs. 1 Alt. 1 AktG abgeschlossen (sog. „Kombivertrag“). Ob kstl. eine Organschaft vorliegt, hängt jedoch ausschließlich davon ab, ob die Vertragsparteien einen GAV abgeschlossen haben; dem (gleichzeitigen) Abschluss eines Beherrschungsvertrags kommt mithin kstl. keine Bedeutung zu. Gleichmaßen kann deshalb bei einem faktischen Konzern (§§ 311 ff. AktG) eine kstl. Organschaft nicht eingegangen werden.

11. Verhältnis zum GmbHG

43

Schrifttum: EBENROTH, Die qualifiziert faktische Konzernierung und ihre körperschaftsteuerrechtliche Auswirkung, AG 1990, 188; ZEIDLER, Ausgewählte Probleme des GmbH-Vertragskonzernrechts, NZG 1999, 692; ULRICH, Gewinnabführungsverträge im GmbH-Konzern, GmbHR 2004, 1000.

Die Vorschriften des GmbHG gewinnen im Rahmen der unmittelbaren Anwendung des § 14 keine Bedeutung, da nach Abs. 1 Satz 1 nur eine AG oder KGaA, nicht aber eine GmbH OG sein kann. Daher sind insoweit die Vorschriften des AktG einschlägig. Im Übrigen enthält das GmbHG keine Regelungen zum Konzernrecht der GmbH. Gleichwohl besteht Übereinstimmung, dass Unternehmensverträge, insbesondere ein GAV oder ein Beherrschungsvertrag, mit einer GmbH als abhängigem Unternehmen abgeschlossen werden können (s. PRIESTER in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 37 [45]). Dementsprechend setzt § 17 korrespondierend zu § 14 Abs. 1 Satz 1 voraus, dass die KapGes. sich zur Abführung ihren ganzen Gewinns an ein anderes Unternehmen wirksam verpflichtet haben muss (ausführlich § 17 Anm. 19).

12. Verhältnis zu DBA

44

Schrifttum: RUST, Ermöglichen Diskriminierungsverbote eine Organschaft über die Grenze?, IStR 2003, 658.

Nach der Rspr. des BFH (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 6/99, BStBl. II 2004, 1043; hierzu BMF v. 8.12.2004, BStBl. I 2004, 1181) kommt dem Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 1 und 5 OECD-MA 2000 eine den gemeinschafts-

rechtl. Vorgaben vergleichbare Bedeutung zu. Das bedeutet: Auf der Grundlage des abkommensrechtl. Diskriminierungsverbots dürfen Angehörige des anderen Vertragsstaats stl. nicht anders behandelt werden als Unternehmen eines EG-Mitgliedstaats.

Ausländisches Unternehmen als Organträger: Ist eine ausländ. Muttergesellschaft mit Geschäftsleitung im Ausland an einem oder mehreren inländ. Unternehmen beteiligt, greift das Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 1 OECD-MA 2000 nicht ein. Denn auch eine inländ. Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Ausland kann nicht OT sein (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1). Gleichermäßen greift in diesem Fall das Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 5 OECD-MA 2000 nicht. Hiernach darf ein ausländ. Unternehmen, das an einem oder mehreren inländ. Unternehmen beteiligt ist, nicht anders besteuert werden, als ein vergleichbares, aber inländ. Unternehmen, das an einem oder mehreren inländ. Unternehmen beteiligt ist (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 6/99, BStBl. II 2004, 1043 [1044 ff.]; RUST, IStR 2003, 658 [659 f.]). Art. 24 Abs. 5 OECD-MA 2000 stellt insoweit eine spezialgesetzliche Regelung dar, die der Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 vorgeht (BFH v. 29.1.2003 – I R 6/99, BStBl. II 2004, 1043 [1046]).

Beispiel: Die Bushranger Pty. Ltd., die ihre Geschäftsleitung in Australien hat, ist Alleinaktionärin der deutschen A-AG. Eine Organschaft scheitert, weil die Bushranger Pty. Ltd. ihre Geschäftsleitung nicht im Inland hat. Handelte es sich bei der Bushranger Pty. Ltd. um ein deutsches Unternehmen mit Geschäftsleitung in Australien, könnte sie ebenfalls nicht OT sein. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 diskriminiert daher im Hinblick auf Art. 24 Abs. 5 OECD-MA 2000 die in Australien ansässige Gesellschaft nicht (ebenso BMF v. 8.12.2004, FR 2005, 273 [274]; aA RUST, IStR 2003, 658 [660 f.], der aber aufgrund einer teleologischen Reduktion des Art. 24 Abs. 5 OECD-MA 2000 zum gleichen Ergebnis gelangt).

Ausländisches Unternehmen als Organgesellschaft: Die Tatbestandsmerkmale des Art. 24 Abs. 1 und 5 OECD-MA 2000 greifen nicht ein, wenn mit einem ausländ. Tochterunternehmen ein Organschaftsverhältnis eingegangen werden soll. Zum einen findet Art. 24 Abs. 1 OECD-MA 2000 keine Anwendung. Soweit Abs. 1 Satz 1 nämlich voraussetzt, dass die OG ihren Sitz und die Geschäftsleitung im Inland innehaben muss, erweist sich die Vorschrift nicht als diskriminierend. Denn auch eine nach deutschem Recht errichtete Gesellschaft, die gem. Art. 3 Abs. 1 Buchst. g Doppelbuchst. ii OECD-MA 2000 deutscher Staatsangehöriger ist, muss sowohl ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung im Inland haben. Unterstellt man also für die nach ausländ. Recht errichtete Gesellschaft, die gem. Art. 3 Abs. 1 Buchst. g Doppelbuchst. ii OECD-MA 2000 Staatsangehöriger des ausländ. Staates ist, die deutsche Staatsangehörigkeit, muss diese Gesellschaft gleichermaßen Sitz und Geschäftsleitung im Inland haben. Vor diesem Hintergrund wird also der ausländ. Staatsangehörige im Vergleich zum deutschen Staatsangehörigen nicht benachteiligt (hierzu auch RUST in VOGEL/LEHNER, DBA 4. Aufl. 2003, Art. 24 Rn. 48). Gleichermäßen greift das Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 5 OECD-MA 2000 nicht ein. Denn Art. 24 Abs. 5 OECD-MA 2000 stellt für den Besteuerungsvergleich darauf ab, in welchem Vertragsstaat die Anteilseigner ansässig sind und ob sich insoweit eine abweichende Besteuerung ergibt.

Beispiel: Alleingesellschafterin der australischen Wombat Pty. Ltd. mit Geschäftsleitung in Deutschland ist die australische Saltie Pty. Ltd. Nach Abs. 1 Satz 1 muss die Wombat Pty. Ltd. jedoch ihren Sitz und die Geschäftsleitung im Inland haben, damit zwischen diesen Gesellschaften ein Organschaftsverhältnis eingegangen werden kann. Art. 24 Abs. 5 OECD-MA 2000 bestimmt aber lediglich, dass die Wombat Pty. Ltd. in

Deutschland keiner anderen Besteuerung unterworfen werden darf, als ein Unternehmen, dessen Anteile von einer in Deutschland ansässigen Person gehalten werden. Da aber auch in diesem Fall die Wombat Pty. Ltd. nicht Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland inne hätte, liegt eine Diskriminierung nicht vor.

13. Haftung bei Organschaft

45

Schrifttum: MÖSBAUER, Haftung bei körperschaftsteuerlicher Organschaft, FR 1989, 473; STURM, Umsatzsteuerrechtliche Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG und Haftung nach § 73 AO, StuW 1992, 252; MÖSBAUER, Haftung bei umsatzsteuerrechtlicher Organschaft, UR 1995, 321; BREUER, Haftung bei Organschaft, AO-StB 2003, 342.

§ 73 AO regelt die Haftung der OG für Steuern und Ansprüche auf Erstattung von Steuervergütungen des OT. Hiernach haftet die OG für alle Steuern, nicht aber für stl. Nebenleistungen (vgl. BFH v. 5.10.2004 – VII R 76/03, BStBl. II 2006, 3), innerhalb des Organkreises ohne Rücksicht darauf, wo diese Steuern verursacht worden sind (TIPKE/KRUSE, § 73 AO Rn. 5). Dabei erstreckt sich die Haftung aber nur auf die Steuern, die auf der Organschaft beruhen (ausführlich MÖSBAUER, FR 1989, 473; MÖSBAUER, UR 1995, 321). Es kommt aber eine Inanspruchnahme der OG für Steuern, die im Betrieb des OT oder einer anderen OG verursacht worden sind, nicht in Betracht (str., vgl. TIPKE/KRUSE, § 73 AO Rn. 8 mwN; BREUER, AO-StB 2003, 342 [344 f.]; STURM, StuW 1992, 252 [259 ff.]).

14. Wirkung des Verfalls (§ 73 Abs. 1 Satz 1 StGB) im Organkreis

46

Schrifttum: SEDEMUND, Der Verfall von Unternehmensvermögen bei Schmiergeldzahlungen durch die Geschäftsleitung von Organgesellschaften, DB 2003, 323.

Die Anordnung eines Verfalls kommt nur in Bezug auf den begünstigten Rechtsträger in Betracht. Besteht eine Organschaft, kann der Vorteil nicht dem Organkreis zugerechnet werden (ausführlich SEDEMUND, DB 2003, 323).

Einstweilen frei.

47

V. Verfahrensfragen

48

Schrifttum: JESSE, Einspruchsbefugnis gem. § 350 AO bei körperschaftsteuerlicher Organschaft, DStZ 2001, 113; VON GROLL, Irrungen und Wirrungen um die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht – mit Folgen auch im formellen Recht, DStR 2004, 1193; TROSSEN, Anm. zu FG Hamburg v. 2.3.2005 – VI 320/03, EFG 2005, 1223 (1225).

Keine einheitliche und gesonderte Feststellung des Organeinkommens:

Das Einkommen der OG wird bei dieser selbst ermittelt. Es geht beim OT nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 1 als unselbständige Besteuerungsgrundlage in den stl. Gewinn ein. Dabei ist weder die Ermittlung des Einkommens bei der OG noch der gegenüber der OG ergangene StBescheid für den OT bindend. Eine einheitliche und gesonderte Feststellung ist nicht durchzuführen. Denn eine entsprechende gesetzliche Regelung existiert nicht (vgl. BFH v. 28.1.2004 – I R 84/03, BStBl. II 2004, 539 [540]; Nds. FG v. 22.4.2004, EFG 2004, 1662 [1663]; VON GROLL, DStR 2004, 1193 [1196 f.]; aA ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 805; JESSE, DStZ 2001, 113 [116 f.]). In der Praxis teilt das für die Besteuerung der OG zuständige FA das von ihm ermittelte Einkommen mit und übernimmt das für die Besteuerung des OT zuständige FA diese Angaben ungeprüft. Soweit im Rahmen der Ermittlung des Einkommens der OG gesondert und einheitlich festgestellte Besteuerungsgrundlagen zu berücksichtigen sind, entfaltet der ent-

sprechende Grundlagenbescheid deshalb eine unmittelbare Bindungswirkung für den OT (FG Hamburg v. 2.3.2005, EFG 2005, 1223).

Anfechtung von körperschaftsteuerlichen Bescheiden durch die Organgesellschaft: Die OG kann die gegen sie ergangenen StBescheide anfechten, wenn sie durch diesen Bescheid beschwert ist. Hat die OG kein eigenes Einkommen (§ 16) zu versteuern, ist sie durch die entsprechende Festsetzung der KSt. auf 0 € aber nicht beschwert (ebenso GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 529). Soweit ungeachtet des Bestehens der Organschaft Änderungen des vEK der OG eintreten (§ 37 Abs. 2 aF), ist die OG durch eine entsprechende Feststellung beschwert. Sie kann daher den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gem. § 47 Abs. 1 Nr. 1 aF anfechten (vgl. BFH v. 30.11.2005 – I R 1/05, juris; FG Düss. v. 23.11.2004, EFG 2005, 399).

Anfechtung von körperschaftsteuerlichen Bescheiden durch den Organträger: Das dem OT zuzurechnende Einkommen der OG bildet bei dem OT eine unselbständige Besteuerungsgrundlagen iSd. § 157 Abs. 2 AO. Der OT muss deshalb die entsprechenden gegen ihn ergangenen kstl. Bescheide selbst anfechten.

Erfassung des Organeinkommens bei einer Personengesellschaft als Organträger: Das Einkommen der OG ist dem OT bei der Gewinnermittlung 2. Stufe zuzurechnen. Dementsprechend ist das Einkommen der OG auch bei der Ermittlung des stl. Gewinns im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO zu berücksichtigen (s. hierzu Anm. 86; zweifelnd ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 910; aA BLÜMICH/DANELING, § 14 Rn. 194; DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 123 und 264; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 345; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 513; STRECK/OLBING VI. § 14 Anm. 100; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 502; FinMin. NRW v. 23.3.1976 – S 2755 - 25 - V B 4, juris). Dabei sind jedoch die Besonderheiten, die mit der Erfassung der Ergebnisse zweier Rechtsträger verbunden sind (zB im Hinblick auf den Zeitpunkt der Zurechnung), zu beachten. Deshalb ist das in den Einkünften der PersGes. enthaltene Ergebnis der OG zumindest nachrichtlich auszuweisen (in diesem Sinne auch WASSERMEYER in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 208 [217]).

Organgesellschaft keine Betriebsstätte des Organträgers: Die OG verliert ungeachtet der Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 nicht ihre Eigenständigkeit als Subjekt der KSt. Daher wird die Betriebsstätte der OG nicht zu einer Betriebsstätte des OT (vgl. BFH v. 20.5.1988 – III R 86/83, BStBl. II 1988, 739 [740 f.]). Diese Einschätzung bestätigt im Übrigen auch die Fiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG.

Beendigung des Gewinnabführungsvertrags als rückwirkendes Ereignis: Wird der GAV während der Fünf-Jahres-Frist entgegen Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 entweder steuerschädlich vorzeitig beendet oder nicht tatsächlich durchgeführt, treten die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 nicht ein. Entfallen die Voraussetzungen in einem dem ersten Wj. der Organschaft folgenden Wj., stellt sich die vorzeitige Beendigung des GAV oder die mangelnde Durchführung des GAV als rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Allerdings können die bereits vollzogene Gewinnabführung oder Verlustübernahme nicht mit stl. Wirkung rückabgewickelt werden. Vielmehr liegt entweder eine vGA oder eine verdeckte Einlage vor.

49 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 (Einleitung):
Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns an ein
einziges anderes gewerbliches Unternehmen**

A. Grundtatbestand und Rechtsfolge der Organschaft

**I. Persönlicher Anwendungsbereich: AG oder KGaA mit Geschäfts-
leitung und Sitz im Inland als Organgesellschaft; einziges anderes
gewerbliches Unternehmen als Organträger**

**1. Organgesellschaft: AG oder KGaA mit Geschäftsleitung und Sitz im
Inland**

a) Kreis der Organgesellschaften: AG und KGaA

50

Nach Abs. 1 Satz 1 können OG nur AG und KGaA sein. Andere Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die unter § 1 Abs. 1 fallen, sowie Einzelunternehmen und PersGes., zu denen auch die GmbH & Co. KG gehört (BFH v. 17.1.1973 – I R 253/71, BStBl. II 1973, 269 [270]), sind nicht erfasst. Gleichmaßen ist eine eingetragene Zweigniederlassung einer KapGes. mit Sitz im Ausland nicht organschaftsfähig. Unternehmensträger ist vielmehr die ausländ. Gesellschaft (BFH v. 20.2.1974 – I R 8/71, BStBl. II 1974, 616 [617]; DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 43; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 72). § 17 erweitert den Kreis der OG auf andere als die in Abs. 1 Satz 1 bezeichneten KapGes.

AG: § 1 Abs. 1 AktG definiert die AG als Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, für deren Verbindlichkeiten den Gläubigern nur das Gesellschaftsvermögen haftet. Die AG muss über ein in Aktien zerlegtes Grundkapital, dessen Mindestbetrag nach § 7 AktG 50 000 € beträgt, verfügen (§ 1 Abs. 2 AktG). Die AG ist Formkaufmann; sie gilt also selbst dann als Handelsgesellschaft, wenn der Gegenstand ihres Unternehmens nicht im Betrieb eines Handelsgewerbes (§ 1 Abs. 2 HGB) besteht (§ 3 Abs. 1 AktG). Die AG erlangt erst durch ihre Eintragung in das Handelsregister die Rechtsfähigkeit (§ 41 Abs. 1 Satz 1 AktG).

KGaA: Gem. § 278 Abs. 1 AktG ist die KGaA eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, bei der mindestens ein Gesellschafter den Gesellschaftsgläubigern unbeschränkt haftet (persönlich haftender Gesellschafter). Die übrigen Gesellschafter sind an dem in Aktien zerlegten Grundkapital beteiligt, ohne persönlich für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu haften (Kommanditaktionäre). Die KGaA erlangt erst durch ihre Eintragung in das Handelsregister die Rechtsfähigkeit (§ 278 Abs. 3 iVm. § 41 Abs. 1 Satz 1 AktG).

Societas Europaea: Die Societas Europaea (SE) gilt gem. Art. 3 Abs. 1 und Art. 10 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates v. 8.10.2001 über das Statut der europäischen Gesellschaft (ABl. EG 2001, L 291/1 [SE-VO]) im Sitzmitgliedstaat als AG; die SE besitzt Rechtspersönlichkeit und ist folglich eine juristische Person (Art. 1 Abs. 3 SE-VO; wegen der Einzelheiten: SEEg, BGBl. I 2004, 3675). Die SE ist aufgrund dieser Fiktion bereits nach Abs. 1 Satz 1 organschaftsfähig.

Vorgründungsgesellschaft als Organgesellschaft: Dem Gesellschaftsvertrag kann bereits der Abschluss eines Vorvertrags, in dem sich die Gründer ver-

pflichten, zur Gründung einer KapGes. zusammenzuwirken, vorausgehen (vgl. BFH v. 8.11.1989 – I R 174/86, BStBl. II 1990, 91 [92]). In diesen Fällen entsteht eine sog. Vorgründungsgesellschaft, die regelmäßig eine BGB-Gesellschaft ist; hat die Gesellschaft bereits ein Handelsgewerbe aufgenommen, ist sie eine oHG (vgl. BGH v. 7.5.1984 – II ZR 276/83, BGHZ 91, 148 [151]). Die Vorgründungsgesellschaft ist weder mit der Vorgesellschaft noch mit der später entstehenden KapGes. identisch. Deshalb gehen Rechte und Verbindlichkeiten nicht automatisch von der Vorgründungsgesellschaft auf die Vorgesellschaft und die dann eingetragene KapGes. über. Sie müssen vielmehr einzeln übertragen bzw. übernommen werden (BGH v. 7.5.1984 – II ZR 276/83, BGHZ 91, 148 [151] mwN); die Vorgründungsgesellschaft endet durch Zweckerreichung nach § 726 BGB (HUECK/WINDBICHLER, Gesellschaftsrecht, 20. Aufl. 2003, § 35 II.1.). Deshalb kann die Vorgründungsgesellschaft, selbst wenn sie einen GAV bereits abgeschlossen haben sollte, nicht OG sein.

Vorgesellschaft als Organgesellschaft: Die errichtete, aber noch nicht eingetragene KapGes. wird als Vorgesellschaft bezeichnet. Sie ist eine eigenständige Organisationsform, deren Recht sich nach den entsprechenden gesetzlichen Regelungen und dem Gesellschaftsvertrag richtet, soweit diese nicht die Rechtsfähigkeit voraussetzen (BGH v. 12.7.1956 – II ZR 218/54, BGHZ 21, 242 [246]). Mit der Eintragung der KapGes. in das Handelsregister geht die Vorgesellschaft in dieser auf (s. nur BGH v. 9. 3.1981 – II ZR 54/80, BGHZ 80, 129 [132]). Deshalb wird die Vorgesellschaft auch strechtl. bereits als KapGes. behandelt, wenn sie später tatsächlich ins Handelsregister eingetragen wird (sog. *echte Vorgesellschaft*, vgl. BFH v. 14.10.1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 352 [354] mwN). Zwischen der echten Vorgesellschaft und der ins Handelsregister eingetragenen Gesellschaft besteht Identität (BFH v. 11.4.1973 – I R 172/72, BStBl. II 1973, 568 [569]; v. 13.3.1981 – III R 132/79, BStBl. II 1981, 600 [601]). Daher kann bereits die Vorgesellschaft OG iSv. Abs. 1 Satz 1 sein.

Ebenso BFH v. 9.3.1978 – V R 90/74, BStBl. II 1978, 486 (zur USt.); FG Hamb. v. 28.11.1985, EFG 1986, 414 (zur GewSt.); BLÜMICH/DANESING, § 14 Rn. 33; DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 43; GUTIKE in GREIF/SCHUHMAN, § 14 Rn. 7; KLEIN/LAUBE/SCHÖBERLE, § 14 Anm. 2a); STRECK/OLBING VI. § 14 Anm. 3; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 34; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 69; EVERSBERG in HERZIG (Hrsg.), Organschaft, 2003, 75 (77); BOGENSCHÜTZ in HERZIG (Hrsg.), Organschaft, 2003, 226 (231); PAUKA, NWB F 4, 4467 (4529); wohl auch ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 12 f.; aA § 17 Anm. 16; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 85. Zur Frage ob die Vorgesellschaft einen wirksamen GAV abschließen kann und wann dieser Vertrag wirksam wird: Anm. 66.

Dagegen werden auf die sog. *unechte Vorgesellschaft* die Regeln einer zivilrechtl. PersGes. angewandt. Eine unechte Vorgesellschaft liegt vor, wenn die KapGes. nicht in das Handelsregister eingetragen wird, weil die Gründer von vornherein nicht die Absicht hatten, die Eintragung als KapGes. zu erreichen, oder wenn der Eintragungsantrag nicht ernsthaft weiterbetrieben wird, insbes., weil bestehende Eintragungshindernisse nicht beseitigt werden oder Eintragungsunterlagen nicht unverzüglich beschafft werden oder weil die Gesellschaft trotz Ablehnung des Eintragungsantrags und Wegfalls des Gründungsziels ihre Geschäfte weiterbetreibt (vgl. BFH v. 7.4.1998 – VII R 82/97, BStBl. II 1998, 531 [533] mwN).

Stille Gesellschaft als Organgesellschaft: Die stille Gesellschaft (§ 230 HGB) ist keine KapGes. und kann schon deshalb nicht OG sein. Dagegen kann der In-

haber des Handelsgeschäfts, wenn es sich dabei um eine AG oder KGaA handelt, OG sein. Denn die stille Gesellschaft ist lediglich eine Innengesellschaft, die an der rechtl. Identität des Inhabers des Handelsgeschäfts nichts ändert.

Hiervon ist die Frage zu unterscheiden, ob die OG ihren ganzen Gewinn an den OT abführt, wenn eine atypisch stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einzuordnen ist und der Anteil des stillen Gesellschafters einen Gewinnanteil darstellt.

Umwandlung in eine nach Abs. 1 Satz 1 taugliche Organgesellschaft: Wird ein Rechtsträger umgewandelt und ist dieser Rechtsträger nunmehr eine taugliche OG, ist die stl. Rückwirkungsfiktion des § 20 Abs. 7 UmwStG zu beachten. Hiernach gilt der übernehmende Rechtsträger bereits seit dem stl. Übertragungstichtag als KapGes. (vgl. BFH v. 30.5.2003 – I R 55/02, BStBl. II 2004, 534 [535]).

Erweiterter Kreis möglicher Organgesellschaften: Nach § 17 Satz 1 können neben der AG und der KGaA auch andere KapGes., insbes. die GmbH, OG sein, wenn die weiteren Voraussetzungen des § 17 Satz 1 und 2 erfüllt sind (hierzu § 17 Anm. 15 ff.).

Ausnahmetatbestand des Abs. 2: Nach Abs. 2 können Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen nicht OG sein; zu Details s. Anm. 290 ff.

b) Geschäftsleitung und Sitz der Organgesellschaft im Inland

51

Schrifttum: PYSZKA, Körperschaftsteuerliche Organschaft bei einer Organgesellschaft mit Betriebsstätten oder Beteiligungen an Personengesellschaften im Ausland: Überlegungen zum Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO), IStR 1998, 333.

Die OG muss sowohl ihre Geschäftsleitung als auch ihren Sitz im Inland haben. Die doppelte Inlandsbindung soll gewährleisten, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Organschaft im Inland geprüft werden können. Eine doppelt ansässige Gesellschaft, also eine Gesellschaft mit Geschäftsleitung oder Sitz im Ausland, kann folglich nicht OG sein; zu daraus resultierenden Diskriminierungsfragen s. Anm. 12.

Ort der Geschäftsleitung: Der Ort der Geschäftsleitung ist gem. § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Diese befindet sich dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird (BFH v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86 [87] mwN; s. auch § 1 Anm. 13 und § 12 Anm. 11). Da die Organschaft die zivilrechtl. und körperschaftliche Subjektfähigkeit der OG unberührt lässt und die OG auch nicht zu einer unselbstständigen Betriebsstätte des OT wird, hat die OG regelmäßig einen eigenen Ort der Geschäftsleitung (BFH v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175 [178 f.]). Nicht ausschlaggebend ist folglich der Ort der Geschäftsleitung des OT (ebenso RFH v. 12.1.1933, RStBl. 1933, 132 [133]). Vielmehr ist der Ort der Geschäftsleitung der OG regelmäßig der Ort, an dem die gesetzlichen Vertreter der OG die Entscheidungen der laufenden Geschäftsführung („Tagesgeschäfte“) treffen (vgl. BFH v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175 [178 f.]; v. 9.8.1957 – III 215/56 U, BStBl. III 1957, 341). Dieser Ort kann, muss aber nicht mit dem Ort der Geschäftsleitung des OT, der sich nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 ebenfalls im Inland befinden muss, identisch sein.

Sitz: Nach § 11 AO hat eine Körperschaft oder Vermögensmasse ihren Sitz an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist.

Geschäftsleitung und Sitz im Inland: Die Geschäftsleitung und der Sitz müssen sich im Inland befinden (zum Inlandsbegriff § 1 EStG Anm. 57 ff.).

52 c) Steuerbefreite Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft?

Das Gesetz knüpft an die Fähigkeit, OG zu sein, keine weiteren Voraussetzungen. Deshalb können auch nach § 5 stbefreite KapGes. OG sein. Dies wird durch den gesetzessystematischen Zusammenhang bestätigt. Denn nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist nur für den OT Voraussetzung, dass es sich um eine nicht stbefreite Körperschaft handelt. Dieser Voraussetzung bedarf es in Bezug auf den OT, weil anderenfalls das stpfl. Einkommen der OG der Besteuerung entzogen würde. Dagegen wird das stfreie Einkommen der OG nicht der Besteuerung beim OT unterworfen. Deshalb erfordert auch der Sinn und Zweck des Gesetzes keine Einschränkung der persönlichen Voraussetzungen bei der OG (ebenso ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 18; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 81; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 97; aA DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 43; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 41). Eine andere Einschätzung ergibt sich auch nicht aus dem zur GewSt. ergangenen Urt. des BFH v. 9.10.1974 – I R 5/73 (BStBl. II 1975, 179 [180]). Vielmehr hat der BFH ausdrücklich offen gelassen, ob eine stbefreite Körperschaft OG sein kann. Auch eine gewerbliche Tätigkeit der OG ist nicht erforderlich. Denn AG und KGaA betreiben kraft Gesetzes ein Handelsgewerbe (§§ 3 Abs. 1, 278 Abs. 3 AktG) und erzielen deshalb gem. § 8 Abs. 2 KStG iVm. §§ 238 Abs. 1, 1 Abs. 1 HGB Einkünfte aus Gewerbebetrieb (vgl. auch BFH v. 21.1.1970 – I R 90/67, BStBl. II 1970, 348; JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 241).

53–54 Einstweilen frei.

2. Organträger: Einziges anderes gewerbliches Unternehmen

55 a) Legaldefinition des Organträgers (= Träger des Unternehmens)

Das Gesetz enthält eine Legaldefinition des Begriffs des OT: Nach Abs. 1 Satz 1 wird der Träger des Unternehmens als OT bezeichnet. Aus dem weiteren Zusammenhang des Abs. 1 Satz 1 folgt, dass nur ein *einziges anderes gewerbliches Unternehmen* OT sein kann, eine Organschaft zu mehreren Unternehmen also ausgeschlossen ist. Aus Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 ergibt sich ferner, dass der OT seine gewerbliche Tätigkeit während des gesamten Wj. der OG ausüben muss. Denn die OG muss vom Beginn ihres Wj. in den OT, also in ein gewerbliches Unternehmen, finanziell eingegliedert sein (ebenso STOLLENWERK, GmbH-StB 2003, 199 [201]; BMF v. 10.11.2005, BStBl. I 2005, 1038 Rn. 21; aA § 14 Anm. J 03-10; LÖWENSTEIN/MAIER/LOHRMANN, DStR 2003, Beihefter 4 zu Heft 29, 11; differenzierend DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 40; beachte aber zur gewerblichen Tätigkeit der OT-PersGes. Anm. 58). Diese Einschätzung wird auch systematisch durch Abs. 1 Satz 2, der nur für die zeitlichen Voraussetzungen beim GAV eine Ausnahme zulässt, bestätigt.

56 b) Unternehmen

Der Begriff des Unternehmens ist nicht legaldefiniert und wird in verschiedenen Zusammenhängen gesetzlich verwendet (zB §§ 15 ff. AktG, §§ 290 ff. HGB, § 5 MitbestG oder §§ 22 ff. GWB).

Abgrenzung zum aktienrechtlichen Unternehmensbegriff: Zwar bietet es sich im Hinblick auf die im Wesentlichen vergleichbaren Organisationsstrukturen des Organschaftsrechts und des Konzernrechts sowie das Erfordernis eines

GAV iSd. § 291 Abs. 1 AktG an, den Unternehmensbegriff einheitlich zu bestimmen (so auch § 18 Anm. 12; BLÜMICH/DANESING, § 14 Rn. 57; KLEIN/LAUBE/SCHÖBERLE, § 14 Anm. 3e; JURKAT, BB 1970, 204 [205]; JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 202 ff.). Allerdings sind die unterschiedlichen Ansätze und Zielsetzungen des Organschaftsrechts einerseits und des Konzernrechts andererseits zu bedenken. Denn Ziel des Konzernrechts ist es, den spezifischen Gefahren (etwa im Hinblick auf den Kapitalerhalt und den Gläubigerschutz) zu begegnen, die der Aufbau von Unternehmensgruppen unter gemeinsamer Leitung zur Folge hat (s. RAISER/VEIL, Recht der Kapitalgesellschaften, 4. Aufl. 2006, § 51 Rn. 2). Deshalb wird die aktienrechtl. Unternehmereigenschaft schon dann bejaht, wenn ein Rechtsträger gleichzeitig auf zwei oder mehrere Unternehmen Einfluss nehmen kann, wenn also eine wirtschaftliche Interessenbindung besteht, die stark genug ist, um die ernsthafte Besorgnis zu begründen, der Gesellschafter könnte um ihretwillen seinen Einfluss zum Nachteil der Gesellschaft geltend machen (BGH v. 16.2.1981 – II ZR 168/79, BGHZ 80, 69 [72]). Dagegen ist das Organschaftsverhältnis nicht darauf gerichtet, derartigen Gefahren entgegenzuwirken, sondern die stl. Rahmenbedingungen für die Besteuerung in einem Konzern zu regeln. Insbes. setzt ein Organschaftsverhältnis im Gegensatz zum konzernrechtl. Unternehmerbegriff (hierzu RAISER/VEIL, Recht der Kapitalgesellschaften, 4. Aufl. 2006, § 51 Rn. 4) nicht die Beherrschung von zwei oder mehr Unternehmen voraus. Die Einschränkung durch das weitere Tatbestandsmerkmal des gewerblichen Unternehmens zeigt, dass in strechtl. Hinsicht Unternehmer nicht nur ein Träger eines gewerblichen Unternehmens sein kann. Daher sind der aktienrechtl. und strechtl. Unternehmensbegriff nicht identisch (vgl. BFH v. 13.9.1989 – I R 110/88, BStBl. II 1990, 24 [25]).

Organschaftsspezifischer Unternehmensbegriff: Vielmehr betreibt ein Unternehmen im organschaftlichen Sinne, wer eine selbständige nachhaltige Tätigkeit auf eigenes Risiko durchführt und sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt, mithin strechtl. einen Gewerbebetrieb oder Land- oder Forstwirtschaft betreibt oder einer selbständigen Arbeit nachgeht (im Ergebnis auch § 18 Anm. 12; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 19). Eine Betriebsstätte ist kein Unternehmen iSd. Abs. 1 Satz 1. Vielmehr ist eine Betriebsstätte nur eine Untergliederung eines Unternehmens (s. nur § 12 Satz 1 AO und Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 2000).

c) Beschränkung auf ein einziges anderes Unternehmen

57

Aufgrund Art. 2 Nr. 6 UntStFG (BGBl. I 2001, 3858 [3863 f.]) wurde ua. Abs. 1 Satz 1 dahingehend ergänzend, dass OT nur ein einziges anderes Unternehmen sein kann. Durch diese Änderung wird eine mehrfache Abhängigkeit der OG ausgeschlossen und damit die gesetzliche Abkehr von der Mehrmütterorganschaft (hierzu Anm. 21) festgeschrieben. Insoweit hat der Gesetzgeber die strechtl. Regelungen zur Organschaft von der konzernrechtl. Lehre der mehrfachen Abhängigkeit (ausführlich BFH v. 9.6.1999 – I R 43/97, BStBl. II 2000, 695 [697 f.]) ausdrücklich abgekoppelt (BTDrucks. 14/6882, 37).

d) Grundvoraussetzung: Gewerbliches Unternehmen als Organträger

58

Schrifttum: DÖLLERER, Die atypische stille Gesellschaft – gelöste und ungelöste Probleme, DStR 1985, 295; ZACHARIAS/SUTTMAYER/RINNEWITZ, Zur gewerbesteuerrechtlichen Organschaft unter Beteiligung einer GmbH & atypischen Still, DStR 1988, 128; SCHMIDT/HAGEBÖKE, Organträgerereignis der atypischen stillen Gesellschaft nach § 14 KStG nF,

DSrR 2005, 761; STRAHL, Juristische Personen des öffentlichen Rechts: Steuerprobleme und -lösungen, KÖSDI 2005, 14749; HAGEBÖKE/HEINZ/DÖTSCH, Die Organträgerereignung einer atypischen stillen Gesellschaft, DB 2006, 473; SUCHANEK, Ergänzendes zur Organträgerereignung der atypischen stillen Gesellschaft nach § 14 KStG n.F., DSrR 2006, 836.

OT kann nur ein gewerbliches Unternehmen sein. Durch dieses Merkmal soll sichergestellt werden, dass die bei der OG vorliegenden gewerblichen Einkünfte (§ 8 Abs. 2 iVm. §§ 3 Abs. 1, 278 Abs. 3 AktG, § 1 Abs. 1 HGB), die nach § 2 Abs. 2 GewStG der GewSt. unterliegen, nicht der GewSt. entzogen werden, weil der OT nicht der GewSt. unterliegt (BFH v. 12.8.1965 – IV 322/64 U, BStBl. III 1965, 589 [590]). Dementsprechend ist ein gewerbliches Unternehmen nicht nur ein Unternehmen iSd. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 EStG, sondern jedes Unternehmen, das der GewSt. unterliegt (so auch FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 20; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 63; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 185; JURKAT, die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 210; HÜBL, DSrZ/A 1972, 81 [82 f.]; BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 437 Rn. 2; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 20 II 1 [S. 699]). Diese Einschätzung bestätigt auch der Umkehrschluss zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2, der nur bei einer PersGes. eine originär gewerbliche Tätigkeit verlangt. Daher können ein gewerbliches Unternehmen iSd. Abs. 1 Satz 1 ein Gewerbebetrieb

- kraft gewerblicher Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 GewStG),
- kraft Rechtsform (§ 2 Abs. 2 GewStG) oder
- kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 2 Abs. 3 GewStG)

sein (vgl. BFH v. 26.4.1989 – I R 152/84, BStBl. II 1989, 668 [669]; v. 13.9.1989 – I R 110/88, BStBl. II 1990, 24 [25]; BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 437 Rn. 2 ff.). Soweit der OT keine originär gewerbliche Tätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 GewStG ausübt, kann die Tätigkeit dessen ungeachtet nach § 2 Abs. 2 und 3 GewStG als gewerblich einzustufen sein. Insoweit ergibt sich nach dem Wegfall der Erfordernisse der wirtschaftlichen Eingliederung (§ 14 Nr. 2 Satz 1 aF) eine erhebliche Vereinfachung. Denn die wirtschaftliche Eingliederung setzte voraus, dass das herrschende Unternehmen eigene gewerbliche Zwecke verfolgte, denen sich das beherrschte Unternehmen iSd. einer Zweckabhängigkeit unterordnen konnte (s. BFH v. 26.4.1989 – I R 152/84, BStBl. II 1989, 668 [669]). Bei PersGes. ist Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2, der eine originär gewerbliche Tätigkeit der PersGes. verlangt, zu beachten. Dies gilt gleichermaßen für natürliche Personen, da diese von § 2 Abs. 2 und 3 GewStG nicht erfasst werden. Das gewerbliche Unternehmen muss in gesellschaftsrechtl. Hinsicht zugleich Partei des GAV sein.

Gewerbliche Unternehmen kraft gewerblicher Tätigkeit: Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ist unter einem Gewerbebetrieb iSv. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG ein gewerbliches Unternehmen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG zu verstehen.

Bei einer KapGes. erübrigt sich die Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG, da sie schon nach § 2 Abs. 2 GewStG kraft Rechtsform als gewerbliches Unternehmen einzustufen ist.

Die gewerbliche Tätigkeit und damit die Fähigkeit, OT zu sein, beginnt bei Personenunternehmen mit der ersten Vorbereitungshandlung zur Aufnahme dieser Tätigkeit (§ 15 EStG Anm. 190).

► *Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. Abs. 2 EStG:* Ein gewerbliches Unternehmen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 liegt bei einer selbständigen nachhal-

tigen Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch einer anderen selbständigen Arbeit anzusehen ist, vor (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG; ausführlich § 15 EStG, Anm. 185 und 1030 ff.). Als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal setzt § 15 Abs. 2 EStG zudem voraus, dass sich die fragliche Tätigkeit nicht als Vermögensverwaltung darstellt. Ein Unternehmen wird durch den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags nicht zu einem gewerblichen Unternehmen. Vielmehr muss der OT ohne Berücksichtigung des Organverhältnisses und der vereinbarten Gewinnabführung ein gewerbliches Unternehmen unterhalten (ebenso BFH v. 12.8.1965 – IV R 122/64 U, BStBl. III 1965, 589 [590]).

► *Betrieb gewerblicher Art*: Ein Betrieb gewerblicher Art (§ 4) ist nur ein gewerbliches Unternehmen iSd. Abs. 1 Satz 1, das alle Merkmale des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt. Deshalb muss der Betrieb gewerblicher Art auch mit Gewinnerzielungsabsicht handeln und sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligen (so auch BFH v. 25.7.2002 – I B 52/02, BFH/NV 2002, 1341 [1342]; DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 34; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 21; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 65; aA BLÜMICH/DANESING, § 14 Rn. 56; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 194; STRECK/OLBING VI. § 14 Anm. 7). Aus § 4 Abs. 1 Satz 2 folgt nämlich nur, unter welcher Voraussetzung ein nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 unbeschr. stpfl. Betrieb gewerblicher Art anzunehmen ist. Aus dieser Regelung ergibt sich hingegen nicht, ob der Betrieb gewerblicher Art als gewerbliches Unternehmen einzuordnen ist. Diese Einschätzung wird durch den Begriff des Betriebs gewerblicher Art bestätigt. Diese Terminologie zeigt, dass ein derartiger Betrieb nicht alle Voraussetzungen eines gewerblichen Betriebs erfüllt (s. auch § 4 Anm. 8), also tatsächlich kein gewerbliches Unternehmen ist, aber gleichwohl der KSt. unterliegt. Ein Betrieb gewerblicher Art übt eine Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht aus, wenn durch sie eine Vermögensmehrung in Form eines Totalgewinns erstrebt wird (s. nur BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [766 f.]). Diese Absicht fehlt, wenn lediglich eine Deckung der Selbstkosten – einschließlich der Kosten der Erhaltung des der Tätigkeit dienenden Vermögens – angestrebt wird (vgl. BFH v. 18.5.1995 – IV R 31/94, BStBl. II 1995, 718 [719]). Soll allerdings auch Eigenkapital, zB für Erweiterungsinvestitionen oder zur Tilgung von Schulden, erwirtschaftet werden, wird eine Deckung nur der Selbstkosten nicht angestrebt, es sei denn, das aus den Gewinnen gespeiste Eigenkapital soll später durch Kostenunterdeckungen wieder aufgezehrt werden (BFH v. 16.12.1998 – I R 137/97, BFH/NV 1999, 1250 [1251]). Erzielt der Betrieb gewerblicher Art dauerhaft Verluste, handelt er ohne Gewinnerzielungsabsicht. Jedoch ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass entsprechende Verluste zur Annahme einer vGA mit der Folge führen können, dass aufgrund der Rechtsfolge des § 8 Abs. 3 Satz 2 ein Verlust tatsächlich nicht entstanden ist (in diesem Sinne: BFH v. 25.7.2002 – I B 52/02, BFH/NV 2002, 1341 [1342]). Ferner sind bei der Prognose, ob ein Totalgewinn erstrebt wird, auch Erträge aufgrund der Zuführung gewillkürten BV, zB bei der Einlage von Wertpapieren, mit zu berücksichtigen. Denn Erträge aus gewillkürten BV wirken sich auf den Unterschiedsbetrag iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG aus (so auch BFH v. 25.7.2002 – I B 52/02, BFH/NV 2002, 1341 [1342]; DÖRSCH, Der Konzern 2003, 21 [22]). Dagegen ist der dem OT zuzurechnende Gewinn der OG bei der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht des OT nicht zu berücksichtigen. Denn die Zurechnung des Gewinns der OG ist lediglich die Rechts-

folge der Organshaft und nicht Bestandteil der Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG. Die einzelnen Tatbestandsmerkmale des § 14 sind also jeweils nur in Bezug auf die OG und den OT zu prüfen. Folglich ist der Gewinn der OG in die Prognoseberechnung für den OT nicht miteinzurechnen (ebenso FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 21). Im Übrigen lassen sich die Probleme in diesem Zusammenhang vermeiden, wenn die Körperschaft öffentlichen Rechts ihre(n) Betrieb(e) gewerblicher Art in Form einer KapGes. führt. Eine entsprechende Gestaltung wäre im Hinblick auf § 42 AO nur unzulässig, wenn hierdurch ausschließlich oder zumindest überwiegend Zwecke der Steuervermeidung verfolgt würden (ausführlich BFH v. 14.7.2004 – I R 9/03, BFHE 207, 142, BFH/NV 2004, 1689; STRAHL, KÖSDI 2005, 14749 [14756]; aA R 7 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004).

► *Betriebsverpachtung*: Wird ein Betrieb verpachtet, kann der Betrieb zwar estl. fortbestehen (hierzu ausführlich BFH v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388 [390 f.]), jedoch liegt gewstl. ein Gewerbebetrieb iSd. § 2 Abs. 1 GewStG dann nicht mehr vor (s. § 15 EStG Anm. 194 mwN; Abschn. 15 Abs. 2 Satz 1 GewStR), es sei denn es handelt sich um den Fall einer Betriebsaufspaltung. Auch die Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art (§ 4 Abs. 4) stellt keine originär gewerbliche Tätigkeit dar (s.o. zum Betrieb gewerblicher Art; LADEMANN/GASSNER, § 14 Rn. 23).

► *Stille Gesellschaft*: Die stille Gesellschaft ist nicht Träger des Unternehmens. Vielmehr wird das Unternehmen vom Inhaber des Handelsgewerbes betrieben (§ 230 Abs. 2 HGB; zur atypisch stillen Gesellschaft: BFH v. 12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311 [313]). Daher unterhält nur der Inhaber des Handelsgewerbes das gewerbliche Unternehmen iSd. Abs. 1 Satz 1 und kann die stille Gesellschaft nicht OT sein.

Ebenso BLÜMICH/DANESING, § 14 Rn. 48; LADEMANN/GASSNER, § 14 Rn. 19; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 70; ZACHARIAS/SUTTMAYER/RINNEWITZ, DStR 1988, 128 (132); DÖLLERER, DStR 1985, 295 (301); OTTERSACH, NWB F 4, 4269 (4271); aA FG Hamburg v. 12.3.1984, EFG 1984, 569; ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 43; DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 79; SCHMIDT/HAGEBÖKE, DStR 2005, 761 (764 f.); KOTHs in HERZIG (Hrsg.), Organshaft, 2003, 63 (66 f.); differenzierend ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 175 f.

Dementsprechend ist nur der Inhaber des Handelsgewerbes tauglicher OT (neueste Diskussionsansätze zu dieser Frage bei HAGEBÖKE/HEINZ/DÖTSCH, DB 2006, 473; SUCHANEK, DStR 2006, 836). Zudem ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass Abs. 1 Satz 1 den Abschluss eines (zivilrechtl.) wirksamen GAV voraussetzt. Einen GAV kann aber nur der Inhaber des Handelsgewerbes, nicht aber die stille Gesellschaft abschließen.

► *Erbringung von Leistungen im Konzern*: Eine gewerbliche Tätigkeit liegt nicht vor, wenn von dem herrschenden Unternehmen nur konzerninterne Leistungen erbracht werden und im Übrigen die Leistungen nicht am Markt angeboten werden (vgl. BFH v. 29.8.1984 – I R 68/81, BStBl. II 1985, 120 [123 f.]; ORTH, DB 2005, 741 [742]; LÖWENSTEIN/MAIER/LOHRMANN, DStR, Beihefter zu Heft 29/2003, [5]; aA GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 115; SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2005, 1304 [1307]; RAUPACH/BURWITZ, DStR 2003, 1901 [1906]; BMF v. 10.11.2005, BStBl. I 2005, 1038 Rn. 19). Denn eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt nur dann vor, wenn der Geschäftsbetrieb erkennbar auf einen zumindest potenziellen Wechsel bei den Kunden angelegt ist. Dieser Einschätzung steht auch nicht entgegen, dass eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bereits dann vorliegt, wenn Leistungen gegenüber einem beschränkten Kundenkreis oder gegenüber einem einzigen Abnehmer er-

bracht werden (so aber BLUMERS/GOERG, BB 2003, 2203 [2206]; RÖDDER/SCHUMACHER, DSStR 2003, 805 [808]; NEU/LÜHN, DSStR 2003, 61 [63]; FÜGER, BB 2003, 1755 [1758]). Denn in diesem Fall bietet der Unternehmer seine Leistungen gegenüber potenziellen Kunden an und nimmt für Dritte äußerlich erkennbar aktiv am Marktgeschehen teil (s. auch BFH v. 15.12.1999 – I R 16/99, BStBl. II 2000, 404 [405]; v. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534 [538 f.]; ausführlich § 15 EStG Anm. 1050 ff.).

► *Fiktion eines gewerblichen Unternehmens nach § 15 Abs. 3 EStG:* § 15 Abs. 3 fingiert über den Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG hinaus in den in Nr. 1 und 2 bestimmten Fällen ein gewerbliches Unternehmen.

Gewerbliches Unternehmen kraft Rechtsform: Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG gilt die Tätigkeit von KapGes. (AG, KGaA und GmbH), der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und der Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb. Diese Unternehmen unterhalten also kraft gesetzlicher Fiktion ungeachtet ihrer tatsächlichen Tätigkeit ein gewerbliches Unternehmen. Dementsprechend ist zB auch die Steuerberatungsgesellschaft mbH ein gewerbliches Unternehmen iSd. Abs. 1 Satz 1.

Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb als gewerbliches Unternehmen: Gem. § 2 Abs. 3 GewStG gilt die Tätigkeit der sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts und der nichtrechtsfähigen Vereine als Gewerbebetrieb, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (ausgenommen Land- und Forstwirtschaft) unterhalten.

► *Kreis der von § 2 Abs. 3 GewStG erfassten Subjekte:* Von § 2 Abs. 3 GewStG werden sonstige juristische Personen des privaten Rechts, insbes. rechtsfähige und nicht rechtsfähige Vereine erfasst (ausführlich § 1 Anm. 34 ff. und 40 ff.).

► *Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs:* Nach § 14 Satz 1 und 2 AO ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht; die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. § 65 AO (Zweckbetrieb) setzt das Vorhandensein eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs voraus. Deshalb ist jeder Zweckbetrieb auch ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (vgl. auch § 64 Abs. 1 AO; BEERMANN/BUCHER, Steuerliches Verfahrensrecht, § 14 AO Rn. 11). Dementsprechend unterhalten eine sonstige juristische Personen des privaten Rechts oder ein nicht rechtsfähiger Verein mit ihrem Zweckbetrieb ein gewerbliches Unternehmen und können deshalb dem Grunde nach OT sein. Allerdings ist in diesem Zusammenhang Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 zu beachten. Hiernach darf der OT nicht von der KSt. befreit sein, so dass die von § 2 Abs. 3 GewStG erfassten Subjekte insofern als OT ausscheiden (ausführlich Anm. 155).

► *Ausnahme von der Fiktion:* Handelt es sich bei dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb um die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft, liegt ein gewerbliches Unternehmen nicht vor (§ 2 Abs. 3 [Klammerzusatz] GewStG).

e) Sonderfälle: Gewerbliches Unternehmen kraft gewohnheitsrechtlicher Fiktion 59

Schrifttum: FLUME, Die Organschaft zu einer Holdinggesellschaft, DB 1959, 1296; BREZING, Anmerkung zu BFH v. 17.12.1969 – I 252/64, FR 1970, 389; DORNFELD/TELKAMP, Konzernunternehmung und Organschaftsvoraussetzungen – Zur wirtschaftlichen Eingliederung und zu den Anforderungen an den Organträger bei Holdinggesellschaften und Betriebsaufspaltung, StuW 1971, 67; ROSE, Ausgewählte Probleme der Besteuerung von Ka-

pitalgesellschaften und Konzernen, StbJb. 1971/1972, 183; KLEMP, Betriebsaufspaltung und Organshaft, DStZ 1981, 188; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Personengesellschaft als Holdinggesellschaft, DB 1988, 252; GEISSEN ua., Die Holding in Zivil-, Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, JbFStR 1989/1990, 425; PACH-HANSENHEIMB, Kann die deutsche Holding eines internationalen Spartenkonzerns Organträger sein?, IStR 1993, 1; RAUPACH ua., Holding- und Organschaftsfragen im nationalen und grenzüberschreitenden Bereich unter Berücksichtigung des neuen Umwandlungsrechts und Umwandlungssteuerrechts, JbFStR 1995/96, 343; LETTL, Das Holding-Konzept als Instrument zur erfolgreichen Neuausrichtung von Unternehmen, DStR 1996, 2020; PYSZKA, DStR-Fachliteratur-Auswertung: Bilanzen und Gewinnermittlung – Aktuelle Fragen der Organshaft im Gewerbe- und Körperschaftsteuerrecht –, DStR 1996, 996; WALTER, Organshaft der geschäftsleitenden Holding mit nur einer Organgesellschaft, GmbHR 1996, 43; PACHE, Der Tatbestand der wirtschaftlichen Eingliederung im Ertragsteuer- und im Umsatzsteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung der Fallgruppen der Betriebsaufspaltung und der Holdinggesellschaften, GmbHR 1997, 926; WATERMEYER, Holding-Fragen beim Umwandlungsmodell, GmbHR 1997, 244; HINTZEN, Die Zwischenholding als Strukturelement internationaler Konzerne, DStR 1998, 1319; JONAS, Aktuelle Streitfragen zur Organshaft in SCHAUMBURG (Hrsg.), Steuerrecht und steuerorientierte Gestaltungen im Konzern (1998), 271; KNACKSTEDT, Die Holding im Zivil- und Steuerrecht, GStB 1998, 7; KESSLER, Deutschland als Holdingstandort nach der Unternehmenssteuerreform, StbJb. 2000/2001, 339; KOLLRUS, Die Organshaft nach dem Steuersenkungsgesetz, StB 2001, 82; WEHRHEIM, Die Betriebsaufspaltung im Spannungsfeld zwischen wirtschaftlicher Einheit und rechtlicher Selbstständigkeit, BB 2001, 913; FATOUROS, Körperschaftsteuerliche Änderungen nach dem StVergAbG, DStZ 2003, 179; FÖRSTER, Die Änderungen durch das StVergAbG bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer, DB 2003, 899; MIRSCH, Holding und Organshaft als Gestaltungsinstrumente in mittelständischen Strukturen, INF 2003, 424 und 467.

Über die Fälle hinaus, in denen das betreffende Unternehmen selbst die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Annahme eines gewerblichen Unternehmens iSd. § 2 Abs. 1 GewStG iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfüllt, wird in den Fällen der Betriebsaufspaltung und der sog. geschäftsleitenden Holding gewohnheitsrechtlich ein gewerbliches Unternehmen fingiert. Insoweit hat sich auf der Grundlage der ständigen Rspr. eine allgemeine Rechtsüberzeugung herausgebildet (allgemein hierzu: LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, 433).

Das Besitzunternehmen als fiktives gewerbliches Unternehmen: Bei der Betriebsaufspaltung ist das Besitzunternehmen selbst nicht gewerblich tätig (vgl. BFH v. 25.6.1957 – I 119/56 U, BStBl. III 1957, 303; v. 21.1.1988 – IV R 100/85, BStBl. II 1988, 456 [458]). Vielmehr wird für die hinter dem Besitz- und Betriebsunternehmen stehenden Personen ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille, der über das Betriebsunternehmen auf die Ausübung einer gewerblichen Betätigung gerichtet ist, angenommen und wird auf dieser Grundlage eine gewerbliche Tätigkeit des Besitzunternehmens fingiert (stRspr., zB BFH v. 13.11.1997 – IV R 67/96, BStBl. II 1998, 254 [256]; zur Kritik KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 22 X 2 [S. 864 ff.]). Dementsprechend stellt auch das Besitzunternehmen ein gewerbliches Unternehmen iSd. Abs. 1 Satz 1 dar.

Ebenso DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 40; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 153.1 und 193, anders aber Rn. 235; JURKAT, Die Organshaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 236; FATOUROS, DStZ 2003, 179 (180); LÖWENSTEIN/MAIER/LOHRMANN, DStR 2003, Beihefter 4 zu Heft 29, 8; FÖRSTER, DB 2003, 899 (903); KORN/STRAHL, KÖSDI 2003, 13714 (13718); WEHRHEIM, BB 2001, 913 (914); JURKAT, BB 1970, 204 (206); aA ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 46; KLEMP, DStZ 1981, 188 (192); einerseits ablehnend, andererseits zweifelnd FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 20 und 64 f.

Dieser Einschätzung steht auch nicht entgegen, dass nach der Rspr. des BFH die dem Besitzunternehmen zugerechnete gewerbliche Tätigkeit des Betriebsunternehmens keine eigene gewerbliche Tätigkeit des Besitzunternehmens darstellt (vgl. BFH v. 25.6.1957 – I 119/56 U, BStBl. III 1957, 303; v. 21.1.1988 – IV R 100/85, BStBl. II 1988, 456 [458]). Denn die entsprechenden Ausführungen des BFH beziehen sich nur auf die Problematik der wirtschaftlichen Eingliederung (s. BFH v. 25.7.1963 – IV 417/60 S, BStBl. III 1963, 505 [507]). Hieraus lässt sich aber nicht ableiten, dass im Fall der Betriebsaufspaltung – abweichend von der diesbezüglichen stRspr. – im Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 eine gewerbliche Tätigkeit des Besitzunternehmens nicht angenommen werden kann. Vielmehr ist der Begriff „gewerbliches Unternehmen“ einheitlich zu bestimmen (BFH v. 26.4.1989 – I R 152/84, BStBl. II 1989, 668 [669]; v. 13.9.1989 – I R 110/88, BStBl. II 1990, 24 [25]). Im Übrigen bestätigt auch Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 diese Auffassung. Hiernach kann eine PersGes. nur dann OT sein, wenn sie eine originär gewerbliche Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt. Der Gesetzgeber hat also nur in Bezug auf PersGes. den weiten Begriff des gewerblichen Unternehmens des Abs. 1 Satz 1 eingeschränkt. Zudem bedarf es nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes keiner Einschränkung. Denn das Tatbestandsmerkmal „gewerbliches Unternehmen“ soll verhindern, dass aufgrund der Abführung des Gewinns an ein nicht der GewSt. unterliegendes Unternehmen gewerbliche Einkünfte der GewSt. entzogen werden. Diese Gefahr besteht aber nicht, wenn die Einkünfte des Besitzunternehmens ohnehin als gewerblich einzustufen sind (so auch FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 65). Schließlich wird durch diese Auslegung auch ein Widerspruch zur Annahme einer gewerblichen Tätigkeit der geschäftsleitenden Holding vermieden. Denn deren gewerbliche Tätigkeit wird iSd. Abs. 1 Satz 1 ebenfalls nur fingiert.

Die Holding als fiktives gewerbliches Unternehmen: Bei einer sog. geschäftsleitenden Holding wird eine gewerbliche Tätigkeit bejaht, weil das herrschende Unternehmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr über die abhängigen Unternehmen teilnimmt (vgl. BFH v. 17.12.1969 – I 252/64, BStBl. II 1970, 257 [260 ff.]; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 59).

► *Begriff der Holding:* Bei einer Holding handelt es sich um ein Unternehmen, dessen Hauptzweck die dauerhafte Beteiligung an einem oder mehreren anderen Unternehmen ist (vgl. LUTTER, Holding-Handbuch, 4. Aufl. 2004, § 1 Rn. A 11 mwN). Hält ein Unternehmen Beteiligungen an anderen Unternehmen und wird die operative Geschäftstätigkeit ausschließlich von den Tochtergesellschaften ausgeübt, liegt eine sog. echte Holding vor (zur Begriffsbestimmung EVERLING, DB 1981, 2549; LETTL, DStR 1996, 2020; zu den verschiedenen Einsatzmöglichkeiten und Erscheinungsformen KESSLER, StbJb. 2000/2001, 339; s. auch den Holdingbegriff des § 8a Abs. 4 Satz 1). Dabei können die Beteiligungen an anderen Unternehmen auch von natürlichen Personen gehalten werden (BFH v. 14.10.1987 – I R 26/84, BFH/NV 1989, 192).

► *Unterscheidung zwischen vermögensverwaltender und geschäftsleitender Holding:* Für die Frage, ob eine Holding ein gewerbliches Unternehmen darstellt, ist zwischen der vermögensverwaltenden und der geschäftsleitenden Holding zu unterscheiden: Die vermögensverwaltende Holding verwaltet nur ihr Vermögen, nimmt also über die mit den aus der Beteiligung resultierenden Rechte (zB Teilnahme an Gesellschafterversammlungen) hinaus keinen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung ihrer Tochtergesellschaften. Sie nimmt am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht teil und übt deshalb keine originär gewerbliche Tätigkeit aus. Beschränkt sich die Tätigkeit hingegen nicht auf das Geltendmachen

der aus der Beteiligung fließenden Rechte, sondern übt das Unternehmen eine einheitliche Leitung im Konzern aus, stellt sich diese Tätigkeit als eine gewerbliche Tätigkeit dar (geschäftsführende Holding). Das herrschende Unternehmen nimmt in diesem Fall am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr über die abhängigen Unternehmen teil (vgl. BFH v. 17.12.1969 – I 252/64, BStBl. II 1970, 257 [260]). Aus der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr folgt zugleich, dass das Mutterunternehmen mit Gewinnerzielungsabsicht handelt. Die Gewinnerzielungsabsicht wird verwirklicht, indem sich das herrschende Unternehmen der abhängigen Unternehmen und ihrer WG und Arbeitskräfte bedient, um sie nach einem einheitlichen Plan im Wirtschaftsleben einzusetzen und auf der Grundlage der Gewinnabführungsverträge die Gewinne der Tochterunternehmen an sich zu ziehen (s. BFH v. 17.12.1969 – I 252/64, BStBl. II 1970, 257 [260], mwN).

► *Nachweis der gewerblichen Tätigkeit einer Holding*: Ob eine Holding als gewerbliches Unternehmen angesehen werden kann, ist anhand der tatsächlichen Verhältnisse festzustellen.

▷ *Ansatz der Rspr. und hM*: Nach der Rspr. des BFH und der ihm folgenden hM nimmt eine Holding nur dann über die Tochterunternehmen am wirtschaftlichen Verkehr teil, wenn es die *einheitliche Leitung über mindestens zwei Unternehmen* ausübt. Denn nur in diesem Fall stelle sich die Tätigkeit des Mutterunternehmens als eine Zusammenfassung einer wirtschaftlichen Einheit bei der Konzernspitze dar. Übe dagegen das herrschende Unternehmen die Leitung nur über ein Tochterunternehmen aus, stelle sich diese Leitung nicht als eine wirtschaftliche Betätigung des Mutterunternehmens dar. Vielmehr nehme in diesem Fall nur das Tochterunternehmen am wirtschaftlichen Verkehr teil (BFH v. 15.4.1970 – I R 122/66, BStBl. II 1970, 554 [555 f.]; SCHMIDT/MÜLLER/StÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 366). Hat die Holding nur einen GAV (mit einem inländ. Unternehmen) abgeschlossen, leitet darüber hinaus aber weitere (ausländ.) Unternehmen, liegt nach Auffassung der Verw. ebenfalls eine einheitliche Leitung über zwei Unternehmen vor (Abschn. 50 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 KStR 1995; OFD Frankfurt/Main v. 26.10.1994, GmbHR 1995, 159). Unternehmen in diesem Sinne könnten sowohl KapGes. als auch PersGes. oder eine ausländ. Betriebsstätte sein (vgl. ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 210; WALTER, GmbHR 1996, 43 [44 f.]; KREBS/BÖDEFELD, BB 1996, 668 [670]; PYSZKA, DStR 1996, 996). Weiterhin müsse die Ausübung der *einheitlichen Leitung durch einen sachverständigen Dritten* (zB Abschluss- oder Betriebsprüfer) *anhand äußerer Merkmale erkennbar sein*; aus einer personellen Verflechtung der Unternehmen könne die einheitliche Leitung nicht abgeleitet werden. Äußere Merkmale in diesem Sinne liegen zB vor, wenn das herrschende Unternehmen Richtlinien über die Geschäftspolitik der abhängigen Unternehmen aufstellt und den abhängigen Unternehmen zuleitet oder wenn es den abhängigen Unternehmen schriftliche Weisungen erteilt. Es könnten auch Empfehlungen des herrschenden Unternehmens, gemeinsame Besprechungen und Beratungen genügen, wenn sie schriftlich festgehalten werden. Schließlich müsse die *Holding nach außen*, zB durch die Eintragung in das Handelsregister, *in Erscheinung treten* (so BFH v. 17.12.1969 – I 252/64, BStBl. II 1970, 257 [261]; v. 31.1.1973 – I R 166/71, BStBl. II 1973, 420).

▷ *Stellungnahme*: Die vielfältigen Erscheinungsformen der Holding lassen eine Einordnung der Tätigkeit einer Holding als gewerblich anhand fester Kriterien nicht zu (siehe hierzu auch JONAS in SCHAUMBURG [Hrsg.], Steuerrecht und steuerorientierte Gestaltungen im Konzern [1998], 271 [Rn. 454]). Daher

sind die von der Rspr. entwickelten Grundsätze zur Feststellung der Gewerblichkeit der Tätigkeit einer Holding nicht als abschließende Tatbestandsmerkmale geeignet. Vielmehr ist die Frage, ob die Tätigkeit als gewerblich eingeordnet werden kann, nur anhand der tatsächlichen Verhältnisse im konkreten Einzelfall zu entscheiden (so auch FLUME, DB 1959, 1296 [1298]). Deshalb können die von der Rspr. entwickelten Kriterien nur Indizien darstellen, anhand derer die gewerbliche Tätigkeit einer Holding im Rahmen einer umfassenden Würdigung aller tatsächlichen Umstände vermutet werden kann (in diesem Sinn wohl auch BFH v. 12.8.2002 – VIII B 69/02, BFH/NV 2002, 1579 [1580]). Soweit diese Indizien aber nicht vorliegen, kann aus ihrem Fehlen nicht schematisch – iSv. Tatbestandsmerkmalen – auf die mangelnde gewerbliche Tätigkeit geschlossen werden. Vielmehr kann insbes. eine gewerbliche Tätigkeit auch dann gegeben sein, wenn eine einheitliche Leitung nur über ein Unternehmen ausgeübt wird und nach den konkreten Umständen des Einzelfalls sich diese Leitung nicht als bloße Vermögensverwaltung darstellt.

Vgl. auch RFH v. 1.4.1941, RStBl. 1942, 947 (948); FG Münster v. 22.8.1988, EFG 1989, 310; BFH, Beschl. v. 1.4.2004 – VIII B 56/03, nv. (zum gewerblichen Grundstückshandel); GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 113; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 60; STRECK/OLBING VI. § 14 Anm. 26; SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2005, 1304 (1307); FENZL/HAGEN, FR 2000, 289 (295); DÖTSCH/PUNG, DB 2000, Beilage 10 zu Heft 34, 13; PRINZ, FR 2000, 1255 (1258); PACHE, GmbHR 2000, 764 (766); JURKAT, FR 1972, 49 (51) ROSE, StbJb. 1971/72, 183 (216); DORNFELD/TELKAMP, StuW 1971, 67 (77 ff.); BREZING, FR 1970, 389; SCHMIDT, StuW 1969, Sp. (447); wohl auch FLUME, DB 1959, 1296 [1299]; FinMin. NRW v. 23.10.1959, BStBl. II 1959, 161 (162); teilw. abweichend JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 238 und 316.

Dieser Einschätzung steht nicht entgegen, dass nach der Rspr. des BFH eine eigene gewerbliche Tätigkeit der Holding nicht angenommen werden kann, weil nicht die OG den gewerblichen Betrieb des OT, sondern umgekehrt der OT den Betrieb der OG fördere (zB BFH v. 13.9.1989 – I R 110/88, BStBl. II 1990, 24 [26 f.]; v. 24.7.1998 – I B 7/98, BFH/NV 1999, 373). Denn sachlich macht es keinen Unterschied, ob die Konzernleitung über ein Unternehmen oder stattdessen über mehrere aufgegliederte Unternehmen erfolgt (ebenso JURKAT, FR 1972, 49 [51]; DORNFELD/TELKAMP, StuW 1971, 67 [77 ff.]; BREZING, FR 1970, 389; aA BFH v. 15.4.1970 – I R 122/66, BStBl. II 1970, 554 [556]). Außerdem ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass diese Rspr. die Frage der – nicht mehr erforderlichen – wirtschaftlichen Eingliederung (§ 14 Nr. 2 aF) betraf. Darüber hinaus könnte nach dieser Argumentation eine Holding keine gewerbliche Tätigkeit ausüben, wenn sie zwei oder mehrere AG beherrscht. Denn im Gegensatz zur GmbH, bei der die Gesellschafterversammlung gem. § 47 Abs. 1 GmbHG ohne weiteres Einfluss auf die Geschäftsführung nehmen kann, leitet nach § 76 Abs. 1 AktG der Vorstand die Gesellschaft in eigener Verantwortung (§ 119 Abs. 2 AktG); Weisungen des Gesellschafters sind – soweit nicht zugleich ein Beherrschungsvertrag abgeschlossen wurde (§ 308 Abs. 1 AktG) – unzulässig (ebenso HÜFFER, AktG, 6. Aufl. 2004, § 76 Rn. 10).

► *Gewerbliche Tätigkeit einer „originär“ vermögensverwaltenden Holding:* Zwar ist eine vermögensverwaltende KapGes. nicht originär gewerblich tätig, stellt aber im Hinblick auf § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG einen Gewerbetrieb kraft Rechtsform dar und ist aus diesem Grund als OT geeignet (so auch ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 228 f.; STRECK/OLBING VI. § 14 Anm. 26; HEIDNER, DStR 1998, 87; PACH-HANSENHEIMB, IStR 1993, 1 [3 f.]; HENNERKES/BINZ, BB 1996, 235; KOLLRUSS, StB 2001, 17; PRINZ, FR 2000, 1255; HERLINGHAUS, FR 2000, 1110; BÄR-

TELS, BB 1991, 1539 [1542]; WALTER, GmbHR 1996, 43). Dieser Einschätzung steht nicht entgegen, dass nach der Rspr. des BFH der OT selbst eine originär gewerbliche Tätigkeit ausüben muss (BFH v. 17.12.1969 – I 252/64, BStBl. II 1970, 257 [260]). Die entsprechenden Ausführungen des BFH beziehen sich nur auf das Tatbestandsmerkmal der wirtschaftlichen Eingliederung (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 aF). Hieraus lassen sich aber im Hinblick auf § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG keine weitergehenden Rückschlüsse in Bezug auf das Vorliegen eines gewerblichen Unternehmens iSd. § 2 Abs. 1 GewStG ziehen. Dementsprechend kann auch eine gewerblich geprägte PersGes. (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) dem Grunde nach (beachte Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2) selbst dann OT sein, wenn sie lediglich vermögensverwaltend tätig ist. Des Weiteren kann eine vermögensverwaltende PersGes.-Holding als originär gewerbliches Unternehmen OT sein, wenn die Holding über die Vermögensverwaltung hinaus, einen gewerblichen Betrieb unterhält und die vermögensverwaltende Tätigkeit dem Gewerbebetrieb zugeordnet ist, also die Beteiligung im Betriebs-(und ggf. Gesamthands-)vermögen gehalten wird (ebenso FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 32; ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 25c; vgl. SCHAUMBURG/JESSE in LUTTER, Holding-Handbuch, 4. Aufl. 2004, § 13 Rn. 271).

► *Gewerbliche Tätigkeit einer Zwischenholding:* Bei einer Zwischenholding übt die Holding zum einen die Leitungsfunktion über eine Tochtergesellschaft aus. Diese Tochtergesellschaft ist wiederum Holding im Verhältnis zu weiteren Tochterunternehmen (ausführlich HINTZEN, DStR 1998, 1319). In diesem Fall übt die Obergesellschaft sowohl Leitungsfunktionen gegenüber der Zwischenholding als auch den Tochtergesellschaften der Zwischenholding aus und ist daher gewerblich tätig (vgl. auch BFH v. 22.4.1998 – I R 132/97, BStBl. II 1998, 687 [688], mwN; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 56; aA DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 65).

