

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 UntStReiseKG v. 20.2.2013
(BGBl. I 2013, 285, BStBl. I 2013, 188)

(1) ¹Verpflichtet sich eine Europäische Gesellschaft, Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, 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. ¹Organträger muss eine natürliche Person oder eine nicht von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse sein. ²Organträger kann auch eine Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes sein, wenn sie eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes ausübt. ³Die Voraussetzung der Nummer 1 muss im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst erfüllt sein. ⁴Die Beteiligung im Sinne der Nummer 1 an der Organgesellschaft oder, bei mittelbarer Beteiligung an der Organgesellschaft, die Beteiligung im Sinne der Nummer 1 an der vermittelnden Gesellschaft, muss ununterbrochen während der gesamten Dauer der Organschaft einer inländischen Betriebsstätte im Sinne des § 12 der Abgabenordnung des Organträgers zuzuordnen sein. ⁵Ist der Organträger mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften an der Organgesellschaft beteiligt, gilt Satz 4 sinngemäß. ⁶Das Einkommen der Organgesellschaft ist der inländischen Betriebsstätte des Organträgers zuzurechnen, der die Beteiligung im Sinne der Nummer 1 an der Organgesellschaft oder, bei mittelbarer Beteiligung an der Organgesellschaft, die Beteiligung im Sinne der Nummer 1 an der vermittelnden Gesellschaft zuzuordnen ist. ⁷Eine inländische Betriebsstätte im Sinne der vorstehenden Sätze ist nur gegeben, wenn die dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte sowohl nach innerstaatlichem Steuerrecht als auch nach einem anzuwendenden Ab-

kommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der inländischen Besteuerung unterliegen.

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. ⁴Der Gewinnabführungsvertrag gilt auch als durchgeführt, wenn der abgeführte Gewinn oder ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, sofern

- a) der Jahresabschluss wirksam festgestellt ist,
- b) die Fehlerhaftigkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden müssen und
- c) ein von der Finanzverwaltung beanstandeter Fehler spätestens in dem nächsten nach dem Zeitpunkt der Beanstandung des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert und das Ergebnis entsprechend abgeführt oder ausgeglichen wird, soweit es sich um einen Fehler handelt, der in der Handelsbilanz zu korrigieren ist.

⁵Die Voraussetzung des Satzes 4 Buchstabe b gilt bei Vorliegen eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks nach § 322 Absatz 3 des Handelsgesetzbuchs zum Jahresabschluss, zu einem Konzernabschluss, in den der handelsrechtliche Jahresabschluss einbezogen worden ist, oder über die freiwillige Prüfung des Jahresabschlusses oder der Bescheinigung eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen als erfüllt.

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. Negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft bleiben bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden.

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 Minderabführ-

rungen 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 vororganschäftlichen Zeit zuzurechnen.

(4) ¹Für Minder- und Mehrabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, ist in der Steuerbilanz des Organträgers ein besonderer aktiver oder passiver Ausgleichsposten in Höhe des Betrags zu bilden, der dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht. ²Im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung sind die besonderen Ausgleichsposten aufzulösen. ³Dadurch erhöht oder verringert sich das Einkommen des Organträgers. ⁴§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes und § 8b dieses Gesetzes sind anzuwenden. ⁵Der Veräußerung gleichgestellt sind insbesondere die Umwandlung der Organgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person, die verdeckte Einlage der Beteiligung an der Organgesellschaft und die Auflösung der Organgesellschaft. ⁶Minder- oder Mehrabführungen im Sinne des Satzes 1 liegen insbesondere vor, wenn der an den Organträger abgeführte Gewinn von dem Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft abweicht und diese Abweichung in organschaftlicher Zeit verursacht ist.

(5) ¹Das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft und damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen werden gegenüber dem Organträger und der Organgesellschaft gesondert und einheitlich festgestellt. ²Die Feststellungen nach Satz 1 sind für die Besteuerung des Einkommens des Organträgers und der Organgesellschaft bindend. ³Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend für von der Organgesellschaft geleistete Steuern, die auf die Steuer des Organträgers anzurechnen sind. ⁴Zuständig für diese Feststellungen ist das Finanzamt, das für die Besteuerung nach dem Einkommen der Organgesellschaft zuständig ist. ⁵Die Erklärung zu den gesonderten und einheitlichen Feststellungen nach den Sätzen 1 und 3 soll mit der Körperschaftsteuererklärung der Organgesellschaft verbunden werden.

Autoren:

Dipl.-Volksw. Dr. Christian **Dorenkamp**, LL.M. (NYU), Rechtsanwalt/
Steuerberater, Bonn (Abs. 5)

Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln (Abs. 2)

Dipl.-Finw. Stefan **Kolbe**, M. Tax, Vors. Richter am FG, Berlin
(Allgemeine Erläuterungen, Abs. 1)

Dr. Arne **von Freeden**, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater, Hamburg
(Abs. 3 und 4)

Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 14

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 14	1		
II. Rechtsentwicklung des § 14		a) Verhältnis zu den all-	
1. Organschaft vor Einfüh-		gemeinen Vorschriften	
 Regelung		über das Einkommen . . .	25
a) Entwicklung der Recht-	2	b) Steuerliche Auswirkung	
sprechung		von Gewinnabführun-	
b) Theoretische Ansätze . . .	3	gen	26
2. Organschaft nach Einfüh-		c) Besonderheiten bei der	
 Regelung	4	Veranlagung	27
		d) Ergänzende Bestimmun-	
		gen für die Besteuerung	
		bei Organschaft	28
III. Bedeutung und Vereinbar-		2. Verhältnis zu Vorschriften	
 Recht		des EStG	
1. Wirtschaftliche Bedeutung		a) Einkommensermittlung	
 des § 14	10	bei Organträger und	
2. Verfassungsmäßigkeit des		Organgesellschaft	30
 § 14	11	b) Verhältnis zu den Tarif-	
3. Vereinbarkeit mit Unions-		vorschriften	31
 recht	12	c) Tarifentlastung nach	
4. Reform der bestehenden		§ 34a EStG	32
 Rechtslage?	15	d) Steuerermäßigung nach	
5. Alternative Gestaltungen		§ 35 EStG	33
 einer Ergebniskonsolidie-		e) Verhältnis zu den	
 rung	16	Vorschriften über den	
6. Sonderfragen der Mehr-		Kapitalertragsteuer-	
 mütterorganschaft		abzug	34
a) Begriff der Mehrmütter-		3. Verhältnis zum GewStG . .	35
organschaft	18	4. Verhältnis zum UmwStG . .	36
b) Rechtslage vor Einfüh-		5. Verhältnis zum AStG	37
rung einer gesetzlichen		6. Verhältnis zum UStG	38
Regelung	19	7. Verhältnis zum GrEStG . . .	39
c) Gesetzliche Regelung		8. Verhältnis zum Investiti-	
der Mehrmütterorgan-		 onszulagengesetz	40
schaft (§ 14 Abs. 2 aF) . .	20	9. Verhältnis zum Handels-	
d) Abschaffung der Mehr-		 recht	41
mütterorganschaft ab		10. Verhältnis zum AktG	42
Veranlagungszeitraum		11. Verhältnis zum GmbHG . .	43
2003	21	12. Verhältnis zum Doppel-	
		 besteuerungsabkommen . .	44
		13. Haftung bei Organschaft .	45
		14. Wirkung des Verfalls	
		 (§ 73 Abs. 1 Satz 1 StGB)	
		 im Organkreis	46
IV. Verhältnis des § 14 zu		V. Verfahrensfragen	48
 anderen Vorschriften			
1. Verhältnis zu Vorschriften			
 des KStG			

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Tatbestand und Rechtsfolge der Organshaft**

	Anm.		Anm.
I. Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen (Satz 1 Einleitung)			
1. Grundtatbestand und Rechtsfolge der Organshaft			
a) Persönlicher Anwendungsbereich			
aa) Organgesellschaft: SE, AG oder KGaA mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in der EU bzw. im EWR			
(1) Kreis der Organgesellschaften	50	(2) Abschluss und Zustandekommen des Gewinnabführungsvertrags	66
(2) Geschäftsleitung der Organgesellschaft im Inland	51	(3) Aktienrechtliche Wirksamkeitsvoraussetzungen des Gewinnabführungsvertrags	67
(3) Sitz der Organgesellschaft in der EU oder im EWR	52	(4) Wirksamkeitshindernisse	68
(4) Steuerbefreite Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft?	53	(5) Besonderheiten bei einer eingegliederten Gesellschaft	69
bb) Organträger: Einziges anderes gewerbliches Unternehmen		bb) Zivilrechtliche Rechtsfolge des Gewinnabführungsvertrags: Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns	
(1) Legaldefinition des Organträgers (= Träger des Unternehmens)	55	(1) Abführung des ganzen Gewinns	75
(2) Unternehmen	56	(2) Verlustübernahmepflicht des herrschenden Unternehmens	76
(3) Beschränkung auf ein einziges anderes Unternehmen	57	cc) Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns	77
(4) Grundvoraussetzung: Gewerbliches Unternehmen als Organträger	58	c) Rechtsfolge des Abs. 1: Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft beim Organträger	
(5) Sonderfälle: Gewerbliches Unternehmen kraft gewohnheitsrechtlicher Fiktion	59	aa) Einkommen der Organgesellschaft	
(6) Einordnung ausländischer Unternehmen	60	(1) Keine einheitliche Einkommensermittlung, sondern Einkommenszurechnung	80
b) Sachlicher Anwendungsbereich		(2) Grundsätze der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft	81
aa) Gewinnabführungsvertrag iSd. § 291 Abs. 1 AktG		(3) Einzelheiten der Einkommensermittlung	82
(1) Begriff und Wesen des Gewinnabführungsvertrags	65	(4) Sonderfragen bei Steuerumlagen	83
		bb) Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft	
		(1) Umfang des Einkommens	85
		(2) Berücksichtigung beim Organträger	86
		(3) Zeitpunkt der Zurechnung des Einkommens	87

	Anm.
cc) Besonderheiten bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen des Organträgers	
(1) Grundsatz der Selbständigkeit von Organgesellschaft und Organträger . . .	90
(2) Handelsbilanz als Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung des Organträgers	91
(3) Ermittlung des steuerlichen Gewinns	92
(4) Sonderfrage: Aktive und passive Ausgleichspos- ten	93
(5) Abzug von Spenden	94
dd) Ausnahmetatbestand: § 16	95
2. Zurechnung des Einkommens, wenn die weiteren Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 1 bis 5 erfüllt sind	98
II. Finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)	
1. Finanzielle Eingliederung nur, wenn dem Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft zusteht (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1)	
a) Grundsatz: Finanzielle Eingliederung erfordert Stimmrechtsmehrheit	100
b) Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft	
aa) Notwendigkeit einer Beteiligung	101
bb) Unmittelbare Beteiligung des Organträgers	
(1) Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums	102
(2) Einzelfälle des wirtschaftlichen Eigentums	103
cc) Mittelbare Beteiligung	104
c) Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft	
aa) Erfordernis von Stimmrechten	110
bb) Mehrheit der Stimmrechte	

	Anm.
(1) Erforderliche Mehrheit: einfache oder qualifizierte Mehrheit?	111
(2) Ermittlung der Mehrheit	112
(3) Mehrheit der Stimmrechte muss aus den Anteilen an der Organgesellschaft zustehen	113
d) Zeitliche Voraussetzung: Ununterbrochene Beteiligung vom Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft an	
aa) Grundsatz	115
bb) Einzelfragen: Veräußerung und Umwandlung	116
2. 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)	118
III. Organträger (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)	
1. Subjektive Tatbestandsvoraussetzung für Organträger (Nr. 2 Satz 1)	
a) Natürliche Personen	150
b) Nicht von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse	
aa) Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse	153
bb) Keine Befreiung von der Körperschaftsteuer	155
2. Erweiterung des Kreises der Organträger: Personengesellschaften (Nr. 2 Satz 2)	
a) Rechtsentwicklung	159
b) Personengesellschaft iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	161
c) Ausüben einer Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG	
aa) Gewerbliche Tätigkeit der Organträger-Personengesellschaft	162
bb) Zeitlicher Umfang der gewerblichen Tätigkeit	163
cc) Sachlicher Umfang der gewerblichen Tätigkeit	164

	Anm.		Anm.
dd) Einzelfälle		c) Maßgebende Beteiligung bei mittelbarer Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft	191
(1) Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft . . .	169	5. Abweichendes Erfordernis bei mittelbarer Beteiligung an der Organgesellschaft über eine Personengesellschaft (Nr. 2 Satz 5)	
(2) Betriebsaufspaltung	170	a) Objektive Voraussetzung: Mittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft über eine oder mehrere Personengesellschaften	192
(3) Gewerbliche Prägung	171	b) Rechtsfolge: Sinngemäße Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4	193
(4) Holdingtätigkeit	172	6. Rechtsfolge: Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft bei der inländischen Betriebsstätte, der die Beteiligung zuzurechnen ist (Nr. 2 Satz 6) . .	194
(5) Konzerninterne Dienstleistungen	173	7. Organschaftsspezifische Modifizierung des Begriffs der Betriebsstätte: Der Betriebsstätte zuzurechnende Einkünfte müssen nach deutschem Steuerrecht und nach Abkommensrecht der inländ. Besteuerung unterliegen (Nr. 2 Satz 7)	
(6) Stille Gesellschaften und andere Innengesellschaften	174	a) „Organschaftsbetriebsstätte“	195
d) Keine Einschränkung durch Steuerbefreiung . .	180	b) Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte bei der Organschaft	
e) Nichterfüllung der Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2	181	aa) Der Betriebsstätte zuzurechnende Einkünfte . . .	196
3. Einschränkende objektive Tatbestandsvoraussetzung für Personengesellschaften als Organträger: Finanzielle Eingliederung im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst (Nr. 2 Satz 3) .	185	bb) Besteuerung der zuzurechnenden Einkünfte im Inland	
4. Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft bzw. der Beteiligung an der vermittelnden Gesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte während der gesamten Dauer der Organschaft (Nr. 2 Satz 4)		(1) Besteuerung nach innerstaatlichem Steuerrecht .	197
a) Regelungsinhalt	186	(2) Besteuerung nach einem anzuwendenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung .	198
b) Unmittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft		c) Rechtsfolge: Zurechnung des Einkommens nur bei Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte	199
aa) Sachliches Erfordernis: Zuordnung der Beteiligung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers			
(1) Beteiligung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1	187		
(2) Inländische Betriebsstätte des Organträgers iSd. § 12 AO	188		
(3) Zuordnung der Beteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers	189		
bb) Zeitliches Erfordernis: Ununterbrochene Zuordnung der Beteiligung während der gesamten Dauer der Organschaft .	190		

	Anm.		Anm.
IV. Voraussetzungen des steuerlichen Wirksamwerdens des Gewinnabführungsvertrags (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)			
1. Mindestdauer und Durchführung (Nr. 3 Satz 1)			
a) Zeitliche Vorgaben für den Gewinnabführungsvertrag			
aa) Gewinnabführungsvertrag muss auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen werden			
(1) Grundsatz der fünfjährigen Mindestlaufzeit	200		
(2) Einzelfragen der Mindestlaufzeit	201		
bb) Durchführung während der gesamten Geltungsdauer des Gewinnabführungsvertrags			
(1) Grundsätze der tatsächlichen Durchführung	203		
(2) Einzelfragen der tatsächlichen Durchführung	204		
(3) Rechtsfolgen eines Verstößes gegen Mindestdauer oder Durchführung	207		
(4) Rechtsfolgen der rückwirkenden Nichtanerkennung	209		
2. Unschädliche vorzeitige Beendigung im Fall einer Kündigung aus wichtigem Grund (Nr. 3 Satz 2)			
a) Sachliche Voraussetzungen	211		
b) Kündigung des Gewinnabführungsvertrags	212		
c) Vorliegen eines wichtigen Grundes	213		
d) Auswirkungen von Umwandlungsvorgängen auf den Gewinnabführungsvertrag			
aa) Umwandlung des Organträgers	214		
bb) Umwandlung der Organgesellschaft	215		
cc) Auswirkungen der Insolvenz auf den Gewinnabführungsvertrag	216		
		e) Rechtsfolge: Unschädlichkeit	
		aa) Gerechtfertigte Kündigung	217
		bb) Ungerechtfertigte Kündigung	218
3. Rückwirkung der Kündigung oder Aufhebung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres (Nr. 3 Satz 3)			
a) Sachliche Voraussetzungen			
aa) Kündigung oder Aufhebung des Gewinnabführungsvertrags	220		
bb) Zeitpunkt während des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft	221		
b) Rechtsfolge: Rückwirkung auf den Beginn dieses Wirtschaftsjahres	222		
4. Fiktion der Durchführung des Gewinnabführungsvertrags bei fehlerhaften Bilanzansätzen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4)			
a) Regelungsinhalt: Erleichterung bzgl. des Durchführungserfordernisses	223		
b) Grundvoraussetzung: Gewinnabführung oder Verlustausgleich beruht auf einem Jahresabschluss, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4)			
aa) Abgeführter Gewinn oder Verlustausgleich	224		
bb) Zusammenhang mit einem Jahresabschluss, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält	225		
c) Besondere Voraussetzungen für die Fiktion (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. a bis c)			
aa) Wirksam festgestellter Jahresabschluss (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. a)			
(1) Feststellung des Jahresabschlusses	226		
(2) Wirksamkeit der Feststellung des Jahresabschlusses	227		

	Anm.		Anm.
bb) Keine Erkennbarkeit der fehlerhaften Bilanzansätze bei Erstellung des Jahresabschlusses (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b)		dd) Bescheinigung eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassender Beurteilung . . .	239
(1) Mangelnde Erkennbarkeit der Fehlerhaftigkeit . . .	228	c) Rechtsfolge der Fiktion: Mangelnde Erkennbarkeit des fehlerhaften Bilanzansatzes iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b	240
(2) Maßgeblicher Zeitpunkt: Erkennbarkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses	229		
cc) Korrektur eines von der Finanzverwaltung beanstandeten fehlerhaften Bilanzansatzes (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c)			
(1) Von der Finanzverwaltung beanstandeter Fehler	230		
(2) Durchführung der Korrektur im nächsten nach dem Zeitpunkt der Beanstandung des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss des Organträgers und der Organgesellschaft	231		
(3) Abführung des Gewinns bzw. Verlustausgleich nach Maßgabe des korrigierten Jahresabschlusses	232		
(4) Ausnahme von der Pflicht zur Korrektur und Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme: Vorliegen eines in der Handelsbilanz zu korrigierenden Fehlers . . .	233		
d) Rechtsfolge der Fiktion . . .	234		
5. Fiktion der mangelnden Erkennbarkeit des fehlerhaften Bilanzansatzes (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5)			
a) Regelungsinhalt	235		
b) Voraussetzungen für die Fiktion			
aa) Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk zu einem Jahresabschluss . .	236		
bb) Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk zu einem Konzernabschluss, in den der Jahresabschluss einbezogen ist	237		
cc) Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk über eine freiwillige Prüfung des Jahresabschlusses . . .	238		
		V. Zulässige Dotierung von Rücklagen bei der Organgesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4)	
		1. Regelungsinhalt	245
		2. Tatbestand: Einstellung von Teilen des Jahresüberschusses in Gewinnrücklagen bei der Organgesellschaft	
		a) Begriff der Organgesellschaft	246
		b) Beträge aus dem Jahresüberschuss	247
		c) Gewinnrücklagen iSd. § 272 Abs. 3 HGB mit Ausnahme der gesetzlichen Rücklagen	
		aa) Gewinnrücklagen	248
		bb) Mit Ausnahme der gesetzlichen Rücklagen . . .	249
		d) Grenzen zulässiger Einstellung in Gewinnrücklagen	
		aa) Bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet.	250
		bb) Normative Grenze	251
		cc) Gesellschaftsrechtliche Kompetenz zur Dotierung von Gewinnrücklagen . .	252
		3. Rechtsfolge	253
		VI. Keine Doppelberücksichtigung von negativem ausländischem Einkommen des Organträgers (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5)	
		1. Bedeutung, Verhältnis zu anderen Vorschriften und Verfahrensfragen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5	
		a) Aufbau der Rechtsnorm	260

	Anm.
b) Bedeutung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5	261
c) Verhältnis zu anderen Vorschriften	
aa) Verhältnis zu § 2a EStG.	262
bb) Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen	263
c) Verhältnis zu Regelungen ausgewählter ausländischer Steuersysteme	
(1) Verhältnis zu den amerikanischen Regelungen der dual consolidated loss rule	264
(2) Verhältnis zu den Regelungen der österreichischen Gruppenbesteuerung	265
d) Verfahrensfragen	266
2. Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5: Negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft	
a) Vorliegen einer Organgesellschaft als Voraussetzung für die Anwendung der Regelung	
aa) Sachliche Voraussetzung: Wirksam begründetes Organschaftsverhältnis	270
bb) Persönlicher Anwendungsbereich: Organträger oder Organgesellschaft	
(1) Organträger	271
(2) Organgesellschaft	273
b) Negative Einkünfte des Organträgers	
aa) Keine Berücksichtigung negativer Einkünfte der Organgesellschaft	274
bb) Negative Einkünfte	275
c) Negative Einkünfte der Organgesellschaft	276

	Anm.
3. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5: Negative Einkünfte bleiben bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit eine auslandsbezogene Berücksichtigung erfolgt	
a) Negative Einkünfte bleiben bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt	280
b) Ausschluss der Berücksichtigung nur, soweit die negativen Einkünfte im Ausland berücksichtigt werden	281
c) Berücksichtigung der negativen Einkünfte in einem ausländischen Staat	283
d) Berücksichtigung der negativen Einkünfte im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person im Ausland	284

VII. Beginn der Organschaft (Abs. 1 Satz 2)

1. Sachliche Voraussetzung: Herrschendes und abhängiges Unternehmen als Organträger und Organgesellschaft iSd. Abs. 1 Satz 1	290
2. Zeitliche Voraussetzung: Erstmalige Zurechnung des Einkommens im Kalenderjahr des Endes des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird	291

C. Erläuterungen zur Aufhebung von Abs. 2

	Anm.
I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich	292

	Anm.
II. Grund und Bedeutung der Gesetzesänderung	293

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Vororganschaftliche Mehr- und Minderabführungen**

	Anm.		Anm.
I. Einordnung des Abs. 3			
1. Regelungsinhalt und Verfahrensfragen	300		
2. Bedeutung der Vorschrift . . .	301		
3. Zeitlicher Geltungsbereich . .	302		
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften	303		
II. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 3			
1. Vororganschaftliche Mehrabführungen gelten als Gewinnausschüttungen (Abs. 3 Satz 1)			
a) Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben		b) Rechtsfolge: Mehrabführung gilt als Gewinnausschüttung von der Organgesellschaft an den Organträger	
aa) Mehrabführung		aa) Unmittelbare „einstöckige“ Organschaft	
(1) Sachverhalt der Mehrabführung	304	(1) Fiktive Gewinnausschüttung der Organgesellschaft	313
(2) Geschäftsvorfallbezogene Prüfung	305	(2) Fiktive Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft	314
(3) Mehrabführung im Verlustfall	306	bb) Unmittelbare mehrstöckige Organschaft	315
(4) Keine Berücksichtigung außerbilanzieller Korrekturen und fehlerhafter Abweichungen zwischen abgeführtem Gewinn und Steuerbilanzgewinn .	307	cc) Mittelbare Organschaft .	316
(5) Keine Berücksichtigung vororganschaftlicher Minderabführungen iSd. Satzes 2	308	2. Vororganschaftliche Minderabführungen gelten als Einlage (Abs. 3 Satz 2)	
(6) Keine Berücksichtigung organschaftlicher Minder- und Mehrabführungen iSv. Abs. 4 Satz 1 . . .	309	a) Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben	
bb) Ursache in vororganschaftlicher Zeit		aa) Minderabführung	317
(1) Ursache	310	bb) Ursache in vororganschaftlicher Zeit	318
(2) Vororganschaftliche Zeit	311	b) Rechtsfolge: Minderabführung ist als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln	
(3) Ursache in vororganschaftlicher Zeit	312	aa) Unmittelbare einstöckige Organschaft	319
		bb) Unmittelbare mehrstöckige Organschaft	320
		cc) Mittelbare Organschaft .	321
		3. Zeitpunkt des Erfolgs von Mehr- und/oder Minderabführungen (Abs. 3 Satz 3)	
		322	
		4. Teilwertansatz nach § 13 Abs. 3 Satz 1 als vororganschaftliche Ursache (Abs. 3 Satz 4)	
		323	

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Innerorganschaftliche Mehr- und
Minderabführungen**

	Anm.		Anm.
I. Einordnung des Abs. 4			
1. Regelungsinhalt	340	aa) Postenbildung in der Steuerbilanz des Organträgers	352
2. Bedeutung der Vorschrift	341	bb) Postenbildung in Höhe der Beteiligungsquote des Organträgers	353
3. Zeitlicher Geltungsbereich und Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Anwendung	342	cc) Einkommensneutrale Postenbildung	354
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften	343	2. Auflösung besonderer Ausgleichsposten bei Veräußerung der Organbeteiligung (Abs. 4 Satz 2)	
II. 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 (Abs. 4 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 (Abs. 4 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 (Abs. 4 Satz 4)	359
		5. Veräußerung der Organbeteiligung gleichgestellte Transaktionen (Abs. 4 Satz 5)	360
		6. Regelbeispiel (Abs. 4 Satz 6)	361

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Feststellungsverfahren bei der körperschaft-
steuerlichen Organschaft**

	Anm.		Anm.
I. Einordnung des Abs. 5		2. Bedeutung des Abs. 5	366
1. Gesetzeszweck und Regelungsgehalt	365	3. Zeitlicher Anwendungsbereich des Abs. 5	367

Anm.	Anm.
<p>4. Verhältnis des Abs. 5 zu anderen Vorschriften 368</p> <p>II. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 5</p> <p>1. Gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen (Abs. 5 Satz 1)</p> <p>a) Gesonderte und einheitliche Feststellung 370</p> <p>b) Dem Organträger zuzurechnendes Einkommen der Organgesellschaft . . . 371</p>	<p>c) Damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen 372</p> <p>2. Bindung für die Besteuerung des Einkommens des Organträgers und der Organgesellschaft (Abs. 5 Satz 2) 380</p> <p>3. Feststellung anzurechnender Steuern der Organgesellschaft (Abs. 5 Satz 3) . . 382</p> <p>4. Zuständigkeiten (Abs. 5 Satz 4) 383</p> <p>5. Steuerliche Erklärungspflichten (Abs. 5 Satz 5) . . . 384</p>

A. 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 gewerbesteuerrechtlichen 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,

[Anschluss S. K 13]

GmbH 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, GmbH 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 Verlostauschluss-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, GmbH 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 –, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 725; U. 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, ISr 1994, 100 und 146; U. 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 1995, Beilage 12; GROTHERR, Die konsolidierte Konzernbesteuerung in Frankreich und ihre Übertragbarkeit ins deutsche Konzernsteuerrecht, AG 1995, 403; KREBÜHL, Reform der körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen 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, in BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 403; RAUPACH ua., „Steuermanagement“ zwischen „Globalisierung“ und „Regionalisierung“, JbFStR 1997/1998, 325; DÖTSCH/VAN LISHAUT/WOCHINGER, Der neue Umwandlungssteuererlaß, DB 1998, Beilage Nr. 7; 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, Köln 1998, 293; SCHAUMBURG, Grundzüge des Konzernsteuerrechts in SCHAUMBURG (Hrsg.), Steuerrecht und steuerorientierte Gestaltungen im Konzern, Köln 1998, 1; THIEL/EVERSBURG/VAN LISHAUT/NEUMANN, Der Umwandlungssteuer-Erlass 1998, GmbH 1998, 397; GOSCH, Neuralgische Fragen der Organschaftsbesteuerung, StbJb. 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 Fach 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, in PRÜTTING/VALLENDER (Hrsg.), Insolvenzrecht in Wissenschaft und Praxis, FS Wilhelm Uhlenbruck, Köln 2000, 813; PACHE, Die Auswir-

kungen der Neuregelung der körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organshaft im Rahmen des Gesetzentwurfs eines „StSenkG“, GmbHR 2000, 317; PACHE, Die Neuregelung der körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organshaft nach dem Steuersenkungsgesetz, GmbHR 2000, 764; U. PRINZ, Ertragsteuerfragen moderner Konzepte der Unternehmensorganisation, FR 2000, 537; U. 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, Mitunternehmerschaft und Organschaft, FR 2000, 1173.