60 f) Einordnung ausländischer Unternehmen

Abs. 1 Satz 1 schränkt die Fähigkeit eines Unternehmens, OT zu sein, nicht ein. Die Vorschrift setzt lediglich ein anderes gewerbliches Unternehmen voraus, ohne dass die Ansässigkeit des Unternehmens in diesem Zusammenhang eine Rolle spielt. Deshalb können auch ausländ. Unternehmen dem Grunde nach OT sein, wenn sie ein gewerbliches Unternehmen unterhalten. Insbes. unterhalten auch ausländ. KapGes. einen Gewerbebetrieb kraft Rechtsform (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG) und damit ein gewerbliches Unternehmen iSd. Abs. 1 Satz 1. Denn die Fiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG setzt keine inländ. KapGes. voraus. Zudem ist zu berücksichtigen, dass ausländ. KapGes. im Inland bereits nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 unbeschr. stpfl. sind (s. auch § 12 Anm. 15 mwN). Wird also eine ausländ. KapGes. bereits von § 1 Abs. 1 Nr. 1 (und nicht erst von § 1 Abs. 1 Nr. 5) erfasst, wäre es widersprüchlich und iS einer einheitlichen Auslegung vergleichbarer Vorschriften nicht verständlich, ausländ. KapGes. vom Anwendungsbereich des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG auszunehmen (s. § 18 Anm. 15; DEJPW/WITT, § 18 Rn. 1; aA FROTSCHER/MAAS, § 18 Rn. 2). Allerdings ist insofern *Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1* zu beachten. Hiernach kann nur eine unbeschr. stpfl. Körperschaft mit Geschäftsleitung im Inland OT sein. Im Übrigen kann ein ausländ. gewerbliches Unternehmen nach Maßgabe des § 18 OT sein. Soweit die Fiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG nicht greift, müssen ausländ. Unternehmen einen Gewerbebetrieb iSd. § 2 Abs. 1 oder 3 GewStG oder einen Gewerbebetrieb kraft gewohnheitsrechtlicher Fiktion unterhalten.

61–64 Einstweilen frei.

II. Sachlicher Anwendungsbereich: Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns an ein anderes gewerbliches Unternehmen aufgrund eines Gewinnabführungsvertrags iSd. § 291 Abs. 1 AktG

1. Gewinnabführungsvertrag iSd. § 291 Abs. 1 AktG

a) Begriff und Wesen des Gewinnabführungsvertrags

65

Schrifttum: HAARMANN/HOMMELHOFF/SCHILD, Unternehmensverträge, JbFStR 1992/93, 471; RUNDSHAGEN, Zivilrechtliche und steuerliche Konsequenzen grenzüberschreitender Beherrschungsverträge, RIW 1995, 664; NEU, Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag, GmbH-StB 2001, 30; TRENDELENBURG, Der Gewinnabführungs- und Beherrschungsvertrag in der Krise der Obergesellschaft, NJW 2002, 647; SELZNER/SUSTMANN, Der grenzüberschreitende Beherrschungsvertrag, Der Konzern 2003, 85; FORST/HOFFMANN, Betriebspacht-, Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsverträge, EStB 2005, 195.

Unternehmensverträge im aktienrechtlichen Sinn: Der GAV ist ein Unternehmensvertrag iSd. §§ 291 und 292 AktG. Zu den Unternehmensverträgen zählen insbes.

- der Beherrschungsvertrag (§ 291 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 AktG),
- der GAV (§ 291 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 AktG),
- der Geschäftsführungsvertrag (§ 291 Abs. 1 Satz 2 AktG),
- der Vertrag über eine Gewinngemeinschaft (§ 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG),
- der Teilgewinnabführungsvertrag (§ 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG) und
- der Betriebspacht- und -überlassungsvertrag (§ 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG).

Der Unternehmensvertrag ist kein schuldrechtlicher Vertrag, sondern ein gesellschaftsrechtlicher Organisationsvertrag; er ändert satzungsgleich den rechtl. Status der abhängigen Gesellschaft. Diese Änderung besteht insbes. darin, dass die Weisungskompetenz der Gesellschafterversammlung auf die herrschende Gesellschaft übertragen, der Gesellschaftszweck unter Aufhebung der unabhängigen erwerbswirtschaftlichen Teilnahme am Wirtschaftsverkehr bei einem idR gleichbleibenden Unternehmensgegenstand am Konzerninteresse ausgerichtet und in das Gewinnbezugsrecht der Gesellschafter eingegriffen wird (vgl. BGH v. 14.12.1987 – II ZR 170/87, BGHZ 103, 1 [5], mwN; v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324 [331], mwN).

Organschaft setzt einen Gewinnabführungsvertrag voraus: Abs. 1 Satz 1 verlangt den Abschluss eines GAV iSd. § 291 Abs. 1 AktG. Deshalb ist eine Organschaft nicht im Hinblick auf jeden Unternehmensvertrag, sondern nur in Bezug auf einen GAV möglich. § 291 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 AktG enthält eine Legaldefinition des Begriffs des GAV. Hiernach liegt ein GAV nur vor, wenn sich eine AG oder KGaA verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen. Daher stellen weder der Beherrschungsvertrag oder ein anderer Unternehmensvertrag iSd. § 292 AktG einen GAV iSd. § 291 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 AktG dar. Der *Geschäftsführungsvertrag* gilt nach § 291 Abs. 1 Satz 2 AktG als Vertrag über die Abführung des ganzen Gewinns, also als GAV iSd. § 291 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 AktG. Aufgrund dieser gesetzlichen Fiktion erfasst folglich Abs. 1 Satz 1 auch den Geschäftsführungsvertrag.

b) Abschluss und Zustandekommen des Gewinnabführungsvertrags

66

Schrifttum: SONNENSCHNEIDER, Der Gewinnabführungsvertrag zugunsten Dritter im Gesellschaftsrecht und im Steuerrecht, AG 1976, 147; TIMM, Der Abschluß des Ergebnisübernahmevertrags im GmbH-Recht, BB 1981, 1491; AUTENRIETH, Die Durchbrechung einer

Organschaftskette im Konzern, DStZ 1989, 199; HECKSCHEN, Probleme des Unternehmensvertrags zwischen AG und GmbH, DB 1989, 1273; HALLERBACH, Der rückwirkende Abschluß eines Gewinnabführungsvertrages und seine körperschaftsteuerlichen Auswirkungen – insbesondere bei Beteiligung ehemals gemeinnütziger Wohnungsunternehmen, Festgabe Haas (1996), 171; KERKHOFF, Abschluss und Beendigung von GmbH-Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen, GmbHR 1999, 226; HOMMELHOFF, Zum Konzernrecht in der Europäischen Aktiengesellschaft, AG 2003, 179; JAECKS/SCHÖNBORN, Die Europäische Aktiengesellschaft, das Internationale und das deutsche Konzernrecht, RIW 2003, 254.

Grundsätze: Der Abschluss eines GAV, in der Praxis oftmals auch in Kombination mit einem Beherrschungsvertrag, setzt nicht voraus, dass das herrschende Unternehmen unmittelbar an dem abhängigen Unternehmen beteiligt ist. Vielmehr genügt eine mittelbare Beteiligung (§§ 16 Abs. 4, 17 Abs. 1 AktG). Der GAV wird auf Seite der OG von den vertretungsberechtigten Organen, also dem Vorstand oder dem persönlich haftenden Gesellschafter, abgeschlossen. Dabei bedarf es einer Ermächtigung zum Abschluss des GAV in der Satzung der OG nicht (so wohl auch HECKSCHEN, DB 1989, 1273 [1275]; aA TIMM, BB 1981, 1491 [1492]). Denn der GAV hat einen satzungsändernden Charakter, dem durch das Zustimmungserfordernis des § 293 Abs. 1 Satz 1 und 2 AktG Rechnung getragen wird. Der Vertrag kommt durch die übereinstimmenden Erklärungen beider Vertragsparteien zustande. Gesellschaftsrechtlich zulässig und möglich ist auch der Abschluss eines GAV mit mehreren herrschenden Unternehmen (KOPPENSTEINER in Kölner Kommentar zum AktG, 2. Aufl. 1986 ff., § 291 Rn. 69). Strechtlich kann in diesen Fällen allerdings eine Organschaft nicht begründet werden, da die OG nach Abs. 1 Satz 1 ihren *ganzen Gewinn* an den OT abführen muss (ebenso ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 584). Ferner ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass der OT außerdem die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung erfüllen, also jedenfalls wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile an der OG sein muss. Das bedeutet also, der wirtschaftliche Eigentümer muss den GAV mit der OG abschließen.

Besonderheiten beim Abschluss durch eine Vorgründungsgesellschaft oder eine Vorgesellschaft: Da die Vorgründungsgesellschaft weder mit der Vorgesellschaft noch mit der später entstehenden KapGes. identisch ist und deshalb die Rechte und Verbindlichkeiten nicht automatisch von der Vorgründungsgesellschaft mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrags auf die Vorgesellschaft und später mit der Eintragung der KapGes. auf diese übergehen, muss die Vorgründungsgesellschaft die Verpflichtung aus einem GAV auf die KapGes. übertragen (BFH v. 8.11.1989 – I R 174/86, BStBl. II 1990, 91 [92], mwN). Dagegen sind die Vorgesellschaft und die nach der Eintragung entstandene KapGes. identisch. Daher geht die Verpflichtung aus dem GAV automatisch auf die KapGes. über (ebenso DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 30; teilw. aA FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 85 und 177). Allerdings müssen zudem die weiteren Voraussetzungen für die Wirksamkeit des GAV erfüllt sein.

Besonderheiten beim Abschluss des Gewinnabführungsvertrags mit einem ausländischen Unternehmen: Beim Abschluss eines GAV mit ausländ. Gesellschaften gelten Besonderheiten.

► *Ausländischer OT:* Der GAV kann auch mit einem ausländ. OT geschlossen werden. Denn zum einen muss der OT keine bestimmte Rechtsform innehaben. Zum anderen zeigen § 305 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AktG einerseits und § 305 Abs. 2 Nr. 3 AktG andererseits, dass auch ein ausländ. Unternehmen einen GAV abschließen kann (ebenso SELZNER/SUSTMANN, Der Konzern 2003 85 [91]; ORTH,

IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 5 ff.; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 120 [Fn. 5]). Das Zustimmungserfordernis des § 293 Abs. 2 AktG gilt nicht für einen ausländ. OT (so JAECKS/SCHÖNBORN, RIW 2003, 254 [264]).

► *Ausländische OG*: Der Abschluss eines GAV mit einem ausländ. Unternehmen als OG setzt deren Rechtsfähigkeit voraus (ebenso LÖWENSTEIN/MAIER, IStR 2002, 185; aA SCHMIDT, ZGR 1999, 1 [21 ff.]). Dementsprechend kann ein Unternehmen mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland keinen GAV mit einem herrschenden Unternehmen abschließen. Handelt es sich bei dem ausländ. Unternehmen um ein Unternehmen aus einem EU-Staat, das seinen Verwaltungssitz nach Deutschland verlegt hat und nach dem Recht des bisherigen Sitzstaates nicht seine Rechtsfähigkeit verloren hat, ist dieses Unternehmen weiterhin – auch in Deutschland – rechtsfähig (EuGH v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00 [Überseering BV], GmbHR 2002, 1137 [1142 ff.]; BGH v. 13.3.2003 – VII ZR 370/98, GmbHR 2003, 527 [528 f.]); dies gilt gleichermaßen für Unternehmen aus den USA (Art. XXV Abs. 5 Satz 2 des Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrags v. 29.10.1954, BGBI. II 1956, 488; BGH v. 29.1.2003 – VIII ZR 155/02, BGHZ 153, 353 [356 f.]) sowie Spanien (Art. 15 Abs. 2 Satz 1 Niederlassungsvertrag v. 23.4.1970, BGBI. II 1972, 1041). Es kann somit zwar einen GAV abschließen. Jedoch scheidet die Organschaft – derzeit noch – an dem Erfordernis der doppelten Ansässigkeit der OG im Inland; zu etwaigen Diskriminierungsfragen s. Anm. 12.

Abschluss des Gewinnabführungsvertrags bei einer Organschaftskette:

Bei einer sog. Organschaftskette haben sowohl die Mutter- und die Tochtergesellschaft als auch die Tochter- und die Enkelgesellschaft einen GAV abgeschlossen. In diesem Fall liegt ein unmittelbares Vertragsverhältnis zwischen der Mutter- und der Enkelgesellschaft nicht vor. Ein derartiges Vertragsverhältnis kann auch nicht fingiert werden. Denn die entsprechenden Rechte und Pflichten aus dem GAV bestehen nur zwischen den jeweiligen Vertragsparteien. Daher kann beim Bestehen einer Organschaftskette selbst dann kein Vertragsschluss zwischen der Mutter- und der Enkelgesellschaft angenommen werden, wenn im wirtschaftlichen Ergebnis die Enkelgesellschaft ihren Gewinn an die Muttergesellschaft abführt. Im Übrigen setzt der stl. Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 den Abschluss eines GAV zwischen dem OT und der OG voraus. Dies belegt insbes. die Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, die nur hinsichtlich der finanziellen Eingliederung eine mittelbare Beteiligung, nicht aber einen mittelbaren GAV genügen lässt (ebenso AUTENRIETH, DStZ 1989, 199 [201]).

Abschluss des Gewinnabführungsvertrags bei Beteiligung einer SE:

Wird ein GAV mit einer SE als abhängigem Unternehmen abgeschlossen, ist nach Art. 9 Abs. 1 Buchst. c Doppelbuchst. ii SEEG das Konzernrecht des Sitzstaates der SE anzuwenden. Dementsprechend gelten bei einer SE als OG, die nach Abs. 1 Satz 1 Sitz und Geschäftsleitung im Inland innehaben muss, die Vorschriften des deutschen Konzernrechts (vgl. im Einzelnen JAECKS/SCHÖNBORN, RIW 2003, 254 [256 ff. u. 264]). Folglich sind die §§ 291 ff. AktG auch auf die SE mit Sitz in Deutschland anzuwenden (aA HOMMELHOFF, AG 2003, 179 [182 f.]).

c) Aktienrechtliche Wirksamkeitsvoraussetzungen des Gewinnabführungsvertrags

67

Schrifttum: BACHER/BRAUN, Zeitpunkt der steuerlichen Wirksamkeit eines Gewinnabführungsvertrages, BB 1978, 1177; HECKSCHEN, Probleme des Unternehmensvertrags zwischen AG und GmbH, DB 1989, 1273; VETTER, Eintragung des Unternehmensvertrags im

Handelsregister des herrschenden Unternehmens?, AG 1994, 110; BUNBERT, Unternehmensvertragsbericht und Unternehmensvertragsprüfung gemäß §§ 293a ff. AktG, DB 1995, 1384 und 1449; GRASHOFF, Registerrechtliche Eintragungsfähigkeit von GmbH-Ergebnisabführungsverträgen unter der aufschiebenden Bedingung der vollen Berücksichtigung des Verlustvortragsvolumens nach § 10d EStG, BB 1997, 1647; ALTMEPPEN, Ausgliederung zwecks Organschaftsbildung gegen die Sperrminorität?, DB 1998, 49; ALTMEPPEN, Zum richtigen Verständnis der neuen §§ 293a–293g AktG zu Bericht und Prüfung beim Unternehmensvertrag, ZIP 1998, 1853; STAHL/FUHRMANN, Entwicklungen im Steuerrecht der Organschaft – Begründung, Durchführung und Beendigung der Organschaft, NZG 2003, 250.

Damit der GAV die von den Vertragsparteien beabsichtigten Wirkungen entfaltet, bedarf es nicht nur seines Zustandekommens. Vielmehr müssen darüber hinaus weitere Voraussetzungen erfüllt werden, um die Wirksamkeit des Vertrags herbeizuführen (vgl. BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324 [331 ff.]).

Zustimmung zum Gewinnabführungsvertrag: Dem GAV muss auf Seiten der OG die Hauptversammlung – entweder im Wege der Einwilligung (§ 183 Abs. 1 BGB) oder der Genehmigung (§ 184 Abs. 1 BGB) – zustimmen (§ 293 Abs. 1 Satz 1 AktG). Der Beschluss bedarf – soweit die Satzung nichts anderes bestimmt (§ 293 Abs. 1 Satz 3 AktG) – einer Mehrheit, die mindestens drei Viertel des bei der Beschlussfassung vertretenen Kapitals umfasst (§ 293 Abs. 1 Satz 2 AktG). Dabei können Stimmen, die auf einer rechtsmissbräuchlichen Stimmabgabe beruhen, nicht mitzuzählen sein (vgl. ALTMEPPEN, DB 1998, 49 [53 f.] mwN). Die Entscheidung, ob die erforderliche Mehrheit erreicht wurde, trifft grundsätzlich der Vorsitzende der Hauptversammlung (RG v. 24.10.1933, RGZ 142, 123 [127]). Der Beschluss wird auf der Grundlage eines Berichts über den Unternehmensvertrag, der von Vertragsprüfern zu erstatten ist, gefasst (§§ 293a ff. AktG; hierzu BUNBERT, DB 1995, 1384). Die in § 293f AktG genannten Unterlagen sind den Aktionären vor der Hauptversammlung zur Einsicht zur Verfügung zu stellen (§ 293f Abs. 1 und 2 AktG). Die Hauptversammlung ist nach Maßgabe des § 293g AktG durchzuführen (ausführlich RAISER/VEIL, Recht der Kapitalgesellschaften, 4. Aufl. 2006, § 54 Rn. 18 ff.; BUNBERT, DB 1995, 1449). Handelt es sich bei dem OT als Partner des GAV um eine AG oder eine KGaA, muss auch dessen Hauptversammlung dem Vertrag nach Maßgabe des § 293 Abs. 1 Sätze 2–4 AktG zustimmen (§ 293 Abs. 2 AktG). Handelt es sich bei dem herrschenden Unternehmen um eine Tochtergesellschaft in einer mehrstufigen Unternehmensverbindung, ist im Hinblick auf § 293 Abs. 2 Satz 1 AktG der Vorstand der Muttergesellschaft für die Zustimmung zuständig. Deshalb bedarf der Abschluss eines GAV zwischen der Tochter- und der Enkelgesellschaft zwar nicht der Zustimmung der Hauptversammlung der Muttergesellschaft (zum Streitstand: ALTMEPPEN in Münchener Kommentar zum AktG, 2. Aufl., § 293 Rn. 109 ff.). Jedoch bietet es sich an, die Zustimmung dieser Hauptversammlung einzuholen, um einer etwaigen Unwirksamkeit des GAV vorzubeugen (HECKSCHEN, DB 1989, 1273 [1275]). Ferner ist § 32 MitbestG zu beachten. Hiernach muss der Aufsichtsrat mit der Mehrheit der Stimmen der Anteilseigner dem Abstimmungsverhalten des Vorstands der Muttergesellschaft in der Hauptversammlung der Tochtergesellschaft zugestimmt haben; anderenfalls ist der Beschluss schwebend unwirksam (s. hierzu ZEIDLER, NZG 1999, 692 [694]). Wird dem GAV im Wege der Einwilligung zugestimmt, muss ein vollständiger Vertragsentwurf vorliegen, damit der Vertrag von dem Beschluss vollständig gedeckt werden kann (so zu § 361 AktG: BGH v. 16.11.1981 – II ZR 150/80, BGHZ 82, 188 [196 f.]; in diesem Sinne auch HECKSCHEN, DB 1989,

1273 [1275]; aA FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 173). Nachträgliche Vertragsänderungen oder eine Ermächtigung des Vertretungsorgans zum Abschluss eines GAV oder zur Änderung einzelner Punkte des GAV sind deshalb unzulässig (so auch RAISER/VEIL, *Recht der Kapitalgesellschaften*, 4. Aufl. 2006, § 54 Rn. 29, mwN; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 173). Ist OT eine PersGes., führt der Abschluss des GAV regelmäßig zu einer Änderung des Gesellschaftsvertrags, die der Einstimmigkeit bedarf (§§ 119 Abs. 1 und 164 Satz 1 HGB; RAISER/VEIL, *Recht der Kapitalgesellschaften*, 4. Aufl. 2006, § 54 Rn. 27, mwN; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 171).

Formerfordernisse für die Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags: Der GAV bedarf nach § 293 Abs. 3 AktG der Schriftform. Anderenfalls ist der Vertrag gem. § 125 Satz 1 BGB nichtig. Ferner ist der Zustimmungsbeschluss nach § 130 AktG notariell zu beurkunden. Dabei hat der beurkundende Notar lediglich die Feststellungen des Leiters der Hauptversammlung, auch wenn diese unzutreffend sind, zu beurkunden (vgl. ALTMEPPEN, DB 1998, 49 [54]). Schließlich muss das Bestehen und die Art des Unternehmensvertrags sowie der Name des anderen Vertragsteils zur Eintragung in das Handelsregister angemeldet werden (294 Abs. 1 Satz 1 AktG) und muss das Bestehen des GAV in das Handelsregister der abhängigen Gesellschaft eingetragen worden sein (§ 294 Abs. 2 AktG; ebenso STAHL/FUHRMANN, NZG 2003, 250 [253] mwN; ZEIDLER, NZG 1999, 692 [694]; VETTER, AG 1994, 110 [111 ff.]; s. auch BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324 [337 ff.]; R 60 Abs. 1 Satz 2 KStR 2004; aA zur GmbH: LG Bonn v. 27.4.1993, GmbHR 1993, 443 [Eintragung auch im Handelsregister des herrschenden Unternehmens]). Die Eintragung in das Handelsregister hat konstitutive Wirkung (BFH v. 26.8.1987 – I R 28/84, BStBl. II 1988, 76 [77]; aA BACHER/BRAUN, BB 1978, 1177). Wurde der GAV mit einer *Vorgesellschaft* als OG abgeschlossen, setzt die Eintragung in das Handelsregister voraus, dass nunmehr die KapGes. entstanden ist.

Wirkung einer aufschiebenden Bedingung: Vereinbaren die Parteien des GAV eine aufschiebende Bedingung (§ 158 Abs. 1 BGB), treten die Rechtsfolgen des Vertrags erst in dem Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung ein (vgl. auch BFH v. 8.3.1955 – I 73/54 U, BStBl. III 1955, 187 [189]). Die Eintragung in das Handelsregister erfolgt in der Praxis erst nach dem Eintritt der Bedingung (vgl. PRIESTER in HERZIG [Hrsg.], *Organshaft*, 2003, 39 [41] mwN). Die Vereinbarung einer aufschiebenden Bedingung kann sich insbes. anbieten, wenn die OG über vororganschaftliche Verluste verfügt, die vor dem Beginn der Organshaft verwendet werden sollen.

d) Wirksamkeitshindernisse

68

Schrifttum: KNEPPER, *Wirksamkeit von Unternehmensverträgen*, DStR 1994, 377; MILATZ, *Eintragungserfordernis bei der Verlängerung eines Unternehmensvertrags?*, GmbHR 1995, 369; GREWER, *Rückwirkung von Ergebnisabführungsverträgen*, DStR 1997, 745; SCHABER/HERTSTEIN, *Zur Rückwirkung eines Gewinnabführungsvertrags aus gesellschaftsrechtlicher und handelsbilanzieller Sicht*, *Der Konzern* 2004, 6.

Neben den allgemeinen zivilrechtl. Hindernissen für die Wirksamkeit des Vertrags (zB §§ 119, 123 oder 134 BGB) ist der GAV auch dann nichtig, wenn entgegen § 304 Abs. 1 Satz 1 AktG in dem GAV überhaupt kein angemessener Ausgleich für die außenstehenden Aktionäre vorgesehen ist (§ 304 Abs. 3 Satz 1 AktG). Hinsichtlich des Zustimmungsbeschlusses gelten grundsätzlich die allgemeinen Vorschriften (§§ 241 ff. AktG) über die Nichtigkeit und Anfechtbarkeit von Beschlüssen der Hauptversammlung (RAISER/VEIL, *Recht der Kapitalgesell-*

schaften, 4. Aufl. 2006, § 54 Rn. 31 f.). Dabei gilt der Zustimmungsbeschluss solange als wirksam, bis die Unwirksamkeit oder Nichtigkeit rechtskräftig (vom Zivilgericht) festgestellt worden ist; dem FA oder dem FG steht diesbezüglich keine eigene Prüfungsbefugnis zu (vgl. BFH v. 14.3.1989 – I R 105/88, BStBl. II 1989, 741 [743]; WASSERMEYER, JbFStR 1996/97, 339 [374 f.]; aA FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 175). Im Übrigen steht der Wirksamkeit des GAV eine Rückwirkungsklausel jedenfalls für solche Geschäftsjahre, deren Jahresabschlüsse noch nicht festgestellt worden sind, nicht entgegen (MILATZ, GmbHR 1995, 369; KNEPPER, DStR 1994, 377 [378 f.] mwN; s. auch BGH v. 5.4.1993 – II ZR 238/91, BGHZ 122, 211 [223 ff.]; zum Streitstand SCHABER/HERTSTEIN, Der Konzern 2004, 6). Allerdings ist in diesem Zusammenhang Abs. 1 Satz 2 zu beachten, der eine weitgehende (stl.) Rückwirkung verhindert (s. Anm. 150 f.).

69 e) Besonderheiten bei einer eingegliederten Gesellschaft

§§ 293–296, 298–303 AktG sind bei einem GAV zwischen einer iSd. § 319 Abs. 1 Satz 1 AktG eingegliederten Gesellschaft und der Hauptgesellschaft nicht anzuwenden (§ 324 Abs. 2 Satz 1 AktG). Daher ist in diesem Fall weder die Zustimmung der Hauptversammlung zum GAV noch die Eintragung des Bestehens des GAV in das Handelsregister erforderlich. Der GAV bedarf aber nach § 324 Abs. 2 Satz 2 AktG der Schriftform.

70–74 Einstweilen frei.

2. Zivilrechtliche Rechtsfolge des Gewinnabführungsvertrags: Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns

75 a) Abführung des ganzen Gewinns

Schrifttum: HOFFMANN-BECKING, Gelöste und ungelöste Fragen zum Unternehmensvertrag der GmbH, WiB 1994, 57; BREUNINGER/KRÜGER, Anmerkung zu BFH v. 8.8.2001 – I R 25/00, GmbHR 2002, 277; CAHN/SIMON, Isolierte Gewinnabführungsverträge, Der Konzern 2003, 1; RICHTER, Die Auflösung von in organschaftlicher Zeit gebildeten Kapitalrücklagen, GmbHR 2004, 79.

Auf der Grundlage des GAV ist die AG oder KGaA verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an den anderen Vertragsteil abzuführen (§ 293 Abs. 1 Satz 1 AktG). Das herrschende Unternehmen ist verpflichtet, einen entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen (§ 302 Abs. 1 AktG). Besonderheiten gelten bei eingegliederten Gesellschaften iSd. §§ 319 ff. AktG. Nur wenn die zivilrechtl. Rechtsfolgen des GAV zutreffend gezogen wurden, ergibt sich die stl. Anerkennung für Organschaftszwecke (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1).

Höchstbetrag der Gewinnabführung: Der an das herrschende Unternehmen abzuführende Gewinn ist (handelsrechtl.) nur durch einen Höchstbetrag, nicht jedoch durch einen Mindestbetrag begrenzt. Die Begrenzung auf einen Höchstbetrag soll zum einen verhindern, dass die Interessen der Gesellschaftsgläubiger geschmälert werden. Zum anderen soll zum Schutz der außenstehenden Gesellschafter die Substanz der Gesellschaft, die auch ihnen gebührt, nicht infolge der Gewinnabführung an das herrschende Unternehmen verloren gehen. Der Höchstbetrag der Gewinnabführung ist nach § 301 Satz 1 AktG definiert als der ohne die Gewinnabführung entstehende Jahresüberschuss, vermindert um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr und um die gesetzliche Rücklage. Hat das abhängige Unternehmen während der Dauer des GAV Beträge in eine andere Gewinnrücklage (§ 272 Abs. 3 HGB iVm. § 158 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. d und Nr. 4 Buchst. d AktG) eingestellt, können über den Höchstbetrag des § 301

Satz 1 AktG hinaus diese Beträge der anderen Gewinnrücklage entnommen und als Gewinn ausgeschüttet werden (§ 301 Satz 2 AktG).

► *Begriff des Jahresüberschusses:* Der Jahresüberschuss ist der in §§ 266 Abs. 3, 275 Abs. 2 Nr. 20 bzw. Abs. 3 Nr. 19 HGB genannte Betrag. Da in dem handelsrechtl. definierten Jahresüberschuss der an das verbundene Unternehmen abgeführte Gewinn bereits enthalten ist (§ 275 Abs. 2 Nr. 11 bzw. Abs. 3 Nr. 10 HGB), modifiziert § 301 Satz 1 AktG den Begriff des Jahresüberschusses dahingehend, dass der Betrag der Gewinnabführung bei der Ermittlung des Jahresüberschusses des abhängigen Unternehmens nicht zu berücksichtigen ist.

► *Keine Einbeziehung vorvertraglicher Gewinn- und Kapitalrücklagen:* Nach § 158 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 AktG sind Entnahmen aus Gewinn- und Kapitalrücklagen nicht Bestandteil des Jahresüberschusses iSd. § 275 Abs. 2 Nr. 20 bzw. Abs. 3 Nr. 19 HGB. Da aber höchstens der Jahresüberschuss abgeführt werden darf, dürfen somit Rücklagen, die vor dem Abschluss des GAV gebildet wurden, nicht an das herrschende Unternehmen abgeführt werden.

► *Berücksichtigung eines Gewinnvortrags:* Ein Gewinnvortrag ist nach § 158 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AktG nicht im Jahresüberschuss iSd. § 275 Abs. 2 Nr. 20 bzw. Abs. 3 Nr. 19 HGB enthalten. Dementsprechend darf ein *vorvertraglicher* Gewinnvortrag nicht abgeführt werden, da nach § 301 Satz 1 AktG maximal der Jahresüberschuss, nicht aber der Jahresüberschuss zuzüglich Gewinnvortrag ausgeschüttet werden kann. Die Bildung eines Gewinnvortrags während der Dauer des GAV ist nicht möglich, da § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG die Abführung des ganzen Gewinns bestimmt, mithin also ein Gewinnvortrag während der Geltung des GAV nicht entstehen kann (glA DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 91; aA FROTSCHE/MAAS, § 14 Rn. 196).

► *Auflösung stiller Reserven und Rücklagen sowie von Sonderposten mit Rücklageanteil:* Die Auflösung stiller Rücklagen und Reserven sowie von Sonderposten mit Rücklageanteil aus vorvertraglicher Zeit führt zu einem Ertrag im Wj. der Auflösung. Dieser Ertrag wirkt sich (nur) auf den Jahresüberschuss dieses Wj. aus und muss daher nach §§ 291 Abs. 1 Satz 1, 301 Satz 1 AktG abgeführt werden (ebenso R 61 Abs. 2 KStR 2004).

► *Einbeziehung eines Umwandlungsgewinns oder -verlusts:* Entsteht bei der OG aufgrund einer Umwandlung ein Gewinn oder Verlust (hierzu: CAHN/SIMON, Der Konzern 2003, 1 [9 f.]) und ist dieser Gewinn Bestandteil des Jahresüberschusses, ist dieser Gewinn (handelsrechtl.) an den OT abzuführen (vgl. BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Rn. Org. 22 ff.; zur stl. Behandlung Anm. 35).

Verminderung um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr: Der Höchstbetrag der Gewinnabführung mindert sich zwingend um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr. Strecht. ist in diesem Zusammenhang jedoch § 15 Satz 1 Nr. 1 zu beachten, der einen Verlustabzug bei der OG einschränkt (hierzu § 15 Anm. 29 ff.).

Verminderung um den nach § 300 AktG in die gesetzliche Rücklage einzustellenden Betrag: Der Höchstbetrag der Gewinnabführung mindert sich um den nach § 300 Nr. 1 AktG in die gesetzliche Rücklage einzustellenden Betrag. Dabei ist in die gesetzliche Rücklage mindestens der in § 300 Nr. 2 iVm. § 150 Abs. 2 AktG bestimmte Betrag einzustellen.

Erweiterter Höchstbetrag nach § 301 Satz 2 AktG: Über den nach § 301 Satz 1 AktG zulässigen Höchstbetrag der Gewinnabführung hinaus darf auch der Gewinn abgeführt werden, der aufgrund der Entnahme von Beträgen entsteht, die während der Vertragslaufzeit in eine andere Gewinnrücklage eingestellt

worden sind (§ 301 Satz 2 AktG). Eine andere Gewinnrücklage ist eine Rücklage iSd. § 272 Abs. 3 Satz 2 letzte Var. HGB, die keine aus dem Ergebnis zu bildende gesetzliche oder auf dem Gesellschaftsvertrag oder auf der Satzung beruhende Rücklage ist. Insofern ist zu beachten, dass die Befugnis der OG, Beträge aus dem Jahresüberschuss in die Gewinnrücklage (§ 272 Abs. 3 HGB) einzustellen, nach Abs. 1 Nr. 4 eingeschränkt ist (dazu Anm. 233 ff.).

► *Keine Einbeziehung von Entnahmen aus Gewinnrücklagen, die keine andere Gewinnrücklage sind:* Der erweiterte Höchstbetrag des § 301 Satz 2 AktG gilt nur für während der Dauer des GAV vorgenommene Entnahmen aus einer anderen Gewinnrücklage. Dementsprechend dürfen Beträge, die aus der Entnahme von Beträgen aus Gewinnrücklagen, die keine andere Gewinnrücklage iSd. § 272 Abs. 3 Satz 2 letzte Var. HGB sind, nicht an den OT abgeführt werden (ebenso BLÜMICH/DANIELSING, § 14 Rn. 126).

► *Keine Einbeziehung von Entnahmen aus Kapitalrücklagen:* Der Wortlaut des § 301 Satz 2 AktG sieht die Erhöhung des Höchstbetrags um während der Dauer des GAV gebildeter Kapitalrücklagen nicht vor. Da Entnahmen aus der Kapitalrücklage zwar den Bilanzgewinn, nicht aber den Jahresüberschuss erhöhen (§ 158 Abs. 1 Satz 1 AktG), sind Entnahmen aus der Kapitalrücklage nicht Bestandteil des nach § 301 Satz 1 AktG abführbaren Gewinnes (s. auch BFH v. 8.8.2001 – I R 25/00, BStBl. II 2003, 923 [925]). Der Höchstbetrag der Gewinnabführung erhöht sich auch nicht nach § 301 Satz 2 AktG analog. Eine Analogie setzt eine planwidrige Lücke im Gesetz voraus; diese Lücke kann dann im Wege der Anwendung einer im Gesetz geregelten Rechtsfolge für einen vergleichbaren Tatbestand gefüllt werden. § 301 Satz 2 AktG enthält aber keine planwidrige Lücke. Eine Lücke im Gesetz ist nur anzunehmen, wenn das Gesetz, gemessen an seinem eigenen Ziel und Zweck, unvollständig ist und die Ergänzung einer gesetzlich gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände nicht widerspricht (BFH 21.10.1997 – IX R 29/95, BStBl. II 1998, 142 [143] mwN). § 301 Satz 2 AktG soll sicherstellen, dass die während der Dauer des GAV allein dem beherrschenden Gesellschafter zustehenden Anteile an der Gewinnrücklage nur an diesen abgeführt werden können. Die sinngemäße Anwendung des § 301 Satz 2 AktG auf Entnahmen aus der Kapitalrücklage hätten hingegen zur Folge, dass außenstehende Gesellschafter von ihnen geleistete Kapitalzuschüsse infolge der Abführung verlieren könnten, obwohl die entsprechenden Zuführungen zur Kapitalrücklage im Umfang der Beteiligung zum Vermögen der außenstehenden Gesellschafter gehören. Mithin würde eine Einbeziehung von Entnahmen aus der Kapitalrücklage in den Anwendungsbereich des § 301 Satz 2 AktG den Interessen der außenstehenden Gesellschafter widersprechen. Im Übrigen kann der herrschende Gesellschafter sicherstellen, dass die von ihm geleisteten Zuführungen zur Kapitalrücklage im Fall der Rückzahlung nicht einem außenstehenden Gesellschafter zugute kommen, indem er – unter Ausübung eines entsprechenden Wahlrechts – seine Leistungen von vornherein als ertragswirksamen Zuschuss ausgestaltet, der dann den Jahresüberschuss erhöht und damit der Gewinnabführung unterfällt (BFH v. 8.8.2001 – I R 25/00, BStBl. II 2003, 923 [926]; GROH, BB 1990, 379 [382]; ADS VI., § 272 HGB Rn. 137; krit. BREUNINGER/KRÜGER, GmbHR 2002, 277 [278 f.]). Auch aus Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 lässt sich keine Lücke herleiten. Denn welcher Betrag an das herrschende Unternehmen abzuführen ist, bestimmt sich ausschließlich nach §§ 291 Abs. 1 Satz 1, 301 AktG. Die Beschränkung des abzuführenden Gewinns nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 erfolgt jedoch nur in stl. Hinsicht. Darüber hinaus ist eine – etwaige – Lücke auch nicht planwidrig. Denn der Gesetzgeber hat im Rahmen der Änderung des

§ 301 AktG aufgrund des BiRiLiG den abführungsfähigen Höchstbetrag des § 301 Satz 1 AktG nur hinsichtlich der Entnahmen aus Gewinnrücklagen modifiziert, obwohl von der bisherigen Gesetzesfassung des § 301 Satz 2 AktG auch Beträge aus der Kapitalrücklage erfasst wurden. Gegen ein Versehen des Gesetzgebers spricht außerdem, dass eine Änderung des § 301 Satz 2 AktG bei nachfolgenden Gesetzesänderungen nicht erfolgt ist (vgl. auch CAHN/SIMON, *Der Konzern* 2003, 1 [8]; aA HOFFMANN-BECKING, *WiB* 1994, 57 [61]). Mithin ist eine entsprechende Anwendung des § 301 Satz 2 AktG auf Entnahmen aus der Kapitalrücklage nicht zulässig.

Ebenso BFH v. 8.8.2001 – I R 25/00, *BStBl. II* 2003, 923; BMF v. 27.11.2003, *BStBl. I* 2003, 647; BLÜMICH/DANIELSING, § 14 Rn. 126; DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 90; RICHTER, *GmbHR* 2004, 79 [81 ff.]; CAHN/SIMON, *Der Konzern* 2003, 1 (8); aA OLG Frankfurt v. 29.6.1999, *NZG* 2000, 603 (604); ERNST & YOUNG/WALTER § 14 Rn. 654 und 667; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, *Die Organschaft*, 6. Aufl. 2003, Rn. 229; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 195; HOFFMANN-BECKING, *WiB* 1994, 57 (61); HÜFFER, *AktG*, 6. Aufl. 2004, § 301 Rn. 8; ALTMEPPEN in *Münchener Komm. zum AktG*, 2. Aufl., § 301 Rn. 18; KRIEGER in *Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts*, 2. Aufl., § 71 Rn. 19).

► *Zulässige Entnahmen aus einer anderen Gewinnrücklage bei Erfassung der Rücklagen auf einem Konto:* Hat die OG ihre Gewinn- und Kapitalrücklagen nicht gesondert ausgewiesen, sondern auf einem Konto ausgewiesen, darf nur der Betrag entnommen und an den OT abgeführt werden, der aus den Einlagen in die andere Gewinnrücklage stammt. Deshalb empfiehlt es sich, die Rücklagen getrennt zu erfassen.

Gewinnabführung bei eingegliederten Gesellschaften: §§ 298–303 AktG gelten nicht bei einer eingegliederten Gesellschaft (§ 324 Abs. 2 Satz 1 AktG). Vielmehr bestimmt sich der abzuführende Betrag nach § 324 Abs. 2 Satz 3 AktG. Hiernach kann als Gewinn höchstens der ohne die Gewinnabführung entstehende Bilanzgewinn abgeführt werden. Bilanzgewinn in diesem Sinne ist der in § 158 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 AktG bestimmte Betrag. Dementsprechend sind bei einer eingegliederten Gesellschaft über den Jahresüberschuss hinaus auch ein Gewinnvortrag sowie Entnahmen aus der Kapital- und Gewinnrücklage abzuführen. Der abzuführende Betrag mindert sich nicht um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr und um einen in die gesetzliche Rücklage einzustellenden Betrag (§ 324 Abs. 2 Satz 3 AktG).

b) Verlustübernahmepflicht des herrschenden Unternehmens

76

Schrifttum: KLEINDIEK, *Entstehung und Fälligkeit des Verlustausgleichsanspruchs im Vertragskonzern*, *ZGR* 2001, 479.

Nach § 302 Abs. 1 AktG ist das herrschende Unternehmen verpflichtet, einen während der Dauer des GAV entstehenden Jahresfehlbetrag (§ 275 Abs. 2 Nr. 20 bzw. Abs. 3 Nr. 19 HGB) auszugleichen. Allerdings besteht die Ausgleichspflicht nicht, soweit der Jahresfehlbetrag durch eine Entnahme aus den anderen Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 Satz 2 letzte Var. HGB), die während der Dauer des GAV gebildet wurden, ausgeglichen wird (§ 302 Abs. 1 aE AktG). Dementsprechend können vorvertragliche Gewinnvorträge, Entnahmen aus Kapitalrücklagen und Entnahmen aus Gewinnrücklagen, die keine andere Gewinnrücklage iSd. § 302 Abs. 1 aE AktG sind, zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrags nicht verwendet werden. Einen vorvertraglichen Verlustvortrag braucht das herrschende Unternehmen nicht auszugleichen. Er mindert jedoch einen abzuführenden Gewinn (§ 301 Satz 1 AktG). Die Zahlung des Ausgleichsbetrags

ist als Einlage des OT auf dem Beteiligungskonto auszuweisen (BFH v. 8.3.1955 – I 73/54 U, BStBl. III 1955, 187 [188]). Bei einem Verzicht auf oder Vergleich über den Anspruch auf Verlustausgleich ist im Übrigen § 302 Abs. 3 AktG zu beachten. Bei einer eingegliederten Gesellschaft iSd. § 319 Abs. 1 AktG ist die Hauptgesellschaft nur verpflichtet, den bei der eingegliederten Gesellschaft entstandenen Bilanzverlust (§ 158 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 AktG) auszugleichen (§ 324 Abs. 3 AktG). Folglich können vorvertragliche Gewinnvorräte und Entnahmen aus den Kapital- und Gewinnrücklagen zum Verlustausgleich verwendet werden. Ferner kann ein Verlust vorgetragen werden, soweit dieser den Betrag der Kapitalrücklagen und der Gewinnrücklagen nicht übersteigt (§ 324 Abs. 3 aE AktG).

77 3. Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns

Schrifttum: rw, Anmerkung zu: BFH v. 17.7.1974 – I R 233/71, BStBl. II 1974, 692, StBp. 1976, 86.

In strechtl. Hinsicht muss sich die OG – wie sich bereits aus § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG ergibt (vgl. auch BFH v. 18.12.2002 – I R 51/01, BFH/NV 2003, 572 [573]) – verpflichten, ihren ganzen Gewinn an den OT abzuführen. Nur die Verpflichtung zur Gewinnabführung genügt aber nicht, um stl. ein Organschaftsverhältnis zu begründen. Vielmehr muss nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 der GAV auch tatsächlich durchgeführt werden, insbes. also der ganze Gewinn iSd. § 291 Abs. 1 iVm. § 301 AktG tatsächlich an den OT abgeführt werden. Wird die OG aufgelöst, wird der GAV beendet und es endet somit die Verpflichtung zur Abführung des Gewinns (vgl. BGH v. 14.12.1987 – II ZR 170/87, BGHZ 103, 1 [6]; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 722; JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 873).

Der BFH geht einen anderen Lösungsweg: Nach seiner Auffassung wird aufgrund der Auflösung aus der Erwerbsgesellschaft eine Abwicklungsgesellschaft, deren Zweck nicht mehr auf den Erwerb gerichtet ist. Der GAV sei aber auf die Gewinnabführung einer Erwerbsgesellschaft gerichtet. Daher werde der Abwicklungsgewinn nicht von der Gewinnabführungspflicht erfasst (BFH v. 18.10.1967 – I 262/63, BStBl. II 1968, 105 [106]).

Erfolgt die Auflösung während des Wj. der OG, ist für den Zeitraum bis zum Tag der Auflösung ein Rumpf-Wj. zu bilden (hierzu: § 11 Anm. 42), dessen Ergebnis weiterhin der Gewinnabführungspflicht unterliegt (ebenso SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 729; rw, StBp. 1976, 86 [87]). Gleichermäßen besteht keine Verpflichtung zur Gewinnabführung, wenn die OG ohne Auflösungsbeschluss ihren Betrieb einstellt und ihr Vermögen veräußert (BFH v. 17.2.1971 – I R 148/68, BStBl. II 1971, 411 [412 f.]).

78–79 Einstweilen frei.

III. Rechtsfolge des Abs. 1: Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft beim Organträger

1. Einkommen der Organgesellschaft

80 a) Keine einheitliche Einkommensermittlung, sondern Einkommenszurechnung

Sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt, ist als dessen (zwingende) Rechtsfolge das Einkommen der OG dem OT zuzurechnen, soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt. Da das Gesetz die Zurechnung des Einkom-

mens vorsieht, folgt hieraus, dass vor der Zurechnung zunächst das Einkommen der OG eigenständig zu ermitteln ist; anderenfalls wäre eine Zurechnung nicht denkbar. Diese Einschätzung wird durch die Regelungen der §§ 15 und 16 bestätigt. Zum einen modifiziert § 15 ausdrücklich die Vorschriften über die Einkommensermittlung für die OG. Zum anderen sieht § 16 vor, dass die OG bestimmte Teile ihres Einkommens selbst zu versteuern hat. Die OG besteht also ungeachtet der Organshaft als eigenständiges Subjekt der KSt. fort (s. BFH v. 1.8.1984 – I R 99/80, BStBl. II 1985, 18 [19]).

b) Grundsätze der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft 81

Aus § 15 folgt, dass das Einkommen der OG nach Maßgabe der allgemeinen Vorschriften über die Einkommensermittlung, also nach § 8 zu ermitteln ist. Dementsprechend muss die OG stl. Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte (zB nach § 6b EStG) eigenständig ausüben und ist bei der Gewinnermittlung nur auf die Verhältnisse der OG abzustellen (ebenso ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 139). Die OG darf auch das Wahlrecht nach § 26 Abs. 6 Satz 1 KStG iVm. § 34c Abs. 2 EStG und § 12 Abs. 2 AStG eigenständig ausüben; der OT ist an die Ausübung des Wahlrechts gebunden (ebenso DÖTSCH in KESSLER/KRÖNER/KÖHLER, Konzernsteuerrecht, 2004, § 5 Rn. 98; KLEIN/LAUBE/SCHÖBERLE, § 14 Anm. 7c). Die allgemeinen Vorschriften über die Einkommensermittlung werden durch die Sonderregelungen in § 15 modifiziert.

Einkommen der Organgesellschaft: Das Einkommen der OG iSd. § 8 Abs. 1 und 2 iVm. §§ 5, 4 Abs. 1 Satz 1 EStG errechnet sich wie folgt:

- Eigenkapital am Schluss des Wj.
- ./. Eigenkapital am Schluss des vorangegangenen Wj.
- Unterschiedsbetrag iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG
- + nichtabziehbare Aufwendungen (zB nach § 4 Abs. 5 EStG, §§ 9 Abs. 1 Nr. 2, 10)
- + vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2)
- ./. steuerfreie Einnahmen (zB nach § 9 Satz 1 InvZulG 1999, § 3 EStG)
- +/- sonstige Korrekturen
- + an den OT abgeführter Gewinn
- ./. vom OT ausgeglichener Verlust
- Gewinn (= Einkommen) der OG.

Zu versteuerndes Einkommen der Organgesellschaft: Das zu versteuernde Einkommen der OG errechnet sich auf der Grundlage des Einkommens:

- Einkommen der OG
- ./. an den OT abgeführter Gewinn
- + vom OT ausgeglichener Verlust
- + Ausgleichszahlungen an außenstehenden Gesellschafter
- zu versteuerndes Einkommen.

c) Einzelheiten der Einkommensermittlung 82

Schrifttum: BREZING, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Kapitaleinlagen im Rahmen der körperschaftsteuerrechtlichen Organshaft – Gedanken zum neuen Organschaftserlaß, StBp. 1972, 125; JAHN, Verdeckte Gewinnausschüttung – Verdeckte Einlage, DB 1987, 1459; BÜTTNER, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Organgesellschaften mit Ergebnisabführungsvereinbarung, StBp. 1988, 30; GROH, Nutzungseinlage, Nutzungsentnahme und Nutzungsausschüttung, DB 1988, 514 und 571; WALTER, Einzelfragen der Gestaltung bei einer Organshaft, GStB 1999, 56; SCHLAGHECK, Verdeckte Gewinnausschüttungen und die ertragsteuerliche Organshaft, StuB 2001, 164; SCHMITZ, Verdeckte Gewinnausschüttung im Konzern und systemgerechte Besteuerung nach der Unterneh-

mensteuerreform, DB 2001, 1166; THIEL, Kann die Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung einer Organgesellschaft zu einem Verlust der Muttergesellschaft führen?, DB 2006, 633.

Ergebnis der Handelsbilanz: Nach § 8 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 KStG iVm. §§ 5 Abs. 1 Satz 1, 4 Abs. 1 EStG ist das Einkommen der OG auf der Grundlage des Handelsbilanzgewinns zu ermitteln.

► *Berücksichtigung von Kostenumlagen:* Entstehen dem OT Aufwendungen innerhalb des Konzerns, zB für die Produktion, den Vertrieb oder die Geschäftsführung, können die entsprechenden Aufwendungen auf die Konzernunternehmen umgelegt werden (vgl. BFH 2.2.1960 – I 194/59, BB 1960, 731; BREZING, StBp. 1976, 274 [277 f.]).

► *Berücksichtigung von Veräußerungsgewinnen:* Erzielt die OG einen Veräußerungsgewinn, zB nach § 16 EStG, sind diese Bestandteil des Jahresergebnisses; jedoch kommt dem OT die Tarifiermäßigung des § 34 EStG nicht zugute (s. Anm. 31).

► *Einbeziehung der Gewinnabführung bzw. des Verlustausgleichbetrags:* In dem Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag ist bereits der Betrag der Gewinnabführung als Aufwand bzw. der durch den OT ausgeglichene Verlust als Ertrag enthalten. Daher beträgt der handelsrechtliche Jahresüberschuss oder -fehlbetrag regelmäßig 0 €.

Ergebnis der Steuerbilanz: Das Ergebnis der Handelsbilanz ist – soweit die OG nicht bereits eine den stl. Vorschriften entsprechende Steuerbilanz iSd. § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV aufgestellt hat – um die Anpassungsbeträge zur Handelsbilanz zu korrigieren (§ 8 Abs. 1 KStG iVm. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV).

Gewinn (= Einkommen) der Organgesellschaft: Im Hinblick auf § 8 Abs. 2 entspricht der Gewinn der OG zugleich ihrem Einkommen (vgl. WASSERMEYER in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 208 [211]). Dabei ist der der Gewinnermittlung zugrunde liegende Unterschiedsbetrag iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG für die Ermittlung des Gewinns um Hinzurechnungs- und Kürzungsbeträge zu korrigieren. Hierunter fallen insbes. die nichtabziehbaren BA (§ 4 Abs. 5 EStG), die nichtabziehbaren Aufwendungen iSd. § 10 und der den Höchstbetrag nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 übersteigende Aufwand sowie erstattete nichtabziehbare BA und Erträge aus nichtabziehbaren Aufwendungen. Ferner sind Vermögensmehrungen, die nicht der KSt. unterliegen, zB die Investitionszulage (§ 8 Satz 1 InvZulG 2005) oder stfreie Einnahmen (§ 3 EStG), auszuscheiden. Des Weiteren ist bei der Gewinnermittlung der abgeführte Gewinn wieder hinzuzurechnen bzw. der ausgeglichene Verlust abzuziehen, da diese Beträge die Höhe des zuzurechnenden Einkommens nicht beeinflussen dürfen. Diese Korrektur hat ihre Grundlage in dem Wesen der Organschaft; denn es liegt weder eine Ausschüttung vor (s. BFH v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131), noch enthält § 4 Abs. 5 EStG eine dahingehende gesetzliche Regelung (ausführlich WASSERMEYER in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 208 [210 f.]).

► *Berücksichtigung verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen:* Nach § 8 Abs. 3 Satz 2 mindern vGA das Einkommen nicht. Gleichmaßen erhöhen verdeckte Einlagen nicht das Einkommen. Dementsprechend ist auf der 2. Stufe der Gewinnermittlung der OG das Einkommen in dieser Hinsicht zu korrigieren.

▷ *vGA:* Das Einkommen für die OG ist eigenständig zu ermitteln. Deshalb sind selbst vGA zugunsten des OT bei der Einkommensermittlung zu berücksichtigen (so auch BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455 [456]). Soweit eine vGA an den OT vorliegt, ist zu beachten, dass sich diese

bei dem OT regelmäßig erfolgswirksam ausgewirkt hat. Zur Vermeidung einer doppelten Erfassung der vGA ist deshalb eine Korrektur vorzunehmen (BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455 [456]); die vGA stellt also nur eine vorweggenommene Gewinnabführung dar. Diese Korrektur ist nach Auffassung des RFH und BFH auf der Ebene der OG vorzunehmen (RFH v. 22.1.1935, RStBl. 1935, 517 [522]; BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455 [456]). Allerdings sieht Abs. 1 Satz 1 die Zurechnung des Einkommens vor. Vor diesem Hintergrund besteht deshalb für eine Korrektur um die vGA bei der OG keine Rechtsgrundlage. Vielmehr ist das Einkommen des OT zu berichtigen.

So noch BFH v. 29.10.1974 – I R 240/72, BStBl. II 1975, 126 (127); ebenso DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 135; ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 220; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 275 und 298; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 531; DÖTSCH in KESSLER/KRÖNER/KÖHLER, Konzernsteuerrecht, 2004, § 5 Rn. 122; DÖLLERER, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 1990, 163 f.; HERLINGHAUS, in HERZIG (Hrsg.), Organschaft, 2003, 119 (125 f.); SCHLAGHECK, StuB 2001, 164 (167); JAHN, DB 1987, 1459 (1460); SCHULZE ZUR WIESCHE, DStR 1974, 195; BREZING, StBp. 1972, 125 (127); R 62 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004.

- ▷ *VGA an Schwestergesellschaften*: Besonderheiten gelten bei einer Organschaft im Verhältnis zu zwei Tochtergesellschaften. In diesem Fall stellt eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zugunsten der Schwestergesellschaft eine vGA an den OT (Muttergesellschaft) dar. Darüber hinaus liegt zugunsten der Empfängerin der Vermögensminderung (verhinderten Vermögensmehrung) eine verdeckte Einlage der Muttergesellschaft vor (vgl. BFH v. 29.1.1975 – I R 135/70, BStBl. II 1975, 553 [555]; GOSCH, § 8 Rn. 234 f.; HERLINGHAUS in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 119 [127]).
- ▷ *VGA in einer Beteiligungskette*: Der Gesellschafter des OT ist eine nahe stehende Person iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2. Daher liegt bei der Zuwendung eines Vermögensvorteils an einen Gesellschafter des OT regelmäßig eine vGA an den OT vor (vgl. BFH v. 3.10.1985 – I R 247/81, BStBl. II 1986, 195 [199]; FG Hamburg v. 4.9.1997, EFG 1998, 392 [393 f.]; GOSCH, § 8 Rn. 237; WALTER, GStB 1999, 56 [67]; BÜTTNER, StBp. 1988, 30 [31 f.]).
- ▷ *Verdeckte Einlagen*: Die Grundsätze der stl. Behandlung von vGA gelten entsprechend für verdeckte Einlagen. Diese stellen insbes. keinen vorweggenommenen Verlustausgleich dar, sondern sind beim OT als AK der Beteiligung zu aktivieren (vgl. HERLINGHAUS, in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 119 [126]). Die Verlustübernahme nach § 302 AktG führt hingegen nicht zu nachträglichen AK für die Beteiligung. Stattdessen erfolgt nach Abs. 1 Satz 1 die Zurechnung des Einkommens der OG beim OT. Dementsprechend werden weder die Gewinnabführung noch die Verlustübernahme stl. nachvollzogen und wirken sich nicht auf den Ansatz der Beteiligung aus (s. BFH v. 24.7.1996 – I R 43/91, BStBl. II 1996, 614 [616]).
- ▶ *Verlustabzug*: Grundsätzlich ist bei der Ermittlung des Einkommens ein Verlustabzug nach § 10d EStG zu berücksichtigen. Jedoch darf bei der Einkommensermittlung einer OG ein vororganschaftlicher Verlust nicht berücksichtigt werden (s. § 15 Anm. 29 ff.).
- ▶ *Spendenabzug bei der OG*: Bei der Ermittlung des Einkommens der OG sind die den Höchstbetrag nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 übersteigenden Aufwendungen der OG für begünstigte Spenden hinzuzurechnen. Dabei ist der Höchstbetrag für den Spendenabzug für die OG und den OT gesondert zu ermitteln (vgl. BFH v. 23.1.2002 – XI R 95/97, BStBl. II 2003, 9 [10]). Das für die Berechnung des

Höchstbetrags für den Spendenabzug maßgebliche Einkommen ist das um den Betrag der Gewinnabführung oder den Betrag des ausgeglichenen Verlusts bereinigte Einkommen einschließlich der von der OG an die außenstehenden Anteilseigner geleisteten Ausgleichszahlungen (ebenso GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 406; HERLINGHAUS in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 119 [133]). Besonderheiten ergeben sich nur bei sog. Stiftungsspenden (§ 10b Abs. 1 Satz 3 und Abs. 1a EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3). Derartige Spenden sind in Höhe eines Festbetrags, also unabhängig vom Höchstbetrag des § 10b Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 und 2, abziehbar.

83 d) Sonderfragen bei Steuerumlagen

Schrifttum: BREZING, Konzernumlagen im Steuerrecht, StBp. 1976, 274; RUPPERT, Die genaue Berechnung von Gewerbesteuer-Umlagen im Organkreis mit Gewinnabführungsverträgen seit dem KStG 1977 unter Berücksichtigung interdependenter Tatbestände, FR 1981, 53 und 77; PALITZSCH, Konzernsteuerumlagen im Blickwinkel der neueren Rechtsprechung, BB 1983, 432; MARX, Rechtfertigung, Bemessung und Abbildung von Steuerumlagen, DB 1996, 950; MÜLLER, Die Begrenzung der Zulässigkeit von Steuerumlagen im Aktienkonzern durch die Vorschriften des Aktiengesetzes, Festschr. Beisse (1997), 363; PYSZKA, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Gewerbesteuerumlagen im Organkreis, GmbHR 1999, 646; PYSZKA, Gewerbesteuerumlage im faktischen Konzern, GmbHR 1999, 812; KLEINDIEK, Steuerumlagen im gewerbesteuerlichen Organkreis – Anmerkungen aus aktienrechtlicher Perspektive, DStR 2000, 559; SIMON, Zulässigkeit von Gewerbesteuerumlagen nach der Belastungsmethode im Lichte der zivilrechtlichen Rechtsprechung, DStR 2000, 431; SIMON, Zur Ausgestaltung von Gewerbesteuerumlagen, DStR 2000, 537; SCHAUHOF, Steuerumlagen im Konzern nach der BGH-Rechtsprechung, StbJb. 2000/2001, 325; SIMON, Steuerumlagen im (mehrstufigen) Vertragskonzern, ZIP 2001, 1697; HERLINGHAUS, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Organschaftskonzern, insbesondere bei der Verrechnung von Steuerumlagen, GmbHR 2002, 989; RÖDDER/SIMON, Folgen der Änderung der gewerbesteuerlichen Organschaftsvoraussetzungen für die steuerrechtliche Beurteilung von Steuerumlagen im Konzern, DB 2002, 496; BERG/SCHMICH, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Gewerbesteuerumlagen nach der Belastungsmethode in „Alt“-Fällen?, FR 2003, 11; KAST/PETER, Zulässigkeit einer Gewerbesteuerumlage, DStZ 2003, 271; SCHLAGHECK, Verdeckte Gewinnausschüttungen und Gewerbesteuer-Umlagen im kapitalistischen Konzern, GmbHR 2003, 985; SCHWER, Gewerbesteuer-Umlage, GmbH-StPr. 2003, 50.

Die kstl. Zurechnung des Einkommens der OG beim OT hat zur Folge, dass die von der OG verwirklichten Besteuerungstatbestände der Besteuerung beim OT unterliegen.

GewStl. gilt die OG nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG als Betriebsstätte des OT. Dabei wird die persönliche GewStPflcht der OG für die Dauer der Organschaft dem OT zugerechnet, und es ist ein einheitlicher GewStMessbetrag für die zum Organkreis gehörenden Gewerbebetriebe allein gegenüber dem OT festzusetzen (vgl. BFH v. 2.2.1994 – I R 10/93, BStBl. II 1994, 768 [769]). Gleichermaßen ist die OG nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG Teil des Unternehmens des OT.

„Steuerüberwälzung“ durch Umlage: Deshalb bietet es sich aus Sicht des OT an, die entsprechenden Steuern im Wege einer Umlage auf die OG abzuwälzen. Die Steuerumlage wirkt wirtschaftlich als eine vorweggenommene Gewinnabführung (s. BGH v. 1.12.1003 – II ZR 202/01, GmbHR 2004, 258; RÖDDER/SIMON, DB 2002, 496 [497]). Erfolgt nämlich eine Umlage der auf die OG entfallenden Steuern, entsteht bei der OG ein Aufwand, der die Höhe des Jahresergebnisses und damit des abzuführenden oder auszugleichenden Betrags beeinflusst. Erzielt also die OG einen Gewinn und wird die GewSt. nicht umgelegt, ist dieser höhere Gewinn abzuführen. In diesem Fall ist ein Gewinn des OT um die auf die OG (fiktiv) entfallende Steuer gemindert. Wird hingegen die Steuer

umgelegt, mindert sich bereits der Gewinn der OG und ist nur dieser geminderte Gewinn an den OT abzuführen; der Gewinn des OT ist entsprechend höher.

Beispiel: Die OG erzielt einen Gewinn iHv. 100. Dieser Gewinn wird an den OT, der einen Gewinn iHv. 200 erzielt, abgeführt. Der OT muss auf das Gesamtergebnis von 300 eine GewSt. von 10 entrichten. Im Ergebnis erzielt der OT also einen Gewinn iHv. 290.

Legt der OT dagegen die GewSt. um und entfällt zB auf die OG eine GewSt. iHv. 4, beträgt der Gewinn der OG 96. Die OG muss diesen Gewinn an den OT abführen. Der – um die auf den OT entfallende GewSt. von 6 – geminderte Gewinn des OT beträgt 194. Mithin erzielt der OT ein Gesamtergebnis iHv. $96 + 194 = 290$.

Gewerbesteuerumlage: Seit dem EZ 2002 ist eine isolierte gewstl. Organschaft nicht mehr möglich, da § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG nunmehr auf die §§ 14, 17 und 18 verweist. Daher bedarf es auch für die gewstl. Organschaft eines GAV, so dass sich zivilrechtl. eine Steuerumlage nicht mehr auswirkt. Denn aufgrund des GAV muss die OG ihren gesamten Jahresüberschuss an den OT abführen. Dementsprechend ist es wirtschaftlich ohne Belang, ob die OG mit einer Steuerumlage belastet wird oder einen entsprechend höheren Gewinn an den OT abführt (vgl. BGH v. 1.12.2003 – II ZR 202/01, GmbHR 2004, 258; RÖDDER/SIMON, DB 2002, 496). Auch strechtl. wirkt sich eine unzulässige oder unzutreffend berechnete Steuerumlage nicht aus. Denn zur Vermeidung einer doppelten Erfassung einer in diesem Fall anzunehmenden vGA (oder ggf. Einlage) ist eine entsprechende Korrektur des Einkommens des OT (str., s. Anm. 82) vorzunehmen. Es sind zwei Methoden der GewStUmlage anerkannt, nämlich

- die Verteilungsmethode und
- die Belastungsmethode (stand-alone-Methode).

Nach der Verteilungsmethode wird der tatsächlich entstandene GewStAufwand nach einem bestimmten Verteilungsschlüssel, zB auf der Grundlage der Zerlegungsbeträge, der Lohnsummen oder der anteiligen GewStMessbeträge umgelegt (ausführlich SCHLAGHECK, GmbHR 2003, 985 [986 ff.]; SIMON, DStR 2000, 537 [538 ff.]; MARX, DB 1996, 950 [954 ff.]). Bei der Belastungsmethode wird die GewSt. fiktiv für die einzelnen Unternehmen – als unterlägen sie selbst der GewSt. – ermittelt und umgelegt; dabei werden auch entsprechende Hinzurechnungen und Kürzungen aufgrund der Konzernstruktur berücksichtigt (ausführlich SCHLAGHECK, GmbHR 2003, 985 [988 f.]; RÖDDER/SIMON, DB 2002, 496; SIMON, DStR 2000, 537; KLEINDIEK, DStR 2000, 559; PYSZKA, GmbHR 1999, 812). Nach Auffassung des BGH ist jedoch die Wahl der Belastungsmethode aktienrechtl. unzulässig. Denn es werde nicht die tatsächlich gezahlte GewSt., sondern eine fiktive Steuerschuld der OG zugrunde gelegt (BGH v. 22.10.1992 – IX ZR 244/91, BGHZ 120, 50 [54 ff.]; v. 1.3.1999 – II ZR 312/97, BGHZ 141, 79 [84 ff.]; krit. HERLINGHAUS in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 119 [129]). Der BFH hat bislang offengelassen, ob die Belastungsmethode strechtl. zulässig ist (vgl. BFH v. 21.12.2004 – I R 107/03, BStBl. II 2005, 490 [492]; v. 7.11.2001 – I R 57/00, BStBl. II 2002, 369, unter Hinweis auf den Streitstand). Jedenfalls nach der seit dem EZ 2002 geltenden Rechtslage führt auch die Belastungsmethode nicht mehr zu einer aktienrechtl. unzutreffenden Ergebnisverteilung (ebenso RÖDDER/SIMON, DB 2002, 496 [497]; HERLINGHAUS in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 119 [131]). Darüber hinaus erkennt die FinVerw. (weiterhin) beide Methoden an, soweit sie zu einem betriebswirtschaftlich vertretbaren Ergebnis führen, von der gewählten Methode nicht willkürlich abgewichen wird

und im Durchschnitt mehrerer Jahre nur die tatsächlich gezahlte GewSt. umgelegt wird (FinMin. NRW v. 14.12.1964, DB 1965, 13; OFD Frankfurt v. 6.11.1986, WPg. 1987, 141; bestätigt durch BMF v. 12.9.2002, DSStR 2002, 1716; OFD Koblenz v. 28.10.2002, FR 2003, 96; zur Frage der Annahme einer vGA bei Beendigung der Organshaft: BERG/SCHMICH, FR 2003, 11).

Körperschaftsteuerumlage: Die OG muss das von ihr erzielte und an den OT abgeführte Einkommen nicht selbst versteuern. Deshalb ist auch eine Umlage für die auf das Einkommen der OG entfallende KSt. zulässig (vgl. ADS VI., § 275 HGB Rn. 194; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 272; aA JURKAT, Die Organshaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 814).

Umsatzsteuerumlage: Als Verteilungsmaßstab für eine Umsatzsteuerumlage kommt vorrangig eine Aufteilung anhand der tatsächlich erzielten Umsätze und der in Rechnung gestellten Vorsteuern in Betracht. Darüber hinaus können auch Innenumsätze zwischen dem OT und der OG bei der Umlegung Eingang finden (s. auch FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 272).

84 Einstweilen frei.

2. Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft

85 a) Umfang des Einkommens

Maßgeblich für den Umfang der zivilrechtl. Gewinnabführungspflicht ist allein das handelsbilanzielle Jahresergebnis der OG (vgl. BFH v. 18.12.2002 – I R 51/01, BFH/NV 2003, 572 [573]). Strechtl. ist hingegen das Einkommen der OG dem OT zuzurechnen. Daher kann sich eine Differenz zum Betrag der Gewinnabführungs- oder Verlustübernahmepflicht ergeben.

Teilweise Zurechnung des Einkommens: Dem OT ist nur das Einkommen der OG für das Wj. zuzurechnen, in dem der GAV seine Wirkung entfaltet. Daher wird dem OT das von der OG erzielte Einkommen eines anderen Wj., das im selben VZ bezogen wurde, aber das nicht unter den GAV fällt, nicht zugerechnet. Vielmehr muss die OG dieses Einkommen selbst versteuern (glA JURKAT, Die Organshaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 612).

Zurechnung in einer Organschaftskette: Ist die OG innerhalb einer Organschaftskette zugleich OT eines anderen Unternehmens, ist das Einkommen dieser OG Bestandteil des eigenen Einkommens der OG. Dem OT als Muttergesellschaft wird also im Ergebnis das Einkommen zweier (oder mehrerer) OG in der Kette zugerechnet.

Zurechnung bei einer Personengesellschaft als Organträger: Bei der Zurechnung des Einkommens der OG, deren OT eine PersGes. ist, ergeben sich keine Besonderheiten. Die stl. Verteilung des Gewinns der PersGes. richtet sich regelmäßig nach den allgemeinen Grundsätzen der Ermittlung des Gewinnanteils der Gesellschafter (s. § 15 EStG Anm. 482 ff.).

86 b) Berücksichtigung beim Organträger

Schrifttum: FICHTELMANN, Ist das Organeinkommen in die Gewinnfeststellung des Organträgers gemäß § 215 Abs. 2 Nr. 2 AO einzubeziehen?, FR 1972, 157; BIRKHOLZ, Das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft, FR 1975, 174; WASSERMEYER, Teilwertabschreibung bei Organshaft – Systembedingte Folgen oder Denkfehler?, StbJb. 1992/93, 219; SCHEUCHZER, Zur Notwendigkeit einer Europäisierung der Organshaft, RIW 1995, 35; WASSERMEYER, Können organschaftliche Mehrabführungen Gewinnausschüttungen sein?, GmbHR 2003, 313; VON GROLL, Irrungen und Wirrungen um die Organshaft im Körperschaftsteuerrecht – mit Folgen auch im formellen Recht,

DStR 2004, 1193; WASSERMEYER, Widersprüchlichkeiten bei der Organshaft, DStR 2004, 214; ORTH, Zurechnungsfragen bei Organshaft, Der Konzern 2005, 79.

Dem Gesetz ist nicht zu entnehmen, wie die Zurechnung im Rahmen der Ermittlung des stl. maßgeblichen Ergebnisses des OT zu erfolgen hat. Da das Gesetz die Zurechnung des Einkommens der OG und nicht der nach Maßgabe des GAV abzuführenden oder auszugleichenden Beträge vorsieht, führt eine Differenz zwischen der Höhe des Einkommens und dem abzuführenden oder auszugleichenden Betrag zu einer Mehr- oder Minderabführung (hierzu Anm. 93). Aus dieser Unterscheidung folgt zum einen, dass die Zurechnung nicht im Rahmen der Ermittlung des Handelsbilanzgewinns des OT erfolgen kann. Zum anderen folgt hieraus, dass der abgeführte Gewinn oder der ausgeglichene Verlust keine Auswirkung auf das stl. Ergebnis des OT haben dürfen, um eine doppelte Erfassung zu verhindern (zB BFH v. 20.8.1986 – I R 150/82, BStBl. II 1987, 455 [458]; WASSERMEYER in HERZIG [Hrsg.], Organshaft, 2003, 208 [210]). Vielmehr tritt das zuzurechnende Einkommen an die Stelle des abgeführten Gewinnes bzw. des ausgeglichenen Verlusts (ebenso FROTSCHER, DB 2002, 1522 [1523 f.]; FICHELTMANN, FR 1972, 157 [158]; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 20 II 2a [S. 713 f.]).

Sachliche Zuordnung des zuzurechnenden Einkommens beim Organträger nach Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung: Nach Auffassung des XI. Senats des BFH wird das Einkommen der OG dem OT als fremdes Einkommen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zugerechnet. Hiernach setzt sich also das zVE des OT zum einen aus dem eigenen Einkommen und zum anderen aus dem zugerechneten Einkommen der OG zusammen (vgl. BFH v. 23.1.2002 – XI R 95/97, BStBl. II 2003, 9 [10]). Die FinVerw. ist hingegen der Ansicht, das Einkommen der OG sei bei einer Körperschaft im Rahmen der Ermittlung des GdE dem OT zuzurechnen (R 29 Abs. 1 [Pos. 16] KStR 2004). Demnach ist das Einkommen der OG nicht in dem stl. Gewinn der Körperschaft enthalten; soweit der OT (oder seine Gesellschafter) der ESt. unterliegt, ist R 3 Abs. 1 EStR keine entsprechende Regelung zu entnehmen.

Stellungnahme: Abs. 1 Satz 1 unterscheidet für die Zurechnung des Einkommens nicht zwischen den möglichen OT. Deshalb deutet dieser Umstand darauf hin, dass die Zurechnung des Einkommens unabhängig von der Rechtsform des OT einheitlich zu erfolgen hat. Somit ist die Auffassung der FinVerw., bei einer Körperschaft die Zurechnung im Rahmen der Ermittlung des GdE vorzunehmen, uE nicht zutreffend. Denn handelt es sich bei dem OT um eine PersGes., existiert im Hinblick auf § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO kein GdE, dem das Einkommen der OG hinzugerechnet werden könnte. In diesem Zusammenhang ist ferner zu berücksichtigen, dass auch das Einkommen der OG, die nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG als Betriebsstätte des OT gilt, der GewSt. unterliegt. Die GewSt. wird aber nach dem Gewerbeertrag, der sich auf der Grundlage des nach den Vorschriften EStG oder KStG zu ermittelnden Gewinns aus Gewerbebetrieb berechnet, bemessen (§ 7 Satz 1 GewStG). Dementsprechend muss das Einkommen der OG gesetzessystematisch Bestandteil des nach den Vorschriften EStG oder KStG zu ermittelnden Gewinns aus Gewerbebetrieb sein (s. auch RFH v. 18.2.1933, RStBl. 1933, 647 [648]). Da das zuzurechnende Einkommen nicht Bestandteil des eigenen Jahresergebnisses ist, kann die Zurechnung folglich nur auf der 2. Stufe der Gewinnermittlung erfolgen (so auch WASSERMEYER, DStR 2004, 214 [215]; WASSERMEYER, GmbHR 2003, 313 [314]; WASSERMEYER, StbJb. 1992/93, 219 [231 f.]; in diesem Sinne auch SCHEUCHZER,

RIW 1995, 35 [37]; BRUNS, FR 1975, 570 [572 ff.]; FICHTELMANN, FR 1972, 157 [158]; differenzierend VON GROLL, DStR 2004, 1193 [1194 ff.]; aA ORTH, Der Konzern 2005, 79 [84 f.]). Dabei erfolgt die Zurechnung außerhalb der Steuerbilanz (s. SCHMIDT, StuW 1969, 455, WASSERMAYER, Stb]b. 1992/93, 219 [231], WASSERMAYER in HERZIG (Hrsg.), Organschaft, 2003, 208 [212]; aA VON GROLL, DStR 2004, 1193 [1194 ff.]). Dieser Einschätzung steht auch nicht entgegen, dass das Gesetz die Zurechnung des Einkommens vorsieht. Denn aus der gesetzlichen Regelung ergibt sich nur, welche strechtl. Rechnungsgröße dem OT zugerechnet wird. Wie die Zurechnung zu erfolgen hat, ergibt sich dagegen nicht aus dem Gesetz.

87 c) Zeitpunkt der Zurechnung des Einkommens

Schrifttum: BIRKHOLOZ, Das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft, FR 1975, 174; KERSENBRÖCK, Körperschaftsteuerliche Probleme bei unterjährigem Beginn von Organschaft, BB 1998, Beilage 3 zu Heft 14; KERSENBRÖCK, Organschaft ab 2002: Wichtiger geworden Instrument steuerlicher Gestaltung für Konzerne und internationale Investoren, RIW 2002, 889; WALTER/STÜMPER, Vorzeitige Versteuerung des Organeinkommens bei abweichendem Wirtschaftsjahr erstmals gesetzlich geregelt?, GmbHR 2003, 652; KEMPF/ZIPFEL, Offene Fragen der Einkommenszurechnung bei abweichendem Wirtschaftsjahr im Organkreis, DStR 2005, 1301.

Das Gesetz enthält keine ausdrückliche Regelung, zu welchem Zeitpunkt das Einkommen der OG dem OT zuzurechnen ist. Aus Abs. 1 Satz 2 ergibt sich jedoch mittelbar, für welchen *Zeitraum* die Zurechnung beim OT zu erfolgen hat. Hiernach ist das Einkommen der OG in dem Kj. (= VZ § 31 Abs. 1 KStG iVm. § 25 Abs. 1 EStG) dem OT zuzurechnen, in dem das Wj. der OG endet (ebenso WALTER/STÜMPER, GmbHR 2003, 652 [653]; zweifelnd DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 269). Das heißt, dem OT ist das Einkommen der OG für den VZ zuzurechnen, in dem die OG dieses Einkommen bezogen hat und es ohne die Zurechnungsvorschrift des Abs. 1 Satz 1 selbst zu versteuern haben würde (vgl. auch BFH v. 29.10.1974 – I R 240/72, BStBl. II 1975, 126 [127]; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 494; WALTER/STÜMPER, GmbHR 2003, 652 [653]; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 20 II 2b [S. 715]).

Zurechnung bei übereinstimmenden Wirtschaftsjahr von Organträger und Organgesellschaft: Für die strechtl. Zurechnung des Einkommens der OG ist der VZ maßgeblich, in dem das entsprechende Wj. der OG endet.

Beispiel: Das Wj. des OT und der OG beginnen am 1.7.01 und enden am 30.6.02. In der Bilanz auf den 30.6.02 muss der OT den Betrag der Gewinnabführung als Forderung bzw. den Betrag der Verlustübernahme als Verbindlichkeit (Rückstellung) ausweisen. Da das Wj. der OG am 30.6.02 endet, ist das Einkommen der OG dem OT strechtl. für den VZ 02 zuzurechnen.

Der Zeitpunkt der Zurechnung des Einkommens und des erfolgswirksamen Ausweises des abzuführenden Gewinns bzw. des zu übernehmenden Verlusts können somit nicht auseinanderfallen (vgl. BFH v. 29.10.1974 – I R 240/72, BStBl. II 1975, 126 [129]). Im Hinblick auf die Rspr. des BFH zur Nichtanerkennung einer phasengleichen Aktivierung von Dividendenansprüchen (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632) kann daher durch die Eingehung einer Organschaft eine phasengleiche Versteuerung des Einkommens der abhängigen Gesellschaft erreicht werden (ebenso BLAUM/KESSLER, StuB 2000, 1233 [1245]; PRINZ, FR 2000, 1255 [1260]).

Zurechnung bei abweichendem Wirtschaftsjahr von Organträger und Organgesellschaft: Weichen das Wj. des OT und der OG voneinander ab, können der Zeitpunkt der handelsrechtl. Berücksichtigung der Gewinnabführung/Verlustübernahme und der Einkommenszurechnung abweichen. Endet dabei das Wj. der OG vor dem Wj. des OT, ist deren Einkommen bereits in einem vorhergehenden VZ dem OT zuzurechnen, wenn zwischen den Stichtagen der Wj. das Ende des VZ liegt (vgl. BFH v. 29.10.1974 – I R 240/72, BStBl. II 1975, 126 [129]; KERSENBRÖCK, RIW 2002, 889 [892]; aA WASSERMAYER in HERZIG [Hrsg.], Organshaft, 2003, 203 [218]). Einer vom handelsrechtl. Ausweis abweichenden Zurechnung steht auch nicht der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG entgegen (so aber KERSENBRÖCK, BB 1998, Beilage 3, 15 ff. auch unter Hinweis auf die Grundsätze des [damals geltenden] Anrechnungsverfahrens). Denn die Zurechnung erfolgt nicht im Rahmen der Ermittlung des Handelsbilanzgewinns des OT, sondern auf der 2. Stufe der Gewinnermittlung (s. Anm. 86).

Beispiel 1: Das Wj. der OG beginnt am 1.10.01 und endet am 30.9.02. Das Wj. des OT beginnt am 1.11.01 und endet am 31.10.02. In dem Jahresabschluss des OT auf den 31.10.02 ist der Betrag der Gewinnabführung/Verlustübernahme auszuweisen. Das Wj. der OG endet im VZ 02. Damit ist das Einkommen der OG dem OT für den VZ 02 zuzurechnen.

Beispiel 2: Das Wj. der OG beginnt am 1.10.01 und endet am 30.9.02. Das Wj. des OT beginnt am 1.2.02 und endet am 31.1.03. Das Wj. der OG endet im VZ 02. Damit ist das Einkommen der OG dem OT bereits im VZ 02 zuzurechnen. Hingegen wirkt sich die Gewinnabführung/Verlustübernahme handelsrechtl. erst in dem Jahresabschluss des OT auf den 31.1.03 aus.

Um eine Phasenverschiebung zu vermeiden, kann es sich anbieten, die Wj. durch die Bildung von Rumpf-Wj. in Einklang zu bringen. Jedoch sollte in diesem Zusammenhang beachtet werden, dass die Phasenverschiebung bei Verlusten der OG auch vorteilhaft für den OT sein kann.

Zurechnung bei Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahrs: Bildet die OG im Hinblick auf die Voraussetzung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 (finanzielle Eingliederung vom Beginn des Wj. der OG an) ein Rumpf-Wj., kommt eine teilweise Einkommenszurechnung nicht in Betracht. Denn Abs. 1 Satz 2 sieht nunmehr vor, dass das Einkommen erstmals dem OT in dem Wj. zuzurechnen ist, in dem der GAV wirksam wird.

Beispiel: OG und OT schließen mit Wirkung vom 1.3.01 einen GAV ab, der am 31.5.01 in das Handelsregister eingetragen wird. Das Wj. stimmt mit dem Kj. überein. Im Hinblick auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 stellt die OG ihr Wj. auf die Zeit vom 1.3. bis 28.2. um und bildet ein Rumpf-Wj. für die Zeit vom 1.1.01 bis 28.2.01. Nach Abs. 1 Satz 2 ist das Einkommen der OG dem OT für das Wj. 1.3.01 bis 28.2.02 im Jahr 02 zuzurechnen. Denn der GAV wurde im Wj. 1.3.01 bis 28.2.02 wirksam (s. Anm. 150 f.). Das Einkommen des Rumpf-Wj. 1.1. bis 28.2.01 muss die OG selbst versteuern (s. Anm. 85).

Zurechnung bei einer Veräußerung der Beteiligung zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft: Veräußert der OT seine Beteiligung zum Ende des Wj. der OG, ist das Einkommen für das abgelaufene Wj. der OG dem bisherigen OT zuzurechnen (s. auch DÖTSCH, Der Konzern 2003, 21 [36]).

Zurechnung bei einer Organschaftskette: Bei einer Organschaftskette schlägt die Zurechnung des Einkommens der Enkelgesellschaft auf die Muttergesellschaft durch.

Beispiel: Es besteht ein Organschaftsverhältnis zum einen zwischen MG und TG und zum anderen zwischen TG und EG. Das Wj. von MG umfasst den Zeitraum vom

1.10. bis 30.9., das Wj. von TG umfasst den Zeitraum vom 1.1. bis 31.12. und das Wj. von EG umfasst den Zeitraum vom 1.7. bis 30.6. Das Einkommen für das am 30.6.01 endende Wj. von EG ist TG im VZ 01 zuzurechnen. Das Einkommen von EG ist dementsprechend bei der Gewinnermittlung (2. Stufe) von TG für das im VZ 01 endende Wj. zu berücksichtigen. Das Einkommen für das am 31.12.01 endende Wj. von TG ist MG im VZ 01 zuzurechnen.

► *Zurechnung bei Beendigung mehrerer Wj. in einem VZ bei Eingehung einer Organschaft mit der Muttergesellschaft:* Enden in einem VZ mehrere Wj. der Muttergesellschaft, kann es zu Zurechnungsproblemen kommen. Denn aus der gesetzlichen Regelung ergibt sich nur, in welchem Zeitraum, nicht aber zu welchem Zeitpunkt das Einkommen der OG zuzurechnen ist. Soweit daher in dem entsprechenden Zeitraum mehrere Wj. enden und eine Organschaft zur Muttergesellschaft neu begründet wird, ist unklar, in welchem Wj. dieses Zeitraums das Einkommen der OG zuzurechnen ist.

Beispiel: Es besteht ein Organschaftsverhältnis zwischen TG und EG. Die Wj. der Gesellschaften entsprechen dem Kj. Im Jahr 01 stellt TG ihr Wj. zunächst auf die Zeit bis zum 30.9., dann wieder auf das Kj. um. Zum 1.10.01 erwirbt MG die Anteile an TG und es wird eine Organschaft zwischen MG und TG neu begründet. Das Einkommen der EG ist TG für den VZ 01 zuzurechnen. Allerdings enden im VZ 01 zwei Wj. der TG. Daher ist fraglich, ob das Einkommen der EG der TG zum 30.9.01 und/oder zum 31.12.01 zuzurechnen ist. Ist das Einkommen von EG der TG zum 30.9.01 zuzurechnen, ist das Einkommen von EG bei TG zu versteuern. Ist hingegen das Einkommen von EG der TG zum 31.12.01 zuzurechnen, muss MG auch dieses Einkommen versteuern. Alternativ käme eine anteilige Zurechnung sowohl zum 30.9. als auch zum 31.12.01 in Betracht.

Zwar enthält das Gesetz insoweit keine ausdrückliche Regelung. Jedoch stellt die Regelung des § 14 maßgeblich auf den GAV ab und bestimmt, dass eine Zurechnung des Einkommens der OG an das Unternehmen zu erfolgen hat, an das nach dem GAV der Gewinn abzuführen oder von dem ein Verlust auszugleichen ist. Vor diesem Hintergrund kommt deshalb eine Zurechnung nur bei dem OT in Betracht, der nach dem GAV einen Anspruch auf die Gewinnabführung hat, bzw. der nach dem GAV verpflichtet ist, einen Verlust der OG auszugleichen. Handelsrechtl. entsteht der Gewinnanspruch gegen die OG aber zum Ende des Wj. der OG und wird mit seiner Entstehung fällig (vgl. zum Verlustausgleichsanspruch BGH v. 14.2.2005 – II ZR 361/02, DB 2005, 937). Bei einer Organschaftskette folgt hieraus, dass das Einkommen der Enkelgesellschaft derjenigen Muttergesellschaft zuzurechnen ist, die nach dem GAV mit der Tochtergesellschaft einen Anspruch auf die das Ergebnis der Enkelgesellschaft umfassende Gewinnabführung hat, oder die nach dem GAV verpflichtet ist, einen das Ergebnis der Enkelgesellschaft umfassenden Verlust auszugleichen (in diesem Sinne auch DÖTSCH, *Der Konzern* 2003, 21 [36]; THIEL/EVERSBURG/VAN LISHAUT/NEUMANN, *GmbHR* 1998, 397 [425]; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Rn. Org. 02 und 08).

Dementsprechend ist in dem vorstehenden Beispiel das Einkommen der EG der TG insgesamt zum 31.12.01 zuzurechnen. Denn der Anspruch auf Gewinnabführung gegen die EG entsteht erst zum 31.12.01 (ebenso KEMPF/ZIPFEL, *DStR* 2005, 1301 [1302]; DÖTSCH, *Der Konzern* 2003, 21, [36]; aA DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 64, die eine anteilige Zurechnung befürworten).

Behält TG hingegen das abweichende Wj. bei, ist das Einkommen des am 31.12.01 endenden Wj. von EG der TG im VZ 01 zuzurechnen. Zum 30.9.01 besteht noch keine Organschaft zu MG, so dass eine Einkommenszurechnung bei MG nicht in Betracht kommt (so auch KEMPF/ZIPFEL, *DStR* 2005, 1301 [1302]; aA DÖTSCH, *Der Konzern* 2003, 21 [36]).

► *Zurechnung bei Veräußerung der Beteiligung in einer Organschaftskette:* Veräußert die Muttergesellschaft ihre Beteiligung an der Tochter-OG, die zugleich OT ist, gelten die zuvor dargestellten Grundsätze entsprechend. Endet in dem Zeitraum, in dem das Wj. der Enkel-OG endet, nur ein Wj. der OG, ist das Einkommen der Enkel-OG der Tochtergesellschaft für diesen VZ zuzurechnen. Dieser Einschätzung steht auch nicht entgegen, dass das Ergebnis der Enkel-OG handelsrechtl. dem Erwerber der Beteiligung an der Tochtergesellschaft zusteht. Denn das Gesetz bestimmt insofern ausdrücklich, in welchem Zeitraum die Zurechnung zu erfolgen hat. Zudem wird der Umstand der anderweitigen stl. Zurechnung, im Rahmen der Vertragsgestaltung einen Niederschlag zugunsten des Veräußerers der Beteiligung finden.

Beispiel: Zwischen MG 1 und TG sowie zwischen TG und EG besteht ein Organisationsverhältnis. Das Wj. der Gesellschaften ist das Kj. TG stellt in 01 ihr Wj. auf den Zeitraum vom 1.7. bis 30.6. um. MG 1 veräußert ihre Beteiligung an der TG an MG 2 zum 30.6.01. Das Einkommen von EG für das am 31.12.01 endende Wj. ist der TG im Jahr 01 zuzurechnen. Dementsprechend fließt das Einkommen der EG in das Einkommen des Jahres 01 der TG ein und ist MG 1 im Jahr 01 zuzurechnen (so auch DÖTSCH, Der Konzern 2003, 21 [36]; zweifelnd KEMPF/ZIPFEL, DStR 2005, 1301 [1303]).

Enden dagegen in dem Zeitraum, in dem das Wj. der Enkel-OG endet, mehrere Wj. der Tochtergesellschaft, ist das Einkommen der Enkel-OG dem OT zuzurechnen, der einen Anspruch auf die Abführung des Gewinns hat oder zum Ausgleich des Verlusts verpflichtet ist.

Beispiel: Zwischen MG 1 und TG sowie zwischen TG und EG besteht ein Organisationsverhältnis. Das Wj. der Gesellschaften ist das Kj. TG stellt in 01 ihr Wj. auf den Zeitraum vom 1.7. bis 30.6. um. MG 1 veräußert ihre Beteiligung an der TG an MG 2 zum 30.6.01. Sodann stellt TG ihr Wj. wieder auf das Kj. um. Das Einkommen von EG für das am 31.12.01 endende Wj. ist der TG zum 31.12.01 zuzurechnen. Denn der Anspruch auf Gewinnabführung bzw. die Verpflichtung zum Verlustausgleich entsteht erst zum 31.12.01. Dementsprechend fließt das Einkommen der EG in das Einkommen des am 31.12.01 endenden Wj. der TG ein und ist MG 2 im Jahr 01 zuzurechnen.

Zurechnung bei einer Organträger-Personengesellschaft: Ist eine PersGes. OT, müssen die Gesellschafter deren Einkünfte versteuern. Daher ist das Einkommen der OG in dem Zeitpunkt bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung zu berücksichtigen, in dem es die OG zu versteuern haben würde (ebenso DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 262 und 259; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 514; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 511; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 909)

Zurechnung bei einer Umwandlung und fortbestehenden Organschaft: Im Fall der Umwandlung ist das Einkommen entweder dem übertragenden oder dem übernehmenden Rechtsträger zuzurechnen: Fällt der stl. Übertragungstichtag (§§ 2 Abs. 1, 20 Abs. 8 UmwStG) mit dem Schluss des Wj. der OG zusammen, ist das Einkommen der OG der übertragenden Gesellschaft zuzurechnen. Anderenfalls ist das Einkommen der OG dem übernehmenden Rechtsträger zuzurechnen (ebenso GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 525; DÖTSCH, Der Konzern 2003, 21 [36]; THIEL/EVERSBURG/VAN LISHAUT/NEUMANN, GmbHR 1998, 397 [425]; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Rn. Org. 02 und 08).

Einstweilen frei.

88–89

3. Besonderheiten bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen des Organträgers

90 a) Grundsatz der Selbständigkeit von Organgesellschaft und Organträger

Wie die OG bleibt auch der OT in zivil- und strechtl. Hinsicht selbständig. Dementsprechend sind die Besteuerungsgrundlagen für den OT eigenständig nach Maßgabe der entsprechenden Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln. Allerdings sind auch die Verhältnisse bei der OG zu berücksichtigen, wenn es sich um Besteuerungsgrundlagen handelt, die sich auf die Höhe der Steuer, zB hinsichtlich der Anrechnung ausländ. Steuern, auswirken; denn insoweit ist nicht das Einkommen der OG berührt (vgl. ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 139).

91 b) Die Handelsbilanz als Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung des Organträgers

Schrifttum: ROSE, Die Berücksichtigung verlustbringender Ergebnisabführungsverträge in den Bilanzen des Organträgers, DB 1960, 1164; DÖTSCH/BUYER, Teilwertabschreibung auf Organbeteiligungen, DB 1991, 10; GROTHERR, Zur gegenwärtigen Bedeutung der Organschaft in der Konzernplanung, BB 1993, 1986; KÜTING/KESSLER, Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen unter besonderer Berücksichtigung der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung, GmbHR 1995, 345; AMMELUNG/PLETSCHACHER/JARATHE, Die Teilwertabschreibung auf GmbH-Beteiligungen, GmbHR 1997, 97; HONERT, Teilwertabschreibung im Organkreis, EStB 1999, 219; LAULE, Zur Berücksichtigung von Teilwertabschreibungen der Organträger auf Beteiligungen an Organgesellschaften beim Gewerbebetrieb des Organkreises, KFR F 5, § 2 GewStG, 2/99, 167; ECKL, Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen in Organschaftsfällen nach der Unternehmenssteuerreform, DStR 2001, 1280; LÜDICKE, Abzug von Aufwendungen für eine Organbeteiligung, BB 2002, 1521; PUPETER, Abzugsfähigkeit von Finanzierungskosten und anderen Aufwands zugunsten einer Organbeteiligung, GmbHR 2002, 768; SCHADN/FRANZ, Abzugsfähigkeit von Aufwendungen eines Organträgers auf die Organbeteiligung, GmbHR 2002, 880; WASSERMAYER, Können organschaftliche Mehrabführungen Gewinnausschüttungen sein?, GmbHR 2003, 313.

Der OT muss nach Abs. 1 Satz 1 einen Gewerbebetrieb unterhalten. Dementsprechend wird der OT regelmäßig zugleich auch ein Handelsgewerbe iSd. § 1 Abs. 1 und 2 HGB betreiben. Denn selbst wenn der OT lediglich einen Gewerbebetrieb kraft gewohnheitsrechtlicher Fiktion unterhalten sollte, wird aufgrund des Abschlusses des GAV ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich sein. Folglich ist der OT regelmäßig nach § 238 Abs. 1 HGB zur Führung von Büchern verpflichtet und muss den Gewinn nach §§ 5, 4 Abs. 1 EStG ermitteln; eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist deshalb kaum denkbar. Bei der Ermittlung des Handelsbilanzgewinns ergeben sich im Hinblick auf das Bestehen des GAV und des Organschaftsverhältnisses spezifische Besonderheiten:

Abschreibung der Anschaffungskosten der Beteiligung auf den niedrigeren Teilwert: Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 kann anstelle der AK für die Beteiligung der niedrigere Teilwert angesetzt werden, wenn dieser auf einer voraussichtlich dauernden Wertminderung beruht. Daher ist auch im Rahmen einer Organschaft eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung grundsätzlich zulässig (so auch FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 291; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 429; R 62 Abs. 3 Satz 1 KStR 2004). In diesem Zusammenhang sind aber § 8b Abs. 3 und 6 (hierzu § 8b Anm. 80 ff. und 140 ff.) sowie § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG zu beachten (außerbilanzielle Korrektur der Teilwertabschreibung).

► *Teilwertabschreibung wegen dauernder Verluste der OG*: Erzielt die OG Verluste, gewinnt die Verpflichtung des OT nach § 302 AktG, den Verlust auszugleichen, für den Substanzwert der Beteiligung eine entscheidende Bedeutung. Insoweit fließt zum einen der OG in Höhe des Ausgleichsbetrags ein Vermögenswert zu. Das Vermögen – und damit der Substanzwert – der OG vermindert sich also trotz des Verlusts tatsächlich nicht. Zum anderen wirkt sich der Verlust aufgrund der Ausgleichspflicht des OT und aufgrund der stl. Zurechnung des Verlusts beim OT gewinnmindernd aus. Insoweit entsteht also bei dem OT durch den Verlust ein Aufwand. Vor diesem Hintergrund ist es aber nicht gerechtfertigt, den Verlust nochmals im Wege einer Teilwertabschreibung zu berücksichtigen (vgl. BFH v. 17.9.1969 – I 170/65, BStBl. II 1970, 48 [49]; v. 12.10.1972 – IV R 37/68, BStBl. II 1973, 76 [78]; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 291; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 430; DÖTSCH/BUYER, DB 1991, 10 [12]). Dabei gilt die widerlegbare Vermutung, dass eine Teilwertminderung auf dem Verlust beruht, wenn die Teilwertabschreibung im Verlustjahr oder dem darauffolgenden Jahr erfolgt (BFH v. 22.4.1998 – I R 109/97, BStBl. II 1998, 748 [749]; v. 6.11.1985 – I R 56/82, BStBl. II 1986, 73 [75]). Allerdings bestimmt sich der Teilwert einer Beteiligung nicht nur nach dem Substanzwert. Deshalb kann eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung dann in Betracht kommen, wenn der Ertragswert oder die funktionale Bedeutung der Beteiligung für den Betrieb des Gesellschafters als weitere – neben dem Substanzwert – den Teilwert bestimmenden Faktoren sich negativ verändern (vgl. BFH v. 22.4.1998 – I R 109/97, BStBl. II 1998, 748 [749]; offen gelassen in BFH v. 17.9.1969 – I 170/65, BStBl. II 1970, 48 [49]; s. auch § 6 EStG Anm. 819). Zwar führt die Verpflichtung einer OG zur Abführung ihres Gewinns nicht dazu, dass die OG als ertraglos anzusehen ist (s. BFH v. 29.3.1963 – III 352/59 U, BStBl. III 1963, 324 [325]). Jedoch kann über den während der Organschaft erstarrten (so ROSE, DB 1960, 1164 [1165]) Substanzwert hinaus ein dauerhafter Verlust der OG insbes. den Geschäftswert maßgeblich beeinflussen. In diesem Fall ist unter den weiteren Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG durchaus eine Teilwertabschreibung zulässig (so auch FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 293; LADEMANN/GASSNER, § 14 Rn. 106; GUTIKE in GREIF/SCHUMANN, § 14 Rn. 74; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 432; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 566; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 887 f.; HONERT, EStB 1999, 219; LAULE, KFR F 5, § 2 GewStG, 2/99; GROTHERR, BB 1993, 1986 [1993]; FICHTELMANN, INF 1973, 51; BREZING, StbJb. 1975/1976, 257; § 6 EStG Anm. 819).

► *Abführungsbedingte Teilwertabschreibung*: Die OG kann über den GAV hinaus auch Gewinne, zB aus der Ausschüttung vororganschaftlicher Gewinne oder der Auflösung einer Kapitalrücklage oder aufgrund einer vGA, abführen. Insofern kann unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG eine abführungsbedingte Teilwertabschreibung vorgenommen werden (vgl. BFH v. 13.11.2002 – I R 9/02, BStBl. II 2003, 489 [491]; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 294; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 433; HONERT, EStB 1999, 219; DÖTSCH/BUYER, DB 1991, 10 [12]).

► *Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung*: Entstehen dem OT im Zusammenhang mit der Beteiligung an der OG Aufwendungen, zB für Schuldzinsen oder sonstige Finanzierungskosten, stellen diese Aufwendungen dem Grunde nach betrieblichen Aufwand und damit auch BA dar. Dem Abzug der Aufwendungen stehen nicht § 8b Abs. 3 bzw. § 3c EStG entgegen (so aber THIEL, DB 2002, 1340; THIEL, FR 2002, 925). Denn tatsächlich ist die Gewinnabführung an den OT nicht stfrei und ist deshalb ein entsprechender Ab-

zug von Aufwendungen nicht eingeschränkt. Zwar wird der abgeführte Gewinn der OG zunächst aus dem Ergebnis des OT ausgeschieden. Aus diesem Umstand folgt jedoch nicht, dass dieser Gewinn steuerfrei ist. Vielmehr unterliegt der Gewinn weiterhin, nämlich aufgrund der Zurechnung nach Abs. 1 Satz 1, der Besteuerung.

Ebenso FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 297; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 436; FÜGER/RIEGER, FR 2003, 589 (590); LÜDICKE, BB 2002, 1521 (1522); BEINERT/MIEKUS, DB 2002, 1467; FROTSCHER/BERG/PANNEN/STIFTER, DB 2002, 1522 (1523 f.; 1524; 1525); RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2002, 1163 (1164); KÖPLIN/KLEIN/LÜPGES, FR 2002, 921; KREBS/BLUMENBERG, BB 2002, 1721; CARLÉ/BAUSCHATZ, FR 2002, 1163; PUPETER, GmbHR 2002, 768; SCHNITTGER/SCHMITZ-HERSCHEIDT, FR 2002, 1163 (1166); WASSERMEYER, GmbHR 2003, 313 (314 f.); BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 437 Rn. 24.

Insoweit ist auch ein Vergleich mit einer Ausschüttung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft nicht möglich (so auch SCHNITTGER/SCHMITZ-HERSCHEIDT, FR 2002, 1163 [1166]; aA GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 437). Denn in diesem Fall wird die Ausschüttung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 bzw. nach § 3c Abs. 2 EStG steuerfrei vereinnahmt. Dagegen ist das Einkommen der OG beim OT nach Abs. 1 Satz 1 zu versteuern. Zudem ist in diesem Zusammenhang der Sinn und Zweck des § 8b Abs. 3 und des § 3c EStG zu berücksichtigen. Nach diesen Vorschriften sollen Aufwendungen, die wirtschaftlich mit steuerfreien Einnahmen zusammenhängen, nicht als BA abgezogen werden, um einen doppelten stl. Vorteil aus dem Abzug der Aufwendungen zu verhindern (vgl. BFH v. 14.11.1986 – VI R 209/82, BStBl. II 1989, 351; § 8b Anm. 12; § 3c Anm. 20). Indessen erlangt der OT durch den Abzug entsprechender Aufwendungen als BA keinen weiteren Vorteil, da er das Einkommen der OG versteuern muss.

Teilwertabschreibungen von Forderungen des Organträgers gegen die Organgesellschaft: Die OG und der OT bleiben ungeachtet der Organschaft (strechtl.) selbständig. Daher können sie gegenseitige Forderungen und Verbindlichkeiten begründen, die in den Bilanzen auszuweisen sind (vgl. RFH v. 26.7.1932, RStBl. 1933, 136 [138 f.]). Dementsprechend sind die jeweiligen Forderungen und Verbindlichkeiten auch nach den allgemeinen Grundsätzen zu bewerten. Allerdings ist hierbei zu berücksichtigen, dass der OT zivilrechtl. zur Übernahme eines Verlusts der OG verpflichtet ist. Deshalb ist es grundsätzlich nicht denkbar, dass eine Forderung des OT uneinbringlich wird. Es besteht deshalb für eine Teilwertabschreibung regelmäßig kein Raum (ebenso DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 164; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 295; DÖTSCH/BUYER, DB 1991, 10 [13]; ROSE, DB 1960, 1164 [1165]). Gleichwohl kann eine Teilwertabschreibung zB dann gerechtfertigt sein, wenn der OT seine Forderung nicht mehr durchzusetzen vermag und die Vermögenslage der OG auch nicht mehr durch die Verlustübernahme verbessert werden kann (ausführlich § 6 EStG Anm. 936; DEJPW/WITT, § 14 Rn. 164; ECKL, DStR 2001, 1280 [1282 f.]; vgl. auch RFH v. 31.10.1933, RStBl. 1934, 684 [685]). Dies gilt uE auch für eigenkapitalersetzende Darlehen (str.; s. auch § 6 EStG Anm. 811).

92 c) Ermittlung des steuerlichen Gewinns

Schrifttum: Die Berücksichtigung verlustbringender Ergebnisabführungsverträge in den Bilanzen des Organträgers, DB 1960, 1164; RAUPACH/CLAUSEN, Rückstellungen für drohende Verluste aus Gewinnabführungsverträgen, BB 1974, 689; VON WALLIS, Die Zurechnung des Organeinkommens beim Organträger, DStZ/A 1975, 81; KROPFF, Rückstellungen für künftige Verlustübernahmen aus Beherrschungs- und/oder Gewinnabführungsverträgen?, Festschr. Döllerer (1988), 349; DÖLLERER, Verlustübernahme im Konzern – eine verdeckte Einlage?, Festschr. L. Schmidt (1993), 523; JONAS, Die Bilanzierung ver-

lustbringender Organbeteiligungen, DB 1994, 1529; KUSTERER, Passivierung von Drohverlustrückstellungen bei Gewinnabführungsverträgen, DStR 1996, 114.

Das Ergebnis der Handelsbilanz ist neben den nach § 60 Abs. 2 EStDV erforderlichen Korrekturen aufgrund der Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 organschafts-spezifisch zu korrigieren.

Bildung einer Rückstellung wegen drohender Verlustübernahme: Ungeachtet der Frage der handelsrechtl. Zulässigkeit der Bildung einer Rückstellung wegen einer drohenden Verlustübernahmeverpflichtung (hierzu WP-Handbuch, 12. Aufl. 2002, Bd. I, Rn. E 151; FÖRSCHLE in Beck-BilKomm., 6. Auflage 2005, § 277 HGB Rn. 18; KROPFF in Festschr. Döllerer, 1988, 349 [351 f.]; KUSTERER, DStR 1996, 114; JONAS, DB 1994, 1529 [1532]; ROSE, DB 1960, 1164 [1166]) ist in stl. Hinsicht zu beachten, dass eine Rückstellung wegen drohender Verlustübernahme den Verlustausgleich nur vorwegnimmt. Daher steht Abs. 1 Satz 1 der Bildung einer entsprechenden Rückstellung entgegen.

Ebenso BFH v. 26.1.1977 – I R 101/75, BStBl. II 1977, 441 (442); FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 296; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 561; STRECK/OLBING VI. § 14 Anm. 82; DEJPW/WITT, § 14 Rn. 141; DÖLLERER in Festschr. L. Schmidt, 523 (537); VON WALLIS, DStZ/A 1975, 81 (82); aA JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 744; RAUPACH/CLAUSEN, BB 1974, 689 (690 ff.), KNOBBE-KEUK, Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 20 III 2a (S. 713 f.).

Deshalb ist bei der stl. Gewinnermittlung eine handelsrechtl. gebildete Rückstellung wegen einer drohenden Verlustübernahme auszuscheiden. Im Übrigen ist in diesem Zusammenhang § 5 Abs. 4a EStG nicht anwendbar. Denn diese Vorschrift setzt ein schwebendes Geschäft aufgrund eines schuldrechtl. Leistungsverhältnisses voraus (s. nur SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXV. § 5 Rn. 453). Hierunter fällt aber der GAV als gesellschaftsrechtl. Organisationsvertrag nicht.

Korrektur verdeckter Gewinnausschüttungen: Soweit sich in Bezug auf die OG eine vGA auf das Ergebnis des OT ausgewirkt hat, führt die Zurechnung des Einkommens der OG zu einer doppelten Erfassung. Deshalb ist der stl. Gewinn des OT insofern zu korrigieren und erfolgt die Erfassung der vGA nur im Wege der Zurechnung des Einkommens der OG (vgl. Anm. 82).

Beispiel: Die OG entrichtet an den OT eine überhöhte Miete von insgesamt 150 € für die Nutzung eines WG. In Höhe des unangemessenen Teils der Miete (angenommen 50 €) liegt eine vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2) vor. Bei der OG ist bei der Ermittlung des Jahresergebnisses der Mietaufwand in voller Höhe, also iHv. 150 € zu berücksichtigen. Auf der 2. Stufe der Gewinnermittlung ist das Einkommen um den unangemessenen Teil der Miete, also um 50 € zu erhöhen. Im Ergebnis wirkt sich bei der OG nur die angemessene Miete, also 100 € ergebniswirksam aus. Bei dem OT wirken sich zum einen der entsprechende Mietertrag (100 €) und die vGA (auf der Grundlage von 50 €; s. § 8 Anm. 46) aus. Zum anderen führt die Zurechnung des Einkommens der OG hinsichtlich der vGA zu einer erneuten Berücksichtigung des Betrags von 50 € beim OT. Deshalb bleibt bei dem OT die vGA außer Ansatz und erfolgt die Berücksichtigung der vGA nur im Wege der Einkommenszurechnung.

d) Sonderfrage: Aktive und passive Ausgleichsposten

93

Schrifttum: FASOLD, Teilwertabschreibungen auf Schachtelbeteiligungen bei steuerfreien Schachtelgewinnen, BB 1960, 1197; FASOLD, Ergebnisabführungsverträge bei Organverhältnissen, BB 1961, 897; LOOS, Ergebnisabführungsverträge im Körperschaftsteuerrecht, BB 1963, 1251; ROSE, Rücklagenveränderungen und steuerliche Ergebnisdifferenzen im Rahmen organschaftlicher Ergebnisabführungsvereinbarungen, DB 1966, 515 und 556; ABRELL, Problematischer Ausgleichsposten in der Bilanz des Organträgers, BB 1972, 1401; LOOS, Abführung vorvertraglicher Rücklagen und Bildung passiver Ausgleichsposten nach dem Organschaftserlass, DB 1976, 1356; RINAS, Gewinnabführungsvertrag und Aus-

gleichposten, BB 1974, 1116; SCHRÖDER, Der besondere Ausgleichsposten in der Steuerbilanz des Organträgers, StBp. 1975, 149 und 176; BREZING, Überlegungen zum steuerlichen Ausgleichsposten bei körperschaftsteuerrechtlicher Organshaft, DB 1976, 1030; BRUNS/BREZING, Zu den besonderen Ausgleichsposten bei körperschaftsteuerlicher Organshaft, DB 1977, 650; SCHRÖDER, Nochmals: Der besondere Ausgleichsposten in der Steuerbilanz des Organträgers, StBp. 1977, 25; PALITZSCH, Der besondere Ausgleichsposten beim Organträger nach der KSt.-Reform, StBp 1978, 181; PALITZSCH, Der besondere Ausgleichsposten (Korrekturposten) beim Organträger, BB 1979, 416; BRAUN, Teilwertabschreibung bei Organschaftsverhältnissen, BB 1981, 1086; TESDORPF, Rücklagen, Ausgleichsposten und verwendbares Eigenkapital bei der körperschaftsteuerlichen Organshaft, StBp. 1981, 82; DANTZER, Sind die besonderen Ausgleichsposten nach Abschnitt 59 KStR 1977 erforderlich?, StBp. 1983, 176; DANTZER, Die besonderen Ausgleichsposten nach Abschn. 59 KStR 1977, StBp 1984, 149; HÜBEL, Die besonderen Ausgleichsposten nach Abschnitt 59 KStR 1977, StBp. 1984, 11; HÜBEL, Mehr- und Minderabführung aufgrund von Geschäftsvorfällen aus vorvertraglicher Zeit, StBp. 1984, 78; HÜBEL/DÖTSCH, Organshaft – Auswirkungen bei Beendigung des Gewinnabführungsvertrags auf den besonderen Ausgleichsposten (Abschn. 59 KStR), GmbHR 1991, 475; DREISSIG, Organschaftsausgleichsposten bei Beendigung von Ergebnisabführungsverträgen, BB 1992, 816; DÖTSCH, Die besonderen Ausgleichsposten bei der Organshaft – Ein kompliziertes Regelungsgebäude ohne Rechtsgrundlage, DB 1993, 752; KREBS, Die Höhe des Ausgleichspostens bei steuerlicher Organshaft, BB 1996, 1301; KREBS, Zum aktiven Ausgleichsposten bei körperschaftsteuerlicher Organshaft, FR 1996, 857; -sch, Anmerkung zu: BFH v. 27.7.1996 – I R 41/93, BStBl. II 1996, 614, DStR 1996, 1731; STARKE, Anpassung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz bei körperschaftsteuerlicher Organshaft, DB 1996, 1490; KUSSMAUL/RICHTER, Der aktive und passive Ausgleichsposten in körperschaftsteuerlichen Organschaftsfällen, DStR 1999, 1717.

Steuerliche Auswirkung von Mehr- oder Minderabführungen in vertraglicher Zeit: In dem handelsrechtl. Ergebnis des OT ist in Höhe des zivilrechtl. abzuführenden Gewinns oder zu übernehmenden Verlusts ein entsprechender Ertrag oder Aufwand enthalten. Strechtl. sind jedoch nicht diese Beträge bei dem OT zu berücksichtigen, sondern ist diesem das Einkommen der OG zuzurechnen. Daher kann das Einkommen von dem abzuführenden Gewinn oder von dem zu übernehmenden Verlust abweichen. Dies kann zum einen auf einer Abweichung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz oder zum anderen auf stl. Abweichungen bei der Gewinnermittlung, die außerhalb der Steuerbilanz vorzunehmen sind (2. Stufe der Gewinnermittlung, zB nichtabziehbare BA, stfreie Einnahmen oder vGA), beruhen. Die hierbei entstehenden Differenzen wirken sich bei der Besteuerung des OT zunächst nicht aus. Denn zur Vermeidung einer Doppel- oder Nichterfassung wird der abgeführte Gewinn bzw. der übernommene Verlust aus dem stl. Ergebnis des OT ausgeschieden. Das bedeutet, eine Mehrabführung unterliegt nicht der Besteuerung; die Minderabführung stellt keine Einlage des OT dar, da der OG kein Vermögen in Form eines eingeleiteten WG zugeführt wird (ebenso WASSERMAYER in HERZIG [Hrsg.], Organshaft, 2003, 208 [216]).

► *Gründe einer Mehr- oder Minderabführung:* Eine Mehr- oder Minderabführung kann zum einen ihre Ursache im Vermögensbereich der OG haben, weil das Ergebnis der Handelsbilanz von dem Ergebnis der Steuerbilanz abweicht.

Beispiel 1 (Minderabführung): Die OG erzielt einen handelsrechtl. Jahresüberschuss iHv. 100 000 €. Dabei weist die OG eine Gewinnrücklage iHv. 25 000 € aus, die in der Steuerbilanz nicht ausgewiesen werden darf. Der Steuerbilanzgewinn und das Einkommen betragen somit 125 000 €. Die OG muss einen Gewinn iHv. 100 000 € an den OT abführen. Strechtl. wird aber ein Einkommen iHv. 125 000 € dem OT zugerechnet und der Besteuerung unterworfen.

Beispiel 2 (Mehrabführung): Die OG erzielt einen handelsrechtl. Jahresüberschuss iHv. 125 000 €. Dabei hat die OG eine Gewinnrücklage iHv. 25 000 € aufgelöst. Der

Steuerbilanzgewinn und das Einkommen betragen 100 000 €. Die OG muss zwar einen Gewinn iHv. 125 000 € an den OT abführen. Strechtl. wird jedoch nur ein Einkommen iHv. 100 000 € dem OT zugerechnet und der Besteuerung unterworfen.

Zum anderen können zwar Handels- und Steuerbilanz übereinstimmen, jedoch kann die Abweichung auf den Besonderheiten der stl. Gewinnermittlung, beruhen.

Beispiel 3: Die OG weist in der Handels- und Steuerbilanz einen Jahresüberschuss iHv. 100 000 € aus. In diesem Betrag sind nichtabziehbare BA iHv. 10 000 € enthalten. Bei der Ermittlung des Gewinns der OG sind diese nichtabziehbaren BA außerhalb der Steuerbilanz wieder hinzuzurechnen. Mithin ergibt sich ein Gewinn (und ein Einkommen) der OG iHv. 110 000 €. Die OG führt somit handelsrechtl. einen Gewinn iHv. 100 000 € an den OT ab. Strechtl. wird aber ein Einkommen iHv. 110 000 € dem OT zugerechnet und der Besteuerung unterworfen.

► *Folgen einer Mehr- oder Minderabführung im Hinblick auf die Realisierung der Beteiligung:* Aufgrund einer Mehr- oder Minderabführung, die den Vermögensbereich der OG betrifft, ergibt sich ein unterschiedliches handels- und strechtl. Vermögen. Bei einer Mehrabführung ist das handelsrechtl. Vermögen geringer als das strechtl. Vermögen, bei einer Minderabführung ist das handelsrechtl. Vermögen höher als das strechtl. Vermögen. Dieser Vermögensunterschied kann sich auf den Wert der Beteiligung auswirken.

Beispiel: Im obigen Beispiel 1 hat die OG aufgrund der handelsrechtl. ausgewiesenen Rücklage ein um 25 000 € höheres handelsrechtl. Vermögen. Realisiert der OT das erhöhte handelsrechtl. Vermögen, zB im Wege der Veräußerung der Beteiligung, kann der Veräußerungspreis und damit auch der Veräußerungsgewinn dieses höhere Vermögen widerspiegeln, insbes. weil sich die Vermögensmehrung nicht auf den Buchwert der Beteiligung beim OT ausgewirkt hat (vgl. BFH v. 24.7.1996 – I R 41/93, BStBl. II 1996, 614 [615]).

Beruhet die Mehr- oder Minderabführung dagegen auf den Besonderheiten der stl. Gewinnermittlung, weichen das handels- und strechtl. Vermögen nicht voneinander ab. Damit ergibt sich kein abweichender Wert der Beteiligung und folglich auch keine Notwendigkeit für eine Korrektur. Vielmehr ist die Differenz zwischen dem Betrag der Gewinnabführung oder des übernommenen Verlusts und dem zugerechneten Einkommen endgültig (ebenso ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 176; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 309; SCHRÖDER, StBp. 1975, 176 [179]; ABRELL, BB 1972, 1401 [1402]; aA DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 180; KUSSMAUL/RICHTER, DStR 1999, 1717 [1721]).

► *Organschaftliche Folgen der Realisierung des Werts der Beteiligung an der OG bei einer Mehr- oder Minderabführung, die den Vermögensbereich betrifft:* Die Mehr- oder Minderabführung aus vertraglicher Zeit kann sich – jedenfalls nach Auffassung der hM und der FinVerw. – bei der Besteuerung im Rahmen der Organschaft auswirken, wenn sie den Vermögensbereich der OG betrifft.

▷ *Nach Ansicht der hM und der FinVerw.* führt das höhere handelsrechtl. Vermögen aufgrund einer *Minderabführung* zu einem entsprechend höheren Wert der Beteiligung an der OG. Werde die Beteiligung veräußert, realisiere sich dieser höhere Wert mit der Folge einer Doppelbesteuerung: Zum einen habe der OT bereits ein höheres Einkommen versteuern müssen, zum anderen unterliege der Betrag der Minderabführung nochmals als Bestandteil des Veräußerungsgewinns der Besteuerung. Hingegen habe eine *Mehrabführung* eine Minderung des Werts der Beteiligung zur Folge. Werde die Beteiligung zB veräußert, unterbleibe eine Besteuerung des Betrags der Mehrabführung. Sowohl eine Doppelbesteuerung als auch die Nichterfassung eines Gewinns widerspreche dem organschaftlichen Grundsatz der Einmalbesteuerung (vgl.

ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 891; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 307). Deshalb sei bei einer Mehr- oder Minderabführung ein besonderer Ausgleichsposten beim OT zu bilden (R 63 KStR 2004; ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 168 und 172 ff.; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 308 und 322 ff.; DÖTSCH in KESSLER/KRÖNER/KÖHLER, Konzernsteuerrecht, 2004, § 5 Rn. 151 und 153; KUHN/REISS, StuB 2004, 753 [755 f.]; KUSSMAUL/RICHTER, DSrR 1999, 1717 [1720 f.]; PALITZSCH, StBP 1978, 181 [182]; SCHRÖDER, StBP 1975, 149 [150]).

Hiernach ist bei einer *Minderabführung* in der Steuerbilanz des OT in Höhe des Betrags der Minderabführung ein aktiver Ausgleichsposten einkommensneutral zu bilden (R 63 Abs. 1 und 2 Satz KStR 2004; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 314 ff.). Bei einer mittelbaren Beteiligung ist der Ausgleichsposten sowohl in der Steuerbilanz des OT als auch der vermittelnden Gesellschaft auszuweisen (DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 210; DÖTSCH in KESSLER/KRÖNER/KÖHLER, Konzernsteuerrecht, 2004, § 5 Rn. 154; KREBS, BB 1996, 1301 [1305]; aA FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 341). Dabei darf der aktive Ausgleichsposten nur in einer Höhe gebildet werden, die dem Verhältnis der Beteiligung des OT am Nennkapital der OG entspricht (R 63 Abs. 1 Satz 3 KStR 2004; im Ergebnis bestätigt durch BFH v. 24.7.1996 – I R 41/93, BStBl. II 1996, 614 [615]; krit. DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 192 ff.; ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 182 f.; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 316 ff.; KREBS, FR 1996, 857; KREBS, BB 1996, 1301 [1303 ff.]; TESDORF, StBp. 1981, 82 [83]). Der aktive Ausgleichsposten ist nach R 63 Abs. 1 Satz 4 KStR 2004 einkommensneutral aufzulösen, wenn sich im Hinblick auf die zugrunde liegende Minderabführung in der Folgezeit Mehrabführungen ergeben (ebenso FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 314; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 457). Gleichermaßen ist der aktive Ausgleichsposten, der auch nach der Beendigung des GAV weiterzuführen ist (R 63 Abs. 3 Satz 1 KStR 2004; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 337), bei der Veräußerung oder einer sonstigen Realisation der Beteiligung, zB bei der Liquidation oder Verschmelzung, mit der Folge erfolgswirksam aufzulösen, dass sich der erzielte Veräußerungsgewinn entsprechend vermindert (s. R 63 Abs. 3 Satz 3 KStR 2004; DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 178; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 458). Bei einer *Mehrabführung* ist in vergleichbarer Weise ein passiver Ausgleichsposten in der Steuerbilanz des OT auszuweisen (R 63 Abs. 2 KStR 2004). Bei Beendigung des GAV ist der passive Ausgleichsposten einkommensneutral aufzulösen (FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 339). Bei der Realisation des Werts der Beteiligung, zB bei einer Veräußerung der Beteiligung, ist der passive Ausgleichsposten erfolgswirksam aufzulösen, so dass sich ein entsprechend höherer Veräußerungsgewinn ergibt (s.a. ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 181; aA ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 893; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 459 ff.).

▷ *Stellungnahme:* Die hM und die Auffassung der FinVerw. begegnet Bedenken. Weder existiert eine rechtl. Grundlage für die Bildung besonderer Ausgleichsposten noch besteht eine planwidrige Lücke, die im Wege der Bildung derartiger Posten in der Steuerbilanz des OT zu schließen ist.

– *Fehlende gesetzliche Grundlage für die Bildung besonderer Ausgleichsposten:* Für die Bildung eines besonderen aktiven oder passiven Ausgleichsposten mangelt es an einer gesetzlichen Grundlage. Aus handelsrechtl. Sicht besteht kein Bedürfnis für den Ansatz eines besonderen Ausgleichspostens. Denn diese Posten beruhen auf einer Differenz zwischen der zivilrechtl. Gewinnabführung/Verlustübernahme und dem stl. zugerechneten Einkommen. Ein entsprechender Ausweis als Forderung oder Verbindlichkeit in der Handelsbilanz ist deshalb nicht zulässig (ebenso WASSERMAYER in HERZIG [Hrsg.], Organshaft, 2003, 208 [217]). Handelsrechtl. besteht nämlich nur ein Anspruch auf den nach dem GAV abzuführenden Gewinn oder zu übernehmenden Verlust. Dementsprechend wirkt sich die Differenz handelsrechtl. auch nicht auf die auszuweisenden AK der Beteiligung aus. Ferner liegen weder Ausgaben noch Einnahmen vor dem Bilanzstichtag iSd. § 250 HGB vor. Die Bildung eines RAP ist daher nicht zulässig. In strechtl. Hinsicht wirkt sich eine etwaige Differenz nicht auf die AK der Beteiligung

aus (s. BFH v. 24.7.1996 – I R 41/93, BStBl. II 1996, 614 [615]; aA BREZING, DStZ/A 1970, 244 [245]). Deshalb lässt sich auch § 27 Abs. 6 Satz 1 keine gesetzliche Regelung in bezug auf den OT entnehmen (LINKLATERS/OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 51; KREBÜHL, DStR 2002, 1241 [1247]; aA DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 174; REISS, StuB 2004, 812 [816]). Weiterhin stellt § 14 keine Rechtsgrundlage für die Bildung eines besonderen Ausgleichspostens dar (aA REISS, StuB 2004, 812 [814]; HÜBEL, StBp. 1984, 11 [12]). Denn Rechtsfolge des § 14 ist ausschließlich die Zurechnung des Einkommens beim OT; eine Mehr- oder Minderabführung wirkt sich aber nicht auf die stl. Gewinnermittlung beim OT aus (ebenso DANTZER, StBp. 1983, 176). Des Weiteren kann aus § 37 Abs. 2 aF eine Rechtsgrundlage für die Bildung von Ausgleichsposten nicht abgeleitet werden, da das Eigenkapital aus der Steuerbilanz und nicht umgekehrt die Ansätze in der Steuerbilanz aus der Gliederungsrechnung abzuleiten sind (vgl. BFH v. 24.7.1996 – I R 41/93, BStBl. II 1996, 614 [616]; aA KREBS, FR 1996, 857 [858]; KREBS, BB 1996, 1301 [1302f.]). Im Übrigen ergibt sich aus § 95 Abs. 1 Satz 2 BewG nur, dass organschaftliche Ausgleichsposten im BV nicht anzusetzen sind. Schließlich bilden die Regelungen in R 63 KStR 2004 keine Rechtsgrundlage, da es sich hierbei lediglich um eine Verwaltungsanweisung, der kein rechtsetzender, sondern nur ein rechtsauslegender Charakter beikommt (allgemein TIPKE/KRUSE, § 4 AO Rn. 36 ff.), handelt. Darüber hinaus gibt die Richtlinienregelung kein Gewohnheitsrecht wieder (aA ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 891). Gewohnheitsrecht liegt nur vor, wenn sich zu einer bestimmten Rechtsfrage durch ständige Übung ein Rechtsbewusstsein der beteiligten Kreise gebildet hat und die Gerichte diese Rechtsüberzeugung teilen (s. BFH v. 11.11.1997 – VII E 6/97, BStBl. II 1998, 121 [123], mwN). Dabei setzt aber eine Rechtsüberzeugung in diesem Sinne nicht nur die Erwartung, sondern die Überzeugung voraus, dass die Gerichte die entsprechenden Rechtsgrundsätze als eine bindende Norm ansehen und anwenden (vgl. LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, 433). Diese Voraussetzungen liegen jedoch nicht vor. Zum einen haben sich bislang gefestigte Rechtsprechungsgrundsätze in diesem Zusammenhang nicht gebildet. Insbes. hat der BFH in seinem Urt. v. 24.7.1996 – I R 41/93, BStBl. II 1996, 614, nicht entschieden, dass nach Handels- oder Steuerbilanzrecht ein besonderer Ausgleichsposten zu bilden ist (s. auch -sch, DStR 1996, 1731; aA DÖTSCH in KESSLER/KÖHLER/KRÖNER, Konzersteuerrecht, 2004, § 5 Rn. 150). Vielmehr ergibt sich aus dieser Entscheidung nur, in welcher Höhe ein Veräußerungsgewinn des OT im Hinblick auf eine Minderabführung zu mindern ist. Zum anderen wird auch im Schrifttum davon ausgegangen, dass die Richtlinienregelung einer Rechtsgrundlage entbehrt (s. LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB Beilage 1/2002, 52; KUSSMAUL/RICHTER, DStR 1999, 1717 [1721]; DÖTSCH, DB 1993, 752 [753 u. 754]; BRAUN, BB 1981, 1086 [1090]; Loos, DB 1972, 1356 [1357f.]; JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 636 ff.; wohl auch WASSERMAYER in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 208 [217]). Des Weiteren belegen die unterschiedlichen Auffassungen – selbst innerhalb der Fin-Verw. – zur Rechtsnatur der Ausgleichsposten (zusammenfassend: DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 171 ff.; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 310), dass keine Einigkeit über die Grundlagen der Bildung eines Ausgleichspostens besteht. Insbes. ist weiterhin ungeklärt, wie die Ausgleichsposten rechtl.

einzuordnen sind (zu den verschiedenen Ansätzen ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 891 mwN). Zudem ist umstritten, wie sich die Ausgleichsposten im Rahmen der Anwendung des § 8b Abs. 2 und 3 auswirken (vgl. § 8b Anm. 53; DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1970 [1980 f.]).

- *Keine ausfüllungsbedürftige gesetzliche Lücke:* Eine gesetzliche Lücke besteht nicht. Soweit es sich bei dem OT um eine Körperschaft handelt, besteht im Hinblick auf § 8b Abs. 2 grundsätzlich keine Notwendigkeit zur Erfassung einer Mehr- oder Minderabführung bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns. Auch im Übrigen besteht keine Notwendigkeit, den auf einer Minderabführung beruhenden höheren oder den auf einer Mehrabführung beruhenden verminderten Veräußerungsgewinn zu besteuern. Denn bereits die Annahme, die aus einer Mehr- oder Minderabführung herrührende Veränderung des Vermögens der OG führe bei der Realisierung des Werts der Beteiligung zu einer Doppelbesteuerung oder einer Nichterfassung des Einkommens der OG, greift nicht durch und verstößt gegen die Prinzipien der der gesetzlichen Regelung des § 14 zugrunde liegenden Zurechnungstheorie. Der Regelung des § 14 wohnt der maßgebliche Gedanke inne, dass das von der OG erwirtschaftete Einkommen nur einmal, und zwar beim OT versteuert werden darf (s. BFH v. 24.7.1996 – I R 41/93, BStBl. II 1996, 614 [615] mwN; FASOLD, BB 1960, 1197 [1199]). Hingegen lässt sich der Regelung des § 14 nicht entnehmen, dass eine Doppelbesteuerung bezogen auf den gesamten Organkreis unzulässig ist (vgl. auch SCHMIDT, JbFStR 1970/71, 179 [201 f.]; offen gelassen von BFH v. 24.7.1996 – I R 41/93, BStBl. II 1996, 614 [615]; aA GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 445; KUSSMAUL/RICHTER, DStR 1999, 1717 [1720]; STARKE, DB 1996, 1490; DÖTSCH, DB 1993, 752 [753]; DREISSIG, BB 1992, 816 [818]; HÜBEL, StBp. 1984, 11 [12; anders aber 11 u. 14]; TESDORPF, StBp. 1981, 82 [83]; PALITZSCH, StBp. 1978, 181 [182]; widersprüchlich SCHRÖDER, StBp. 1975, 149 [151 u. 153]). Denn weder ist § 14 ein Instrument einer einheitlichen Konzernbesteuerung, noch sieht § 14 eine konsolidierte Gewinnermittlung für den Organkreis vor (sog. Einheits- oder Filialtheorie, vgl. hierzu Anm. 3; JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 28 ff.). Vielmehr wird nach Abs. 1 Satz 1 dem OT Fremdeinkommen zugerechnet und ist deshalb zwischen dem Einkommen der OG und dem Einkommen des OT zu unterscheiden (ebenso DÖTSCH, DB 1993, 752 [753]). Denn die OG besteht ungeachtet der Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 als selbständiges Subjekt der KSt. fort. Soweit also das Einkommen der OG dem OT zugerechnet wird, wird das Einkommen der OG gleichwohl nicht in eigenes Einkommen des OT umqualifiziert. Vielmehr versteuert der OT sowohl sein eigenes als auch das Einkommen der OG (vgl. BFH v. 29.10.1974 – I R 240/72, BStBl. II 1975, 126 [128]). Darüber hinaus ist das Vermögen der OG auch beim Vorliegen der tatbestandlichen Voraussetzungen der Organschaft nicht dem OT zuzurechnen. Dementsprechend ist auch für die Frage, ob aufgrund einer Mehr- oder Minderabführung eine Doppelbesteuerung von Einkommen oder eine Nichterfassung von Einkommen vorliegt, zwischen dem Einkommen der OG und dem Einkommen des OT zu unterscheiden. Soweit sich eine Mehr- oder Minderabführung überhaupt auf den Veräußerungspreis der Beteiligung auswirkt, stellt ein Veräußerungsgewinn aus der Realisierung des Werts der Beteiligung aber eigenes Einkommen des OT, zB nach § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 16 Abs. 2 EStG oder nach § 11, dar. Somit führt ein aufgrund einer

Mehr- oder Minderabführung veränderter Wert der Beteiligung nicht zu einer Doppelbesteuerung oder Nichterfassung des Einkommens der OG. Vielmehr wurde das Einkommen der OG nur einmal, und zwar aufgrund des Abs. 1 Satz 1, versteuert (ebenso FASOLD, BB 1960, 1197; FASOLD, BB 1961, 897 [898]; ROSE, DB 1966, 556 [557 f.]; JURKAT, GmbHR 1972, 49 [55 f.]; aA ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 172 ff.; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 309; THEN, FR 2003, 460; KREBS, FR 1996, 857; ROHLER, DB 1993, 654 [655 f.]; SCHRÖDER, StBp. 1975, 149 [150]). Daher liegt ein Verstoß gegen den Grundsatz der Einmalbesteuerung nicht vor (aA ABRELL, BB 1972, 1401 [1403]; THIEL, BB 1960, 735 [736]). Zudem ist ein rechtfertigender Grund für eine Privilegierung der Organschaft in diesem Zusammenhang nicht erkennbar (so auch FASOLD, BB 1960, 1197 [1198]; FASOLD, BB 1961, 897; LOOS, BB 1963, 1251 [1253]; KROLLMANN, GmbHR 1961, 88; MAAS, GmbHR 1961, 197; aA ABRELL, BB 1972, 1401 [1402]). Im Übrigen hat der Gesetzgeber bewusst an der stl. Selbständigkeit der OG festgehalten und eine mögliche Abweichung des Ergebnisses der Handelsbilanz von dem Ergebnis der Steuerbilanz in vertraglicher Zeit hingenommen. Hätte der Gesetzgeber sicherstellen wollen, dass nur der tatsächlich abgeführte Gewinn oder der tatsächlich übernommene Verlust, korrigiert um die auf den Besonderheiten der stl. Gewinnermittlung beruhenden Beträge, der Besteuerung unterliegen soll, hätte er für die Zwecke der Besteuerung im Organkreis auf diesen korrigierten Gewinn oder Verlust abstellen können (in diesem Sinne auch FASOLD, BB 1961, 897). Tatsächlich hat der Gesetzgeber aber zunächst von einer Regelung für in vorvertraglicher Zeit verursachte Mehr- oder Minderabführungen abgesehen (s. BTDrucks. V/3017, 7) und schließlich in Abs. 3 eine entsprechende Regelung getroffen. Hierdurch hat der Gesetzgeber deutlich gemacht, dass ein Regelungsbedarf für in vertraglicher Zeit verursachte Mehr- oder Minderabführungen nicht besteht (so auch DÖRSCH, DB 1993, 752 [755]). Ferner ist zu berücksichtigen, dass eine Mehr- oder Minderabführung dann nicht zu der angenommenen Doppelbesteuerung oder Nichterfassung führt, wenn der Unterschied zwischen handelsrechtl. und steuerrechtl. Vermögen in der Folgezeit wieder behoben wird.

Beispiel: Die OG erzielt im Jahr 01 einen handelsrechtl. Jahresüberschuss iHv. 100 000 €. Dabei weist die OG eine Gewinnrücklage iHv. 25 000 € aus, die in der Steuerbilanz nicht ausgewiesen werden darf. Es liegt im Jahr 01 eine Minderabführung iHv. 25 000 € vor. In den Jahren 02 bis 06 löst die OG die Gewinnrücklage jeweils iHv. 5 000 € auf. Diese Auflösung führt – bezogen auf die Gewinnrücklage – in den Jahren 02 bis 06 zu einer Mehrabführung iHv. jeweils € 5 000 €. Veräußert der OT seine Beteiligung im Jahr 07, ergibt sich kein höherer Veräußerungspreis, weil jedenfalls der Vermögensunterschied zwischen Handels- und Steuerbilanz fortgefallen ist.

Außerdem stellt der Betrag der Minderabführung keine Forderung auf Abführung des Gewinns und stellt der Betrag der Mehrabführung keine Verbindlichkeit auf Verlustausgleich dar (so aber THIEL, BB 1960, 735 [737]; DREISSIG, BB 1992, 816 [818]). Denn tatsächlich hat der OT nur einen Anspruch auf den nach Maßgabe des GAV abzuführenden Gewinn oder zu übernehmenden Verlust; ein Anspruch auf die Differenz zum höheren Einkommen besteht dagegen nicht (s. auch BFH v. 18.12.2002 – I R 51/01, BFH/NV 2003, 572 [573]). Schließlich ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass der Verkaufspreis einer Beteiligung nicht maßgeblich auf der Grundlage des Substanzwerts des Unternehmens, sondern im

Rahmen einer umfassenden Unternehmensbewertung, die regelmäßig dem Ertragswert eine besondere Bedeutung beimisst, bestimmt und sodann im Verhandlungswege festgelegt wird (vgl. BFH v. 24.7.1996 – I R 41/93, BStBl. II 1996, 614 [615]). Deshalb kann sich zwar der Substanzwert des Unternehmens auf den Veräußerungspreis auswirken, er muss es aber nicht (ebenso GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 445; -sch, DStR 1996, 1731).

Anders aber die hM: BLÜMICH/DANELSING, § 14 Rn. 208; DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 177; ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 174; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 314; REISS, StuB 2004, 812 [815]; DÖTSCH, DB 1993, 752 [754]; DÖTSCH, GmbHR 1991, 475 [477]; DANTZER, StBp. 1981, 176 [177]; SCHRÖDER, StBp. 1975, 149 [151 f.]; BIRKHOLZ, FR 1971, 545 [551]; BREZING, DStZ/A 1970, 244).

Daher erweist sich die Annahme einer Auswirkung eines Vermögensunterschieds zwischen Handels- und Steuerbilanz als Spekulation, die allenfalls unter dem Gesichtspunkt einer typisierenden Betrachtungsweise möglich ist (so BFH v. 24.7.1996 – I R 41/93, BStBl. II 1996, 614 [615]; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 445).

- *Rechtsgrundlage für die Regelung in R 63 KStR 2004:* Die FinVerw. geht in nicht zu beanstandender typisierender Weise in R 63 KStR 2004 davon aus, dass eine Minderabführung den Veräußerungspreis und damit den Veräußerungsgewinn im Fall der Realisierung des Werts der Beteiligung erhöht. Soweit die FinVerw. nach Maßgabe der R 63 KStR 2004 den entsprechenden Teil des Veräußerungsgewinns nicht der Besteuerung unterwirft, handelt es sich deshalb bei der Richtlinienregelung um eine allgemeine Billigkeitsregelung iSd. § 163 Satz 1 AO. Dabei ist der OT aber nicht verpflichtet, die Annahme einer Doppelbesteuerung aufgrund von Minderabführungen im Wege der Bildung eines aktiven Ausgleichspostens nachzuweisen. Zwar bietet es sich an, einen entsprechenden Erinnerungsposten außerhalb der Steuerbilanz (so auch WASSERMEYER in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 208 [217]; HÜBEL, StBp. 1984, 11 [13]; ABRELL, BB 1972, 1401 [1404]) auszuweisen. Jedoch steht es dem OT im Rahmen der ihm obliegenden Feststellungslast frei, auch auf anderem Weg nachzuweisen, dass eine Minderabführung vorgelegen hat. Dagegen ist eine Besteuerung einer Mehrabführung im Rahmen der Realisierung des Werts der Beteiligung mangels Rechtsgrundlage (Art. 20 Abs. 3 GG) nicht zulässig. Die Richtlinienregelung zur Bildung eines passiven Ausgleichspostens ist rechtswidrig (ebenso FG München v. 10.12.2004, EFG 2005, 628 [629]; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 893; DÖTSCH, DB 1993, 752 [755]; aA wohl GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 448).

Steuerliche Auswirkung von Mehr- oder Minderabführungen aus vororganschaftlicher Zeit: Die Behandlung von Mehr- oder Minderabführungen aus vororganschaftlicher Zeit ist nunmehr gesetzlich in Abs. 3 geregelt (s. hierzu Anm. 300 ff.).

94 e) Abzug von Spenden

Schrifttum: GERLACH, Der Höchstbetrag für den Spendenabzug beim Organträger, DB 1986, 2357.

Bei der Berechnung des Höchstbetrags der abzichbaren Spenden nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 bzw. § 10b Abs. 1 EStG ist das Einkommen der OG nicht zu berücksichtigen. Es ist vielmehr nur auf das eigene Einkommen bzw. den eigenen Gesamtbetrag der Einkünfte des OT abzustellen (BFH v. 23.1.2002 – XI R 95/97, BStBl. II 2003, 9 [10]; § 9 Anm. 79; aA GERLACH, DB 1986, 2357). Ist eine

PersGes. OT, ist bei der Berechnung des Höchstbetrags für den Gesellschafter das anteilige zugerechnete Einkommen der OG auszuschneiden (vgl. BFH v. 23.1.2002 – XI R 95/97, BStBl. II 2003, 9 [10]). Hat der OT Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter entrichtet, die von der OG nach § 16 zu versteuern sind, ist die Bemessungsgrundlage für den Höchstbetrag um diese Ausgleichszahlungen zu erhöhen (ebenso FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 286 und 303). Im Übrigen wirken sich Stiftungsspenden des OT selbst dann stl. aus, wenn der OT kein eigenes Einkommen erzielt hat (vgl. OFD Hannover v. 4.4.2003, FR 2003, 633).

4. Ausnahmetatbestand: § 16

95

Das Einkommen der OG ist dem OT nur insoweit zuzurechnen, als sich aus § 16 nicht anderes ergibt. Hiernach muss die OG Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter selbst versteuern (zu den Einzelheiten: § 16 Anm. 18 ff.).

Einstweilen frei.

96–97

B. Zurechnung des Einkommens, wenn die weiteren Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 1–5 erfüllt sind

98

Schrifttum: KNEPPER, Gewinnabführungsvertrag bei verunglückter Organschaft, BB 1991, 1607; LAENGBER, Gewinnabführungsvertrag bei verunglückter Organschaft, BB 1991, 1239; REY/STARKE, Die verunglückte Organschaft und die Beseitigung ihrer negativen steuerlichen Folgen, FR 1991, 225; STURM, Verlustübernahme bei verunglückter Organschaft – eine Steueroase für verbundene Unternehmen?, DB 1991, 2055; WICHMANN, Bilanzierung bei „verunglückter Organschaft“, BB 1992, 394; GONELLA/STARKE, Körperschaftsteuerliche Besonderheiten bei verunglückter Organschaft, DB 1996, 248; WALTER, Steuerliche Rückwirkung des Formwechsels und Organschaft, GmbHR 1996, 905; Centrale-Gutachtendienst, Organschaft: Steuerliche Folgen bei „verunglückter Organschaft“, GmbHR 1999, 598; FENZL/ANTONZKIEWICZ, Die unterjährige Beendigung einer Organschaft, FR 2003, 1061; SUCHANEK, Verunglückte Organschaft bei unterjähriger Veräußerung der Organbeteiligung, INF 2004, 302.