Schrifttum seit 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; OLHING, 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-Stpr. 2001, 119; STARINGER in SEEGER (Hrsg.), Perspektiven der Konzernbesteuerung, DStJG 25 (2002), 73; WARNKE, Die „ertragsteuerliche“ Organschaft, EStB 2001, 300 und 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 Steuergesetze 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 2002, Beilage 1; NEYER, Zur Reichweite des Halbeinkünfteverfahrens – Organschaft, Mitunternehmerschaft, GmbHR 2002, 102; ORTH, Die Organschaftsbesteuerung nach der 2. Reformstufe, DB 2002, 811; OTTERSACH, Die körperschaftsteuerliche Organschaft nach StSenkG und UntStFG, NWB 2002, Fach 4, 4627; U. PRINZ, „Fortentwicklung“ des Organschaftsrechts: Neue Irrungen und Wirrungen, FR 2002, 66; REICHERT/STÖBERNER, Voraussetzungen und Folgen der körperschaftsteuerlichen Organschaft, SteuStud. 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 steuerli-

chen Querverbundes bei Teilprivatisierungen durch Änderung von Unternehmensverträgen im GmbH-Konzern, BB 2003, 393; CHRISTOFFEL, Die Änderungen durch das Steuerergünstigungsabbaugesetz, GSTB 2003, 178; CHRISTOFFEL, Minimal-Kompromiss, GmbH-Stpr. 2003, 152; DÖTSCH, Aktuelle Entwicklungen bei der ertragsteuerlichen Organshaft: insbesondere 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 Organshaft, BB 2003, 1755; FÜGER/RIEGER, Anwendungserlass zu § 8b KStG – Ausgewählte Zweifelsfragen, FR 2003, 543 und 589; GÖRDEN, Körperschaft- und gewerbsteuerliche Organshaft, GmbH-StB 2003, 285; GRÜTZNER, Vorgesehene Neuregelungen im Bereich der ertragsteuerlichen Organshaft, 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/ZIPFEL, Die Giftliste der Bundesregierung – welche Steuerverschärfungen jetzt tatsächlich kommen, BB 2003, 983; KORN/STRAHL, „Steuerergünstigungsabbaugesetz“: Übersicht und erste Beratungserkenntnisse, KÖSDI 2003, 13714; MITSCH, Holding und Organshaft als Gestaltungsinstrumente in mittelständischen Strukturen, Inf. 2003, 424 und 467; NAU/WATERMEYER, Steuerlicher Handlungsbedarf zum Jahreswechsel 2003/2004 (Teil II), DSrR 2003, 2181; ORTH, Verlustnutzung bei Organshaft, WpG-Sonderheft 2003, 13; OTT, Die Änderungen des Körperschaftsteuerrechts durch das Steuerergünstigungsabbaugesetz, Inf. 2003, 376; PATT/STIMPEL, Verlustverwertung im Rahmen einer gewerbsteuerlichen Organshaft, FR 2000, 705; RÖDDER/SCHUMACHER, Das Steuerergünstigungsabbaugesetz, DSrR 2003, 805; RÖDEL, Änderungen im Bereich der Gewerbesteuer durch das Steuerergünstigungsabbaugesetz, Inf. 2003, 740; ROMANI/MAIER, Doppelbesteuerung während der Organshaft in Folge der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz, DB 2003, 630; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die GmbH & atypische Still – ein großer Verlierer der neuen Steuergesetzgebung, BB 2003, 713; STOLLENWERK, Neue Einschränkungen der steuerlichen Organshaft, GmbH-StB 2003, 199; TROSSEN, Anmerkung zu: FG München v. 13.8.2003 – 7 K 5147/00, EFG 2003, 1667, EFG 2003, 1669; WARNKE, Die Organshaft, EStB 2003, 259; WEHRHEIM/ADRIAN, Die ertragsteuerliche Organshaft im Fokus des Gesetzgebers, DB 2003, 737; GOLLER, Die Organshaft – 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 Organshaft, EStB 2004, 341; KIPPENBERG, IStR-Länderbericht, Heft 7/2004; MELCHIOR, Überblick über das Richtlinien-Umsetzungsgesetz, DSrR 2004, 2121; RICHTER, Die Auswirkungen des Steuerergünstigungsabbaugesetzes (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?, DSrZ 2004, 78; CENTRALE FÜR GMBH DR. OTTO SCHMIDT, Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens v. 25.1.2005 – IV B 7 – S 2770 – 11/04 betreffend Änderung der Besteuerung steuerlicher Organschaften durch das Steuerergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG), GmbHR 2005, 470; DÖTSCH, Organshaft: Das Einführungsschreiben des BMF zu den Änderungen durch das Steuerergünstigungsabbaugesetz 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, Organshaft und Anwachsung, DSrR 2005, 1629; RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens zu Änderungen der ertragsteuerlichen Organshaft durch das StVergAbG, DB 2005, 1018; ROUENHOFF, Keine Auswirkung von passiven Ausgleichsposten auf ergebnisneutrale Verschmelzungen, DSrR 2005, 1636; SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES, Das Entwurfsschreiben des Bundesfinanzministeriums zu ertragsteuerlichen Organschaften unter der Ägide des StVergAbG, BB 2005, 1304; SCHOThÖFER, Gefährdung der Organshaft durch neue aktienrechtliche Verjährungsvorschrift, GmbHR 2005, 982; WALTER, Der Entwurf eines neuen BMF-Schreibens zur Organshaft, GmbHR 2005, 456; ROSER, Änderungen bei der

Organschaft und die Reaktion des BMF, EStB 2006, 71; THILL/ANTOSZKIEWICZ, Einzelfragen beim down-stream merger eines Organträgers auf eine Organgesellschaft, FR 2006, 7.

Schrifttum seit 2010: LOHR/GÖRGES, Probleme und Zukunft der Organschaft, DB 2010, 2576; HEURUNG/ENGL/SCHRÖDER, BB-Rechtsprechungsreport ertragsteuerliche Organschaft 2011, BB 2012, 1123; ISMER, Besteuerung inhabergeführter Unternehmensgruppen, GmbHR 2011, 968; LENZ/ADRIAN/HANDWERKER, Geplante Neuregelung der ertragsteuerlichen Organschaft, BB 2012, 2851; OESTERWINTER, Aktuelle Entwicklungen im Rahmen der Reform der ertragsteuerlichen Organschaft – Punktuelle Problemlösungen anstelle der Einführung einer Gruppenbesteuerung, DStZ 2012, 867; SCHÖNWALD, Körperschaftsteuerliche Organschaft, StBp. 2012, 10 und 37; WOLTERS DORF/RÖDDER/SCHMIDT-FEHRNBACHER/BEISHEIM/GERNER, Der Fraktionsentwurf zur „Kleinen Organschaftsreform“: Guter Wille, aber doch kein wirklicher Rechtsfrieden!, DB 2012, 2241; SCHNEIDER, Verbesserung der Organschaft?, StJb. 2012/2013, 93; BÄUML, Personengesellschaften als Organträger in der Gestaltungs- und Unternehmenspraxis, FR 2013, 1121; BENECKE/SCHNITGER, Wichtige Änderungen bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft durch das UntStG 2013, IStR 2013, 143; DÖTSCH/PUNG, Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts: Die Änderungen bei der Organschaft, DB 2013, 305; DÖTSCH/PUNG, Die „kleine Organschaftsreform“: Alles nur theoretische Probleme?, DB 2013, 2169; FELLINGER/WELLING, Auslegungsfragen zur kleinen Organschaftsreform – Positives Ziel nicht aus den Augen verlieren, DStR 2013, 1718; GOEBEL/UNGEMACH, Neuregelungen bei der Besteuerung ertragsteuerrechtlicher Organschaften mit Auslandsbezug, NWB 2013, 595; JESSE, Neuregelungen zur ertragsteuerlichen Organschaft, FR 2013, 629 und 681; KELLER, Neuerungen bei der Organschaft durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts, DStZ 2013, 60; KRÖNER/MOMEN/BOLLER, Zeitliche Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. und verfahrensrechtliche Konsequenzen, IStR 2013, 405; KUSCH, Die Reform der ertragsteuerlichen Organschaft, NWB 2013, 3065; MIDDENDORF/HOLTRICHTER, Änderungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft, StuB 2013, 123; MÜLLER/VON DER LAAGE, Kölner Tage der Organschaft 2013: „Kleine Organschaftsreform“ – praktische Umsetzung und Auswirkung, FR 2013, 727; OLHING, Nun doch: Die (kleine) Reform des Organschaftsrechts, GmbH-StB 2013, 154; OLHING, Keine Entwarnung im Organschaftsrecht, GmbH-StB 2013, 311; SCHIRMER, Organschaft – Zuordnung zu einer inländischen Betriebsstätte, FR 2013, 605; SCHNEIDER/SOMMER, Organschaftsreform „light“, GmbHR 2013, 22; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die ertragsteuerliche Organschaft unter Berücksichtigung des Gesetzes zur Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und der steuerlichen Reisekosten sowie der aktuellen Rechtsprechung, DStZ 2013, 621; SCHWEDHELM/OLHING/BINNEWIES, Aktuelles Steuerrecht rund um die GmbH zum Jahreswechsel 2013/2014, GmbHR 2013, 1233; STANGL/BRÜHL, Die „kleine“ Organschaftsreform, Der Konzern, 2013, 77; WALTER, Wichtige Praxisfragen und Rechtsänderungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft, GStB 2013, 46; WALTER, Finanzielle Eingliederung bei Organschaft durch wirtschaftliches Eigentum, Der Konzern, 2013, 472; WALTER/JÖRG, Neuregelungen bei der ertrag- und umsatzsteuerlichen Organschaft, BBK 2013, 309.

1

I. Grundinformation zu § 14

Die Vorschrift hat Grundlagencharakter und ermöglicht abweichend vom Prinzip der Subjektbesteuerung die stl. Zusammenfassung der Ergebnisse rechtl. 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. (insbes. 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. 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* regelt als besonderes Tatbestandsmerkmal die finanzielle Eingliederung. 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. Nr. 2 Satz 2 erweitert den Kreis der möglichen OT auf PersGes. iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Des Weiteren bestimmt Nr. 2 Satz 3, dass die finanzielle Eingliederung zur PersGes. selbst bestehen muss (Ausschluss von SonderBV). Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 4 bis 7 zieht die Konsequenzen aus der Aufgabe des Inlandsbezugs für den OT.

► *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 vom 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. Durch die Neuregelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 hat der Gesetzgeber ungeachtet einer fehlerhaften Gewinnabführung/Verlustübernahme eine Fiktion der tatsächlichen Durchführung eingeführt, wenn die zahlreichen Voraussetzungen dieser Regelung vorliegen.

► *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 bleiben negative Einkünfte der OG beim OT unberücksichtigt, wenn diese negativen Einkünfte im Rahmen einer ausländ. Besteuerung des OT, der OG oder einer anderen Person berücksichtigt werden.

► *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 bis 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.

Abs. 4 kodifiziert die bisherigen Richtlinienregelungen zur Minder- oder Mehrabführungen in organschaftlicher Zeit.

Abs. 5 enthält nunmehr die wesentlichen verfahrensrechtl. Regelungen für die Organschaft und bestimmt die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung in Bezug auf das zuzurechnende Einkommen und die mit der Organschaft zusammenhängenden Besteuerungsgrundlagen (Abs. 5 Satz 1). Diese Feststellungen sind nach Abs. 5 Satz 2 für die OG und den OT bindend. Abs. 5 Satz 4 enthält die Regelung der örtlichen Zuständigkeit für die Durchführung des Feststellungsverfahrens.

II. Rechtsentwicklung des § 14

1. Organschaft vor Einführung einer gesetzlichen Regelung

2 a) Entwicklung der Rechtsprechung

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

Rechtsprechung des PreußOVG: Das PreußOVG 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 unter-
hält. Diese Grundsätze hat das PreußOVG 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 unter-
worfen war (vgl. PreußOVG v. 25.5.1904 – J.N.V.A. 98 – Rep. V.A. 82/03, GSt.
12, 268 [270]; PreußOVG 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]; PreußOVG v. 4.7.1914 – V.A. 90/12, GSt. 17,
152 [153]). War der Vermittler als Organ des anderen Unternehmens einzuord-
nen, stellte der von dem Organ erzielte Gewinn kein Einkommen des Vermitt-
lers, 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]; PreußOVG 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 (RFH v. 21.7.
1920, RFHE 3, 231 [236]) und die USt (RFH v. 6.10.1920, RFHE 3, 283 [284 f.])
und dann mit Urteil v. 31.3.1922 (RFHE 8, 167 [171]) auch auf die KSt. Nach
dieser Rspr. war eine Gesellschaft ein unselbständiges Organ eines anderen Un-
ternehmens, wenn sie nach Art einer bloßen Geschäftsabteilung finanziell, wirt-
schaftlich 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 Ge-
winnausschlussvertrags (zB RFH v. 28.11.1934, RStBl. 1935, 725 [727]). Die
RFH-Rspr. verknüpfte damit die gesellschaftsrechtl. Voraussetzungen des Ver-
tragskonzerns mit dem ertragstl. Organschaftsrecht. Abweichend von der Ange-

stellentheorie 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 im 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 Schreiben v. 4.4.1962 (I 249/61, BB 1962, 438) erhebliche Bedenken gegen eine weitere Anerkennung der kstl. Organschaft. 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 Organschaft 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, StJb. 1963/1964, 53; HÜBL, Die Organtheorie im Körperschaftsteuerrecht, DStZ/A 1965, 17.

Im Wandel der Rspr. zur Organschaft haben sich verschiedene Organtheorien herausgebildet. Dabei unterscheiden sich diese Theorien weniger hinsichtlich der Voraussetzungen für die Annahme einer Organschaft, als hinsichtlich der Rechtsfolgen (ausführlich zu den einzelnen Theorien JURKAT, Die Organschaft 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 StRecht. 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. 27.11.1956 – I D 1/56 S, BStBl. III

1957, 139 [142 f.]; v. 5.11.1957 – I 163/56 U, BStBl. III 1958, 24 [25]; 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 Betriebsstätte des OT und daher kein eigenständiges Besteuerungssubjekt. 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. Organschaft nach Einführung einer gesetzlichen Regelung

Gesetz 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 (s. HÜBL, DSzZ/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 ff.).

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. Insbesondere 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 Organträger*: 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 ab 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 grds. 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 Verhältnis 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. 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).

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782, BStBl. I 2007, 4): In Abs. 1 Satz 1 wird klarstellend eingeführt, dass auch eine SE OG sein kann. Die gesetzliche Regelung gilt nach § 34 Abs. 1 idF des SEStEG mit Wirkung vom VZ 2006.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Aufgrund der abweichenden Rspr. des BFH v. 7.2.2007 (I R 5/05, BStBl. II 2007, 796) hat der Gesetzgeber die bisherigen Richtlinienregelungen in R 63 KStR zur Bildung und Auflösung passiver und aktiver Ausgleichsposten bei organschaftlichen Minder- oder Mehrabführungen in einem neuen Abs. 4 in das Gesetz aufgenommen. Die Vorschrift gilt nach § 34 Abs. 9 Nr. 5 auch für VZ vor 2008 (zur Rückwirkungsproblematik s. Anm. 343).

JStG 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).

UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Mit der sog. kleinen Organschaftsreform werden zahlreiche Änderungen und Ergänzungen in das Gesetz eingefügt. Die Änderungen sind grds. erstmals für den VZ 2012 anzuwenden (§ 34 Abs. 1 idF des UntStReiseKG v. 20.2.2013).

- ▶ *Abschaffung des doppelten Inlandsbezugs für die Organgesellschaft in Abs. 1 Satz 1:* Nachdem die Europäische Kommission mit Beschluss v. 30.9.2010 (IP/10/1253) die Bundesrepublik Deutschland förmlich aufgefordert hatte, das Erfordernis des doppelten Inlandsbezugs für die OG aufzuheben und das BMF zunächst nur mit Schreiben v. 28.3.2011 (IV C 2 - S 2770/09/10001, 2011/0250044, BStBl. I 2011, 300) hierauf reagiert hatte, wurde schließlich Abs. 1 Satz 1 geändert. Nach der Neufassung muss die OG nur ihre Geschäftsleitung im Inland innehaben. Dagegen darf sich der Sitz der OG auch in der EU/dem EWR befinden. Die Vorschrift gilt nach § 34 Abs. 9 Nr. 8 idF des UntStReiseKG v. 20.2.2013 in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen.
- ▶ *Abschaffung des doppelten Inlandsbezugs für den Organträger mit Folgeregelungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2):* Mit der Neuregelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 hat der Gesetzgeber auch das Erfordernis des doppelten Inlandsbezugs für den OT vollständig aufgegeben. Allerdings wurden in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 4 bis 7 flankierende Regelungen eingeführt, die die Besteuerung des zugerechneten Einkommens der OG und die stl. Verhaftung der die finanzielle Eingliederung im Inland sicherstellen sollen.
- ▶ *Einführung einer Fiktion der tatsächlichen Durchführung:* In Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 4 und 5 hat der Gesetzgeber eine Fiktion der tatsächlichen Durchführung des GAV iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 eingeführt, wenn die Gewinnabführung/Verlustübernahme auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält. Die Vorschrift gilt nach § 34 Abs. 9 Nr. 7 idF des UntStReiseKG v. 20.2.2013 in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen.
- ▶ *Doppelte Verlustnutzung:* Mit der Neuregelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 hat der Gesetzgeber nicht nur – vermeintlich – die Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs für die OG umgesetzt, sondern die Vorschrift insgesamt in persönlicher und sachlicher Hinsicht umfassend geändert. Die Neufassung gilt nach § 34 Abs. 9 Nr. 8 idF des UntStReiseKG v. 20.2.2013 in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen (zur Rückwirkung Anm. 11).
- ▶ *Einführung eines Feststellungsverfahrens:* Mit der neu in das Gesetz eingefügten Vorschrift des Abs. 5 wird nunmehr ein Feststellungsverfahren eingeführt. Die Vorschrift gilt nach § 34 Abs. 9 Nr. 9 idF des UntStReiseKG v. 20.2.2013 erstmals für Feststellungszeiträume, die nach dem 31.12.2013 beginnen.

5–9 Einstweilen frei.

III. Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

10 1. Wirtschaftliche Bedeutung des § 14

Schrifttum: WÖHE, Ausgewählte steuerliche Probleme bei Unternehmenszusammenschlüssen, DStR 1990, Beihefter zu Heft 7; GROTHERR, Zur gegenwärtigen Bedeutung der Organshaft in der Konzernplanung, BB 1993, 1986; KREBÜHL, Beteiligung an ausländischen Gesellschaften – Möglichkeiten und Grenzen des § 8b KStG, DB 1994, 496; TREPTOW, Konzernbesteuerung auf dem Prüfstand, StJb. 1995/1996, 53; THEILE, Zeitkongruente Aktivierung von Dividendenansprüchen und Realisationsprinzip, IStR 1996, 395; JONAS, Ausgewählte Steuerfragen zur Organshaft, StJb. 1996/1997, 99; SCHIFFERS, Vorteilhafte Gestaltungen durch Organshaft, GmbH-StB 1998, 354; U. PRINZ, Unternehmenssteuerreform: Auch die Organshaft gehört auf den Prüfstand, FR 1999, 646; WALTER, Grundlagen der Gestaltung bei einer Organshaft, GStB 1999, 24; BLAUM/KESSLER,

Das Ende der phasengleichen Vereinnahmung von Beteiligungserträgen in der Steuerbilanz, StuB 2000, 1233; STAHL/FUHRMANN, Entwicklungen im Steuerrecht der Organshaft – Begründung, Durchführung und Beendigung der Organshaft, NZG 2003, 250; WALTER/STÜMPER, Organschaftsvertrag ohne Beherrschungsabrede kann Mitbestimmung verhindern, GmbHR 2003, 449; FUHRMANN, Organshaft als steuerliches Gestaltungsinstrument, KÖSDI 2008, 15989; SCHEFFLER, Körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Organshaft nach der Unternehmensteuerreform 2008, StuB 2008, 58; VON WOLFERSDORFF, Die „kleine“ Organschaftsreform: Erleichterung bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags, IFSt-Schrift Nr. 481, Berlin 2012.

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 Organshaft 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 Organshaft und der KStSysteme hat sich der Zweck der Organshaft stetig geändert. Dabei wurde der ursprüngliche Gedanke der Rspr. des PreußOVG, durch das Institut der Organshaft Steuerumgehungen zu verhindern, in den Hintergrund gedrängt. Vielmehr erlangte die Organshaft 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 OLBING in STRECK 8. Aufl. 2014 § 14 Rn. 1; U. PRINZ in HERZIG, Organshaft, 2003, 545 [546]; U. PRINZ, FR 1993, 725 [726]). Mit der Organshaft sind viele theoretische und praktische Probleme verbunden, die die praktische Arbeit mit diesem Rechtsinstitut nicht erleichtern (vgl. U. PRINZ, FR 1993, 725 [726 und 734]) und die eine sorgfältige Abwägung der Vor- und Nachteile einer Organshaft im Rahmen der Steuerplanung erfordern (ausführlich U. PRINZ in HERZIG, Organshaft, 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, § 8b Abs. 5, § 8c KStG; § 1 Abs. 1 AStG) im Rahmen der „Konzern“besteuerung aus.

Vorteile einer Organshaft 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 Organshaft vermieden (vgl. KIRSCH/GRUBE, GmbHR 2001, 371 [373]; U. PRINZ, FR 2000, 1255 [1260]), und es kann ein positiver Zins- und Liquiditätseffekt erreicht werden (WÖHE, DStR 1990, Beihefter zu Heft 7, 8 f.). 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 2002, Fach 4, 4627 [4644]; U. PRINZ, FR 1999, 646 [646]; GRO-THER, BB 1993, 1986 [1995]). Bei nach § 8b stfreien Dividenden gilt aber § 15 Satz 1 Nr. 2; Entsprechendes gilt für stbefreite Schachteldividenden.
- Die Zinsschranke (§ 4h EStG; § 8a KStG) greift nach § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 und 2 nur auf der Ebene des OT.
- Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer OG sind nach § 8b Abs. 2 Satz 1 stfrei. Zudem ist § 8b Abs. 5 (sog. Schachtelstrafe) nicht bei der Ermittlung des Einkommens der OG, sondern nur bei der Einkommensermittlung des OT anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 2; vgl. § 8b Anm. 126).
- Eine Liquiditätsbelastung für die KapErtrSt auf Dividenden der Tochtergesellschaft entfällt.
- Die phasengleiche Berücksichtigung des Ergebnisses der Tochtergesellschaft wird ermöglicht (vgl. auch U. 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 (s. 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).
- Bei natürlichen Personen oder PersGes., deren Gesellschafter natürliche Personen sind, unterliegt das Einkommen der OG dem individuellen StStz.
- Es kann sich aufgrund der Besonderheiten des gewstl. Zerlegungsverfahrens eine höhere GewStBelastung ergeben (U. PRINZ in HERZIG, 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. von WOLFERSDORFF, IFSt-Schrift Nr. 481, 9 f.; U. PRINZ in HERZIG, Organschaft, 2003, 545 [554]; WALTER, GSStB 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.
- In der Regel 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 Nr. L 257, 14).

2. Verfassungsmäßigkeit des § 14

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

Unzulässige Rückwirkung der Neufassung des Abs. 1 Satz 2: 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 (hierzu auch Einf. ESt. Anm. 332). 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 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 Hamb. v. 2.7.2004 – I 178/04, EFG 2005, 225 [227], rkr.; LAMBRECHT in GOSCH, § 34 Rn. 92; s. auch BVerfG 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]; ORT, Inf. 2003, 376 [377]; zweifelnd CENTRALE FÜR GMBH, GmbHR 2005, 470 [471]).

Echte Rückwirkung der Neuregelungen durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Die mit der sog. kleinen Organisationsreform eingeführten gesetzlichen Änderungen entfalten für die VZ vor 2013 eine echte Rückwirkung. Im Hinblick auf die mit den Änderungen in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 4 bis 7 und in Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 verbundenen nachteiligen Folgen für den Stpfl. bestehen erhebliche verfassungsrechtl. Bedenken gegen die rückwirkende Einführung dieser Vorschriften.

► *Nicht gerechtfertigte Rückwirkung bei Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 bis 7 für VZ vor 2013:* Die Neuregelungen sind gem. § 34 Abs. 1 idF UntStReiseKG v. 20.2.2013 ab dem VZ 2012 anzuwenden und entfalten daher für den VZ 2012 eine echte Rückwirkung. Eine derartige rückwirkende Regelung ist nach stRspr. des BVerfG allerdings nur gerechtfertigt, wenn das Vertrauen des Stpfl. in die zuvor geltende Rechtslage nicht schutzwürdig war, weil mit der Neuregelung gerechnet werden musste, wenn das geltende Recht unklar und verworren war, wenn das Vertrauen einer ungültigen Rechtsnorm galt oder wenn zwingende Gründe des gemeinen Wohls die Rückwirkung rechtfertigen (stRspr., zB BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 [272]; Einf. ESt. Anm. 332). Zwar entfällt nach der Rspr. des BVerfG schon bei Einbringung eines Gesetzentwurfs in den BT das Vertrauen in das Fortbestehen einer bestehenden Gesetzeslage, weil damit mögliche zukünftige Gesetzesänderungen in konkreten Umrissen allgemein vorhersehbar sind. Deshalb können Steuerpflichtige regelmäßig nicht mehr darauf vertrauen, das gegenwärtig geltende Recht werde auch im Folgejahr unverändert fortbestehen (vgl. BVerfG, Beschl. v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, BVerfGE 127, 31 – Tz. 74). Indessen bestand aufgrund des besonderen Ablaufs des Gesetzgebungsverfahrens für das UntStReiseKG kein derartiger Vertrauensschutz. Denn ungeachtet des noch im Jahr 2012 erzielten Ergebnisses des Vermittlungsausschusses wurde das Gesetz erst im Jahr 2013 verabschiedet, obwohl noch im Jahr 2012 die Möglichkeit bestand, das Vermittlungsergebnis im BTag gesetzlich

umzusetzen. Soweit daher der BTag die mögliche Verabschiedung des Gesetzes unterließ, konnte im Jahr 2012 nicht mit der späteren Gesetzesänderung gerechnet werden und entfiel daher das Vertrauen in die bestehende Rechtslage ungeachtet der Gesetzesinitiative nicht. Insbesondere gewinnt in diesem Zusammenhang auch eine besondere Bedeutung, dass völlig unklar war, ob und wie eine gesetzliche Umsetzung erfolgen würde, (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 141b; GOEBEL/UNGEMACH, NWB 2013, 595 [597 f.]).

► *Verfassungswidrige echte Rückwirkung bei Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 4 und 5* sind nach § 34 Abs. 9 Nr. 7 in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen anzuwenden. Soweit die Vorschrift nunmehr eine Heilung von Bilanzierungsfehlern an der Fehlerquelle ausschließt (s. Anm. 223), kann sie – auch im Hinblick auf die besonderen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 4 und 5 – verschärfend wirken, so dass für die VZ vor 2013 eine echte Rückwirkung vorliegen kann. Diese Rückwirkung ist – wie im Fall des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 – nicht gerechtfertigt.

► *Verfassungswidrige echte Rückwirkung bei Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 für VZ vor 2013*: Die Neufassung gilt nach § 34 Abs. 9 Nr. 8 in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen und entfaltet daher für alle VZ vor 2013 eine echte Rückwirkung. Die Voraussetzungen für eine verfassungsrechtl. Rechtfertigung liegen ebenfalls nicht vor (glA DÖRSCH in DPM, § 14 Rn. 242; VON FREEDEN/LIEKENBROCK, DB 2013, 1690 [1694]; GOEBEL/UNGEMACH, NWB 2013, 595 [601]), denn zum einen mussten die Stpfl. in den Jahren vor 2013, insbes. im Jahr 2012 nicht mit einer entsprechenden Neuregelung rechnen (s.o.; vgl. auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 485d; einschränkend für den VZ 2012: KRÖNER/MOMEN/BOLLER, IStR 2013, 405 [408 f.]). Im Übrigen war die bisherige Rechtslage zwar überaus unklar und verworren, jedoch vermag dieser Umstand eine Änderung durch eine noch unklarere und verworrenere Regelung nicht zu rechtfertigen. Deshalb liegen auch keine zwingenden Gründe des gemeinen Wohls für die Einführung einer rückwirkenden Regelung für die Zeit vor 2013 vor.

Für den VZ 2013 liegt eine unechte Rückwirkung vor, die verfassungsrechtl. nur dann zulässig ist, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt. Dabei ist eine Abwägung zwischen dem Ausmaß des Vertrauensschadens des Einzelnen und der Bedeutung des gesetzlichen Anliegens für das Wohl der Allgemeinheit vorzunehmen (vgl. BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, DStR 2010, 1736 – Tz. 70; vgl. auch Einf. ESt. Anm. 332 und 336). Daher ist es nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber – wenn auch vermeintlich (Anm. 261) – die Änderung des Abs. 1 Satz 1 zum Anlass nimmt, Folgeänderungen vorzunehmen (vgl. auch KRÖNER/MOMEN/BOLLER, IStR 2013, 405 [409]).

Verlustabzugsbeschränkung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 5: Die Vorschrift ist in mehrfacher Hinsicht verfassungswidrig.

► *Zum Rückwirkungsverbot* s.o.

► *Gesetzesbestimmtheit*: Die Vorschrift verstößt gegen das Bestimmtheitsgebot (s. hierzu auch Einf. ESt. Anm. 190 ff.). 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 bere-

chenbar werden (BVerfG v. 12.11.1958 – 2 BvL 4, 26, 40/56, 1, 7/57, BVerfGE 8, 274; s.a. Einf. ESt. Anm. 186 ff.). Die fehlenden Tatbestandsmerkmale für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 und die erheblichen Unklarheiten, welche im Zusammenhang mit Abs. 1 Nr. 5 bestehen, sind so weitgehend, dass nicht bestimmbar ist, auf welche Sachverhalte die Vorschrift Anwendung finden könnte. 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 existieren bislang zu der Vorschrift weder Richtlinienregelungen noch sonstige erläuternde Verwaltungsanweisungen. Die mit dieser Vorschrift verbundene Rechtsunsicherheit ist verfassungsrechtl. nicht hinnehmbar. Im Übrigen deuten die offenkundigen Mängel der Vorschrift auch darauf hin, dass der Gesetzgeber bewusst eine unklare Regelung geschaffen, um mit Hilfe der dadurch entstehenden Rechtsunsicherheit entsprechende Gestaltungen von vornherein zu unterbinden (so WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 960; sich anschließend LÜDICKE in HERZIG, Organschaft, 2003, 443).

► *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 (s. hierzu im Detail Einf. ESt. Anm. 230 ff.). 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). Soweit der Gesetzgeber über die Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 in Bezug auf negative Einkünfte des OT einen Verlustexport verhindern will, liegt hierin ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, denn es ist nicht Aufgabe der deutschen Rechtsordnung, die Berücksichtigungsfähigkeit von Verlusten in fremden Rechtsordnungen zu regeln (vgl. auch Anm. 267; ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 532; SCHNEIDER/SCHMITZ, GmbHR 2013, 281 [288]; NEUMANN in GOSCH 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 494; U. PRINZ/SIMON, Der Konzern, 2003, 104 [106]; MEILICKE, DB 2002, 911 [916]; SIEVERT, Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa, 2006, 99 f.).

Zudem verstößt die Vorschrift gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn hierdurch die mehrfache Nutzung von negativem Einkommen zu einem Ausschluss führt, wohingegen eine erneute Belastung von Gewinnen in unterschiedlichen Rechtskreisen hingenommen wird. Dieser Eingriff in den Schutzbereich des Art. 3 Abs. 1 GG ist nicht gerechtfertigt. Dies gilt umso mehr, soweit man berücksichtigt, dass für ausgeschlossene Verluste auch keine Verrechnungsmöglichkeit mit späteren Gewinnen vorgesehen ist (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 510 und 529 ff.; BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143 [151 f.]; SCHNEIDER/SCHMITZ, GmbHR 2013, 281 [287]; POLATZKY/SEITNER, Ubg 2013, 285 [287]; zur früheren Rechtslage: LÜDICKE in HERZIG, Organschaft, 2003, 448; U. PRINZ/SIMON, Der Konzern, 2003, 104 [106]; ORTH, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 19; MEILICKE, DB 2002, 911 [917]). Ein konsequenter „double dip“-Ausschluss müsste sich vielmehr sowohl auf Verluste als auch auf die Erfassung von positivem Einkommen beziehen (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 492 f.; SCHNEIDER/SCHMITZ, GmbHR 2013, 281 [287]).

► *Gleichbehandlungsgrundsatz* (Art. 3 GG): Eine Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 auf Verluste, die nicht auf einer Zurechnung von Einkommen der OG be-

ruhen, ist nicht mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG (s. hierzu im Detail Einf. ESt. Anm. 261 ff.) vereinbar, denn aus gleichheitsrechtl. Sicht ist keine sachlicher Anknüpfungspunkt ersichtlich, der eine allgemeine Verlustbeschränkung von negativen Einkünften beim OT ermöglicht, obwohl diese Einkünfte nicht auf der Zurechnung nach Abs. 1 Satz 1 beruhen und vergleichbare negative Einkünfte bei einem Nicht-OT berücksichtigt werden, nur weil Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 – mangels Organschaft – keine Anwendung findet (vgl. hierzu auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 528a, 529a und 533; WAGNER/LIEKENBROCK, Ubg 2013, 133 [140]). Daher erfordert Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 eine verfassungskonforme Auslegung dahingehend, dass die Vorschrift nur solche negativen Einkünfte des OT oder der OG erfasst, die im Zusammenhang mit der Organschaft zu berücksichtigen sind. Insbesondere stellen deshalb negative Einkünfte des OT, die nicht aus der Zurechnung des Einkommens der OG nach Abs. 1 Satz 1 herrühren, keine Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 dar (aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 502 ff.).

Zur Verfassungsmäßigkeit des Ausschluss von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen (Abs. 2): Siehe Vorkommentierung mit Stand Mai 2006 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv (www.ertragsteuerrecht.de/archiv_htm) und nach der Aufhebung von Abs. 2 Anm. 293.

Regelungen zur Mehrmütterorganschaft: Siehe Anm. 18 ff.

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

Organschaftliche Minder- oder Mehrabführungen (Abs. 4): Siehe Anm. 343.

12 3. Vereinbarkeit mit Unionsrecht

Schrifttum: KRIEGER, Inhalt und Zustandekommen von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen im Aktien- und GmbH-Recht, DStR 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, DStJG 23 (2000), 262; TUMPEL, Europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe für die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen, DStJG 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 Organschaftsbesteuerung 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, DStR

2004, 1629; SCHÖN, 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 Organschaftsbesteuerung, 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 Organschaftsbesteuerung – Österreichische Gruppenbesteuerung als mögliches Modell, DStR 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; U. 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; DÜRRSCHMIDT/SCHILLER, Verrechnung von Verlusten von Auslandstochtergesellschaften, NZG 2006, 103; 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; HERZIG/WAGNER, EuGH-Urteil Marks & Spencer – Grenzüberschreitende Verlustverrechnung in der Gruppe, Der Konzern, 2006, 179; HEY, Die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache Marks & Spencer und die Zukunft der deutschen Organschaft, GmbHR 2006, 113; INTEMANN, Keine unbeschränkte Verlustverrechnung, NWB 2006, 929; 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; MAYR, Moderne Konzernbesteuerung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, BB 2008, 1312; 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; SCHEUNEMANN, Praktische Anforderungen einer grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung im Konzern in Inbound- und Outboundfällen nach der Entscheidung Marks & Spencer, IStR 2006, 145; 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; CLOER/LAVRE-LASHVILI, Erneute Bestätigung der Marks & Spencer-Rechtsprechung bei finnischer Konzernbesteuerung – alte Fragen bleiben ungeklärt, neue kommen hinzu, RIW 2007,

777; PACHE/ENGLERT, „Das Spiel ist aus!“ – Kein positives Signal des EuGH für ein binnenmarktorientiertes Konzernbesteuerungsrecht, IStR 2007, 844; RAINER, Anm. zu EuGH v. 18.7.2007 – C-231/05 Oy AA, IStR 2007, 631; HOMBURG, AWD – ein deutscher Anwendungsfall für Marks & Spencer, IStR 2009, 350; SCHENKE/MOHR, Auswirkungen des europäischen Gemeinschaftsrechts auf das deutsche Steuerrecht, DStZ 2009, 439; BLUMENBERG, Die Zukunft der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung in der EU, in Kessler/Förster/Watrin (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 211; ENGLISCH, Anm. zu EuGH v. 25.2.2010 – C-337/08 X Holding BV/ Staatssecretaris van Financiën, IStR 2010, 215; HOMBURG, Die unheimliche Nummer Sechs – Eine Entscheidung zum Ausgleich grenzüberschreitender Konzernverluste, IStR 2010, 246; RUBLACK, Abzug grenzüberschreitender Konzernverluste nur mit Gewinnabführungsvertrag, FR 2010, 791; VON BROCKE, Abzug definitiver Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Organschaft?, DStR 2010, 964; MITSCHKE, Keine grenzüberschreitende Organschaft zum europarechtlichen „Nulltarif!“, DStR 2010, 1368; PACHE/ENGLERT, Die Rechtssache X Holding BV – das endgültige Ende der Hoffnungen auf ein vom EuGH postuliertes europäisches Gruppenbesteuerungssystem, IStR 2010, 448; RÖHRBEIN, Abzug finaler Verluste einer Tochtergesellschaft im EU-Ausland bei der Muttergesellschaft in Deutschland, IWB 2010, 286; SANGEN-EMDEN, Gemeinschaftswidrige Regelungen der deutschen Organschaftsbesteuerung – Anpassungsbedarf auch ohne Systemreform, in HERLINGHAUS/HIRTE/HÜTTEMANN/HEIDEL (Hrsg.), FS Wienand Meilicke, Baden-Baden 2010, 629; VON BROCKE/AUER, Abzug finaler Verluste von in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässigen Konzerntochtergesellschaften, IWB 2010, 752; WITT, Grenzüberschreitende Organschaft – Neue Entwicklungen der Rechtsprechung, Ubg 2010, 737; WITKOWSKI/LINDSCHEID, BB-Rechtsprechungsreport Grenzüberschreitende Verlustverrechnung 2010, BB 2010, 3054; FROTSCHER, Grenzüberschreitende Organschaft – wo stehen wir?, IStR 2011, 697; HEURUNG/ENGEL/THIEDEMANN, Ertragsteuerliche Organschaft im Lichte des Europarechts, FR 2011, 212; HOMBURG, Anm. zu BFH v. 9.11.2010 – I R 16/10, IStR 2011, 111; KÖHLER, Verlustnutzungsstrategien im internationalen Konzern in Grenzüberschreitende Verlustverrechnung, Forum der internationalen Besteuerung 39, Köln 2011, 93; KOSALLA, Diskriminierung im Finanzierungsbereich – Europarechtswidrige Flucht in die Organschaftsregelungen, Ubg 2011, 874; LIEBER, Anm. zu BFH v. 9.11.2010 – I R 16/10, jurisPR-SteuerR 15-2011 Anm. 1; MITSCHKE, Ergebnisabführungsvertrag „über die Grenze“ und Abzug finaler Verluste ausländischer Tochtergesellschaften – Zugleich eine Erwiderung auf die Anmerkung von Homburg zu BFH-Urteil I R 16/10 (IStR 2011, 111), IStR 2011, 185; SCHULZ-TRIEGLAFF, Der BFH und finale Verluste bei ausländischen Tochtergesellschaften: das falsche Vergleichspaar, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 9. 11. 2010, I R 16/10, IStR 2011, 244; STÖBER, Grenzüberschreitende Organschaften im Lichte abkommensrechtlicher Diskriminierungsverbote und der Niederlassungsfreiheit, BB 2011, 1943; HAARMANN, Rechtsentwicklungen bei der Organschaft – Europarechtliche Grenzen in Die Entwicklung der Unternehmensbesteuerung – der kommende Umwandlungssteuererlass und die weitere Ausformung der Gruppenbesteuerung, JbFfSt. 2011/2012, 367; SCHWENKE, Finale Verluste aus Auslandsbetriebsstätten und -tochtergesellschaften, StbJb. 2011/2012, 345; GERLACH, Die Organschaft im Ertragsteuerrecht – ein Auslaufmodell?, FR 2012, 450; GLAHE, Grenzüberschreitende Organschaft ohne Gewinnabführungsvertrag, IStR 2012, 128; GOSCH, Über Cross Border-Organschaften, IWB 2012, 694; HOENE, Der grenzüberschreitende Gewinnabführungsvertrag, IStR 2012, 462; LINN/MÜLLER, Dual consolidated loss rules und Unionsrecht, IWB 2012, 378; SCHÖNFELD, Praxisfragen der grenzüberschreitenden Organschaft – dargestellt anhand von Fallbeispielen, IStR 2012, 368; VON WOLFERSDORFF, Die „kleine“ Organschaftsreform: Erleichterung bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags, IFSt-Schrift Nr. 481, Berlin 2012; MICKER, Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs bei der Organschaft, IWB 2013, 309; KAHLE/CORTEZ, Zuzug von Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht, FR 2014, 673.

Die Vorschrift begegnet im Hinblick auf die durch die Art. 49, 54 AEUV gewährleistete Niederlassungsfreiheit (s. hierzu im Detail Einf. ESt. Anm. 460) 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 – 270/83 – Kommission/Frankreich, Slg 1986, 273 – Rn. 13; v. 29.4.1999 – C-311/97 – Royal Bank of Scotland, Slg 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, Slg 2000, I-11619 – Rn. 21; v. 18.9.2003 – C-168/01 – Bosal Holding BV, BFH/NV 2004, Beilage 1, 13 – Rn. 27 ff.; BFH v. 13.11.2002 – I R 13/02, BFH/NV 2003, 680 [681]). § 14 verlangt aber den Abschluss eines GAV zwischen OT und OG. Auch wenn die OG nach der Neuregelung durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 nur noch die Geschäftsleitung im Inland innehaben muss, führt das Erfordernis des Abschlusses eines GAV faktisch zu einem Verbot einer grenzüberschreitenden Organshaft.

Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags: Abs. 1 Satz 1 knüpft an den Abschluss eines GAV iSd. § 291 Abs. 1 AktG an (s. Anm. 65). Ein GAV kann aber nur mit einer abhängigen AG oder KGaA abgeschlossen werden, die ihren Sitz im Inland hat (vgl. GOSCH, IWB 2012, 694 [696]; BAUSCHATZ, Der Konzern, 2003, 805; OESTREICHER in LÜDICKE, Besteuerungspraxis bei grenzüberschreitender Tätigkeit, 2003, 67 [87 f.], mwN; KRIEGER, DStR 1992, 432; aA WINTER/MARX, DStR 11, 1101; SCHNITGER, IStR 2013, 82; BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 327c ff.). Zudem existieren in vielen EU-Mitgliedstaaten keine gesellschaftsrechtl. Grundlagen für den Abschluss eines GAV (GROTHERR, StuW 1995, 124 [125, 149]). Daher stellt sich das Erfordernis des Abschlusses eines GAV als diskriminierend dar (ebenso MAYR, BB 2008, 1312 [1315]; SCHEUNEMANN, IStR 2006, 145 [146 f.]; 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]; aA MITSCHKE, DStR 2010, 1368 [1370]; STÖBER, BB 2011, 1943 [1947]; MICKER, IWB 2013, 309 [312]; zweifelnd KUSSMAUL/TCHERVENIACHKI, StuB 2005, 626 [632]; GOSCH, IWB 2012, 694 [696]).

Allerdings erscheint es fraglich, dass diese Problematik praktisch aufgegriffen wird. Denn selbst wenn im Hinblick auf einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit auf das Erfordernis des Abschlusses eines GAV verzichtet würde, müsste sich der OT zumindest zu einer Verlustübernahme rechtsverbindlich verpflichtet haben (so jedenfalls Nds. FG v 11.2.2010 – 6 K 406/08, EFG 2010, 815, rkr. [offen gelassen von BFH, Beschl. v. 9.11.2010 - I R 16/10, BFH/NV 2011, 524]; FG Rhld.-Pf. v. 17.3.2010 – 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632, rkr.; FROTSCHER, IStR 2011, 697 [702]; WITT, Ubg 2010, 737 [742]; krit. von BROCKE, DStR 2010, 964; RUBLACK, FR 2010, 791 [794]; SANGEN-EMDEN, FS Meilicke, 2010, 629 [647]; zweifelnd LIEBER, jurisPR-SteuerR 15-2011 Anm. 1; differenzierend PACHE/ENGLERT, IStR 2010, 448 [451]; aA HEURUNG/ENGEL/THIEDEMANN, FR 2011, 212 [219]; SCHEUNEMANN, IStR 2006, 145 [147]). An einer derartigen Vereinbarung wird es aber regelmäßig fehlen. Im Übrigen wird ein Verlust, der bei der Frage der Anwendung der Organschaftsregeln im Vordergrund stehen wird, regelmäßig auch (noch) nicht final sein (vgl. insoweit BFH v. 9.11.2010 – I R 16/10, BFH/NV 2011, 524; s. auch MITSCHKE, IStR 2011, 185; FROTSCHER, IStR 2011, 697; BLUMENBERG, FS Herzig, 2010, 211; krit. SCHULZ-TRIEGLAFF, IStR 2011, 244). Selbst wenn aber diese Hürden überwunden werden, droht bei der

Geltendmachung von Verlusten einer Tochtergesellschaft noch das „Minenfeld“ des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 mit einem ungewissen Ausgang.

Geschäftsleitung der Organgesellschaft im Inland: Die Europäische Kommission hatte im Hinblick auf die bisherige Regelung des Abs. 1 Satz 1, die für die OG sowohl die Geschäftsleitung wie auch den Sitz im Inland erforderte, mit Beschluss v. 29.1.2009 (2008/4904) ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland eingeleitet. Nach Auffassung der Europäischen Kommission lag eine ungerechtfertigte Verletzung des Art. 49 AEUV und Art. 36 EWR-Abkommen vor, weil eine in einem anderen Mitgliedsstaat der EU/des EWR errichtete KapGes., die ihre Geschäftsleitung in die Bundesrepublik Deutschland verlegt und damit in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt stpfl. wird, nicht als Organgesellschaft fungieren konnte. Die doppelansässige OG werde daher gegenüber einer OG mit Geschäftsleitung und Sitz in der Bundesrepublik Deutschland benachteiligt, weil der stl. Vorteil der Zurechnung des Einkommens an den OT verhindert werde. Dabei verwies die Europäische Kommission ausdrücklich darauf, dass das Vertragsverletzungsverfahren nicht die Frage des grenzüberschreitenden Verlustabzugs betreffe. Sodann forderte die Europäische Kommission mit Beschluss v. 30.9.2010 (IP/10/1253) die Bundesrepublik Deutschland förmlich auf, das Erfordernis des doppelten Inlandsbezugs aufzuheben. Diese Aufforderung führte zunächst nur zu einer Billigkeitsregelung iSd. § 163 AO durch ein BMF-Schreiben (v. 28.3.2011 – IV C 2 - S 2770/09/10001, 2011/0250044, BStBl. I 2011, 300), nach dem das Einkommen einer doppelansässigen OG dem OT nach Maßgabe der weiteren tatbestandlichen Voraussetzungen der §§ 14 ff. zugerechnet werden konnte, wenn die OG im EU-/EWR-Ausland errichtet wurde und ihre Geschäftsleitung im Inland innehatte. Die Europäische Kommission verfolgte ihr Ziel jedoch weiter und verklagte die Bundesrepublik Deutschland vor dem EuGH, weil zur Beseitigung der Diskriminierung eine Verwaltungsanweisung nicht genüge, sondern eine gesetzliche Regelung erforderlich sei (vgl. Pressemitteilung der Europäischen Kommission v. 22.3.2012, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-283_de.htm?locale=en). Dies veranlasste den Gesetzgeber schließlich zur Einführung einer europarechtskonformen gesetzlichen Regelung in Abs. 1 Satz 1 (aA MICKER, IWB 2013, 309 [315 ff.]). Da der Gesetzgeber aber weiterhin an den Abschluss eines GAV anknüpft, läuft die Neuregelung faktisch leer.

Aufgabe des Inlandsbezugs für den OT: Zwar enthält Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 das Erfordernis des Inlandsbezugs nicht mehr. Durch das Abstellen auf eine inländ. Betriebsstätte des OT wird aber für ausländ. Unternehmen weiterhin, wenn auch verdeckt, ein Inlandsbezug hergestellt. Insbesondere können ausländ. gewerbliche Unternehmen ohne eine inländ. BS nicht OT sein. Damit wird ein ausländ. Rechtsträger mit einer inländ. Tochtergesellschaft gegenüber einem inländ. Rechtsträger mit einer inländ. Tochtergesellschaft benachteiligt, weil der inländ. Rechtsträger nach § 12 Satz 2 Nr. 1 AO über seine inländ. Stätte der Geschäftsleitung immer auch über eine inländ. Betriebsstätte verfügt. Dass das potentiell zuzurechnende Einkommen der OG nicht der inländ. Besteuerung unterliegt, hat seine Ursache aber nicht in den Regelungen der Organshaft, sondern beruht auf dem Umstand, dass nur die Einkünfte aus einer inländ. BS der beschränkten StPfl. nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG unterliegen. Daher stellt sich in diesem Fall der Ausschluss ausländ. Unternehmen als nicht gerechtfertigter Eingriff in die Niederlassungsfreiheit dar (vgl. JESSE, FR 2013, 629 [633 f.]).

Verlustabzugsbeschränkung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5: Die Vorschrift ist im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit (s. hierzu im Detail Einf. ESt. Anm. 460) und die Kapitalverkehrs-freiheit (s. hierzu im Detail Einf. ESt. Anm. 461) problematisch, denn es werden insbes. doppelt ansässige Unternehmen (vgl. Anm. 261) erfasst. Die genannten EU-Freiheiten beinhalten aber auch das Recht, in mehreren EU-Staaten tätig zu werden und sich zu diesem Zweck doppelt ansässiger Gesellschaften zu bedienen (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 536 f.; U. PRINZ/SIMON, *Der Konzern*, 2003, 104 [112]; HEY, BB 2002, 915 [916]; MEILICKE, DB 2002, 911 [916]; KESTLER/WEGER, *GmbHR* 2003, 156 [161]). Allerdings darf nach Auffassung des EuGH der jeweilige Mitgliedstaat die Behandlung berücksichtigen, die für die Verluste der Tochtergesellschaften in den Staaten ihres Sitzes gilt (so EuGH v. 13.12.2005 – 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, ggf. 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 – C-446/03 – Marks & Spencer plc, ABl. EU 2006 Nr. C 36, 5 – Rn. 55). In vergleichbarer Weise hat der EuGH für Verluste einer ausländ. Betriebsstätte entschieden, dass die Mitgliedstaaten berechtigt sind, eine doppelte Verlustnutzung zu unterbinden (EuGH v. 15.5.2008 – C-441/06 – Lidl Belgium GmbH & Co. KG, DB 2008, 1130 – Rn. 35 ff.). Daher gebietet es die Niederlassungsfreiheit zwar, dass auch Verluste einer ausländ. OG beim 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, *Organshaft*, 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, *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. auch SCHAUMBURG in HERZIG, *Organshaft*, 2003, 419 (432).

Auf der Grundlage des Urteils des EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer plc, ABl. EU 2006 Nr. C 36, 5) ist jedoch eine Regelung zulässig, 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 – C-446/03 – Marks & Spencer plc, ABl. EU 2006, Nr. C 36, 5 – Rn. 55 f.; KUSSMAUL/NIEHREN, *IStR* 2008, 81 [86 f.]; aA wohl SCHNEIDER/SCHMITZ, *GmbHR* 2013, 281 [288]). Der betreffende Verlust darf daher nicht nur wirtschaftlich entstanden, sondern er muss „final“ geworden sein (BFH v. 9.11.2010 – I R 16/10, *BFH/NV* 2011, 524; vgl. auch Einf. ESt. Anm. 492; HEINSEN/RIBBROCK, *BB* 2011, 614 [615]; HEURUNG/ENGEL/THIEDEMANN, *FR* 2011, 212 [215 ff.]; BEHRENS, *Ubg* 2011, 665; KAHLE/VOGEL/SCHULZ, *Ubg* 2011, 761; aA von BROCKE/AUER, *DStR* 2011, 57 [60]; LINN/MÜLLER, *IWB* 2012, 761 [767]; s. auch KÖHLER, *Verlustnutzungsstrategien im internationalen Konzern in Grenzüberschreitende Verlustverrechnung*, 2011, 93 [103 f.]; SCHWENKE, *StbJb.* 2011/2012, 345). Dabei sind nach Ansicht des BFH Verluste nur ausnahmsweise und nur wenn diese tatsächlich final sind, zB nach Beendigung der Geschäftstätigkeit oder einer Liquidation, zu berücksichtigen (BFH v. 9.11.2010 – I R 16/10, *BFH/NV* 2011, 524; vgl. hierzu aber auch WITT, *Ubg* 2010, 737 [742 f.]; KAHLE/VOGEL/SCHULZ, *Ubg* 2011, 761).