Eine kstl. Organschaft entsteht und besteht nur, wenn über die Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 1 hinaus die weiteren Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–5 erfüllt sind (Abs. 1 Satz 1 aE).

Ende der Organschaft: Die Organschaft endet, wenn eines der Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 nicht mehr erfüllt ist. Dabei müssen die einzelnen Tatbestandsmerkmale bis zum Ende des Wj. der OG erfüllt sein, damit das Einkommen der OG für das entsprechende Wj. dem OT zugerechnet werden kann. Endet die Organschaft (zu dem OT) vor dem Ablauf des Wj. der OG, kann das Einkommen dem (diesem) OT nicht mehr zugerechnet werden und muss die OG ihr Einkommen selbst versteuern; eine zeitanteilige Zurechnung ist unzulässig (glA ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 116; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 126 u. 188; wohl auch BLÜMICH/DANESING, § 14 Rn. 236; aA JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 879; VON WALLIS, AG 1971, 83 [86]). Diese Einschätzung wird insbes. durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 bestätigt, nach dem die Kündigung oder Aufhebung des GAV während des Wj. auf den Beginn des Wj. zurückwirkt. Wird der GAV beendet, ist die Organschaft nur dann für die Zukunft beendet, wenn die Erfordernisse des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 erfüllt sind; sind hingegen diese Voraussetzungen nicht erfüllt, treten die Rechtsfolgen der Organschaft von Beginn an nicht ein. Führt die OG ungeachtet des Fortfalls eines

tatbestandlichen Merkmals des Abs. 1 ihren Gewinn gleichwohl an den OT ab oder gleicht der OT einen Verlust der OG aus, kann – sofern deren Merkmale gegeben sind – eine vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 (dazu § 8 Anm. 40 ff.) oder eine verdeckte Einlage vorliegen. Wurde die Organschaft beendet, weil die OG zB aufgrund einer Umwandlung in eine PersGes. kein taugliches Organschaftssubjekt mehr ist, stellt die Gewinnabführung eine Entnahme und die Verlustübernahme eine Einlage dar (so auch WALTER, GmbHR 1996, 905 [906 f.]).

Verunglückte Organschaft: Eine sog. verunglückte Organschaft liegt vor, wenn die Beteiligten zwar eine stl. wirksame Organschaft eingehen wollten, die Organschaft jedoch (zunächst) scheitert, weil eine tatbestandliche Voraussetzung des § 14 nicht erfüllt wird. Ein derartiger Fall kann zB eintreten, wenn der GAV erst nach dem Ablauf des Wj. der OG wirksam, die finanzielle Eingliederung erst im Laufe des Wj. der OG hergestellt oder die Fünf-Jahres-Frist des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 nicht eingehalten wird. In diesen Fällen ist das Einkommen der OG dem OT (noch) nicht nach Abs. 1 Satz 1 zuzurechnen und muss die OG das von ihr erzielte Einkommen selbst versteuern (ebenso GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 539; R 60 Abs. 3 Satz 2 KStR 2004). Sind die Voraussetzungen des § 8 Abs. 3 Satz 2 erfüllt, ist eine Gewinnabführung an den OT strechtl. als vGA zu behandeln (vgl. BFH v. 13.9.1989 – I R 110/886, BStBl. II 1990, 24 [26]; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 367 ff.; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 540 ff.; SUCHANEK, INF 2004, 302 [304]; FENZL/ANTOSZKIEWICZ, FR 2003, 1061 [1065]). Ein etwaiger Rückforderungsanspruch steht der Annahme einer vGA nicht entgegen. Vielmehr ist die Rückforderung einer vGA strechtl. als Einlage zu behandeln (s. BFH v. 29.4.1987 – I R 176/83, BStBl. II 1987, 733 [735]; v. 13.9.1989 – I R 110/88, BStBl. II 1990, 24 [26]). Für das kstl. Anrechnungsverfahren ist zu berücksichtigen, dass eine Gewinnabführung zugleich eine andere Ausschüttung iSd. § 27 Abs. 3 Satz 2 aF darstellt (§ 27 aF Anm. 108). Es ist daher die Ausschüttungsbelastung herzustellen, wenn die andere Ausschüttung bei der OG abgefließen ist (hierzu § 27 aF Anm. 27 ff.); allerdings kann ein Rückgewähranspruch zu einer Ausnahme von der KStErhöhung nach § 40 aF führen. Ein Verlustausgleich durch den OT führt dagegen zu einer verdeckten Einlage bei der OG, die bei dem OT die AK für die Beteiligung erhöht (BFH v. 16.5.1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797 [798]; BLÜMICH/DANELSING, § 14 Rn. 235; DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 274; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 366; LADEMANN/GASSNER, § 14 Rn. 113 mwN; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 821; SUCHANEK, INF 2004, 302 [306]; NEUMANN in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 277 [283]; aA HAARMANN, JbFStR 1992/93, 471 [489 ff.]; WICHMANN, BB 1992, 394; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 20 III 6 [S. 719]).

99 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1: Finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft

A. Voraussetzung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1: Finanzielle Eingliederung nur, wenn dem Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft zusteht

I. Grundsatz: Finanzielle Eingliederung erfordert Stimmrechtsmehrheit 100

Nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 setzt die finanzielle Eingliederung der OG voraus, dass der OT an der OG beteiligt ist und der OT aufgrund dieser Beteiligung die Mehrheit der Stimmrechte innehat. Deshalb genügt es für die finanzielle Eingliederung nicht, wenn der OT nur an der OG beteiligt ist, ohne die Stimmrechte innezuhaben oder nur die Stimmrechte innehat, ohne an der OG beteiligt zu sein (vgl. LADEMANN/GASSNER, § 14 Rn. 45; JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 252 ff.). Die Regelung soll sicherstellen, dass die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 nur eintritt, wenn der OT tatsächlich seinen Willen bei den Entscheidungen des täglichen Geschäftsverkehrs durchsetzen kann. Deshalb erfordert die finanzielle Eingliederung nicht eine mehrheitliche Beteiligung an der OG. Vielmehr stellt die Vorschrift maßgeblich auf die Mehrheit der Stimmrechte ab. Bei der Gesamthand ist Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 zu beachten. Hiernach müssen die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 von der PersGes. selbst erfüllt werden (s. Anm. 185). Die finanzielle Eingliederung muss vom Beginn des Wj. der OG bestehen.

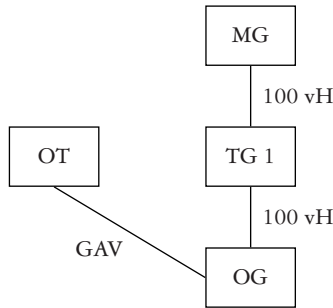
II. Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft

1. Notwendigkeit einer Beteiligung

101

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 setzt voraus, dass der OT an der OG beteiligt ist. Dies ist zum einen der Fall, wenn der OT unmittelbar an der OG beteiligt ist. Zum anderen kann der OT aber auch mittelbar an der OG beteiligt sein. Dabei kann die finanzielle Eingliederung nicht nur aufgrund einer nur unmittelbaren oder nur mittelbaren Beteiligung, sondern auch aufgrund einer Kombination einer unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung hergestellt werden; ein Additionsverbot – wie es Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aF vorsah – besteht nicht mehr (ebenso FROTSCHE/MAAS, § 14 Rn. 107; R 57 Satz 3 KStR 2004). Ist der OT hingegen weder unmittelbar noch mittelbar an der OG beteiligt, ist eine finanzielle Eingliederung nicht möglich.

Beispiel:



2. Unmittelbare Beteiligung des Organträgers

102 a) Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums

Eine unmittelbare Beteiligung liegt vor, wenn der OT an der OG selbst beteiligt ist, also die Anteile an der OG dem OT zuzurechnen sind. Die Anteile an der OG sind dem OT nach § 39 Abs. 1 AO grundsätzlich zuzurechnen, wenn er zivilrechtl. Eigentümer der Anteile ist. Die Anteile an der OG sind notwendiges BV (vgl. auch BFH v. 24.1.1968 – I 95/65, BStBl. II 1968, 315 [317]). In strechtl. Hinsicht ist allerdings § 39 Abs. 2 AO zu beachten. Hiernach sind unter den Voraussetzungen des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO WG nicht dem zivilrechtl. Eigentümer, sondern dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen. Soweit also zivilrechtl. und wirtschaftliches Eigentum an den Anteilen der OG auseinanderfallen, ist das wirtschaftliche Eigentum maßgeblich. Daher ist der OT in diesem Fall nur dann iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 an der OG beteiligt, wenn er wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile ist. Deshalb bietet es sich an, das Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums selbst dann vorrangig zu prüfen, wenn zivilrechtl. und wirtschaftliches Eigentum in einer Hand liegen. Denn nur die Feststellung des zivilrechtl. Eigentums besagt für die stl. Zurechnung nichts.

Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 ist wirtschaftlicher Eigentümer, wer die tatsächliche Herrschaft über ein WG in der Weise ausübt, dass er den zivilrechtl. Eigentümer im Regelfall auf Dauer von der Einwirkung auf das WG wirtschaftlich ausschließen kann. Der zivilrechtl. Eigentümer wird in diesem Sinne wirtschaftlich ausgeschlossen, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kein Herausgabeanspruch besteht oder der Herausgabeanspruch des zivilrechtl. Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung hat. Dabei ist entscheidend, ob der zivilrechtl. Eigentümer von der Einwirkung auf die Sache wirtschaftlich ausgeschlossen ist, nicht hingegen, ob beim zivilrechtl. Eigentümer das Recht zur Belastung und Veräußerung verbleibt (vgl. BFH v. 18.9.2003 – X R 21/01, BFH/NV 2004, 306 [307]; TIPKE/KRUSE, AO, § 39 Rn. 21 ff.). Als Anwendungsfälle des wirtschaftlichen Eigentums benennt § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO beispielhaft die Treuhand, die Sicherungsübereignung und den Eigenbesitz.

103 b) Einzelfälle des wirtschaftlichen Eigentums

Schrifttum: BENNAT, Wertpapierpensionsgeschäfte in steuerlicher Sicht, WM 1969, 1434.

Im Zusammenhang mit einer Beteiligung an der OG gewinnen verschiedene Einzelfälle für die Zurechnung aufgrund wirtschaftlichen Eigentums Bedeutung.

Anwartschaftsrecht: Ist der Erwerb der Beteiligung zwar eingeleitet, zB aufgrund der Vereinbarung einer Bedingung oder einer Befristung, jedoch das Eigentum an der Beteiligung auf den Erwerber noch nicht übergegangen, hat der Erwerber lediglich einen Anspruch auf Verschaffung des Eigentums. Die entsprechende Anwartschaft stellt nur eine Vorstufe zum Erwerb des Rechts dar (ausführlich MEDICUS, Bürgerliches Recht, 20. Aufl. 2004, Rn. 456 ff.). Daher ist der Erwerber regelmäßig nicht wirtschaftlicher Eigentümer (ebenso BFH v. 25.9.1968 – I 52/64, BStBl. II 1969, 18 [24]). Das Anwartschaftsrecht kann sich allerdings zu wirtschaftlichem Eigentum verfestigen, wenn auf den Erwerber die mit den Anteilen verbundenen wesentlichen Rechte, zB das Recht auf die Dividende und das Stimmrecht, sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung übergegangen sind (vgl. BFH v. 10.3.1988 – IV R 226/85, BStBl. II 1988, 832 [834]; v. 18.12.2001 – VIII R 5/00, BFH/NV 2002, 640 [642], mwN).

Eigenbesitz: Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 sind WG dem Eigenbesitzer zuzurechnen. Eigenbesitzer ist gem. § 872 BGB iVm. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO, wer ein WG als ihm gehörend besitzt, also die tatsächliche Gewalt über das WG mit dem Willen ausübt, es wie ihm gehörend zu beherrschen (BGH v. 29.3.1996 – V ZR 326/94, BGHZ 132, 245 [257] mwN; s. auch TIPKE/KRUSE, AO, § 39 Rn. 51 ff.).

Eigentumserwerb: Bei Wertpapieren erlangt der Erwerber wirtschaftliches Eigentum regelmäßig, sobald Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten, insbes. die mit Wertpapieren gemeinhin verbundenen Kursrisiken und -chancen, auf den Erwerber übergegangen sind. Unerheblich ist, wenn Aktien erst zwei Tage nach dem Vertragsabschluss bei der girosammelverwahren Stelle verbucht werden und der Besitz in der Erwartung des Eigentumserwerbs eingeräumt wird (vgl. BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527 [529 f.]).

Insolvenz: Nach § 80 Abs. 1 InsO geht zwar durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens das Recht des Schuldners, sein Vermögen zu verwalten und über dieses Vermögen zu verfügen, auf den Insolvenzverwalter über. Gleichwohl wird der Insolvenzverwalter nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile (ebenso GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 129). Im Fall der Insolvenz der OG bleiben die Anteilseigner ebenfalls wirtschaftliche Eigentümer der Anteile, da die Anteile nicht zur Insolvenzmasse gehören.

Mehrheitsbesitz: Aus § 16 Abs. 4 AktG, nach dem bestimmte Anteile als Anteile eines Unternehmens mit Mehrheitsbesitz gelten, lässt sich das wirtschaftliche Eigentum des herrschenden Unternehmens nicht herleiten. Vielmehr wird auf der Grundlage dieser Vorschrift nur eine aktienrechtl. Zurechnung der Anteile fingiert (hierzu auch RAISER/VEIL, Recht der Kapitalgesellschaften, 4. Aufl. 2006, § 51 Rn. 9 ff.).

Nießbrauch: Nach § 1068 Abs. 2 iVm. § 1030 Abs. 1 BGB ist der Nießbraucher eines Rechts berechtigt, die Nutzungen aus dem Recht zu ziehen. Dementsprechend darf der Nießbraucher insbes. den Gewinn eines Unternehmens zu seinen Gunsten ziehen. Das Recht des Nießbrauchers auf den Gewinnanteil führt jedoch nicht zum wirtschaftlichen Eigentum des Nießbrauchers an den Anteilen (vgl. BFH v. 7.12.1982 – VIII R 153/81, BStBl. II 1983, 627; v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605 [607]). Hat der Nießbraucher allerdings gegenüber dem Eigentümer der Beteiligung eine Position inne, die über das Recht zur Ziehung der Nutzungen hinausgeht, kann er im Einzelfall nach den allgemeinen Grundsätzen des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO das wirtschaft-

liche Eigentum an der Beteiligung innehaben. Indessen genügt hierfür allein das Recht zur Stimmrechtsausübung nicht (s. BFH v. 28.1.1992 – VIII R 207/85, BStBl. II 1992, 605 [607]).

Optionsrecht: Aufgrund der Einräumung eines Optionsrechts erwirbt der zur Ausübung der Option Berechtigte kein wirtschaftliches Eigentum (BFH v. 25.8.1993 – XI R 6/93, BStBl. II 1994, 23 [25], mwN). Im Einzelfall kann aber ausnahmsweise der Optionsberechtigte wirtschaftlicher Eigentümer werden, wenn nach dem typischen und für die wirtschaftliche Beurteilung maßgeblichen Geschehensablauf tatsächlich mit einer Ausübung des Optionsrechts gerechnet werden kann (so BFH v. 15.12.1999 – I R 29/97, BStBl. II 2000, 527 [530]).

Pensionsgeschäft: Pensionsgeschäfte sind Verträge, durch die ein Kreditinstitut oder der Kunde eines Kreditinstituts (Pensionsgeber) ihm gehörende Vermögensgegenstände einem anderen Kreditinstitut oder einem seiner Kunden (Pensionsnehmer) gegen Zahlung eines Betrags überträgt und in denen gleichzeitig vereinbart wird, dass die Vermögensgegenstände später gegen Entrichtung des empfangenen Betrags oder eines im Voraus vereinbarten anderen Betrags an den Pensionsgeber zurückübertragen werden müssen oder können (§ 340b Abs. 1 HGB; s. auch BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272 [274]). Das Gesetz unterscheidet zwischen dem echten Pensionsgeschäft (§ 340b Abs. 2 HGB) und dem unechten Pensionsgeschäft (§ 340b Abs. 2 HGB). Beim *echten Pensionsgeschäft* ist der übertragene Vermögensgegenstand weiterhin beim Pensionsgeber auszuweisen (§ 340b Abs. 4 Satz 1 HGB), obwohl der Pensionsnehmer zivilrechtl. Eigentümer des Pensionsguts wird (s. BFH v. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272 [274]). Dieser Umstand spricht daher für das wirtschaftliche Eigentum des Pensionsgebers, es sei denn, nach den allgemeinen Grundsätzen des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ist der Pensionsnehmer tatsächlich auch wirtschaftlicher Eigentümer geworden (vgl. auch FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 96). Beim *unechten Pensionsgeschäft* ist der übertragene Vermögensgegenstand beim Pensionsnehmer auszuweisen. Die gesetzliche Regelung indiziert somit, dass der Pensionsnehmer auch wirtschaftlicher Eigentümer geworden ist (ebenso GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 129).

Pfändung der Anteile: Werden die Anteile an der OG gepfändet, erwirbt der Gläubiger nach § 804 Abs. 1 ZPO ein Pfändungspfandrecht. Die Pfändung bewirkt lediglich eine Verfügungsbeschränkung, nicht jedoch eine Verwaltungsbeschränkung. Dementsprechend bleibt der Schuldner weiterhin Inhaber der Rechte aus den Anteilen (s. nur HÜFFER, AktG, 6. Aufl. 2004, § 16 Rn. 7). Die Ausübung des Stimmrechts ist allerdings eingeschränkt, wenn sie mit einer Verfügung verbunden ist.

Schenkung: Regelmäßig geht beim Vollzug einer Schenkung neben dem zivilrechtl. Eigentum auch das wirtschaftliche Eigentum über. Dabei wird der Beschenkte selbst im Fall der Vereinbarung einer Rückfallklausel wirtschaftlicher Eigentümer.

Beispiel: Im Schenkungsvertrag wird vereinbart, dass der Gegenstand der Schenkung an den Schenker zurückfällt, wenn der Beschenkte vor dem Schenker stirbt und keine Kinder hinterlässt (vgl. zB den Fall in BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635).

Gleichermaßen wird der Beschenkte selbst dann wirtschaftlicher Eigentümer, wenn sich der Schenker einen Nießbrauch und die Ausübung des Stimmrechts vorbehält (BFH v. 5.5.1993 – II R 60/90, BFH/NV 1994, 529 [531]). Hingegen bleibt der Schenker wirtschaftlicher Eigentümer, wenn er die Schenkung jeder-

zeit frei widerrufen kann (BFH v. 16.5.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877).

Sicherungsübereignung: Bei der Sicherungsübereignung ist die Beteiligung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO dem Sicherungsgeber zuzurechnen.

Stimmrechtsvollmacht: Bevollmächtigt der Eigentümer der Beteiligung einen anderen, das Stimmrecht für ihn auszuüben, bleibt der Eigentümer wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligung (BFH v. 18.5.1995 – IV R 125/92, BStBl. II 1996, 5 [6]). Denn nach § 164 Abs. 1 Satz 1 BGB wirken die entsprechenden Erklärungen des Bevollmächtigten für und gegen den Vollmachtgeber; der Bevollmächtigte handelt also im fremden Namen (§ 164 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 BGB; s. auch BFH v. 27.9.1988 – VIII R 193/83, BStBl. II 1989, 414 [415]).

Treuhand: Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO ist bei einem Treuhandverhältnis das WG dem Treugeber zuzurechnen.

Bei der Vereinbarung eines Treuhandverhältnisses an einem GmbH-Anteil ist zu beachten, dass zu dessen Wirksamkeit die notarielle Beurkundung nach § 15 GmbHG erforderlich ist (Hess. FG v. 3.4.1985, EFG 1985, 557).

Verpfändung: Die Einräumung eines Pfandrechts an Rechten führt nach § 1273 Abs. 1 iVm. § 1204 Abs. 1 BGB lediglich zur Belastung des Rechts. Das Eigentum an der Sache verbleibt bei dem Eigentümer. Dementsprechend bleibt der Verpfänder auch regelmäßig wirtschaftlicher Eigentümer, es sei denn, nach den Grundsätzen des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ergibt sich etwas anderes.

Wertpapierleihe: Bei einer Wertpapierleihe „leiht“ der Eigentümer einem Dritten seine Wertpapiere mit der Maßgabe, dass er vom „Entleiher“ nach Ablauf der vertraglich bestimmten Frist Papiere gleicher Art und Güte zurückerhält. Tatsächlich handelt es sich hierbei um ein Sachdarlehen (vgl. § 607 Abs. 1 BGB; BERGER in Münchener Kommentar zum BGB, 4. Aufl. 2004, § 607 Rn. 6 mwN). Dabei werden die als Darlehen hingegebenen Wertpapiere zu Eigentum übertragen (vgl. BERGER aaO Rn. 22). Deshalb ist der Darlehensnehmer idR auch wirtschaftlicher Eigentümer der Wertpapiere (ebenso SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIV. § 5 EStG Rn. 270 „Wertpapier-Leihgeschäfte“).

3. Mittelbare Beteiligung

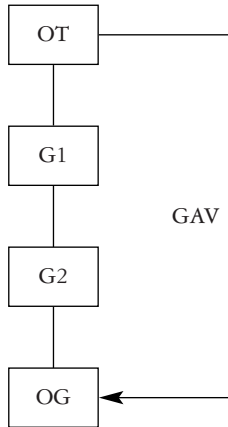
104

Schrifttum: WINTER, Die finanzielle Eingliederung im Sinne des § 14 Nr. 1 KStG 1977 auf Grund mittelbarer Beteiligung über eine ausländische Gesellschaft, GmbHR 1978, 257; WINTER, Die finanzielle Eingliederung im Sinne des § 14 Nr. 1 KStG 1977 auf Grund mittelbarer Beteiligung über eine ausländische Gesellschaft, GmbHR 1978, 257; SCHEIDLE/KOCH, Zweifelsfragen bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft aufgrund mittelbarer Beteiligung, DB 2005, 2636.

Eine mittelbare Beteiligung liegt vor, wenn der OT über eine oder mehrere Gesellschaften an der OG beteiligt ist. Das bedeutet, die jeweiligen Beteiligungen des OT und der vermittelnden Gesellschaften müssen diesen zuzurechnen sein (Anm. 102f.). Das Gesetz legt nicht fest, dass es sich bei den vermittelnden Gesellschaften um inländ. Gesellschaften handeln muss. Deshalb kann die Mehrheit der Stimmrechte auch aufgrund der Einbeziehung ausländ. Gesellschaften in die Beteiligungskette bestehen (ebenso FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 99; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 150; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 293; STRECK/OLBING VI. § 14 Anm. 16; FÖRSTER in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 83 [91]; KREBÜHL, DStR 2002, 1241 [1243]; PRINZ, FR 2000, 1255 [1256]; KARSTEN, DStR 1991, 893 [895]; WINTER, GmbHR 1978, 257 [259]). Gleichermaßen kann die finanzielle Eingliederung auf einer mittelbaren Beteiligung an

einer Gesellschaft, die selbst nicht OG sein kann (zB einer GmbH & Co. KG), beruhen (vgl. BFH v. 2.11.1977 – I R 143/75, BStBl. II 1978, 74 [75]; R 57 Satz 4 KStR 2004; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 290; FÖRSTER in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 83 [91]; anders FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 106).

Beispiel für eine mittelbare Beteiligung:



105–109 Einstweilen frei.

III. Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft

110 1. Erfordernis von Stimmrechten

Schrifttum: REUTER, Steuerliche Bedeutung der Gesellschafterstimmrechte, Festschr. Flick (1997), 519.

Die finanzielle Eingliederung ist nur dann gegeben, wenn dem OT aufgrund seiner Beteiligung die Mehrheit der Stimmrechte an der OG zusteht. Ausschlaggebend ist daher nicht die mehrheitliche Beteiligung, sondern die Mehrheit der Stimmrechte. Gewährt also eine Minderheitsbeteiligung die Mehrheit der Stimmrechte, liegen die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung vor. Ist der OT dagegen zwar mehrheitlich an der OG beteiligt, aber verfügt er nicht über die Mehrheit der Stimmrechte, scheidet die Organschaft an dem Erfordernis der finanziellen Eingliederung. Das Stimmrecht der Anteilseigner richtet sich nach der Satzung der OG. Für die AG und die KGaA ist dabei zu beachten, dass seit dem 1.6.2003 Mehrstimmrechte unzulässig sind, es sei denn, die Hauptversammlung hat die Fortgeltung zuvor mit einer Mehrheit, die mindestens drei Viertel des bei der Beschlussfassung vertretenen Grundkapitals umfasst, beschlossen (§ 12 Abs. 2 AktG iVm. § 5 Abs. 1 EGAktG). Zwar gewährt jede Aktie grundsätzlich das Stimmrecht (§ 12 Abs. 1 Satz 1 AktG). Jedoch lässt § 12 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 139 Abs. 1 AktG auch die Ausgabe von Vorzugsaktien ohne Stimmrecht zu. Das Stimmrecht steht dem Anteilseigner mit der vollständigen Leistung der Einlage zu, es sei denn, die Satzung bestimmt etwas anderes (§ 134 Abs. 2 Satz 1 und 2 AktG). Im Fall der Insolvenz der OG ist zu beachten,

dass die Gesellschafter ihre Stimmrechte dann nicht mehr ausüben können (ebenso EVERSBERG in HERZIG [Hrsg.], Organshaft, 2003, 63 [79]).

2. Mehrheit der Stimmrechte

a) Erforderliche Mehrheit: einfache oder qualifizierte Mehrheit?

111

Schrifttum: PACHE, Der Eingliederungstatbestand im Recht der körperschaftsteuerlichen Organshaft, GmbHR 1995, 712; KOLLRUSS, Die hybride Rechtsform der GmbH & Co. KGaA – Möglichkeit zur Steuergestaltung im Rahmen der pauschalierten Gewerbesteueranrechnung, GmbHR 2003, 709.

Der OT muss aufgrund seiner Beteiligung an der OG über die Mehrheit der Stimmrechte verfügen. Daher ist der Umfang der kapitalmäßigen Beteiligung unbeachtlich (vgl. WINKEMANN, BB 2003, 1649 [1650]; KOLLRUSS, GmbHR 2003, 709 [711]). Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 bestimmt nicht, was unter der „Mehrheit der Stimmrechte“ zu verstehen ist. Nach § 133 Abs. 1 AktG (iVm. § 278 Abs. 3 AktG) bedürfen Beschlüsse der Hauptversammlung der einfachen Stimmenmehrheit, sofern sich nicht aus Gesetz oder Satzung etwas Abweichendes ergibt. Daher könnte der Gesetzeswortlaut dafür sprechen, dass der OT auch im Fall des Erfordernisses einer (gesetzlich bestimmten) qualifizierten Mehrheit, zB bei Satzungsänderungen (§ 179 Abs. 2 AktG), über die Mehrheit der Stimmrechte verfügen muss. Allerdings ist insoweit zu berücksichtigen, dass durch das Erfordernis der finanziellen Eingliederung die Einflussmöglichkeit des OT auf das Geschehen im täglichen Geschäftsverkehr sichergestellt werden soll. Deshalb genügt im Regelfall die einfache Stimmenmehrheit. Denn aufgrund der einfachen Stimmenmehrheit wird der OT gem. § 133 Abs. 1 AktG in die Lage versetzt, die Geschäftspolitik der OG in der Hauptversammlung zu bestimmen (ebenso FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 91; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 131). Sieht hingegen die Satzung abweichend von § 133 Abs. 1 AktG eine qualifizierte Mehrheit für übliche Beschlüsse der Hauptversammlung vor, bedarf es der Stimmenmehrheit hinsichtlich dieser Mehrheit (so auch BFH v. 22.11.2001 – V R 50/00, BStBl. II 2002, 167 [168]; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 91; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 131; OTTERSBAACH, NWB F 4, 4627 [4629]). Sieht die Satzung für die üblichen Geschäfte teilweise die einfache Stimmenmehrheit, teilweise eine qualifizierte Stimmenmehrheit vor, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen, ob der OT bereits aufgrund einer einfachen Stimmenmehrheit das Geschehen bei der OG maßgeblich bestimmen kann. Kann der OT den wesentlichen Teil der Geschäftspolitik nur aufgrund eines mit qualifizierter Mehrheit gefassten Beschlusses fassen, bedarf es der Mehrheit der Stimmrechte in Bezug auf diese qualifizierte Mehrheit (ebenso FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 91; PACHE, GmbHR 1995, 712 [716]). Im Übrigen haben Stimmrechtsverbote für einzelne Geschäfte keine Bedeutung (vgl. BFH v. 26.1.1989 – IV R 151/86, BStBl. II 1989, 455 [456]).

b) Ermittlung der Mehrheit

112

Der OT muss über die tatsächliche Mehrheit der erforderlichen Stimmrechte verfügen. Daher sind bei der Ermittlung der für die Mehrheit notwendigen Stimmen eigene Anteile der OG nicht zu berücksichtigen (§ 16 Abs. 3 Satz 2 AktG).

113 c) Mehrheit der Stimmrechte muss aus den Anteilen an der Organgesellschaft zustehen

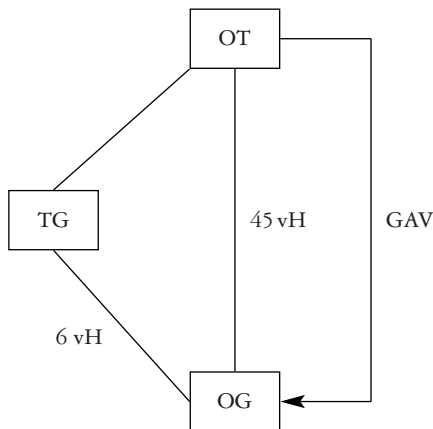
Der OT muss aufgrund seiner Beteiligung an der OG über die Mehrheit der Stimmrechte verfügen.

Stimmrechte müssen auf der Beteiligung beruhen: Stimmrechte, die dem OT aufgrund einer anderen Befugnis, zB aufgrund einer Stimmrechtsvollmacht, zustehen, sind nicht einzubeziehen (glA FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 93; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 131 ff.; vgl. auch Anm. 103 [Stimmrechtsvollmacht]). Dementsprechend ist die Mehrheit der Stimmrechte nach Maßgabe der dem OT zuzurechnenden Anteile zu ermitteln. Nur soweit dem OT entsprechende Anteile zuzurechnen sind und dem OT auch die Stimmrechte zustehen, sind die Stimmrechte bei der Prüfung der finanziellen Eingliederung zu berücksichtigen. Deshalb können insbes. nur der Treugeber, der Sicherungsgeber und der Eigenbesitzer (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO) OT sein. Stehen in diesem Fall die Stimmrechte aber dem Treuhänder, dem Sicherungsnehmer oder dem (etwai- gen) tatsächlichen Eigentümer zu, ist eine finanzielle Eingliederung nicht gegeben. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO kann für Zwecke der Zuordnung des Stimmrechts nicht angewendet werden. Denn § 39 AO betrifft lediglich die Zuordnung von WG, nicht aber die Zuordnung der daraus resultierenden Rechte (so auch in GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 133). Ob daher der Treugeber oder der Sicherungsgeber das Stimmrecht ausüben kann, richtet sich nach den diesen Rechtsverhältnissen zugrunde liegenden Vereinbarungen.

Mehrheit der Stimmrechte bei mittelbarer Beteiligung: Ist der OT entweder unmittelbar und (mehrfach) mittelbar oder nur mehrfach mittelbar an der OG beteiligt, muss ihm nach Addition der jeweiligen Stimmrechte an der OG die Mehrheit der Stimmrechte zustehen. Dabei ist allein maßgeblich, in welchem Umfang dem unmittelbaren Anteilseigner Stimmrechte an der OG zustehen (vgl. FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 101; ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 62; SCHWER, GmbH-StPr. 2004, 164 [165]; aA GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 139; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 94; R 57 Satz 4 Bsp. 3 KStR 2004). Das bedeutet, die Zahl der Stimmrechte ist bei einer mittelbaren Beteiligung nicht im Wege der „Durchrechnung“ zu ermitteln. Denn der Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 stellt nur auf die Stimmrechte aus den Anteilen an der OG ab und differenziert nicht zwischen einer unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung. Insoweit führt auch der Hinweis auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 zu keinem abweichenden Ergebnis. Diese Regelung geht nämlich nach ihrem Wortlaut „mittelbare Beteiligungen sind zu berücksichtigen“ davon aus, dass eine mittelbare Beteiligung schon unter Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 fällt. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 schränkt den weiten Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 in Bezug auf mittelbare Beteiligungen lediglich ein und legt fest, unter welchen Voraussetzungen Stimmrechte aus den Anteilen an der OG bei der Ermittlung der Mehrheit der Stimmrechte einzubeziehen sind (so wohl auch R 57 Satz 4 KStR 2004). Soweit Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 verlangt, dass die Beteiligung an jeder vermittelnden Gesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte gewähren muss, bezieht sich diese Voraussetzung nur auf die Beteiligungen an den vermittelnden Gesellschaften und nicht auf die Beteiligung an der OG (so auch GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 143, FUNK, BB 2002, 1231 [1241]). Folglich lässt sich aus Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 eine Rechtsgrundlage für eine nur verhältnismäßige Ermittlung der Stimmrechte nicht herleiten. Im Übrigen würde eine nur durchgerechnete Einbeziehung der Beteiligung an der OG zur Folge haben, dass dem OT unter Berücksichtigung der Stimmrechtsverhältnisse in der

Beteiligungskette die Mehrheit der Stimmrechte zustehen müsste. Folglich bedürfte es bei einer zugleich unmittelbaren oder mehrfach mittelbaren Beteiligung keiner Addition, da der OT schon aufgrund der (einer) mittelbaren Beteiligung die Mehrheit der Stimmrechte innehaben müsste. Diese Handhabung würde aber dem vereinfachenden Zweck der Neufassung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 widersprechen. Zudem geht die gesetzliche Regelung auch nicht von einem Additionsgebot (so aber GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 139) aus, sondern räumt nur die Möglichkeit ein, die auf mehreren Beteiligungen beruhenden Stimmrechte zur Ermittlung der Mehrheit der Stimmrechte zu addieren (vgl. BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 437 Rn. 13). Schließlich ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass die „durchgerechnete“ Zahl der Stimmrechte nicht die tatsächliche Zahl der Stimmrechte widerspiegelt. Soweit nämlich der OT innerhalb der Beteiligungskette aufgrund der jeweils bestehenden Mehrheit der Stimmrechte in den vermittelnden Gesellschaften seinen Willen durchzusetzen vermag, ist der OT auch in der Lage, die tatsächliche Zahl der Stimmrechte aus den Anteilen an der OG geltend zu machen (ebenso DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 53; ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 62; HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2003, 2483 [2486]; OTTERSACH, NWB F 4, 4627 [4631]; PRINZ, FR 2000, 1255 [1257 f.]).

Beispiel: OT hat mit OG einen GAV abgeschlossen. OT ist an OG zu 45 vH und an TG zu 51 vH beteiligt. TG ist an OG zu 6 vH beteiligt. Die Höhe der Anteile entspricht den Stimmrechten. OT stehen nicht nur 48,06 vH (45 vH + 3,06 vH [51 vH von 6 vH]) der Stimmrechte, sondern 51 vH der Stimmrechte zu.



Ob allerdings bei der Ermittlung der Mehrheit der Stimmrechte die Stimmrechte eines Anteilseigners, an dem der OT mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist, zu berücksichtigen sind, richtet sich nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2. Dementsprechend ist die Zahl der Stimmrechte aufgrund einer mittelbaren Beteiligung nur dann zu berücksichtigen, wenn der OT die Mehrheit der Stimmrechte an den vermittelnden Gesellschaften inne hat. Wäre also OT in dem vorstehenden Beispiel an TG nur zu 50 vH beteiligt, ist die mittelbare Beteiligung nicht in die Berechnung mit einzubeziehen.

Mehrheit der Stimmrechte bei einer KGaA als Organgesellschaft: Die Mehrheit der Stimmrechte bei einer KGaA richtet sich nach den Stimmrechten aus den Kommanditaktien (ebenso FROTSCHER, Der Konzern 2005, 139 [142];

WINKEMANN, BB 2003, 1649 [1650]). Denn der persönlich haftende Gesellschafter hat gem. § 285 Abs. 1 Satz 1 AktG in der Hauptversammlung nur ein Stimmrecht aus seinen Kommanditaktien.

114 Einstweilen frei.

IV. Zeitliche Voraussetzung: Ununterbrochene Beteiligung vom Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft an

115 1. Grundsatz

Schrifttum: ALBROD, Umstellung des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft bei der Begründung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft, StBp. 1991, 234.

Die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 tritt erst ein, wenn die finanzielle Eingliederung ununterbrochen vom Beginn des Wj. der OG bestanden hat. Werden daher die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 erst nach dem Beginn des Wj. der OG erfüllt oder bestehen die Voraussetzungen nicht während des gesamten Wj. der OG, ist das Einkommen der OG nicht dem OT zuzurechnen (s. auch R 59 Abs. 1 Satz 2 KStR 2004). Wj. iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ist auch das Rumpf-Wj. (so auch R 59 Abs. 1 Satz 3 KStR 2004). Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 stellt nur darauf ab, dass die finanzielle Eingliederung während des gesamten Wj. der OG besteht. Daher ist es unerheblich, worauf die finanzielle Eingliederung beruht, insbes., ob eine unmittelbare und/oder mittelbare Beteiligung vorliegt. Ferner ist nur maßgeblich, dass die OG während ihres Wj. ununterbrochen finanziell eingegliedert ist. Deshalb ist es unschädlich, wenn sich die Beteiligungsverhältnisse, auf denen die finanzielle Eingliederung beruht, im Laufe des Wj. ändern (glA FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 111 und 126; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 97; FÖRSTER in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 83 [95]).

Beispiel: OT und OG haben eine GAV abgeschlossen. Das Wj. der OG entspricht dem Kj. OT ist an TG und OG zu jeweils 100 vH beteiligt. Zum 1.7.01 veräußert OT seine Beteiligung an TG. Seit dem 1.7.01 ist OT nunmehr mittelbar an OG beteiligt; die finanzielle Eingliederung besteht fort (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und 2).

Darüber hinaus muss die finanzielle Eingliederung während der gesamten Dauer der Organschaft bestehen. Denn die Voraussetzung der ununterbrochenen finanziellen Eingliederung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 bezieht sich nicht nur auf das Jahr der erstmaligen Begründung der Organschaft. Vielmehr ist im Hinblick auf § 31 Abs. 1 KStG iVm. § 25 Abs. 1 EStG in jedem VZ zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 14 erfüllt sind (ebenso ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 60; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 126; wohl auch DEJPW/WITT, § 14 Rn. 59 ff.; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 327 ff.; GOSCHNEUMANN, § 14 Rn. 155; aA JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 561 ff.).

Umstellung des Wirtschaftsjahres: Vor dem Hintergrund der zeitlichen Voraussetzung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 kann es sich anbieten, bei Begründung oder Beendigung der Organschaft das Wj. der OG anzupassen. Auf diesem Wege kann sichergestellt werden, dass das Einkommen der OG bereits mit Beginn der Organschaft oder bis zum Ende der Organschaft dem OT zugerechnet werden kann.

Beispiel 1: Das Wj. der OG besteht vom 1.7. bis 30.6. Wird das Organisationsverhältnis zum 1.8.01 begründet, ist das Einkommen für den VZ 02 nicht dem OT zuzurechnen. Stellt die OG aber ihr Wj. zB auf die Zeit vom 1.8. bis 31.7. um, muss die OG einerseits das Einkommen für das Rumpf-Wj. 1.7. bis 31.7.01 selbst versteuern (vgl.

Anm. 85), andererseits ist das Einkommen des Wj. vom 1.8. bis 31.7.02 dem OT zuzurechnen.

Beispiel 2: Das Wj. der OG besteht vom 1.7. bis 30.6. Das Organschaftsverhältnis wird zum 31.12.01 beendet. In diesem Fall ist das Einkommen der OG für das Wj. vom 1.7.01 bis 30.6.02 nicht dem OT zuzurechnen. Stellt die OG aber ihr Wj. auf den 1.1. bis 31.12. um, kann das Einkommen des Rumpf-Wj. vom 1.7. bis 31.12.01 dem OT zugerechnet werden.

Die Umstellung des Wj. setzt voraus, dass die Satzung der OG geändert und die Satzungsänderung in das Handelsregister eingetragen wurde; anderenfalls ist die Umstellung, die nicht zurückwirkt, handelsrechtl. unwirksam (vgl. BFH v. 18.9.1996 – I B 31/96, BFH/NV 1997, 378). Darüber hinaus entfaltet die Umstellung des Wj. nach § 7 Abs. 4 Satz 3 nur dann stl. Wirkung, wenn die Umstellung im Einvernehmen mit dem FA erfolgt ist. Allerdings ist nach R 59 Abs. 3 KStR 2004 vom FA die Zustimmung für die Umstellung des Wj. selbst dann zu erteilen, wenn die OG in dem entsprechenden VZ ihr Wj. zum zweiten Mal umstellt, um die Abschlussstichtage innerhalb des Organkreises anzupassen.

2. Einzelfragen: Veräußerung und Umwandlung

116

Schrifttum: WALTER, Steuerliche Rückwirkung des Formwechsels und Organschaft, GmbHR 1996, 905; WALTER/GÖTZ, Perpetuierung der Organschaft bei unterjähriger rückwirkender Umwandlung einer Organgesellschaft durch den Anteilserwerber?, GmbHR 2001, 619; HAUN/REISER, Die rückwirkende Begründung einer Organschaft – ein Modell mit Zukunft?, BB 2002, 2257; NIEHAVES/THIEMER, Beginn der Organschaft bei formwechselnder Umwandlung, DStR 2002, 1703; PFAAR/WELKE, Verschmelzungen und Spaltungen auf Organgesellschaften, GmbHR 2002, 516; SINEWE, Organschaft und Rückwirkungsfiktion nach dem UntStFG, GmbHR 2002, 481; BALDAMUS, Organschaft und Rückwirkung bei Umwandlungen, Der Konzern 2003, 813; FENZL/ANTONZKIEWICZ, Die unterjährige Beendigung einer Organschaft, FR 2003, 1061; GOSCH; Anm. zu BFH v. 17.9.2003 – I R 55/02, StBp. 2004, 27; HERLINGHAUS, Ausgewählte Praxisprobleme im Schnittpunkt von Umwandlung und ertragsteuerlicher Organschaft, FR 2004, 974; LIEBER, Anmerkung zu: BFH v. 17.9.2003 – I R 55/02, FR 2004, 38; PLEWKA/SCHIENKE, Rückwirkung der Organschaft bei Umwandlungen, DB 2005, 1703; SCHUMACHER, Umwandlungssteuerrecht und Organschaft zum übernehmenden Rechtsträger – zugleich Anmerkung zur Verfügung der OFD Frankfurt/M. vom 21.11.2005, DStR 2006, 124.

Veräußerung der Beteiligung: Die Folgen der Veräußerung der Beteiligung an der OG hängen vom Zeitpunkt, von dem an die Wirkungen der Veräußerung eintreten, ab.

► *Veräußerung zum Ende des Wj. der OG:* Veräußert der OT seine unmittelbare Beteiligung zum Ende des Wj. der OG, besteht die Beteiligung ununterbrochen bis zum Ende des Wj. der OG fort (R 59 Abs. 2 Satz 1 und 2 KStR 2004). Wird die Beteiligung an den Erwerber mit der Maßgabe übertragen, dass die Übertragung auf einen bestimmten Zeitpunkt zurückwirken soll, kommt dieser Vereinbarung stl. keine Bedeutung zu. Denn Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 setzt voraus, dass der OT über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt. Dieser Umstand ist kein rechtl. Gesichtspunkt, sondern eine Tatsache (so auch FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 134; FÖRSTER in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 83 [96]; BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 437 [Rn. 12]; v. 24.5.2004, BStBl. I 2004, 549, aA BLUMENBERG in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 250 [256]; offen gelassen von: BFH v. 30.5.2003 – I R 55/02, BStBl. II 2004, 534 [535]). Dementsprechend ist die OG nicht von dem vereinbarten Übertragungszeitpunkt an, sondern erst von dem Zeitpunkt, in dem der OT die Mehrheit der Stimmrechte tatsächlich innehat, finanziell eingegliedert (ebenso FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 134; FÖRSTER in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 83 [96]; BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 437

[Rn. 12]; v. 24.5.2004, BStBl. I 2004, 549; aA GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 158; unklar: BFH v. 30.5.2003 – I R 55/02, BFHE 203, 329, BStBl. II 2004, 534 [535 f.]). Entsprechendes gilt auch in Bezug auf die Veräußerung einer *mittelbaren* Beteiligung zum Ende des Wj. der OG.

► *Veräußerung während des Wj. der OG*: Veräußert der OT seine unmittelbare Beteiligung während des Wj. der OG, hat die finanzielle Eingliederung in diesem Wj. nicht ununterbrochen bestanden (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1). Daher treten die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 aufgrund der Veräußerung nicht mehr ein; darüber hinaus kann die Organschaft insgesamt und rückwirkend entfallen, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 nicht erfüllt werden. Daher kann es sich zur Rettung der Organschaft für die Vergangenheit anbieten, bei der OG ein Rumpfwj. zu bilden, um eine schädliche vorzeitige Beendigung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 zu verhindern (hierzu FENZL/ANTOSZKIEWICZ, FR 2003, 1061 [1067]).

Umwandlung des Organträgers: Bei der Umwandlung (Verschmelzung, Spaltung, Ausgliederung oder Formwechsel) ist nach §§ 2 Abs. 1, 14 Satz 3, 20 Abs. 8, 25 UmwStG die Rückbeziehung der stl. Folgen auf den Stichtag der Schlussbilanz der übertragenden Unternehmen zulässig. Erfolgt dabei die Umwandlung zum Ende des Wj. der OG, ergeben sich keine Probleme, da in diesem Fall die finanzielle Eingliederung während des gesamten Wj. der OG bestand. Besteht nach der Umwandlung das Organschaftsverhältnis mit dem übernehmenden Rechtsträger fort oder wird eine Organschaft neu begründet, ist hinsichtlich des Erfordernisses der ununterbrochen bestehenden finanziellen Eingliederung der OG hingegen fraglich, ob die Rückwirkungsfiktion auch eintritt, wenn die Umwandlung während des Wj. der OG erfolgt.

Beispiel: Zwischen der OT-AG und der OG-AG besteht ein Organschaftsverhältnis. Das Wj. der OG-AG läuft vom 1.7. bis 30.6. Die OT-AG wird im Wege der Aufnahme mit der Z-AG am 1.1.01 verschmolzen. Als stl. Übertragungstichtag wird der 30.6.00 vereinbart. Tatsächlich verfügt die Z-AG erst seit dem 1.1.01 über die Mehrheit der Stimmrechte. Dementsprechend könnte das Einkommen der OG-AG für die Zeit vom 1.7.00 bis 30.6.01 nicht der Z-AG zugerechnet werden, weil die OG nicht während ihres gesamten Wj. finanziell bei der Z-AG eingegliedert war. Hat die Rückwirkungsfiktion dagegen zugleich eine Rückwirkung der finanziellen Eingliederung zur Folge, wären die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 erfüllt.

► *Fortbestehende Organschaft*: Besteht die Organschaft nach der Umwandlung des OT fort, ist nach den einzelnen Formen der Umwandlung zu unterscheiden.

▷ *Verschmelzung des OT*: Wird der OT verschmolzen, geht das Vermögen des OT auf den übernehmenden Rechtsträger über (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG); der OT erlischt (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 UmwG). Dementsprechend ist die OG nach der Verschmelzung weiterhin finanziell eingegliedert und besteht die Organschaft nunmehr mit dem übernehmenden Rechtsträger fort. Denn die finanzielle Eingliederung lag während des gesamten Wj. der OG, allerdings in Bezug auf zwei OT, vor. Die Rückwirkungsfiktion der Übertragung (§§ 2 Abs. 1, 20 Abs. 8 Satz 1 UmwStG) führt in diesem Fall lediglich zu einer rückwirkenden Anwendung der Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1. Die übernehmende Gesellschaft gilt daher als Gesamtrechtsnachfolger bereits vom stl. Übertragungstichtag an als OT (ebenso DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 228 und Anh. 1 zum UmwStG nF Rn. 2; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 432; HERLINGHAUS, FR 2004, 974 [981]; BALDAMUS, Der Konzern 2003, 816 [820]; DÖTSCH, Der Konzern 2003, 21 [24]; BOGENSCHÜTZ in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 226 [237]; BLUMENBERG in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 250 [253]; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998,

268 Rn. Org. 02). Die Rückwirkungsfiktion gilt im Übrigen selbst dann, wenn von der Umwandlung ausscheidende oder abgefundene Anteilseigner betroffen sind. Denn die Ausnahme von der Rückwirkungsfiktion gilt nur in Bezug auf diese Anteilseigner (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Rn. 2.09 f.).

- ▷ *Spaltung des OT*: Bei der Spaltung (Aufspaltung iSv. § 123 Abs. 1 UmwG, Abspaltung iSv. § 123 Abs. 2 UmwG und Ausgliederung iSv. § 123 Abs. 3 UmwG) tritt der übernehmende Rechtsträger nach § 15 Abs. 1 Satz 1 und § 16 Abs. 1 iVm. § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, wenn ein Teilbetrieb übertragen wird. Dementsprechend wirkt eine bereits bestehende und nunmehr in Bezug auf den übernehmenden Rechtsträger vorliegende finanzielle Eingliederung auch in Spaltungsfällen fort (ebenso BLUMENBERG in HERZIG [Hrsg.], *Organschaft*, 2003, 250 [257]; DEJPW/WITT, Anh. 1 zum UmwStG nF Rn. 5b [Fall 4.2 und 4.3]; HERLINGHAUS, FR 2004, 974 (982); BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Rn. Org. 08 iVm Rn. Org. 02). Verbleiben die Anteile an der OG beim bisherigen OT, besteht die finanzielle Eingliederung zum übertragenden Rechtsträger fort (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Rn. Org. 08).
- ▷ *Formwechsel des OT*: Beim Formwechsel ändert der Rechtsträger lediglich seine Rechtsform. Daher besteht in diesem Fall die finanzielle Eingliederung fort (ebenso HERLINGHAUS, FR 2004, 974 [983]; FÜGER, BB 2003, 1755 [1758 f.]; WALTER, GmbHR 1996, 905 [906 f.]; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Rn. Org. 09).
- ▶ *Erstmalige Begründung der Organschaft*: Wird die finanzielle Eingliederung der OG erst im Laufe des Wj. der OG hergestellt, kann eine Organschaft für dieses Wj. nicht rückwirkend begründet werden. Denn tatsächlich bestand die finanzielle Eingliederung nicht während des gesamten Wj. der OG. Lagen allerdings die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung bereits in Bezug auf den übertragenden Rechtsträger vor, wirkt die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 zurück.

So auch DEJPW/WITT, Anh. 1 zum UmwStG nF Rn. 2; BLUMENBERG in HERZIG (Hrsg.), *Organschaft*, 2003, 250 (255); HERLINGHAUS, FR 2004, 974 (981 f.); BALDAMUS, *Der Konzern* 2003, 816 (821); HAUN/REISER, BB 2002, 2257 (2258 f.); SINEWE, GmbHR 2002, 481 (483); WALTER/GÖTZ, GmbHR 2001, 620; OFD Magdeburg v. 25.7.2002, GmbHR 2002, 940 (aufgehoben durch VfG. v. 3.9.2003, juris); wohl auch BFH v. 30.5.2003 – I R 55/02, BStBl. II 2004, 534 (535 f.); differenzierend DÖTSCH, *Der Konzern* 2003, 21 (24 f.); aA BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 437 Rn. 12; v. 24.5.2004, BStBl. I 2004, 549.

Umwandlung der Organgesellschaft: Bei der Umwandlung der OG kann die Rückwirkungsfiktion der §§ 2 Abs. 1, 14 Satz 3, 20 Abs. 8, 25 UmwStG gleichermaßen Bedeutung gewinnen.

- ▶ *Verschmelzung oder Aufspaltung der OG*: Bei der Verschmelzung und Aufspaltung der OG endet der GAV mit dem OT. Daher kann in diesem Fall ein bestehendes Organschaftsverhältnis nicht fortgeführt werden. Begründen der bisherige OT und der übernehmende Rechtsträger eine Organschaft neu und lag die finanzielle Eingliederung bereits am stl. Übertragungssichttag im Verhältnis zum übertragenden und übernehmenden Rechtsträger tatsächlich vor, besteht die finanzielle Eingliederung zum stl. Übertragungssichttag auch in Bezug auf den übernehmenden Rechtsträger (so auch ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 430; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, *Die Organschaft*, 6. Aufl. 2003, Rn. 419; HERLINGHAUS, FR 2004, 974 [983]; BLUMENBERG in HERZIG [Hrsg.], *Organschaft*, 2003, 250 [263 ff.]; aA BMF v. 24.5.2004, BStBl. I 2004, 549). War hingegen am stl. Übertragungssichttag die finanzielle Eingliederung in Bezug auf den übernehmenden

Rechtsträger nicht gegeben, ist eine Rückbeziehung nicht zulässig (glA ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 431; HARITZ, FR 2004, 1098 [1099]; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER aaO Rn. 420; krit. HERLINGHAUS, FR 2004, 974 [983 f.]).

► *Abspaltung und Ausgliederung:* Bei der Abspaltung und Ausgliederung erlischt der übertragende Rechtsträger nicht (§ 131 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 UmwG). Deshalb kann das Organschaftsverhältnis mit der übertragenden OG fortgeführt werden (ebenso BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Rn. Org. 16). Wird das Organschaftsverhältnis mit dem übernehmenden Rechtsträger neu begründet und war die OG am stl. Übertragungstichtag bereits in den übertragenden Rechtsträger finanziell eingegliedert, wirkt die finanzielle Eingliederung fort (glA PLEWKA/SCHENKE, DB 2005, 1703 [1704 f.]; BLUMENBERG in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 250 [265 f.]; OFD Magdeburg v. 25.7.2002, GmbHR 2002, 940 [aufgehoben durch VfG. v. 3.9.2003, juris]; aA DEJPW/WITTE, Anh. 1 zum UmwStG nF Rn. 5a; BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 437 Rn. 12).

► *Formwechsel der OG:* Beim Formwechsel besteht der bisherige Rechtsträger, nunmehr aber in einem anderen Rechtskleid, fort. Soweit es sich bei den entsprechenden Rechtsträgern um organschaftsfähige Gesellschaften handelt, besteht die Organschaft fort (so auch BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Rn. Org. 18). Beim Formwechsel einer PersGes. in eine organschaftsfähige Gesellschaft wirkt eine bereits vor dem Formwechsel tatsächlich bestehende finanzielle Eingliederung zurück. Die Rückwirkungsfiktion hat zur Folge, dass die OG bereits zum stl. Übertragungstichtag als KapGes. gilt (§ 25 iVm. § 20 Abs. 7 UmwStG). Sofern daher am stl. Übertragungstichtag die Voraussetzungen für die finanzielle Eingliederung vorliegen, ist mit Wirkung vom stl. Übertragungstichtag eine Organschaft möglich.

Vgl. BFH v. 30.5.2003 – I R 55/02, BStBl. II 2004, 534 (535 f.); BLUMENBERG in HERZIG (Hrsg.), Organschaft, 2003, 250 (267); GOSCH, BFH-PR 2004, 24 (25); LIEBER, FR 2004, 38 (39); BALDAMUS, Der Konzern 2003, 816 (822); WALTER, GmbHR 1996, 905 (908); aA DEJPW/WITTE, Anh. 1 zum UmwStG nF Rn. 5a; BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 437 Rn. 12; v. 24.5.2004, BStBl. I 2004, 549.

Schließen der übernehmende Rechtsträger und der OT erstmals einen GAV, müssen die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 in Bezug auf den übernehmenden Rechtsträger vorliegen. Die Rückwirkungsfiktion gewinnt in diesem Fall gleichermaßen eine ausschlaggebende Bedeutung, wenn die finanzielle Eingliederung bereits am stl. Übertragungstichtag im Verhältnis zum übertragenden Rechtsträger tatsächlich vorlag (so auch ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 437b ff.; aA BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 437 Rn. 12; v. 24.5.2004, BStBl. I 2004, 549).

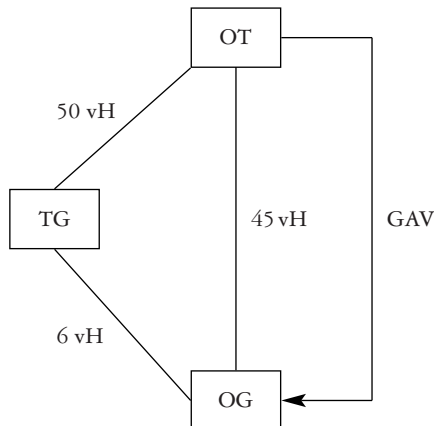
Umwandlung auf die Organgesellschaft: Wird eine Gesellschaft auf die OG umgewandelt und erfüllt die OG weiterhin die Voraussetzungen des Abs. 1, wird das Organschaftsverhältnis fortgeführt (s. BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Rn. Org. 21).

Einbringung: Bringt der OT einen Betrieb, Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil iSd. §§ 20 Abs. 1 Satz 1 oder 24 Abs. 1 UmwStG ein, ist nach § 20 Abs. 8 Satz 2 bzw. § 24 Abs. 4 iVm. § 20 Abs. 8 Satz 2 UmwStG eine Rückbeziehung zulässig, wenn die finanzielle Eingliederung in Bezug auf das übernehmende Unternehmen tatsächlich bereits am stl. Umwandlungstichtag bestand. Wird die finanzielle Eingliederung hingegen erst aufgrund der Einbringung begründet, ist eine Rückbeziehung nicht zulässig (so auch GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 158 ff.).

B. Einschränkung des Anwendungsbereichs des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 bei einer mittelbaren Beteiligungen des Organträgers (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2)

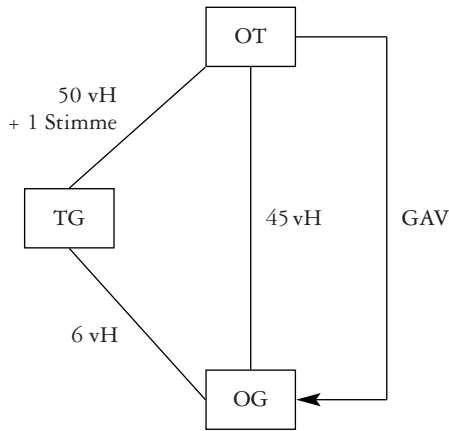
Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 schränkt den Anwendungsbereich für die finanzielle Eingliederung beim Bestehen einer mittelbaren Beteiligung ein. Hiernach genügt nicht jede mittelbare Beteiligung, die im Ergebnis die Mehrheit der Stimmrechte an der OG sichert, um die finanzielle Eingliederung zu bejahen. Vielmehr muss der OT tatsächlich in der Lage sein, seinen Willen bei der OG durchzusetzen. Deshalb muss dem OT die Mehrheit der Stimmrechte an *jeder vermittelnden* Gesellschaft zustehen. Das bedeutet bei einer Beteiligungskette, dass nicht nur der OT in Bezug auf seine unmittelbare Beteiligung an der vermittelnden Gesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte an dieser Gesellschaft innehaben muss, sondern auch der vermittelnden Gesellschaft in Bezug auf ihre Beteiligung an einer weiteren vermittelnden Gesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte aus dieser Beteiligung zustehen müssen. Denn nur in diesem Fall ist sichergestellt, dass aufgrund der jeweiligen Mehrheitsverhältnisse bei den vermittelnden Gesellschaften der Wille des OT tatsächlich durchgesetzt werden kann. Dagegen bedarf es nicht der Mehrheit der Stimmrechte aus den unmittelbar gehaltenen Anteilen an der OG. Denn Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 stellt nur auf die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an den vermittelnden Gesellschaften ab. In diesem Zusammenhang ist auch Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 zu beachten. Hiernach muss die finanzielle Eingliederung im Verhältnis zur PersGes. selbst erfüllt sein (s. Anm. 185).

Beispiel 1: OT hat mit OG einen GAV abgeschlossen. OT ist an OG zu 45 vH und an TG zu 50 vH beteiligt. TG ist an OG zu 6 vH beteiligt. Die Höhe der Anteile entspricht den Stimmrechten. Im Hinblick auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 steht OT nicht die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an TG zu. Denn OT hat nur 50 vH der Stimmrechte inne. Dementsprechend sind bei der Ermittlung der Mehrheit der Stimmrechte die Stimmrechte der TG nicht zu berücksichtigen. OT stehen daher nur 45 vH der Stimmrechte zu. Eine finanzielle Eingliederung besteht folglich nicht.

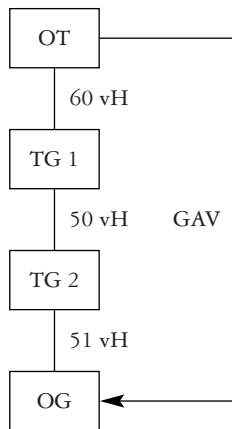


Beispiel 2: Wie oben 1, nur ist an TG zu 50 vH + einer Stimme beteiligt. OT steht die Mehrheit der Stimmrechte aus der Beteiligung an TG zu. Daher sind bei der Ermittlung der Mehrheit der Stimmrechte die Stimmrechte der TG mit zu berücksichtigen,

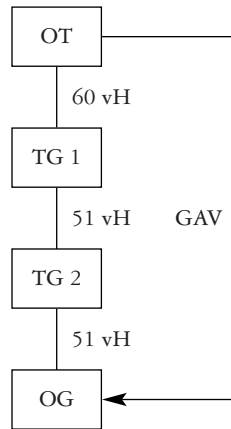
so dass OT nicht nur 45 vH der Stimmrechte, sondern 51 vH der Stimmrechte (45 vH + 6 vH) zustehen. Somit besteht eine finanzielle Eingliederung der OG.



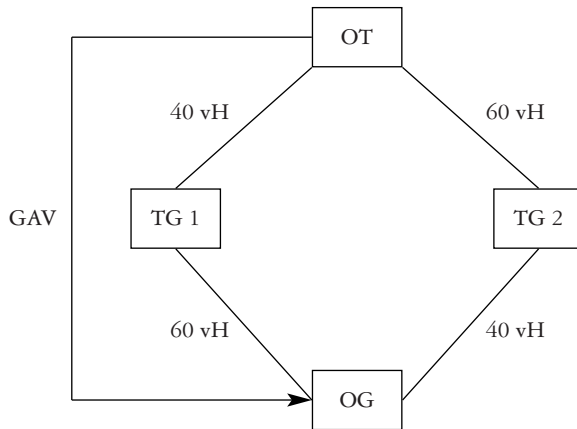
Beispiel 3: OT hat mit OG einen GAV abgeschlossen. OT ist an TG 1 zu 60 vH, TG 1 ist an TG 2 zu 50 vH und TG 2 ist an OG zu 51 vH beteiligt. Die Höhe der Anteile entspricht den Stimmrechten. Im Hinblick auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 steht OT zwar die Mehrheit der Anteile an der vermittelnden Gesellschaft TG 1 zu. Jedoch verfügt TG 1 nicht über die Mehrheit der Stimmrechte bei TG 2. Dementsprechend sind bei der Ermittlung der Mehrheit der Stimmrechte die Stimmrechte der TG 2 nicht zu berücksichtigen. OT stehen daher keine berücksichtigungsfähigen Stimmrechte bei der OG zu. Eine finanzielle Eingliederung besteht folglich nicht.



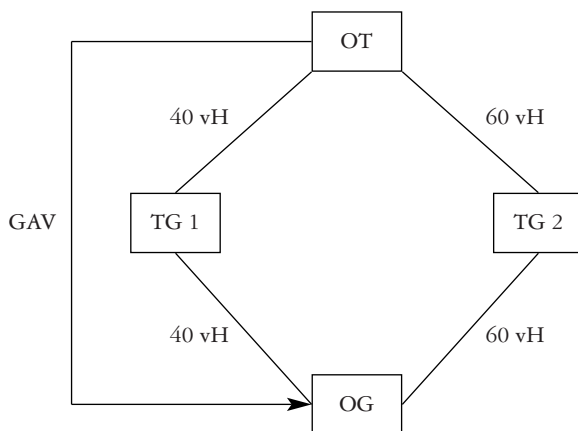
Beispiel 4: Wie oben 3, nur ist TG 1 an TG 2 mit 51 vH beteiligt. Im Hinblick auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 stehen OT die Mehrheit der Anteile an der vermittelnden Gesellschaft TG 1 und stehen TG 1 die Mehrheit der Stimmrechte bei TG 2 zu. Dementsprechend sind bei der Ermittlung der Mehrheit der Stimmrechte die Stimmrechte der TG 2 zu berücksichtigen und verfügt OT folglich über 51 vH der Stimmrechte, also die Mehrheit der Stimmrechte, bei OG. Somit besteht eine finanzielle Eingliederung der OG.



Beispiel 5: OT hat mit OG einen GAV abgeschlossen. OT ist an TG 1 zu 40 vH und an TG 2 zu 60 vH beteiligt. TG 1 ist an OG zu 60 vH, TG 2 ist an OG zu 40 vH beteiligt. Die Höhe der Anteile entspricht den Stimmrechten. Im Hinblick auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 steht OT nicht die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an TG 1 zu. Denn OT hat nur 40 vH der Stimmrechte inne. Dagegen steht OT die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an TG 2 zu. Dementsprechend sind bei der Ermittlung der Mehrheit der Stimmrechte die Stimmrechte der TG 2, nicht aber der TG 1 zu berücksichtigen. OT stehen daher nur 40 vH der Stimmrechte an OG zu. Eine finanzielle Eingliederung besteht folglich nicht.



Beispiel 6: Wie oben 5, nur ist TG 1 an OG zu 40 vH und TG 2 an OG zu 60 vH beteiligt. Im Hinblick auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 steht OT zwar nicht die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an TG 1 zu. Denn OT hat nur 40 vH der Stimmrechte inne. Jedoch steht OT die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an TG 2 zu. Dementsprechend sind bei der Ermittlung der Mehrheit der Stimmrechte die Stimmrechte der TG 2, nicht aber der TG 1 zu berücksichtigen. OT stehen aber nun 60 vH der Stimmrechte und daher die Mehrheit der Stimmrechte bei OG zu. Somit besteht eine finanzielle Eingliederung der OG.



119–149 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Organträger

Schrifttum: SCHMIDT, Die Personengesellschaft als Organträger im Körperschaftsteuerrecht, GmbHR 1971, 233; JANSEN/STÜBBEN, Organschaftsverhältnisse bei Anteilsbesitz im Sonderbetriebsvermögen – Aufteilungsproblematik, DB 1984, 1499; ROHLER, Die Beteiligung eines steuerlichen Organkreises an einer Personengesellschaft, DB 1993, 654; EBENROTH/WILLBURGER, Die Organträgerfähigkeit US-amerikanischer Kapitalgesellschaften im deutschen Körperschaftsteuerrecht, RIW, Beilage 3 zu Heft 8/1995; MÜLLER-DOTT, Personengesellschaft als steuerliches Gestaltungsinstrument im Konzern, SibJb. 1995/1996, 257; KREBS/BÖDEFELD, Gewerbliche Tätigkeit eines Organträgers durch Beteiligung an einer Personengesellschaft, BB 1996, 668; SCHMIDT/BRANDENBERG/CREZELIUS, Einkunftsermittlung bei Personengesellschaften, JbFfStR 1996/1997, 271; KOBLENZER, Die Auswirkungen der „Centros“-Entscheidung des EuGH auf das deutsche Körperschaftsteuerrecht, EWS 1999, 418; MEILICKE, Anmerkung zu EuGH v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97 [Centros] DB 1999, 627; SCH, Anmerkung zu: BFH v. 10.11.1998 – I R 91, 102/97, BStBl. II 1999, 306, DStR 1999, 542; SCHMIDT/SEDEMUND, Der ertragsteuerliche Status doppelansässiger Kapitalgesellschaften vor und nach dem „Centros“-Urteil des EuGH, DStR 1999, 2057; SÖRGE, Körperschaftsteuerliche Auswirkungen der „Centros“-Entscheidung des EuGH, DB 1999, 2236; WILLBURGER, Die Organträgerfähigkeit unbeschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften, DStR 1999, 2064; SCHWEDHELM/BINNEWIES, Grenzüberschreitende Sitzverlegung von GmbH, GmbH-StB 2000, 100; MEILICKE, Die Neuregelung der ertragsteuerlichen Organschaft über die Grenze, DB 2002, 911; ORTH, Schritte in Richtung einer „Grenzüberschreitenden Organschaft“, ISr, Beihefter zu Heft 9/2002; PACHE, Folgen der Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs für Organgesellschaften gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 KStG i.d.F. des UntStFG, GmbHR 2002, 299; BLUMERS/GOERG, Gewerblichkeit von Organträger-Personengesellschaften, BB 2003, 2203; FROTSCHER, Die grenzüberschreitende Organschaft, Der Konzern 2003, 98; GOSCH, Erstes steuerliches Folgeurteil zum „Überseering“-Urteil des EuGH: Delaware Corp. mit US-Sitz und inländischer Geschäftsleitung als tauglicher Organträger, BFH-PR 2003, 326; LÖWENSTEIN/MAIER/LOHRMANN, Erfordernis der gewerblichen Tätigkeit der Personengesellschaft als Organträgerin nach dem StVergAbG, DStR Beihefter 4 zu Heft 29/2003; MEILICKE, Die Niederlassungsfreiheit nach „Überseering“, GmbHR 2003, 793; PACHE, Die Urteile des BFH und des BGH vom 29.1.2003 als erste Reaktionen auf die Überseering-Entscheidung

derung des EuGH, IStR 2003, 808; SCHMIDT/HAGEBÖKE, Das Halten von Anteilen an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft als „Ausüben“ einer gewerblichen Tätigkeit i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG n.F., Der Konzern 2003, 601; SEDEMUND, Der BFH verabschiedet sich von der Sitztheorie im Steuerrecht, BB 2003, 1362; THÖMMES, Anmerkung zu: BFH v. 29.1.2003 – I R 6/99, BFHE 201, 463, DB 2003, 1203; HAASE, Personengesellschaften als Organträger – Zweifelsfragen bei der Auslegung des § 14 Abs. 1 Nr. 2 KStG n.F., DB 2004, 1580; BLUMERS/GOERG, Eigengewerblichkeit von mehrstöckigen Personengesellschaften, DStR 2005, 397; ORTH., Geschäftsleitende Holding-Personengesellschaft als Organträger, DB 2005, 741.