Problematisch ist die Vorschrift aber auch aufgrund der unterschiedlichen Behandlung von Verlusten bei Vorliegen einer Organschaft und der Nichtanwendbarkeit des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, wenn keine Organschaft besteht (s. Anm. 263). Insoweit wird also bei einem Bestehen der Organschaft die Niederlassungsfreiheit eingeschränkt (vgl. auch SCHEIPERS/LINN, IStR 2013, 139 [142]; BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143 [151]; GOEBEL/UNGEMACH, NWB 2013, 595 [601]). Diesen Umstand hatte auch der Finanzausschuss des Deutschen BT im Blick, als er in seiner Beschlussempfehlung v. 24.10.2012 (BTDrucks. 17/11180, 2 und 15) eine abweichende Fassung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 vorschlug. Zwar verabschiedete der Deutsche BTag sodann diese Fassung, im nachfolgenden Vermittlungsverfahren kehrte man aber – in Kenntnis der Europarechtsproblematik – wieder zur ursprünglichen Entwurfsfassung zurück (BTDrucks. 17/11841).

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. 265). Da innerhalb der EU zum ganz überwiegenden Teil solche Abkommen bestehen, ist der denkbare Anwendungsbereich der Vorschrift in besonderem Maße eingengt. Wendet man die Vorschrift zudem nicht auf Verlustexporte an (Anm. 276), so stellen sich diesbezügliche europarechtl. Fragen ohnehin nicht (s. SCHEIPERS/LINN, IStR 2013, 139 [142]).

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 Organschaft, FR 1995, 1; SCHEUCHZER, Zur Notwendigkeit einer Europäisierung der Organschaft, RIW 1995, 35; GROTHERR, Die unterschiedlichen Konzernbesteuerungssysteme in den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union, StuW 1996, 356; MÜLLER-GATERMANN, Überlegungen zur Änderung der Organschaftsbesteuerung, in KLEY/SÜNNER/WILLEMSSEN (Hrsg.), Steuerrecht, Steuer und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht, FS Wolfgang Ritter, Köln 1997, 457; RAUPACH, „Gemeinschaftsweite Unternehmensbesteuerung, die den Anforderungen des Binnenmarktes gerecht wird“ – Flucht aus dem Chaos in eine Utopie?, in SCHÖN (Hrsg.), GS Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, 675; U. 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, DStR 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; WITT, Die Konzernbesteuerung, Köln 2006; WAGNER, Denkanstöße zur Modifikation der ertragsteuerlichen Organschaft, StuW 2007, 308; LÜDICKE, Reform der Konzernbesteuerung (Teil I), FR 2009, 1025; HERZIG, CCCTB-Projekt und Zukunft der Konzernbesteuerung, FR 2009, 1037; KREBÜHL, Reform der Konzernbesteuerung (Teil IV), FR 2009, 1042; VAN LISHAUT, Reform der Konzernbesteuerung (Teil II), FR 2009, 1030; WITT, Reform der Konzernbesteuerung (Teil V), FR 2009, 1045; PACHE/ENGLERT, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung deutscher Konzernspitzen – Ist die Organschaft noch zu retten?, IStR 2007, 47; ENDRES, Gesetzgeberischer Überarbeitungsbedarf bei der Organschaft: eine Bestandsaufnahme, in KESSLER/FÖRSTER/WATRIN (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 189; ESTERER/BARTELT, Modernes Gruppenbesteuerungssystem für Deutschland, BB-Special 1.2010 zu Heft 5, 1; GÜNKEL/WAGNER, Ertragsteuerliche Organschaft bei Wegfall des Gewinnabführungsvertrags – Überlegungen zu einer neuen

Gruppenbesteuerung, Ubg 2010, 603; HERZIG, Der Gewinnabführungsvertrag als formale Hürde der Organshaft, DStR 2010, Beihefter zu Heft 10, 61; HERZIG, Die Zukunft der Gruppenbesteuerung, StuW 2010, 214; KESSLER, Steurowissenschaftliches Plädoyer für eine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung, in KESSLER/FÖRSTER/WATRIN (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 285; KESSLER/PHILIPP, Von der Organshaft zur Gruppenbesteuerung – Plädoyer für einen dogmatischen Neuanfang, Ubg 2010, 867; KUSSMAUL/NIEHREN/PFEIFER, Zur angestrebten Reform der Gruppenbesteuerung durch die CCCTB unter Berücksichtigung der deutschen Organshaft, Ubg 2010, 266; U. PRINZ, Gedankensplitter zur konzeptionellen Fortentwicklung des steuerlichen Organschaftsrechts, DStR 2010, Beihefter zu Heft 10, 61; MAYR, Moderne Gruppenbesteuerung für Deutschland? – zehn Vorschläge aus den Praxiserfahrungen Österreichs, IStR 2010, 633; SURETH/MEHRMANN/DAHLE, Grenzüberschreitende Verlustverrechnungssysteme in Europa – Vorbilder für eine Reform der deutschen Organshaft?, StuW 2010, 160; GLASER, Auf dem Weg zu einer sachgerechten Konzernbesteuerung – die GKKB als Leitbild?, DStR 2011, 2317; HEY u.a., Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag, IFSt-Schrift Nr. 471, Berlin 2011; HEY, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, StuW 2011, 131; OESTERWINTER, Problemfelder der ertragsteuerlichen Organshaft – Lösung durch die Einführung eines modernen Gruppenbesteuerungssystems?, DStZ 2011, 585; GERLACH, Die Organshaft im Ertragsteuerrecht – ein Auslaufmodell?, FR 2012, 450; HEY, Steuerpolitischer Handlungsbedarf bei der Konzernbesteuerung, FR 2012, 994; ISMER, Gruppenbesteuerung statt Organshaft im Ertragsteuerrecht?, DStR 2012, 821; KAHLE/SCHULZ, Angleichung der Unternehmensbesteuerung zwischen Deutschland und Frankreich – neuer Anstoß für eine Harmonisierung in Europa?, FR 2012, 741; LAMPERT/GRAVE, Die Einführung eines Gruppenbeitragsmodells, DStZ 2012, 463; LAMPERT/GRAVE, Der Vertrauensschutz bei der Änderung von Steuergesetzen – praktische Konsequenzen für eine Reform des Organschaftsrechts, DStZ 2012, 498; LENZ/HANDWERKER/SEROIN, Die französische Gruppenbesteuerung – ein Modell für Deutschland?, DB 2012, 365; ELSWEIER/GRAVE, Die niederländische Einheitslehre im Praxistest – eine Alternative für die Organshaft in Deutschland?, IStR 2013, 91; RÖDDER, Einführung einer neuen Gruppenbesteuerung an Stelle der Organshaft, Ubg 2011, 473; BÜNNING/MÖSER, Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), BB 2011, 2647; FÖRSTER/KRAUSS, Der Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission zur Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vom 16. 3. 2011, IStR 2011, 607; GLASER, Auf dem Weg zu einer sachgerechten Konzernbesteuerung – die GKKB als Leitbild?, DStR 2011, 2317; LENZ/RAUTENSTRAUCH, Der Richtlinienentwurf zur Gemeinsamen konsolidierten KSt-Bemessungsgrundlage (GKKB), DB 2011, 726; GERLACH, Die Organshaft im Ertragsteuerrecht - ein Auslaufmodell?, FR 2012, 450; VON WOLFFSDORFF, Die „kleine“ Organschaftsreform: Erleichterung bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags, IFSt-Schrift Nr. 481, Berlin 2012; KAHLE/SCHULZ, Sachstand und Lösungsansätze zur Entwicklung einer G(K)KB, FR 2013, 49.

Zwar hat der Gesetzgeber die europarechtl. Vorgaben inzwischen teilweise umgesetzt. Allerdings kommt der Konzernbesteuerung in einer Weltwirtschaft, in der Konzerne zunehmend eine maßgebliche Rolle spielen, eine entscheidende Bedeutung als Standortfaktor zu (zu den entsprechenden Anforderungen STARINGER, DStJG 25 [2002], 73 [77 ff.]). Für eine Reform der Besteuerung verbundener Unternehmen werden die unterschiedlichsten Konzepte diskutiert.

Dabei wird selbst die ersatzlose Abschaffung der Organshaft in Erwägung gezogen. In diesem Zusammenhang ist aber zu berücksichtigen, dass durch die Organshaft dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit Geltung verschafft wird (vgl. BMF, Bericht zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, 49). Zudem wird das Erfordernis des Abschlusses eines GAV als Voraussetzung für die Organshaft nachdrücklich in Frage gestellt (s. Anm. 12). Bei den Reformüberlegungen rückt deshalb das Konzept einer Gruppenbesteuerung zunehmend in den Vordergrund. Die EU-Kommission hat in ihrer Mittei-

lung v. 19.12.2006 (KOM [2006] 824, [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/COM\(2006\)824_de.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/COM(2006)824_de.pdf)) betreffend die stl. Behandlung von Verlusten bei grenzübergreifenden Sachverhalten drei verschiedene Alternativen für den grenzüberschreitenden Verlustausgleich vorgeschlagen, den konzerninterner Verlustübertrag, die Abzugs-/Hinzurechnungsmethode oder das System des konsolidierten Gewinns. Der deutsche Gesetzgeber konnte sich bislang nicht zu einer tiefgreifenden Reform der Konzernbesteuerung durchringen. Nachdem in dem Koalitionsvertrag für die 17. Legislaturperiode mittelfristig die Einführung eines modernen Systems zur Gruppenbesteuerung vorsah (vgl. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP „Wachstum. Bildung. Zusammenhalt.“, <http://www.fdp.de/files/565/091024-koalitionsvertrag.pdf>, 13 f.; vgl. auch HEY u.a., 2011) war, und das BMF noch im November 2001 den Bericht der Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“ vorgestellt hatte, erschöpfte sich der Reformwillen des Gesetzgebers mit dem UntStReiseKG v. 20.2.2013 nur noch auf einzelne Änderungen, die der Erleichterung und Vereinfachung des fortbestehenden Systems der Organschaft dienen sollen. Gescheitert ist der „große Wurf“ einer Gruppebesteuerung an der nach Einschätzung des BMF fehlenden Möglichkeit zur aufkommensneutralen Finanzierung (BTDrucks. 17/10774, 9). Bei einer grundlegenden Reform des „Konzernsteuerrechts“ könnte zB der österreichischen Regelung zur Besteuerung von Unternehmensgruppen nach § 9 KStG (Österreich) eine Vorbildfunktion zukommen (s. DANELING, DStR 2005, 1342; U. 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 hat bereits im Jahr 2001 die Einführung einer konsolidierten Konzernbesteuerung vorgeschlagen (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, Organschaft, 2003, 613; OESTREICHER, StuW 2002, 342). Im März 2011 hat die EU-Kommission sodann einen Richtlinienentwurf über eine „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ vorgelegt (KOM[2011] 121/4), der ein einheitliches Regelwerk für die Berechnung, Konsolidierung und Verteilung des Gewinns einer Gruppe innerhalb der EU vorsieht (hierzu: GLASER, DStR 2011, 2317; GERLACH, FR 2012, 450 [460 ff.]; zum Diskussionsstand: KAHLER/SCHULZ, FR 2013, 49).

16 5. Alternative Gestaltungen einer Ergebniskonsolidierung

Schrifttum: WÖHE, Ausgewählte steuerliche Probleme bei Unternehmenszusammenschlüssen, DStR 1990, Beihefter zu Heft 7; 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 Organschaft, GStB 1999, 24; KERSSENBROCK, Organschaft ab 2002: Wichtiger geworden 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 Organschaft, DStR 2003, 269; U. PRINZ/SCHÜRNER, Tracking Stocks und Sachdividenden – Ein neues Gestaltungsinstrument für spartenbezogene Gesellschaftsrechte?, DStR 2003, 181; U. 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; WAGNER, Das Treuhandmodell als Gestaltungsinstrument, StbJb. 2011/2012, 133; VIEHBROCK/STEGEMANN, Ertragsteuerliche Konsolidierung im Treuhandmodell, DStR 2013, 2375; JOCHIMSEN/MANGOLD/ZINOWSKY, Ertragsteuerliche Organschaft bei Implementierung eines Personengesellschafts-Treuhandmodells, DStR 2014, 2045.

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

- die typische stille Beteiligung (vgl. 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, StbJb. 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 (vgl. FORST/HOFFMANN, EStB 2005, 195),
- die Eingehung einer Gewinngemeinschaft (§ 292 Abs. 1 Nr. 1 AktG; vgl. MEISTER in GROTHERR, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2003, 431; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 537 ff.; WALTER, BB 1995, 1876; WÖHE, DStR 1990, Beihefter zu Heft 7, 22 f., mwN),
- die Verwendung von *tracking stocks* (vgl. U. PRINZ/SCHÜRNER, DStR 2003, 181; U. PRINZ/SCHÜRNER, GmbHR 2003, 279; DÖTSCH, Der Konzern, 2003, 21 [27 f.]) und
- das Treuhandmodell (vgl. JOCHIMSEN/MANGOLD/ZINOWSKY, DStR 2014, 2045; VIEHBROCK/STEGEMANN, DStR 2013, 2375; WAGNER, StbJb. 2011/2012, 133 [140 f.]; STEGEMANN, Inf. 2003, 629 [631 f.]; OFD Magdeburg v. 4.4.2005, DStR 2005, 867)

diskutiert (vgl. auch KESSLER in HERZIG, Organschaft, 2003, 570). Auch mit Hilfe einer Umwandlung kann eine Ergebniskonsolidierung erreicht werden (ausführlich RÖDDER in SCHAUMBURG, 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 (vgl. MAUS, FS 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]).

Einstweilen frei.

17

6. Sonderfragen der Mehrmütterorganschaft

Schrifttum: WINTER, Die Mehrmütterorganschaft, StBp. 1975, 8 und 36; BRENNER, Mehrmütterorganschaft, insbesondere bei mittelbarer Beteiligung, KFR, Fach 4, § 14 KStG, 1/93, 247; RAUPACH/KLOTZ, Die Mehrmütterorganschaft – Rechtsinstitut zwischen Kon-

zernrecht und Konzernsteuerrecht, WiB 1994, 137; CREZELIUS, Faktischer Konzern und steuerrechtliche Organschaft, in FORSTER/GRUNEWALD/LUTTER/SEMLER (Hrsg.), Aktien- und Bilanzrecht, FS Bruno Kropff, Düsseldorf 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 Fach 5, GewStG § 2, 1/00, 105; BUCIEK, Anmerkung zu BFH v. 9.6.1999 – I R 43/97, DStZ 2000, 150; OTTERSACH, Ertragsteuerliche Behandlung der Mehrmütterorganschaft, NWB Fach 5, 1457; EVERSBERG, Mehrmütterorganschaft im Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Verfahrensrecht, StbJb. 2000/2001, 311; KIRCHHOF/RAUPACH, Die Unzulässigkeit einer rückwirkenden gesetzlichen Änderung der Mehrmütterorganschaft, DB 2001, Beilage 3 zu Heft 22; RAUPACH, Was hat die Gepräge-Theorie mit der Mehrmütterorganschaft zu tun?, DStR 2001, 1325; KERSENBRÖCK, Organschaft ab 2002: Wichtiger gewordenes 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; HEURUNG/ENGEL/SCHRÖDER, BB-Rechtsprechungsreport ertragsteuerliche Organschaft 2012, BB 2013, 663.

18 a) Begriff der Mehrmütterorganschaft

Eine Mehrmütterorganschaft liegt vor, wenn sich mehrere gewerbliche Unternehmen zum Zwecke der einheitlichen Willensbildung in einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammenschließen (vgl. CREZELIUS, FS Kropff, 1997, 38 [44]). Der Mehrmütterorganschaft ist insbes. im Rahmen von Unternehmenskooperationen bedeutsam (so KIRCHHOF/RAUPACH, DB 2001, Beilage 3, 6f.; KREBÜHL, DB 1995, 743 [747]; RAUPACH/KLOTZ, WiB 1994, 137 [138]). Allerdings ist die unbeschränkte 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]).

19 b) Rechtslage vor Einführung einer gesetzlichen Regelung

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 innehat. 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 PreußBOVG). 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]). Im Anwendungsbereich des § 14 Nr. 1 und 2 aF war daher 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]).

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) und nahm die organschaftliche Einbindung der OG unmittelbar zu deren Gesellschaftern an, 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, 2. Aufl. 1941 – Rn. 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).

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

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

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).

d) Abschaffung der Mehrmütterorganschaft ab Veranlagungszeitraum 2003 21

Mit Wirkung vom VZ 2003 wurde § 14 Abs. 2 aF gestrichen und damit die Mehrmütterorganschaft abgeschafft. Aufgrund der Abschaffung der Mehrmütterorganschaft wurde die Organschaft gesetzlich beendet (zu den Folgen s. die Kommentierung mit Stand Mai 2006 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Verfassungsmäßigkeit der Abschaffung der Mehrmütterorganschaft: Die Abschaffung der Mehrmütterorganschaft bereits mit Wirkung vom VZ 2003 entfaltet lediglich eine unechte Rückwirkung und ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (vgl. BFH v. 15.2.2012 – I B 7/11, BStBl. II 2012, 751). Allerdings ist § 34 Abs. 1 iVm. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 Satz 3 dahingehend verfassungskonform auszulegen, dass für ein Organschaftsverhältnis, das auf einem vor dem 21.11.2002 abgeschlossenen Gewinnabführungsvertrag beruht, jedenfalls dann, wenn das Wj. der OG mit dem Kj. übereinstimmt, nach Maßgabe der weiteren Voraussetzungen des § 14 KStG 2002 nF auch dann im VZ 2003 strechtl. anzuerkennen sind, wenn die die finanzielle Eingliederung der OG begründenden Anteile spätestens zum 31.12.2003 in das Gesamthandsvermögen der OT-PersGes. übertragen worden sind (BFH v. 15.2.2012 – I B 7/11, BStBl. II 2012, 751; hierzu auch HEURUNG/ENGEL/SCHRÖDER, BB 2013, 663 [664 f.]).

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. Zum anderen können die Muttergesellschaften auch eine KapGes. als Holding errichten (zu den potentiellen Problemen dieser Gestaltungsformen s.die Kommentierung mit Stand Mai 2006 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). 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 (vgl. BMF v. 30.12.1999, BStBl. I 1999, 1122).

22–24 Einstweilen frei.

IV. Verhältnis des § 14 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/U. 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; SAUTER/HEURUNG, Ausgleichszahlungen iSd § 16 KStG iVm § 304 AktG und vororganschaftliche Gewinnausschüttungen nach dem Systemwechsel, GmbHR 2001, 754; 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; FROTSCHEER, Verlustabzugsbeschränkung, § 8c KStG, und Organschaft, Der Konzern, 2008, 548; KUSSMAUL/PFIRMANN/MEYERING/SCHÄFER, Ausgewählte Anwendungsprobleme der Zinsschranke, BB 2008, 135; KUSSMAUL/RICHTER/TCHERVENIACHKI, Ausgewählte praktische Problemfelder im Kontext des § 8c KStG, GmbHR 2008, 1009; HERZIG/LIEKENBROCK, Konzernabgrenzung und Konzernbilanzierung nach §§ 4h EStG, 8a KStG bei Organschaft, Ubg 2009, 750; BREUNINGER, Anwendungsfragen des neuen § 8c KStG, StbJb. 2010/2011, 303; FREY/MÜCKL, Konzeption und Systematik der Änderungen beim Verlustabzug (§ 8c KStG), GmbHR 2010, 71; SCHUCK/FALLER, Probleme der parallelen Anwendung von Zinsschranke und gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen in der Organschaft, DB 2010, 2186; BENZ, Die Auswirkungen des § 8c KStG bei der Organschaft, Ubg 2011, 772; ALTHOFF/TARON, Die Umsetzung der Zinsschranke nach § 4h EStG, StuB 2012, 67; ALTHOFF/TARON, Ausnahmetatbestände zur Zinsschranke nach § 4h Abs. 2 EStG i. V. mit § 8a KStG, StuB 2012, 99; SCHMID/MERTGEN, Organschaft, Zinsschranke und § 8c KStG bei unterjährigem Beteiligungserwerb – eine Steuerfalle, DB 2012, 1830.

Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres: Die Voraussetzungen für die Organschaft müssen grds. 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. Gleichermaßen 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 (vgl. 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 (vgl. 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/U. 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 in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 8 Rn. 239; HERLINGHAUS, GmbHR 2002, 989 [992 f.]). Dies gilt gleichermaßen bei einer vGA zugunsten einer Schwestergesellschaft (vgl. GOSCH in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 8 Rn. 236 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.

Verhältnis zur Zinsschranke nach § 8a iVm § 4h EStG: Die Zinsschranke ist nur auf der Ebene des OT anzuwenden. Dabei gelten OT und OG einen Betrieb im Sinne der Regelungen über die Zinsschranke (§ 15 Satz 1 Nr. 3; zu den Einzelheiten § 15 Anm. 63 ff.). Es können sich allerdings aufgrund von Wechselwirkungen mit der Verlustabzugsbeschränkungsregelung des § 8c, die auch auf die OG anwendbar ist (s.u.), stl. Probleme ergeben (vgl. SCHMID/MERTGEN, DB 2012, 1830).

Verhältnis zur 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 bis 6 nicht anzuwenden sind, dh., die entsprechenden Einnahmen und Ausgaben sind zunächst bei der OG zu erfassen (sog. Bruttomethode) und dem OT zuzurechnen (s. § 15 Anm. 42 ff.). § 8b KStG und §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG sind dann bei der Ermittlung des Einkommens des OT anzuwenden (§ 15 Anm. 42 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 Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b EStG).

Verhältnis zum Verlustabzug nach § 8c: Der Verlustabzug wird für Körperschaften bei einem schädlichen Beteiligungserwerb eingeschränkt. Die Vorschrift ist eine Vorschrift über die Einkommensermittlung und daher bei der Er-

mittlung des Einkommens der OG uneingeschränkt anzuwenden. Im Hinblick auf die Verlustübernahmepflicht des OT kann sich die Beschränkung des Verlustabzugs nach § 8c für den OG aber nur für vororganschafliche Verluste auswirken (vgl. FROTSCHER, *Der Konzern*, 2008, 548 [549]). Insoweit kann es zum einen in Bezug auf die OG zu einem schädlichen Beteiligungserwerb kommen, wenn die Anteile an der OG, zB bei Begründung einer Organschaft, erworben werden. Zum anderen kann ein schädlicher Beteiligungserwerb in Bezug auf die OG auch vorliegen, wenn mittelbar Anteile an der OG schädlich übergehen, zB wenn Anteile am OT und damit mittelbar Anteile an der OG erworben werden (vgl. auch BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 784). Allerdings ist in diesem Zusammenhang die Konzernklausel des § 8c Abs. 1 Satz 5 zu beachten (vgl. BREUNINGER, *StbJb.* 2010/2011, 303 [312 ff.]). Nach Auffassung der Fin-Verw. soll bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb von Anteilen am OT auch das zuzurechnende negative Einkommen der OG der Verlustabzugsbeschränkung unterliegen (BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2745-a/08/10001, 2008/0349554, *BStBl. I* 2008, 736 – Tz. 33; aA BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 786). Zu den Einzelheiten des § 8c s. § 8c Anm. 19 ff.

Verhältnis zum Spendenabzug bei Organgesellschaft und Organträger: Siehe Anm. 82 und 94.

Verhältnis zur 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. (s. § 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 unterfiel daher nicht dem Anwendungsbereich der §§ 27 Abs. 3, 37 Abs. 2, 38 Abs. 2, die gem. §§ 37 Abs. 4 und 38 Abs. 4 letztmalig auf den 31.12.2006 anzuwenden waren. Schüttete die OG hingegen auf der Grundlage eines Gewinnverwendungsbeschlusses einen Gewinn aus vororganschaflicher Zeit aus, galten die allgemeinen Vorschriften über die Kapitalerhöhung/-minderung (vgl. R 60 Abs. 4 Sätze 4 und 5 KStR 2004). Hatte die OG ein KStGuthaben iSd. § 37 Abs. 1, konnte bei einer bestehenden Organschaft nach dem Ablauf der gesetzlichen Übergangsfrist eine Definitivbelastung eintreten. Es bot 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. Die entsprechenden Folgen sind nunmehr in Abs. 4 geregelt (s. Anm. 350 ff.).

27 c) Besonderheiten bei der Veranlagung

§ 31 Abs. 2 bestimmt, dass bei einem abweichenden Wj. die KStVorauszahlung bereits während des Wj. zu entrichten sind, das im VZ endet. Dementsprechend können sich für einen kstpfl. OT Liquiditätsvor- oder -nachteile ergeben, wenn das Wj. der OG nach dem Wj. des OT, aber im selben Kj. endet (ebenso MÜL-

LER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 495 ff.; WALTER in ERNST & YOUNG, § 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 §§ 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 bis 16.

Einstweilen frei.

29

2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG

a) Einkommensermittlung bei Organträger und Organgesellschaft

30

Schrifttum: BREUNINGER/U. 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, in CREZELIUS/RAUPACH/ L. SCHMIDT/UELNER (Hrsg.), FS Franz Josef Haas, Herne 1996, 7; GROTHERR, Organschaftsfragen bei Auslandsbeziehungen, in KLEIN/STIHL/WASSERMAYER (Hrsg.), Unternehmen Steuern, FS Hans Flick, Köln 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; UTECHER/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/WITT, 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, Ertragsteuereutraler 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; STOSCHER/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 streifen Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 EStG in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nur zum Teil 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 Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG. Dem sog. Organschaftsmodell (s. 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/U. PRINZ, DStR 1995, 927 [928]; aA AUTENRIETH, FG 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, FS 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 steuerfreie 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. 11; BFH v. 14.4.1992 – VIII R 149/86, BStBl. II 1992, 817; aA TIEDTKE/WÄLZHOLZ, GmbHR 2001, 847).

c) Tarifentlastung nach § 34a EStG

32

Schrifttum: POHL, Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in Organschaftsfällen, DB 2008, 84.

Nach § 34a Abs. 1 EStG wird natürlichen Personen, die ua. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, für nicht entnommene Gewinne auf Antrag eine Tarifentlastung gewährt (zu den Einzelheiten § 34a Anm. 15 ff. und 30 ff.). Daher findet die Vorschrift auch auf natürliche Personen, die OT sind, Anwendung (vgl. auch § 34a EStG Anm. 47 mwN). Das zugerechnete Einkommen der OG ist nicht Bestandteil des nach § 34a Abs. 1 EStG begünstigten Gewinns und berechtigt daher grds. nicht zur Inanspruchnahme der Tarifentlastung des § 34a EStG (§ 34a EStG Anm. 47; POHL, DB 2008, 84 [85]; vgl. auch BMF v. 11.8.2008 – IV C 6 - S 2290-a/07/10001, 2008/0431405, BStBl. I 2008, 838 – Tz. 11). Allerdings sind organschaftliche Minderabführungen Teil des begünstigten Gewinns (§ 34a EStG Anm. 47; POHL, DB 2008, 84 [85 f.]).

d) Steuerermäßigung nach § 35 EStG

33

Schrifttum: KOREZKIJ, Organschaft und die Steuerermäßigung nach § 35 EStG – Gegenwart und Zukunft, GmbHR 2003, 1178; SCHAUMBURG/BÄUML, Organschaft und Gewerbesteueranrechnung, FR 2010, 1061.

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).

Mit Wirkung vom VZ 2008 (vgl. § 52 Abs. 50a EStG) bestimmt nunmehr § 35 EStG eine StErmäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, um auf der Ebene der ESt einen Ausgleich für die Absenkung des KStsatzes zu schaffen (vgl. SCHAUMBURG/BÄUML, FR 2010, 1061). Dabei gehört das zugerechnete Einkommen der OG zu den gewerblichen Einkünften iSd. § 35 Abs. 1 Satz 3 EStG, da dieses Einkommen mit GewSt belastet ist (vgl. § 35 EStG Anm. 47).

e) Verhältnis zu den Vorschriften über den Kapitalertragsteuerabzug

34

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 Fin-Verw. 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).

35 3. Verhältnis zum GewStG

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 vom Grundsatz der subjektbezogenen Besteuerung ab und bestimmt, dass die OG als Betriebsstätte 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. 23). 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 (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 8 Nr. 10 GewStG Rn. 690; REHFELD in DELOITTE, § 8 Nr. 10 GewStG Rn. 1).

36 4. Verhältnis zum UmwStG

Schrifttum: DÖTSCH, Organschaft und Umwandlungssteuergesetz, in WASSERMEYER/MAYER/RIEGER (Hrsg.), Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, FS Siegfried Widmann, Bonn 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 Hamb. v. 14.9.1999 - VI 103/98, EFG 2000, 150 [151], rkr.), ist dieser bei der Einkommensermittlung der OG auszuscheiden. 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.

Folgen einer Umwandlung: Eine Umwandlung des OT oder der OG kann sich entscheidend auf das Bestehen einer Organschaft auswirken. Zum einen sind für den Eintritt der Voraussetzungen der Organschaft die Vorschriften betreffend den Übergang der stl. Rechtsstellung, zB nach § 12 Abs. 3 UmwStG, von Bedeutung. Auf dieser Grundlage 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 (s. Anm. 65 ff.).

5. Verhältnis zum AStG

37

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 Grunderwerbsteueratbeständen?, 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, Grunderwerbsteuerverneutrale 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 gestrl. Erwerbsvorgänge erfüllt, unterliegen diese Erwerbsvorgänge selbst dann der GrESt, wenn die Umstrukturierung innerhalb eines Konzern erfolgt (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 (s. BMF, Bericht zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, 36 ff., http://www.gmbhr.de/heft/09_01/bfusteu.pdf) 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 gestrl. Erwerbsvorgang bereits dann vorliegt, wenn mindestens 95 % der Anteile an einer Gesellschaft iSd. § 1 Abs. 3 GrEStG vereinigt werden (§ 1 Abs. 3 Nr. 1–4 GrEStG; hierzu auch gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 21.3.2007, BStBl. I 2007, 422; FLEISCHER in KESSLER/KRÖNER/KÖHLER, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, § 5 Rn. 5 ff.; HEINE, UVR 2001, 349; HEINE, GmbHR 2003, 453). Dabei wird in § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b GrEStG die gestrl. Organschaft legal definiert (hierzu LIEBER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 1751 ff.). Allerdings wird durch den durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 (BGBl. I 2009, 2959) eingeführten § 6a GrEStG die GrESt aufgrund einer Umwandlung iSd. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 UmwStG nicht erhoben, wenn ein nach § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2a oder Abs. 3 GrEStG stbarer Rechtsvorgang vorliegt. Voraussetzung für die Anwendung der Vorschrift des § 6a GrEStG ist aber, dass an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere abhängige Unternehmen beteiligt sind (§ 6a Satz 2 GrEStG). Ein derartiges Beherrschungsverhältnis liegt nach § 6a Satz 3 GrEStG vor, wenn das herrschende Unternehmen an dem Kapital oder Gesellschaftsvermögen der abhängigen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 95% beteiligt ist und diese Beteiligung fünf Jahre vor und fünf Jahre nach dem Rechtsvorgang bestand (zu den Einzelheiten s. HOFMANN 10. Aufl. 2014, § 6a GrEStG Rn. 6 ff.; VISKORF in BORUTTAU, 17. Aufl. 2011, § 6a GrEStG Rn. 16 ff.). Im Übrigen wird die GrESt nicht erhoben, wenn dem entsprechenden Erwerbsvorgang bereits ein anderer Erwerbsvorgang vorausgegangen ist (§ 1 Abs. 6 Satz 2 GrEStG).

Erwerbstatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG: Ein Beherrschungs- und GAV 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.

40 8. Verhältnis zum Investitionszulagengesetz

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

Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2010 haben Stpfl. iSd. KStG, die im Fördergebiet begünstigte Investitionen (§ 2 InvZulG 2010) vornehmen, einen Anspruch auf die Gewährung einer Investitionszulage. Ungeachtet der Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 bleibt die OG ein eigenständiges Subjekt der KSt. Daher ist

die OG selbst Anspruchsberechtigte iSv. § 1 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 2010 (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 Sätze 1 und 6 InvZulG 2010 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]).

9. Verhältnis zum Handelsrecht

41

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 (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. 245 ff.).

42 10. Verhältnis zum AktG

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 StRcht dem aktienrechtl. Prinzip der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns (vgl. SCHAUMBURG in SCHAUMBURG, Steuerrecht und steuerorientierte Gestaltungen im Konzern, 1998, 1, Rn. 2, 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 (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.

43 11. Verhältnis zum GmbHG

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, insbes. ein GAV oder ein Beherrschungsvertrag, mit einer GmbH als abhängigem Unternehmen abgeschlossen werden können (s. PRIESTER in HERZIG, Organschaft, 2003, 37 [45]). Dementsprechend setzt § 17 korrespondierend zu § 14 Abs. 1 Satz 1 voraus, dass die KapGes. sich zur Abführung ihres ganzen Gewinns an ein anderes Unternehmen wirksam verpflichtet haben muss (ausführlich § 17 Anm. 22).

44 12. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

Schrifttum: RUST, Ermöglichen Diskriminierungsverbote eine Organschaft über die Grenze?, IStR 2003, 658; FROTSCHER, Grenzüberschreitende Organschaft – wo stehen

wir?, IStR 2011, 697; LÜDICKE, Das DBA-Gespenst bei der Organshaft, IStR 2011, 740; MITSCHKE, Keine Diskriminierung nach Art. XX Abs. 4 DBA-Großbritannien in Fällen ausländerbeherrschter Inlandskapitalgesellschaften, IStR 2011, 537; MÖSSNER, Anmerkung zu BFH v. 9.2.2011 – I R 54/10, IStR 2011, 349; REHM/NAGLER, Anmerkung zu BFH v. 9.2.2011 – I R 54/10, GmbHR 2011, 551; SCHNITGER/BERLINER, Die Anwendung der deutschen Organshaft bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, IStR 2011, 753; STÖBER, Grenzüberschreitende Organschaften im Lichte abkommensrechtlicher Diskriminierungsverbote und der Niederlassungsfreiheit, BB 2011, 1943; BEHRENS, Keine sog. Organshaft über die Grenze aufgrund des DBA-Diskriminierungsverbots, BB 2012, 485; GOSCH, Über Cross Border-Organschaften, IWB 2012, 694; LÜDICKE, BFH-Urteil I R 54, 55/10 zur grenzüberschreitenden Organshaft, Nichtanwendung der Urteilsgrundsätze in vergleichbaren Fällen, IStR 2012, 79; TRIGLAFF, Keine Möglichkeit einer grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung?, StuB 2012, 191.

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 2008 eine den gemeinschaftsrechtl. 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: Auf der Grundlage der Neuregelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 können auch ausländ. Rechtsträger OT sein. Zwar schränken die Regelungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 4 bis 7 den persönlichen Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 dahingehend ein, dass der (ausländ.) OT im Inland über eine Betriebsstätte verfügen muss, der das Einkommen der OG zuzurechnen ist (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6), und der die Beteiligung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 an der OG nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 und 5 zuzuordnen ist. Dabei muss die tatsächliche Besteuerung im Inland sichergestellt sein (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7). Jedoch ist dieses Regelungssystem mit dem abkommensrechtl. Diskriminierungsverbot vereinbar (so GOSCH, IWB 2012, 694 [706]).

Beispiel: Die Bushranger Pty. Ltd., die ihren Sitz und die Geschäftsleitung in Australien hat, ist Alleinaktionärin der deutschen A-AG. Eine Organshaft ist nur möglich, wenn die Beteiligung an der A-AG einer deutschen Betriebsstätte der Bushranger Pty. Ltd. nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 während der gesamten Dauer der Organshaft zuzuordnen ist und das der Betriebsstätte nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 zuzurechnende Einkommen der A-AG auch tatsächlich im Inland der Besteuerung unterliegt (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7).

Ausländisches Unternehmen als Organgesellschaft: Die Tatbestandsmerkmale des Art. 24 Abs. 1 und 5 OECD-MA 2008 greifen nicht ein, wenn mit einem ausländ. Tochterunternehmen ein Organschaftsverhältnis eingegangen werden soll. Zum einen findet Art. 24 Abs. 1 OECD-MA 2008 keine Anwendung. Soweit Abs. 1 Satz 1 nämlich voraussetzt, dass die OG ihre 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 2008 deutscher Staatsangehöriger ist, muss jedenfalls 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 2008 Staatsangehöriger des ausländ. Staates ist, die deutsche Staatsangehörigkeit, muss diese Gesellschaft gleichermaßen zumindest ihre Geschäftsleitung im Inland haben. Vor diesem Hintergrund wird also der ausländ. Staatsangehörige im Vergleich zum deutschen Staatsange-

hörigen nicht benachteiligt. Gleichmaßen greift das Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 5 OECD-MA 2008 nicht ein, denn Art. 24 Abs. 5 OECD-MA 2008 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. ihre Geschäftsleitung im Inland haben, damit zwischen diesen Gesellschaften ein Organschaftsverhältnis eingegangen werden kann. Art. 24 Abs. 5 OECD-MA 2008 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. ihre Geschäftsleitung in Deutschland inne hätte, liegt eine Diskriminierung nicht vor.

Abkommensberechtigung der Organgesellschaft: Ungeachtet der Zurechnung des Einkommens der OG beim OT nach Abs. 1 Satz 1 bleibt die OG ein eigenständiges StSubjekt (vgl. Anm. 48). Sie ist unterfällt deshalb auch den Regelungen eines DBA, auch wenn das Einkommen der OG grds. vom OT zu versteuern ist (vgl. auch LÜDICKE, IStR 2011, 740 [743 f.]; SCHNITGER/BERLINER, IStR 2011, 753 [755]). Hinsichtlich des zugerechneten Einkommens der OG ist umstritten, ob der OT neben der OG abkommensberechtigt ist, da er keine eigene Einkünfte erzielt, sondern nur das von der OG erzielten Einkommen zu versteuern hat (vgl. WEIGERT/STROHM, Der Konzern, 2013, 249 [271], mwN). Das Gesetz geht – wie auch wie der BFH (v. 9.2.2011 – I R 54/10, BStBl. II 2012, 106) – allerdings in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 davon aus, dass (auch) der OT abkommensberechtigt ist.

45 13. Haftung bei Organschaft

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; BRUSCHKE, Die Haftung der Organgesellschaft für Steuerschulden des Organträgers, StB 2009, 201; LÜDICKE, Die Haftung in der körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft, in KESSLER/FÖRSTER/WATRIN (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzog, München 2010, 259; SCHNEIDER, Organschaft: Zivilrecht – Steuerrecht – Haftung, StJb. 2010/2011, 327; SCHIMMELE/WEBER, Haftung bei Organschaft – Offene Fragen zu § 73 AO, BB 2013, 2263.

§ 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; SCHNEIDER, StJb. 2010/2011, 327 [361]), innerhalb des Organkreises ohne Rücksicht darauf, wo diese Steuern verursacht worden sind (LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 73 AO Rn. 4). Dabei erstreckt sich die Haftung aber nur auf die Steuern, die auf der Organschaft beruhen (ausführlich SCHIMMELE/WEBER, BB 2013, 2263; SCHNEIDER, StJb. 2010/2011, 327 [360 f.]; MÖSBAUER, UR 1995, 321; MÖSBAUER, FR 1989, 473). 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. LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 73 AO Rn. 5 mwN;

BREUER, AO-StB 2003, 342 [344 f.]; SCHNEIDER, StbJb. 2010/2011, 327 [362 ff.]; 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 Wirungen um die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht – mit Folgen auch im formellen Recht, DStR 2004, 1193; TROSEN, Anmerkung zu FG Hamburg vom 2.3.2005 – VI 320/03, EFG 2005, 1223; MÜLLER, Verfahrensrechtliche Fragen in Organschaftsfällen, Der Konzern, 2009, 167; RENGIER, Neue Entwicklungen bei Wahl des richtigen Rechtsbehelfs im Organkreis, NWB 2010, 1830; HENDRICKS, Verfahrensrechtliche Grundlagen der körperschaftsteuerlichen Organschaft, Ubg 2011, 711.

Gesonderte und einheitliche Feststellung: Abs. 5 regelt nunmehr in verfahrensrechtl. Hinsicht, dass – für die OG und den OT bindend (Abs. 5 Satz 2) – die die Organschaft betreffenden Besteuerungsgrundlagen gesondert und einheitlich festzustellen sind. Gleiches gilt für die beim OT anzurechnenden, von der OG geleisteten Steuern (Abs. 5 Satz 3). Den entsprechenden Feststellungsbescheid können der OT und die OG anfechten. Sind im Einkommen der OG wiederum gesondert und einheitlich festgestellte Besteuerungsgrundlagen enthalten, so ist der Feststellungsbescheid nach Abs. 5 Satz 1 gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu ändern (zur früheren Rechtslage: BFH v. 6.3.2008 – IV R 74/05, BStBl. II 2008, 663; v. 2.8.2006 – I B 31/06, BFH/NV 2007, 57). Zu den Einzelheiten des Feststellungsverfahrens nach Abs. 5.

Anfechtung von körperschaftsteuerlichen Bescheiden durch die Organgesellschaft: Die OG kann die gegen sie ergangenen KStBescheide 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 NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 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. FG Düss. v. 23.11.2004 – 6 K 3922/02 F, EFG 2005, 399, rkr.; BFH v. 30.11.2005 – I R 1/05, BStBl. II 2006, 471).

Anfechtung von körperschaftsteuerlichen Bescheiden durch den Organtträger: Das dem OT zuzurechnende Einkommen der OG wird durch den nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO bindenden Feststellungsbescheid gesondert und einheit-

lich festgestellt. Der OT muss deshalb den Feststellungsbescheid anfechten, wenn er sich gegen die von dem Feststellungsbescheid erfassten Besteuerungsgrundlagen wenden will.

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. Anm. 86; vgl. auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 641 und 650; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 513; aA DANELISING in BLÜMICH, § 14 Rn. 218; zweifelnd WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 910; FinMin. NRW v. 23.3.1976 – S 2755-25-V B 4, juris). Dabei sind die Besonderheiten, die mit der Erfassung der Ergebnisse zweier Rechtsträger verbunden sind, zu beachten. Insbesondere stellt das der OT-PersGes. zuzurechnende Einkommen der OG eine eigenständig festzustellende Besteuerungsgrundlage im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der OT-PersGes. dar (s. BFH v. 28.2.2013 – IV R 50/09, BStBl. II 2013, 494). Im Anwendungsbereich des Abs. 5 ist insoweit zu beachten, dass der Feststellungsbescheid nach Abs. 5 Bindungswirkung für die gesonderte und einheitliche Feststellung bei der PersGes. entfaltet (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO; vgl. auch MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 501). Darüber hinaus können sich im Hinblick auf den Zeitpunkt der Zurechnung auch Besonderheiten ergeben, zB wenn sich der Gesellschaftsbestand verändert hat (vgl. Anm. 87; BFH v. 28.2.2013 – IV R 50/09, BStBl. II 2013, 494).

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 Fünfjahresfrist 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.

Gewerbesteuerliche Änderungsmöglichkeit: Ändert sich der Gewinn der OG, darf auch ein bereits bestandskräftiger GewStMessbescheid des OT nach § 35b GewStG geändert werden (BFH v. 21.10.2009 – I R 29/09, BStBl. II 2010, 644; FG Hamb. v. 24.2.2009 – 6 K 54/08, juris, rkr.; hierzu auch RENGIER, NWB 2010, 1830).

49 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Tatbestand und Rechtsfolge der Organschaft**

I. Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen (Satz 1 Einleitung)

1. Grundtatbestand und Rechtsfolge der Organschaft

a) Persönlicher Anwendungsbereich

aa) Organgesellschaft: SE, AG oder KGaA mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in der EU bzw. im EWR

(1) Kreis der Organgesellschaften

50

Nach Abs. 1 Satz 1 können OG nur eine Europäische Gesellschaft/Societas Europaea (SE), 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. Gleichermassen 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]; Dörsch in DPM, § 14 Rn. 59a; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 72). § 17 erweitert den Kreis der OG auf andere als die in Abs. 1 Satz 1 bezeichneten KapGes.

Societas Europaea: Die Societas Europaea (SE) ist eine Gesellschaft, deren Kapital in Aktien zerlegt ist. Jeder Aktionär haftet nur bis zur Höhe des von ihm gezeichneten Kapitals (Art. 1 Abs. 2 VO [EG] Nr. 2157/2001 des Rates v. 8.10.2001 über das Statut der europäischen Gesellschaft, ABl. EG 2001 Nr. L 291, 1, SE-VO). Das gezeichnete Kapital muss mindestens 120 000 € betragen (Art. 4 Abs. 2 SE-VO). Die SE gilt gem. Art. 3 Abs. 1 und Art. 10 SE-VO im Sitzmitgliedstaat als AG, auf die weitgehend die Vorschriften über die AG im jeweiligen Sitzmitgliedstaat anzuwenden sind. Die SE besitzt Rechtspersönlichkeit und ist folglich eine juristische Person (Art. 1 Abs. 3 SE-VO; wegen der Einzelheiten: SEEG, BGBl. I 2004, 3675).

Aktiengesellschaft: § 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: Gemäß § 278 Abs. 1 AktG ist die KGaA eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, bei der mindestens ein Gesellschafter den Gesellschaftsgläubigern unbeschränkt haftet (persönlich haftender Gesellschafter, pHG). 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).

Vorgründungsgesellschaft als Organgesellschaft: Dem Gesellschaftsvertrag kann bereits der Abschluss eines Vorvertrags, in dem sich die Gründer verpflichten, 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 (PENTZ in MüKo AktG 3. Aufl. 2008, § 41 AktG Rn. 21). 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 – II 118/83, EFG 1986, 414, rkr. (zur GewSt); DANELUNG in BLÜMICH, § 14 Rn. 49; MÜLLER in MÖSSNER/SEEGER, § 14 Rn. 37; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 56; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 69; OLBING in STRECK 8. Aufl. 2014, § 14 Rn. 11; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 28; GUTIKE in GREIF/SCHUHMAN, § 14 Rn. 7; KLEIN/LAUBE/SCHÖBERLE, § 14 Anm. 2a; EVERSBERG in HERZIG, Organschaft, 2003, 75 (77); BOGENSCHÜTZ in HERZIG, Organschaft, 2003, 226 (231); PAUKA, NWB Fach 4, 4467 (4529); wohl auch ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 25; aA § 17 Anm. 16; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 194. Zur Frage, ob die Vorgesellschaft einen wirksamen GAV abschließen kann und wann dieser Vertrag wirksam wird s. Anm. 66.

Dagegen werden auf die sog. unechte Vorgesellschaft die Regeln einer zivilrechtl. PersGes. angewandt. Eine unechte Vorgesellschaft liegt vor, wenn die KapGes. nicht ins 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 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 (s. Anm. 204).

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. 5 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 Sätze 1 und 2 erfüllt sind (s. § 17 Anm. 15 ff.).

(2) Geschäftsleitung 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; FROTSCHER, Grenzüberschreitende Organschaft – wo stehen wir?, IStR 2011, 697; KAHLE/VOGEL/SCHULZ, Internationale Aspekte der Organschaft unter besonderer Berücksichtigung aktueller Reformvorschläge, Ubg 2011, 761; KOLBE, Die körperschaftsteuerliche Organschaft mit einer doppelansässigen Organgesellschaft, StuB 2011, 495; LENDEWIG, Neues zur grenzüberschreitenden Organschaftsbesteuerung, NWB 2011, 2539; MITSCHKE, Keine Diskriminierung nach Art. XX Abs. 4 DBA-Großbritannien in Fällen ausländerbeherrschter Inlandskapitalgesellschaften, IStR 2011, 537; MÖSSNER, Anmerkung zu BFH v. 9.2.2011 – I R 54/10, IStR 2011, 349; REHM/NAGLER, Anmerkung zu BFH v. 9.2.2011 – I R 54/10, GmbHR 2011, 551; STÖBER, Grenzüberschreitende Organschaften im Lichte abkommensrechtlicher Diskriminierungsverbote und der Niederlassungsfreiheit, BB 2011, 1943; WAGNER, Sitz der Organgesellschaft im Inland ist keine Voraussetzung mehr, PiStB 2011, 204; WINTER/MARX, „Grenzüberschreitende“ Organschaft mit zugezogenen EU-/EWR-Gesellschaften. Neue Gestaltungsmöglichkeiten aufgrund des BMF-Schreibens vom 28.3.2011, DSStR 2011, 1101; BEHRENS, Keine sog. Organschaft über die Grenze aufgrund des DBA-Diskriminierungsverbots, BB 2012, 485; KRAFT/MICHEL, Unionsrechtliche Problemfelder bei der Hinausverschmelzung von Organträger-Kapitalgesellschaften, IStR 2012, 882; KUSCH/SCHÖNEBORN, Grenzüberschreitende Organschaft – Finanzverwaltung lehnt neuere BFH-Rechtsprechung ab, NWB 2012, 1231; MICKER, Die Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs bei der Organschaft, IWB 2013, 309; SCHNITGER, Fragestellungen zur steuerlichen Behandlung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, IStR 2013, 82; WEIGERT/STROHM, Zu den persönlichen Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft unter Berücksichtigung aktueller Entwicklungen, Der Konzern, 2013, 249.

Ort der Geschäftsleitung in Inland: Mit der Neufassung des Abs. 1 Satz 1 ist das bisherige Erfordernis der sog. doppelten Inlandsbindung für Gesellschaften mit Sitz in der EU/im EWR fortgefallen. Die OG muss nach der Neuregelung nur ihre Geschäftsleitung im Inland haben (zum Inlandsbegriff § 1 EStG Anm. 57 ff.). 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. 20 und § 12 Anm. 56). Da die

Organschaft die zivilrechtl. und körperschaftliche Subjektfähigkeit der OG unberührt lässt und die OG auch nicht zu einer unselbständigen 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. 9.8.1957 – III 215/56 U, BStBl. III 1957, 341; v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175 [178 f.]). Dieser Ort kann, muss aber nicht mit dem Ort der Geschäftsleitung des OT identisch sein.

Ausländische SE als Organgesellschaft: Nach Art. 7 Abs. 1 SE-VO muss sich die Hauptverwaltung (= Ort der Geschäftsleitung) einer im Ausland errichteten SE in dem Mitgliedsstaat des Sitzes der SE befinden. Daher kommt eine SE mit Sitz im Ausland nicht als Organgesellschaft in Betracht (vgl. auch BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143 [144]; DANELING in BLÜMICH, § 14 Rn. 55).

52 (3) Sitz der Organgesellschaft in der EU oder im EWR

Als weitere territoriale Voraussetzung für die Organschaft setzt Abs. 1 Satz 1 voraus, dass die OG ihren Sitz in der EU bzw. im EWR haben muss. Nach § 11 AO hat eine Körperschaft oder Vermögensmasse ihren Sitz an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist. Hat die Gesellschaft also ihren Sitz außerhalb der EU/des EWR, kann sie nicht OG sein.

53 (4) Steuerbefreite Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft?

Das Gesetz knüpft an die Fähigkeit, OG zu sein, keine weiteren Voraussetzungen. Deshalb können auch nach § 5 stbefeite 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 stbefeite 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/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 32; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 184; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 97; offen gelassen: DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 58; aA MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 37). Eine andere Einschätzung ergibt sich auch nicht aus dem zur GewSt ergangenen Urteil des BFH v. 9.10.1974 (I R 5/73, BStBl. II 1975, 179 [180]). Vielmehr hat der BFH ausdrücklich offen gelassen, ob eine stbefeite 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).

54 Einstweilen frei.

bb) Organträger: Einziges anderes gewerbliches Unternehmen**(1) Legaldefinition des Organträgers (= Träger des Unternehmens)**

55

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 – IV B 7 - S 2770-24/05, BStBl. I 2005, 1038 – Tz. 21; aA LÖWENSTEIN/MAIER/LOHRMANN, DStR 2003, Beihefter 4 zu Heft 29, 11; DÖRSCH in DPM, § 14 Rn. 71; beachte aber zur gewerblichen Tätigkeit der OT-PersGes. Anm. 58 und 164 ff.). Diese Einschätzung wird auch systematisch durch Abs. 1 Satz 2, der nur für die zeitlichen Voraussetzungen beim GAV eine Ausnahme zulässt, bestätigt.

(2) Unternehmen

56

Der Begriff des Unternehmens ist nicht legaldefiniert und wird in verschiedenen Zusammenhängen gesetzlich verwendet (zB §§ 15 ff. AktG; §§ 290 ff. HGB; § 5 MitbestG; §§ 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 auf das Erfordernis eines GAV iSd. § 291 Abs. 1 AktG an, den Unternehmensbegriff einheitlich zu bestimmen (so auch DANELSSING in BLÜMICH, § 14 Rn. 65; 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. nur HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 15 AktG Rn. 3). 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 ihrerwillen 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. Insbesondere setzt ein Organschaftsverhältnis im Gegensatz zum konzernrechtl. Unternehmerbegriff (vgl. zB HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 15 AktG Rn. 7 ff.) 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 Tätig-

keit auf eigenes Risiko durchführt und sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt, mithin strechtl. einen Gewerbebetrieb oder LuF betreibt oder einer selbständigen Arbeit nachgeht (s.a. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 84). Eine Betriebsstätte ist kein Unternehmen iSd. Abs. 1 Satz 1, sondern vielmehr nur eine Untergliederung eines Unternehmens (s. nur § 12 Satz 1 AO und Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 2000).

57 (3) Beschränkung auf ein einziges anderes Unternehmen

Aufgrund Art. 2 Nr. 6 UntStFG (BGBl. I 2001, 3858 [3863 f.]) wurde ua. Abs. 1 Satz 1 dahingehend ergänzt, 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 (s. 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).

58 (4) Grundvoraussetzung: Gewerbliches Unternehmen als Organträger

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, DStR 2005, 761; STRAHL, Juristische Personen des öffentlichen Rechts: Steuerprobleme und -lösungen, KÖSDI 2005, 14749; HAGEBÖKE/HEINZ/DÖTSCH, Die Organträgerereignis einer atypischen stillen Gesellschaft, DB 2006, 473; SUCHANEK, Ergänzendes zur Organträgerereignis der atypischen stillen Gesellschaft nach § 14 KStG n.F., DStR 2006, 836; SCHULTE, Steuerlicher Querverbund und Organschaft: Verdeckte Gewinnausschüttung bei fehlendem Gewinnaufschlag auf Organgewinne und -verluste?, DB 2006, 2540; EVERSBERG, Steuerwirksame Verrechnung von Gewinnen und Verlusten der Städte und Gemeinden durch Betriebe gewerblicher Art als Organträger, DSz 2012, 278; HAGEBÖKE, Nochmals: GmbH & atypische Still und Organschaft – Kritische Anmerkungen zu den Verfügungen der OFD Frankfurt/M. vom 30.1.2013 und des FM Schleswig-Holstein vom 4.3.2013, Der Konzern, 2013, 334; MINDERMANN/LUKAS, Anforderungen an einen Organträger als gewerbliches Unternehmen, NWB 2013, 516; WEIGERT/STROHM, Zu den persönlichen Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft unter Berücksichtigung aktueller Entwicklungen, Der Konzern, 2013, 249.