A. Überblick

150

Unternehmen mit Organträgerfähigkeit: Der Organträger (OT) ist gem. Abs. 1 Satz 1 der Träger des Unternehmens. Er muss ein gewerbliches Unternehmen sein (vgl. hierzu Anm. 163). Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 schränkt den Kreis der zulässigen OT auf unbeschränkt stpfl. natürliche Personen sowie nicht stbefreite Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 mit Geschäftsleitung im Inland ein. Durch Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 wird der Kreis zulässiger OT um PersGes. iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit Geschäftsleitung im Inland erweitert, wenn sie eine (gewerbliche) Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausüben und die finanzielle Eingliederung zur PersGes. besteht. § 18 erweitert im Verhältnis zu § 14 Abs. 1 Nr. 2 Sätze 1 und 2 den Kreis der zulässigen OT auf ausländ. gewerbliche Unternehmen mit einer inländ. Zweigniederlassung.

Europarechtsproblematik der Inlandsbeschränkung: Es ist zweifelhaft, ob die Beschränkung des Kreises der zulässigen OT, die entweder unbeschränkt estpfl. sein müssen oder ihre Geschäftsleitung im Inland (Abs. 1 Nr. 2 Sätze 1 und 2) oder mindestens eine inländ. Zweigniederlassung (§ 18 Nr. 1) haben müssen, europarechtlich zulässig ist oder einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 48 Abs. 1 EGV) darstellt (MICKER, DB 2003, 2734; FROTSCHER, Der Konzern 2003, 98 [103]; ERLE in ERLE/SAUTER, Gesellschafter-Fremdfinanzierung, 2004, § 14 Rn. 33; BLÜMICH/DANELSING, § 14 Rn. 47). In der Vergangenheit war es außerdem erforderlich, dass das gewerbliche Unternehmen, an das der gesamte Gewinn abzuführen ist, „inländisch“ ist (vgl. Abs. 1 Satz 1; s. Anm. 162). Da dieser Inlandsbezug durch das UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858) abgeschafft worden ist, ist eine Organschaft nunmehr auch mit ausländ. gewerblichen Unternehmen grds. zulässig (s. Anm. 156; DEJPW/WIRT, § 14 nF Rn. 28) und die gegen diese Beschränkung ebenfalls bestehenden europarechtlichen Bedenken entfallen.

B. Subjektive Tatbestandsvoraussetzung für Organträger: Unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen und nicht steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 mit Geschäftsleitung im Inland als Organträger (Nr. 2 Satz 1)

I. Unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen

151

Der OT muss – in der ersten Alternative – eine unbeschränkt stpfl. natürliche Person sein.

Natürliche Personen: Natürliche Personen (§§ 1 ff. BGB) sind alle Menschen von der Geburt bis zum Tod (vgl. PALANDT/HEINRICHS, BGB, 64. Aufl. 2005,

Überblick vor § 1 BGB Rn. 1). Ursprünglich war es nicht selbstverständlich, dass natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar über eine PersGes. OT einer ertragstrechl. Organschaft sein können, da hierdurch das früher geltende System der Doppelbelastung durchbrochen wurde (vgl. BFH v. 17.11.1966 – I 280/63, BStBl. III 1967, 118; Übergangsregelung der FinVerw. BStBl. II 1967, 169, 256; BLÜMICH/DANIELSING, § 14 Rn. 41). Im Gesetzgebungsverfahren zu § 7a KStG aF wurden jedoch die damals bestehenden Bedenken überwunden und auch natürliche Personen als OT anerkannt (SCHMIDT, StuW 1969, 442 [449]). Obwohl seit der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens und der Einführung des so genannten Halbeinkünfteverfahrens wieder ein System der Doppelbelastung existiert, bestehen heute keine Zweifel mehr, dass natürliche Personen OT sein können. Die notwendigen Anpassungen der organschaftlichen Rechtsfolgen ergeben sich insbes. aus §§ 15, 19.

Steuerpflicht: Die natürliche Person muss unbeschränkt stpfl. sein. Eine beschränkte oder erweitert beschränkte StPflcht ist demgegenüber nicht ausreichend.

► *Unbeschränkte Steuerpflicht:* Hiermit ist die unbeschränkte EStPflcht nach § 1 Abs. 1, 2 und 3 EStG gemeint (BLÜMICH/DANIELSING, § 14 Rn. 41). Eine natürliche Person ist nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt stpfl., wenn sie im Inland ihren Wohnsitz (§ 8 AO) oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) hat. Persönliche Merkmale wie die Staatsangehörigkeit, die Geschäftsfähigkeit oder Verfügungsbeschränkungen (zB auf Grund einer Insolvenz – vgl. BFH v. 11.11.1993 – XI R 73/92, BFH/NV 1994, 477) sind für die unbeschränkte EStPflcht unerheblich (bezüglich der Einzelheiten vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXIV. § 1 Rn. 11). Es ist bislang nicht geklärt, ob für Zwecke der gewestrechtlichen Organschaft eine GewStPflcht erforderlich ist. Sinn und Zweck des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 sprechen jedoch dafür, dass für die gewestrechtliche Organschaft der OT gewstpflchtig sein muss.

► *Beschränkte und erweitert beschränkte Steuerpflicht:* Die beschränkte EStPflcht nach § 1 Abs. 4 EStG und die erweitert beschränkte EStPflcht nach § 2 AStG sind für die Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 nicht ausreichend (missverständlich STRECK/OLBING VI. § 14 Rn. 35). Natürliche Personen, die nur beschränkt oder erweitert beschränkt estpfl. sind, können nur unter den Voraussetzungen des § 18 ausl. OT sein, wenn sie eine inländ. Zweigniederlassung haben (ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 150).

► *Steuerbefreiung:* Eine StBefreiung der natürlichen Person ist – anders als bei Körperschaften, PersGes. und sonstigen Vermögensmassen iSd. § 1 – nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 für die Eigenschaft, OT sein zu können, nicht schädlich. Die StBefreiungen nach § 3 EStG dürften allerdings im Zusammenhang mit der Organschaft idR keine wirtschaftliche Bedeutung haben. Jedoch kann es auf der Grundlage der Ansicht von WALTER (in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 197.1) dazu kommen, dass das Ergebnis, das auf Grund eines Gewinnabführungsvertrags von einer OG an eine ausl. Betriebsstätte, die einer unbeschränkt stpfl. natürlichen Person gehört, abgeführt wird, in Deutschland nach der DBA-rechtlichen Freistellungsmethode von der Besteuerung freizustellen ist. Da eine (konkrete) StBefreiung bei natürlichen Personen die Möglichkeit, OT sein zu können, nicht ausschließt, besteht aus der Sicht der deutschen FinVerw. das Risiko, dass das einer ausl. Betriebsstätte zuzurechnende Einkommen der OG in Deutschland unbesteuert bleibt. Es ist allerdings uE DBA-rechtlich noch nicht geklärt, ob der auf Grund eines Gewinnabführungsvertrags an

eine ausländ. Betriebsstätte abgeführte Gewinn zu dem Betriebsstättengewinn gehört, auf den die DBA-rechtliche Freistellungsmethode anzuwenden ist.

Gewerbliches Unternehmen: Um OT sein zu können, muss die natürliche Person außerdem gem. Abs. 1 Satz 1 ein gewerbliches Unternehmen betreiben, zu dessen BV die Beteiligung gehört (BFH v. 24.1.1968 – I 95/65, BStBl. II 1968, 315; STRECK/OLBING VI. § 14 Rn. 35). Land- und Forstwirte sowie Freiberufler können deshalb keine OT sein (vgl. BFH v. 12.8.1965 – IV 322/64 U, BStBl. III 1965, 589; v. 21.6.1972 – I R 82/70, BStBl. II 1972, 722; zu den Einzelheiten vgl. Anm. 163; DEJPW/WITT, § 14 Rn. 29; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 150).

Einstweilen frei.

152

II. Nicht steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 mit Geschäftsleitung im Inland

1. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1

153

Gem. Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 können – in der zweiten Alternative – alle Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen iSd. § 1 OT sein, wenn ihre Geschäftsleitung im Inland ist. Demnach kommen neben der AG, der KGaA und der GmbH auch Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (vgl. BMF v. 9.3.1990, DB 1990, 662), Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, sonstige juristische Personen des Privatrechts, nicht rechtsfähige Vereine (vgl. BFH v. 10.11.1998 – I R 91, 102/97, BStBl. II 1999, 306), Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts sowie Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (vgl. Nds. FG v. 2.10.1986, ZKF 1987, 281, rkr.) grds. als OT in Betracht. Ebenso kann die SE (societas europaea oder Europäische Aktiengesellschaft), die gem. Art. 70 SEVO (Nr. 2157/2001 des Rates v. 8.10.2001 ABl. EG Nr. L 294/1 v. 10.11.2001) seit dem 8.10.2004 eine in Deutschland zulässig Kapitalgesellschaftsform ist, OT sein (ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 27; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 95, § 17 Rn. 3; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 136; HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2003, 2483). Es ist allerdings zu beachten, dass der OT gem. Abs. 1 Satz 1 ein gewerbliches Unternehmen sein muss (zu den Einzelheiten vgl. Abs. 1 Nr. 1 Anm. 58).

Ausländische Kapitalgesellschaften: Nach ausländ. Gesellschaftsrecht gegründete Gesellschaften, die dem Rechtstyp der deutschen KapGes. entsprechen (vgl. BMF v. 19.3.2004, BStBl. I 2004, 411, zum Rechtstypenvergleich bei einer US-amerikanischen „Limited Liability Company – LLC“), sind Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 oder 4 (vgl. BFH v. 29.1.2003 – I R 6/99, BFH/NV 2003, 969; v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972 [973]; RFH v. 12.2.1930, RStBl. 1930, 444 „Venezuela-Entscheidung“; BFH v. 19.3.2002 – I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411 [1412]; ausführlich GOSCH/LAMBRECHT, § 1 Rn. 107 f.) und können deshalb – wenn sich ihre Geschäftsleitung im Inland befindet – strechtlich ebenfalls OT sein (vgl. BMF v. 8.12.2004, BStBl. I 2004, 1181 [mit Anm. MEILICKE, GmbHR 2005, 68]; GOSCH/NEUMANN, § 18 Rn. 6; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 131, 119). Zivilrechtlich dürften keine Zweifel mehr bestehen, dass ausländ. KapGes. Obergesellschaften eines Gewinnabführungsvertrags sein können (vgl. PRINZ, FR 2002, 66 [73]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1685; HERLINGHAUS, GmbHR 2001, 956 [960]; ORTH, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9/2002, 5 ff. [10]; BLÜMICH/DANESING, § 14 Rn. 47; ERNST &

YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 120; HÜFFER, AktG, 6. Aufl. 2004, § 291 Rn. 8 mwN). § 18 steht dieser Ansicht auch strechtlich nicht entgegen, da diese Vorschrift den Kreis möglicher OT erweitern und nicht einschränken soll (s. § 18 Anm. 14; GOSCH/NEUMANN, § 18 Rn. 5 f.; ERNST & YOUNG/WALTER, § 18 Rn. 7).

Juristische Personen des öffentlichen Rechts: Nach allg. Meinung können juristische Personen des öffentlichen Rechts mit ihren Betrieben gewerblicher Art (§ 4), die kstpf. sind, OT sein (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 267; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 55). Allerdings können Beschränkungen aus allgemeinen öffentlich-rechtlichen Gründen bestehen, die unabhängig von Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 die Möglichkeit, OT zu sein, ausschließen.

Kommanditaktionäre, also die beschränkt haftenden Gesellschafter einer KGaA, können im Verhältnis zu der KGaA, an der sie beteiligt sind, OT sein, wenn sie Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen iSd. § 1, natürliche Personen oder PersGes. sind und insbes. die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 erfüllen (ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 136).

Sondervermögen: Bei der Einpersonengründung einer KapGes. kann nach der Beurkundung der Satzung oder des Gesellschaftsvertrags bis zur Eintragung der KapGes. im Handelsregister ein Sondervermögen entstehen. Dieses Sondervermögen kann konsequenterweise – wie eine Vorgesellschaft – ein zulässiger OT sein, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. hierzu HÜFFER, AktG, 6. Aufl. 2004, § 41 Rn. 17a ff.).

Vorgesellschaften: KapGes., deren Gesellschaftsverträge oder Satzungen zwar schon rechtswirksam abgeschlossen (notariell beurkundet) worden sind, die aber noch nicht (konstitutiv) im Handelsregister eingetragen worden sind, so genannte Vorgesellschaften, können nach allg. Ansicht schon OT sein, da sie mit den durch die Eintragung im Handelsregister entstehenden KapGes. identisch (Identitätstheorie) sind oder ihr Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die KapGes. (Theorie der Gesamtrechtsnachfolge) übergeht (vgl. H 2 KStH; BFH v. 8.11.1989 – I R 174/86, BStBl. II 1990, 91; v. 14.10.1992 – I R 17/92, BStBl. II 1993, 353; v. 21.3.2003 – VIII B 55/02, BFH/NV 2003, 1304; BGH v. 9.3.1981 – II ZR 54/80, NJW 1981, 1373; v. 26.10.1981 – II ZR 31/81, NJW 1982, 932; HÜFFER, AktG, 6. Aufl. 2004, § 41 Rn. 16 f.; § 1 Anm. 77; DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 30; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 134; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 95; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 44). Zivilrechtlich kann die Vorgesellschaft unstrittig Gesellschafterin einer anderen Gesellschaft sein. Es ist allerdings zivilrechtlich noch nicht abschließend geklärt, ob die Vorgesellschaft schon einen Ergebnisabführungsvertrag rechtswirksam abschließen kann (vgl. GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 185, 182; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 177; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 134). Geht man jedoch mit der herrschenden strechtl. Ansicht (DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 30; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 185; ZENTHÖFER in DÖTSCH/CATTELAENS/GOTTSTEIN/STEGMÜLLER/ZENTHÖFER, Körperschaftsteuer, 13. Aufl. 2002, Rn. 153) davon aus, dass die Vorgesellschaft mit der durch die Eintragung entstehenden KapGes. strechtlich identisch ist, bestehen keine Bedenken dagegen, den Gewinnabführungsvertrag erst nach der Eintragung des OT im Handelsregister rechtswirksam abzuschließen, so dass er unter der Voraussetzung des Abs. 1 Satz 2 „rückwirkend“ für das ganze Wj. der OG wirksam ist (ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 134; zur finanziellen Eingliederung vgl. 159).

Vorgründungsgesellschaften haben den Zweck, KapGes. zu gründen. Sie haben ihren Zweck grds. erreicht, wenn die Satzungen oder die Gesellschaftsverträge der Vorgesellschaften formwirksam beschlossen worden sind. Vorgründungsgesellschaften sind weder identisch mit den Vorgesellschaften noch geht ihr Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Vorgesellschaften über. Vorgründungsgesellschaften sind nach allg. Meinung PersGes. und keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen iSd. § 1 (H 2 KStH; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 184, 47; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 133). Sie können deshalb keine OT iSd. Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 sein. Allerdings können sie theoretisch als PersGes. OT sein, wenn sie die allg. Voraussetzungen der Organshaft und insbes. die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 erfüllen.

Einstweilen frei.

154

2. Keine Befreiung von der Körperschaftsteuer

155

Die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 1 darf nicht stbefreit sein. Unschädlich sind „wirtschaftliche StFreiheiten“ des OT, zB auf Grund von laufenden Verlusten aus anderen Einkunftsquellen und auf Grund von Verlustvorträgen. Es ist ebenso unerheblich, dass der OT selbst (im Zuge einer mehrstufigen Organschaftskette) OG im Verhältnis zu einem anderen OT ist und deshalb keine (eigenen) Steuern zahlt (STRECK/OLBING VI. § 14 Rn. 36). Ebenso sind partielle StFreiheiten, zB einer Holdinggesellschaft nach § 8b Abs. 1 und 2, für die Organshaft unschädlich.

Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1: Insbes. aus § 5 Abs. 1 kann sich eine Befreiung von der KSt. ergeben, die dazu führt, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach § 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 nicht OT sein kann. Jedoch schließt nicht jede Befreiung von der KSt. nach § 5 die Eigenschaft aus, OT sein zu können. Trotz des Wortlauts des Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ist zwischen subjektiven StBefreiungen einerseits und sachlichen StBefreiungen andererseits zu differenzieren. Die subjektiven oder persönlichen StBefreiungen nach § 5 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 2a schließen die Möglichkeit, OT sein zu können, aus (STRECK/OLBING VI. § 14 Rn. 36). Demgegenüber können Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1, die nur (teilweise) sachlich gem. § 5 Abs. 1 von der KSt. befreit sind und im Übrigen einen kstpfl. (wirtschaftlichen) Geschäftsbetrieb unterhalten dürfen, grds. OT sein (zB Berufsverbände [§ 5 Abs. 1 Nr. 7]; stbegünstigte Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen [§ 5 Abs. 1 Nr. 9, vgl. BFH v. 10.11.1998 – I R 91, 102/97, BStBl. II 1999, 306]; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 267; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 21; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 96). Es ist allerdings erforderlich, dass die Beteiligung an der OG dem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des OT zuzurechnen ist (GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 96; ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 28; HÜTTEMANN in HERZIG, Organshaft, 2003, 400). Unabhängig von § 14 Abs. 1 Nr. 2, § 5 Abs. 1 kann es aber einer nur sachlich von der KSt. befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 1 aus anderen Gründen, zB weil das Risiko einer unbeschränkten Verlustübernahme dem Charakter der Gemeinnützigkeit widerspricht, verwehrt sein, OT zu sein (vgl. GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 96; HÜTTEMANN in HERZIG, Organshaft, 2003, 409 ff.; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 267, 97 ff.).

Deutsches Besteuerungsrecht: Nach Ansicht von WALTER (in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 266, 197.1) ist die Voraussetzung des Abs. 1 Nr. 2 Satz 1, dass der OT nicht stbefreit sein darf, in dem Sinne zu verstehen, dass das auf Grund des Gewinnabführungsvertrags abgeführte Ergebnis (tatsächlich) der deutschen Besteuerung unterliegen muss (Sicherstellung des deutschen Steuersubstrats). Deshalb soll sich eine schädliche StBefreiung iSd. Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 nicht nur aus § 5, sondern auch aus anderen Vorschriften ergeben können, zB auf Grund der Anwendung einer DBA-rechtlichen Freistellungsmethode (vgl. auch BLÜMICH/DANESING, § 14 Rn. 47). Danach kann insbes. eine (partielle) StBefreiung des OT auf Grund eines DBA die OT-Eigenschaft ausschließen. Wenn eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 1 im Ausland eine Betriebsstätte unterhält, der die Beteiligung an der OG zuzurechnen ist, und zwischen dieser Betriebsstätte einerseits und der OG andererseits – soweit gesellschaftsrechtlich zulässig – ein Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen wird, besteht aus der Sicht der deutschen FinVerw. das Risiko, dass der an die ausländ. Betriebsstätte abgeführte Gewinn auf Grund DBA-rechtlicher Regelungen (vgl. Freistellungsmethode nach Art. 23 OECD-MA) in Deutschland von der Besteuerung freizustellen ist. Dieses – von der FinVerw. nicht gewollte – Ergebnis lässt sich für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 dadurch verhindern, dass die Freistellungsmethode als schädliche StBefreiung iSd. Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 interpretiert wird. Die Ansicht von WALTER (in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 266, 197.1) vermeidet aber nur bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 Besteuerungslücken, da das einschränkende Erfordernis der (tatsächlichen oder konkreten) StPflcht auf natürliche Personen und PersGes. nicht anwendbar ist. Es ist eine offene Frage, ob das deutsche Besteuerungsrecht beschränkt ist, wenn zwischen einer ausländ. Betriebsstätte einer natürlichen Person und einer OG eine Organshaft begründet wird – soweit der Abschluss eines GAV gesellschaftsrechtlich zulässig ist – und für die ausländ. Betriebsstätte ein DBA mit Freistellungsmethode anwendbar ist.

Hinweis auf gewerbesteuerrechtliche Steuerbefreiung: Für die gewstrechtl. Organshaft darf keine gewstrechtl. StBefreiung nach § 3 GewStG vorliegen. Schädlich für die Eigenschaft, gewstrechtl. OT sein zu können, sind allerdings ebenfalls nur die persönlichen StBefreiungstatbestände. Lediglich (teilweise) sachliche StBefreiungstatbestände sind für die OT-Eigenschaft unschädlich, wenn die Beteiligung an der OG dem gewstpfl. Bereich zuzuordnen ist.

156 3. Geschäftsleitung im Inland

Die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 1 muss ihre „Geschäftsleitung im Inland“ haben. Die Begriffe „Geschäftsleitung“ und „Inland“ iSd. Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 sind identisch mit den gleich lautenden Begriffen in Abs. 1 Satz 1; s. daher Anm. 51. Diese Regelung knüpft an Art. 4 Abs. 1 OECD-MA an, wonach eine Person in einem Vertragsstaat ansässig ist, wenn sie dort aufgrund ihres Ortes der Geschäftsleitung stpfl. ist.

Ausländischer Sitz: Durch das UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858) wurde das zusätzliche Erfordernis, dass der OT auch seinen Sitz im Inland haben muss, abgeschafft. Wegen des Erfordernisses eines doppelten Inlandsbezugs waren Körperschaften, die entweder nur ihren Sitz oder nur ihre Geschäftsleitung im Inland hatten, keine geeigneten OT (BFH v. 13.11.1991 – I B 72/91, BStBl. II 1992, 263; ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 21; aA WILLBURGER, DStR 1999, 2064; FROTSCHER, Der Konzern 2003, 98, 100). Seit dem UntStFG ist ein Sitz des OT im Inland weder erforderlich noch ausreichend. Hintergründe für

die Abschaffung des Sitzanfordernisses durch das UntStFG war die zunehmende internationale wirtschaftliche Verflechtung. Deshalb können nunmehr Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen iSd. § 1, die ihren Sitz im Ausland, aber ihre Geschäftsleitung im Inland haben, OT iSd. Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 sein. Es ist allerdings darauf zu achten, dass im Inland sowohl die Entscheidungen der Geschäftsleitung nachweisbar tatsächlich getroffen werden als auch die erforderlichen Sach- und Personalmittel für eine Geschäftsleitung vorhanden sind (BLÜMICH/DANELING, § 14 Rn. 47; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 120; HERLINGHAUS, GmbHR 2001, 956 [961]).

Inländischer Sitz und ausländische Geschäftsleitung: Für die Anwendung des Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ist es weiterhin nicht ausreichend, dass der OT seinen Sitz im Inland und seine Geschäftsleitung im Ausland hat. Dass Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 weiterhin eine inländ. Geschäftsleitung erfordert, ist im Ergebnis unbefriedigend (vgl. DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 32; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 73; SCHAUMBURG in HERZIG, Organschaft, 2003, 421). Diese Situation kann entweder bei Gesellschaften eintreten, die im Ausland gegründet worden sind und (zulässigerweise) nur ihren Sitz ins Inland verlegt haben, oder um Gesellschaften, die im Inland gegründet worden sind und ihre Geschäftsführung gewollt oder ungewollt ins Ausland verlegt haben (vgl. ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 119). Haben diese Gesellschaften im Inland keine Zweigniederlassung, können sie auch nicht nach § 18 OT sein. Das Erfordernis des inländ. Sitzes beruht auf der Befürchtung des Gesetzgebers, Körperschaften, die ihren Sitz, nicht aber ihre Geschäftsleitung im Inland haben, könnten sich aus der daraus resultierenden Doppelansässigkeit besondere stl. Vorteile verschaffen (FROTSCHER, Körperschaftsteuer, 2004, Rn. 272). Da aber zivilrechtl. grds. geringere Anforderungen an eine inländ. Zweigniederlassung als an einen inländ. Sitz gestellt werden, könnte es zulässig sein, § 18 erst recht auf Gesellschaften mit ausländ. Geschäftsleitung und inländ. Sitz anzuwenden. Gegen diese Ansicht spricht jedoch, dass die zunächst favorisierte gesetzliche Lösung, dass entweder die Geschäftsleitung oder der Sitz im Inland für die OT-Eigenschaft nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ausreichend sein sollte, nicht Gesetz geworden ist (vgl. BLÜMICH/DANELING, § 14 Rn. 47; vgl. auch ORTH, GmbHR 1996, 33). Gegen eine erweiternde Auslegung des § 18 spricht außerdem, dass der BFH bereits in der Vergangenheit entschieden hat, dass eine ergänzende oder erweiternde Auslegung des § 18 nicht möglich ist.

BFH v. 13.11.1991 – I B 72/91, BStBl. II 1992, 263; v. 29.1.2003 – I R 6/99, DB 2003, 1200 (im Ergebnis wurde aber die OT-Eigenschaft einer US-amerikanischen Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland anerkannt, weil § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 aF einen Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot des DBA USA darstellte) mit Anm. THÖMMES, DB 2003, 1203; RIBBROCK, EWS 2005, 401; FW, ISr 2003, 424; KLEINERT/VON XYLANDER, RIW 2003, 630; SEDEMUND, BB 2003, 1362; SPINDLER, RIW 2003, 949; PACHE, ISr 2003, 808; KLEINERT, RIW 2003, 630; BMF v. 8.12.2004, GmbHR 2005, 67 mit Anm. MEILICKE, GmbHR 2005, 68; RUST, ISr 2005, 27; OLGEMÖLLER, AG 2005, 86.

WITT (in DEJPW, § 14 nF Rn. 32) befürwortet allerdings eine entsprechende Anwendung des Urteils des BFH v. 29.1.2003 – I R 6/99 (DB 2003, 1200) auch auf den umgekehrten, durch das UntStFG noch nicht geregelten Fall, in dem eine Gesellschaft mit Sitz im Inland ihre Geschäftsleitung in den USA hat. Außerdem soll das Urteil sowohl direkt als auch in umgekehrter Richtung im Verhältnis zu allen Ländern anwendbar sein, die mit Deutschland ein DBA oder einen sonstigen strechtlich relevanten Vertrag mit Diskriminierungsverbot abgeschlossen haben (DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 32). In diesem Zusammen-

hang ist aber aus zivilrechtlicher Sicht ergänzend darauf hinzuweisen, dass bislang noch nicht abschließend geklärt ist, ob die Verlegung des Sitzes über die Grenze (entweder vom Inland ins Ausland oder vom Ausland ins Inland) zu einem Verlust der Rechtsfähigkeit führen kann und die Gesellschaft deshalb zivilrechtlich nicht mehr auf Grund des Gewinnabführungsvertrags verpflichtet und berechtigt ist (BLÜMICH/DANELSING, § 14 Rn. 47). Der EuGH hat allerdings zumindest für den Fall, dass eine im Ausland gegründete Gesellschaft den Ort ihrer ständigen Geschäftsführung nach Deutschland verlegt, entschieden, dass es gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen würde, wenn Deutschland als Zugangsstaat die Prozessfähigkeit versagen würde (EuGH v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00 „Überseering“, DB 2002, 2425; BGH v. 13.3.2003 – VII ZR 370/98, ZIP 2003, 718; ZIMMER, BB 2003, 1; LUTTER, BB 2003, 7; KINDLER, BB 2003, 812). Es sprechen deshalb gewichtige Gründe dafür, dass Deutschland auch nicht den Wegzug aus Deutschland behindern darf (vgl. MEILICKE, GmbHR 2003, 793 [803]).

157–158 Einstweilen frei.

C. Erweiterung des Kreises der Organträger: Personengesellschaften (Nr. 2 Satz 2)

159

I. Überblick und Rechtsentwicklung

Überblick: Eine PersGes. iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG mit Geschäftsleitung im Inland kann gem. § 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 OT sein, wenn sie nicht nur ein gewerbliches Unternehmen ist, sondern eine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt. Die finanzielle Eingliederung iSd. § 14 Abs. 1 Nr. 1 muss im Verhältnis zur PersGes. selbst erfüllt sein (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3). Die finanzielle Eingliederung im Verhältnis nur zu den Mitunternehmern in der Form von Sonderbetriebsvermögen eines oder mehrerer Gesellschafter reicht demnach nicht aus (BTDrucks. 15/119, 43).

Rechtsentwicklung: Mit Wirkung für den VZ 2003 und den Erhebungszeitraum 2003 wurde die zusätzliche tatbestandliche Voraussetzung, dass eine PersGes. als OT eine gewerbliche Tätigkeit ausüben muss, in das Gesetz eingeführt. Dabei muss eine PersGes., die erstmalig im VZ 2003 oder später OT werden soll, nach Ansicht der FinVerw. vom Beginn des Wj. der OG an, für das die Organshaft erstmalig begründet werden soll, die gewerbliche Tätigkeit ausüben. Für PersGes., die bereits vor dem Beginn des VZ 2003 OT waren, aber keine gewerbliche Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübten, ist es nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 10.11.2005, BStBl. I 2005, 1038 Tz. 23) ausreichend, wenn die gewerbliche Tätigkeit bis zum 31.12.2003 aufgenommen worden ist (vgl. RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, DB 2005, 1018 [1020]).

Vor dem StVergAbG v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660) lautete Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 idF des UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858) und des StVBG v. 19.12.2001 (BGBl. I 2001, 3922):

„¹Der Organträger muss... eine Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes mit Geschäftsleitung im Inland sein. ²An der Personengesellschaft dürfen nur Gesellschafter beteiligt sein, die mit dem auf sie entfallenden Teil des zuzurechnenden Einkommens im Geltungsbereich dieses Gesetzes der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer unterliegen. ³Sind ein oder mehrere Gesellschafter der Personengesellschaft beschränkt einkommensteuerpflichtig, so muss

die Voraussetzung der Nummer 1 im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst erfüllt sein. ⁴Das Gleiche gilt, wenn an der Personengesellschaft eine oder mehrere Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt sind, die ihre Geschäftsleitung nicht im Inland haben.“

Durch das StVergAbG v. 20.5.2003 (s.o.) wurden die Voraussetzungen für PersGes., die OT sein können, somit in zwei wesentlichen Punkten geändert. Es ist seither zusätzlich erforderlich, dass die PersGes. eine eigene „originäre“ gewerbliche Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt. Außerdem muss die finanzielle Eingliederung stets im Verhältnis zur PersGes. selbst erfüllt sein, wenn sie OT sein soll.

Durch die Erfordernisse der eigenen „originären“ gewerblichen Tätigkeit der PersGes. sowie der finanziellen Eingliederung in die PersGes. selbst sollen die Abschaffung der so genannten Mehrmütterorganschaft flankiert und Umgehungen verhindert werden (BTDrucks. 15/119, 43, und BTDrucks. 15/287, 8; DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 40; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 79).

Einstweilen frei.

160

II. Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG

161

PersGes. iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sind die OHG, die KG und andere Gesellschaften, bei denen der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist. Solche Gesellschaften können – vorbehaltlich des § 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 – Gesellschaften bürgerlichen Rechts als Innen- und Außen-gesellschaften, Partenreedereien (§ 489 HGB), atypisch stille Gesellschaften, Vorgründungsgesellschaften (uU auch Vorgesellschaften, wenn es endgültig nicht zur Eintragung im Handelsregister kommt), ausländ. Gesellschaften, die dem Rechtstyp der deutschen PersGes. entsprechen (BFH v. 17.12.1997 – I R 34/97, BStBl. II 1998, 296; BMF v. 19.3.2004, BStBl. I 2004, 411, zum Rechtstypenvergleich bei einer US-amerikanischen „Limited Liability Company – LLC“), Erbgemeinschaften und Unterbeteiligungen sein (vgl. SCHMIDT/WACKER XXIV. § 15 Rn. 169 ff.), wenn die Gesellschafter Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko tragen (GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 76).

Die KGaA ist keine PersGes. iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, sondern iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Sie ist jedoch gleichzeitig KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und kann deshalb nach § 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 OT sein (GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 76).

III. Geschäftsleitung im Inland

162

Die PersGes. muss ihre Geschäftsleitung im Inland haben. Die Begriffe „Geschäftsleitung“ und „Inland“ sind identisch mit den in Abs. 1 Satz 1 verwendeten, gleich lautenden Begriffen; s. deshalb Anm. 51.

Für die Anwendung des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ist es einerseits nicht erforderlich, dass die PersGes. auch ihren Sitz im Inland hat. Andererseits ist es aber für die Anwendung des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 auch nicht ausreichend, wenn die PersGes. nur ihren Sitz und nicht auch ihre Geschäftsleitung im Inland hat (GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 82). Auf die entsprechenden Ausführungen zu Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 kann in vollem Umfang verwiesen werden.

IV. Ausüben einer Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG

163 1. Grundsatz

Eine PersGes. muss eine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausüben, um OT sein zu können. Dieses zusätzliche Erfordernis wurde durch das StVergAbG v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660) mit Wirkung ab dem VZ 2003 eingeführt und steht im Zusammenhang mit der Abschaffung der so genannten Mehrmütterorganschaft (GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 79; KOTHS in HERZIG, Organschaft, 2003, 73 f.). Es ist seither nicht mehr ausreichend, dass die PersGes. nur auf Grund gewerblicher Prägung ein gewerbliches Unternehmen (§ 14 Abs. 1 Satz 1) ist.

Begriff der gewerblichen „Tätigkeit“: Die Verweisung auf eine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist verunglückt, weil diese Vorschrift keine Tätigkeit, sondern „Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen“ als Regelungsgegenstand hat. Nach zutreffender Ansicht ist dieser Rechtsverweis inhaltlich unklar (PRINZ, Stbg. 2006, 55). Bei der Auslegung kann auf das Verständnis von § 15 Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG zurückgegriffen werden, an die § 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 erkennbar sprachlich anknüpft. Nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer gewerblich geprägten PersGes., die keine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt (vgl. auch § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG).

„Ausüben“ einer gewerblichen Tätigkeit: Der Begriff „Tätigkeit“ iSd. § 14 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ist bislang noch nicht definiert worden. UE kann Tätigkeit jedes Tun, Dulden oder Unterlassen sein. Dabei ist eine weite Auslegung geboten, da nach der Zielsetzung des Gesetzgebers lediglich die historische Form der Mehrmütterorganschaft ausgeschlossen werden sollte. Bei der Auslegung des § 14 Abs. 1 Nr. 1 EStG kann wegen der sprachlichen Anknüpfung auf das heutige Verständnis des Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG zurückgegriffen werden. Allerdings besteht keine zwingende Identität.

Der Begriff „ausüben“ iSd. § 14 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG hat uE keine eigenständige Bedeutung. Er soll lediglich zum Ausdruck bringen, dass es nicht ausreichend ist, eine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG lediglich zu planen oder ihre Ausübung zu beabsichtigen. Es ist aber nicht erforderlich, dass die Tätigkeit permanent ausgeübt wird.

164 2. Zeitlicher Umfang der gewerblichen Tätigkeit

Der zeitliche Umfang der gewerblichen Tätigkeit, der erforderlich ist, um die OT-Eigenschaft einer PersGes. gem. Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 zu begründen, ist unklar, da der Gesetzeswortlaut hierzu schweigt. Während Abs. 1 Nr. 1 ausdrücklich vorschreibt, dass die finanzielle Eingliederung vom Beginn des Wj. an ununterbrochen bestehen muss, enthält Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 keine Regelung zum zeitlichen Umfang der gewerblichen Tätigkeit. Obwohl der Wortlaut der Vorschrift schweigt, ist die FinVerw. wohl der Ansicht, dass die gewerbliche Tätigkeit während der gesamten Zeit der stl. Organschaft von der PersGes. ausgeübt werden muss (vgl. BMF v. 10.11.2005, BStBl. I 2005, 1038 Tz. 21; „... grundsätzlich vom Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft an erfüllt sein. Dies gilt auch für die gewerbliche Tätigkeit des Organträgers.“). Demgegenüber wird im Schrifttum teilweise die Ansicht vertreten, dass es ausreichend ist, wenn nur während eines Teils des Wj. eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird (HAASE, DB 2004, 1580 [1583]; LÖWENSTEIN/MAIER/LOHRMANN, DStR 2003, Beihefter zu Heft 29/2003, 11; aA GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 79). Nach dem

Wortlaut des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ist jede Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit ausreichend. Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 enthält keine zeitlichen Mindestanforderungen. Sie wären nicht praktikabel. Gegen zeitliche Mindestanforderungen spricht außerdem § 15 Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG, der ebenfalls keine zeitlichen Mindestanforderungen kennt.

3. Sachlicher Umfang der gewerblichen Tätigkeit

165

Es ist umstritten, ob jede noch so geringfügige gewerbliche Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG der PersGes. für eine OT-Eigenschaft ausreichend ist. Der Wortlaut des Gesetzes enthält keinen Anhaltspunkt dafür, dass eine nur geringfügige gewerbliche Tätigkeit die Eigenschaft ausschließt, OT zu sein.

Finanzverwaltung: Demgegenüber vertritt die FinVerw. vor dem Hintergrund, dass durch die Einführung des Erfordernisses einer Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG eine Umgehung der Abschaffung der Mehrmutterorganschaft verhindert werden soll, die Ansicht (vgl. Organschaftserlass BMF v. 10.11.2005, BStBl. I 2005, 1038 Tz. 17), dass eine nur geringfügige gewerbliche Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG für § 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 bei einer PersGes. nicht ausreichend ist, um die OT-Eigenschaft zu begründen. Anderenfalls könne das Ziel der Vermeidung der so genannten Mehrmutterorganschaft als OT nicht erreicht werden (Organschaftserlass v. 10.11.2005 aaO). Bezüglich dieser Ansicht stützt sich die FinVerw. auf zwei Urteile des BFH v. 11.8.1999 – XI R 12/98 (BStBl. II 2000, 229) und v. 18.4.2000 – VIII R 68/98 (BStBl. II 2001, 359 [364]), wonach es unverhältnismäßig ist, wenn auf Grund eines nur äußerst geringen Anteils (vgl. SCHMIDT/WACKER XXIV. § 15 Rn. 188) der gewerblichen Tätigkeit die gesamte Tätigkeit einer PersGes. gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt. Die FinVerw. hat allerdings nicht dazu Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen eine gewerbliche Tätigkeit nur geringfügig ist. Es bleibt deshalb insbes. unklar, anhand welches Maßstabs (zB Umsatz, Vermögen) die Geringfügigkeit zu messen ist und ob die Geringfügigkeit relativ (Verhältnis der Umsätze oder des eingesetzten Vermögens zueinander) oder absolut (Höhe des Umsatzes oder Wert des eingesetzten Vermögens) zu ermitteln ist (vgl. BLUMERS/GOERG, BB 2003, 2203 [2204]; SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2005, 1304 [1305]; RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, DB 2005, 1018 [1020]; WALTER, GmbHR 2005, 456 [458]). In diesem Zusammenhang ist außerdem darauf hinzuweisen, dass nach Ansicht der FinVerw. interne Dienstleistungen für eine gewerbliche Tätigkeit ausreichend sein können (vgl. BMF v. 10.11.2005 aaO Tz. 19). Die von der FinVerw. beispielhaft aufgezählten Tätigkeiten (Erstellung der Buchführung, EDV-Unterstützung) werden jedoch in der Praxis nur von geringem Umfang sein. Es ist nicht erkennbar, dass die FinVerw. für diese konzerninternen Dienstleistungen einen Mindestumfang fordert. Vor diesem Hintergrund erscheint die Ansicht der FinVerw. widersprüchlich.

Schrifttum: Nach der Ansicht von NEUMANN (in GOSCH, § 14 Rn. 80) muss die Tätigkeit der PersGes. insgesamt als gewerblich anzusehen sein. Eine Infizierung oder Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG soll nicht ausreichend sein. Als Argument führt er an, dass es anderenfalls zu widersinnigen und mit dem Ziel des Gesetzes nicht vereinbaren Ergebnissen käme, da die Beteiligung an einer gewerblich geprägten PersGes. ausreichen würde, um die OT-Eigenschaft der PersGes. zu begründen.

Im Übrigen wird an der Ansicht der FinVerw., dass eine nur geringfügige gewerbliche Tätigkeit der PersGes. nicht ausreichend ist, unter zwei Aspekten Kritik geübt. Zum einen soll es ausreichend sein, dass die OT-PersGes. überhaupt

eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, ohne dass es auf eine Infektion ihrer übrigen Tätigkeiten nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ankommt (DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 40; BLUMERS/GOERG, BB 2003, 2203 [2205]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 805 [808]; FATOUROS, DStZ 2003, 179 [180]; LÖWENSTEIN/MAIER/LOHRMANN, DStR 2003, Beihefter zu Heft 29/2004, 4; FÖRSTER, DB 2003, 899 [903]; LEY/STRAHL/NEU/WATERMEYER, DStR 2002, 2057 [2061]; § 14 Anm. J 03-10; RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, DB 2005, 1018 [1020]). Zum anderen sei das Urteil des BFH v. 8.11.1999 – XI R 12/98 (BStBl. II 2000, 229, mit krit. Anm. Gosch, StBp. 2000, 57) im Rahmen des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 nicht anwendbar, da der BFH ausnahmsweise aus Gründen der Verhältnismäßigkeit eine Infektion nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG abgelehnt habe. Dieser Schutzgedanke zu Gunsten des Stpfl. greife im Rahmen des § 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 nicht (BLUMERS/GOERG, BB 2003, 2203 [2204]; aA FÖRSTER, DB 2003, 899 [903]).

Stellungnahme: UE ist es zutr., dass jede geringfügige Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausreichend ist, damit die PersGes. OT sein kann. Dafür spricht zunächst der Wortlaut des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, der keinen Mindestumfang der Tätigkeit vorsieht. Außerdem ist es bei (teilweise) nach § 5 Abs. 1 sachlich stbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 anerkannt, dass sie auch dann OT sein können, wenn sie neben ihrem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sonstige Tätigkeiten ausüben. Es wäre widersprüchlich, wenn bei PersGes. im Gegensatz zur sachlichen Stbefreiung nach § 5 Abs. 1 ein Mindestumfang der gewerblichen Tätigkeit gefordert würde. Schließlich ist die Beschränkung auf nicht geringfügige Tätigkeiten mangels hinreichender Bestimmtheit abzulehnen.

166–168 Einstweilen frei.

4. Einzelfälle

169 a) Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft

Es ist umstritten, ob allein die Beteiligung einer PersGes. als Mitunternehmerin an einer anderen Mitunternehmerschaft (Tochtermitunternehmerschaft, TochterPersGes.) für die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit iSd. § 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 iVm. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausreichend ist. Zwar ist das bloße Halten einer Beteiligung keine „Tätigkeit“. Jedoch gilt der Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft selbst als Unternehmer, da er Mitunternehmerisiko trägt und Mitunternehmerinitiative ausüben kann (SCHMIDT/WACKER XXIV, § 15 Rn. 257 unter Hinweis auf BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [621]; vgl. auch Abschn. 68 Abs. 3 GewStR zur gewestrechtl. Unternehmeridentität bei PersGes.). Deshalb kann dem Mitunternehmer grds. die Tätigkeit seiner Mitunternehmerschaft zugerechnet werden.

Für die Beantwortung der Frage, ob die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft für die Begründung der OT-Eigenschaft gem. Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ausreichend ist, ist zwischen der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, die selbst eine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt, einerseits und der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, die selbst nur gewerblich geprägt iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ist, andererseits zu differenzieren.

Finanzverwaltung: Nach der Ansicht der FinVerw. im Organschafterlass v. 10.11.2005 (BStBl. I 2005, 1038) ist die Beteiligung einer MutterPersGes. an einer anderen, nur gewerblich geprägten TochterPersGes. nicht ausreichend, um die OT-Eigenschaft der MutterPersGes. zu begründen. Auch die Beteiligung an einer TochterPersGes., die selbst eine gewerbliche Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1

Nr. 1 EStG ausübt, sei für die OT-Eigenschaft der MutterPersGes. nicht ausreichend.

Vgl. BLUMERS/GOERG, DStR 2005, 397 (398); BREGENHORN-KUHS/RATHMANN, INF 2005, 340 (343); aA wohl noch BMF v. 13.5.1996, BStBl. I 1996, 621, und OFD Düss. v. 11.2.1993, DB 1993, 510 (vgl. BLUMERS/GOERG, BB 2003, 2203 [2006]; SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2005, 1304 [1308]).

Schrifttum: Im Schrifttum existiert keine einheitliche Meinung, ob die Beteiligung an einer anderen Mitunternehmerschaft für eine gewerbliche Tätigkeit iSd. § 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 iVm. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausreichend ist. Die wohl überwiegende Meinung geht davon aus, dass zumindest die Beteiligung an einer nur gewerblich geprägten Mitunternehmerschaft, die selbst keine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt, für die OT-Eigenschaft nicht ausreichend ist (vgl. BLUMERS/GOERG, BB 2003, 2203 [2006]; aA FATOUROS, DStZ 2003, 179 [180]). Demgegenüber soll aber eine PersGes., die sich an einer anderen, gewerblich tätigen Tochtermitunternehmerschaft beteiligt, eine eigene gewerbliche Tätigkeit iSd. Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ausüben (FÖRSTER, DB 2003, 899 [903]; BLUMERS/GOERG, BB 2003, 2203 [2006]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 805 [809]; NEU/LÜHN, DStR 2003, 61 [63]; SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2005, 1304 [1308]). Nach der Gegenansicht ist aber auch die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft nicht für die Ausübung einer eigenen gewerblichen Tätigkeit ausreichend (LÖWENSTEIN/MAIER/LOHRMANN, DStR 2003, Beihefter zu Heft 29/2003, 10; DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1970 [1971]; DEMUTH, KÖSDI 2005, 14487 [14498]; DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 40; zweifelnd: LEY/STRAHL/NEU/WATERMEYER, DStR 2002, 2057 [2061]). Ausgangspunkt für die Diskussion ist die Auslegung eines Urteils des BFH v. 8.12.1994 – IV R 7/92 (BStBl. II 1996, 264), wonach das Halten einer Beteiligung an einer gewerblich tätigen PersGes. nicht von vornherein eine gewerbliche Betätigung iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist (vgl. BLUMERS/GOERG, BB 2003, 2205; SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2005, 1304 [1308]; LUTZ/HAGEBÖKE, Der Konzern 2003, 601). Die Vertreter dieser Auffassung hatten durch das Urteil des BFH v. 6.10.2004 – IX R 53/01 (BStBl. II 2005, 383), wonach die gewerblichen Einkünfte einer TochterPersGes. nicht auf die vermögensverwaltenden Einkünfte der MutterPersGes. abfärben, Unterstützung erhalten (aA HAGEBÖKE/HEINZ, Der Konzern 2005, 228). Allerdings hat die FinVerw. das Urteil des BFH v. 6.10.2004 mit einem Nichtanwendungserlass belegt und gleichzeitig mitgeteilt, dass diese Maßnahme „im Vorgriff auf eine gesetzliche Festschreibung der bisherigen Auffassung von Rechtsprechung und Verwaltung“ erfolge (BMF v. 18.5.2005, BStBl. I 2005, 698). Vor diesem Hintergrund entspricht es uE dem Sinn und Zweck des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, zumindest dann von der Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit der MutterPersGes. auszugehen, wenn sie an einer gewerblich tätigen Tochtermitunternehmerschaft beteiligt ist und die Beteiligung an der KapGes., zu der die Organschaft begründet werden soll, ohne die Organschaft zum (notwendigen) SonderBV der MutterPersGes. bei der Tochtermitunternehmerschaft gehören würde (vgl. BFH v. 24.2.2005 – IV R 12/03, GmbHR 2005, 998). Demgegenüber ist uE die Beteiligung an einer nur gewerblich geprägten PersGes. nicht ausreichend, um die OT-Eigenschaft einer PersGes. zu begründen.

b) Betriebsaufspaltung

170

Eine Vermietung, Verpachtung oder sonstige Nutzungsüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung stellt nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 10.11.2005, BStBl. I 2005, 1038 Tz. 16) und des Schrifttums (BLUMERS/GOERG, BB 2003,

2203 [2206 f.]; BLUMERS/GOERG, DStR 2005, 397; WALTER, GmbHR 2005, 456 [458]; KOTHS in HERZIG, Organschaft, 2003, 66) eine eigene gewerbliche Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar, so dass auch BesitzPersGes. OT sein können. Im Schrifttum wurde allerdings bislang auch die Auffassung vertreten, dass ein Besitzunternehmen keine eigene gewerbliche Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt (vgl. GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 80; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 153.2; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 65) und deshalb eine BesitzPersGes. kein OT sein kann. UE ist der Ansicht der FinVerw. zuzustimmen, da die Vermietung, Verpachtung oder sonstige Nutzungsüberlassung eine Tätigkeit darstellt, die durch die Betriebsaufspaltung zum Gewerbebetrieb iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG wird (vgl. SCHMIDT/WACKER XXIV, § 15 Rn. 800).

171 c) Gewerbliche Prägung

Ist die PersGes. nur gewerblich geprägt iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG und übt sie keine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus, kann sie nicht OT sein (BMF v. 10.11.2005, BStBl. I 2005, 1038 Tz. 15; BTDrucks 15/119, 43; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 80; DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 40; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 805 [808]; RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, DB 2005, 1018 [1020]). Allerdings kann wirtschaftlich und strechtlich der gleiche Zustand durch eine KGaA als OT erreicht werden (GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 80; ausführlich FROTSCHER, Der Konzern 2005, 139).

172 d) Holdingtätigkeit

Die Tätigkeit als geschäftsleitende Holding ist für ein gewerbliches Unternehmen iSd. Abs. 1 Satz 1 ausreichend (vgl. hierzu ausführlich Anm. 59; vgl. auch § 11 Abs. 5 Satz 2 PublG). Es ist allerdings umstritten, ob eine PersGes., die die Voraussetzungen einer geschäftsleitenden Holding erfüllt, auch eine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt.

Rechtsprechung: In der stRspr. des BFH (BFH v. 17.12.1969 – I 252/64, BStBl. II 1970, 257; v. 31.1.1973 – I R 166/71, BStBl. II 1973, 420; v. 3.12.1976 – III R 98/74, BStBl. II 1977, 235; v. 12.8.2002 – VIII B 69/02, BFH/NV 2002, 1579; v. 17.9.2003 – I R 95, 98/01, BFH/NV 2004, 808) ist anerkannt, dass eine eigene gewerbliche Tätigkeit des OT auch darin bestehen kann, dass er als so genannte geschäftsleitende Holding (nachweisbar und von außen erkennbar) die einheitliche Leitung über mehrere OG ausübt und die OG zu einer wirtschaftlichen Einheit, die neben die einzelnen Unternehmen tritt, zusammenfasst. Der BFH geht somit offenbar davon aus, dass die Tätigkeit einer geschäftsleitenden Holding unter den Tatbestand des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG fällt (ORTH, DB 2005, 741). Da es dem Sinn und Zweck des § 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 KStG entspricht, eine Annäherung von KapGes. und PersGes. als OT zu erreichen, ist es geboten, im Rahmen des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 die Rspr. des BFH zur Holdingtätigkeit auch auf PersGes. anzuwenden (vgl. PRINZ, Stbg. 2006, 49).

Finanzverwaltung: Nach Ansicht der FinVerw. können die Grundsätze, die der BFH zur gewerblichen Tätigkeit im Rahmen der wirtschaftlichen Eingliederung aufgestellt hat, nicht im Rahmen des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 angewandt werden (BMF v. 10.11.2005, BStBl. I 2005, 1038). In dem Entwurf eines Organschaftserlasses v. 25.1.2005 – IV B 7 – S 2770 – 0/04 Tz. 18 hieß es noch, dass sowohl das bloße Halten von Beteiligungen (Hinweis: gemeint sind Beteiligungen an KapGes. im Gegensatz zur Beteiligung einer an Mitunternehmerschaft) als auch Geschäftsführungstätigkeiten nicht ausreichend für eine eigene gewerbliche Tä-

tigkeit der PersGes. iSd. Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 sind (anders wohl noch Abschn. 50 Abs. 2 Nr. 3 KStR 1995 zur wirtschaftlichen Eingliederung). Die FinVerw. lehnte sich bei der ursprünglichen Formulierung offensichtlich an die neuere Entwicklung im Umsatzsteuerrecht an, wonach die urechthliche Unternehmer-eigenschaft durch bloße Beteiligungen und durch unentgeltliche Tätigkeiten nicht erlangt werden kann (vgl. ORTH, DB 2005, 741 [742], unter Hinweis auf BFH v. 9.10.2002 – V R 64/99, BStBl. II 2003, 375).

Schrifttum: Die Ansicht der FinVerw. ist im Schrifttum einhellig auf Ablehnung gestoßen.

PRINZ, Stbg. 2006, 49; ORTH, DB 2005, 741; BREGENHORN-KUHS/RATHMANN, INF 2005, 340; SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2005, 1304 (1307); WALTER, GmbHR 2005, 456 (458); vgl. auch BLUMERS/GOERG, BB 2003, 2203 (2206); LÖWENSTEIN/MAIER/LOHRMANN, DStR 2003, Beihefter zu Heft 29/2003, 6; DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1970 (1971); LEY/STRAHL/NEU/WATERMEYER, DStR 2002, 2057 (2061); FÖRSTER, DB 2003, 899 (904); HERZIG/WAGNER, DStR 2003, 225; DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 40; SCHROER/STARKE, GmbHR 2003, 153; KORN/STRAHL, KÖSDI 2003, 13714 (13718); FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 57 f.

Stellungnahme: Die ursprüngliche Ansicht der FinVerw. ist abzulehnen, da sie im Widerspruch zur bisherigen ständigen und überzeugenden Rspr. des BFH steht, wonach die geschäftsleitende Holdingtätigkeit zu gewerblichen Einkünften iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG führt (ebenso ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 235). Hintergrund für die Ansicht der FinVerw. mag zwar die sachliche Nähe zwischen der geschäftsleitenden Holding und der Mehrmütterorganschaft (als „Willensbildungs-GbR“, vgl. BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 437 Tz. 16 ff.) sein, dieses ist aber für eine tragfähige Begründung nicht ausreichend.

e) Konzerninterne Dienstleistungen

173

Erbringt der OT ausschließlich konzerninterne Dienstleistungen, wie zB Buchführung, Unterstützung bei der EDV oder Rechts- und Steuerberatung, könnte es fraglich sein, ob eine gewerbliche Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG vorliegt, da hierfür nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erforderlich ist.

Finanzverwaltung: Nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 10.11.2005, BStBl. I 2005, 1038 Tz. 19) sind Dienstleistungen (zB Buchführung, Unterstützung bei der EDV), die PersGes. erbringen, gewerbliche Tätigkeiten iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Dabei soll es, obwohl nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG eine Teilnahme am allg. wirtschaftlichen Verkehr erforderlich ist, ausreichend sein, wenn die Dienstleistungen gegenüber Konzerngesellschaften erbracht werden. Dabei ist es nach der Klarstellung in dem Organschaftserlass (BMF v. 10.11.2005, BStBl. I 2005, 1038 Tz. 19) ausreichend, wenn die Dienstleistung nur gegenüber einer Konzerngesellschaft erbracht wird.

Schrifttum: Im Schrifttum findet diese Ansicht allgemein Zustimmung, obwohl unklar bleibt, warum im Gegensatz zu konzerninternen Dienstleistungen die Tätigkeit als geschäftsleitende Holding nicht ausreichend sein soll (SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2005, 1304 [1307]; WALTER, GmbHR 2005, 456 [458]; krit. ORTH, DB 2005, 741 [742]). Im Schrifttum wurde von Anfang an die Ansicht vertreten, dass auch die Erbringung von Dienstleistungen gegenüber einer einzigen Konzerngesellschaft ausreichend ist (SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2005, 1304 [1307], unter Hinweis auf BFH v. 16.5.2002 – IV R 94/99, BStBl. II 2002, 565, und v. 22.1.2003 – X R 37/00, BStBl. II 2003, 464; vgl. ORTH, DB 2005, 741 [742]).

Stellungnahme: UE ist es nur konsequent, die Erbringung von konzerninternen Dienstleistungen als die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit zu qualifizieren. Wenn man stretchlich richtig auch die Erbringung einer Dienstleistung gegenüber einer konzerninternen Gesellschaft, die rechtlich ein selbständiges Rechtssubjekt ist, als Teilnahme am allg. Wirtschaftsverkehr bewertet, kann es keinen Unterschied machen, ob die Dienstleistung nur gegenüber einer konzerninternen Gesellschaft oder gegenüber mehreren konzerninternen Gesellschaften erbracht wird. BMF v. 10.11.2005 (BStBl. I 2005, 1038 Tz. 19) führt diesbezüglich zutr. aus, dass das Merkmal der Teilnahme am allg. wirtschaftlichen Verkehr bereits dann erfüllt ist, wenn die Dienstleistung nur gegenüber einem Auftraggeber erbracht wird (SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2005, 1304 [1307]). Ob die Dienstleistung entgeltlich oder unentgeltlich erbracht werden muss, ist bislang nicht abschließend geklärt. Nach SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES (BB 2005, 1304 [1307]) und ORTH (DB 2005, 741 [742]) sind unentgeltliche Dienstleistungen ausreichend. Es ist jedoch zu befürchten, dass die FinVerw. – wie bei der uestrechtlichen Unternehmereigenschaft und zur Abgrenzung von der Tätigkeit einer geschäftsleitenden Holding – eine Entgeltlichkeit für erforderlich halten wird.

174 f) Stille Gesellschaften und andere Innengesellschaften

Atypisch stille Gesellschaften und andere Innengesellschaften sind zwar mitunternehmerische PersGes. und kommen daher von ihrer Rechtsform grds. als OT in Betracht. Da sie jedoch auf Grund ihrer Eigenschaft als Innengesellschaft keine eigene gewerbliche Tätigkeit ausüben können, fehlt ihnen eine tatbestandliche Voraussetzung, um nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 OT sein zu können (ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 176; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 70; DÖTSCH, DB 2005, 2541; DÖTSCH, DB 2006, 475, 2541; aA SCHMIDT/HAGEBÖKE, DStR 2005, 761; HAGEBÖKE/HEINZ, DB 2006, 473; SUCHANEK, DStR 2006, 836). Es ist ergänzend darauf hinzuweisen, dass sie als Innengesellschaften auch nicht das Tatbestandsmerkmal der nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 erforderlichen finanziellen Eingliederung selbst erfüllen können.

Die typischen stillen Gesellschaften (§ 230 HGB) sind idR dagegen schon keine PersGes. iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, da der stille Gesellschafter grds. Einkünfte aus Kapitalvermögen und nicht gewerbliche Einkünfte bezieht (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 36; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 177).

175–179 Einstweilen frei.

180 V. Keine Einschränkung durch Steuerbefreiung

Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist bei PersGes. – im Gegensatz zu Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen iSd. § 1 – eine StBefreiung nicht schädlich für die Möglichkeit, OT sein zu können. Dabei ist der Gesetzgeber offensichtlich davon ausgegangen, dass die Gesellschafter mit ihren sämtlichen Einkünften aus einer PersGes., die ihre Geschäftsleitung im Inland hat, in Deutschland stpfl. sind.

Von diesem Grundsatz gibt es jedoch zwei wichtige Ausnahmen. Einkünfte und Gewinne aus ausländ. Betriebsstätten (oder PersGes.), die einer PersGes. mit Geschäftsleitung im Inland gehören, können in Deutschland auf Grund eines DBA von der Besteuerung freizustellen sein, wenn der Gesellschafter der PersGes. abkommensberechtigt ist. Außerdem erstreckt sich bei beschränkt stpfl.

Gesellschaftern der PersGes. das deutsche Besteuerungsrecht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG nur auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein inländischer Vertreter bestellt worden ist. Ob diese Regelung auch dann anwendbar ist, wenn (inländ.) Einkünfte einer ausländ. Betriebsstätte oder Zweigniederlassung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 zuzurechnen sind, erscheint zumindest fraglich. In diesen beiden Fällen besteht daher aus der Sicht des deutschen Fiskus ein Risiko, dass die Anteile an der OG tatsächlich oder rechtlich einer ausländ. Betriebsstätte der PersGes. zuzuordnen sind und die Einkünfte nach § 14 Abs. 1 Satz 1 der ausländ. Betriebsstätte zuzurechnen sind (aA SCHMIDT/MÜLLER/STRÖCKER, Die Organshaft, 6. Aufl. 2003, Rz. 360, die davon ausgehen, dass die Gewinnanteile stets inländ. Einkünfte iSd. §§ 1 Abs. 4, 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG sind). Dass nach den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.4., unter Hinweis auf BFH v. 30.8.1995 – I R 112/94, BStBl. II 1996, 563) die Verwaltung von Beteiligungen grds. zu den Aufgabe des Stammhauses gehört und deshalb Beteiligungen idR dem Stammhaus zuzurechnen sind, ist nicht ausreichend, um das deutsche Besteuerungsrecht zu sichern, da es anerkanntermaßen Ausnahmen von diesem Grundsatz gibt, zB wenn die Beteiligung der in der ausländ. Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeit dient. Vgl. auch DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 41 zu einem ähnlichen Problem bei der Beteiligung einer persönlich von der KSt. befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder sonstigen Vermögensmasse, die sich an einer PersGes., die OT ist, beteiligt. UE besteht in den vorgenannten Fällen kein Besteuerungsrecht des deutschen Fiskus.

VI. Nichterfüllung der Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2

181

Erfüllt die PersGes. die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 nicht, ist eine Organshaft mit ihr als OT nicht möglich.

UE bestehen aber keine Bedenken dagegen, dass der Gesellschafter einer PersGes., der die Mehrheit der Stimmrechte an einer KapGes. zusteht, die aber mangels eigener gewerblicher Tätigkeit die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 nicht erfüllt, OT sein kann, wenn der Gesellschafter selbst die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 (oder Satz 2) erfüllt und ihm unter Berücksichtigung seiner Beteiligungsquote an der PersGes. die Mehrheit der Stimmrechte zusteht. Allerdings ist uE der Gewinnabführungsvertrag zwischen dem Gesellschafter der PersGes. als OT und der OG abzuschließen.

Einstweilen frei.

182–184

D. Einschränkende objektive Tatbestandsvoraussetzung für Organträger: Finanzielle Eingliederung im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst (Nr. 2 Satz 3)

185

Wenn eine PersGes. OT sein soll, muss gem. Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 die Voraussetzung des Abs. 1 Nr. 1 im Verhältnis zu der PersGes. selbst erfüllt sein. Es handelt sich hierbei um eine Rechtsgrundverweisung. Deshalb muss die PersGes. zivilrechtlich oder zumindest wirtschaftlich vom Beginn des Wj. der OG an ununterbrochen in einem solchen Maße beteiligt sein, dass ihr selbst die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der OG zusteht. Die Mehrheit der Stimmrechte muss deshalb im Grundsatz zum Gesamthandsvermögen der Pers-

Ges. gehören (vgl. BMF v. 10.11.2005, BStBl. I 2005, 1038 Tz. 13; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 326.1; WALTER, GmbHR 2005, 456 [458]; SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2005, 1304 [1306]; ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 56a). Es ist allerdings zu berücksichtigen, dass nach dem Wortlaut des Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 1 nur die Mehrheit der Stimmrechte und nicht die sonstigen Gesellschaftsrechte – soweit gesellschaftsrechtlich eine Trennung möglich ist – der PersGes. zustehen muss. Im Gegensatz zur früheren Rechtslage ist es nicht mehr ausreichend, dass die Anteile und die damit verbundenen Stimmrechte zum SonderBV der Gesellschafter bei der PersGes. gehören. Wegen der Einzelheiten, insbes. zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen der PersGes. als OT die Mehrheit der Stimmrechte an der OG zustehen, s. Anm. 169.

Finanzielle Eingliederung zur Muttergesellschaft und Konkurrenz zum Sonderbetriebsvermögen: Die finanzielle Eingliederung muss zur PersGes. selbst erfüllt sein, wenn sie OT sein soll. Ob dieses Erfordernis erfüllt ist, kann insbes. dann fraglich sein, wenn mehrere strechtliche Zuordnungsmöglichkeiten miteinander konkurrieren. Ein solches Konkurrenzverhältnis kann zB entstehen, wenn eine (Mutter-)Gesellschaft, der zivilrechtlich die Mehrheit der Stimmrechte an einer anderen (Tochter-)KapGes. zusteht, gleichzeitig an einer (Tochter-)PersGes. beteiligt ist und gleichzeitig zwischen der (Tochter-)KapGes. einerseits und der (Tochter-)PersGes. andererseits eine wirtschaftliche Verflechtung besteht. In diesem Fall besteht eine strechtliche Bilanzierungs- und Zuordnungskonkurrenz, da die Anteile an der (Tochter-)KapGes. entweder dem eigenen BV der (Mutter-)Gesellschaft oder ihrem SonderBV bei der (Tochter-)PersGes. zuzuordnen sind. Wäre die Qualifikation der Anteile an der (Tochter-)KapGes. als SonderBV bei der (Tochter-)PersGes. stets vorrangig gegenüber der Qualifikation als eigenes BV der (Mutter-)Gesellschaft, könnte weder zu der (Mutter-)Gesellschaft noch zu der (Tochter-)PersGes. eine Organschaft begründet werden. Der BFH hat jedoch in seinem Urteil v. 24.2.2005 – IV R 12/03 (GmbHR 2005, 998 mit zustimmender Anm. BREUNINGER) überzeugend entschieden, dass der grundsätzliche Vorrang des notwendigen SonderBV bei der (Tochter-)PersGes. (stRspr., vgl. BFH v. 18.7.1979 – I R 199/75, BStBl. II 1979, 750; v. 6.3.2002 – XI R 9/01, BStBl. II 2002, 737) während des Bestehens einer Organschaft zwischen der (Mutter-)Gesellschaft einerseits und der (Tochter-)KapGes. andererseits ausgesetzt ist und erst nach der Beendigung der ertragsrechtl. Organschaft wieder auflebt. Daher kann eine (Mutter-)Gesellschaft auch dann OT bezüglich einer (Tochter-)KapGes. sein, wenn die (Tochter-)KapGes. nach allg. Grundsätzen als notwendiges SonderBV der (Mutter-)KapGes. bei einer (Tochter-)PersGes. zu qualifizieren wäre.

Wechsel im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft: Da die finanzielle Eingliederung zur PersGes. als OT selbst erfüllt sein muss, ist ein Wechsel im Bestand der Gesellschafter der PersGes. für den Fortbestand der Organschaft grds. unerheblich. Es ist allerdings zweifelhaft, ob dies auch gilt, wenn das Vermögen der PersGes. als bisherigem OT bei einem der Gesellschafter der PersGes. anwächst. Das Vermögen einer PersGes. kann einem Gesellschafter anwachsen, weil alle anderen Gesellschafter bis auf einen Gesellschafter aus der PersGes. austreten (Austrittsmodell) oder alle anderen Gesellschafter ihre gesamten Gesellschaftsanteile auf einen Gesellschafter übertragen (Übertragungsmodell). Erfolgt die Übertragung ohne Gewährung von neuen Gesellschaftsrechten (einfache Anwachsung), handelt es sich nach hM um eine (verdeckte) Einlage. Wenn die Gesellschaftsrechte an der PersGes. gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte an den übernehmenden Gesellschafter über-

tragen werden, handelt es sich um eine so genannte erweiterte Anwachsung, auf die die §§ 20, 24 UmwStG anwendbar sind (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 20.02ff, 24.01 ff.; ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 444 ff.). Im Rahmen der Anwachsung geht der Gewinnabführungsvertrag auf den Gesellschafter, dem das Vermögen anwächst, über. Das Schrifttum stützt dieses Ergebnis auf die Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge (vgl. ORTH, DStR 2005, 1629; ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 446). Da die PersGes. für Zwecke der kstrechtlichen und gewstrechtlichen Organschaft mindestens teilrechtsfähig ist, ist uE die Anwachsung im Rahmen des Austrittsmodells und der einfachen Anwachsung grds. für die Organschaft schädlich, da es zu einem Wechsel des OT kommt. Die Anwachsung kann ausnahmsweise unschädlich sein, wenn aus einer bisher bestehenden mittelbaren finanziellen Eingliederung eine unmittelbare finanzielle Eingliederung wird. Handelt es sich um eine erweiterte Anwachsung, die unter den Voraussetzungen der §§ 20, 24 UmwStG zu Buchwerten durchgeführt wird, kann uE die Organschaft mit dem Gesellschafter, dem das Vermögen anwächst, ohne Unterbrechung fortgesetzt werden, da dem übernehmenden Rechtsträger nach § 22 Abs. 1 UmwStG iVm. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG der Zeitraum der Zugehörigkeit eines WG zum BV anzurechnen ist, wenn die Dauer der Zugehörigkeit eines WG zum BV für die Besteuerung bedeutsam ist.

Formwechsel: UE ist auch der Formwechsel einer PersGes. in eine KapGes. für die Fortsetzung der Organträgersetzung unschädlich, wenn er strechtlich zu Buchwerten durchgeführt wird, da in diesem Fall gem. § 25 UmwStG die Vorschriften der § 22 Abs. 1, § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG entsprechend anzuwenden sind und der Formwechsel zivilrechtlich identitätswahrend durchgeführt wird. Grds. sollte in allen Fällen einer Umwandlung durch Anwachsung, die als Reflex einer Verschmelzung der Gesellschafter einer PersGes. eintritt, die nahtlose Fortsetzung der Organschaft möglich sein (so auch ORTH, DStR 2005, 1629).

Übergangszeitraum: Aus Gründen der Billigkeit wird die FinVerw. einen Übergangszeitraum für die Herstellung der finanziellen Eingliederung zur PersGes. selbst gewähren (vgl. RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, DB 2005, 1018 [1020], unter Hinweis auf Entwurf Organschaftserlass v. 25.1.2005 – IV B 7 - S 2770 - 0/04 Tz. 22).

Einstweilen frei.

186–199

Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3: Voraussetzungen des steuerlichen Wirksamwerdens des Gewinnabführungsvertrags

Schrifttum: KELLER, Zu den Auswirkungen eines Konkurses auf die Organschaft bei der Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer, BB 1983, Beilage 4 zu Heft 10; LAULE, Die Beendigung eines Beherrschungsvertrags aus wichtigem Grund (§ 297 Abs. 1 AktG) und korrespondierende Handlungspflichten der Verwaltung einer beherrschten Aktiengesellschaft, AG 1990, 145; WIRTH, Beendigung von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen bei der Veräußerung der abhängigen GmbH, DB 1990, 2105; TIMM, Die Auswirkungen einer Realteilung des herrschenden Unternehmens auf Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge, DB 1993, 569; BREDOW, Fallstudie: Vorzeitige Beendigung von Organschaftsverträgen durch Verschmelzung nach Unternehmensveräußerung?,

WiB 1995, 527; BUNBERT, Die Beendigung von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen im GmbH-Konzern, NJW 1995, 1118; KALLMEYER, Beendigung von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen, GmbHR 1995, 578; KRIEGER/JANNOTT, Änderung und Beendigung von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen im Aktien- und GmbH-Recht, DStR 1995, 1473; SCHLÖGELL, Die Beendigung von Unternehmensverträgen im GmbH-Konzern, GmbHR 1995, 401; WALTER, Organschaft und Mindestlaufzeit des Ergebnisabführungsvertrags, GmbHR 1995, 649; BÖDEFELD/KREBS, Dauer des Gewinnabführungsvertrags bei körperschaftsteuerlicher Organschaft, FR 1996, 157; KNOTT/RODEWALD, Beendigung der handels- und steuerlichen Organschaften bei unterjähriger Anteilsveräußerung, BB 1996, 472; PRIESTER, Die Aufhebung des Unternehmensvertrages, ZGR 1996, 189; SCHNEIDER, Beendigung einer umsatzsteuerlichen Organschaft durch Bestellung eines vorläufigen Vergleichsverwalters?, DStR 1996, 2007; FEY/KRAFT/NEYER, Zur Auswirkung von Ergebnisabführungsverträgen beim Umwandlungsmodell, DB 1998, 2555; SCHIFFER, Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft, DStR 1998, 1989; KERKHOFF, Abschluß und Beendigung von GmbH-Bherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen, GmbHR 1999, 226; MEISTER, Übergang von Unternehmensverträgen bei der Spaltung der herrschenden Gesellschaft, DStR 1999, 1741; JOUSSEN, Die Kündigung von Beherrschungsverträgen bei Anteilsveräußerung, GmbHR 2000, 221; VOSSIUS, Unternehmensvertrag und Umwandlung, Festschr. Widmann (2000), 133; MÜLLER, Auswirkungen von Umstrukturierungen nach dem Umwandlungsgesetz auf Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge, BB 2002, 157; TRENDELENBURG, Der Gewinnabführungs- und Beherrschungsvertrag in der Krise der Obergesellschaft, NJW 2002, 647; FENZL/ANTONZKIEWICZ, Die unterjährige Beendigung einer Organschaft, FR 2003, 1061; STAHL/FUHRMANN, Entwicklungen im Steuerrecht der Organschaft – Begründung, Durchführung und Beendigung der Organschaft, NZG 2003, 250; MENSCHING, BB-Forum: Bemessung der Ausgleichszahlungen am Gewinn der Gesellschaft als Grund für die steuerliche Nichtanerkennung einer Organschaft?, BB 2004, 1421; BAUSCHATZ, Beendigung eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrages bei der Veräußerung der Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft, DStZ 2005, 442; BERGER, Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags bei vorvertraglichem Verlustvortrag der Organgesellschaft, DB 2005, 903; FICHTELMANN, Beendigung der Organschaft durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens?, GmbHR 2005, 1346; SUCHANEK/HERBST, Die tatsächliche Durchführung von Gewinnabführungsverträgen im Sinne des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG, FR 2005, 665.

A. Mindestdauer und Durchführung (Nr. 3 Satz 1)

I. Sachlicher Anwendungsbereich: Mindestdauer des Gewinnabführungsvertrags und Durchführung während seiner gesamten Geltungsdauer

1. Gewinnabführungsvertrag muss auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen werden

200 a) Grundsatz der fünfjährigen Mindestlaufzeit

Die kstl. Organschaft setzt einen zivilrechtlich wirksamen Gewinnabführungsvertrag (GAV) voraus, der auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Dauer tatsächlich durchgeführt werden muss. Bei einem handelsrechtlich nicht wirksamen Ergebnisabführungsvertrag kann die Organschaft stl. nicht anerkannt werden (BFH v. 30.7.1997 – I R 7/97, BStBl. II 1998, 33; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 161; KERSENBRÖCK, BB 1998 Beil. 3, 5). Hinsichtlich der handelsrechtlichen Voraussetzungen für den GAV s. Anm. 65.

Fünfjährige Mindestlaufzeit: Nach Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 muss der GAV auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen werden. Der Wortlaut der Vorschrift spricht dafür, dass es sich hierbei um einen Zeitraum von fünf mal 12 Monaten

(Zeitjahr) handelt, da das Gesetz an anderer Stelle, zB Abs. 1 Satz 2, ausdrücklich von Wirtschaftsjahren spricht. Auch die FinVerw. geht davon aus, dass der Ergebnisabführungsvertrag für fünf Kj. abgeschlossen werden muss (R 60 Abs. 2 Satz 1 KStR 2004).

Im Schrifttum wird überwiegend die Ansicht der FinVerw. geteilt, dass in Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Zeitjahre und nicht Wj. gemeint sind.

ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 103; WITT in DEJPW, § 14 Rn. 53; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 216; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 637; STRECK/OLBING VI. § 14 Rn. 67; SUCHANEK/HERBST, FR 2005, 665; FENZL/ANTOSZKIEWICZ, FR 2008, 1061; KERSENBRÖCK, BB 1998 Beil. 3, 5.

Teilweise wird im Schrifttum aber auch vertreten, dass eine Laufzeit des Ergebnisabführungsvertrags von fünf Wj. ausreichend sei (FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 14 Rn. 232b; BÖDEFELD/KREBS, FR 1996, 157). FROTSCHE begründet dies damit, dass anderenfalls die Laufzeit mitten in einem Wj. enden könne. Ferner wird darauf hingewiesen, dass die FinVerw. ihre Ansicht erst in den KStR 1985 geändert habe, ohne dass hierfür eine ausreichende Begründung gegeben worden sei.

UE ist auf Grund der mittlerweile gefestigten Ansicht der FinVerw. davon auszugehen, dass für die stl. Anerkennung eines Ergebnisabführungsvertrags eine Laufzeit von fünf Zeitjahren erforderlich ist. Auch das Argument von FROTSCHE, anderenfalls könne der Vertrag mitten in einem Wj. enden, überzeugt nicht. Bei der Berechnung der Mindestlaufzeit sind die Regelungen von Abs. 1 Satz 2 und Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 zu berücksichtigen, die je nach Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrags zu einer abweichenden tatsächlichen Mindestlaufzeit führen können und sicherstellen, dass eine Beendigung grundsätzlich nur zum Ende eines Wj. in Betracht kommt.

Beginn und Ende des Fünfjahreszeitraums: Der Fünfjahreszeitraum beginnt mit dem Beginn des Wj., für das erstmals das Ergebnis dem OT zugerechnet werden kann. Dies ist nach Abs. 1 Satz 2 das Jahr, in dem das Wj. der OG endet, in dem der GAV wirksam wird (STRECK/OLBING VI. § 14 Rn. 67; zu Einzelheiten bezüglich der erstmaligen Wirksamkeit und der mehrfachen Änderung der gesetzlichen Regelung vgl. die Erl. zu Abs. 1 Satz 2 (Anm. 281); ausführlich zu Problemen des unterjährigen Beginns der Organschaft KERSENBRÖCK, BB 1998 Beil. 3, 5). Insofern wirkt der Abschluss des Ergebnisabführungsvertrags auf den Beginn des Wj. zurück. Berücksichtigt man die Regelung des Abs. 1 Nr. 3 Satz 3, wonach die Kündigung oder Aufhebung des GAV während des Wj. ebenfalls auf den Beginn des Wj. zurückwirkt, bei der Berechnung der Mindestlaufzeit, verlängert sich diese dementsprechend auf volle 6 Wj., wenn der Vertrag mit einem Rumpfwj. beginnt (vgl. ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 637; DEJPW/WITT, § 14 Rn. 97; DÖTSCH/JOST, DB 1996, Beil. Nr. 4 zu Heft 8). Hieraus ergibt sich eine Mindestlaufzeit von bis zu 71 Monaten, wenn das Rumpfwj. 11 Monate beträgt. Eine tatsächliche Durchführung (hierzu s. Anm. 203) für fünf Zeitjahre ist nur dann gewährleistet, wenn der Vertrag bei einem Rumpfwj. für volle sechs Wj. abgeschlossen wird.

Zeitlich unbestimmter GAV: Der Abschluss des GAV auf unbestimmte Zeit ist unabhängig davon, ob der Vertrag tatsächlich fünf Jahre durchgeführt wird, nicht ausreichend.

DEJPW/WITT, § 14 Rn. 97; DÖTSCH in HERZIG (Hrsg.), Organschaft, 2003, 110; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 216; STRECK/OLBING VI. § 14 Rn. 67.

Der Abschluss auf unbestimmte Zeit ist hingegen ausreichend, wenn eine ordentliche Kündigung des Vertrags nach dem Vertrag erstmals nach dem Ablauf der Mindestlaufzeit von fünf Zeitjahren möglich ist (ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 636). Vertragliche Kündigungsklauseln sind entsprechend teleologisch auszulegen, da die Parteien im Zweifel die gesetzlichen Voraussetzungen der Organschaft erfüllen wollen. Dem steht das Urteil des FG Bremen (v. 7.7.2005, EFG 2005, 1554, rkr.) nicht entgegen, da in dem entschiedenen Fall der Vertrag ausnahmsweise nicht auslegungsfähig war. Zur Möglichkeit einer außerordentlichen Kündigung innerhalb der Vertragslaufzeit nach Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 vgl. Anm. 211 ff.

201 b) Einzelfragen der Mindestlaufzeit

Keine Mindestlaufzeit bei Verlängerung des Vertrags erforderlich: Wird der GAV nach Ablauf der Mindestlaufzeit von fünf Jahren verlängert, ist auch eine kürzere Verlängerung als für erneute fünf Jahre zulässig.

In R 60 Abs. 2 Satz 4 KStREntwurf 2004 war ausdrücklich klargestellt, dass „bei der Verlängerung eines bereits seit mindestens fünf Jahren bestehenden GAV der Abschluss für jeweils mindestens ein weiteres Jahr genügt“. Diese Regelung ist nicht in die endgültige Fassung der KStR 2004 aufgenommen worden, so dass derzeit keine ausdrückliche Aussage der FinVerw. zu dieser Frage vorliegt. Hieraus kann jedoch nicht geschlossen werden, dass die FinVerw. die Ansicht vertritt, eine Verlängerung müsse für mindestens fünf Jahre abgeschlossen werden. Die Nichtaufnahme von R 60 Abs. 2 Satz 4 KStRE beruht eher darauf, dass auch Satz 3 des Entwurfs nicht übernommen wurde, der klarstellte, dass ein neuer GAV für fünf Jahre geschlossen werden muss, wenn er in einem Jahr stl. nicht anerkannt wird. Satz 4 des Entwurfs war nur als Klarstellung gegenüber Satz 3 gedacht und durch dessen Streichung ebenfalls überflüssig geworden. Nach einem (nicht aufgehobenen) Erlass des FinMin. Hessen ist auch der Abschluss eines neuen Vertrags mit einer kürzeren Laufzeit als fünf Jahre zulässig, wenn dieser Vertrag unmittelbar an die Laufzeit des vorherigen GAV anschließt (FinMin. Hessen v. 29.6.1977, StEK KStG 1977 § 14 Nr. 7).

Auch nach der hM im Schrifttum ist eine kürzere Verlängerung, zB jeweils für ein Jahr, möglich, wenn die Vertragslaufzeit nicht unterbrochen wird. Eine Verlängerung um weitere fünf Jahre ist nicht erforderlich.

DÖTSCH in HERZIG (Hrsg.), Organschaft, 2003, 111; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 212; STRECK/OLBING VI. § 14 Rn. 67; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 216; LADEMANN/GASSNER, § 14 Rn. 116; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 636; FENZL/ANTOSZKIEWICZ, FR 2003, 1061.

Eine Änderung des Vertrags ist für die Berechnung der Mindestvertragslaufzeit nach Ansicht des Schrifttums ebenfalls unbeachtlich, wenn hierdurch der Bestand des Vertrags nicht beeinträchtigt wird. Teilweise wird hierfür auf die Regelung des § 295 AktG abgestellt, die verdeutlicht, dass eine Änderung eines GAV möglich ist, die keine Beendigung des bisherigen Vertrags zur Folge hat und daher strechtlich unschädlich sei (GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 306; WALTER/STÜMPER, GmbHR 2003, 449). Dies soll ua. gelten für eine Anpassung an die Absenkung der Ausschüttungsbelastung für Ausgleichszahlungen (ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 638).

Gegen diese Ansicht könnte die zivilrechtl. Wertung sprechen. Formal gesehen könnte für die Verlängerung eines bestehenden GAV § 295 AktG gelten, wenn man von einer Änderung des Vertrags und nicht von einer Neufassung des Vertrags ausgeht. Nach der hM im aktienrechtlichen Schrifttum handelt es sich aber

bei der Verlängerung der Vertragsdauer, gleichgültig, auf welche Weise sie geschieht, immer um den Abschluss eines neuen Unternehmensvertrags, für den §§ 293, 294 AktG und nicht § 295 AktG gelten (so GESSLER/HEFERMEHL, § 295 AktG Rn. 8 und 9; KOPPENSTEINER in Kölner Komm. zum AktG, 3. Aufl. 2004, § 295 Rn. 16; ALTMEPPEN in Münchener Komm. zum AktG, 2. Aufl. 2004, § 295 Rn. 11). Begründet wird die Auffassung, dass es sich um einen neuen Vertrag handelt, damit, dass der Begriff Vertragsänderung die Verlängerung nicht erfasse. Man ändere den alten Vertrag nicht, wenn man sich darauf einigt, zu gleichen Bedingungen auch nach Ablauf der vereinbarten Frist an dem Vertrag festhalten zu wollen. Diese Vereinbarung enthalte die Hauptbestandteile eines neuen, selbständigen Vertrags (so ALTMEPPEN aaO Rn. 12; HÜFFER, AktG, 6. Aufl. 2004, § 295 Rn. 7; SÄCKER, DB 1988, 271 ff.; HUMBECK, BB 1995, 1893 [1894]).

Für das Steuerrecht sollte es jedoch nicht auf eine strikt formale Betrachtungsweise ankommen, sondern entscheidend sein, ob die wesentlichen vertraglichen Bestimmungen unverändert fortbestehen, so dass der Vertrag wirtschaftlich als Fortsetzung des bisherigen GAV und nicht als ein neuer Vertrag qualifiziert werden kann. Unter dieser Voraussetzung besteht auch vor dem Hintergrund des Sinn und Zwecks der Regelung kein Grund, eine Verlängerung um fünf Jahre zu verlangen. Auch bei einer kürzeren Verlängerung eines bereits mindestens fünf Jahre durchgeführten GAV besteht grds. keine Missbrauchsfahr.

Änderung des Vertrags: Ebenso wie für den Fall der Verlängerung eines GAV gilt auch für eine Änderung eines bestehenden GAV, dass für die strechtliche Wertung danach zu differenzieren ist, ob durch die Änderung eine Unterbrechung der Vertragslaufzeit anzunehmen ist. Insofern sollte darauf abgestellt werden, ob es sich um eine Änderung iSd. § 295 AktG handelt oder um einen neuen Vertrag, unabhängig davon, dass zivilrechtl. nach der hM auch die Änderung nach § 295 AktG einen Neuabschluss darstellt.

Beispiel für eine Änderung, die keinen Neuabschluss darstellt, ist insbes. die Anpassung der Ausgleichszahlungen aufgrund einer Absenkung der Ausschüttungsbelastung. Auch eine Anpassung der Ausgleichszahlungen aus einem anderen Grund ist uE unschädlich, wenn sie den zivilrechtl. Anforderungen des § 295 Abs. 2 AktG genügt. Ist die Änderung zivilrechtl. wirksam und eine Anfechtung des Beschlusses nach § 304 Abs. 3 Satz 2 AktG iVm. den Regelungen des SpruchG (SpruchG v. 12.6.2004, BGBl. I 2004, 838) nicht mehr möglich, insbes. weil die dreimonatige Antragsfrist des § 4 Abs. 1 Nr. 1 SpruchG abgelaufen ist, kann die Unschädlichkeit der Änderung nicht von einer Angemessenheitsprüfung durch die FinBeh. abhängen.

Fraglich ist, ob eine Anpassung des Vertrags an eine Gesetzesänderung, die die gesetzlichen Voraussetzungen der Organshaft betrifft, grds. als unschädliche Vertragsänderung eingestuft werden kann oder auch hierin der schädliche Abschluss eines neuen Vertrags gesehen werden kann. Auch eine Änderung des Vertrags, die der Anpassung an eine Änderung der gesetzlichen Grundlagen dient, sollte uE anhand der oben dargestellten Grundsätze beurteilt werden. Eine hiervon zu trennende Frage ist, ob der Gesetzgeber die Anerkennung eines bestehenden Vertrags davon abhängig machen kann, dass der Vertrag an eine Gesetzesänderung angepasst wird. Soweit ersichtlich, sind der Gesetzgeber und die FinVerw. bislang regelmäßig davon ausgegangen, dass für bestehende „Altverträge“ Vertrauensschutz besteht und eine Änderung des Vertrags nicht verlangt werden kann (vgl. die Anwendungsvorschrift zu § 14 in § 34 Abs. 9; BMF v. 16.12.2005, BStBl. I 2006, 12, zur Änderung des § 302 AktG). In dem BMF

Schreiben v. 16.12.2005 aaO geht die FinVerw. allerdings offensichtlich davon aus, dass es sich insofern um eine Billigkeitsregelung handelt. Hiervon kann uE nicht ausgegangen werden. Das Gesetz verlangt den Abschluss und die Durchführung des Vertrags für mindestens fünf Jahre. Innerhalb dieses Zeitraums, für den der Vertrag fest abgeschlossen sein muss, kann grds. keine Partei des Vertrags einseitig eine Änderung des Vertrags verlangen. Insofern kann auch die Anerkennung der Organschaft nicht davon abhängig gemacht werden, dass der Vertrag an eine geänderte Rechtslage angepasst wird. Dies unabhängig davon, dass in den oben genannten Grenzen eine Änderung des Vertrags nicht generell zur Unterbrechung der Mindestlaufzeit und zur nachträglichen stl. Nichtanerkennung des Ergebnisabführungsvertrags führt.

Wird durch die Verlängerung bzw. Änderung des Vertrags die Laufzeit des Vertrags unterbrochen, zB weil der neue Vertrag nicht unmittelbar an die Laufzeit des alten Vertrags anschließt, muss er hingegen erneut für volle fünf Jahre abgeschlossen werden (zu den Rechtsfolgen für den alten Vertrag, wenn dieser noch keine fünf Jahre durchgeführt wurde, vgl. Anm. 207 ff.).

Beendigung des Beherrschungsteils bei fortlaufendem Gewinnabführungsvertrag: Handelt es sich bei dem Unternehmensvertrag um einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag iSd. § 291 Absatz 1 AktG, so hat die Beendigung des Beherrschungsvertrags bei unverändertem Fortbestand des Gewinnabführungsvertrags keine Auswirkungen auf die fünfjährige Mindestlaufzeit. Das Gesetz sieht ausschließlich den Gewinnabführungsvertrag als Voraussetzung der Organschaft an. Wird bei einem kombinierten Gewinnabführungs- und Beherrschungsvertrag die Beherrschung beendet, besteht der Gewinnabführungsvertrag unverändert fort. Auch wenn die Regelungen in einem einheitlichen Vertragswerk enthalten sind, handelt es sich um zwei getrennte Verträge. Dies macht auch die Regelung des § 291 Absatz 1 AktG deutlich, die ausdrücklich beide Vertragstypen getrennt definiert. Insofern ist die Fortsetzung des Gewinnabführungsvertrags unter Anrechnung der bisherigen Laufzeit möglich.

202 Einstweilen frei.

2. Durchführung während der gesamten Geltungsdauer des Gewinnabführungsvertrags

203 a) Grundsätze der tatsächlichen Durchführung

Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 verlangt für die Anerkennung der Organschaft, dass der Gewinnabführungsvertrag (GAV) nicht nur für mindestens fünf Jahre abgeschlossen, sondern auch während der gesamten Vertragsdauer tatsächlich durchgeführt wird. Tatsächliche Durchführung bedeutet, dass der Vertrag so durchgeführt werden muss, wie er abgeschlossen worden ist (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 190; im Erg. auch ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 649; BLÜMICH/DANIELSING, § 14 Rn. 140). Entscheidend ist daher grds. der konkrete Vertrag, auch wenn das Gesetz eine andere Regelung zugelassen hätte.

Dies setzt grds. voraus, dass die OG ihren ganzen Gewinn an den OT abführt und im Fall eines Ergebnisabführungsvertrags der OT einen ggf. anfallenden Verlust der OG übernimmt. In ihren Jahresabschlüssen berücksichtigen die beteiligten Gesellschaften die Verpflichtungen aus dem GAV durch die Aktivierung bzw. Passivierung entsprechender Forderungen und Verbindlichkeiten. Ein tatsächlicher Geldfluss ist zur tatsächlichen Durchführung des Vertrags jedoch nicht erforderlich.

FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 227; SUCHANEK/HERBST, FR 2005, 665; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 653; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 253; STRECK/OLBING VI. § 14 Rn. 73; LADEMANN/GASSNER, § 14 Rn. 117.

Insofern ist allerdings nicht abschließend geklärt, ob und wenn ja, in welchem Zeitraum diese Verbindlichkeiten auch tatsächlich beglichen werden müssen.

Ausdrückliche Stellungnahmen der FinVerw. und Rspr. liegen zu dieser Frage bislang nicht vor. Im Schrifttum geht WITT davon aus, dass die Verbindlichkeit in „angemessener Zeit“ beglichen werden muss (DEJPW/WITT, § 14 Rn. 109; ebenso SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 252). WALTER hält diese Forderung für nicht praktikabel (ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 653). Auch FROTSCHER sieht die Erfüllung in angemessener Zeit nicht als Voraussetzung für die Durchführung des Vertrags an, da das Gesetz eine derartige Forderung nicht nenne. Entscheidend sei die Begleichung der Ansprüche bis zur Beendigung der Organschaft (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 227). UE kann bei der Entscheidung über die Anerkennung einer Organschaft nicht auf ein so unbestimmtes Kriterium wie „in angemessener Zeit“ abgestellt werden. Auch die Einbuchung der entsprechenden Forderungen und Verbindlichkeiten ist grds. als tatsächliche Durchführung des GAV anzuerkennen. Bei einer Begleichung der Forderungen im Zeitpunkt der Beendigung der Organschaft besteht kein Grund, die Organschaft rückwirkend nicht anzuerkennen.

b) Einzelfragen der tatsächlichen Durchführung

204

Novation der Ergebnisübernahme in Darlehensvertrag: Für die Beratungspraxis bietet es sich insofern an, über die Verbindlichkeiten einen Darlehensvertrag abzuschließen. Hierdurch ist der GAV tatsächlich durchgeführt.

ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 653; DÖTSCH in HERZIG (Hrsg.), Organschaft, 2003, 111; DEJPW/WITT, § 14 Rn. 109; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 227.

SUCHANEK/HERBST (FR 2005, 665) halten unter Bezugnahme auf die Rspr. zu § 11 Abs. 1 EStG (zB BFH v. 24.3.1993 – X R 55/91, BStBl. II 1993, 499) eine Vertragsdurchführung nur dann für gegeben, wenn die Novation im Interesse der OG erfolgt ist. Liegt der Grund der Umwandlung in ein Darlehen hingegen zB in Zahlungsschwierigkeiten des OT, so könne nicht von einer tatsächlichen Vertragsdurchführung ausgegangen werden. Dieser Forderung kann uE nicht gefolgt werden. Der Vergleich mit § 11 EStG ist nicht gerechtfertigt, da mit der hM davon auszugehen ist, dass die tatsächliche Durchführung des Vertrags keinen Zufluss des Geldes verlangt und auch durch die Begründung einer neuen Forderung die Vertragsdurchführung gewährleistet ist. Die Interessenlage im Rahmen des § 11 EStG, der den Zeitpunkt der stl. Erfassung betrifft, ist nicht mit der Interessenlage bei der Frage der tatsächlichen Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags vergleichbar. Eine Übernahme der zu § 11 EStG ergangenen Rspr. ist daher nicht gerechtfertigt.

Im Schrifttum wird teilweise vertreten, dass eine Verzinsung und Besicherung des Darlehens erforderlich ist (SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 25, sprechen von „üblichen Konditionen“; STRECK/OLBING VI. § 14 Rn. 74 werten ein zinsloses Darlehen als schädliche Stundung der Forderung).

Andererseits wird von einem weiteren Teil des Schrifttums diese Forderung ausdrücklich abgelehnt (vgl. ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 653; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 227; SUCHANEK/HERBST, FR 2005, 665).

In Übereinstimmung mit letztgenannter Ansicht ist diese Forderung abzulehnen, da das Darlehen einen eigenständigen Rechtsgrund für die Forderung darstellt und die Unverzinslichkeit keine Auswirkung auf den rechtl. Bestand der Forderung hat. Stl. Fragen, die sich aus der Unverzinslichkeit ergeben können, sind nach den allg. Grundsätzen zu lösen. Wird das Darlehen unverzinslich vereinbart, kann hierin zwar eine vGA gesehen werden, dies ist jedoch für die tatsächliche Durchführung unproblematisch, da vGA als vorweggenommene Gewinnabführungen anzusehen sind (R 61 Abs. 4 KStR 2004).

Novation als verbotene Einlagenrückgewähr? Der BGH hat in einer viel beachteten Entscheidung v. 24.11.2003 – II ZR 171/01 (DStR 2004, 427; vgl. hierzu zB SCHÄFER, GmbHR 2005, 133, FUHRMANN, NZG 2004, 552; BINZ, BB 2004, 1273; REINER/BRAKEMEIER, BB 2005, 1458; VETTER, BB 2004, 1509; weitere Nachweise bei SUCHANEK/HERBST, FR 2005, 665 Fn. 86) entschieden, dass Darlehen an Gesellschafter gegen § 30 GmbHG verstoßen, wenn sie nicht aus Rücklagen oder Gewinnvorträgen gezahlt werden können. Ob eine Ausnahme anzunehmen ist, wenn die Darlehensgewährung im Interesse der Gesellschaft liegt, hat der BGH ausdrücklich offen gelassen. Aus dieser Entscheidung wird von SUCHANEK/HERBST (FR 2005, 665) die Schlussfolgerung gezogen, dass eine Novation in einen Darlehensanspruch im Fall der Krise der OG nur dann zulässig ist, wenn diese im Interesse der OG liege. Dies könne im Ergebnis wohl nur bei dem Vorliegen eines Beherrschungsvertrags angenommen werden.

Diese Grundsätze des BFH, die mit dem Grundsatz der Kapitalerhaltung und des Gläubigerschutzes begründet werden, sind ausschließlich auf die Verlustübernahmeverpflichtung des OT übertragbar. Die von dem BGH zur Einschränkung der Zulässigkeit von Darlehen an Gesellschafter angeführten Gründe sind für die Frage, ob die Gewinnabführungsverpflichtung der OG in ein Darlehen umgewandelt werden kann, nicht einschlägig.

Für die Verlustübernahmeverpflichtung des OT ist hingegen auf der Grundlage der Rspr. des BGH davon auszugehen, dass diese Forderung tatsächlich durch eine entsprechende Zahlung beglichen werden muss und Maßnahmen, die zivilrechtlich als verbotene Einlagenrückgewähr eingestuft werden, auch strechtlich nicht als tatsächliche Durchführung des GAV angesehen werden können.

Verrechnung auf laufendem Konto: Als weitere Gestaltungsmöglichkeit kann auch die Verrechnung auf einem laufenden Verrechnungskonto, das zu bestimmten Zeiten ausgeglichen wird, gewählt werden. In diesem Fall gilt der GAV spätestens im Zeitpunkt des Ausgleichs des Verrechnungskontos als durchgeführt (DEJPW/WITR, § 14 Rn. 109).

Aufrechnung: Eine Aufrechnung mit bestehenden Forderungen des OT ist nach Ansicht des strechtlichen Schrifttums ebenfalls eine Möglichkeit der tatsächlichen Durchführung der Verlustübernahme (SUCHANEK/HERBST, FR 2005, 665; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 321). Der Aufrechnung darf zivilrechtlich jedoch kein Aufrechnungsverbot entgegenstehen. Befindet sich die OG in der Krise, folgt aus § 30 GmbHG eine Einrede, die der Aufrechnung mit der bestehenden Forderung gem. § 390 BGB entgegensteht (SUCHANEK/HERBST, FR 2005, 665). Demgegenüber hat das OLG Thüringen entschieden, dass der Verlustausgleichsanspruch des § 302 AktG grds. durch eine Geldzahlung zu erfüllen sei und andere Erfüllungsgeschäfte gegen § 134 BGB verstießen (OLG Thüringen v. 21.9.2004, ZIP 2005, 531; NZB beim BGH anhängig, AktZ II ZR 238/04). Im aktienrechtlichen Schrifttum wird für den Fall der Abtretung gefordert, dass der Gesellschaft ein vollwertiger Ersatz zufließen müsse (HÜFFER, AktG,

6. Aufl. 2004, § 302 Rn. 17; KOPPENSTEINER in Kölner Komm. zum AktG, 3. Aufl. 2004, § 302 Rn. 93; ALTMEPPEN in Münchener Komm. zum AktG, 2. Aufl. 2004, § 302 Rn. 93). Eine ausdrückliche Aussage zu der Zulässigkeit der Aufrechnung findet sich hingegen im Schrifttum nicht. Da bislang keine gegen- teilige Entscheidung des BGH vorliegt (die Revision wurde nicht zugelassen), ist bis auf weiteres von einer Aufrechnung abzuraten, da hierdurch die tatsächliche Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags gefährdet wird.

Verzinsung der Ansprüche: Die tatsächliche Durchführung umfasst grds. alle sich aus dem Ergebnisabführungsvertrag ergebenden Verpflichtungen. Nach § 353 Satz 1 iVm. § 352 Abs. 2 HGB ist die Verpflichtung aus dem Ergebnisabführungsvertrag ab dem Zeitpunkt der Fälligkeit grds. mit 5 vH zu verzinsen. Der Anspruch auf die Gewinnabführung wird im Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses bei der OG fällig (so bereits BFH v. 22.4.1964 – II 246/60 U, BStBl. III 1964, 334, gegen BFH v. 25.7.1956 – II R 114/56, BStBl. III 1956, 254; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 649). Demgegenüber soll nach der Rspr. des BGH der Anspruch auf die Verlustübernahme bereits im Zeitpunkt der Entstehung, dh. am Bilanzstichtag, fällig sein (BGH v. 11.10.1999 – II ZR 120/98, DB 1999, 2457).

Im Schrifttum findet diese Entscheidung Zustimmung.

Vgl. ALTMEPPEN, DB 1999, 2453; SUCHANEK/HERBST, FR 2005, 665; DEJPW/WITT, § 14 Rn. 92; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 649; ausführliche Darstellung des gesellschaftsrechtlichen Meinungsbilds bei KOPPENSTEINER in Kölner Komm. zum AktG, 3. Aufl. 2004, § 302 Rn. 52 ff.

Bislang liegt keine Rspr. oder ausdrückliche Aussage der FinVerw. dazu vor, ob die tatsächliche Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags gefährdet ist, wenn die Forderungen nicht verzinst werden.

§ 353 HGB ist grds. dispositiv (K. SCHMIDT in Münchener Komm. zum HGB, 2001, § 353 Rn. 16; WAGNER in RÖHRICHT/v. WESTPHALEN, HGB, 2. Aufl. 2001, § 353 Rn. 8), dh. es steht den Vertragsparteien frei, in dem Vertrag ausdrücklich auf eine Verzinsung der Ansprüche zu verzichten. Diese Entscheidung ist auch für das StRcht zu akzeptieren. Es besteht auch kein Konflikt mit § 302 Abs. 3 AktG, wonach ein Verzicht auf die Verlustübernahme erst drei Jahre nach Beendigung des Ergebnisabführungsvertrags zulässig ist, da der von vornherein vereinbarte Verzicht einer Verzinsung die eigentliche Verlustübernahme nicht tangiert (wie hier auch ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 649; SUCHANEK/HERBST, FR 2005, 665).

Stundung und Verrechnung mit zukünftigen Ansprüchen keine tatsächliche Durchführung: Keine tatsächliche Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags liegt nach Ansicht des Schrifttums vor, wenn vereinbart wird, dass die Forderungen mit künftigen Gegenansprüchen verrechnet werden oder eine Stundung der Forderungen vereinbart wird (GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 321; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 649, 653; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organshaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 253; STRECK/OLBING, § 14 Rn. 74). Auch ein Verzicht auf den Verlustausgleich ist grds. schädlich im Hinblick auf die tatsächliche Durchführung des Vertrags (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 228; DEJPW/WITT, § 14 Rn. 110). Im Hinblick auf die Regelung des § 302 Abs. 3 AktG ist fraglich, ob auch ein Verzicht, der in Übereinstimmung mit der Regelung des § 302 Abs. 3 AktG ausgesprochen wird, für die strechtliche Anerkennung der Organshaft schädlich ist. FROTSCHER sieht auch in einem derartigen Verzicht einen Verstoß gegen die tatsächliche Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags (aaO). Im Ergebnis teilt WITT diese Ansicht, jedoch scheidet sei-

ner Meinung nach die Organschaft in einem derartigen Fall bereits an der tatsächlichen Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags, da die Forderung nicht in angemessener Zeit beglichen worden sind (WITT aaO). In diesen Fällen muss strikt zwischen der ursprünglichen Forderung und einem möglichen Darlehensanspruch, in den die Forderung umgewandelt worden ist, unterschieden werden. Hinsichtlich der ursprünglichen Forderung besteht Einigkeit, dass diese drei Jahre nach Beendigung des Ergebnisabführungsvertrags nicht mehr bestehen kann. Ist die Forderung jedoch ordnungsgemäß in einen Darlehensanspruch gewandelt worden, so kann ein in Übereinstimmung mit § 302 Abs. 3 AktG erfolgter Verzicht hierauf uE nicht mehr zur stl. Aberkennung der Organschaft führen. Hierfür spricht auch die Regelung des § 17, die ausdrücklich eine Verlustübernahme entsprechend der Regelung des § 302 AktG verlangt. Die FinVerw. hat insofern auch immer auf einer Anwendung sowohl des § 302 Abs. 1 als auch der Abs. 3 und (neuerdings) 4 bestanden (R 66 Abs. 3 Satz 2 KStR 2004; BFH v. 17.12.1980 – I R 220/78 BStBl. II 1981, 383; aA neuerdings FG Köln v. 22.6.2005, EFG 2005, 1560, nrkr.). Infolgedessen kann ein in Übereinstimmung mit § 302 Abs. 3 AktG erklärter Verzicht auf die Forderung keine stl. Nichtanerkennung der Organschaft zur Folge haben.

Auswirkung von Bilanzierungsfehlern: Fraglich ist, wie sich Fehler in der Bilanz auf die tatsächliche Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags auswirken.

Nach einer aktuellen Entscheidung des BGH (BGH v. 14.2.2005 – II ZR 361/02, DB 2005, 937) muss der Gewinn abgeführt werden, der sich auf der Grundlage einer objektiv richtigen Bilanzierung ergibt. Der festgestellte Jahresabschluss sei nicht bindend. Ist die Bilanz somit nicht in Übereinstimmung mit den Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung aufgestellt worden, sei nicht der tatsächlich erzielte Gewinn abgeführt und der Ergebnisabführungsvertrag nicht tatsächlich durchgeführt worden.

In einem Schreiben von 1971 hat die FinVerw. ebenfalls diese Auffassung vertreten (BMWF v. 30.12.1971, Tz. 21b, abgedruckt als Anlage zu FinMin. Ba.-Württ. v. 18.1.1972, BStBl. I 1972, 2). In den neueren Verlautbarungen der FinVerw. wird diese Anforderung an die tatsächliche Durchführung nicht explizit genannt. Ob hierin auch materiell eine Änderung der vertretenen Auffassung zu sehen ist, ist nicht eindeutig zu beantworten.

GASSNER (in LADEMANN, § 14 Rn. 119) hält diese Auffassung für zweifelhaft. Demgegenüber teilt FROTSCHER (in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 192) die Forderung, dass der Gewinn bzw. Verlust grds. anhand einer materiell zutreffenden Bilanz ermittelt werden muss (vgl. auch DEJPW/WITT, § 14 Rn. 92). Er schränkt diese Forderung jedoch insoweit ein, dass nur wesentliche materielle Verstöße gegen die handelsrechtlichen Ausweisvorschriften schädlich seien. Wesentlich sei ein Verstoß, wenn er im Rahmen des jeweiligen Unternehmens betragsmäßig nicht unerheblich ins Gewicht fällt. Formale Mängel seien unerheblich, wenn dennoch der richtige Gewinn/Verlust ermittelt wird (im Erg. ebenso ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 650).

► *Stellungnahme:* Auch wenn es im Einzelfall sicher sehr schwer abzugrenzen ist, wann ein Fehler in der Bilanzierung als wesentlich einzustufen sein wird und wann er betragsmäßig nicht unerheblich ins Gewicht fällt, ist der Ansicht FROTSCHERS im Grundsatz zu zustimmen. Jedenfalls offensichtliche Mängel bei der Berechnung des abzuführenden Gewinns stehen der tatsächlichen Durchführung entgegen. Im Übrigen ist für den jeweiligen Einzelfall zu beurteilen, ob

trotz materieller Fehler der Ergebnisabführungsvertrag als durchgeführt angesehen werden kann. Jedenfalls dann, wenn die Bilanz ordnungsgemäß geprüft und testiert und der so ermittelte Gewinn/Verlust abgeführt worden ist, wird man regelmäßig von einer tatsächlichen Durchführung auszugehen haben.

Einstweilen frei.

205–206

II. Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen Mindestdauer oder Durchführung

1. Verstoß gegen Mindestdauer

207

Ein Verstoß gegen die Mindestlaufzeit von fünf Jahren führt grds. dazu, dass die Organshaft rückwirkend strechtlich nicht anerkannt wird (sog. verunglückte Organshaft). Die zivilrechtliche Wirksamkeit des Vertrags bleibt hiervon unberührt. Insofern können bereits durchgeführte Gewinnabführungen oder Verlustübernahmen nicht rückabgewickelt werden, da ein Rechtsgrund für diese Leistungen bestand. Zu den stl. Folgen vgl. Anm. 209.

2. Verstoß gegen Durchführung

208

Wird der Vertrag während der Mindestlaufzeit in einem Jahr nicht tatsächlich durchgeführt, entfällt die Organshaft grds. rückwirkend für die gesamte Zeit. Wird er in einem späteren Jahr wieder tatsächlich durchgeführt, beginnt die Mindestlaufzeit von fünf Jahren erneut. War der Vertrag nur für fünf Jahre abgeschlossen worden oder verbleibt nur eine Restlaufzeit von weniger als fünf Jahren, ist eine entsprechende Verlängerung der Laufzeit des Vertrags oder eine Änderung des frühest möglichen Kündigungstermins erforderlich, damit das vertragliche Erfordernis eines Abschlusses für fünf Jahre erfüllt ist.

Wird der Vertrag in einem Jahr nicht durchgeführt, nachdem er bereits für mindestens fünf Jahre tatsächlich durchgeführt worden ist, besteht kein Anlass für eine rückwirkende Nichtanerkennung der Organshaft. In diesem Fall ist es auch nicht erforderlich, dass der Vertrag noch eine Restlaufzeit von weiteren fünf Jahren vorsieht. Die Organshaft ist vielmehr ab dem Jahr stl. wieder anzuerkennen, in dem der Vertrag wieder tatsächlich durchgeführt wird (wie hier ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 723; BLÜMICH/DANESING, § 14 Rn. 151). Die gegenteilige Ansicht der FinVerw. in R 60 Abs. 8 Nr. 2 Satz 2 KStR 2004 bedeutet uE eine nicht zu rechtfertigende Verschärfung der Voraussetzungen der Organshaft, die durch den Sinn der Regelung, einen Missbrauch zu verhindern, nicht begründet werden kann.

III. Rechtsfolgen der rückwirkenden Nichtanerkennung

209

Wird ein Gewinnabführungsvertrag (GAV) rückwirkend nicht anerkannt, muss die OG ihr Einkommen nach den allg. Grundsätzen selbst versteuern (vgl. R 60 Abs. 8 Satz 2 KStR 2004).

Gewinnabführung: Die in Erfüllung der zivilrechtlichen Verpflichtung geleisteten Gewinnabführungen durch die OG sind nach der überwiegenden Ansicht in Rspr. und Schrifttum als vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 zu qualifizieren.

BFH v. 26.8.1987 – I R 28/84, BStBl. II 1988, 76; v. 13.9.1989 – I R 110/88, BStBl. II 1990, 24; v. 5.7.1990 – I B 38/90, BFH/NV 1991, 121; LAENGER, BB 1991, 1239;

GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 540; DEJPW/WITT, § 14 Rn. 272; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 699.

Unabhängig davon, dass die Gewinnabführungen zivilrechtlich ordnungsgemäß erfolgt sind, handelt es sich strechtlich um vGA, da es an einem wirksamen Gewinnverwendungsbeschluss fehlt und der strechtlich nicht anzuerkennende Vertrag diesen nicht ersetzen kann.

GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 540; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 816; DEJPW/WITT, § 14 Rn. 272; insofern zustimmend FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 367.

Der abgeführte Gewinn mindert das bei der OG zu versteuernde Einkommen nicht.

Bei dem OT sind die Gewinnabführungen als Gewinnausschüttungen zu qualifizieren. Bei einer KapGes. sind sie insofern mit Ausnahme der 5 vH nichtabziehbarer BA stfrei. Bei einer PersGes. als OT unterliegen die Ausschüttungen dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG, sofern es sich bei dem Mitunternehmer um natürliche Personen handelt. Zu beachten sind die Auswirkungen, die die Regelung des § 37 auf die Ausschüttungen hat. § 37 Abs. 2 Satz 1 spricht von auf einem ordnungsgemäßen Gewinnverwendungsbeschluss beruhenden Ausschüttungen. Dieser fehlt bei einer Abführung aufgrund einer strechtlich nicht anerkannten Organschaft, so dass davon auszugehen ist, dass durch die Gewinnabführung kein KStGuthaben realisiert werden kann (ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 701.1). FROTSCHER geht hingegen nicht von einer vGA, sondern von einer sonstigen Einkommensverwendung aus und nimmt daher eine KStErhöhung nach § 38 Absatz 2 an (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 367).

Verlustübernahme: Eine Verlustübernahme durch den OT ist bei einer nicht anerkannten Organschaft als verdeckte Einlage des OT zu qualifizieren. Hierdurch erhöht sich bei dem OT der Beteiligungswert der OG.

BFH v. 16.5.1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797; KNEPPER, BB 1991, 1607; BLÜMICH/DANIELSING, § 14 Rn. 233; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 366; FENZL/ANTOSZKIEWICZ, FR 2003, 1061; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 821.

Die Gegenansicht, die sich insbes. auf ein Urteil des FG Düss. (FG Düss. v. 12.4.1989, EFG 1989, 478) stützt (KNEPPER, DStR 1993, 1613; WICHMANN, BB 1992, 394; LAENGER, BB 1991, 1239, der eine bilanzielle Berücksichtigung auch deshalb ablehnt, da keine Erhöhung des Beteiligungswerts eintrete), ist abzulehnen, da sich die Rspr. des BFH, die das FG Düss. als Begründung anführt, nur auf Fälle einer wirksamen Organschaft bezieht (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 366). Im Fall einer späteren Veräußerung der OG kann die Erhöhung der AK zu einer positiven Auswirkung der verunglückten Organschaft führen, da sich die erhöhten AK beim OT mindernd auf den Veräußerungsgewinn auswirken (vgl. hierzu BFH v. 16.5.1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797; zustimmend KNEPPER, BB 1991, 1607).

Weitere Rechtsfolgen: Sofern die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG gegeben sind, kommt eine Teilwertabschreibung in Betracht (BFH v. 16.5.1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 702; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 821). Nach § 8b Abs. 3 Satz 3 sind Gewinnminderungen aufgrund einer Teilwertabschreibung einer Beteiligung an einer KapGes. grds. nicht zu berücksichtigen. Insofern ist die Teilwertabschreibung bei dem OT außerbilanziell zu kürzen (GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 542). Handelt es sich bei der OG um eine PersGes.,

so ist die Teilwertabschreibung nach § 3c Abs. 2 EStG zur Hälfte stl. nicht zu berücksichtigen.

In der StBil. ist die aus dem zivilrechtlich wirksamen GAV bestehende Verpflichtung zur Abführung des Gewinns nicht zu berücksichtigen, da es sich aus strechtlicher Sicht nicht um eine Gewinnabführung, sondern um eine Ausschüttung handelt.

Verfahrensrechtlich erfolgt die Änderung bereits ergangener und bestandskräftiger StBescheide nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO, da in der rückwirkenden Nichtanerkennung des GAV ein Ereignis zu sehen ist, das stl. Wirkung für die Vergangenheit hat.

Einstweilen frei.

210

B. Unschädliche vorzeitige Beendigung im Fall einer Kündigung aus wichtigem Grund (Nr. 3 Satz 2)

I. Sachliche Voraussetzungen: Vorzeitige Vertragsbeendigung durch Kündigung aus wichtigem Grund

1. Vorzeitige Vertragsbeendigung

211

Im Fall der vorzeitigen Beendigung des Gewinnabführungsvertrags (GAV) vor Ablauf der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren wird die Organschaft grds. rückwirkend nicht anerkannt. Demgegenüber legt Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 fest, dass eine vorzeitige Beendigung durch Kündigung unschädlich ist, wenn die Kündigung durch einen wichtigen Grund gerechtfertigt ist.

Zivilrechtliche Möglichkeit der Beendigung: Zivilrechtlich kann ein Ergebnisabführungsvertrag durch verschiedene Ereignisse beendet werden.

► *Ordentliche Kündigung:* Zunächst kommt eine Beendigung des Vertrags durch Zeitablauf, dh. der in dem Vertrag festgelegten Laufzeit oder an dem im Vertrag bestimmten Beendigungszeitpunkt in Betracht. Diese Möglichkeit der Beendigung des Vertrags ist strechtlich, sofern die Mindestlaufzeit von fünf Jahren bereits verstrichen ist, unproblematisch. Wird von Beginn an eine zu kurze Vertragslaufzeit vereinbart, kommt es erst gar nicht zu einer wirksamen kstl. Organschaft, weshalb dieser Fall im Rahmen des Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 nicht von praktischer Bedeutung ist.

► *Einvernehmliche Aufhebung:* Nach § 296 Abs. 1 AktG kann ein Ergebnisabführungsvertrag jeweils zum Ende eines Wj. aufgehoben, dh. durch eine einvernehmliche Vereinbarung der Vertragsparteien beendet werden. Sofern außenstehende Aktionäre existieren, die gem. § 304 AktG einen Anspruch auf Ausgleichszahlungen haben, bedarf die Wirksamkeit der Aufhebung eines Sonderbeschlusses der außenstehenden Aktionäre, den diese mit einer ¾-Mehrheit treffen müssen (§ 296 Abs. 2 Sätze 1, 2 iVm. § 293 Abs. 1 Satz 2 AktG).

Nach überwiegender Ansicht kommt eine ordentliche Kündigung eines Ergebnisabführungsvertrags ohne das Vorliegen eines wichtigen Grundes aktienrechtlich nur dann in Betracht, wenn die Kündigungsmöglichkeit und die potenziellen Kündigungsgründe in dem Vertrag explizit geregelt sind (KOPPENSTEINER in Kölner Komm. zum AktG, 3. Aufl. 2004, § 297 Rn. 10; EMMERICH/SONNENSCHNEIN, Aktien- und GmbH Konzernrecht, 4. Aufl. 2005, § 297 AktG Rn. 5; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 258; FENZL/ANTOSZKIEWICZ, FR 2003, 1061). Demgegen-

über vertritt FROTSCHER die Ansicht, dass ein auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Vertrag regelmäßig kündbar sei, ohne dies jedoch zu begründen oder die Voraussetzungen der Kündigung näher darzulegen (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 184; vgl. auch TIMM, BB 1993, 569). Der Kündigungstermin kann nach der mittlerweile hM von den Parteien in dem Vertrag festgelegt werden und von dem Ende des Wj. abweichen.

Vgl. BGH v. 5.4.1993 – II ZR 238/91, BGHZ 122, 211 (228 ff.); GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 258; ALTMEPPEN in Münchener Komm. zum AktG, 2. Aufl. 2004, § 297 Rn. 79; HÜFFER, AktG, 6. Aufl. 2004, § 297 Rn. 16; aA KOPPENSTEINER in Kölner Komm. zum AktG, 3. Aufl. 2004, § 297 Rn. 5; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 184.

Die Vereinbarung eines vom Ende des Wj. abweichenden Kündigungszeitpunkts bedarf einer eindeutigen Vereinbarung in dem Vertrag. Im Zweifel ist entsprechend dem gesetzlichen Leitbild von einer Kündigungsfrist zum Ende des Wj. auszugehen.

► *Außerordentliche Kündigung:* Eine Kündigung des Ergebnisabführungsvertrags ist zivilrechtlich gem. § 297 Abs. 1 AktG aus wichtigem Grund ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist möglich. Als wichtigen Grund nennt das Gesetz beispielhaft das Unvermögen einer Vertragspartei, ihre Verpflichtung aus dem Ergebnisabführungsvertrag erfüllen zu können. Nach der Rspr. des BGH liegt darüber hinaus ein wichtiger Grund immer dann vor, wenn sich die Verhältnisse aus einem nicht in ihrer Risikosphäre liegenden Grund derart geändert haben, dass der Vertragspartei ein Festhalten an dem Vertrag nicht zugemutet werden kann (BGH v. 5.4.1993 – II ZR 238/91, BGHZ 122, 211). Die Rspr. wendet somit die für alle Dauerschuldverhältnisse geltende Regelung des § 313 Abs. 1, 3 BGB sinngemäß auch auf den Ergebnisabführungsvertrag an. Als weiterer gesellschaftsrechtlich anerkannter außerordentlicher Kündigungsgrund gilt es, wenn der OT nicht in der Lage ist, seine Verpflichtung zur Verlustübernahme, zur Sicherung des Gläubigerschutzes (§ 303 AktG) und zur Zahlung der Ausgleichsansprüche (§ 304 AktG) zu erfüllen. Auch sonstige schwerwiegende Vertragsverletzungen rechtfertigen nach allg. Grundsätzen eine außerordentliche Kündigung (vgl. auch die beispielhafte Auflistung bei HÜFFER, AktG, 6. Aufl. 2004, § 297 Rn. 6). Wichtige Gründe, die aktienrechtlich eine außerordentliche Kündigung gem. § 297 Abs. 1 AktG rechtfertigen, können nach der Rspr. des BGH auch von den Vertragsparteien vertraglich festgelegt werden (BGH v. 5.4.1993 – II ZR 238/91, BGHZ 122, 211; aA KOPPENSTEINER in Kölner Komm. zum AktG, 3. Aufl. 2004, § 297 Rn. 20).

Steuerrechtliche Folgen der Beendigung: Strechtlich ist die Differenzierung zwischen der ordentlichen Kündigung und einer Kündigung aus wichtigem Grund insbes. innerhalb der fünfjährigen Mindestvertragsdauer von entscheidender Bedeutung. Nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 ist eine vorzeitige Beendigung des Vertrags durch Kündigung unschädlich, wenn ein wichtiger Grund vorliegt.

212 2. Kündigung des Gewinnabführungsvertrages

Eine vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags (GAV) durch eine Kündigung aus wichtigem Grund ist gem. Abs. 1 S. 1 Nr. 3 Satz 2 unschädlich. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist nur eine vorzeitige Beendigung durch Kündigung, dh. eine einseitig empfangsbedürftige Willenserklärung mit dem Ziel der Beendigung des Vertrags, unschädlich. Nach Ansicht der FinVerw. ist hingegen auch die einvernehmliche Beendigung des Vertrags unschädlich, wenn ein wich-

tiger Grund vorliegt, R 60 Abs. 6 KStR 2004. Fraglich ist, wie sonstige Beendigungstatbestände, insbes. die Beendigung des GAV aufgrund einer gesetzlichen Regelung, zu behandeln sind. Sowohl Sinn und Zweck der Regelung, als auch der Zusammenhang der gesetzlichen Regelungen sprechen dafür, auch die sonstigen Tatbestände der Beendigung als unschädlich anzusehen. Die Festlegung einer Mindestvertragsdauer soll in erster Linie eine willkürliche Gewinnverschiebung mit Hilfe eines GAV verhindern. Gesetzliche Beendigungstatbestände, insbes. bestimmte Umwandlungsvorgänge, die Liquidation einer Gesellschaft oder die Insolvenz sind jedoch kaum als Maßnahmen einer Gewinnverschiebung anzusehen. Zu berücksichtigen ist ferner, dass das Gesetz für sämtliche Fälle der Beendigung aufgrund gesetzlicher Tatbestände keine Regelung vorsieht. Hiervon geht wohl auch die FinVerw. aus, da die in R 60 Abs. 6 KStR 2004 enthaltene Aufzählung auch verschiedene gesetzliche Beendigungsgründe, zB Spaltung und Liquidation, enthält. Es kann somit davon ausgegangen werden, dass eine weite Auslegung des Begriffs Kündigung gerechtfertigt ist und Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 im Ergebnis auf alle Beendigungstatbestände anwendbar ist.

Wie hier ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 782; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organshaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 217; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 303; im Erg. auch STRECK/OLBING VI. § 14 Rn. 71.

3. Vorliegen eines wichtigen Grundes

213

Fehlende Legaldefinition des wichtigen Grundes: Der Begriff des wichtigen Grundes ist im KStG nicht definiert.

Fraglich ist insbes., ob der Tatbestand der außerordentlichen Kündigung nach § 297 Abs. 1 AktG identisch ist mit der Beendigung aus wichtigem Grund gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2. Im Schrifttum wird überwiegend die Ansicht vertreten, dass es sich um einen strechtlichen Begriff handelt, der nicht mit dem Zivilrecht übereinstimmen muss (STRECK/OLBING, § 14 Rn. 71). Strechtlich seien vielmehr alle Gründe anzuerkennen, bei denen der wirtschaftliche Grund für die Zurechnung des Einkommens zu dem OT entfallen ist (ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 785). Legt man den Begriff des wichtigen Grundes strechtlich extensiv aus, kann es dazu kommen, dass ein strechtlich unschädlich beendeter GAV zivilrechtlich fortbesteht und erfüllt werden muss (vgl. ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 115). In diesem Fall wären die Gewinnabführungen strechtlich als vGA anzusehen, da es an einem Gewinnverwendungsbeschluss fehlt (vgl. oben Rn. 10). Um diese Situation zu vermeiden, empfiehlt es sich, in dem Vertrag die Gründe, die eine außerordentliche Kündigung rechtfertigen, korrespondierend zu den im StRecht anerkannten Gründen festzulegen (zur aktienrechtlichen Zulässigkeit vgl. BGH v. 5.4.1993 – II ZR 238/91, BGHZ 122, 211).

Beispiele für Kündigung aus wichtigem Grund: Auch die FinVerw. hat keine Definition des Begriffs in die KStR aufgenommen, es ist lediglich eine beispielhafte Aufzählung möglicher wichtiger Gründe in R 60 Abs. 6 Satz 2 KStR 2004 zu finden. Ein wichtiger Grund iSd. Steuerrechts liegt hiernach insbes. im Fall der Veräußerung oder Einbringung der OG, der Umwandlung, Verschmelzung, Spaltung oder Liquidation der OG oder des OT vor. Auch die Verschärfung der gesetzlichen Voraussetzungen der Organshaft in § 14 durch das StVergAbG stellt nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 10.11.2005, BStBl. I 2005, 1038 Tz. 24) einen wichtigen Grund iSd. Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 dar.

Mit Ausnahme der Beendigung durch Verschmelzung oder Spaltung oder aufgrund der Liquidation der OG wird der wichtige Grund von der FinVerw. je-

doch nicht anerkannt, wenn bereits beim Abschluss des Vertrags feststand, dass der Vertrag nicht für mindestens fünf Jahre durchgeführt wird, R 60 Abs. 6 Sätze 3, 4 KStR 2004. Im Schrifttum wird teilweise behauptet, die FinVerw. wolle die Beendigung im Rahmen einer Verschmelzung des OT auf die OG (hierzu Anm. 215) nicht anerkennen, wenn dies bereits bei Abschluss des Vertrags feststand (THILL/ANTOSZKIEWICZ, FR 2006, 7; BLÜMICH/DANELSING, § 14 Rn. 182; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 355; SLABON in HARITZ/BENKERT, UmwStG, 2. Aufl. 2001, § 2 Rn. 83). Diese „Rückausnahme“ von der Ausnahme in R 60 Abs. 6 Satz 4 KStR findet in der Richtlinie und auch in dem Umwandlungssteuererlass keine Grundlage. Die Worte „der Organgesellschaft“ beziehen sich nur auf die Liquidation und nicht auch auf die Verschmelzung oder Spaltung. Anderenfalls dürfte zwischen Spaltung und Verschmelzung kein „oder“ stehen. Eine Aufzählung hätte durch Komma getrennt werden müssen.

Es ist somit davon auszugehen, dass jede Art von Beendigung des Vertrags durch eine Umwandlung auch dann unschädlich ist, wenn die vorzeitige Beendigung bereits bei Abschluss des Vertrags feststand.

214 Einstweilen frei.

4. Auswirkungen von Umwandlungsvorgängen auf den Gewinnabführungsvertrag

215 a) Umwandlung des Organträgers

Bei der Beurteilung der Auswirkungen der möglichen Umwandlungsvorgänge des OT oder der OG auf einen Gewinnabführungsvertrag (GAV) muss zwischen den verschiedenen Möglichkeiten differenziert werden.

Formwechsel: Ein Formwechsel des OT berührt den Bestand des GAV nicht. Bei einem identitätswahrenden Formwechsel einer KapGes. in eine KapGes. bzw. einer PersGes. in eine PersGes. ist nach Ansicht der FinVerw. auch kein wichtiger Grund für eine vorzeitige Vertragsbeendigung gegeben (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. Org. 11 aE) Diese Ansicht wird auch vom Schrifttum unterstützt (vgl. DÖTSCH in HERZIG (Hrsg.), Organshaft, 2003, 113; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organshaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 440; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 280; ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 410). Dies ist uE zutreffend, da ein identitätswahrender Formwechsel keinen Einfluss auf die Verpflichtungen aus dem Ergebnisabführungsvertrag oder auf die finanzielle Situation der Gesellschaften hat.

Im Schrifttum wird aber auch der Wechsel der Rechtsform des OT nicht als wichtiger Grund anerkannt, da auch eine PersGes. OT im Rahmen der kstl. Organshaft sein kann (SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organshaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 440; ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 410). Auch insofern ist der Literatur zuzustimmen.

Verschmelzung: Wird der OT auf einen anderen Rechtsträger durch Aufnahme verschmolzen (§§ 2 Nr. 1, 4 ff. UmwG), tritt der neue Rechtsträger im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge in den bestehenden Vertrag ein.

GRUNEWALD in LUTTER, UmwG, 3. Aufl. 2004, § 20 Rn. 37; STUTH, DStR 1998 Beil. 17, 36; ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 417; BLÜMICH/DANELSING, § 14 Rn. 182; THILL/ANTOSZKIEWICZ, FR 2006, 7; im Erg. auch BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. Org. 01.

Die bisherige Laufzeit des Vertrags wird auf die Mindestlaufzeit von fünf Jahren angerechnet (BMF v. 25.3.1998 aaO Tz. Org. 10; SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ,

UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 12 UmwStG Rn. 72). Die Verschmelzung des OT auf einen anderen Rechtsträger wird von FinVerw. und Schrifttum allerdings als wichtiger Grund für die Beendigung des GAV anerkannt (BMF v. 25.3.1998 aaO Tz. Org. 11; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 279; SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 12 UmwStG Rn. 72).

Wird der OT auf die OG verschmolzen (so genannter down-stream-merger), so endet der Ergebnisabführungsvertrag durch Konfusion.

OLG Karlsruhe v. 29.8.1994, ZIP 1994, 1531; vgl. OLG Düss. v. 7.6.1990, DB 1990, 1394; EMMERICH/SONNENSCHNEIN, Aktien- und GmbH Konzernrecht, 4. Aufl. 2005, § 297 AktG Rn. 39; ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 423; SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 12 UmwStG Rn. 72; BLÜMICH/DANELSING, § 14 Rn. 182; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 278; THILL/ANTOSZKIEWICZ, FR 2006, 7; zur vergleichbaren Situation beim up-stream-merger: ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 355.

Diese Beendigung ist unschädlich, unabhängig davon, ob der Vertrag bereits fünf Jahre durchgeführt worden ist.

Spaltung: Wird der OT gespalten, ist zwischen den verschiedenen Varianten der Abspaltung, Ausgliederung und Aufspaltung zu differenzieren.

- ▷ *Bei der Abspaltung oder Ausgliederung* ist in dem Spaltungs- und Übernahmevertrag nach § 126 UmwG festzulegen, ob die Beteiligung an der OG und damit die Verpflichtungen aus dem GAV bei dem übertragenden Rechtsträger verbleiben oder auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen. Verbleibt die Beteiligung bei dem übertragenden Rechtsträger, setzt dieser den GAV fort (BLÜMICH/DANELSING, § 14 Rn. 183; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 281). Geht die Beteiligung hingegen auf den übernehmenden Rechtsträger über, tritt dieser im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge auch in den GAV ein (SCHMIDT/MÜLLER/STRÖCKER, Die Organshaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 437). Die FinVerw. sieht in der Spaltung grds. einen wichtigen Grund für die Beendigung des Vertrags (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. Org. 11). Auch im Schrifttum wird aufgrund der Minderung des BV des OT in der Abspaltung und Ausgliederung ein wichtiger Grund iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 gesehen. Das Kündigungsrecht wird jedoch für den Fall der Ausgliederung, bei dem der übertragende Rechtsträger den GAV fortsetzt, kritisiert, da in diesem Fall keine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse eintritt (GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 282).
- ▷ *Bei der Aufspaltung* muss nach Ansicht der FinVerw. der Spaltungsplan festlegen, welcher Rechtsträger die Beteiligung an der OG erhält und ob er in den GAV eintritt (BMF v. 25.3.1998 aaO Tz. Org. 07 Satz 2; zustimmend ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 401, 425; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 283; KALLMEYER, UmwG, 2. Aufl. 2001, § 126 Rn. 26; HEIDENHAIN, NJW 1995, 2873 [2877]). Im aktienrechtlichen Schrifttum wird demgegenüber teilweise davon ausgegangen, dass ein Übergang eines Unternehmensvertrags auf den übernehmenden Rechtsträger nur möglich sein soll, wenn die abhängige Gesellschaft dem Übergang des Vertrags zustimmt (TEICHMANN in LUTTER, UmwG, 3. Aufl. 2004, § 132 Rn. 53 mwN). UE können die berechtigten Interessen der OG durch ein außerordentliches Kündigungsrecht des GAV ausreichend geschützt werden, so dass es keiner ausdrücklichen vorherigen Zustimmung zu dem Spaltungsplan bedarf. Für die strechtliche Beurteilung ist entscheidend, dass die FinVerw. grds. in allen Formen der Spaltung einen wichtigen Grund für die Beendigung des GAV sieht und somit keine rückwirkende Gefährdung der Organshaft besteht.

- ▷ *Anwachsung des OT*: Handelt es sich bei dem OT um eine PersGes., geht das Vermögen des OT auf den letzten verbleibenden Gesellschafter durch Anwachsung im Wege der Gesamt- oder Sonderrechtsnachfolge über, wenn der vorletzte Gesellschafter aus der Gesellschaft austritt (BMF v. 25.3.1998 aaO Tz. 20.02 sieht die Anwachsung als Unterfall der Einzelrechtsnachfolge an). Da es sich um einen Fall der Rechtsnachfolge handelt, geht der GAV grds. auf den verbleibenden Gesellschafter über (ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 355). Einer zivilrechtlichen Übertragung oder einer entsprechenden Vereinbarung bedarf es nicht. Strechtlich ist in der Anwachsung ein wichtiger Grund zur Beendigung des GAV zu sehen (GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 291).

216 b) Umwandlung der Organgesellschaft

Verschmelzung: Wird die OG auf einen anderen Rechtsträger verschmolzen, endet nach einem Urteil des OLG Karlsruhe (OLG Karlsruhe v. 29.8.1994, ZIP 1994, 1531; ebenso LG Mannheim v. 30.5.1994, ZIP 1994, 1024) der GAV, ohne dass es einer Kündigung oder Aufhebung bedarf.

► *FinVerw.*: Eine explizite Aussage der FinVerw. zu dieser Fallgestaltung liegt nicht vor. Jedoch ist davon auszugehen, dass die allgemeine Aussage der FinVerw., dass Verschmelzungen des OT oder der OG einen wichtigen Grund für eine Beendigung des Ergebnisabführungsvertrags darstellen (R 60 Abs. 6 KStR 2004), auch auf diesen Fall bezogen werden. Ferner sprechen die Ausführungen der FinVerw. zur Begründung einer Organschaft zu dem neuen OT dafür, dass die FinVerw. von der Beendigung des GAV ausgeht. Soll zwischen dem OT und der aufnehmenden Gesellschaft ein neuer GAV geschlossen werden, sieht die FinVerw. (vgl. BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. Org. 13) insofern eine Erleichterung vor, als dass das Organschaftsverhältnis rückwirkend zum stl. Übertragungstichtag begründet werden kann, wenn die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung gegenüber der aufnehmenden Gesellschaft gegeben sind. Für die Zeit zwischen dem stl. Übertragungstichtag und der Eintragung im Handelsregister werden somit die noch zur bisherigen OG bestehenden Eingliederungsvoraussetzungen der übernehmenden Gesellschaft zugerechnet.

► *Schrifttum*: Im Schrifttum wird überwiegend die Ansicht des OLG Karlsruhe geteilt, dass der Ergebnisabführungsvertrag endet, ohne dass es einer Kündigung oder Aufhebung bedarf.

MARSCH-BARNER in KALLMEYER, UmwG, 2. Aufl. 2001, § 20 Rn. 21; GRUNEWALD in LUTTER, UmwG, 3. Aufl. 2004, § 20 Rn. 36; ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 392; BLÜMICH/DANELING, § 14 Rn. 184; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 416; SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 12 UmwStG Rn. 72; SLOBAN in HARITZ/BENKERT, UmwStG, 2. Aufl. 2001, § 2 Rn. 89; THILL/ANTOSZKIEWICZ, FR 2006, 7.

Die Gegenansicht geht davon aus, dass kein Grund für die Annahme besteht, dass der Ergebnisabführungsvertrag ohne weiteres beendet wird. Weder das Schutzbedürfnis der Anteilseigner der aufnehmenden Gesellschaft, noch das Interesse des OT verlange eine Beendigung. (Vossius in Festschr. Widmann, 2000, 133 ff.; ALTMIPPEN in Münchener Komm. zum AktG, 2. Aufl. 2004, § 297 Rn. 131; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 288). Eine Beendigung des Vertrags sei nur dann anzunehmen, wenn die Rechtsform der aufnehmenden Gesellschaft eine Fortsetzung des Ergebnisabführungsvertrags nicht zulasse, zB weil es sich um eine PersGes. handelt (vgl. GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 288). Diese Autoren sprechen sich jedoch einhellig dafür aus, dass in der Verschmelzung ein wichtiger Grund iSd. Abs. 1 S. 1 Nr. 3 Satz 2 gesehen wird.

► *Stellungnahme:* UE ist die erstgenannte Ansicht zutreffend, da ein Übergang des GAV auf die übernehmende Gesellschaft weder deren Interesse noch dem Interesse des OT gerecht werden kann. Für die aufnehmende Gesellschaft besteht insbes. in den Fällen, in denen keine finanzielle Eingliederung in den OT gegeben ist, kein Grund, ihren Gewinn an den bisherigen OT abzuführen. Für diesen wiederum käme es durch eine Ausdehnung der Verlustübernahmeverpflichtung auf die neue Gesellschaft zu einer erheblichen Ausdehnung des Haftungsrisikos.

Bei einem so genannten up-stream-merger, dh. der Verschmelzung der OG auf den OT, endet der GAV im Zeitpunkt der Eintragung durch Konfusion.

OLG Karlsruhe v. 29.8.1994, ZIP 1994, 1531; SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 12 UmwStG Rn. 72; ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 432; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 278.

Zu einer rückwirkenden Versagung der Anerkennung der Organschaft kommt es in diesem Fall jedoch auch dann nicht, wenn der Verschmelzungsstichtag nicht auf das Ende des Wj. fällt. Durch den unterjährigen Verschmelzungsstichtag entsteht bei der OG ein Rumpfwj. (STRECK/OLBING VI. § 14 Rn. 33), in dem die finanzielle Eingliederung ununterbrochen bestanden hat (BFH v. 21.12.2005 – I R 66/05, GmbHR 2006, 497; ebenso ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 433).

Ist die OG aufnehmende Gesellschaft einer Verschmelzung, wird hierdurch der bestehende GAV nicht berührt. Sofern die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung weiterhin besteht, wird auch die Organschaft unter Anrechnung der bisherigen Laufzeit weiterhin anerkannt (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. Org. 21; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 379; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 289). Dennoch soll eine steuerunschädliche Beendigung möglich sein, da nach R 60 Abs. 6 Satz 2 KStR 2004 auch in der Verschmelzung der OG grds. ein wichtiger Grund für eine Beendigung des GAV zu sehen ist. NEUMANN (aaO) will demgegenüber einen wichtigen Grund zur Kündigung nur dann anerkennen, wenn die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung nicht mehr gegeben sind. Seine Bezugnahme auf BMF v. 25.3.1998 (BStBl. I 1998, 268 Tz. Org. 21) ist uE nicht zutreffend, da dort nur die Möglichkeit der Fortsetzung der Organschaft angesprochen ist. Für die restriktive Auslegung der Kündigungsmöglichkeit besteht in diesem Fall kein Grund.

Aufspaltung: Wird die OG aufgespalten, erlischt der bisherige Rechtsträger gem. § 131 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 UmwG. Die Auswirkungen auf einen bestehenden Ergebnisabführungsvertrag sind jedoch umstritten. Teilweise wird vertreten, dass wegen der Auflösung der OG ein bestehender GAV endet.

ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 434; BLÜMICH/DANELING, § 14 Rn. 185; SLOBAN in HARITZ/BENKERT, UmwStG, 2. Aufl. 2001, § 2 Rn. 92.

Teilweise wird diese Rechtsfolge auch nur für die Aufspaltung zur Aufnahme angenommen (TEICHMANN in LUTTER, UmwG, 3. Aufl. 2004, § 132 Rn. 54). Bei der Aufspaltung zur Neugründung soll hingegen wegen der wirtschaftlichen Identität der Rechtsträger der GAV fortbestehen, wenn dies im Spaltungsplan entsprechend vorgesehen ist (TEICHMANN aaO). NEUMANN ist hingegen der Ansicht, dass weder Aufspaltung noch Abspaltung oder Ausgliederung zwingend zur Beendigung des Ergebnisabführungsvertrags führen. Er erkennt aber in allen Fällen einen wichtigen Grund für die Beendigung des Vertrags an (GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 290). Bei einer Abspaltung oder Ausgliederung bleibt die OG unverändert als Rechtsträger bestehen, so dass der GAV hiervon grds. unberührt bleibt (BLÜMICH/DANELING, § 14 Rn. 185; SLOBAN in HARITZ/BENKERT,

UmwStG, 2. Aufl. 2001, § 2 Rn. 92). Es soll aber auch hier ein außerordentliches Kündigungsrecht bestehen (vgl. R 60 Abs. 6 Satz 2 KStR 2004).

217 5. Auswirkungen der Insolvenz auf den Gewinnabführungsvertrag

Umstritten ist, wie sich die Insolvenz des OT oder der OG auf den GAV auswirkt. Aus BGH v. 14.12.1987 – II ZR 170/87 (NJW 1988, 1326) wird allgemein geschlossen, dass jedenfalls unter Geltung der alten Insolvenz- bzw. Konkursordnung die Eröffnung des Konkurs- bzw. Insolvenzverfahrens automatisch zur Beendigung des GAV geführt hat.