Organträger 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 BFH v. 2.9.2009 – I R 20/09, BFH/NV 2010, 391; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 87; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 64; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 185; WEIGERT/STROHM, Der Konzern, 2013, 249 [261]; JURKAT, die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 210; HÜBL, DSz/A 1972, 81 [82 f.]; BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 437 – Tz. 2; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 20 II 1, 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 kann 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 – Tz. 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 Erfordernisses 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 im Sinne 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 nachhaltigen Betätigung vor, die mit der Absicht Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und die weder als Ausübung von LuF noch als Ausübung eines freien Berufs noch einer anderen selbständigen Arbeit anzusehen ist (§ 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 GAV 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 BgA (§ 4) ist nur ein gewerbliches Unternehmen iSd. Abs. 1 Satz 1, das alle Merkmale des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt. Deshalb muss der BgA 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]; FG München v. 18.8.2008 – 7 K 742/06, EFG 2008, 1915, rkr.; DANELING in BLÜMICH, § 14 Rn. 69; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 83; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 89; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 65; EVERSBERG, DSz 2012,

278 [280]; aA WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 194). Aus § 4 Abs. 1 Satz 2 folgt nämlich nur, unter welchen Voraussetzung ein nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 unbeschränkt stpfl. BgA anzunehmen ist. Aus dieser Regelung ergibt sich hingegen nicht, ob der BgA als gewerbliches Unternehmen einzuordnen ist. Diese Einschätzung wird durch den Begriff des BgA bestätigt. Diese Terminologie zeigt, dass ein derartiger Betrieb nicht alle Voraussetzungen eines gewerblichen Betriebs erfüllt (s. auch § 4 Anm. 20), also tatsächlich kein gewerbliches Unternehmen ist, gleichwohl aber der KSt unterliegt. Ein BgA 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 BgA dauerhaft Verluste, handelt er ohne Gewinnerzielungsabsicht (so auch FG Düss. v. 29.6.2010 – 6 K 2990/07 K, EFG 2010, 1732, rkr.; EVERSBERG, DStZ 2012, 278 [280]). Entsprechende Verluste können zwar 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]). Jedoch schließt nunmehr § 8 Abs. 7 bei Dauerverlustgeschäften die Rechtsfolgen einer vGA aus, so dass bei Vorliegen einer vGA das Einkommen gemindert bleibt (vgl. auch § 8 Anm. 511). Dementsprechend kann in den Fällen des § 8 Abs. 7 die Annahme einer vGA einen Dauerverlust des BgA nicht kompensieren (FG Düss. v. 29.6.2010 – 6 K 2990/07 K, EFG 2010, 1732, rkr.; EVERSBERG, DStZ 2012, 278 [280]). 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 gewillkürtem 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]; aA FG Düss. v. 29.6.2010 – 6 K 2990/07 K, EFG 2010, 1732, rkr.; EVERSBERG, DStZ 2012, 278 [282]). 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 Rechtsfolge der Organschaft 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. Im Übrigen lassen sich die Probleme in diesem Zusammenhang vermeiden, wenn die Körperschaft öffentlichen Rechts ihre(n) BgA 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 (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; GELLRICH in DELOITTE, § 2 GewStG Rn. 167; R 2.2 Satz 1 GewStR 2009), es sei denn, es handelt sich um den Fall einer Betriebsaufspaltung. Auch die Verpachtung eines BgA (§ 4 Abs. 4) stellt keine originär gewerbliche Tätigkeit dar (s.o. zum BgA; GASSNER in LADEMANN, § 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 die stille Gesellschaft kann nicht OT sein.

Ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 120; ZACHARIAS/SUTTMAYER/RINNEWITZ, DSStR 1988, 128 (132); DÖLLERER, DSStR 1985, 295 (301); OTTERSACH, NWB Fach 4, 4269 (4271); OFD Niedersachsen v. 19.4.2013 – S 2779-114-St 248 VD, juris; aA FG Hamb. v. 12.3.1984 – II 46/81, EFG 1984, 569, rkt.; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 76; HAGEBÖKE, Der Konzern, 2013, 334; SCHMIDT/HAGEBÖKE, DSStR 2005, 761 (764 f.); KOTHS in HERZIG, Organschaft, 2003, 63 (66 f.); differenzierend WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 175 ff.; zweifelnd zur Frage der finanziellen Eingliederung GOSCH, FS Raupach, 2006, 461 (473 f.).

Dementsprechend ist nur der Inhaber des Handelsgewerbes tauglicher OT (s. aber auch HAGEBÖKE/HEINZ/DÖTSCH, DB 2006, 473; SUCHANEK, DSStR 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 die stille Gesellschaft abschließen.

► *Eine sog. Treuband-KG* übt keine gewerbliche Tätigkeit aus, weil es an einer mitunternehmerischen Beteiligung fehlt (vgl. BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751).

► *Erbringung von Leistungen im Konzern*: Eine gewerbliche Tätigkeit liegt nicht vor, wenn vom 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, DSStR 2003, Beihefter zu Heft 29, 5; aA NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 115; SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2005, 1304 [1307]; RAUPACH/BURWITZ, DSStR 2003, 1901 [1906]; BMF v. 10.11.2005 – IV B 7 - S 2770-24/05, BStBl. I 2005, 1038 – Tz. 19), denn eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt nur 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 erbracht 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. 2.12.1998 – X R 83/96, BStBl. II 1999, 534 [538 f.]; v. 15.12.1999 – I R 16/99, BStBl. II 2000, 404 [405]; 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), Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Versicherungsvereinen 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: Gemäß § 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 LuF) 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. 51 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). 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 LuF, liegt ein gewerbliches Unternehmen nicht vor (§ 2 Abs. 3 GewStG, Klammerzusatz).

59 (5) Sonderfälle: Gewerbliches Unternehmen kraft gewohnheitsrechtlicher Fiktion

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 Kapitalgesellschaften und Konzernen, StbJb. 1971/1972, 183; KLEMP, Betriebsaufspaltung und Organschaft, 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 Organschaft im Gewerbe- und Körperschaftsteuerrecht, DStR 1996, 996; WALTER, Organschaft 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 Holdingge-

sellschaften, 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 Organschaft in SCHAUMBURG (Hrsg.), Steuerrecht und steuerorientierte Gestaltungen im Konzern, Köln 1998, 271; KNACKSTEDT, Die Holding im Zivil- und Steuerrecht, GStB 1998, 7; KESSLER, Deutschland als Holdingstandort nach der Unternehmenssteuerreform, StJb. 2000/2001, 339; KOLLRUSS, Die Organschaft 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; MITSCH, Holding und Organschaft als Gestaltungsinstrumente in mittelständischen Strukturen, Inf. 2003, 424 und 467; KOLBE, Das Besitzunternehmen und die Holding als gewerbliche Unternehmen i. S. des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG n. F., StuB 2006, 411; NEUMAYER, Die Holding als Organträger, EStB 2006, 381; MICKER, Aktuelle Praxisfragen der Betriebsaufspaltung, DStR 2012, 589; KRÖNER, Die ertragsteuerlichen Folgen des Kaufs und Verkaufs von Kapital- und Personengesellschaften, BB 2013, 2711; SCHIRMER, Holding als Organträger nach der Organschaftsreform, GmbHR 2013, 797.

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 gewohnheitsrechtl. ein gewerbliches Unternehmen fingiert. Insoweit hat sich auf der Grundlage der stRspr. eine allgemeine Rechtsüberzeugung herausgebildet (allgemein 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 auf dieser Grundlage wird eine gewerbliche Tätigkeit des Besitzunternehmens fingiert (stRspr., zB BFH v. 16.5.2013 – IV R 54/11, BFH/NV 2013, 1557; zur Kritik KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 22 X 2, 864 ff.). Dementsprechend stellt auch das Besitzunternehmen ein gewerbliches Unternehmen iSd. Abs. 1 Satz 1 dar.

Ebenso DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 94; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 154 und 193, anders aber Rn. 235; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER 3. Aufl. 2010 § 14 Rn. 90; BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 107; JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 236; MICKER, DStR 2012, 589 (591); NEUMAYER, EStB 2006, 381; 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 KLEMP, DStZ 1981, 188 (192); FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 127.

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 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. 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 fiktiv.

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.]).

► *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). 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 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 (geschäftsleitende 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 Rechtsprechung und herrschende Meinung*: 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.]). 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. WALTER in ERNST & YOUNG, § 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 (s. auch JONAS in SCHAUMBURG, 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 Sinne 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 – im Sinne von 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 v. 1.4.2004 – VIII B 56/03, nv. (zum gewerblichen Grundstücks-handel); NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 113; SAUTER/HEURUNG/KLÜ-BENSPIES, BB 2005, 1304 (1307); FENZL/HAGEN, FR 2000, 289 (295); DÖTSCH/PUNG, DB 2000, Beilage 10 zu Heft 34, 13; U. 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 Or-ganschaft 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 Unter-nehmen 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 Ar-gumentation 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 Be-herrschungsvertrag abgeschlossen wurde (§ 308 Abs. 1 AktG) – unzulässig (ebenso HÜFFER 11. Aufl. 2014, § 76 AktG 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 Gewerbebetrieb kraft Rechtsform dar und ist aus diesem Grund als OT geeignet (so auch WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 228 f.; HEIDNER, DSrR 1998, 87; PACH-HANSENHEIMB, IStR 1993, 1 [3 f.]; HENNERKES/BINZ, BB 1996, 235; KOLLRUSS, StB 2001, 17; U. PRINZ, FR 2000, 1255; HERLINGHAUS, FR 2000, 1110; BÄRTELS, 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 aus-üben muss (BFH v. 17.12.1969 – I 252/64, BStBl. II 1970, 257 [260]). Die ent-sprechenden Ausführungen des BFH beziehen sich nur auf das Tatbestands-merkmal 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 ge-prägte 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 ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 86 f.; 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 in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 152; aA DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 97).

(6) Einordnung ausländischer Unternehmen

60

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 eine Rolle spielt. Deshalb können auch ausländ. Unternehmen dem Grunde nach OT sein, wenn sie ein gewerbliches Unternehmen unterhalten. Insbesondere 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 unbeschränkt stpfl. sind. 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 im Sinne einer einheitlichen Auslegung vergleichbarer Vorschriften nicht verständlich, ausländ. KapGes. vom Anwendungsbereich des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG auszunehmen. 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 gewohnheitsrechtl. Fiktion unterhalten.

Einstweilen frei.

61–64

b) Sachlicher Anwendungsbereich

aa) Gewinnabführungsvertrag iSd. § 291 Abs. 1 AktG

(1) 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; HAHN, Vertragsfreiheit bei Unternehmensverträgen, DStR 2009, 589; MÜHL/WAGENSEIL, Der Gewinnabführungsvertrag – gesellschafts- und steuerrechtliche Aspekte, NZG 2009, 1253; MITSCKE, Ergebnisabführungsvertrag „über die Grenze“ und Abzug finaler Verluste

ausländischer Tochtergesellschaften – Zugleich eine Erwiderung auf die Anmerkung von Homburg zu BFH-Urteil I R 16/10 (IStR 2011, 111), IStR 2011, 185; WINTER/MARX, „Grenzüberschreitende“ Organschaft mit zugezogenen EU-/EWR-Gesellschaften – Neue Gestaltungsmöglichkeiten aufgrund des BMF-Schreibens vom 28.3.2011, DStR 2011, 1101.

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 schuldrechtl. Vertrag, sondern ein gesellschaftsrechtl. 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; BFH v. 28.11.2007 – I R 94/06, BFH/NV 2008, 1270).

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 oder eine ähnliche schuldrechtl. Verpflichtung, sondern nur in Bezug auf einen GAV möglich (s. auch GOSCH, IWB 2012, 694 [696]; MITSCHKE, IStR 2011, 185 [186]; OFD Karlsruhe v. 16.1.2014 – S 2770/52/2-St 221; aA Nds. FG v. 11.2.2010 – 6 K 406/08, EFG 2010, 815, rkr.; WINTER/MARX, DStR 2011, 1101 [1103]; MICKER, IWB 2013, 309 [313 f.]). § 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.

Organschaft setzt einen wirksamen Gewinnabführungsvertrag voraus: Ist der GAV nichtig, kann der Vertrag nicht nach den Grundsätzen der sog. fehlerhaften Gesellschaft als wirksam behandelt werden, weil der GAV ungeachtet seiner Nichtigkeit von den Vertragsparteien durchgeführt wurde (BFH v. 3.9.2009 – IV R 38/07, BStBl. II 2010, 60). Vielmehr setzt Abs. 1 Satz 1 einen zivilrechtl. wirksamen GAV voraus. Daher liegt erst mit der Eintragung in das Handelsregister ein wirksamer GAV vor (BFH v. 3.9.2009 – IV R 38/07, BStBl. II 2010, 60; aA wohl BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 271, 264).

(2) 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, in CREZELIUS/RAUPACH/ L. SCHMIDT/UELNER (Hrsg.), FS Franz Josef Haas, Herne 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, RfW 2003, 254; PASSARGE, Auslegung von Unternehmensverträgen – unter besonderer Berücksichtigung von Kündigungsklauseln in Beherrschungs- und Ergebnisabführungsverträgen, BB 2006, 2769; PULS, Auslegung eines Gewinnabführungsvertrags zur „Rettung“ einer Organschaft möglich?, Der Konzern, 2008, 555; NODOUSHANI, Zur objektiven Auslegung von Ergebnisabführungsverträgen durch den Bundesfinanzhof, DStR 2009, 620; SÜSS/MAYER, BFH: Formalzivilrechtliche Betrachtungsweise bei Organschaft gilt auch bei Änderung des Ergebnisabführungsvertrags, DStR 2009, 789; KAESER, Der Gewinnabführungsvertrag als formale Hürde der Organschaft, DStR 2010, Beihefter zu Heft 30, 56; SCHÖNEBORN, Aktuelle Formfragen der ertragsteuerlichen Organschaft, DB 2010, 245; SCHNEIDER, Organschaft: Zivilrecht – Steuerrecht – Haftung, StbJb. 2010/2011, 327; KRÜGER, Reichweite des „falsa demonstratio non nocet“-Grundsatzes und die objektivierte Auslegung korporationsrechtlicher Vereinbarungen im Steuerrecht, DStZ 2013, 491; WALTER, Anmerkung zu BFH v. 23.1.2013 – I R 1/12, BFH/NV 2013, 898, GmbHR 2013, 605.

Grundsätze: Der Abschluss eines GAV, in der Praxis oftmals auch in Kombination mit einem Beherrschungsvertrag, setzt nicht voraus, dass das herrschende Unternehmen unmittelbar am abhängigen Unternehmen beteiligt ist. Vielmehr genügt eine mittelbare Beteiligung (§§ 16 Abs. 4, 17 Abs. 1 AktG). Der GAV wird auf Seiten der OG von den vertretungsberechtigten Organen, also dem Vorstand oder dem phG, 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 (ALTMEPPEIN in MüKo AktG 3. Aufl. 2008, § 291 AktG Rn. 23 und 109 ff.). Steuerrechtlich 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 WALTER in ERNST & YOUNG, § 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.

Auslegung des Gewinnabführungsvertrags: Als gesellschaftsrechtl. Vertrag ist der GAV nach objektiven Gesichtspunkten auszulegen. Bei der Auslegung sind der Wortlaut, der Sinn und Zweck wie der systematische Zusammenhang mit anderen Satzungsvorschriften zu beachten, wobei Umstände, die keinen Anhaltspunkt in der Satzung finden, bei der Auslegung nicht herangezogen werden

können (BFH v. 28.11.2007 – I R 94/06, BFH/NV 2008, 1270; v. 3.9.2009 – IV R 38/07, BStBl. II 2010, 60; v. 2.11.2010 – I B 71/10, BFH/NV 2011, 849; v. 23.1.2013 – I R 1/12, BFH/NV 2013, 989; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 328; BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 257; hierzu auch SCHNEIDER, StbJb. 2010/2011, 327 [329 ff.]). Daher sind Tatsachen, die zwar den Mitgliedern und Organen der Körperschaft bekannt sind, nicht aber aus der Satzung hervorgehen, bei der Auslegung nicht zu berücksichtigen. Insbesondere bleiben deshalb Umstände außer Betracht, die sich nicht aus den zum Handelsregister eingereichten Unterlagen ergeben, und der Grundsatz der „falso demonstratio non nocet“ ist nur eingeschränkt, und zwar nur hinsichtlich der bei der objektiven Auslegung zu berücksichtigenden Umstände, anwendbar (BFH v. 23.1.2013 – I R 1/12, BFH/NV 2013, 989; vgl. auch SCHNEIDER, StbJb. 2010/2011, 327 [332 f.]; PASSARGE, BB 2006, 2769 [2770]). Diese eingeschränkte Anwendung des Grundsatzes „falso demonstratio non nocet“ im Bereich der Organschaft beruht auf dem Prinzip, dass die Organschaft nicht die willkürliche Verschiebung von Gewinnen/Verlusten zwischen OT und OG ermöglichen soll. Deshalb muss stl. auch ausgeschlossen sein, dass die Vertragsparteien durch eine abweichende Handhabung die wirtschaftliche und stl. Situation innerhalb der Organschaft frei bestimmen können (so auch BFH v. 23.1.2013 – I R 1/12, BFH/NV 2013, 989; KRÜGER, DStZ 2013, 491 [493]; krit. WALTER, GmbHR 2013, 605 [606]).

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 (vgl. PENTZ in HÜFFER 11. Aufl. 2014, § 41 AktG Rn. 107). Daher geht die Verpflichtung aus dem GAV automatisch auf die KapGes. über (aA DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 79; teilw. aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 81 und 325 f.). 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 Organträger:* 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.). Das Zustimmungserfordernis des § 293 Abs. 2 AktG gilt nicht für einen ausländ. OT (so JAECKS/SCHÖNBORN, RIW 2003, 254 [264]).

► *Ausländische Organgesellschaft:* 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 – 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, BGBl. 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, BGBl. II 1972, 1041). Es kann somit einen GAV abschließen; 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 kein unmittelbares Vertragsverhältnis zwischen Mutter- und Enkelgesellschaft 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, DSz 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 die Geschäftsleitung im Inland innehaben muss, die Vorschriften des deutschen Konzernrechts (vgl. im Einzelnen JAECKS/SCHÖNBORN, RIW 2003, 254 [256 ff., 264]), denn nach Art. 3 Abs. 1 SE-VO gilt auch für eine im Inland errichtete SE, die sodann ihren Sitz ins Ausland verlegt hat, das inländ. Recht. Folglich sind §§ 291 ff. AktG auch auf die SE mit Verwaltungssitz in Deutschland anzuwenden (aA HOMMELHOFF, AG 2003, 179 [182 f.]).

Änderung des Gewinnabführungsvertrags: Für die Änderung des GAV gelten nach § 295 Abs. 1 Satz 2 AktG die Vorschriften der §§ 293 und 294 AktG sinngemäß. Daher müssen auch bei einer Vertragsänderung die aktienrechtl. Wirksamkeitsvoraussetzungen (Anm. 67) erfüllt werden (BFH v. 22.10.2008 – I R 66/07, BStBl. II 2009, 272; hierzu auch SÜSS/MAYER, DSStR 2009, 789).

(3) 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; BUNGERT, Unternehmensvertragsbericht und Unternehmensvertragsprüfung gemäß §§ 293a ff. AktG, DB 1995, 1384 und 1449; GRASHOFF, Registerrechtliche Eintragungsfähigkeit von GmbH-Ergebnisabführungsverträgen unter der aufschiebenden Bedingung der vollen Berücksichti-

gung des Verlustvortragsvolumens nach § 10d EStG, BB 1997, 1647; ALTMEPPE, Ausgliederung zwecks Organschaftsbildung gegen die Sperrminorität?, DB 1998, 49; ALTMEPPE, 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; SCHNEIDER, Organschaft: Zivilrecht – Steuerrecht – Haftung, StbJb. 2010/2011, 327.

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. ALTMEPPE, DB 1998, 49 [53 f.], mwN). Die Entscheidung, ob die erforderliche Mehrheit erreicht wurde, trifft grds. 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 BUNGERT, 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 BUNGERT, DB 1995, 1449). Handelt es sich beim 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 beim 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: ALTMEPPE in MüKo AktG 3. Aufl. 2008, § 293 AktG 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. ZEIDLER, NZG 1999, 692 [694]). Wird dem GAV im Wege der Einwilligung zugestimmt, muss ein vollständiger Vertragsentwurf vorliegen, damit der Vertrag vollständig vom Beschluss 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]). Nachträgliche Vertragsänderungen oder eine Ermächtigung des Vertretungsorgans zum Abschluss eines GAV oder zur Änderung einzelner Punkte des GAV sind deshalb unzulässig (vgl. auch ALTMEPPE in MüKo AktG, 3. Aufl. 2008, § 293 AktG

Rn. 56). 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; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 316).

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]). Ist dem Notar eine offenbare Unrichtigkeit bei der Beurkundung iSd. § 44a Abs. 2 BeurkG unterlaufen, so hat er diesen Fehler durch einen Nachtragsvermerk zu berichtigen. Jedoch erfasst § 44a Abs. 2 BeurkG nur formell fehlerhafte Beurkundungen, nicht hingegen inhaltliche Änderungen des objektiven Erklärungsinhalts (vgl. auch BFH v. 23.1.2013 – I R 1/12, BFH/NV 2013, 989; SCHNEIDER, StbJb. 2010/2011, 327 [346]; Anm. 66). Zudem kann die Berichtigung nach § 44a BeurkG auch nur den Gegenstand der Beurkundung betreffen, also grds. nur die Feststellung über den Zustimmungsbeschluss iSd. § 293 Abs. 1 AktG (vgl. auch SCHNEIDER, StbJb. 2010/2011, 327 [346 f.]). 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 das Bestehen des GAV muss ins 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]; v. 3.9.2009 – IV R 38/07, BStBl. II 2010, 60; 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 im Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung ein (vgl. auch BFH v. 8.3.1955 – I 73/54 U, BStBl. III 1955, 187 [189]). Die Eintragung ins Handelsregister erfolgt in der Praxis erst nach dem Eintritt der Bedingung (vgl. PRIESTER in HERZIG, Organschaft, 2003, 39 [41], mwN). Die Vereinbarung einer aufschiebenden Bedingung kann sich insbes. anbieten, wenn die OG über vororganschaftliche Verluste verfügt, die vor Beginn der Organschaft verwendet werden sollen. Allerdings ist in strechtl. Hinsicht die Mindestlaufzeit des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 zu beachten.

(4) 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 ent-

gegen § 304 Abs. 1 Satz 1 AktG im GAV überhaupt kein angemessener Ausgleich für die außenstehenden Aktionäre vorgesehen ist (§ 304 Abs. 3 Satz 1 AktG). Hinsichtlich des Zustimmungsbeschlusses gelten grds. die allgemeinen Vorschriften (§§ 241 ff. AktG) über die Nichtigkeit und Anfechtbarkeit von Beschlüssen der Hauptversammlung (ALTMEPPEL in MüKo AktG III. § 293 AktG Rn. 97a). 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 in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 323). 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. 290 f.).

69 (5) Besonderheiten bei einer eingegliederten Gesellschaft

§§ 293 bis 296, 298 bis 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.

bb) Zivilrechtliche Rechtsfolge des Gewinnabführungsvertrags: Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns

75 (1) 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; KAHLE/SCHULZ/VOGEL, Auswirkungen des BilMoG auf die Besteuerung der Unternehmen, Ubg 2011, 178; NEUMAYER/IMSCHWEILER, Aktuelle Rechtsfragen zur Gestaltung und Durchführung von Gewinnabführungsverträgen, GmbHR 2011, 57; ZWIRNER, Auswirkungen des BilMoG auf die Ausschüttungspolitik und Ergebnisabführung der Unternehmen, StuB 2011, 643.

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 Höchst-

betrag 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, um die gesetzliche Rücklage und um den nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperrten Betrag. 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 im 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 (aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 382).

► *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 (s. CAHN/SIMON, Der Konzern, 2003, 1 [9 f.]) und ist dieser Gewinn Bestandteil des Jahresüberschusses, ist dieser Gewinn handelsrechtl. an den OT abzuführen (vgl. auch Anm. 91).

Verminderung um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr: Der Höchstbetrag der Gewinnabführung mindert sich zwingend um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr. Steuerrechtlich ist in diesem Zusammenhang jedoch § 15 Satz 1 Nr. 1 zu beachten, der einen Verlustabzug bei der OG einschränkt (s. § 15 Anm. 33 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.

Verminderung um den nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperreten Betrag: Der Höchstbetrag der Gewinnabführung mindert sich außerdem um den nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperreten Betrag (s. HOFFMANN/LÜDENBACH, Kommentar Bilanzierung 5. Aufl. 2014, § 268 Rn. 156 ff. MELCHER/MURER, DB 2011, 2329). Der Ausschüttungssperre greift zum einen, wenn der Kaufmann selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV in der Bilanz ausweist (§ 268 Abs. 8 Satz 1 HGB). Zum anderen betrifft die Ausschüttungssperre in der Bilanz ausgewiesene aktive latente Steuern (§ 268 Abs. 8 Satz 2 HGB; s. auch Anm. 83; DAHLKE, BB 2009, 878 [880 ff.]; MELCHER/MEURER, DB 2013, 2329). Darüber hinaus besteht bei Vermögensgegenständen iSd. § 246 Abs. 2 Satz 2 eine Ausschüttungssperre für den die AK übersteigenden Betrag (§ 268 Abs. 8 Satz 3 HGB). Die Ausschüttung von Gewinnen im Zusammenhang mit diesen Fallgruppen ist nach § 268 Abs. 8 HGB nur möglich, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens den insgesamt angesetzten Beträgen entsprechen. Nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperrete Beträge dürfen in den Folgejahren nur insoweit abgeführt werden, als sich der ausschüttungsgesperrete Betrag vermindert hat (vgl. KAHLE/SCHULZ/VOGEL, Ubg 2011, 178).

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 (s. Anm. 245 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 DANELSSON in BLÜMICH, § 14 Rn. 69, § 14 Rn. 112).

► *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 Gewinns (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 v. 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 zugutekommen, 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]; 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; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 190; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 667; RICHTER, GmbHR 2004, 79 [81 ff.]; CAHN/SIMON, Der Konzern, 2003, 1 (8); ALTMERKEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2008, § 301 AktG Rn. 18; aA OLG Frankfurt v. 29.6.1999, NZG 2000, 603 (604); FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 379; HOFFMANN-BECKING, WiB 1994, 57 (61).

- ▶ *Zulässige Entnahmen aus einer anderen Gewinnrücklage bei Erfassung der Rücklagen auf einem Konto:* Hat die OG ihre Gewinn- und Kapitalrücklagen nicht gesondert, 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 bis 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).