HÜFFER, AktG, 6. Aufl. 2004, § 297 Rn. 22; EMMERICH/SONNENSCHNEIN, Aktien- und GmbH Konzernrecht, 4. Aufl. 2005, § 297 AktG Rn. 52; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 780; ALTMIPPEN, DB 1999, 2453, der jedoch darauf hinweist, dass die Insolvenz der OG aufgrund der Verlustübernahmeverpflichtung jedenfalls den Insolvenzgrund der Überschuldung ausschließt; vgl. zur ustl. Organschaft auch BFH v. 28.1.1999 – V R 32/98, BStBl. II 1999, 258; aA SAMER, Beherrschungsverträge, 1990, 208.

Im Schrifttum wird teilweise vertreten, dass diese Ansicht nach der Einführung der InsO nicht mehr gelten könne (ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 780; ECKARDT, NZG 1999, 571; TRENDELENBURG, NJW 2002, 647; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 296; aA EMMERICH/SONNENSCHNEIN, Aktien- und GmbH Konzernrecht, 4. Aufl. 2005, § 297 AktG Rn. 52c). Dies folge ua. daraus, dass das Insolvenzverfahren auch die Fortführung des Unternehmens zum Ziel haben könne und es insofern nicht gerechtfertigt sei, davon auszugehen, dass eine Auslegung des Parteiwillens immer zur Beendigung des Vertrags führe. Da durch die InsO das Ziel des Insolvenzverfahrens nicht mehr primär auf die Zerschlagung, sondern auf die Fortführung und Sanierung gerichtet ist, ist es uE zutreffend, dass kein Grund für eine automatische Beendigung des GAV gegeben ist.

Geht man nicht von der automatischen Beendigung des GAV aus, ist in der Insolvenz einer der beteiligten Gesellschaften jedenfalls ein wichtiger Grund iSd. § 297 Abs. 1 AktG, § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG für eine Kündigung durch den anderen Vertragspartner zu sehen.

218 Einstweilen frei.

II. Rechtsfolge: Unschädlichkeit

219 1. Gerechtfertigte Kündigung

Wird der Gewinnabführungsvertrag (GAV) aus einem wichtigen Grund vorzeitig, dh. bevor er mindestens fünf Jahre tatsächlich durchgeführt worden ist, gekündigt, so ist dies nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 unschädlich. Dies bedeutet, dass die Organschaft für die Zeit der tatsächlichen Durchführung des GAV anerkannt wird und es nicht zu einer rückwirkenden Aberkennung der Organschaft kommt. Wird der Vertrag zum Ende eines Wj. beendet, entstehen hieraus keine weiteren Probleme, da die Organschaft für dieses Wj. in vollem Umfang anerkannt wird.

Im Fall einer unterjährigen Beendigung des GAV besteht für dieses Jahr keine strechtlich wirksame Organschaft (näher hierzu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3). Insofern ist es in diesem Fall unter Umständen ratsam, ein Rumpfwj. zu bilden, um bis zu dem Zeitpunkt der Beendigung des Vertrags die Rechtsfolgen der Organschaft eintreten zu lassen (vgl. ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 116; BLÜMICH/DANESLING, § 14 Rn. 150; STRECK/OLBING VI. § 14 Rn. 33 f., 71).

2. Ungerechtfertigte Kündigung

220

Im Fall einer aus strechtlicher Sicht ungerechtfertigten Beendigung des GAV während der fünfjährigen Mindestlaufzeit wird die Organschaft rückwirkend für die gesamte bisherige Laufzeit des GAV nicht anerkannt. Zu den Rechtsfolgen der stl. Nichtanerkennung der Organschaft bei Bestehen und Durchführung eines zivilrechtlich wirksamen GAV vgl. Anm. 213.

Einstweilen frei.

221–223

C. Rückwirkung der Kündigung oder Aufhebung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres (Nr. 3 Satz 3)**I. Sachliche Voraussetzungen: Kündigung oder Aufhebung****1. Kündigung oder Aufhebung des Gewinnabführungsvertrags**

224

Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 bestimmt, dass die Kündigung oder Aufhebung des GAV auf einen Zeitpunkt während des Wj. der OG auf den Beginn des Wj. zurückwirkt. Satz 3 gilt nach seinem Wortlaut, im Unterschied zu Satz 2, ausdrücklich für die Beendigung des Vertrags durch einvernehmliche Aufhebung und durch Kündigung (zur Möglichkeit der einvernehmlichen Aufhebung aus wichtigem Grund vgl. Anm. 212).

2. Zeitpunkt während des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft

225

Die Rückwirkung der Beendigung gilt in allen Fällen, in denen der Vertrag zu einem Zeitpunkt beendet wird, der nicht mit dem Ende des Wj. der OG übereinstimmt. Dies kann insbes. im Fall der Kündigung aus wichtigem Grunde eintreten, da diese grds. zu jedem Zeitpunkt innerhalb des Wj. zulässig ist (§ 297 Abs. 1 Satz 1 AktG). Da das Gesetz nicht zwischen der ordentlichen und der außerordentlichen Kündigung unterscheidet, ist davon auszugehen, dass die Rückwirkung auch für den Fall gilt, dass der Vertrag eine ordentliche Kündigung zu einem anderen Zeitpunkt als dem Ende des Wj. vorsieht (zur Zulässigkeit der Bestimmung eines abweichenden Termins für die ordentlichen Kündigung vgl. Anm. 211).

II. Rechtsfolge: Rückwirkung auf den Beginn dieses Wirtschaftsjahrs

226

Die unterjährige Beendigung des GAV wirkt auf den Beginn des Wj. zurück. Hierdurch stellt Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 klar, dass bei einer unterjährigen Beendigung des GAV dieser strechtlich rückwirkend für das gesamte Wj. nicht anerkannt wird. Hieraus folgt, dass die Organschaft für das gesamte Wj. strechtlich nicht wirksam ist und die §§ 14–19 nicht anwendbar sind (DEJPW/WITT, § 14 Rn. 112; MEYER, GmbH-StB 2005, 237). Die Rückwirkung der Beendigung des GAV gilt nur strechtlich. Handelsrechtlich bleibt der Vertrag bis zum tatsächlichen Beendigungszeitpunkt wirksam (BLÜMICH/DANELSING, § 14 Rn. 150). Zivilrechtlich besteht somit die Pflicht zur Gewinnabführung (bzw. Verlustübernahme) für den bis zum Beendigungszeitpunkt angefallenen Gewinn/Verlust. Dabei kann der GAV zivilrechtlich nur zum Ende des Geschäftsjahrs oder des sonst vertraglich bestimmten Abrechnungszeitraums aufgehoben werden (§ 296

Abs. 1 Satz 1 AktG). Eine Kündigung aus wichtigem Grund ist ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist möglich (§ 297 Abs. 1 Satz 1 AktG).

Die handelsrechtlich bis zum Beendigungszeitpunkt fortbestehende Gewinnabführungspflicht bei strechtlich rückwirkender Nichtanerkennung der Organshaft führt dazu, dass eine durchgeführte Gewinnabführung strechtlich nicht als Gewinnzurechnung im Rahmen der Organshaft, sondern als vGA und eine Verlustübernahme als verdeckte Einlage zu qualifizieren ist. Um diese Rechtsfolgen zu vermeiden, empfiehlt es sich, ein Rumpfwj. zu bilden und hierdurch die Anerkennung der Organshaft bis zum tatsächlichen Beendigungszeitraum zu erreichen.

BLÜMICH/DANESING, § 14 Rn. 150; ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 116; HERRMANN, BB 1999, 270; FENZL/ANTOSZKIEWICZ, FR 2003, 1061 (1067).

227–230 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 4: Zulässige Dotierung von Rücklagen bei der Organgesellschaft

Schrifttum: Voss, Rücklagenbildung und -auflösung aus der Sicht des § 7a KStG, DStR 1971, 402; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Rücklagenbildung innerhalb einer Organshaft, DB 1973, 1417; SCHMIDT, Bildung freier Rücklagen bei Organgesellschaften, FR 1982, 139; GESSLER, Rücklagenbildung im Konzern, AG 1985, 257.

231

A. Überblick

Abs. 1 Nr. 4 schränkt die Möglichkeit der Bildung von Rücklagen auf Ebene der OG während des Bestehens einer Organshaft ein. Danach dürfen Beträge aus dem Jahresüberschuss nur insoweit in die Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 HGB) eingestellt werden, als dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist. Ohne Beschränkungen ist nur die Bildung der – zivilrechtlich zwingend zu bildenden – gesetzlichen Rücklagen zulässig. Die Bildung einer nach Abs. 1 Nr. 4 unzulässigen Rücklage führt zur stl. Nichtanerkennung der Organshaft. Die systematische Einordnung von Abs. 1 Nr. 4 und der Umfang der Nichtanerkennung der Organshaft im Fall einer unzulässigen Rücklagenbildung sind umstritten. Allerdings geht die hM davon aus, dass bei einem Verstoß gegen Abs. 1 Nr. 4 die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 3 nicht erfüllt sind, weil der Gewinnabführungsvertrag nicht während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt worden ist (vgl. ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 655) und deshalb die Organshaft insgesamt strechtlich nicht anerkannt wird.

B. Tatbestand: Einstellung von Teilen des Jahresüberschusses in Gewinnrücklagen bei der Organgesellschaft

I. Begriff der Organgesellschaft

232

Der Begriff der Organgesellschaft in Abs. 1 Nr. 4 ist identisch mit der Legaldefinition des einleitenden Satzteils von Abs. 1 Satz 1; s. deshalb grundsätzlich Anm. 50 ff.

II. Beträge aus dem Jahresüberschuss

233

Abs. 1 Nr. 4 lässt eine organschaftsunschädliche angemessene Rücklagenbildung von Beträgen „aus dem Jahresüberschuss“ zu. Jahresüberschuss iSd. Abs. 1 Nr. 4 ist der Saldo aller in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Erträge, Aufwendungen und Steuern (vgl. FÖRSCHLE in Beck-BilKomm. VI. § 275 HGB Rn. 261). Der Jahresüberschuss wird im Rahmen des Gesamtkostenverfahrens als Posten Nr. 20 und im Rahmen des Umsatzkostenverfahrens als Posten Nr. 19 der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen (§ 275 Abs. 2 und 3 HGB).

Im Fall eines Gewinnabführungsvertrags, der zur Abführung des ganzen Gewinns verpflichtet, ist der Jahresüberschuss grds. Null, da die abgeführten bzw. abzuführenden Gewinne gem. § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB in der Gewinn- und Verlustrechnung unter einer entsprechenden Bezeichnung vor dem Jahresüberschuss auszuweisen sind (§ 277 Abs. 3 Satz 2 HGB; vgl. FÖRSCHLE in Beck-BilKomm. VI. § 277 HGB Rn. 19). Ebenso werden Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter, die von der OG zu leisten sind, handelsrechtlich als Aufwendungen der OG behandelt und sind deshalb ebenfalls vor dem Jahresüberschuss auszuweisen (FÖRSCHLE in Beck-BilKomm. VI. § 277 HGB Rn. 28).

Werden allerdings (in zulässiger Weise) Gewinnrücklagen gebildet, so mindern diese den als Gewinn abzuführenden Betrag (DÖTSCH in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 110). Es kommt dann ausnahmsweise – trotz der Verpflichtung, den ganzen Gewinn abzuführen – zu einem eigenen Jahresüberschuss der OG, der auf Grund eines Beschlusses in die Gewinnrücklagen eingestellt wird. In dem Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 275 Abs. 2 HGB) verbleibt dann unter Nr. 20 (Jahresüberschuss) ausnahmsweise ein positiver Betrag, da gemäß § 275 Abs. 4 HGB die Rücklagendotierung in der Gewinn- und Verlustrechnung erst nach dem Jahresüberschuss ausgewiesen werden darf. Auf dieser Grundlage kann der Ansicht von LUTTER/HOMMELHOFF (GmbHG, 16. Aufl. 2004, § 29 Rn. 10), dass es im Fall eines (Voll-)Ergebnisabführungsvertrags über die Gewinnverwendung nichts mehr zu beschließen gibt, nicht beige-pflichtet werden.

Einstweilen frei.

234

III. Gewinnrücklagen im Sinne des § 272 Abs. 3 HGB mit Ausnahme der gesetzlichen Rücklagen

235 1. Gewinnrücklagen

Begriff: Gewinnrücklagen sind Posten des Eigenkapitals (§ 266 Abs. 3 A.III. HGB), die aus den Jahresüberschüssen gebildet worden sind (§ 272 Abs. 3 HGB; § 158 Abs. 1 Nr. 4 AktG). Die Gewinnrücklagen sind als Eigenkapitalposten insbes. von den Kapitalrücklagen (§ 272 Abs. 2 HGB) abzugrenzen.

Abgrenzung von Kapitalrücklagen: Gem. § 272 Abs. 3 HGB dürfen als Gewinnrücklagen nur Beträge ausgewiesen werden, die im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr aus dem Ergebnis gebildet worden sind. Damit sind die Gewinnrücklagen von den Kapitalrücklagen auf Grund ihrer unterschiedlichen Herkunft abzugrenzen. Im Gegensatz zu den aus dem Jahresüberschuss gebildeten Gewinnrücklagen werden die Kapitalrücklagen der KapGes. grundsätzlich von außen zugeführt (vgl. FÖRSCHLE/HOFFMANN in Beck-BilKomm. VI. § 272 HGB Rn. 86, 56; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 658; eine Ausnahme bilden die auf Grund von Ertragszuschüssen der Gesellschafter und die auf Grund von Kapitalherabsetzungen gebildeten Kapitalrücklagen [§§ 229 ff. AktG; §§ 58a ff. GmbHG]).

Während des Bestehens eines Gewinnabführungsvertrags besteht der wesentliche wirtschaftliche und rechtliche Unterschied zwischen Kapitalrücklagen einerseits und Gewinnrücklagen andererseits darin, dass die Beträge, die während der Dauer eines Gewinnabführungsvertrags in die Gewinnrücklagen eingestellt worden sind, im Rahmen des Gewinnabführungsvertrags abgeführt werden können (§ 301 Satz 2 AktG). Solche während der Geltungsdauer eines Gewinnabführungsvertrags bei der OG gebildeten Gewinnrücklagen stehen damit wirtschaftlich (und im Fall der Entnahme auch rechtlich) dem OT zu. Demgegenüber stehen die Kapitalrücklagen und die vor der Geltung eines Gewinnabführungsvertrags gebildeten Gewinnrücklagen grds. (vorbehaltlich eventueller disquotaler Ausschüttungen) allen Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung an der OG zu. Ein weiterer wesentlicher Unterschied zwischen den Kapitalrücklagen und den Gewinnrücklagen besteht darin, dass während der Geltung eines Gewinnabführungsvertrags ein Jahresfehlbetrag ausnahmsweise nicht auszugleichen ist, soweit er dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen (§ 266 Abs. 3 A.III.4. HGB) Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in die anderen Gewinnrücklagen eingestellt worden sind (§ 302 Abs. 1 AktG).

Arten von Gewinnrücklagen: Bilanzrechtlich ist nach dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ die Gewinn- und Verlustrechnung iSd. § 275 HGB gem. § 158 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 AktG unter anderem um die Entnahmen und die Einstellungen in die Gewinnrücklagen zu ergänzen. Dabei unterscheidet § 158 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 AktG zwischen folgenden Gewinnrücklagen:

- gesetzliche Rücklage,
- Rücklage für eigene Anteile,
- satzungsmäßige Rücklagen,
- andere Gewinnrücklagen.

Die vier vorgenannten Arten von Gewinnrücklagen werden gem. § 266 Abs. 3 A.III.1.–4. HGB auch in der Bilanz als gesonderte Posten des Eigenkapitals ausgewiesen.

- ▶ *Gesetzliche Rücklagen* sind die gem. § 150 Abs. 1 AktG grds. aus dem Jahresüberschuss zu bildenden Rücklagen (FÖRSCHLE/HOFFMANN in Beck-BilKomm. VI. § 272 HGB Rn. 87). Zu den Einzelheiten vgl. Anm. 239.
- ▶ *Eine Rücklage für eigene Anteile* ist gem. § 272 Abs. 4 HGB grds. zu bilden, wenn eine KapGes. zulässigerweise eigene Anteile erwirbt (§ 71 AktG; § 33 GmbHG). Die Verpflichtung zur Bildung einer Rücklage für eigene Anteile (§ 272 Abs. 1 Satz 4 HGB) besteht nicht, wenn die Anteile zum Zweck der Einziehung oder auf Grund einer Ermächtigung der Hauptversammlung (§ 71 Abs. 1 Nr. 6 oder Nr. 8 AktG) erworben worden sind. Die Rücklage für eigene Anteile kann entweder aus dem Jahresüberschuss oder durch Entnahme aus anderen frei verfügbaren Gewinnrücklagen gebildet werden (vgl. FÖRSCHLE/HOFFMANN in Beck-BilKomm. VI. § 272 HGB Rn. 119). Der Jahresabschluss einer AG oder KGaA ist gem. § 256 Abs. 1 Nr. 4 AktG nichtig, wenn die Rücklage für eigene Anteile nicht oder nicht in voller Höhe gebildet oder vorzeitig aufgelöst wird. Diese Rechtsfolge soll entsprechend auch für die GmbH gelten (vgl. FÖRSCHLE/HOFFMANN in Beck-BilKomm. VI. § 272 HGB Rn. 124, 181). Diese Regelungen werden durch einen Gewinnabführungsvertrag nicht eingeschränkt (SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organshaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 270; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 661).
- ▶ *Satzungsmäßige Rücklagen* sind solche Gewinnrücklagen, die auf Grund einer zwingenden (und nicht nur zur Bildung ermächtigenden) Regelung der Satzung oder des Gesellschaftsvertrags aus dem Jahresüberschuss zu bilden sind (ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 661). Als Zwecke für satzungsmäßige Rücklagen kommen beispielsweise die Substanzerhaltung, Werkerneuerungen oder Rationalisierungen in Betracht (vgl. FÖRSCHLE/HOFFMANN in Beck-BilKomm. VI. § 272 HGB Rn. 95 f.). Es ist bislang nicht abschließend geklärt, in welchem Verhältnis die auf Grund zwingender satzungsmäßiger Regelungen zu bildenden Gewinnrücklagen einerseits und der Umfang der Gewinnabführungsverpflichtung andererseits stehen, da die Beschränkung des § 301 Satz 1 AktG auf die satzungsmäßigen Rücklagen nicht unmittelbar anwendbar ist. Es ist deshalb im Einzelfall zu klären was von den Parteien, die den Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen haben, tatsächlich gewollt ist. Es empfiehlt sich jedoch, Gewinnabführungsvertrag und Satzung bzw. Gesellschaftsvertrag ausdrücklich aufeinander abzustimmen.
- ▶ *Die anderen Gewinnrücklagen* sind ein Sammelposten für alle nicht in § 266 Abs. 3 A.III.1.–4. HGB, § 158 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a–c, Nr. 4 Buchst. a–c AktG genannten Gewinnrücklagen. Hierzu gehört auch die Wertaufholungsrücklage iSd. § 58 Abs. 2a AktG, § 29 Abs. 4 GmbHG (vgl. FÖRSCHLE/HOFFMANN in Beck-BilKomm. VI. § 272 HGB Rn. 108; ADS VI. § 272 HGB Rn. 158). Die Dotierung von anderen Gewinnrücklagen durch den Vorstand und den Aufsichtsrat einer AG wird durch § 58 Abs. 2 AktG beschränkt. Ebenso unterliegt die Bildung einer anderen Gewinnrücklage durch Regelungen der Satzung einer AG gem. § 58 Abs. 1 AktG bestimmten Restriktionen (vgl. FÖRSCHLE/HOFFMANN in Beck-BilKomm. VI. § 272 HGB Rn. 97 zu der Frage, ob diese Vorschriften auch bei der KGaA anwendbar sind). Allerdings kann die Hauptversammlung einer AG gem. § 58 Abs. 3 AktG weitere Beträge in die (anderen) Gewinnrücklagen einstellen. Bei einer GmbH bestehen, soweit der Gesellschaftsvertrag oder die Grundsätze des Minderheitenschutzes nicht entgegenstehen, keine Beschränkungen für die Einstellung in die anderen Gewinnrücklagen (vgl. LUTTER/HOMMELHOFF, GmbHG, 16. Aufl. 2004, § 29 Rn. 25 ff.). Zivilrechtlich unterliegt die Bildung von anderen Gewinnrücklagen auch während der

Geltung eines Gewinnabführungsvertrags grds. keinen Beschränkungen, wenn der Gewinnabführungsvertrag (oder der Gesellschaftsvertrag) nicht etwas anderes regelt. Es ist allerdings umstritten, ob die Beschränkungen bezüglich der Zuständigkeit für die Einstellung in die anderen Gewinnrücklagen (insbes. § 58 Abs. 2 AktG) auch im Fall eines Gewinnabführungsvertrags gelten. Die wohl hM geht davon aus, dass die Beschränkung des § 58 Abs. 2 AktG während der Geltung eines Gewinnabführungsvertrags nicht anwendbar ist (vgl. HÜFFER, AktG, 6. Aufl. 2004, § 58 Rn. 15).

Nicht zu den Gewinnrücklagen gehören die Sonderposten mit Rücklagenanteil und die Rücklage nach § 6b EStG (§§ 273, 247 Abs. 3 HGB; GOTTSTEIN in DÖTSCH/CATTELAENS/GOTTSTEIN/STEGMÜLLER/ZENTHÖFER, KStG, 13. Aufl. 2002, Rn. 793, GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 323). Die Bildung dieser Position wird deshalb von Abs. 1 Nr. 4 nicht eingeschränkt (R 60 Abs. 5 Nr. 3 Satz 4 KStR).

Rückstellungen sind von den Rücklagen strikt zu trennen (§§ 249, 266 Abs. 3 B. HGB). Sie gehören bilanzrechtlich zum Fremdkapital (vgl. HÜFFER, AktG, 6. Aufl. 2004, § 150 Rn. 2) und sind deshalb ebenfalls nicht Regelungsgegenstand des Abs. 1 Nr. 4 (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 220). Etwas anderes gilt aber bei stl. unzulässigen Rückstellungen der OG: Diese sind wie Gewinnrücklagen zu behandeln und unterfallen damit der Einschränkung des Abs. 1 Nr. 4 (FROTSCHER, Körperschaftsteuer, 2004, Rn. 300; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 219).

Stille Reserven gehören ebenfalls nicht zu den Gewinnrücklagen. Auch ihre Bildung wird deshalb nicht durch Abs. 1 Nr. 4 eingeschränkt (R 60 Abs. 5 Nr. 3 Satz 4 KStR; GOTTSTEIN in DÖTSCH/CATTELAENS/GOTTSTEIN/STEGMÜLLER/ZENTHÖFER, KStG, 13. Aufl. 2002, Rn. 792; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 218).

Minderabführung als Rechtsfolge angemessener Rücklagendotierung: Wird unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 4 ein Betrag zulässigerweise in die Gewinnrücklage eingestellt, übersteigt das strechtlich dem OT nach Abs. 1 zuzurechnende Einkommen den auf Grund des Gewinnabführungsvertrags tatsächlich abgeführten Gewinn. Der Unterschiedsbetrag in Höhe der Minderabführung ist bei der OG auf dem stl. Einlagekonto zu erfassen (§ 27 Abs. 6) und bei dem OT ist nach Ansicht der FinVerw. in gleicher Höhe ein Organschaftsausgleichsposten zu bilden (BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 437 Rn. 40, 43; ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 239 f.; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, KStG, § 14 Rn. 229; FROTSCHER, Körperschaftsteuer, 2004, Rn. 317).

236–238 Einstweilen frei.

239 2. Mit Ausnahme der gesetzlichen Rücklagen

Gesetzliche Rücklagen: Gesetzliche Rücklagen sind die gem. § 150 Abs. 1 AktG grds. aus dem Jahresüberschuss zu bildenden Rücklagen (FÖRSCHLE/HOFFMANN in Beck-BilKomm. VI. § 272 HGB Rn. 87). Sie dienen insbes. dem Zweck des Gläubigerschutzes. Die Verpflichtung des § 150 Abs. 1 AktG gilt ausschließlich für die AG und für die KGaA (ELLROTT/KRÄMER in Beck-BilKomm. VI. § 266 HGB Rn. 177). Bei der Dotierung und der Verwendung der gesetzlichen Gewinnrücklagen sind gem. § 150 Abs. 2 und 3 HGB die Kapitalrücklagen iSd. § 272 Abs. 2 Nr. 1–3 HGB zu berücksichtigen. Während der Geltung eines Gewinnabführungsvertrags richtet sich die Pflicht zur Einstellung in die gesetzlichen Rücklagen für eine AG oder für eine KGaA nach § 300 Nr. 1

AktG (vgl. FÖRSCHLE/HOFFMANN in Beck-BilKomm. VI. § 272 HGB Rn. 113). Es ist dabei insbes. im Rahmen der gesamten Ergebnisplanung zu berücksichtigen, dass während der Geltung eines Ergebnisabführungsvertrags die gesetzliche Rücklage deutlich schneller aufzubauen ist als ohne Gewinnabführung. Aus § 301 Satz 1 AktG ergibt sich, dass der nach § 300 AktG in die gesetzliche Rücklage einzustellende Betrag den höchstens auf Grund eines Gewinnabführungsvertrags abzuführenden Betrag mindert. Ein Verstoß gegen die Pflicht zur Bildung und Erhaltung gesetzlicher Rücklagen führt grds. zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses nach § 256 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 4 AktG, da § 150 Abs. 1 AktG und § 300 AktG als Gläubigerschutzvorschriften verstanden werden (zu den Einzelheiten vgl. HÜFFER, AktG, 6. Aufl. 2004, § 150 Rn. 13). Aber auch eine Überdotierung der gesetzlichen Rücklagen kann zu einer Nichtigkeit des Jahresabschlusses nach § 256 Abs. 1 Nr. 4 AktG führen. Nach dem Ablauf der sechsmonatigen Anfechtungsfrist des § 256 Abs. 6 AktG ist eine Überdotierung der gesetzlichen Rücklage wie eine andere Gewinnrücklage zu behandeln (ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 238).

Unschädliche Bildung einer gesetzlichen Rücklage: Von den Beschränkungen des Abs. 1 Nr. 4 ist die Bildung einer gesetzlichen Rücklage grds. ausgenommen. Danach kann grds. eine gesetzliche Rücklage bis zur Höchstgrenze des § 301 AktG gebildet werden. Nach Ansicht der FinVerw. ist die gesetzliche Rücklage allerdings nur die aktienrechtliche Rücklage iSd. § 266 Abs. 3 A.III.1. HGB, § 158 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a, § 150 AktG (R 60 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 KStR). Demgegenüber soll die Bildung einer Rücklage für eigene Anteile ebenso wie die Bildung einer satzungsmäßigen Rücklage dem Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 4 unterliegen (R 60 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 KStR; ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 237 f.; DEJPW/WITT, § 14 KStG nF Rn. 104; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 661).

„Überdotierte“ gesetzliche Rücklage: Es ist allerdings zu beachten, dass die Überdotierung einer gesetzlichen Rücklage grds. zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses führt und sie deshalb nach dem Ablauf der Anfechtungsfrist (§ 256 Abs. 1 Nr. 4, Abs. 6 AktG) wie eine andere Gewinnrücklage zu behandeln ist. In diesem Fall kann es zu einer Anwendung des § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG auf die überdotierte gesetzliche Rücklage kommen (ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 238; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organshaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 270).

IV. Grenzen zulässiger Einstellung in Gewinnrücklagen

1. Bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet

240

Sachliche Voraussetzung für die Bildung einer Gewinnrücklage iSd. § 272 Abs. 3 HGB (mit Ausnahme der gesetzlichen Rücklage) ist, dass die Einstellung „bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet“ ist.

Der Begriff „vernünftige kaufmännische Beurteilung“, der auch in § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB verwendet wird (Dotierung einer Rückstellung), ist der Versuch, die zulässige Höhe einer zu bildenden Gewinnrücklage zu objektivieren. Hierdurch wird der Beurteilungsspielraum (bzw. das handelsrechtliche Ermessen) bezüglich der Bildung von Gewinnrücklagen nicht ausgeschlossen, sondern lediglich eingeschränkt (BFH v. 29.10.1980 – I R 61/77, BStBl. II 1981, 336 [338 f.]). UE ist der Ansicht von GOSCH/NEUMANN (§ 14 Rn. 323) zuzustimmen, wonach unter dem Gesichtspunkt der Finanzierungsfreiheit der OG ein großer

Beurteilungsspielraum zukommt (ebenso STRECK/OLBING VI. § 14 Rn. 76; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 273). Grundlagent für die vernünftige kaufmännische Beurteilung sind alle im Zeitpunkt der Einstellung in die Rücklage vorhandenen Informationen. Eine spätere Änderung oder Verfehlung des Zwecks ist – unabhängig davon, ob die Rücklage aufgelöst wird oder nicht – unschädlich. Es ist dabei keine Sicherheit erforderlich, vielmehr ist eine unter Berücksichtigung sämtlicher bei der Bilanz aufstellung vorhandener Informationen über die tatsächlichen Verhältnisse bestehende Wahrscheinlichkeit ausreichend (vgl. HEYOS/M. RING in Beck-BilKomm. VI. § 253 HGB Rn. 154). Eine Rückstellung, die innerhalb der Grenzen des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB; vgl. WINKELJOHANN/GEISSLER in Beck-BilKomm. VI. § 252 HGB Rn. 29 ff.) gebildet worden ist, entspricht stets der vernünftigen kaufmännischen Beurteilung. Demgegenüber genügen ausschließlich subjektive Risikoeinschätzungen der OG für eine vernünftige kaufmännische Beurteilung nicht. Die vernünftige kaufmännische Beurteilung betrifft nicht nur den Anlass für die Einstellung in die Gewinnrücklage, sondern auch deren Höhe.

Wirtschaftliche Begründung: Die vernünftige kaufmännische Beurteilung muss „wirtschaftlich begründet“ sein. Im Gegensatz zu § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB ist aber nicht erforderlich, dass die Gewinnrücklage bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist (vgl. BFH v. 29.10.1980 – I R 61/77, BStBl. II 1981, 336; E. SCHMIDT, FR 1982, 139, zu § 156 Abs. 4 AktG aF; aA DÖRNER, LSW Gr. 14, 167 [173]). Es ist deshalb ausreichend, dass wirtschaftliche Argumente für die Bildung der Gewinnrücklage existieren. Da eine rechtliche Begründung stets auch wirtschaftlich begründet ist, ist sie ebenfalls ausreichend, aber nicht erforderlich. Ggf. ist die Bildung mit einem konkreten wirtschaftlichen Anlass zu begründen (BFH v. 29.10.1980 – I R 61/77, BStBl. II 1981, 336 [338]; R 60 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 KStR). Die Bildung der Gewinnrücklage darf aber nicht auf besondere, von der FinVerw. ausgewählte, betriebliche Anlässe beschränkt werden, sondern hängt vom Einzelfall ab (BFH v. 29.10.1980 – I R 61/77 aaO). Es sind inzwischen einige betriebliche Beispielfälle als wirtschaftliche Begründung allgemein anerkannt (R 60 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 KStR; ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 241; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 323): geplante Betriebsverlegung, Werkserneuerung, Kapazitätsausweitungen. Weitere im Schrifttum genannte Gründe sind Betriebserweiterungen, Umsatzerweiterungen, Rationalisierungen, Modernisierungen und die Abwicklung eines flüssigen Geldverkehrs (vgl. E. SCHMIDT, FR 1982, 139; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 662; DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 96; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 214; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 323; aA teilweise früher die FinVerw., zB FinMin. NRW v. 24.7.1973, FR 1974, 478). Dieser Meinung ist zuzustimmen. Vor dem Hintergrund, dass der BFH auch die Bildung von Rücklagen zur Absicherung von Risiken, die die Zeit nach dem Ende des Gewinnabführungsvertrags betreffen, grds. anerkannt hat (vgl. BFH v. 29.10.1980 – I R 61/77 aaO), kann auch eine konkrete Risikovorsorge, nicht aber das allgemeine Unternehmensrisiko die Bildung einer Gewinnrücklage begründen (ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 241; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 323; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 662). Wirtschaftlich begründet ist grds. auch die Bildung einer Wertaufholungsrücklage iSd. § 58 Abs. 2a AktG, § 29 Abs. 4 GmbHG (DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 107).

Darlegungslast: Nach dem Verständnis des BFH (BFH v. 29.10.1980 – I R 61/77 aaO) obliegt es der OG, die Voraussetzungen für die Bildung der Ge-

winnrücklage iSd. Abs. 1 Nr. 4, insbes. den konkreten Anlass, darzulegen (GOTTSTEIN in DÖTSCH/CATTELAENS/GOTTSTEIN/STEGMÜLLER/ZENTHÖFER, KStG, 13. Aufl. 2002, 271).

2. Normative Grenze: „nur insoweit ... als“

241

Systematische Einordnung: Die Bedeutung der Formulierung „... darf ... nur insoweit ... einstellen, als ...“ ist bislang nicht eindeutig geklärt (vgl. GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 323). Die Problematik bei der Auslegung und Einordnung ergibt sich dadurch, dass die Nr. 4 nach dem Wortlaut des Einleitungssatzteils von Abs. 1 Satz 1 eine „Voraussetzung“ dafür ist, dass das Einkommen der OG dem OT zugerechnet wird. Demgegenüber enthält Abs. 1 Nr. 4 jedoch nach seinem eigenen Wortlaut die Beschränkung einer außerstrechtlich bereits bestehenden Ermächtigung („... darf ... nur insoweit ... einstellen ...“).

Der Wortlaut von Abs. 1 Nr. 4 scheint zunächst eine Ermächtigung zur Bildung von Gewinnrücklagen zu enthalten („... darf ... einstellen ...“). Es ist jedoch nicht erkennbar, dass Abs. 1 Nr. 4 als strechtliche Norm in die gesellschaftsrechtlichen und vertraglichen Regelungen über den Gewinnabführungsvertrag eingreifen und eine selbständige strechtliche Ermächtigung zur Bildung von Gewinnrücklagen schaffen will. Die Vorschrift ist deshalb in dem Sinne auszulegen, dass er gesetzliche oder vertragliche Ermächtigungen zur Bildung von Gewinnrücklagen voraussetzt (SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 269). Innerhalb dieser außerstrechtlichen Ermächtigung dürfen aber Gewinnrücklagen „... nur insoweit ...“ gebildet werden, als dieses bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist. Die Formulierung ist demnach als Einschränkung der Rücklagenbildung der Höhe nach zu verstehen.

Zulässigkeitsvoraussetzungen für Rücklagenbildung: Grundvoraussetzung für die Einstellung von Beträgen in die Gewinnrücklagen nach Abs. 1 Nr. 4 ist, dass die Einstellung auf Grund von Gesetz, Gesellschaftsvertrag und Gewinnabführungsvertrag zulässig ist (SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 269). Gesetzlich ist die Bildung von Gewinnrücklagen – auch während des Bestehens eines Gewinnabführungsvertrags – grds. ohne Einschränkungen zulässig (ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 236; DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 104). Nach allg. Meinung ist gesellschaftsrechtlich die Bildung von gesetzlichen Gewinnrücklagen beschränkt. Die Bildung der gesetzlichen Rücklagen iSd. § 266 Abs. 3 A.III.1. HGB, § 158 Abs. 1 Nr. 4, § 150 AktG wird aber durch § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG – ebenso wie die Bildung von Kapitalrücklagen iSd. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB – nicht eingeschränkt (R 60 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStR; ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 236; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 190). Außerdem kann die Bildung von Gewinnrücklagen außerhalb eines Gewinnabführungsvertrags aus Gründen des Minderheitenschutzes eingeschränkt sein (vgl. LUTTER/HOMMELHOFF, GmbHG, 16. Aufl. 2004, § 29 Rn. 25 ff.). Die Beschränkung aus Gründen des Minderheitenschutzes kann aber nicht im Fall eines Gewinnabführungsvertrags gelten, da die Minderheit bereits durch die Regelungen über die Höhe der Abfindungszahlung nach § 304 AktG geschützt wird und dem Vertragspartner der ganze Gewinn auf Grund einer besonderen vertraglichen Vereinbarung zusteht (vgl. aber HÜFFER, AktG, 6. Aufl. 2004, § 58 Rn. 16 zu Besonderheiten bei mehrstufigen Konzernen).

Enthält weder die Satzung bzw. der Gesellschaftsvertrag noch der Gewinnabführungsvertrag eine ausdrückliche Ermächtigung oder ein ausdrückliches Verbot zur Einstellung von Beträgen in die Gewinnrücklagen, sind diese nach

allgemeinen Grundsätzen zulässig (vgl. SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 272). Für die Anwendung des Abs. 1 Nr. 4 ist keine ausdrückliche Ermächtigung im Gewinnabführungsvertrag, Gewinnrücklagen bilden zu dürfen, erforderlich.

Einschränkungsöglichkeiten: Wenn man Abs. 1 Nr. 4 als Einschränkung einer nach Gesetz, Gesellschaftsvertrag und Gewinnabführungsvertrag zulässigen Einstellung in die Gewinnrücklagen versteht, ergibt sich daraus, dass nach Abs. 1 Nr. 4 die Bildung von Gewinnrücklagen, die nach Gesellschaftsvertrag oder Gewinnabführungsvertrag zwingend (und nicht nur fakultativ [„... darf ... einstellen ...“]) sind, zulässig ist, wenn sie auch bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sind.

► *Satzung oder Gesellschaftsvertrag:* Soweit die Bildung von Gewinnrücklagen nach dem Gesetz zulässig ist, kann sie aber durch die Satzung oder den Gesellschaftsvertrag eingeschränkt sein. Eine solche Beschränkung dürfte idR in dem Sinne einschränkend auszulegen sein, dass sie nicht für die Dauer eines Gewinnabführungsvertrags gilt, da sie häufig dem Minderheitenschutz dienen soll, der aber durch die Ausgleichszahlung nach § 304 AktG und die Abfindungsmöglichkeit nach § 305 AktG seine Berücksichtigung findet. Es ist jedoch letztlich im konkreten Einzelfall durch Auslegung zu ermitteln, ob eine solche Regelung auch für das Bestehen eines Gewinnabführungsvertrags Geltung haben soll oder nicht.

► *Gewinnabführungsvertrag:* Auch der Gewinnabführungsvertrag kann eine Einschränkung der Bildung von Gewinnrücklagen enthalten (ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 660). Es ist zwar gesellschaftsrechtlich zweifelhaft, ob ein solches vertragliches Verbot die Bildung von Gewinnrücklagen durch die Organe der OG wirksam einschränken kann. Unabhängig davon stellt jedoch die Bildung von Gewinnrücklagen im Widerspruch zu einem Gewinnabführungsvertrag eine (tatsächliche) Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrags dar, die unabhängig von Abs. 1 Nr. 4 zu einem Verstoß gegen Abs. 1 Nr. 3 führt (ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 242; DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 108; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 272).

► *Keine gewohnheitsmäßige Einstellung:* Eine lediglich gewohnheitsmäßige Einstellung in die Gewinnrücklagen ist nicht ausreichend (vgl. BFH v. 29.10.1980 – I R 61/77, BStBl. II 1981, 336 [338]).

► *Auflösungsmöglichkeit:* Abs. 1 Nr. 4 enthält keine Verpflichtung zur Bildung von Gewinnrücklagen. Aus diesem Grund kann eine zulässigerweise gebildete andere Gewinnrücklage auch dann aufgelöst werden, wenn der Grund für ihre Bildung noch fortbesteht. Nicht zuzustimmen ist der Auffassung von DEJPW/WITT (§ 14 nF Rn. 108), wonach die Auflösung einer Gewinnrücklage kurz nach ihrer Bildung ein Anzeichen dafür sein kann, dass die Einstellung bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nicht wirtschaftlich begründet war. Hierdurch wird die Entscheidungsfreiheit der OG in unzulässiger Weise eingeschränkt. Ungeachtet dessen empfiehlt es sich, Beweisvorsorge zu treffen.

► *Fortführungsmöglichkeit:* Eine einmal zulässigerweise gebildete andere Gewinnrücklage kann grds. beibehalten werden, auch wenn der Grund für ihre Bildung (nachträglich) weggefallen ist (ERLE in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 241; DEJPW/WITT, § 14 Rn. 107; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 663; STRECK/OLBING VI. § 14 Rn. 76; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 217). Ebenso ist es unschädlich, wenn die Maßnahme, die ursprünglich der konkrete Anlass für die Bildung der Gewinnrücklage war, von der OG nicht aus Eigenmitteln, sondern

mit Fremdmitteln finanziert wird (vgl. BFH v. 29.10.1980 – I R 61/77, BStBl. II 1981, 336 [338]). Eine Ausnahme von der Möglichkeit, eine einmal zulässigerweise gebildete Gewinnrücklage beizubehalten, dürfte für die Rücklage für eigene Anteile gelten. Wenn man Abs. 1 Nr. 4 auf die Rücklage für eigene Anteile anwendet (R 60 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 KStR; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 190; krit. DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 104), dürfte diese Gewinnrücklage auch strechtlich (zwingend) aufzulösen sein, wenn und soweit die Gründe für ihre Bildung nachträglich entfallen sind, da diese Rücklage auch nach herrschender handelsrechtlicher Ansicht (zwingend) aufzulösen ist (FÖRSCHLE/HOFFMANN in Beck-BilKomm. VI. § 272 HGB Rn. 125; ADS VI. § 272 HGB Rn. 201 f.). Die Fortführung einer handelsrechtlich aufzulösenden Rücklage für eigene Anteile als andere Gewinnrücklage ist strechtlich nur dann zulässig, wenn entweder die Rücklage für eigene Anteile aus einer nach Abs. 1 Nr. 4 zulässigerweise gebildeten anderen Gewinnrücklage entstanden ist (vgl. FÖRSCHLE/HOFFMANN in Beck-BilKomm. VI. § 272 HGB Rn. 125) oder im Zeitpunkt der Fortführung die Voraussetzungen für die Bildung einer anderen Gewinnrücklage nach Abs. 1 Nr. 4 erfüllt sind.

► *Auswirkungen von Altrücklagen:* Ob eine in der Vergangenheit zulässigerweise gebildete Gewinnrücklage, deren Anlass nachträglich entfallen ist oder die in vororganschaftlicher Zeit ohne (konkreten) Anlass gebildet worden ist, bei der Bestimmung der Höhe einer in organschaftlicher Zeit (neu) zu bildenden Gewinnrücklage zu berücksichtigen ist, ist bislang nicht geklärt. Nach Ansicht der FinVerw. sind jedoch zumindest frei verfügbare Gewinnrücklagen (vorrangig) in die Rücklage für eigene Anteile einzustellen (vgl. R 60 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 KStR und Abschn. 55 Abs. 5 Buchst. c KStR 1990; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 190; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 263; einschränkend DEJPW/WITT, § 14 nF Rn. 104). § 272 Abs. 4 Satz 3 HGB enthält aber nur eine Ermächtigung („darf“) und keinen Zwang, vorhandene frei verfügbare Gewinnrücklagen in die Rücklage für eigene Anteile einzustellen.

Einstweilen frei.

242–244

3. Gesellschaftsrechtliche Kompetenz zur Dotierung von Gewinnrücklagen

245

Da die OG selbst nicht handeln kann, muss geklärt werden, welche Gesellschaftsorgane zur Bildung von Rücklagen befugt sind. Diesbezüglich enthalten § 58 AktG, § 29 GmbHG spezielle Regelungen über die Zuständigkeit für die Einstellung von Beträgen des Jahresüberschusses in die Gewinnrücklagen, die durch Satzung oder Gesellschaftsvertrag ergänzt oder modifiziert werden können. Durch den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags ändert sich an dieser Zuständigkeit grds. nichts (vgl. HÜFFER, AktG, 6. Aufl. 2004, § 58 Rn. 15 ff.). Allerdings kann durch den zusätzlichen Abschluss eines Beherrschungsvertrags die Leitung der OG dem OT unterstellt werden (vgl. § 291 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 AktG). Abs. 1 Nr. 4 enthält keine selbständige, von § 58 AktG, § 29 GmbHG abweichende Zuständigkeitsregelung für die Einstellung der Beträge aus dem Jahresüberschuss in die Gewinnrücklagen. Es ist nicht Sinn und Zweck des Abs. 1 Nr. 4, eine besondere strechtliche Zuständigkeitsregelung für die Einstellung der Beträge aus dem Jahresüberschuss in die Gewinnrücklagen während einer bestehenden ertragstrechtlichen Organschaft zu schaffen. Abs. 1 Nr. 4 ist in dem Sinn zu verstehen, dass die auf Grund von Gesetz oder gesellschaftsvertraglichen Regelungen Zuständigen einen Teil des Jahresüberschusses der OG in

die Gewinnrücklagen einstellen dürfen. Es liegt deshalb kein Verstoß gegen Abs. 1 Nr. 4 vor, wenn nicht die OG selbst, vertreten durch ihren Vorstand oder ihre Geschäftsführung, sondern ein anderes auf Grund von Gesetz oder Gesellschaftsvertrag zuständiges Organ einen Teil des Jahresüberschusses in die Gewinnrücklagen einstellt.

► *Bei einer AG* können gem. § 58 Abs. 2 AktG iVm. § 172 AktG grds. der Vorstand und der Aufsichtsrat einen Teil des Jahresüberschusses in die anderen Gewinnrücklagen einstellen, wenn sie den Jahresabschluss feststellen. Nur für den Fall, dass die Hauptversammlung den Jahresabschluss feststellt, kann die Satzung gem. § 58 Abs. 1 Satz 1 AktG bestimmen, dass bestimmte Beträge aus dem Jahresüberschuss in andere Gewinnrücklagen einzustellen sind. Darüber hinaus ermächtigt § 58 Abs. 3 Satz 1 AktG die Hauptversammlung, in dem Beschluss über die Verwendung des Bilanzgewinns weitere Beträge in Gewinnrücklagen einzustellen.

► *Bei der GmbH* geht das Gesetz – anders als bei der AG – grds. von der Zuständigkeit der Gesellschafterversammlung für die Einstellung von Beträgen in die Gewinnrücklagen aus (§ 29 Abs. 2, § 46 Nr. 1 GmbHG). Allerdings kann der Gesellschaftsvertrag einer GmbH eine Zuständigkeit der Geschäftsführung für die Einstellung in die Gewinnrücklagen vorsehen (LUTTER/HOMMELHOFF, GmbHG, 16. Aufl. 2004, § 29 Rn. 8).

► *Eine besondere Zuständigkeit* für die Einstellung in Gewinnrücklagen sehen § 58 Abs. 2a AktG, § 29 Abs. 4 GmbHG vor. Danach können Vorstand und Aufsichtsrat einer AG bzw. die Geschäftsführer einer GmbH mit Zustimmung des Aufsichtsrats oder der Gesellschafter den Eigenkapitalanteil von Wertaufholungen (§ 280 Abs. 1 HGB) bei Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens und von bei der strechtlichen Gewinnermittlung gebildeten Passivposten, die nicht im Sonderposten mit Rücklagenanteil ausgewiesen werden dürfen, in andere Gewinnrücklagen einstellen (vgl. im Einzelnen: HÜFFER, AktG, 6. Aufl. 2004, § 58 Rn. 18 ff.; LUTTER/HOMMELHOFF, GmbHG, 16. Aufl. 2004, § 29 Rn. 35 f.: Vorschlagsrecht).

C. Rechtsfolge

Verunglückte Organschaft bei überhöhter Rücklagenbildung: Wird ein Betrag in die Gewinnrücklage eingestellt, obwohl die Einstellung nach Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Gewinnabführungsvertrag nicht zulässig oder bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nicht wirtschaftlich begründet ist, ergibt sich nach allg. Meinung als Rechtsfolge während der ersten fünf Jahre des Ergebnisabführungsvertrags, dass die Organschaft insgesamt verunglückt ist. Trotz der Verwendung der Worte „... nur insoweit ...“, als ...“ findet keine geltungserhaltende Reduktion statt. Im Fall eines Verstoßes gegen Abs. 1 Nr. 4 soll entweder nicht der ganze Gewinn iSd. Abs. 1 Satz 1 Einleitungssatzteil abgeführt oder der Gewinnabführungsvertrag nicht (tatsächlich) durchgeführt worden sein (BFH v. 29.10.1980 – I R 61/77, BStBl. II 1981, 336 [338]; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 323; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 267). Diese Rechtsfolge soll unabhängig davon gelten, ob die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 4 für die Bildung der Gewinnrücklage schon dem Grunde nach oder nur der Höhe nach nicht erfüllt sind. Ungeachtet der Systematik sowie der Widersprüche zwischen dem Wortlaut des Abs. 1 Einleitungssatzteil einerseits und dem Wortlaut des Abs. 1 Nr. 4 andererseits geht die allg. Meinung davon aus,

dass Abs. 1 Nr. 4 entweder eine strechtliche Untergrenze für den nach § 301 Satz 1 AktG, § 14 Abs. 1 Satz 1 Einleitungssatzteil KStG (mindestens) abzuführenden ganzen Gewinn enthält oder eine Konkretisierung der (tatsächlichen) Durchführung iSd. Abs. 1 Nr. 3 darstellt. Nach diesem Verständnis führt bereits ein einmaliger Verstoß gegen Abs. 1 Nr. 4 während der ersten fünf Jahre der Organschaft dazu, dass die Einkommenszurechnung nach Abs. 1 Satz 1 insgesamt ausgeschlossen ist.

Kritik: Angesichts des Wortlauts des Abs. 1 Satz 1 Einleitungssatzteil und der systematischen Stellung – insbesondere unter Berücksichtigung der in Abs. 1 Satz 1 neu eingefügten Nr. 5 – überzeugen die Rechtsfolgen, die die bislang hM im Falle eines Verstoßes gegen Abs. 1 Nr. 4 annimmt, nicht. Abs. 1 Nr. 4 ist entsprechend der Systematik und dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 Einleitungssatzteil eine eigenständige „Voraussetzung“ für die Einkommenszurechnung. Deshalb darf strechtlich dem OT das Einkommen der OG nur in dem Wj. der OG, in dem gegen Abs. 1 Nr. 4 verstoßen wird, nicht nach Abs. 1 Satz 1 zugerechnet werden. In den anderen Wj. der OG, in denen nicht gegen Abs. 1 Nr. 4 verstoßen wird, kann das jeweilige Einkommen jedoch nach Abs. 1 Satz 1 weiterhin zugerechnet werden. Hätte der Gesetzgeber Abs. 1 Nr. 4 als Konkretisierung des ganzen Gewinns iSd. Abs. 1 Satz 1 Einleitungssatzteil oder der (tatsächlichen) Durchführung iSd. Abs. 1 Nr. 3 regeln wollen, hätte er die Nr. 4 systematisch nicht als eigenständige Voraussetzung formulieren und ausgestalten dürfen. Für eine einschränkende Auslegung des Abs. 1 Nr. 4 spricht außerdem, dass sich durch die Einstellung in die Gewinnrücklagen strechtlich das zuzurechnende Einkommen nicht verändert und gesellschaftsrechtlich aus Gründen des Gläubigerschutzes ein Interesse an einer Bildung von Gewinnrücklagen besteht (vgl. GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 323).

Einstweilen frei.

247–249

Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 5: Keine Doppelberücksichtigung von negativem ausländischem Einkommen des Organträgers

Schrifttum: EHLERMANN/KOALLIK/LEE, Scope of New Dual Consolidated Loss Rule for Tax Consolidation Cases Introduced by the Recent German Business Tax Reform, INTERTAX 2002, 198; ENDRES/THIES, Bekämpfung doppelter Verlustnutzung im UntStFG – Oder: wer danebenschießt, muß eine Strafrunde laufen, RIW 2002, 275; Hey, Organshaft und Verlustberücksichtigung im Ausland – Adressatenkreis von § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG n.F., BB 2002, 915; HEY, Germany's New Consolidated Loss Rules Target Dual-Resident Companies, Tax Notes International 2002, 1151; LÖWENSTEIN/MAIER, Organshaft und eingeschränkte Verlustnutzung bei doppelt ansässigen Organträgern, IStR 2002, 185; MEILICKE, Die Neuregelung der ertragsteuerlichen Organshaft über die Grenze, DB 2002, 911; ORTH, Schritte in Richtung einer „Grenzüberschreitenden Organshaft“, IStR, Beihefter zu Heft 9/2002; PRINZ, „Fortentwicklung“ des Organschaftsrechts: Neue Irrungen und Wirrungen, FR 2002, 66; SCHREIBER/MEISEL, Auswirkungen des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG auf die Nutzung von Organträgerverlusten, IStR 2002, 581; TÖBEN/SCHULTE-RUMMEL, Doppelte Verlustberücksichtigung in Organschaftsfällen mit Auslandsberührung, FR 2002, 425; DÖRSCH, Aktuelle Entwicklungen bei der ertragsteuerlichen Organshaft: insbes. Gesetzesänderungen, Rechtsprechung, BMF-Einführungsschreiben, Der Konzern 2003, 21; FROTSCHER, Die grenzüberschreitende Organshaft, Der Konzern 2003, 98; KESTLER/WEGER, Doppelte Verlustnutzung bei grenzüberschreitender (ertragsteuerlicher) Organschaft?, GmbHR 2003, 156; LÜDICKE, Organshaft und Verlustberücksichtigung im Ausland („double dip“), in HERZIG (Hrsg.), Organshaft, 2003, 436; PRINZ/SIMON, Ausschluß der doppelten Verlustnutzung in Organschaftsfällen nach § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG, Der Konzern 2003, 104; KOLLRUSS, Die hybride Kapitalgesellschaft – Gestaltungen zur doppelten Verlustverwertung (Double-Dipping) im Verhältnis Deutschland – USA, IStR 2004, 735; SIEVERT, Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa, 2006.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 5

1. Aufbau der Rechtsnorm

250

Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 führt zu einem Ausschluss von negativem Einkommen des OT im Rahmen der inländ. Besteuerung. Ein solcher Ausschluss soll Platz greifen, soweit das negative Einkommen auch im Rahmen einer ausländ. Besteuerung, die der deutschen Besteuerung des OT entspricht, Berücksichtigung gefunden hat.

Die Regelung vermengt in großem Maße Rechtsfolgen mit Tatbestandsmerkmalen. Rein sprachlich betrachtet beschreibt Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 lediglich eine Rechtsfolge. Aus der Rechtsfolgenbeschreibung können nur einige wenige Tatbestandsmerkmale abgeleitet werden.

Die wenigen Tatbestandsmerkmale sind stark auslegungsbedürftig und mit einer Fülle von Unklarheiten belastet, wobei zunächst im Wege einer verfassungskonformen Auslegung eine Begrenzung des Anwendungsbereichs der Vorschrift geboten ist. Im Weiteren ist die Zielsetzung der Vorschrift als Auslegungskriterium heranzuziehen (vgl. Anm. 251).

2. Bedeutung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5

251

Rechtsentwicklung: Die Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 wurde im Rahmen des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts v. 20.12.2001 in das Gesetz eingefügt und ist ab dem VZ 2001 anwendbar (vgl. dazu Anm. 4).

Die Einführung der Regelung muss im Zusammenhang mit der zeitgleich vorgenommenen Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs für OT gesehen werden (ebenso LÜDICHE in HERZIG [Hrsg.], *Organschaft*, 2003, 436 [438]). Der Gesetzgeber hat mit Neufassung des Abs. 1 Nr. 2 die Anforderungen, um als OT aufzutreten zu können, gelockert. Der OT muss, sofern es sich um eine Gesellschaft handelt, nicht mehr Sitz und Geschäftsleitung, sondern nur noch die Geschäftsleitung im Inland unterhalten. Offensichtlich wollte der Gesetzgeber Missbrauchsrisiken begegnen, welche diese Öffnung für ausländ. OT mit sich bringen könnte. Die Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs für den OT ermöglicht indes doppelt ansässigen Gesellschaften, als OT aufzutreten. Die Befürchtung des Gesetzgebers scheint dahin zu gehen, dass solche doppelt ansässigen Gesellschaften die Möglichkeit erlangen könnten, Verluste doppelt zu nutzen.

Die Unklarheiten über den Regelungsbereich der Vorschrift fanden bereits im Gesetzgebungsverfahren ihren Niederschlag. Die Vorschrift sollte nach der Entwurfsfassung als Bezugspunkt an die Verluste der OG anknüpfen; erst im Gesetzgebungsverfahren durch den FinAussch. erfolgte eine Neufassung der Vorschrift, so dass die Verluste des OT nun den Anknüpfungspunkt bilden.

Vor diesem Hintergrund verwundert es nicht, dass bisher weder Rspr. noch Verwaltung der Vorschrift Kontur verleihen konnten. Insbes. ist es bisher nicht gelungen, konkrete Einzelfälle zu benennen, bei denen auf der Grundlage von Abs. 1 Nr. 5 ein Verlustausschluss stattgefunden hätte. Der Regelungsbereich der Vorschrift ist damit in hohem Maße unklar. Es wurde deshalb mehrfach die Forderung laut, die Regelung abzuschaffen (so zB MEILICKE, DB 2002, 911 [917]; KESTLER/WEGER, *GmbHR* 2003, 156 [162]; LÜDICHE in HERZIG [Hrsg.], *Organschaft*, 2003, 436 [456, 460]). Die FinVerw. liefert bislang keinerlei Auslegungshilfen (vgl. in dieselbe Richtung gehend DÖTSCH, *Der Konzern* 2003, 21 [30]).

Gesetzeszweck: Die Vorschrift enthält keine Tatbestandsmerkmale, welche erforderlich wären, um ein Organschaftsverhältnis zu begründen. Es kommt damit unabhängig von dem Eingreifen der Vorschrift zu einer Einkommenszurechnung von der OG auf den OT. Der Standort der Vorschrift im Regelungsgefüge des Rechts der kstl. Organschaft erscheint damit fragwürdig. Die Regelung würde im Hinblick auf die Rechtssystematik besser in § 15 passen, da besondere Anforderungen bei der Einkommensermittlung im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses aufgestellt werden (ebenso statt Vieler GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 472).

Als Normzweck lediglich die Vermeidung einer doppelten Nutzung von Verlusten im In- und Ausland anzusehen, erscheint indes als zu kurz gegriffen. Der Umstand, dass Einnahmen wie auch Ausgaben von dem Steuerrecht mehrerer Länder erfasst werden, stellt keinen ungewöhnlichen Vorgang dar. Im Hinblick auf das Welteinkommensprinzip, das in der ganz überwiegenden Zahl von Ländern vorherrscht (auch in der BRD), scheint dies kaum vermeidbar zu sein. Es existieren bereits vielfältige Regelungen, um mit solchen doppelten Erfassungen umzugehen. Dabei sind in erster Linie die Regelungen der DBA zu nennen sowie § 2a EStG und die Vorschriften zur StErmäßigung bei ausländ. Einkünften (§§ 34c, 34d EStG). § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 erfordert indes neben der doppelten Verlustnutzung das Vorliegen weiterer Tatbestandsmerkmale. Dabei ist insbes. die Einbindung in ein konsolidierendes Besteuerungssystem im In- und Ausland zu nennen. Der Gesetzeszweck ist letztlich nur unter Berücksichtigung des Hintergrunds der Norm verständlich.

Hintergrund der Norm: Dem Gesetzeswortlaut an sich kann nur wenig zu den Beweggründen entnommen werden, die den Gesetzgeber veranlasst haben, die Vorschrift in das Gesetz aufzunehmen. Der Hintergrund der Regelung wird indes deutlicher, soweit die Begründung der Regierungskoalition zum Gesetzentwurf einbezogen wird. Diese ist zwar von geringem Umfang, offenbart dennoch einige Grundintentionen des Gesetzgebers. Wechselwirkungen mit dem amerikanischen Steuerrecht hatte demnach der Gesetzgeber vor Augen als Grund für die Schaffung der Regelung.

Wörtlich lautet diese Begründung (BTDrucks. 14/6882, 37):

„Der angefügte neue Satz verhindert bei doppelt ansässigen Gesellschaften, dass Verluste im In- und Ausland doppelt oder aufgrund nationaler Regelungen ausländischer Staaten (z. B. in den USA) stets zu Lasten der Bundesrepublik Deutschland berücksichtigt werden.“

Diese Erläuterungen deuten darauf hin, dass der Gesetzgeber befürchtet, dass doppelt ansässige Gesellschaften Verluste in der BRD und den USA nutzen könnten (vgl. dazu Anm. 256).

Gewerbsteuer: Trotz der Bezugnahme auf § 14 in § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG hat § 14 Abs. 1 Nr. 5 keine Bedeutung im Bereich der GewSt. Die GewSt. ist auf das Inland beschränkt, ein grenzüberschreitender „double dip“ ist daher nicht denkbar (so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 236).

Einstweilen frei.

252

3. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Vorschrift

253

Die Vorschrift begegnet einer Fülle verfassungsrechtlicher Bedenken. Mangels praktischer Fälle bestand bisher jedoch keine Möglichkeit einer gerichtlichen Überprüfung der Norm.

Rückwirkungsverbot: Die Regelung wurde im Rahmen des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts v. 20.12.2001 in das Gesetz eingefügt (vgl. dazu Anm. 4) und ist bereits ab dem VZ 2001 anwendbar. Obgleich damit nur eine idR als zulässig angesehene unechte Rückwirkung vorliegt, bestehen verfassungsrechtliche Bedenken (vgl. auch ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 962). Es zeichnen sich Entwicklungen in der Rspr. des BVerfG ab, die dazu führen könnten, dass zukünftig die unechte Rückwirkung nicht mehr ohne Einschränkungen als zulässig angesehen werden kann. Insbes. die Rspr. des 2. Senat des BVerfG bewegt sich in diese Richtung (vgl. ausführlich zu der Problematik Vorlage des BFH an das BVerfG, BFH v. 16.12.2003 – IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284; zu den Grundlagen rückwirkender Steuergesetze Einf. ESt. Anm. 525).

Gesetzesbestimmtheit: Das BVerfG hat mehrfach zum Ausdruck gebracht, dass das Prinzip des Rechtsstaats auch erfordert, dass die Verwaltung nur in den Rechtskreis des Einzelnen eingreifen darf, soweit sie dazu per Gesetz ermächtigt wird. Die Eingriffsnorm muss dabei so ausgestaltet sein, dass die Eingriffe messbar und in einem bestimmten Umfang voraussehbar und berechenbar werden (BVerfG v. 12.11.1958 – 2 BvL 4, 26, 40/56, 1, 7/57, BVerfGE 8, 274). Die Unklarheiten, welche im Zusammenhang mit Abs. 1 Nr. 5 bestehen, sind so weitgehend, dass praktisch nicht bestimmbar ist, auf welche Fallgruppen die Vorschrift Anwendung finden könnte (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 258). Dies wird bereits dadurch deutlich, dass im Schrifttum die Reichweite der Tatbestandsmerkmale bzw. die Bedeutung der Vorschrift für bestimmte Fallgruppen höchst unterschiedlich bewertet wird. Es wird sogar die

Ansicht vertreten, der Gesetzgeber habe bewusst eine unklare Regelung geschaffen, mit dem Hintergedanken, die dadurch entstehende Rechtsunsicherheit würde entsprechende Gestaltungen vermeiden helfen (so ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 960, sich anschließend LÜDICE in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 443).

Es existieren zu der Vorschrift weder Richtlinienregelungen noch erläuternde Verwaltungsanweisungen. Es ist bisher noch kein Fall bekannt geworden, bei dem ein FA auf der Grundlage dieser Vorschrift Verluste ausgeschlossen hätte.

Insgesamt kann festgestellt werden, dass im Hinblick auf die Vielzahl von auslegungsbedürftigen Begriffen die mit dieser Vorschrift verbundene Rechtsunsicherheit nicht mehr hinnehmbar ist. Die Vorschrift wird dem Grundsatz der Gesetzesbestimmtheit nicht gerecht.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip stellt ein Gerechtigkeitsprinzip dar, welches als Vergleichsmaßstab für die Beurteilung von Verstößen gegen den in Art. 3 GG niedergelegten Gleichheitssatz dient. Es handelt sich um ein fundamentales Besteuerungsprinzip, das nahezu in der ganzen Welt verbreitet ist. Nach diesem Prinzip ist die individuelle Steuerbelastung nach der Fähigkeit zu bemessen, Steuerleistungen erbringen zu können. Ein Verstoß gegen diesen Grundsatz liegt auch vor, soweit inländ. Verluste ohne sachlichen Grund ausgeschlossen werden (BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, DStR 1998, 1743). Insbes. soweit man davon ausgeht, dass Fälle des Verlustexports in den Regelungsbereich von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 fallen, erscheint es unvermeidlich, hierin einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip zu erblicken, da es nicht Aufgabe der deutschen Rechtsordnung sein kann, die Berücksichtigungsfähigkeit von Verlusten in fremden Rechtsordnungen zu regeln (vgl. auch Anm. 267; ebenso GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 494; PRINZ/SIMON, Der Konzern 2003, 104 [106]; MEILICKE, DB 2002, 911 [916]; SIEVERT, Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa, 2006, 99 f.).

Der Umstand, dass die mehrfache Nutzung von negativem Einkommen zu einem Ausschluss führen kann, während eine erneute Belastung von Gewinnen in unterschiedlichen Rechtskreisen hingenommen wird, hat zu Recht vielfach Kritik erfahren. Dies gilt um so mehr, soweit man berücksichtigt, dass für ausgeschlossene Verluste auch keine Verrechnungsmöglichkeit mit späteren Gewinnen vorgesehen ist. Diese Einseitigkeit der Norm wird auch im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip kritisch bewertet (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 237; LÜDICE in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 448; DEJPW/WITT, § 14 KStG nF Rn. 168; PRINZ/SIMON, Der Konzern 2003, 104 [106]; ORTH, IStR Beihefter zu Heft 9/2002, 19; MEILICKE, DB 2002, 911 [917]). An diesem Punkt zeigen sich erneut systematische Schwächen der Vorschrift. Ein konsequenter „double dip“-Ausschluss müsste sich sowohl auf Verluste wie auch auf die Erfassung von positivem Einkommen beziehen.

Gleichbehandlungsgrundsatz (Art. 3 GG): Die Tatsache, dass Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 lediglich im Rahmen einer Organschaftsbesteuerung doppelt genutzte Verluste von der Abziehbarkeit ausschließt, ist im Schrifttum vielfältiger Kritik ausgesetzt (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 237; MEILICKE, DB 2002, 911 [916]). Ansatzpunkt dieser Kritik ist der Umstand, dass eine Doppelnutzung von Verlusten auch außerhalb von Organschaftsverhältnissen denkbar ist. Es sei kein sachlicher Grund erkennbar, der die Begrenzung des „double dip“-Verbots auf Fälle von Organschaftsbesteuerung rechtfertigen könne, es liege daher ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz vor. Zu berücksichtigen bleibt

indes, dass die Vorschrift sowohl im In- wie im Ausland eine Berücksichtigung im Rahmen einer konsolidierenden Besteuerung erfordert. Das Zusammentreffen zweier Konsolidierungskreise scheint für den Gesetzgeber die Rechtfertigung darzustellen, hier eine Verlustbeschränkung vorzusehen. Einen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz zu erblicken, erscheint daher als zu weitgehend.

4. Europarechtliche Bedenken gegen die Vorschrift

254

Die Vorschrift wird auch kritisch im Zusammenhang mit den europarechtl. Grundfreiheiten beurteilt. Dabei ist insbes. an die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit zu denken. Die Vorschrift benachteiligt insbes. doppelt ansässige Unternehmen (vgl. dazu Anm. 261). Die genannten EU-Freiheiten beinhalten auch das Recht, in mehreren EU-Staaten tätig zu werden und sich zu diesem Zweck doppelt ansässiger Gesellschaften zu bedienen (PRINZ/SIMON, *Der Konzern* 2003, 104 [112]; HEY, *BB* 2002, 915 [916]; MEILICKE, *DB* 2002, 911 [916]; KESTLER/WEGER, *GmbHR* 2003, 156 [161]). Im Hinblick auf die Entscheidung des EuGH in der Sache *Marks & Spencer* (EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03, *GmbHR* 2006, 153) ist weiterhin zu berücksichtigen, dass, soweit die Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 zu einem völligen Ausschluss von Verlusten führen würde, dies als unvereinbar mit EU-Recht einzustufen wäre.

Zu berücksichtigen ist indes, dass für die Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 kein Raum bleibt, soweit ein DBA mit Freistellungsmethode besteht (vgl. Anm. 255). Da innerhalb der EU zum ganz überwiegenden Teil solche Abkommen bestehen, ist der denkbare Anwendungsbereich der Vorschrift in besonderem Maße eingengt.

5. Verhältnis zu anderen Vorschriften

a) Verhältnis zu den DBA

255

Es wird in der Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 auch ein Verstoß gegen das in allen DBA enthaltene Diskriminierungsverbot gesehen (MEILICKE, *DB* 2002, 911 [916]). Wie bereits von MEILICKE dargestellt, könnte ein Verstoß gegen dieses Diskriminierungsverbot nur in Betracht kommen, soweit der seltene Fall vorliegt, dass ein DBA nicht die Freistellungsmethode, sondern die Anrechnungsmethode vorsieht. Im Rahmen eines DBA nach der Freistellungsmethode kann eine doppelte Berücksichtigung von Verlusten nicht stattfinden. Aber auch soweit ein DBA mit Anrechnungsmethode vorliegt, bleibt zu berücksichtigen, dass nach hier vertretenem Verständnis Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 im Wege einer verfassungskonformen Auslegung nur auf Fälle des Verlustimports anwendbar sein kann (vgl. dazu Anm. 266 f.). UE bleibt kein Raum für einen Verstoß gegen ein DBA-Diskriminierungsverbot.

b) Verhältnis zu den amerikanischen Regelungen der „dual consolidated loss rule“

256

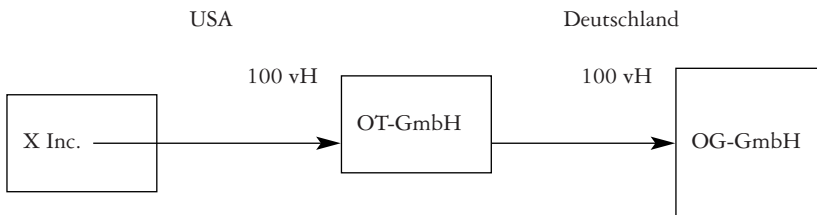
Die Regelungen des amerikanischen Konzernsteuerrechts gelten als Vorbild für Abs. 1 Satz 1 Nr. 5. Der Gesetzgeber scheint insbes. in der Absicht gehandelt zu haben, eine Regelung, die den sog. „dual consolidated loss rule“ entspricht, in das deutsche Steuerrecht einzuführen (vgl. zum US-Recht mit weiteren Quellen SCHREIBER/MEISEL, *ISr* 2002, 581; BLESSING, *Der Konzern* 2003, 113 ff. u. 203 ff.; *The New York State Bar Association Tax Selection, Tax Notes International*, 2006, 379; SIEVERT, *Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa*,

2006, 84ff). Das amerikanische Steuerrecht sieht die Möglichkeit der Abgabe einer zusammengefassten StErklärung für eine Gruppe verbundener in den USA ansässiger KapGes. vor. In diese Gruppenbesteuerung können auch doppelt ansässige KapGes. einbezogen werden. Deren Verluste dürfen jedoch nicht verrechnet werden, soweit der Verlust gleichzeitig in einem ausländ. Staat Berücksichtigung findet. Diese Regelung findet entsprechende Anwendung für ausländ. Gesellschaften, welche auf Grund der „check the box“-Regelungen in den USA als transparent behandelt werden. Nach diesem amerikanischen Besteuerungssystem kann eine ausländ. Tochtergesellschaft, insbes. eine GmbH, auf Antrag als transparent behandelt werden, dh. wie im Rahmen der Besteuerung einer PersGes. erfolgt die stl. Verarbeitung erst auf der Ebene des Gesellschafters. Über dieses Wahlrecht wäre es prinzipiell denkbar, dass Verluste einer doppelt ansässigen KapGes. im Inland (der BRD) und den USA Niederschlag finden.

Im Gegensatz zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 sehen die amerikanischen Regelungen einen späteren Ausgleich der Verluste mit Gewinnen aus derselben Quelle vor. Die amerikanischen Steuerrichtlinien sehen in der Gestalt der sog. „mirror rule“ vor, dass der Verlustausschluss auch greift, soweit im Ausland Verluste im Hinblick auf die „dual consolidated loss rule“ nicht genutzt werden können. Das bedeutet, das amerikanische System nimmt einen völligen Verlustausschluss im In- und Ausland in Kauf.

Der Gesetzgeber scheint bei der Schaffung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 den folgenden Beispielfall vor Augen gehabt zu haben:

Die amerikanische X-Inc. ist an der doppelt ansässigen nach deutschem Recht gegründeten OT-GmbH zu 100 vH beteiligt. Die Ergebnisse der OT-GmbH sollen im Rahmen der StPflicht in den USA in eine zusammengefasste StErklärung (consolidated return) mit einfließen. Die OT-GmbH ist wiederum an der OG-GmbH beteiligt, es besteht Organschaft. Die OT-GmbH verfügt über Verluste, die OG-GmbH hingegen über Gewinne.



Die Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 auf diesen Fall ist zumindest im Hinblick darauf, dass es ausschließlich um den Export von Verlusten geht, ausgeschlossen. Es wäre verfassungsrechtlich bedenklich, würde Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 so verstanden werden, dass Verluste im Inland ausgeschlossen werden, soweit eine ausländ. Rechtsordnung deren Berücksichtigung zulässt.

Der Regelungszusammenhang, in dem die amerikanischen „dual loss rules“ angesiedelt sind, ist nicht mit dem deutschen Organschaftsmodell vergleichbar. Daher kann eine solche Anleihe aus dem amerikanischen Steuerrecht kaum zu sinnvollen Ergebnissen führen. Im Ergebnis fällt die vom Gesetzgeber als regelungsbedürftig eingestufte Fallgruppe nicht in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 (vgl. Anm. 267, 271).

c) Verhältnis zu den Regelungen der österreichischen Gruppenbesteuerung

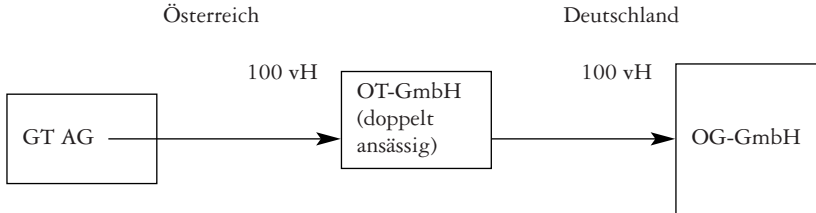
Österreich hat ein Gruppenbesteuerungssystem eingeführt, das es ermöglicht, bestimmte Verluste ausländ. Gesellschaften in die Gruppenbesteuerung einzu beziehen (vgl. zur österreichischen Gruppenbesteuerung HIRSCHLER/SCHINDLER, IStR 2004, 505; PRINZ, GmbHR 2005, 917). Es stellt sich damit auch im Rahmen dieses Regelungssystems für bestimmte Sachverhaltskonstellationen das Problem der doppelten Verlustnutzung. Das Regelungssystem enthält ebenfalls eine im entfernten mit Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 vergleichbare Vorschrift, die eine mehrfache Verlustnutzung verhindern soll.

Möglichkeit zur Nutzung ausländischer Verluste in Österreich: Nach dem österreichischen Modell kann Gruppenmitglied werden, wer zu mindestens 50 vH an einem anderen Gruppenmitglied beteiligt ist. Die Gruppenbesteuerung erfolgt nur auf Antrag. Auch ausländ. Gesellschaften können Gruppenmitglied werden, es ist keine unbeschränkte StPflcht in Österreich erforderlich. Ausreichend ist, dass die Anteile von einem Gruppenmitglied gehalten werden, das in Österreich unbeschränkt stpfl. ist. Von der Gruppenbesteuerung werden in diesen Fällen nicht die positiven Einkünfte der Gesellschaft erfasst, da diese im Rahmen der unbeschränkten StPflcht in dem entsprechenden Staat zu versteuern sind. In die Gruppenbesteuerung werden insoweit nur Verluste (entsprechend der Beteiligungsquote) einbezogen. Diese können über die Gruppenbesteuerung in Österreich genutzt werden, solange diese nicht mit Gewinnen in anderen Staaten verrechnet werden. Werden Verluste, die im Rahmen der Gruppenbesteuerung Berücksichtigung gefunden haben, später in einer anderen Rechtsordnung genutzt oder sind nutzbar, erfordert das österreichische Recht eine Korrektur. Dies geschieht in der Weise, dass für die Gruppenbesteuerung entsprechende Gewinne zuzurechnen sind. Die Gruppenbesteuerung ermöglicht damit einen Verlustimport nach Österreich. Im Gegensatz zu der Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 versucht das Recht Österreichs nicht über den Ausschluss von Verlusten einen „double dip“ zu vermeiden, sondern macht die Nutzung der ausländ. Verluste über eine Gewinnzurechnung rückgängig, soweit die Verluste auch im Ausland nutzbar werden. Doppelt ansässige ausländische Gesellschaften können auch als Gruppenträger auftreten, soweit diese in Österreich eine eingetragene Zweigniederlassung unterhalten und die Beteiligungen der Gruppenmitglieder der Zweigniederlassung zuzurechnen sind.

Zusammentreffen mit deutscher Organschaftsbesteuerung bei Verlusten des Organträgers: Soweit es sich bei der ausländ. Gesellschaft um einen OT handelt, sind nur dessen eigene Verluste und nicht die von OG zugerechneten Verluste im Rahmen der Gruppenbesteuerung berücksichtigungsfähig. Das österreichische Modell macht damit die Konsolidierung von Verlusten ausländ. Gesellschaften möglich. Soweit ein inländ. OT Mitglied im Rahmen der österreichischen Gruppenbesteuerung wird, sind Wechselwirkungen zwischen den Regelungen der österreichischen Gruppenbesteuerung und Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 denkbar.

Beispiel: Eine nach österreichischem Recht gegründete AG fungiert als Gruppenträger einer Unternehmensgruppe gem. § 9 öKStG. Gruppenmitglied ist unter anderem auch die OT-GmbH. Diese nach deutschem Recht gegründete GmbH ist sowohl in Österreich als auch Deutschland ansässig. Sie ist OT in einem Organkreis mit der OG-GmbH als OG.

1. *Alternative:* Die OT-GmbH hat 10 000 € Gewinn erzielt und erhält von der OG-GmbH 100 000 € Verluste zugerechnet.
2. *Alternative:* Die OT-GmbH hat 200 000 € Verluste erwirtschaftet und erhält von der OG-GmbH 50 000 € Gewinn zugerechnet.



Im Fall der 1. Alternative können die Verluste des Organkreises nicht in die österreichische Gruppenbesteuerung einbezogen werden, da es sich nicht um Verluste des OT, sondern um von der OG zugerechnete Verluste handelt. Damit kann ein Eingreifen von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nicht in Betracht kommen, da eine doppelte Nutzung von Verlusten nicht vorliegt.

Im Fall der 2. Alternative könnten die Verluste der OT-GmbH in Österreich über die Gruppensteuer Berücksichtigung finden. Es handelt sich jedoch um einen Fall des Verlustexports, auf den Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 bei verfassungskonformer Auslegung keine Anwendung finden kann (vgl. dazu Anm. 267).

Da die österreichische Gruppenbesteuerung keine Möglichkeit eröffnet, Verluste nach Deutschland zu transportieren, ist in diesem Zusammenhang kein Anwendungsfeld für Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 erkennbar.

Problematisch wäre zudem, dass eine Verlustnutzung im In- und Ausland über zwei unterschiedliche Rechtssubjekte erfolgen würde: In Österreich im Rahmen der Besteuerung der GT AG und demgegenüber in Deutschland über die Veranlagung der OT-GmbH (vgl. Anm. 271).

258 6. Verfahrensfragen

Rechtsmittel beim Organträger: Die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 ist darauf gerichtet, negatives Einkommen bei der Besteuerung des OT unberücksichtigt zu lassen. Die Umsetzung erfolgt im Rahmen der Veranlagung des OT zur ESt. bzw. KSt. Einzig der OT hat die Möglichkeit, sich mit Rechtsmitteln gegen StBescheide zu wenden, mit der Begründung, dass Verluste auf der Grundlage von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nicht berücksichtigt wurden. Da es sich im Anwendungsbereich der Vorschrift zwangsläufig um Sachverhalte mit Auslandsberührung handelt, besteht dem FA gegenüber gem. § 90 Abs. 2 AO eine erhöhte Mitwirkungspflicht (glA GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 499).

Später „entdeckte“ Auslandsverluste: Die Umsetzung der Rechtsfolge von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 kann auch verfahrensrechtliche Probleme aufwerfen. Es erscheint durchaus denkbar, dass sich die Möglichkeit einer Verlustverrechnung im Ausland erst im Nachhinein ergibt. Es ist damit möglich, dass sich erst nach der Verlustberücksichtigung im Inland zeigt, dass ein Fall des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 vorliegt. Soweit solche Unsicherheiten erkennbar sind, kann eine vorläufige StFestsetzung nach § 165 AO geboten sein. Wenn keine StFestsetzung nach § 165 AO erfolgt ist, könnte die Möglichkeit einer Änderung nach § 175 Abs. 1

Nr. 2 AO bestehen. Die Verlustberücksichtigung bzw. Berücksichtigungsfähigkeit im Ausland wird idR ein rückwirkendes Ereignis darstellen. Auch umgekehrte Fallkonstellationen sind denkbar.

Einstweilen frei.

259

II. Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5: Ein negatives Einkommen des Organträgers

1. Der Organträger als Bezugspunkt der Regelung

a) Wirksam begründetes Organschaftsverhältnis

260

Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 erfordert in seinem Tatbestand negatives Einkommen des OT. Die Vorschrift kann nur zu einem Verlustausschluss im Rahmen der Besteuerung eines als OT in ein kstl. Organschaftsverhältnis eingebundenen Rechtsträgers führen. Damit kann sowohl dem Wortlaut der Vorschrift als auch ihrer systematischen Stellung entnommen werden, dass das Vorliegen eines wirksam begründeten Organschaftsverhältnisses erforderlich ist. Die doppelte Verlustnutzung außerhalb eines Organschaftsverhältnisses erfasst die Vorschrift hingegen nicht (vgl. zur grundsätzlichen Kritik an dieser Begrenzung Anm. 253). Ein wirksames kstl. Organschaftsverhältnis erfordert, dass es sich um einen geeigneten OT handelt und insbes. die Vorgaben des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 beachtet wurden.

b) Kapitalgesellschaften als Organträger

261

Als OT kommen prinzipiell KapGes., PersGes. und natürliche Personen in Betracht. Eine KapGes. kann damit OT iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 sein. Der Gesetzestext stellt keine weiteren Anforderungen als die OT-Eigenschaft an das Rechtssubjekt, dessen Verluste ausgeschlossen werden sollen.

Unbeschränkte Steuerpflicht und Geschäftsleitung im Inland: Da der Gesetzestext an einen OT anknüpft, bedeutet dies jedoch auch, dass die fragliche KapGes. der unbeschränkten KStPflcht im Inland unterliegen muss. Gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 kann nur ein im Inland unbeschränkt stpfl. Rechtssubjekt als OT auftreten. Diese Regelung erfordert weiterhin, dass sich der Ort der Geschäftsleitung im Inland befinden muss. Dies gilt unabhängig davon, ob der Ort der Geschäftsleitung im Inland erforderlich ist, um eine unbeschränkte StPflcht zu begründen. Die Anforderungen gem. § 1 werden damit für den Bereich der Organschaft erweitert. Soweit ein OT den Statussitz im Inland unterhält, ist trotz der damit begründeten unbeschränkten StPflcht erforderlich, dass sich auch der Ort der Geschäftsleitung im Inland befindet, um als OT auftreten zu können.

Betriebsstätten im Sinne des § 18: Verluste, die der Betriebsstätte eines ausländ. Unternehmens gem. § 18 zugerechnet werden, können nicht in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 fallen (ebenso PRINZ/SIMON, Der Konzern, 2003,104 [109]; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 240). Im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses gem. §§ 14, 18 erfolgt eine Zurechnung zu dem beschränkt stpfl. Einkommen der Betriebsstätte. OT kann auf diesem Wege auch ein ausländ. Unternehmen sein. Ein Organschaftsverhältnis gem. § 14, 18 erfordert über eine Betriebsstätte das Vorliegen einer beschränkten StPflcht des OT im Inland (vgl. § 18 Anm. 14). Ein solcher OT kann daher

nicht doppelt ansässig sein und fällt damit nicht in den Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5.

Dies erscheint auch im Ergebnis sinnvoll, da gem. § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG bei beschränkter StPflicht nur BA geltend gemacht werden können, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den inländ. Einkünften stehen. Damit scheidet ein Verlustimport über einen beschränkt stpfl. Rechtsträger aus. Da bei verfassungskonformer Auslegung nur der Verlustimport und nicht der Verlustexport den Ansatzpunkt von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 bildet (vgl. Anm. 266 f.), kann auch aus diesem Grund keine ausländ. Gesellschaft mit einer beschränkt stpfl. Betriebsstätte im Inland OT iSd. Vorschrift sein.

Doppelte Ansässigkeit des Organträgers: Ein Verlustausschluss nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 erfordert weiterhin, dass es sich bei dem OT um ein doppelt ansässiges Rechtssubjekt handelt (PRINZ/SIMON, Der Konzern 2003, 104 [109]; TÖBEN/SCHULTE-RUMMEL, FR 2002, 425 [435 f.]; ORTH, IStR, Beihefter 9/2002, 16; LÖWENSTEIN/MAIER, IStR 2002, 185 [189 f.]; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 239; offen lassend LÜDICKE in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 444).

Eine solche Einschränkung findet zwar keine Stütze im Gesetzeswortlaut, ergibt sich jedoch im Wege einer Auslegung nach Sinn und Zweck der Vorschrift. Die Begründung der BReg. zur Einführung der Regelung macht deutlich, dass im Vordergrund die Eindämmung von Missbrauchsmöglichkeiten über doppelt ansässige Gesellschaften steht. Es soll insbes. eine mehrfache Verlustnutzung über doppelt ansässige Gesellschaften verhindert werden.

Diese Auslegung wird weiterhin durch den Zusammenhang mit der Neufassung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gestützt. Der Gesetzgeber hat auf diesem Weg die Möglichkeit eröffnet, dass auch doppelt ansässige KapGes. als OT auftreten können, soweit sich der Ort der Geschäftsleitung im Inland befindet. Denkbar erscheint der Fall, dass eine Gesellschaft, welche die Geschäftsleitung im Inland, den Statussitz jedoch im Ausland unterhält, in beiden Ländern der unbeschränkten StPflicht unterliegt. Zeitgleich mit der Neufassung von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wurde die Regelung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 in das Gesetz aufgenommen.

262 Einstweilen frei.

263 c) Personengesellschaften als Organträger

PersGes. fallen uE nicht in den Regelungsbereich von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, obgleich sie grundsätzlich die Stellung eines OT einnehmen können. Diese Gesellschaften stellen im Inland im Bereich des Ertragsteuerrechts mit Ausnahme der GewSt. kein eigenständiges Steuersubjekt dar und sind selbst weder estpfl. noch kstpfl. (LÜDICKE in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 450). Stpfl. sind insoweit einzig die Gesellschafter. PersGes. können damit nicht im In- und Ausland unbeschränkt stpfl. sein. Ein Verlusttransport über die PersGes. als solche kann daher nicht stattfinden. Dies gilt auch unter Berücksichtigung des Umstands, dass PersGes. über die GewSt. doppelt ansässig sein können (so MEILICKE, DB 2002, 911 [913]); denn die GewSt. ist nicht von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 betroffen. FROTSCHER (in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 240) ist demgegenüber der Ansicht, dass Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 auch Anwendung finden müsse, soweit eine PersGes. als OT auftritt. Seiner Ansicht nach könne es keinen Unterschied machen, ob die Gesellschaft selbst oder die hinter ihr stehenden Gesellschafter stpfl. sind. Seine Sicht ist konsequent vor dem Hintergrund, dass er die Auffassung vertritt, jeder OT falle in den Regelungsbereich der Norm, und eine Begrenzung auf doppelt ansässige Rechtsträger mit Hinweis auf den Wortlaut der Vorschrift ablehnt.

Dieses eng am Wortlaut verhaftete Verständnis wird jedoch dem Normzweck nicht gerecht und führt zu einer ungewollten Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Vorschrift.

d) Natürliche Personen als Organträger

264

Es erscheint uE denkbar, dass Verluste einer als OT tätigen natürlichen Person gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 von ihrer inländ. Berücksichtigung ausgeschlossen werden. Erforderlich ist zunächst, dass die betreffende Person die Stellung eines OT innehat. Es ist weiterhin auch im Zusammenhang mit einer natürlichen Person erforderlich, dass diese doppelt ansässig ist und im In- und Ausland der unbeschränkten StPflcht unterliegt. Eine solche Konstellation ist denkbar, aber in der Praxis selten zu beobachten. Viele Rechtsordnungen knüpfen ebenso wie Deutschland für die Frage der unbeschränkten StPflcht von natürlichen Personen an den Wohnsitz bzw. den gewöhnlichen Aufenthalt an. Diese Begrifflichkeiten bedingen idR eine Zuordnung zu nur einer Rechtsordnung. Einige Rechtsordnungen, wie insbes. die USA, binden jedoch die unbeschränkte StPflcht nur an die Staatsbürgerschaft. Damit wäre es denkbar, dass Staatsbürger aus solchen Ländern in zwei Ländern der unbeschränkten StPflcht unterliegen. Sofern ein DBA besteht, ist zu berücksichtigen, dass auf dessen Grundlage eine eindeutige Zuordnung erfolgt. So sieht Art. 4 Abs. 1 u 2 OECD-MA eine solche Zuordnung vor, welche auch Fälle umfasst, in denen eine Person in beiden Staaten ansässig ist. Die Regelungen des OECD-MA ordnet als letzte Möglichkeit eine Zuordnung im gegenseitigem Einvernehmen an. Sofern ein DBA besteht, ist damit der Fall, dass in mehren Staaten unbeschränkte StPflcht besteht, kaum denkbar. Es bleibt jedoch in Fällen, in denen kein DBA besteht, möglich, dass unbeschränkte StPflcht in mehreren Ländern besteht.

Gegen eine Einbeziehung von natürlichen Personen könnte sprechen, dass die Gesetzesbegründung nur auf doppelt ansässige Gesellschaften abstellt. Ein Verlustimport ist jedoch auch über eine doppelt ansässige natürliche Person denkbar. Damit besteht kein Grund, natürliche Personen aus dem Anwendungsbereich der Vorschrift auszuklammern. Vor dem Hintergrund, dass Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 die Berücksichtigung von Verlusten in einem inländ. und einem ausländ. Konsolidierungskreis erfordert (vgl. Anm. 274), sind kaum praktische Fälle denkbar, bei denen ein Organschaftsverhältnis mit einer natürlichen Person als OT in den Anwendungsbereich der Vorschrift fallen könnte (ebenso ORTH, IStR, Beihefter 9/2002, 16).

2. Ein negatives Einkommen des Organträgers

a) Überblick

265

Der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 erfordert, dass der OT über negatives Einkommen verfügt. Doppelt erfasstes positives Einkommen wird von der Vorschrift nicht erfasst. Die Vorschrift soll einen zusätzlichen Schutz vor einer doppelten Verlustberücksichtigung bewirken. Es ist insoweit zu berücksichtigen, dass bereits die DBA Doppelerfassungen verhindern (dazu Anm. 251, 255). Soweit ein solches nicht besteht bzw. keine Freistellung vorsieht (Anrechnungsverfahren), wird die Verlustnutzung bei Auslandsbezug gem. § 2a EStG beschränkt. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 kann damit nur zum Tragen kommen, soweit diese Mechanismen nicht ausreichen. Ob ein solcher weitergehender Schutz erforderlich ist, erscheint fraglich (ebenso SIEVERT, Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa, 2006, 98). Der Umstand, dass ein weitergehender Schutz vor Doppeler-

fassung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nur zum Tragen kommen kann, soweit der OT über Verluste verfügt, erscheint befremdlich. Diese Einseitigkeit verleiht der Vorschrift den Charakter einer Strafregelung (zur verfassungsrechtl. Problematik vgl. Anm. 253).

Negatives Einkommen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 liegt vor, soweit das Ergebnis einer Einkommensermittlung unter Zugrundelegung der deutschen Vorschriften dazu führt, dass das Einkommen weniger als 0 € beträgt (ORTH, Beihefter zu IStR 9/2002, 12).

► *Originäres oder zugerechnetes negatives Einkommen des OT:* Die weitere Auslegung des Tatbestandsmerkmals stellt eine hochkontrovers diskutierte Frage dar. Eine rein sprachliche Auslegung des Tatbestandsmerkmals vermittelt zunächst den Eindruck, dass der Gesetzestext klar und unmissverständlich zu sein scheint. Eine solche Auslegung muss zu dem Ergebnis gelangen, dass einzig erforderlich ist, dass der OT über Verluste verfügt. Eine Einschränkung dahin gehend, dass die Herkunft der Verluste von Bedeutung wäre, findet im Gesetzestext keine Stütze. Im Rahmen eines solchen Verständnisses wäre ohne Bedeutung, ob es sich um originäre Verluste des OT handelt oder ob diese aus der Einkommenszurechnung von der OG auf den OT (ggf. auch über mehrere Stufen) herrühren. Letztlich würde eine solche rein sprachliche Auslegung dazu führen, dass das Tatbestandsmerkmal auf das Gesamteinkommen des Organkreises zu beziehen wäre.

► *Auslegungsmöglichkeiten:* Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 erfordert eine weite Auslegung des Gesetzestexts. Auslegung ist zunächst geboten, um Verstöße gegen höherrangiges Recht, insbes. das Grundgesetz, zu vermeiden (dazu Anm. 253 f.). Bei einer Auslegung des Begriffs ist zu berücksichtigen, dass Sachverhalte, die eine doppelte stl. Erfassung von Verlusten im In- und Ausland denkbar erscheinen lassen, in zwei Untergruppen unterteilt werden können. Es handelt sich zunächst um Fallgruppen, bei denen im Inland entstandene Verluste auch im Rahmen einer ausländ. Besteuerung berücksichtigt werden sollen. Man spricht insoweit von einem sog. Verlustexport. Davon abzugrenzen sind Konstellationen, die darauf angelegt sind, Verluste, die im Ausland entstanden sind, im Rahmen einer inländ. Besteuerung zu berücksichtigen; es handelt sich dabei um Fälle des sog. Verlustimports. Die Frage, ob Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 sowohl für die Fallgruppe des Verlustexports als auch des Verlustimports Anwendung findet oder die Anwendung auf eine der beiden Fallgruppen begrenzt ist, hat großen Einfluss auf die Auslegung des Tatbestandsmerkmals nach Sinn und Zweck der Vorschrift.

Eine solche Auslegung nach Sinn und Zweck der Vorschrift ist dringend geboten, um ihr Kontur zu verleihen. Eine rein sprachliche Auslegung ist nicht ausreichend und müsste zu völlig unangemessenen Ergebnissen führen.

266 b) Anwendbarkeit auf Fälle des Verlustimports

Der Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 umfasst uE nur die Fälle des Verlustimports. Es handelt sich dabei um Fallkonstellationen, bei denen bereits im Ausland berücksichtigte Verluste im Rahmen der deutschen Besteuerung erneut Berücksichtigung finden sollen. Eine verfassungskonforme Auslegung der Norm gebietet, den Normzweck so zu verstehen, dass die Berücksichtigung von im Ausland entstandenen Verlusten begrenzt werden soll. Ein solches Verständnis ist mit dem im Grundgesetz verankerten Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar, da es dem nationalen Gesetzgeber möglich sein muss, die Zuschleusung von ausländ. Verlusten zu begrenzen.

Ein solcher Verlustimport ist insbes. über doppelt ansässige Körperschaften denkbar. Eine KapGes., welche die Geschäftsleitung im Inland unterhält und über einen Statussitz im Ausland verfügt, kann in beiden Ländern unbeschränkt stpfl. werden. Damit können Verluste im Rahmen der in- und ausländ. Veranlagung geltend gemacht werden. Es ist damit denkbar, dass im Ausland entstandene Verluste in die deutsche Besteuerung einfließen.

c) Keine Anwendung auf Fälle des Verlustexports

267

Die Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 auf Fälle des Verlustexports verstößt gegen das im Grundgesetz verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip (vgl. dazu auch Anm. 253). Dies gilt, obgleich die Gesetzesbegründung deutlich macht, dass der Gesetzgeber die Vorschrift im Hinblick auf vermeintliche Wechselwirkungen mit dem amerikanischen Recht und den Folgen eines möglichen Verlustexports in die USA kreiert hat. Es ist daher im Wege einer verfassungskonformen Auslegung davon auszugehen, dass Fälle des Verlustexport nicht in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 fallen.

Leistungsfähigkeitsprinzip verbietet Anwendung auf Fälle des Verlustexports: Es ist nicht mit den Grundprinzipien des Steuerrechts und damit letztlich mit der Verfassung vereinbar, dass der deutsche Gesetzgeber die Nutzung von inländ. Verlusten im Rahmen einer ausländ. Besteuerung mit einem Verwertungsverbot für diese Verluste belegt. Tragendes Prinzip des deutschen Steuerrechts und nahezu jeder Steuerordnung ist das Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit beinhaltet auch, dass ein hinreichender Abzug von BA bzw. Verlusten möglich sein muss. Eine Durchbrechung dieses Prinzips bedarf einer Rechtfertigung (vgl. dazu Anm. 253). Der Umstand, dass Verluste möglicherweise im Rahmen der Besteuerung einer anderen Rechtsordnung erneut Berücksichtigung finden, vermag eine solche Rechtfertigung nicht zu liefern. Es ist Aufgabe des jeweiligen nationalen Gesetzgebers, seinen Rechtskreis vor einer Einführung von Verlusten von außen zu schützen. Im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip erscheint es daher nicht möglich, mit dieser Begründung die Berücksichtigung von Verlusten zu versagen (vgl. auch Anm. 253; ebenso TÖBEN/SCHULTE-RUMMEL, FR 2002, 425 [436]; PRINZ/SIMON, Der Konzern 2003, 104 [106]). So gibt es durchaus Rechtsordnungen, welche bewusst die Zuschleusung ausländ. Verluste zulassen. So sieht das System der österreichischen Gruppenbesteuerung ausdrücklich die Berücksichtigung von ausländ. Verlusten vor. Der österreichische Staat nimmt hier ausdrücklich Steuermindereinnahmen in Kauf, um den Standort zu stärken und insbes. für Konzernspitzen attraktiv zu machen (zur österreichischen Gruppenbesteuerung s. Anm. 257). Es kann nicht Aufgabe des nationalen Steuerrechts sein, in Wertungen ausländ. Rechtsordnungen einzugreifen.

Keine Anwendung bei Fällen von Verlustexport über die Organgesellschaft: Aus verfassungsrechtlichen Gründen ist es auch nicht möglich, die Vorschrift so zu verstehen, dass ein Export von Verlusten der OG über den OT in eine ausländ. Rechtsordnung verhindert werden solle. NEUMANN (in GOSCH, § 14 Rn. 478) ist demgegenüber der Ansicht, es sei verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber es unterbindet, dass über das Vehikel des OT fremde Verluste (nämlich Verluste der OG) in eine andere Rechtsordnung transportiert werden. Er begründet dies damit, dass die Zurechnung fremden Einkommens in einem Organshaftssystem eine Rechtfertigung für den Verlustausschluss nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 darstellen könne. Dem ist indes entgegenzuhalten, dass unabhängig davon, ob es sich um Verluste handelt, die

von dem OT oder der OG erwirtschaftet wurden, der Schutz einer fremden Rechtsordnung nicht Bezugspunkt der Vorschrift sein kann (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 237 Fall 4). Weiterhin erscheint es befremdlich, dass eine organschaftliche Zurechnung von der OG auf den OT das Leistungsfähigkeitsprinzip völlig zurückdrängen können soll. Es handelt sich, auch soweit Verluste einer OG im Ausland erneut Berücksichtigung finden sollen, um einen Fall des Verlustexports.

268 d) Verluftermittlung erfolgt über die „stand alone-Betrachtung“

Zur Konkretisierung des Begriffs „negatives Einkommen“ werden im Schrifttum nahezu alle denkbaren Auslegungsansätze diskutiert und vertreten (vgl. zum Diskussionsstand STEVERT, Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa, 2006, 88ff). Es handelt sich im Einzelnen um folgende Positionen:

- ▷ Negatives Einkommen des OT nach Saldierung mit den Einkommen der OG (so KESTLER/WEGER, GmbHR 2003, 156 [159]; MEILICKE, BB 2002, 911 [914]; SCHREIBER/MEIßEL, IStR 2002, 581 [582 f.]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 249).
- ▷ Negatives Einkommen des OT vor Zurechnung des Organeinkommens – sog. „stand alone“ Betrachtung (so TÖBEN/SCHULTE-RUMMEL, FR 2002, 425 [435]; PRINZ/SIMON, Der Konzern 2003, 104 [110]; ORTH, IStR, Beihefter 9/2002, 13; STADLER/ELSER, DB 2002, Beilage 1, 43; LÜDICKE in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 436 [446, 453]; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, 188).
- ▷ Negatives Einkommen der OG, das dem OT zugerechnet werden soll (so ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 959).
- ▷ Negatives Einkommen der OG, das weder durch Verrechnung mit anderen OG oder dem eigenen Einkommen des OT ausgeglichen werden konnte (GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 478).

Stellungnahme: Der Umstand, dass der Import von Verlusten den einzigen Ansatzpunkt für die Regelung bildet, hat Auswirkungen auf die Auslegung des Begriffs „negatives Einkommen“. Ein solches Verständnis gebietet, dass unter dem negativen Einkommen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 das negative Einkommen des OT vor Zurechnung des Einkommens der OG zu verstehen ist (sog. „stand alone“-Betrachtung). Mit dem Vorverständnis, dass der Export von Verlusten nicht in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 fallen kann, entfällt auch eine Begründung dafür, dass unter negativem Einkommen Verluste der OG zu verstehen sein könnten, da Ansatzpunkt der Vorschrift Verluste sind, die über einen doppelt ansässigen OT aus dem Ausland ins Inland eingeführt werden sollen.

Es wäre aber auch nicht sinnvoll, auf das OT-Einkommen nach Saldierung mit dem OG-Einkommen abzustellen. Dies würde die Möglichkeit einer zumindest eingeschränkten Nutzung von über den OT eingeführten Auslandsverlusten eröffnen. Diese könnten mit positivem Einkommen der OG saldiert werden und würden sich damit im Rahmen der Besteuerung des Organkreises auswirken. Damit würde die Reichweite von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 deutlich reduziert werden, die Vorschrift könnte mit entsprechenden Gestaltungen leicht umgangen werden. Es bliebe die Möglichkeit, Auslandsverluste erneut im Rahmen des deutschen Organkreises zu nutzen (vgl. dazu PRINZ/SIMON, Der Konzern 2003, 104 [110]).

Der „stand alone“-Betrachtung wird entgegengehalten, dass damit kein Organ-schaftsbezug für den Verlustausschluss erkennbar sei und es damit auch verfas-sungsrechtlich zweifelhaft erscheinen würde, die Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nur für Organschaftsfälle vorzusehen. Insgesamt erscheint die ausschließli-che Anbindung an Organschaftsfälle zweifelhaft. Es wird jedoch vor dem Hin-tergrund, dass im In- und Ausland ein Bezug zu konsolidierenden Besteuerungs-systemen erforderlich ist, eine verfassungsrechtliche Problematik nicht eröffnet (vgl. dazu im Einzelnen Anm. 253).

Einstweilen frei.

269

III. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5: Bestimmtes negatives Einkom-men bleibt bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit eine auslandsbezogene Berücksichtigung erfolgt

1. Negatives Einkommen bleibt bei der inländischen Besteuerung unbe-rücksichtigt

270

Als Rechtsfolge sieht Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 den Ausschluss von negativen Einkom-mensteilen des OT im Rahmen dessen inländ. Besteuerung vor. Der Ausschluss erfolgt endgültig, insbes. ohne die Möglichkeit einer Verrechnung mit späteren Gewinnen. Insoweit unterscheidet sich die Vorschrift auch von der amerika-nischen Regelung, welche als Vorbild der Vorschrift angesehen werden kann (LÜDICKE in HERZIG [Hrsg.], *Organschaft*, 2003, 436 [440]).

Die Vorschrift ist im Hinblick auf den einseitigen Verlustausschluss ohne Kom-pensationsmöglichkeit bzw. einen entsprechenden Ausschluss von mehrfach erfassten Gewinnen vielfach kritisiert worden. Insbes. im Hinblick auf das Lei-stungsfähigkeitsprinzip erscheint der strikte Ausschluss von doppelt berücksich-tigten Verlusten als zweifelhaft (vgl. mit Nachw. Anm. 253).

2. Ausschluss der Berücksichtigung, „soweit“ das negative Einkommen im Ausland berücksichtigt wurde

271

Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 führt nicht dazu, dass Verluste des OT vollumfänglich im Rahmen der inländ. Besteuerung unberücksichtigt bleiben. Nur „soweit“ das ne-gative Einkommen im Ausland berücksichtigt wurde, ist der inländ. Abzug aus-geschlossen. Die Bestimmung des Ausschlussbetrags der Höhe nach ist eben-falls hoch problematisch.

Sachliche Entsprechung: Der Ausschluss erfasst nur die Teile des negativen Einkommens, die bereits im Rahmen einer ausländ. Besteuerung Berücksichti-gung gefunden haben. Das Gesetz erfordert damit eine sachliche Entsprechung der nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 auszuschließenden und der im Ausland berücksich-tigten negativen Einkommensteile (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 256). Diese Anbindung muss dem Grunde und der Höhe nach vorliegen. Soweit ein Sachverhalt in zwei Rechtsordnungen stl. zu erfassen ist, jedoch nur im Rahmen eines Steuersystems damit im Zusammenhang stehende Verluste zum Abzug zugelassen werden, kann der Regelungsbereich von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nicht betroffen sein.

Unterschiede bei der Ergebnisermittlung im In- und Ausland: Es kann in Einzelfällen schwierig sein zu beurteilen, ob eine sachliche Entsprechung vor-liegt. Dies ist darauf zurückzuführen, dass unterschiedliche Gewinn- bzw. Ein-kommensermittlungsvorschriften im In- und Ausland dazu führen, dass in den

beiden Ländern die Verluste unterschiedlich hoch ausfallen können. Beispielsweise variieren die AfA-Sätze in den unterschiedlichen Rechtsordnungen. Das Gesetz enthält keine Aussagen, wie in diesen Fällen zu verfahren ist.

Sofern ein Sachverhalt im Rahmen einer ausländ. Einkommensermittlung niedrigere Verluste bedingt als im Inland, ist der Verlustausschluss gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 der Höhe nach entsprechend zu begrenzen.

Dabei ist eine jahresbezogene Betrachtung anzustellen. Eine periodenübergreifende Betrachtung findet im Gesetz keinen Ausdruck und wäre in der Praxis nicht handhabbar (vgl. dazu FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 250).

Beispiel: Die doppelt ansässige OT-GmbH kauft eine Maschine für 100 000 €, welche nach deutschem Steuerrecht über 4 Jahre in den Jahren 01–04 mit je 25 000 € abzuschreiben ist. Das Steuerrecht des Staates X, in dem die Fa. ebenfalls ansässig ist, sieht demgegenüber einen Abschreibungszeitraum von 5 Jahren vor. Die Maschine ist nach dieser Rechtsordnung in den Jahren 01–05 mit je 20 000 € abzuschreiben.

Eine Entsprechung liegt hinsichtlich der Verluste vor, die in den Jahren 01–04 auf einen Abschreibungsbetrag von jährlich 20 000 € zurückzuführen sind. In 05 liegt keine Entsprechung vor, auch wenn im Inland Verluste aus anderen Quellen herrühren.

Das einfache Beispiel verdeutlicht die praktischen Probleme, welche die Prüfung einer sachlichen Entsprechung mit sich bringt.

Identität des Rechtsträgers: Weiterhin erfordert die Vorschrift, dass die Verlustberücksichtigung im In- und Ausland bei demselben Rechtsträger erfolgt. Dies bedeutet, es werden Fallgruppen nicht erfasst, bei denen möglicherweise im Rahmen eines ausländ. Konsolidierungskreises die Verluste sich erst auf der Ebene eines anderen Rechtsträgers niederschlagen. Weiterhin nicht erfasst werden Fälle, bei denen der OT im Ausland als transparent behandelt wird, da in diesem Fall die Gesellschafter und nicht der inländ. OT im Ausland stpfl. sind. Dies bedeutet, dass die Vorschrift insbes. auch in den Fällen keine Anwendung finden kann, bei denen nach den amerikanischen „check the box“-Regeln eine Gesellschaft als transparent behandelt wird (vgl. dazu auch LÜDICKE in HERZIG [Hrsg.], *Organshaft*, 2003, 436 [452]; MEILICKE, DB 2002, 911 [915]; SCHREIBER/MEISEL, IStR 2002, 581 [584]; KOLLRUSS, IStR 2004, 735 [736]). Demgegenüber ist NEUMANN der Ansicht, dass das Gesetz keine Identität der Rechtsträger verlangen würde; es sei ausreichend, wenn der Verlust als solcher Berücksichtigung finde (GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 493). Diese Sicht wird jedoch dem Wortlaut des Gesetzten nicht gerecht, welcher deutlich Bezug auf die Besteuerung des OT in einem ausländ. Staat nimmt.

Berücksichtigungsfähigkeit der negativen Einkommensteile im Ausland: Ausreichend ist die Berücksichtigungsfähigkeit der negativen Einkommensteile; es ist nicht erforderlich, dass sich diese tatsächlich im Rahmen einer ausländ. Besteuerung ausgewirkt haben.

► *Tatsächlicher steuermindernder Abzug im Ausland?* Überwiegend wird demgegenüber davon ausgegangen, der Wortlaut der Vorschrift gebiete, dass sich die Verluste tatsächlich ausgewirkt haben müssen (LÜDICKE in HERZIG [Hrsg.], *Organshaft*, 2003, 436 [448]; MEILICKE, DB 2002, 911 [914 f.]; KESTLER/WEGER, *GmbHR* 2003, 156 [160], LÖWENSTEIN/MAIER, IStR 2002, 185 [192]; SCHREIBER/MEISEL, IStR 2002, 581 [586]; GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 493). ZT wird einschränkend angenommen, es sei erforderlich, dass zumindest die Bemessungsgrundlage im Rahmen der Einkommensermittlung tatsächlich gemindert worden sei (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 248; PRINZ/SIMON, *Der Konzern* 2003, 104 [110]; ORTH, IStR, Beihefter 9/2002, 14; zum Stand der Diskussion SIEVERT, *Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa*, 2006, 93 f.).

Ein solches eng am Wortlaut angelehntes Verständnis führt jedoch dazu, dass der erklärte Normzweck keinesfalls erreicht werden kann. Die Vorschrift soll unter Bezugnahme auf das amerikanische Recht verhindern, dass Verluste stets zu Lasten des deutschen Rechts berücksichtigt werden. Das amerikanische Steuerrecht schließt Verluste, die dem Grunde nach sowohl in den USA als auch in Deutschland abziehbar wären, nach den „dual consolidated loss rule“ (Sec. 1503 [d] internal revenue code) aus. Die amerikanischen Steuerrichtlinien schließen mit den sog. „mirror rule“ die Verlustnutzung auch für den Fall aus, dass im Ausland eine Verlustnutzung grundsätzlich möglich ist, jedoch im Hinblick auf den Ausschluss in den USA nicht berücksichtigt wird. Das heißt, das US-Recht sieht eine Regelung für den Fall der Kollision zweier „double dip“ vermeidenden Klauseln vor und hält stets an dem Verlustausschluss in den USA fest, selbst für den Fall, dass damit eine völlige Ausschließung des negativen Einkommens die Folge wäre (vgl. insoweit auch GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 494).

Soweit Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 im Ausland mit einer ähnlichen Klausel kollidiert, welche an die Berücksichtigungsfähigkeit der Verluste anknüpft, käme es zu einer einseitigen Verlustberücksichtigung zu Lasten von Deutschland. Der Gesetzgeber hat am Beispiel der Kollision mit der amerikanischen Regelung deutlich gemacht, dass eine solche Möglichkeit einer einseitigen Verlustberücksichtigung nicht gewollt ist. Auch am Beispiel der österreichischen Gruppenbesteuerung wird deutlich, dass eine internationale Tendenz zu beobachten ist, dass „double dip“ ausschließende Regelungen an berücksichtigungsfähige Verluste anknüpfen (vgl. Anm. 257).

► *Virtuelle Geltendmachung der Verluste im Ausland:* Es ist daher im Wege einer Auslegung nach Sinn und Zweck ausreichend für einen Verlustausschluss nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, dass Verluste im Rahmen einer ausländ. StPflcht erfasst werden (so SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organshaft, 6 Aufl. 2003, Rn. 616; in diese Richtung gehend TÖBEN/SCHULTE-RUMMEL, FR 2002, 425 [437]). Dieses Verständnis bedingt, dass die Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 einen völligen Ausschluss der fraglichen Verluste nach sich ziehen kann. Obgleich auch dieses Ergebnis befremdlich erscheint, muss berücksichtigt werden, dass nach hier vertretenem Verständnis Normzweck von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 einzig der Ausschluss von Verlustimport sein kann (dazu Anm. 265 ff.). Der Normzweck ist darauf gerichtet, die deutsche Steuerrechtsordnung vor der Zuführung von Auslandsverlusten zu schützen. Im Gegensatz zu dem US-Recht enthält Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 keine Regelung für den Fall, dass „double dip“ ausschließende Klauseln mehrerer Länder aufeinander treffen. Es ist daher eine Auslegung nach Sinn und Zweck geboten, um diese Lücke zu schließen. Vor dem Hintergrund eines solchen Normverständnisses erscheint es geboten und mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar, dass auch der völlige Ausschluss der Verluste Folge der Regelung sein kann (LÜDICKE in HERZIG [Hrsg.], Organshaft, 2003, 436 [439], hält den völligen Verlustausschluss für die Intention des Gesetzgebers). Autoren, die hingegen Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 für Fälle des Verlustexports für anwendbar erachten, müssen konsequenterweise zu einem abweichenden Ergebnis gelangen, da sonst inländ. Verluste völlig ausgeschlossen werden könnten und ein Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nahe liegen würde (so GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 494).

Zudem bedingt das Verständnis, es sei eine tatsächliche Berücksichtigung im Rahmen einer ausländ. Besteuerung erforderlich, eine Fülle von Folgeproblemen. Beispielsweise würde sich die Frage stellen, ob Auswirkungen der Verluste begrenzt auf einen VZ oder periodenübergreifend zu prüfen sind. Es würde er-

forderlich werden, über Jahre hinweg die Verlustentwicklung im Rahmen einer ausländ. Steuerrechtsordnung zu verfolgen. Dies erscheint kaum praktikabel.

Keine DBA-Freistellung: Soweit die Regelungen eines DBA mit Freistellungsmethode eingreifen, kann es nicht zu einer Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 kommen. Es ist in einem solchen Fall nicht denkbar, dass Verluste in zwei Rechtsordnungen Berücksichtigung finden. Auf der Grundlage des DBA erfolgt eine Freistellung in einer Rechtsordnung. Die Verluste werden somit in nur einem Land stl. erfasst. Der Anwendungsbereich der Vorschrift schränkt sich damit stark ein und reduziert sich auf Fälle, bei denen kein DBA zur Anwendung kommt, bzw. lediglich ein solches, das keine Freistellungsmethode vorsieht und eine Berücksichtigung von Verlusten in beiden Ländern zulässt. So besteht mit den USA ein DBA, es ist jedoch keine Freistellung vereinbart und eine Doppelerfassung von Steuerquellen bleibt möglich (vgl. TÖBEN/SCHULTE-RUMMEL, FR 2002, 425 [437]).

272 Einstweilen frei.

273 3. Berücksichtigung des negativen Einkommens „in einem ausländischen Staat“

Die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 ist auf einen Verlustausschluss für Zwecke der inländ. Besteuerung gerichtet. Der Höhe nach ist dieser Verlustausschluss an die Berücksichtigung der Verluste im Rahmen der Besteuerung in einem ausländ. Staat gebunden. Unter einem ausländ. Staat ist gem. § 1 Abs. 1 EStG, § 1 Abs. 3 KStG alles zu verstehen, was nicht als zum Inland gehörend anzusehen ist.

Dies bedeutet, dass als Ausland auch die europäischen Staaten anzusehen sind. Ein Konflikt mit dem EU-Recht wäre damit denkbar, soweit Verluste gekürzt werden, weil sie auch im Rahmen der StPflcht in einem anderen EU-Staat Berücksichtigung gefunden haben (vgl. dazu auch Anm. 254).

274 4. Ausländische Berücksichtigung des negativen Organträger-Einkommens „im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung“

Das Gesetz enthält eine weitere Begrenzung der Versagung des Verlustabzugs der Höhe nach. Der Verlustabzug wird im Rahmen der inländ. Besteuerung nur insoweit versagt, als eine Berücksichtigung im Rahmen einer Besteuerung, welche der deutschen Besteuerung des Organträgers entspricht, stattfindet. Der Gesetzestext enthält damit auch Anforderungen an die Qualität des „double dip“. Der Gesetzestext erfordert damit, dass der „double dip“ sowohl im Inland wie im Ausland im Rahmen einer Organschaftsbesteuerung bzw. einer dieser entsprechenden Besteuerung stattfindet. Der Gesetzestext enthält jedoch keine Konkretisierung, wann eine Entsprechung mit dem Besteuerungsregime eines deutschen OT vorliegt.

Unbeschränkte Steuerpflicht: Erforderlich ist zunächst, dass der OT im In- und Ausland unbeschränkt stpfl. ist. In aller Regel impliziert das Vorliegen eines doppelt ansässigen Rechtsträgers auch eine unbeschränkte StPflcht in beiden Rechtsordnungen. Das Recht der kstl. Organschaft erfordert, dass sich die Geschäftsleitung einer Gesellschaft im Inland befindet. Es kann daher nur zur Doppelansässigkeit eines OT kommen, wenn sich der Statussitz der Gesellschaft im Ausland befindet. Da nicht alle Rechtssysteme eine unbeschränkte StPflcht begründen, sofern sich der Statussitz im Inland befindet, erscheint es denkbar,

dass die doppelte Ansässigkeit nicht zwangsläufig eine unbeschränkte StPflcht in beiden Ländern nach sich zieht. Es stellt gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ein Wesensmerkmal der Organschaftbesteuerung dar, dass der OT der unbeschränkten StPflcht unterliegt. Zwar eröffnet § 18 die Möglichkeit einer Zurechnung zu einer beschränkt stpfl. Betriebsstätte (vgl. § 18 Anm. 14), jedoch besteht insoweit nicht die Möglichkeit eines „double dip“. Ein Verlustimport über einen ausländ. OT mit inländ. Betriebsstätte gem. § 18 ist nicht denkbar (vgl. Anm. 261). Vor dem Hintergrund, dass einzig der Verlustimport Ansatzpunkt von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 sein kann, ist es daher geboten, trotz der Regelung des § 18 davon auszugehen, dass eine der Besteuerung des OT entsprechende Besteuerung unbeschränkte StPflcht erfordert.

Konsolidierendes Besteuerungssystem: Weiterhin ist erforderlich, dass der OT im Ausland in eine konsolidierende Besteuerung eingebunden ist, welche eine Verrechnung von positiven und negativen Besteuerungsgrundlagen mehrerer Steuersubjekte ermöglicht. In Betracht kommen insoweit insbes. Organschafts- bzw. Gruppenbesteuerungssysteme (GOSCH/NEUMANN, § 14 Rn. 482; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 253; SCHREIBER/MEISEL, IStR 2002, 581 [584 f.]).

Es wird vertreten, dass im Hinblick auf Sinn und Zweck der Vorschrift auch an diesem Punkt eine einschränkende Auslegung geboten sei (zum Meinungsstand SIEVERT, Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa, 2006, 93 ff.). Es sei daher lediglich eine Besteuerung mit einer der deutschen KSt. entsprechenden Steuer zu verstehen (so PRINZ/SIMON, Der Konzern 2003, 104 [111]). Begründet wird diese Ansicht damit, dass über eine doppelt ansässige KapGes. unabhängig von der Einbeziehung in einen Konsolidierungskreis ein Verlustimport möglich sei. Dem muss jedoch entgegengehalten werden, dass im Inland die Vorschrift außer Frage das Bestehen eines Organschaftsverhältnisses voraussetzt, obgleich die Problematik des Verlustimports sich ebenfalls aus Sicht des Inlands unabhängig von der Einbindung der Verluste in einen Konsolidierungskreis stellt. Diese Beschränkung der Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 im Inland ist nur zu rechtfertigen, soweit auch hinsichtlich der Besteuerung im Ausland die Einbeziehung in einen Konsolidierungskreis erforderlich ist.

Stellung als Organträger im Ausland: Zu klären bleibt weiter die Frage, ob Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 so verstanden werden muss, dass der OT auch im Rahmen der ausländ. Besteuerung die Stellung als OT innehaben muss, oder ob es ausreichend sein kann, wenn er lediglich die Stellung eines einfachen Gruppenmitgliedes innehat (vgl. zu dem Problem LÜDICKE in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 436 [450 f.]). Zu berücksichtigen bleibt, dass eine Besteuerung des OT selbst im Ausland stattfinden muss (vgl. Anm. 273). Damit einher wird häufig die Stellung als OT gehen, dies ist aber wohl nicht zwingend. Da weiterhin die Nämlichkeit der Verluste im In- und Ausland erforderlich ist, scheint kaum ein Fall denkbar, bei dem der doppelt ansässige Stpfl. nicht auch im Ausland die Position eines OT innehatte. Ein ausdrückliches Erfordernis besteht indes nicht, ausreichend ist die Einbindung in ein konsolidierendes Besteuerungssystem.

Einstweilen frei.

275–279

Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2: Beginn der Organschaft

280 I. Sachliche Voraussetzung: Herrschendes und abhängiges Unternehmen als OT und OG iSd. Abs. 1 Satz 1

Abs. 1 Satz 2 bestimmt, wann das Einkommen der OG dem OT zuzurechnen ist. Die Vorschrift setzt dabei voraus, dass das Einkommen nur dann nach Abs. 1 Satz 1 zugerechnet werden kann, wenn das herrschende Unternehmen OT und das abhängige Unternehmen eine OG iSd. Abs. 1 Satz 1 ist (vgl. auch BFH v. 16.3.1965 – I 9/63, BFHE 82, 383, BStBl. III 1965, 386 [387]). Daher genügt es nicht, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1, insbesondere die finanzielle Eingliederung, erst im Laufe des Wj. der OG eintreten. Denn Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 setzt voraus, dass die OG vom Beginn ihres Wj. finanziell in den OT eingegliedert ist. Das herrschende Unternehmen muss also vom Beginn des Wj. der OG die Voraussetzungen als OT erfüllen (ebenso STOLLENWERK, GmbH-StB 2003, 199 [201]; JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, Rn. 170; VON WALLIS, AG 1971, 83). Eine Ausnahme besteht nur im Hinblick auf den GAV. Insoweit genügt es nach Abs. 1 Satz 2, wenn der GAV im Wj. der OG wirksam wird. Vor diesem Hintergrund kann es sich anbieten, ein Rumpfwj. zu bilden, wenn die übrigen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 nicht während des gesamten Wj. der OG erfüllt werden. Die nach § 7 Abs. 4 Satz 3 erforderliche Zustimmung ist dabei von der FinVerw. zu erteilen (R. 59 Abs. 3 KStR 2004).

281 II. Zeitliche Voraussetzung: Erstmalige Zurechnung des Einkommens im Kalenderjahr des Endes des Wj. der OG, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird

Schrifttum: TIMM, Geklärte und offene Fragen im Vertragskonzernrecht der GmbH, GmbHR 1987, 8; TIMM, Unternehmensverträge im GmbH-Recht, GmbHR 1989, 11; ULMER, Fehlerhafte Unternehmensverträge im GmbH-Recht, BB 1989, 10; BLUMERS/SCHMIDT, Eintragungspflicht von Gewinnabführungsverträgen im GmbH-Recht und Anerkennung der körperschaftsteuerlichen Organschaft bei „Altverträgen“, DB 1989, 31; HALLERBACH, Der rückwirkende Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages und seine körperschaftsteuerlichen Auswirkungen – insbesondere bei Beteiligung ehemals gemeinnütziger Wohnungsunternehmen –, FG Haas (1996), 171; FATOUROS, Körperschaftsteuerliche Änderungen nach dem StVergAbG, DStZ 2003, 179; FÖRSTER, Die Änderungen durch das StVergAbG bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer, DB 2003, 899; PRINZ, „Doppelte Organschaftsfälle“ bei Veräußerung oder Umstrukturierung von Beteiligungsbesitz, FR 2003, 708.

Abs. 1 Satz 1 bestimmt, wann das Einkommen der OG erstmals dem OT zuzurechnen ist. Die Vorschrift ist nach § 34 Abs. 9 Nr. 3 Satz 1 erstmals im VZ 2002 anzuwenden, wenn der GAV nach dem 20.11.2002 – dem Tag des Kabinettsbeschlusses über die Einbringung des Gesetzentwurfs des StVergAbG – abgeschlossen wurde. Ein Vertrag wird nach den allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätzen durch Antrag und Annahme (§§ 145, 146 BGB) oder durch die beiderseitige Zustimmung zu einem Vertragstext (vgl. LEENEN, AcP 188 [1988], 381 [399 ff.]) abgeschlossen. Dementsprechend ist der GAV spätestens mit der Unterzeichnung des Vertrags durch beide Vertragsparteien abgeschlossen (s.

Jahresband 2004, § 14 Anm. J 03-12; FATOUROS, DStZ 2003, 179; FÜGER, BB 2003, 1755 [1756]; BMF v. 10.11.2005 – IV B 7 - S 2770 - 24/05, BStBl. I 2005, 1038 [Rn. 5]). Ist der Vertrag schwebend unwirksam, zB weil der Vertrag durch einen Vertreter ohne Vollmacht abgeschlossen wurde (§ 177 Abs. 1 BGB), wirkt die Genehmigung regelmäßig auf den Zeitpunkt der Vornahme des Rechtsgeschäfts zurück (§ 184 Abs. 1 BGB).

Wirksamwerden des Gewinnabführungsvertrags: Das Einkommen der OG kann nach der Neuregelung nur dann dem OT zugerechnet werden, wenn der GAV nicht nur abgeschlossen wurde, sondern auch tatsächlich wirksam (zu den einzelnen Voraussetzungen: Anm. 66 ff.) geworden ist. Daher ist es nach der Neufassung nicht mehr möglich, die Wirkungen der Organshaft auf einen VZ zurückzubeziehen, in dem der GAV noch nicht wirksam war. Die Regelung gewinnt besondere Bedeutung für nicht eingegliederte Gesellschaften. Denn der GAV bedarf in diesem Fall zu seiner Wirksamkeit der Eintragung in das Handelsregister (§ 294 Abs. 2 AktG). Daher ist bei nicht eingegliederten Gesellschaften die Eintragung in das Handelsregister der maßgebliche Zeitpunkt für den Eintritt der Rechtsfolge der Organshaft. Hingegen ist bei einer eingegliederten Gesellschaft die Eintragung des GAV in das Handelsregister nicht erforderlich. Es genügt also, dass der GAV nach zivilrechtlichen Grundsätzen wirksam ist.

Anwendbarkeit der Regeln über die fehlerhafte Gesellschaft: Abs. 2 Satz 2 setzt die Wirksamkeit des GAV voraus. Daher kann das Einkommen dem OT erst dann zugerechnet werden, wenn der GAV zivilrechtlich tatsächlich wirksam geworden ist. Deshalb können auch die Regeln über die fehlerhafte Gesellschaft keine Anwendung finden (ebenso BMF v. 31.10.1989 – IV B 7 - S 2770 - 31/89, BStBl. I 1989, 430). Denn hiernach wird ein unwirksamer, aber tatsächlich durchgeführter GAV lediglich *als* wirksam behandelt (vgl. BGH v. 14.12.1987 – II ZR 170/87, BGHZ 103, 1 [4 ff.]; TIMM, BB 1981, 1491 [1497]; TIMM, GmbHR 1987, 8 [12]; TIMM, GmbHR 1989, 11 [17]). § 41 Abs. 1 Satz 1 AO steht dieser Einschätzung nicht entgegen, da sich aus Abs. 1 Satz 2 eine abweichende steuerliche Regelung ergibt (§ 41 Abs. 1 Satz 2 AO; s. a. BFH v. 30.7.1997 – I R 7/97, BFHE 184, 88, BStBl. II 1998, 33 [34]; BLUMERS/SCHMIDT, DB 1989, 31 [32]; ULMER, BB 1989, 10 [19]; HÖNLE, DB 1979, 485 [490]).

Maßgeblicher zeitlicher Anknüpfungspunkt für die Zurechnung: Die erstmalige Zurechnung des Einkommens der OG hängt von zwei zeitlichen Komponenten ab. Zunächst ist festzustellen, in welchem Wj. der OG der GAV wirksam wurde. Sodann ist festzustellen, in welchem Kalenderjahr das vorgenannte Wj. der OG endet. Die Zurechnung des Einkommens erfolgt erstmals für dieses Kalenderjahr.

Beispiel: OT und OG schließen am 1.3.01 einen GAV ab. Der GAV wird aufgrund seiner Eintragung in das Handelsregister am 1.11.2001 wirksam. Das Wj. der OG ist der Zeitraum vom 1.10. bis 30.9. Mithin wurde der GAV im Wj. 1.10.01 bis 30.9.02 wirksam. Dieses Wj. endete im Jahr 02. Folglich kann eine Zurechnung des Einkommens der OG erstmals für das Kalenderjahr (den VZ) 02 erfolgen.

Die Rückwirkungsfolge des Abs. 1 Satz 2 sollte bei der Steuerplanung beachtet werden, da sie im Zusammenhang mit der Anwendung des § 8b bei der KSt. und GewSt. zu nachteiligen Folgen führen kann (hierzu PRINZ, FR 2003, 708 [710 f.]).

Kritik an der Neuregelung: Die Neuregelung führt zu einer erheblichen Verschärfung der bisherigen Rechtslage. Der steuerliche Beginn der Organshaft hängt nunmehr in der überwiegenden Zahl von Fällen maßgeblich davon ab, wann die Eintragung in das Handelsregister erfolgt. Die Vorschrift stellt also

nicht auf ein objektives Kriterium, sondern auf ein zufälliges Ereignis ab. Denn der Zeitpunkt der Eintragung kann nicht von den Parteien des GAV bestimmt werden, sondern wird maßgeblich vom Arbeitstempo des Registergerichts bestimmt. Damit hängt es auch entscheidend vom Registergericht ab, ob ein auf der Grundlage des GAV abgeführter Gewinn (oder ausgeglichener Verlust) – mangels Eintragung – die Annahme einer vGA (oder einer vE) wegen einer verunglückten Organschaft im Jahr des Abschlusses des GAV zur Folge hat. Ferner kann eine verspätete Eintragung die nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 erforderliche Mindestlaufzeit des GAV beeinflussen. Insoweit empfiehlt es sich, durch entsprechende Klauseln in dem GAV – zB durch Vereinbarung einer fünf Jahre überschreitenden Vertragslaufzeit oder einer automatischen Verlängerungsklausel bei verspäteter Eintragung – sicherzustellen, dass die Mindestlaufzeit des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 eingehalten wird (s. Jahresband 2002, § 14 Anm. J 03-15). Zwar mag es aus Sicht des Steuergesetzgebers sinnvoll gewesen sein, durch die Schaffung der Neuregelung steuerplanerischen Gestaltungen entgegenzuwirken. Jedoch ist zu berücksichtigen, dass der Abschluss eines GAV bei einer nichteingegliederten Gesellschaft nicht ohne weiteres möglich ist, sondern an maßgebliche Voraussetzungen (§§ 293 ff. AktG) geknüpft ist und weitreichende Konsequenzen für die Vertragsparteien hat. Zudem wird durch die Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 sichergestellt, dass kurzfristige steuerplanerische Gesichtspunkte keine ausschlaggebende Bedeutung für die Herstellung einer Organschaft gewinnen. Soweit deshalb die Wirksamkeit des GAV ausschließlich von der Eintragung in das Handelsregister abhängig gemacht wird, erweist sich die Regelung des Abs. 1 Satz 2 jedenfalls solange als verfehlt, als nicht sichergestellt ist, dass eine Eintragung in das Handelsregister unverzüglich erfolgen kann. Es wäre daher sinnvoll gewesen in bezug auf die Wirksamkeitsvoraussetzung der Handelsregistereintragung auf ein Kriterium als Tatbestandsmerkmal abzustellen, dass der alleinigen Verantwortungssphäre der Vertragsparteien zugerechnet werden kann (so auch KÖSTER/SCHIFFERS, GmbHR 2002, 1218 [1221]). Insofern hätte es sich beispielsweise angeboten, auf den Tag der Antragstellung beim Handelsregister abzustellen, wenn die Eintragung demnächst erfolgen kann. Mit einer § 693 Abs. 2 ZPO entsprechenden Regelung hätten auch missbräuchliche Anträge auf Eintragung verhindert werden können. Jedenfalls wäre es wünschenswert, wenn zumindest durch eine Billigkeitsregelung der FinVerw. die unbefriedigende gesetzliche Regelung abgemildert würde (ebenso CENTRALE FÜR GMBH, GmbHR 2005, 470 [471]; WALTER, GmbHR 2005, 456 [457]). Soweit aber die Wirksamkeit des GAV nicht (nur) von der Eintragung in das Handelsregister abhängt (zB bei der Vereinbarung einer aufschiebenden Bedingung), ist die Neuregelung nicht zu beanstanden.

Unzulässige Rückwirkung der Neufassung: Das StVergAbG und damit auch die Neuregelung des Abs. 1 Satz 2 wurden erst am 16.5.2003 wirksam. Daher entfaltet die Regelung des § 34 Abs. 9 Nr. 3 Satz 1 für Gewinnabführungsverträge, die in der Zeit vom 21.11. bis 31.12.2002 in das Handelsregister eingetragen wurden, eine echte Rückwirkung. Allerdings ist eine echte Rückwirkung nicht notwendig unzulässig. Vielmehr darf der Gesetzgeber eine rückwirkende Regelung treffen, wenn der Stpfl. bereits im Zeitpunkt, auf den die Änderung zurückwirkt, mit der Gesetzesänderung rechnen konnte und musste (vgl. BVerfG, Beschl. v. 15.2.1978 – 2 BvL 8/74, BVerfGE 48, 1 [20]). Die Übergangsregelung des § 34 Abs. 9 Nr. 3 Satz 2 trägt aber dem schutzwürdigen Vertrauen der Stpfl. ausreichend Rechnung, indem sie auf den Tag des Kabinettsbeschlusses, also den 20.11.2002, als maßgeblichen zeitlichen Anknüpfungspunkt

für die Neuregelung abstellt. Nach diesem Tag konnten und durften die Stpfl. nicht mehr auf die bestehende Gesetzeslage vertrauen (ebenso FG Hamburg, Beschl. v. 2.7.2004 – I 178/04, EFG 2005, 225 [227]; LAMBRECHT in GOSCH, § 34 Rn. 92; s. auch BVerfG, Kammerbeschl. v. 8.2.1993 – 2 BvR 1765/92, HFR 1993, 329; aA WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 618.1; FÖRSTER, DB 2003, 899 [904]; OTT, INF 2003, 376 [377]; zweifelnd CENTRALE FÜR GMBH, GmbHR 2005, 470 [471]).

Einstweilen frei.

282–289

Erläuterungen zur Aufhebung von Abs. 2

Die Kommentierung des § 14 Abs. 2 – Stand Mai 2006 – ist im elektronischen HHR-Archiv (www.hhr.otto-schmidt.de) abgelegt.

I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich

290

Rechtsentwicklung: Das Organschaftsverbot für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen in § 14 Abs. 2 (ursprünglich Abs. 3; später Abs. 2 aufgrund Neufassung durch StVergAbG v. 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660; BStBl. I 2003, 321, s. Anm. 4) war durch das Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und zur Änderung anderer Steuergesetze (Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz – StVBG) v. 19.12.2001 (BGBl. I 2001, 3922; BStBl. I 2002, 32) eingeführt worden.

Das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) hebt das Verbot von stl. Organschaften mit Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen als OG wieder auf, wozu der BRat bereits bei Einführung von Abs. 2 gemahnt hatte (BRDrucks. 892/01 u. 1061/01). An die Stelle des Organschaftsverbots ist eine Einschränkung der Abziehbarkeit von Beitragsrückerstattungen in § 21 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 getreten.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Grundsätzlich gilt die Aufhebung des Organschaftsverbots ab dem VZ 2009. Demnach werden Organschaften mit Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen als OG ab dem VZ 2009 stl. wieder anerkannt, vorausgesetzt, das Wj. der OG endet vor dem 1.1.2009 (§ 34 Abs. 9 Satz 1 Nr. 6 Satz 1). Alternativ lässt § 34 Abs. 9 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 auf gemeinsamen Antrag der OG und des OT stl. Organschaften mit Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen bereits für den VZ 2008 wieder zu, wobei dann auch die Einschränkung der Abziehbarkeit von Beitragsrückerstattungen in § 21 Abs. 1 Satz 1 bereits ab dem VZ 2008 eingreift (s. die entsprechende Regelung in § 34 Abs. 10b Satz 2).

II. Grund und Bedeutung der Gesetzesänderung

291

Grund der Änderung: Der Ausschluss von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen als OG war von Anfang an erheblichen verfassungsrechtl. Bedenken ausgesetzt. Diese hatten den BRat veranlasst, seine Zustimmung zur Einführung von Abs. 2 mit dem Auftrag zu verbinden, umgehend eine anderweitige Lösung zur Vermeidung von Doppelbegünstigungen infolge des Abzugs von Beitragsrückerstattungen zu suchen und das Organschaftsverbot wieder

aufzuheben (BRDrucks. 1061/01). Diesem Auftrag ist der Gesetzgeber nun mit dem JStG 2009 nachgekommen, freilich ohne systematische Neuregelung der Bemessung der stl. abziehbaren Beitragsrückerstattungen, sondern lediglich flankiert durch einen punktuellen Eingriff in § 21.

Bedeutung der Änderung: Die Aufhebung des Organschaftsverbots war insofern dringend geboten, als Abs. 2 den Ausgleich von Verlusten im Konzern unabhängig von deren Ursache vollständig ausschloss, obwohl es dem Gesetzgeber eigentlich nur um den Ausschluss sog. strukturell bedingter Verluste ging, die aufgrund des Abzugs von Beitragsrückerstattungen entstehen und wegen § 8b Abs. 1 und 2 KStG nur noch durch Begründung einer Organschaft ausgeglichen werden konnten. Die Regelung war massiven verfassungsrechtl. Bedenken ausgesetzt (ausführlich www.hhr.otto-schmidt.de, § 14 Anm. 292). Trotzdem hat sich der Gesetzgeber nicht zu einer ersatzlosen Aufhebung von Abs. 2 durchringen können, sondern durch das JStG 2009 gleichzeitig die Abziehbarkeit von Beitragsrückerstattungen in § 21 eingeschränkt. Freilich ist die Regelung in § 21, auch wenn sie keine in sich geschlossene Neuordnung der stl. abziehbaren Beitragsrückerstattungen enthält, dem Organschaftsverbot vorzuziehen, da sie zielgenauer ist.

Allerdings beseitigt das JStG 2009 die gegen das Organschaftsverbot gerichteten verfassungsrechtl. Bedenken nur für die Zukunft, bzw. auf Antrag ab dem VZ 2008, obwohl der BRat eine *rückwirkende* Aufhebung angemahnt hatte (BRDrucks. 1061/01). Für die VZ 2002–2007 könnte nach wie vor erwogen werden, das BVerfG anzurufen, da davon auszugehen ist, dass Abs. 2 nicht lediglich mit pro futuro-Wirkung für mit dem Gleichheitssatz unvereinbar, sondern ex tunc für nichtig erklärt werden würde (s. Hey, FR 2001, 1279). Die Verfassungskonformität ist bisher nicht gerichtlich geklärt, da die unmittelbar gegen Abs. 2 gerichtete Verfassungsbeschwerde (Az. 1 BvR 1574/02, www.juris.de) mangels Erschöpfung des Rechtswegs als unzulässig zurückgewiesen worden war, so dass sie einer erneuten Beschwerde nicht entgegensteht.

292–299 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3: Vororganschaftliche Mehr- und Minderabführungen

Schriftum: Gosch, Vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen sind keine Gewinnausschüttungen, BFH-PR 2003, 184; HECKNER/SUCHANEK, Vororganschaftlich verursachte Mehr- und Minderabführungen, INF 2003, 420; KRÜGER, Vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen einer Organgesellschaft an ihren Organträger stellen Gewinnabführungen i.S.d. §§ 14 ff. KStG dar, KFR F 4, § 8 KStG, 6/03, 215; WASSERMEYER, Können organschaftliche Mehrabführungen Gewinnausschüttungen sein?, GmbHR 2003, 313; DETMEIER/DÖRR, Geplante Änderungen der Unternehmensbesteuerung in den Regierungsentwürfen zum Richtlinien-Umsetzungsgesetz und EG-Amtshilfe-Anpassungsgesetz, BB 2004, 2382; FLUTGRAF/FUCHS/STIFTER, Organschaftliche Mehrabführungen – Verfassungswidrige Rückwirkung der geplanten Dividendenbesteuerung, DB 2004, 1212; SCHIMMELSMIDT/OTTO, Das Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien und sonstige steuerliche Änderungen, Stbg. 2004, 457; DÖTSCH/PUNG, Organschaftliche Mehr- bzw. Minderabführungen mit vorvertraglicher Veranlassung: Die Übernahme der früheren Richtlinienregelung in das Gesetz, Der Konzern 2005, 37; DÖTSCH/PUNG, Richtlinien-Umsetzungsgesetz: Die Änderungen des EStG, des KStG und des GewStG, DB 2005, 10; GRUBE/BEHRENDT, Verschmelzungsgewinne bei einer Organgesellschaft unter Berücksichtigung der Neufassung des § 14 Abs. 3 durch das EURLUMsG, GmbHR 2005, 1172;