76 (2) Verlustübernahmepflicht des herrschenden Unternehmens

Schrifttum: KLEINDIEK, Entstehung und Fälligkeit des Verlustausgleichsanspruchs im Verlagskonzern, 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, Entnahmen aus Gewinnrücklagen, die keine andere Gewinnrücklage iSd. § 302 Abs. 1 aE AktG sind, und nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperrte Beträge zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrags nicht verwendet werden (vgl. auch BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 450 ff.). Ergäbe sich unter Außerachtlassung des nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperrten Betrags bei der OG ein Verlust, greift die Ausschüttungssperre nicht, dh., der OT muss den sich ohne Ausschüttungssperre ergebenden Verlust nicht übernehmen, denn die Ausschüttungssperre gilt nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut nur bei der Anwendung des § 301 AktG, nicht hingegen im Rahmen des § 302 AktG (vgl. BALDAMUS, Ubg 2009, 484 [490]). 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 Gewinnvorträge und Entnahmen aus den Kapital- und Gewinnrücklagen zum Verlustausgleich verwendet werden. Ferner kann ein Verlust vorgetragen werden, soweit dieser den Betrag der Kapital- und Gewinnrücklagen nicht übersteigt (§ 324 Abs. 3 aE AktG).

77 cc) 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 Organschaftsver-

hältnis 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]; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 738; JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 873; aA BAHNS/GRAW, DB 2008, 1645 [1647 f.]).

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 (s. § 11 Anm. 25), dessen Ergebnis weiterhin der Gewinnabführungspflicht unterliegt (ebenso MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 745; rw, StBp. 1976, 86 [87]). Gleichmaßen 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.]; aA BAHNS/GRAW, DB 2008, 1645 [1647 f.]).

Einstweilen frei.

78–79

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

aa) Einkommen der Organgesellschaft

(1) Keine einheitliche Einkommensermittlung, sondern Einkommenszurechnung 80

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 Einkommens 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 Organschaft als eigenständiges Subjekt der KSt fort (s. BFH v. 1.8.1984 – I R 99/80, BStBl. II 1985, 18 [19]).

(2) 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 es ist bei der Gewinnermittlung nur auf die Verhältnisse der OG abzustellen (ebenso ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 215). 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, 2. Aufl. 2008, § 3 Rn. 268; 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 KStG)
- + vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2)
- ./. stfreie Einnahmen (zB nach § 13 Satz 1 InvZulG 2010; § 3 EStG)
- +/- sonstige Korrekturen
- + an den OT abgeführter Gewinn
- ./. vom OT ausgeglichener Verlust
Gewinn (= Einkommen) der OG

Zu versteuerndes Einkommen der Organgesellschaft: Das zvE 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

82 (3) Einzelheiten der Einkommensermittlung

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 Unternehmenssteuerreform, DB 2001, 1166; SIEVERT/STOLZE, Spendenabzug bei Organshaft, StuB 2006, 616; THIEL, Kann die Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung einer Organgesellschaft zu einem Verlust der Muttergesellschaft führen?, DB 2006, 633; HONERT/GEIMER, Aufgabe des umwandlungssteuerlichen Maßgeblichkeitsgrundsatzes durch das SEStEG, EStB 2007, 421; BAHNS/GRAW, Organschaftliche Einkommenszurechnung bei Auflösung und Umwandlung einer Organgesellschaft, DB 2008, 1645; KÄSHAMMER/SCHÜMMER, Zurechnung von Übertragungsgewinnen bei Umwandlung einer Organgesellschaft zum Organträger, Ubg 2011, 244; OLBING, Die Berücksichtigung von Einkommen der Organgesellschaft bei dem Höchstbetrag für den Spendenabzug beim Organträger, in BINNEWIES/SPATSHECK (Hrsg.), in FS Michael Streck, Köln 2011, 121; RÖDDER, Umwandlungen und Organshaft, DStR 2011, 1053; RÖDDER, Umwandlungen und Organshaft in Brennpunkte des neuen Umwandlungssteuererlasses, JbFStR 2011/2012, 195; OPPEN/POLATZKY, Ausgewählte Zweifels- und Praxisfragen zur Verschmelzung nach dem UmwSt-Erlass 2011, GmbHR 2012, 263.

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 Produktion, Vertrieb oder Geschäftsführung, können die entsprechenden Aufwendungen auf die Konzernunternehmen umgelegt werden (vgl. BFH v. 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, ist dieser Bestandteil des Jahresergebnisses; jedoch kommt dem OT die Tarifiermäßigung des § 34 EStG nicht zugute (s. Anm. 31).

► *Einbeziehung der Gewinnabführung bzw. des Verlustausgleichbetrags:* Im Jahresüberschuss bzw.

-fehlbetrag ist bereits der Betrag der Gewinnabführung als Aufwand bzw. der durch den OT ausgeglichene Verlust als Ertrag enthalten. Daher beträgt der handelsrechtl. Jahresüberschuss oder -fehlbetrag regelmäßig 0 €.

Ergebnis der Steuerbilanz: Das Ergebnis der Handelsbilanz ist – soweit die OG nicht bereits eine den stl. Vorschriften entsprechende StBil. iSd. § 8 Abs. 1 KStG iVm. § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV aufgestellt hat – um die Anpassungsbeträge zur HBil. 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, 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 (§ 13 Satz 1 InvZuL 2010) oder stfreie Einnahmen (§ 3 EStG), auszuschneiden. 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 im 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, 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.

▷ *Verdeckte Gewinnausschüttungen:* 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 beim OT regelmäßig erfolgswirksam ausgewirkt hat (beachte aber zB § 8 Abs. 7). 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 DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 288; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 293; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 582 und 632; BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 722; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organshaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 531; DÖTSCH in KESSLER/KRÖNER/KÖHLER, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, § 3 Rn. 296; DÖLLERER, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 2. Aufl. 1990, 163 f.; HERLINGHAUS in HERZIG, Organshaft, 2003, 119 (125 f.); SCHLAGHECK, StuB 2001, 164 (167); JAHN, DB 1987, 1459 (1460); SCHULZE ZUR WIESCHE, DSrR 1974, 195; BREZING, StBp. 1972, 125 (127); R 62 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004.

- ▷ *Verdeckte Gewinnausschüttung an Schwestergesellschaften:* Besonderheiten gelten bei einer Organshaft 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 in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 8 Rn. 236 f.; HERLINGHAUS in HERZIG, Organshaft, 2003, 119 [127]).
- ▷ *Verdeckte Gewinnausschüttung 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 Hamb. v. 4.9.1997 – II 82/94, EFG 1998, 392 [393 f.], rkr.; GOSCH in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 8 Rn. 239; 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, Organshaft, 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 Organgesellschaft:* 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 Höchst-

betrag 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 NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 406; STEVERT/STOLZE, StuB 2006, 616 [618]; HERLINGHAUS in HERZIG, Organschaft, 2003, 119 [133]). Besonderheiten ergeben sich nur bei sog. Stiftungsspenden (§ 10b Abs. 1a EStG). Derartige Spenden sind in Höhe eines Festbetrags abziehbar.

(4) Sonderfragen bei Steuerumlagen

83

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, in BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 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; SCHAUHOFF, 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 Gewerbesteuerumlagen im kapitalistischen Konzern, GmbHR 2003, 985; SCHWER, Gewerbesteuer-Umlage, GmbH-Stpr. 2003, 50; HABERSACK, Steuerumlagen im faktischen Konzern – konzernrechtlich betrachtet, BB 2007, 1397; SIMON, Steuerumlagen im Konzern, ZGR 2007, 71; DAHLKE, Bilanzierung latenter Steuern bei Organschaften nach dem BilMoG, BB 2009, 878; LOITZ/KLEVERMANN, Bilanzierung von Ertragsteuern in deutschen Organschaften nach IFRS und BilMoG, DB 2009, 409; MAIER/WEIL, Latente Steuern im Einzel- und Konzernabschluss: Auswirkungen des BilMoG auf die Bilanzierungspraxis, DB 2009, 2729; FELDGEN, Latente Steuern nach dem BilMoG, NWB 2010, 3621; HERZIG/LIEKENBROCK/VOSSEL, Grundkonzept zur Bilanzierung von latenten Steuern im Organkreis nach dem BilMoG, Ubg 2010, 85; ENDERT/SEPETAU, Gewinnabführungen innerhalb einer Organschaft, BBK 2011, 660; ZWIRNER, Auswirkungen des BilMoG auf die Ausschüttungspolitik und Ergebnisabführung der Unternehmen, StuB 2011, 643; HERZIG/LIEKENBROCK/VOSSEL, Gestaltungsoptionen bei der Bilanzierung von latenten Steuern im Organkreis, Ubg 2012, 141; WESSEL/PAPENROTH, Berücksichtigung latenter Steuern bei der Bilanzierung von Beteiligungen, FR 2012, 563; MELCHER/MURER, Bilanzierung von latenten Steuern bei Organschaften nach dem BilMoG im Fall von Steuerumlageverträgen, DB 2013, 2329.

Die kstl. Zurechnung des Einkommens der OG beim OT hat zur Folge, dass die von der OG verwirklichten Besteuerungstatbestände der Besteuerung beim OT unterliegen. Gewerbesteuerlich gilt die OG nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG als

Betriebsstätte des OT. Dabei wird die persönliche GewStPflicht der OG für die Dauer der Organshaft dem OT zugerechnet, und es ist ein einheitlicher GewSt-Messbetrag 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]). Gleichmaßen ist die OG nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG Teil des Unternehmens des OT.

Daher darf die OG in ihrem Jahresabschluss auch keine latenten Steuern ausweisen; vielmehr sind die tatsächlichen und die latenten Steuern beim OT auszuweisen (s. MELCHER/MEURER, DB 2013, 2329; WESSEL/PAPENROTH, FR 2012, 563 [564]; HERZIG/LIEKENBROCK/VOSSEL, Ubg 2010, 85; FELDGEN, NWB 2010, 3621 [3629 f.]; HOFFMANN/LÜDENBACH, Kommentar Bilanzierung, 5. Aufl. 2014, § 274 HGB Rn. 84; s. aber auch MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organshaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 663). Dabei können sich bei Begründung einer Organshaft Differenzen ergeben, zB wenn die OG im Hinblick auf vororganschaftliche Verlustvorträge aktive latente Steuern ausgewiesen hatte, die aber im Hinblick auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bei der Ermittlung des Einkommens der OG nicht berücksichtigt werden dürfen, und sich daher keine stl. Auswirkung für den OT ergibt (s. LOITZ/KLEVERMANN, DB 2009, 409 [414 f.]; MELCHER/MEURER, DB 2013, 2329 [2332 f.]). Allerdings dürfen latente Steuern auf temporäre Differenzen der OG von der OG bilanziert werden (vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH, Kommentar Bilanzierung 5. Aufl. 2014, § 274 HGB Rn. 85; s. auch DAHLKE, BB 2009, 878 [879]).

„Steuerüberwälzung“ durch Umlage: Deshalb bietet es sich aus Sicht des OT an, die entsprechenden Steuern im Wege einer Umlage auf die OG abzuwälzen. Dabei ist es auch denkbar, latente Steuern in die Umlage mit einzubeziehen (vgl. MAIER/WEIL, DB 2009, 2729 [2736]; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organshaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 663). Aufgrund der Regelung des § 4 Abs. 5b EStG, nach der die GewSt keine BA darstellt, besteht allerdings ein stl. Vorteil aus einer GewStUmlage nicht mehr (vgl. auch ENDERT/SEPETAUZ, BBK 2011, 660 [663]). Die Steuerumlage wirkt wirtschaftlich als eine vorweggenommene Gewinnabführung (s. BGH v. 1.12.2003 – II ZR 202/01, GmbHR 2004, 258; RÖDDER/SIMON, DB 2002, 496 [497]; LOITZ/KLEVERMANN, DB 2009, 409 [410 f.]). 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 handelsrechtl. 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 handelsrechtl. 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 Erhebungszeitraum 2002 ist eine isolierte gewstl. Organshaft 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. Organ-

schaft eines GAV, so dass sich zivilrechtl. eine Steuerumlage nicht mehr auswirkt (so auch OFD Hannover v. 18.1.2006 – G 1402-29-StO 252, juris), 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 unterlagen 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, Organschaft, 2003, 119 [129]). Der BFH hat bislang offengelassen, ob die Belastungsmethode strechtl. zulässig ist (vgl. BFH v. 7.11.2001 – I R 57/00, BStBl. II 2002, 369, unter Hinweis auf den Streitstand; v. 21.12.2004 – I R 107/03, BStBl. II 2005, 490 [492]). Jedenfalls nach der seit dem Erhebungszeitraum 2002 geltenden Rechtslage führt auch die Belastungsmethode nicht mehr zu einer aktienrechtl. unzutreffenden Ergebnisverteilung (ebenso RÖDDER/SIMON, DB 2002, 496 [497]; HERLINGHAUS in HERZIG, 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, DStR 2002, 1716; OFD Koblenz v. 28.10.2002, FR 2003, 96; OFD Hannover v. 18.1.2006 – G 1402-29-StO 252, juris; zur Frage der Annahme einer vGA bei Beendigung der Organschaft 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. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 8562; aA JURKAT, Die Organschaft 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 (s. auch BGH v. 29.1.2013 – II ZR 91/11, DStR 2013, 478). Darüber hinaus können auch Innenumsätze zwischen dem OT und der OG bei der Umlegung Eingang finden (s. auch FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 14 Rn. 573).

84 Einstweilen frei.

bb) Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft

85 (1) 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]). Steuerrechtlich 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 Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 612).

Zurechnung bei der inländischen Betriebsstätte des Organträgers: Nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 ist das Einkommen der OG der inländ. Betriebsstätte des OT zuzurechnen, der die Beteiligung an der OG (unmittelbare Beteiligung) bzw. die Beteiligung an der vermittelnden Gesellschaft (mittelbare Beteiligung) zuzuordnen ist (zu Einzelheiten s. Anm. 194). Diese Vorschrift präzisiert Abs. 1 Satz 1.

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 (vgl. BFH v. 28.2.2013 – IV R 50/09, BStBl. II 2013, 494; s.a. § 15 EStG Anm. 485 ff.).

86 (2) Berücksichtigung beim Organträger

Schriftum: 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 Organschaft – Systembedingte Folgen oder Denkfehler?, StbJb. 1992/93, 219; SCHEUCHZER, Zur Notwendigkeit einer Europäisierung der Organschaft, RIW 1995, 35; WASSERMEYER, Können organschaftliche Mehrabführungen Gewinnausschüttungen sein?, GmbHR 2003, 313; VON GROLL, Irrungen und Wirrungen um die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht – mit Folgen auch im formellen Recht, DStR 2004, 1193; WASSERMEYER, Widersprüchlichkeiten bei der Organschaft, DStR 2004, 214; ORTH, Zurechnungsfragen bei Organschaft, 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 Ge-

setzt 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 (s. 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, Organschaft, 2003, 208 [210]). Vielmehr tritt das zuzurechnende Einkommen an die Stelle des abgeführten Gewinns bzw. des ausgeglichenen Verlusts (ebenso FROTSCHER, DB 2002, 1522 [1523 f.]; FICHTELMANN, FR 1972, 157 [158]; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 20 II 2a, 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 zVE 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 Gesamtbetrags der Einkünfte dem OT zuzurechnen (R 29 Abs. 1 [Pos. 16] KStR 2004). Demnach ist das Einkommen der OG nicht im stl. Gewinn der Körperschaft enthalten; soweit der OT (oder seine Gesellschafter) der ESt unterliegt, ist R 2 Abs. 1 EStR 2012 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 Gesamtbetrags der Einkünfte vorzunehmen, uE nicht zutreffend, denn handelt es sich beim OT um eine PersGes., existiert im Hinblick auf § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO kein Gesamtbetrag der Einkünfte, 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 des EStG oder KStG zu ermittelnden Gewinns aus Gewerbebetrieb berechnet, bemessen (§ 7 Satz 1 GewStG). Dementsprechend muss das Einkommen der OG gesetzssystematisch Bestandteil des nach den Vorschriften des 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 StBil. (s. SCHMIDT, StuW 1969, 455; WASSERMEYER, StbJb. 1992/93, 219 [231]; WASSERMEYER in HERZIG, 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. Bei einer PersGes. als OT ist allerdings zu beachten, dass das zugerechnete Einkommen eine eigenständig festzustellende Besteuerungsgrundlage darstellt (vgl. Anm. 87).

87 (3) Zeitpunkt der Zurechnung des Einkommens

Schrifttum: BIRKHOLZ, Das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft, FR 1975, 174; KERSENBRÖCK, Körperschaftsteuerliche Probleme bei unterjährigem Beginn von Organshaft, BB 1998, Beilage 3 zu Heft 14; KERSENBRÖCK, Organshaft ab 2002: Wichtiger gewordenes 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; PHILIPPI/FICKERT, Organshaft bei Gewinnabführungsverträgen: Ist aus gesellschaftsrechtlicher Sicht eine Verzinsung des Gewinnabführungsanspruchs erforderlich?, BB 2006, 1809; WALTER/STÜMPER, Verzinsung von Verlustausgleichsansprüchen aus Ergebnisabführungsverträgen, GStB 2007, 262; BAHNS/GRAW, Organschaftliche Einkommenszurechnung bei Auflösung und Umwandlung einer Organgesellschaft, DB 2008, 1645; DÖTSCH, Können auch vor Beginn der Organshaft entstandene Einkommensteile Gegenstand der organschaftlichen Zurechnung sein?, Der Konzern, 2010, 34; DÖTSCH, Umwandlungen und Organshaft, Ubg 2011, 20; WALTER, Anmerkung zu BFH v. 28.2.2013 – IV R 50/09, BStBl. II 2013, 494, GmbHR 2013, 664.

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 BFH v. 28.2.2013 – IV R 50/09, BStBl. II 2013, 494; WALTER/STÜMPER, GmbHR 2003, 652 [653]; zweifelnd DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 306). 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]; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organshaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 494; WALTER/STÜMPER, GmbHR 2003, 652 [653]; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 20 II 2b, 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 1: Die 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 Nichtaner-

kennung 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]; U. 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 WASSERMEYER in HERZIG, Organschaft, 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 2: 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. Im 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 3: 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 im 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 Rumpfwirtschaftsjahres: 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 4: OG und OT schließen mit Wirkung vom 1.3.01 einen GAV ab, der am 31.5.01 ins 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. März bis 28. Februar 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. 290 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 Wirtschaftsjahres 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 DÖRSCH, Der Konzern, 2003, 21 [36]).

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

Beispiel 5: 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. Oktober bis 30. September, das Wj. von TG umfasst den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember und das Wj. von EG umfasst den Zeitraum vom 1. Juli bis 30. Juni. 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 Wirtschaftsjahre in einem Veranlagungszeitraum bei Eingebung 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 im 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 6: 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. September, 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 beim 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. Handelsrechtlich 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; vgl. auch PHILIPPI/FICKERT, BB 2006, 1809 [1810 f.]; WALTER, GmbHR 2013, 664 [665]). 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/EVERSBERG/VAN LISHAUT/NEUMANN, GmbHR 1998, 397 [425]).

Dementsprechend ist im vorstehenden Beispiel das Einkommen der Enkelgesellschaft EG der Tochtergesellschaft TG insgesamt zum 31.12.01 zuzurechnen, denn der Anspruch auf Gewinnabführung gegen EG entsteht erst zum 31.12.01 (ebenso KEMPE/ZIPFEL, DStR 2005, 1301 [1302]; DÖTSCH, Der Konzern, 2003, 21, [36]; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 309).

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 Organshaft zu MG, so dass eine Einkommenszurechnung bei MG nicht in Betracht kommt (so auch KEMPE/ZIPFEL, DStR 2005, 1301 [1302]; aA DÖRSCH, 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 7: 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. Juli bis 30. Juni 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 DÖRSCH, Der Konzern, 2003, 21 [36]; zweifelnd KEMPE/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 Verlustes verpflichtet ist.

Beispiel 8: 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. Juli bis 30. Juni 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 BFH v. 28.2.2013 – IV R 50/09, BStBl. II 2013, 494; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 512; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organshaft, 9. Aufl. 2014 – Rn. 511; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 909). Dabei ist das Einkommen der OG nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels auf die Gesellschafter der PersGes. im Zeitpunkt der Zurechnung zu verteilen. Hat sich der Gesellschafterbestand im VZ der Zurechnung des Einkommens der OG verändert, ist das Einkommen der OG nur den Gesellschaftern der OT-PersGes. zuzurechnen, die im Zeitpunkt der Zurechnung (= Ende des Wj. der OG) Gesellschafter der OT-PersGes. sind (BFH v. 28.2.2013 – IV R 50/09, BStBl. II 2013, 494; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2013, 621 [623]).

Zurechnung bei einer Umwandlung und fortbestehenden Organshaft: Im Fall der Umwandlung ist das Einkommen entweder dem übertragenden oder

dem übernehmenden Rechtsträger zuzurechnen: Fällt der stl. Übertragungstichtag (§§ 2 Abs. 1 Satz 1, 20 Abs. 6 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 NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 525; DÖTSCH in DPM, Anh. 1 zum UmwStG Rn. 4 und 53; DÖTSCH, Ubg 2011, 20; RÖDDER/JONAS/MONTAG in RÖDDER/ROGALL/STANGL, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 566; DÖTSCH, Der Konzern, 2003, 21 [36]; THIEL/EVERSBURG/VAN LISHAUT/NEUMANN, GmbHR 1998, 397 [425]; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 19).

88–89 Einstweilen frei.

cc) Besonderheiten bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen des Organträgers

90 (1) 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/HEURUNG in ERLE/SAUTER 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 212 ff.).

91 (2) 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 Organgesellschaft 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 Gewerbeertrag des Organkreises, KFR Fach 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; SCHADEN/FRANZ, Abzugsfähigkeit von Aufwendungen eines Organträgers auf die Organbeteiligung, GmbHR 2002, 880; WASSERMAYER, Können organschaftliche Mehrabführungen Gewinnausschüttungen sein?, GmbHR 2003, 313; STADLER/BINDL, Das unverzinsliche Darlehen in der Konzernsteuerplanung, DB 2010, 862.

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 gewohnheitsrechtl. 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 grds. zulässig (so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 617; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 429; R 62 Abs. 3 Satz 1 KStR 2004). In diesem Zusammenhang sind aber § 8b Abs. 3 und 6 (s. § 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 Organgesellschaft:* 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 beim 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 in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 618; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 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 im darauffolgenden Jahr erfolgt (BFH v. 6.11.1985 – I R 56/82, BStBl. II 1986, 73 [75]; v. 22.4.1998 – I R 109/97, BStBl. II 1998, 748 [749]). 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. 812). 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 in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 619 ff.; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 887 f.; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 566; GASSNER in LADEMANN, § 14 Rn. 106; GUTKE in GREIF/SCHUMANN, § 14 Rn. 74; HONERT, EStB 1999, 219; LAULE, KFR Fach 5, § 2 GewStG, 2/99; GROTHERR, BB 1993, 1986 [1993]; FICHTELMANN, Inf. 1973, 51; BREZING, StbJb. 1975/1976, 257; § 6 EStG Anm. 810 ff.).

► *Abführungsbedingte Teilwertabschreibung*: Die OG kann über den GAV hinaus auch Gewinne, zB aus der Ausschüttung vororganschäftlicher 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]; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 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 Abzug 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 stfrei ist. Vielmehr unterliegt der Gewinn weiterhin, nämlich aufgrund der Zurechnung nach Abs. 1 Satz 1, der Besteuerung.

Ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 629; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 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 ff.); 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); WASSERMAYER, GmbHR 2003, 313 (314 f.); BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2770-18/03, BStBl. I 2003, 437 – Tz. 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 NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 437), denn in diesem Fall wird die Ausschüttung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 bzw. nach § 3c Abs. 2 EStG stfrei 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 stfreien 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. 6). 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 Organshaft (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 grds. nicht denkbar, dass eine Forderung des OT uneinbringlich wird. Es besteht deshalb für eine Teilwertabschreibung regelmäßig kein Raum (ebenso DÖRSCH in DPM,

§ 14 Rn. 335; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 624; 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; DÖRSCH in DPM, § 14 Rn. 335; ECKL, DSrR 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. 936).

Berücksichtigung eines handelsrechtlichen Übernahmegewinns/-verlustes: Bei einem Übertragungsgewinn, der aufgrund einer Umwandlung der OG entsteht, ist zwischen den Folgen für die Organschaft zu unterscheiden.

► *Übertragungsgewinn bei Beendigung der Organschaft:* Führt eine Umwandlung der OG, zB bei einer Verschmelzung auf einen anderen Rechtsträger, zur Beendigung der Organschaft (vgl. Anm. 215), ist ein entstehender Übertragungsgewinn Bestandteil des noch im Rahmen der Organschaft entstandenen, dem OT zuzurechnenden Einkommens. Daher besteht auch keine Vergleichbarkeit der Liquidation der OG, bei der nach Fortfall der Organschaft noch ein etwaiger Liquidationsgewinn von der OG selbst zu versteuern ist (s. Anm. 77). Vielmehr ist ein Übertragungsgewinn beim OT zu versteuern (so auch BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 433; HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 2. Aufl. 2013, Anh. 4 Rn. 63; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 345; OPPEN/POLATZKY, GmbHR 2012, 263 [271]; RÖDDER/JONAS/MONTAG in RÖDDER/ROGALL/STANGL, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 570; HONERT/GEIMER, EStB 2007, 421 [426 f.]; BAHNS/GRAW, DB 2008, 1645 [1650 ff.]; RÖDDER, DSrR 2011, 1053 [1058]; KÄSHAMMER/SCHÜMMER, Ubg 2011, 244 [245]; vgl. auch VOGEL, DB 2011, 1239 [1241]; aA BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 27; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 527; KESSLER/WEBER/ABERLE, Ubg 2008, 209 [211 f.]).

► *Übertragungsgewinn bei Fortführung der Organschaft:* Entsteht bei der OG handelsrechtl. ein Übernahmegewinn, zB aufgrund einer Verschmelzung, so ist dieser Gewinn Bestandteil der Gewinnabführung iSd. § 301 AktG, wenn die OG mit einer Tochtergesellschaft verschmolzen wird, denn in diesem Fall werden keine neuen Anteile ausgegeben (vgl. auch BLUMENBERG/LECHNER, DB 2012, Beilage 1 zu Heft 2, 57 [68]; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 30). Wird hingegen ein anderer Rechtsträger auf die OG verschmolzen und wird dabei das Nennkapital der OG erhöht, so liegt ein einlageähnlicher Vorgang vor. Die OG gewährt dabei als Gegenleistung für das übernommene Vermögen neue Anteile, so dass das übernommene Vermögen der Kapitalaufstockung und ggf. der Zuführung zur Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 2 bzw. 4 HGB dient. Dementsprechend unterliegt ein handelsrechtl. Übernahmegewinn nicht der Verpflichtung zur Gewinnabführung (s. auch BLUMENBERG/LECHNER, DB 2012, Beilage 1 zu Heft 2, 57 [68]; RÖDDER/JONAS/MONTAG in RÖDDER/ROGALL/STANGL, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 571; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 30). Gewährt die OG im Zuge der Verschmelzung eigene Anteile, so wirkt sich dieser Vorgang nur auf das Kapital aus (s. § 272 Abs. 1a und 1b HGB). Deshalb besteht für einen handelsrechtl. Übernahmegewinn keine Verpflichtung zur Gewinnabführung (BLUMENBERG/LECHNER, DB 2012, Beilage 1 zu Heft 2, 57 [68]; zur stl. Behandlung des handelsrechtl. Übernahmegewinns bei Geltung des § 272

HGB aF: BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 31).

► *Ein handelsrechtlicher Übernahmeverlust* ist vom OT nach § 302 AktG zu übernehmen bzw. mindert den nach § 301 AktG von der OG abzuführenden Gewinn (BLUMENBERG/LECHNER, DB 2012, Beilage 1 zu Heft 2, 57 [68]; RÖDDER/JONAS/MONTAG in RÖDDER/ROGALL/STANGL, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 571; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 32).

92 (3) Ermittlung des steuerlichen Gewinns

Schrifttum: ROSE, 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?, in KNOBBE-KEUK/KLEIN/MOXTER (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS Georg DÖLLERER, Düsseldorf 1988, 349; DÖLLERER, Verlustübernahme im Konzern – eine verdeckte Einlage?, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 523; JONAS, Die Bilanzierung verlustbringender Organbeteiligungen, DB 1994, 1529; KUSTERER, Passivierung von Drohverlustrückstellungen bei Gewinnabführungsverträgen, DStR 1996, 114.

Das Ergebnis der HBil. ist neben den nach § 60 Abs. 2 EStDV erforderlichen Korrekturen aufgrund der Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 organschaftsspezifisch zu korrigieren.

Bildung einer Rückstellung wegen drohender Verlustübernahme: Ungeachtet der Frage der handelsrechtl. Zulässigkeit der Bildung einer Rückstellung wegen einer drohenden Verlustübernahmeverpflichtung (s. FÖRSCHLE/PEUN in Beck-BilKomm. IX, § 277 HGB Rn. 18; KROPFF, FS 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 in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 626; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 561; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 324; DÖLLERER, FS 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, 713 f.

Deshalb ist bei der stl. Gewinnermittlung eine handelsrechtl. gebildete Rückstellung wegen einer drohenden Verlustübernahme auszuschneiden. 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 WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 Rn. 450 f.). 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. Beim OT wirken sich zum einen der entsprechende Mietertrag (100 €) und die vGA (auf der Grundlage von 50 €; s. § 8 Anm. 142) 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 beim OT die vGA außer Ansatz und erfolgt die Berücksichtigung der vGA nur im Wege der Einkommenszurechnung.

(4) Sonderfrage: Aktive und passive Ausgleichsposten 93

Die Behandlung von Mehr- oder Minderabführungen aus vororganschaftlicher Zeit ist in Abs. 3 (s. Anm. 300 ff.), die Behandlung von Mehr- oder Minderabführungen in organschaftlicher Zeit in Abs. 4 (Anm. 341 ff.) gesetzlich geregelt.

(5) Abzug von Spenden 94

Schrifttum: GERLACH, Der Höchstbetrag für den Spendenabzug beim Organträger, DB 1986, 2357; SIEVERT/STOLZE, Spendenabzug bei Organschaft, StuB 2006, 616; OLBING, Die Berücksichtigung von Einkommen der Organgesellschaft bei dem Höchstbetrag für den Spendenabzug beim Organträger, in BINNEWIES/SPATSCHECK (Hrsg.), FS Michael Streck, Köln 2011, 121.

Bei der Berechnung des Höchstbetrags der abziehbarer 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]; FG Düss. v. 26.6.2012 – 6 K 3767/10 F, EFG 2012, 1876, rkr.; SIEVERT/STOLZE, StuB 2006, 616; § 9 Anm. 50; aA GERLACH, DB 1986, 2357; OLBING, FS Streck, 121 [125 ff.]). Ist eine PersGes. OT, ist bei der Berechnung des Höchstbetrags für den Gesellschafter das anteilige zugeordnete Einkommen der OG auszuscheiden (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 in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 603). 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).

dd) Ausnahmetatbestand: § 16 95

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

Einstweilen frei. 96–97

98 2. Zurechnung des Einkommens, wenn die weiteren Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 1 bis 5 erfüllt sind

Schrifttum: KNEPPER, Gewinnabführungsvertrag bei verunglückter Organschaft, BB 1991, 1607; LAENGER, 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/ANTOSZKIEWICZ, 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 (zum 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/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 211; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 669; 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 (s. § 8 Anm. 100 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 Fünfjahresfrist 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 NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 539; R 60 Abs. 3 Satz 2 KStR 2004). Sind die Vo-

II. Finanzielle Eingliederung (Satz 1 Nr. 1) Anm. 98–101 § 14 KStG

raussetzungen des § 8 Abs. 3 Satz 2 erfüllt, ist eine Gewinnabführung an den OT strechtl. als vGA zu behandeln (vgl. BFH v. 17.10.2007 – I R 39/06, BFH/NV 2008, 614; v. 13.9.1989 – I R 110/886, BStBl. II 1990, 24 [26]; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 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]). Ein Verlustausgleich durch den OT führt dagegen zu einer verdeckten Einlage bei der OG, die beim OT die AK für die Beteiligung erhöht (BFH v. 16.5.1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797 [798]; DANELING in BLÜMICH, § 14 Rn. 248; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 593; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 693; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 821; GASSNER in LADEMANN, § 14 Rn. 113 mwN; SUCHANEK, Inf. 2004, 302 [306]; NEUMANN in HERZIG, 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, 719).

Einstweilen frei.

99

II. Finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

1. Finanzielle Eingliederung nur, wenn dem Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft zusteht (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1)

a) 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. GASSNER in LADEMANN, § 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.

b) Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft

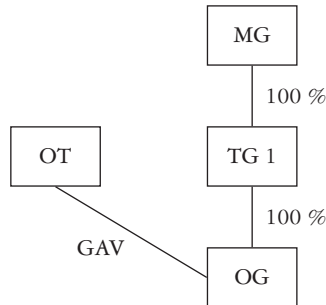
aa) Notwendigkeit einer Beteiligung

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 FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 231; BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 160; 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:



bb) Unmittelbare Beteiligung des Organträgers

102 **(1) 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 grds. 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 (vgl. auch WALTER, Der Konzern, 2013, 472). 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]; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 39 AO Rn. 21 ff.). Als Anwendungsfälle

II. Finanzielle Eingliederung (Satz 1 Nr. 1) Anm. 102–103 § 14 KStG

des wirtschaftlichen Eigentums benennt § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO beispielhaft die Treuhand, die Sicherungsübereignung und den Eigenbesitz.

(2) Einzelfälle des wirtschaftlichen Eigentums

103

Schrifttum: BENNAT, Wertpapierpensionsgeschäfte in steuerlicher Sicht, WM 1969, 1434; FORST/SCHAAF/REICHHARDT, Die treuhänderische Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, EStB 2010, 390.

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 DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 39 AO 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 NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 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 (s. auch BAYER in MüKo AktG, 3. Aufl. 2008, § 16 AktG Rn. 43 ff.; HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 16 AktG Rn. 12 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 wirtschaftliche 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 in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 227).

► *Beim unechten Pensionsgeschäft* ist der übertragene Vermögensgegenstand beim Pensionsnehmer auszuweisen. Die gesetzliche Regelung indiziert somit, dass der Pensionsnehmer auch wirtschaftlicher Eigentümer geworden ist (ebenso NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 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, 11. Aufl. 2014, § 16 AktG 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 Be-

II. Finanzielle Eingliederung (Satz 1 Nr. 1) Anm. 103–104 § 14 KStG

schenkte 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 jederzeit 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 – 7 K 4/83, EFG 1985, 557, rkr.).

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 beim 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 MüKo BGB, 6. Aufl. 2012, § 607 BGB Rn. 6 mwN). Dabei werden die als Darlehen hingegebenen Wertpapiere zu Eigentum übertragen (vgl. BERGER in MüKo BGB, 6. Aufl. 2012, § 607 BGB Rn. 22). Deshalb ist der Darlehensnehmer idR auch wirtschaftlicher Eigentümer der Wertpapiere (ebenso WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 5 EStG Rn. 270 „Wertpapierleihe“).

cc) Mittelbare Beteiligung

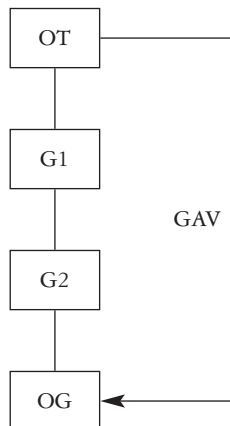
104

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; SUCHANEK/HESSE, Ertragsteuerliche Organschaft und Treuhand-KG, GmbHR 2013, 1196.

Eine mittelbare Beteiligung liegt vor, wenn der OT über eine oder mehrere Gesellschaften an der OG beteiligt ist, also eine Beteiligungskette vorliegt (vgl. auch Nds. FG v. 4.9.2007 – 6 K 194/07, EFG 2008, 323, rkr.; BFH v. 13.2.2008 – I B 187/07, juris). Das bedeutet, die jeweiligen Beteiligungen des OT und der ver-

mittelnden 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 in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 233; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 150; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 293; OLBING in STRECK 8. Aufl. 2014, § 14 Rn. 52; FÖRSTER in HERZIG, Organschaft, 2003, 83 [91]; KREBÜHL, DSStR 2002, 1241 [1243]; U. PRINZ, FR 2000, 1255 [1256]; KARSTEN, DSStR 1991, 893 [895]; WINTER, GmbHR 1978, 257 [259]). Gleichmaßen 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; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 290; BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 156; FÖRSTER in HERZIG, Organschaft, 2003, 83 [91]; FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 233).

Beispiel für eine mittelbare Beteiligung:



105–109 Einstweilen frei.

c) Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft

110 aa) Erfordernis von Stimmrechten

Schrifttum: REUTER, Steuerliche Bedeutung der Gesellschafterstimmrechte, in KLEIN/STIHL/WASSERMEYER (Hrsg.), Unternehmen Steuern, FS Hans Flick, Köln 1997, 519.

Die finanzielle Eingliederung ist nur 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, verfügt er aber nicht über die Mehrheit der Stimmrechte, scheitert die Organschaft am 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 grds. 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, Organshaft, 2003, 63 [79]).

bb) Mehrheit der Stimmrechte

(1) 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; FORST/SCHAAF/REICHHARDT, Die treuhänderische Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, EStB 2010, 390.

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 in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 210; BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 179; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 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 in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 210; BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 179; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 131; OTTERSACH, NWB Fach 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 in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 210; 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]).

112 (2) Ermittlung der Mehrheit

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 (3) Mehrheit der Stimmrechte muss aus den Anteilen an der Organgesellschaft zustehen

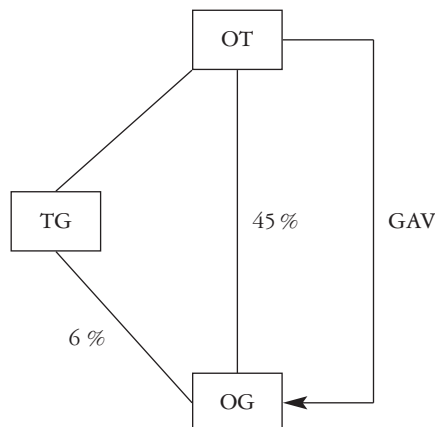
Der OT muss aufgrund seiner Beteiligung an der OG über die Mehrheit der Stimmrechte verfügen.

Stimmrechte müssen auf der Beteiligung beruhen: Stimmrechte, die dem OT aufgrund einer anderen Befugnis, zB aufgrund einer Stimmrechtsvollmacht, zustehen, sind nicht einzubeziehen (glA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 212; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 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 (etwaigen) 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 NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 133; FORST/SCHAAF/REICHHARDT, EStB 2010, 390 [392]). Ob daher der Treugeber oder der Sicherungsgeber das Stimmrecht ausüben kann, richtet sich nach den diesen Rechtsverhältnissen zugrunde liegenden Vereinbarungen (s. FORST/SCHAAF/REICHHARDT, EStB 2010, 390 [392 f.]).

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. BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 159; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 108; SCHWER, GmbH-Stpr. 2004, 164 [165]; DÖTSCH in KESSLER/KRÖNER/KÖHLER, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, § 3 Rn. 168; aA NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 139; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 94; R 57 Satz 4 Beispiel 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. Insofern 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 BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 158; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 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 NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 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 – IV A 2-S 2770-18/03, BStBl. I 2003, 437 – Tz. 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 DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 127; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 117; HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2003, 2483 [2486]; OTTERSBACH, NWB Fach 4, 4627 [4631]; U. PRINZ, FR 2000, 1255 [1257 f.]).

Beispiel: OT hat mit OG einen GAV abgeschlossen. OT ist an OG zu 45 % und an TG zu 51 % beteiligt. TG ist an OG zu 6 % beteiligt. Die Höhe der Anteile entspricht den Stimmrechten. OT stehen nicht nur 48,06 % (45 % + 3,06 % [51 % von 6 %]) der Stimmrechte, sondern 51 % 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 innehat. Wäre also der OT im vorstehenden Beispiel an der Tochtergesellschaft TG nur zu 50 % 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]; WINKELMANN, BB 2003, 1649 [1650]), denn der phG hat gem. § 285 Abs. 1 Satz 1 AktG in der Hauptversammlung nur ein Stimmrecht aus seinen Kommanditaktien.

114 Einstweilen frei.

d) Zeitliche Voraussetzung: Ununterbrochene Beteiligung vom Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft an

115 aa) Grundsatz

Schrifttum: ALBROD, Umstellung des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft bei der Begründung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft, StBp. 1991, 234; HAHN, Organschaft beim Erwerb von Anteilen an einer sog. Vorratsgesellschaft, jurisPR-SteuerR 11/2013 Anm. 6.

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). Das Gesetz stellt auf das Wj. der OG ab, so dass es nicht darauf ankommt, ob zivilrechtl. eine „wirtschaftliche Neugründung“ vorliegt, denn ungeachtet dieses zivilrechtl. Ansatzes stellt eine „wirtschaftliche Neugründung“ keine Neugründung im rechtl. Sinne dar, die die Identität der OG ändert (vgl. auch HAHN, jurisPR-SteuerR 11/2013 Anm. 6). Daher kann eine Organschaft auch nicht im Wege der „wirtschaftlichen Neugründung“ erreicht werden, weil seit der „wirtschaftlichen Neugründung“ die finanzielle Eingliederung besteht (s. Hess. FG v. 18.10.2012 – 8 K 1694/09, EFG 2013, 335, rkr.; HAHN, jurisPR-SteuerR 11/2013 Anm. 6; aA WALTER, GmbHR 2013, 211 [212]). Auch das Rumpf-Wj. Ist Wj. iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (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 BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 197; SUCHANEK/HESSE, GmbHR 2013, 1196 [1199]; MÜLLER in MÜLLER/StÖCKER/LIEBER, *Die Organschaft*, 9. Aufl. 2014, Rn. 96; FÖRSTER in HERZIG, *Organschaft*, 2003, 83 [95]; s. auch BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz.Org. 17).

Beispiel 1: OT und OG haben eine GAV abgeschlossen. Das Wj. der OG entspricht dem Kj. OT ist an TG und OG zu jeweils 100 % beteiligt. Zum 1.7.01 veräußert OT

II. Finanzielle Eingliederung (Satz 1 Nr. 1) Anm. 115–116 § 14 KStG

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 BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 188; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn 327 f.; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 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 – auch zur Vermeidung von Organschaftslücken in Umwandlungsfällen (s. Anm. 116) – 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 2: Das Wj. der OG geht vom 1. Juli bis 30. Juni. Wird das Organschaftsverhältnis 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. August bis 31. Juli 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 3: Das Wj. der OG geht vom 1. Juli bis 30. Juni. 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. Januar bis 31. Dezember 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.

bb) 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/ANTOSZKIEWICZ, Die unterjährige Beendigung einer Organschaft, FR 2003, 1061; GOSCH, Anmerkung 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 Ver-

fügung der OFD Frankfurt/M. vom 21.11.2005, DStR 2006, 124; FORST/BUSCH/KUBIAK, Verlastnutzung innerhalb einer Unternehmensgruppe, EStB 2009, 361; DÖTSCH, Neue BFH-Rechtsprechung zum Beginn der Organshaft nach steuerlich rückbezogener Umwandlung, Der Konzern, 2010, 552; KESSLER/PHILIPP, Zur Frage der finanziellen Eingliederung bei Ausgliederung zur Neugründung und nachfolgender Anteilseinbringung – BFH-Urteil v. 28.7.2010, I R 89/09, DStZ 2010, 906; VOGEL, Zweifelsfragen der Organshaft in Umwandlungsfällen, Ubg 2010, 618; DÖTSCH, Umwandlungen und Organshaft, Ubg 2011, 20; GOSCH, Rechtsprechungs-Highlights zum Unternehmenssteuerrecht der Kapitalgesellschaften, StJb. 2011, 2012, 9; HEINSEN/BENZLER, Umwandlung und Organshaft, Ubg 2011, 442; HEURUNG/ENGEL, Fortführung und rückwirkende Begründung von Organschaftsverhältnissen in Umwandlungsfällen, BB 2011, 151; RÖDDER, Umwandlungen und Organshaft, DStR 2011, 1053; RÖDDER, Umwandlungen und Organshaft in Brennpunkte des neuen Umwandlungssteuererlasses, JbFfSt 2011/2012, 195; ROGALL, Wesentliche Aspekte des neuen Umwandlungssteuererlasses, NZG 2011, 810; VOGEL, Geklärte, ungeklärte und neue Fragen im Problemkreis von Umwandlung und Organshaft, DB 2011, 1239; BLUMENBERG/LECHNER, Umwandlung und Organshaft, DB 2012, Beilage 1 zu Heft 2, 57; DÖRR/LOSSE/MOTZ, Verschmelzungen nach dem neuen Umwandlungssteuererlass, NWB 2012, 566; DÖTSCH, Umwandlung und Organshaft nach dem UmwSt-Erlass 2011, GmbHR 2012, 175; FÖRSTER, Der finale Umwandlungssteuererlass 2011 – wichtige Abweichungen gegenüber der Entwurfsfassung, GmbHR 2012, 237; KOST/SCHÖNHAUS, Auswirkung von Umwandlungen auf Organschaften, NWB 2012, 646; KRAFT/MICHEL, Unionsrechtliche Problembereiche bei der Hinausverschmelzung von Organträger-Kapitalgesellschaften, IStR 2012, 882; KROENER/MOMEN, Neuerungen des UmwSt-Erlasses 2011 – Ein Überblick, DB 2012, 71; OLBBING, Organshaft und Umwandlungen, GmbH-StB 2012, 188; OPPEN/POLATZKY, Ausgewählte Zweifels- und Praxisfragen zur Verschmelzung nach dem UmwSt-Erlass 2011, GmbHR 2012, 263; SISTERMANN, Umwandlungen und Organshaft, DStR 2012, Beihefter zu Heft 2, 18; SCHAEFER/MAGER, Beendigung und Begründung von Organschaften beim Unternehmenskauf, DStR 2013, 2399.

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 Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft:* 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 Sätze 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 FÖRSTER in HERZIG, Organshaft, 2003, 83 [96]; BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 437 – Tz. 12; BMF v. 24.5.2004, BStBl. I 2004, 549; aA BLUMENBERG in HERZIG, Organshaft, 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 vom vereinbarten Übertragungszeitpunkt an, sondern erst von dem Zeitpunkt, in dem der OT die Mehrheit der Stimmrechte tatsächlich innehat, finanziell eingegliedert (ebenso FÖRSTER in HERZIG, Organshaft, 2003, 83 [96]; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 162; BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2770-18/03, BStBl. I 2003, 4307 – Tz. 12; v. 24.5.2004 – IV A 2 - S 2770-15/04, BStBl. I 2004, 549; unklar: BFH v. 30.5.2003 – I R 55/02, 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 Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft:* 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 Veräuße-

rung 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 Vergan- genheit anbieten, bei der OG ein Rumpfwj. zu bilden, um eine schädliche vorzeitige Beendigung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 zu verhindern (s. FENZL/ANTOSZ- KIEWICZ, FR 2003, 1061 [1067]).

Umwandlung des Organträgers: Bei der Umwandlung (Verschmelzung, Spal- tung, Ausgliederung oder Formwechsel) sehen §§ 4 Abs. 2 Satz 1, 12 Abs. 3, 15 Abs. 1 iVm. 12 Abs. 3, 23 Abs. 3 Satz 1 iVm. 12 Abs. 3 UmwStG in bestimmten Fällen der Umwandlung vor, dass der übernehmende Rechtsträger in die Rechtstel- lung des übertragenden Rechtsträgers eintritt. Erfolgt die Umwandlung zum Ende des Wj. der OG, ergeben sich keine Probleme, da in diesem Fall die finanzielle Ein- gliederung während des gesamten Wj. der OG bestand. Besteht nach der Umwand- lung das Organschaftsverhältnis mit dem übernehmenden Rechtsträger fort oder wird eine Organschaft neu begründet, ist hinsichtlich des Erfordernisses der un- unterbrochen bestehenden finanziellen Eingliederung der OG hingegen fraglich, ob auch in Bezug auf den übernehmenden Rechtsträger die finanzielle Einglie- derung (fort) besteht, 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 entspricht dem Kj. Die OT-AG wird im Wege der Aufnahme mit der Z-AG am 1.10.01 verschmolzen. Als stl. Übertragungstichtag wird der 30.6.01 vereinbart. Tatsächlich verfügt die Z-AG erst seit dem 1.10.01 über die Mehrheit der Stimmrechte. Dementsprechend könnte das Einkommen der OG-AG für das Wj. 01 nicht der Z-AG zugerechnet werden, weil die OG nicht während ihres gesamten Wj. finan- ziell bei der Z-AG eingegliedert war. Tritt jedoch die Z-AG in die Rechtstellung der OT-AG ein und führt dieser Umstand im Ergebnis zu einer Rückwirkung der finanziel- len Eingliederung, wären die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 erfüllt.

Auf der Grundlage der jüngeren Rspr. des BFH (v. 28.7.2010 – I R 89/09, BStBl. II 2011, 528; v. 28.7.2010 – I R 111/09, BFH/NV 2011, 67) sind die vor- stehend geschilderten Probleme weitgehend beseitigt, da nach Auffassung des BFH die finanzielle Eingliederung in Bezug auf den übernehmenden Rechtsträger fortwirkt, wenn dieser in die Rechtstellung des übertragenden Rechtsträgers ein- tritt (sog. Fußstapfentheorie; vgl. auch Gosch, StbJb. 2011/2012, 9 [25]). Die Fin- Verw. hat sich dieser Ansicht zwar dem Grunde nach angeschlossen, verlangt aber einschränkend, dass die Beteiligung dem übernehmenden Rechtsträgers zum Be- ginn des Wj. der OG zuzurechnen sein muss. Im Beispielsfall bestünde daher – nach der uE unzutreffenden – Ansicht der FinVerw. für das Wj 01 der OG keine finanzielle Eingliederung zur Z-AG. Es empfiehlt sich deshalb, ggf. das Wj der OG auf den stl. Übertragungstichtag umzustellen, wenn auf der Grundlage der abweichenden Auffassung der FinVerw. Streitigkeiten vermieden werden wollen.

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

▷ *Verschmelzung des Organträgers:* 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). Dementspre- chend 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 übernehmende Gesellschaft gilt nach § 12 Abs. 3 UmwStG auch stl. als Gesamtrechtsnachfolger bereits vom stl. Übertragungstichtag an als OT (ebenso BFH v. 28.7.2010 – I R 89/09, BStBl. II 2011, 528; v. 28.7.2010 – I R 111/09, BFH/NV 2011, 67;

FG Berlin-Brandenb. v. 7.5.2008 – 12 K 8015/05 B, EFG 2008, 1664, rkr.; DÖTSCH in DPM, Anh. 1 zum UmwStG Rn. 23; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organshaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 423; BLUMENBERG/LECHNER, DB 2012, Beilage 1 zu Heft 2, 57 [58]; VOGEL, DB 2011, 1239 [1242]; HEURUNG/ENGEL, BB 2011, 151 [152 f.]; RÖDDER/JONAS/MONTAG in RÖDDER/ROGALL/STANGL, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 555; HERLINGHAUS, FR 2004, 974 [981]; BALDAMUS, Der Konzern, 2003, 816 [820]; DÖTSCH, Der Konzern, 2003, 21 [24]; BOGENSCHÜTZ in HERZIG, Organshaft, 2003, 226 [237]; BLUMENBERG in HERZIG, Organshaft, 2003, 250 [253]; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 02). Dementsprechend wird mit dem übernehmenden Rechtsträger keine Organshaft neu begründet, sondern die Organshaft wird fortgesetzt. Daher muss auch die finanzielle Eingliederung der OG in Bezug zum übernehmenden Rechtsträger nicht bereits zum Beginn des Wj. der OG bestehen (ebenso DÖTSCH in DPM, Anh. 1 zum UmwStG, Rn. 22; HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 2. Aufl. 2013, Anh. 4 Rn. 43; BLUMENBERG/LECHNER, DB 2012, Beilage 1 zu Heft 2, 57 [58 f.]; KROENER/MOMEN, DB 2012, 71 [79]; SISTERMANN, DStR 2012, Beihefter zu Heft 2, 18 [19]; KRAFT/MICHEL, IStR 2012, 882 [883]; DÖRR/LOSSE/MOTZ, NWB 2012, 566 [572 f.]; KOST/SCHÖNHAUS, NWB 2012, 646 [647 f.]; OLING, GmbH-StB 2012, 188 [189]; RÖDDER, JbFfSt. 2011/2012, 195 [198]; RÖDDER/JONAS/MONTAG in RÖDDER/ROGALL/STANGL, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 556 f.; RÖDDER, DStR 2011, 1053 [1054]; KESSLER/PHILIPP, DStZ 2010, 906 [907]; aA BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 02).

- ▷ *Spaltung des Organträgers*: 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 iVm. § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG in die Rechtstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, wenn ein Teilbetrieb übertragen wird oder bei der übertragenen Körperschaft ein Teilbetrieb verbleibt. Dementsprechend wirkt eine bereits bestehende und nunmehr in Bezug auf den übernehmenden Rechtsträger vorliegende finanzielle Eingliederung auch in Spaltungsfällen fort (s. auch BFH v. 28.7.2010 – I R 89/09, BStBl. II 2011, 528; v. 28.7.2010 – I R 111/09, BFH/NV 2011, 67; HEURUNG/ENGEL, BB 2011, 151 [153]; RÖDDER, DStR 2011, 1053 [1055]; VOGEL, DB 2011, 1239 [1242]; BLUMENBERG in HERZIG, Organshaft, 2003, 250 [257]; DÖTSCH in DPM, Anh. 1 zum UmwStG Rn. 30; HERLINGHAUS, FR 2004, 974 [982]; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 06 f. iVm. Org. 02; vgl. auch FG Köln v. 10.6.2010 – 13 K 416/10, EFG 2010, 2029, rkr.). Dabei muss die finanzielle Eingliederung der OG in Bezug zum übernehmenden Rechtsträger nicht bereits zum Beginn des Wj. der OG bestehen (s.o. zur Verschmelzung). Verbleiben die Anteile an der OG beim bisherigen OT, besteht die finanzielle Eingliederung zum übertragenden Rechtsträger fort (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org., 09).
- ▷ *Formwechsel des Organträgers*: 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. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 10).

▷ *Wechsel im Bestand einer Personengesellschaft:* Beim Wechsel im Bestand einer Pers.-Ges. können sich unterschiedliche Auswirkungen auf die finanzielle Eingliederung ergeben (s. Anm. 185).

▶ *Erstmalige Begründung der Organshaft:* Wird die finanzielle Eingliederung der OG erst im Laufe des Wj. der OG hergestellt, kann eine Organshaft 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 BFH v. 28.7.2010 – I R 89/09, BStBl. II 2011, 528; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 03, 06 ff. und 13; DÖTSCH in DPM, Anh. 1 zum UmwStG Rn. 22 f.; HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 2. Aufl. 2013, Anh. 4 Rn. 44; HEURUNG/ENGEL, BB 2011, 151 (153); HEURUNG/ENGEL/SCHRÖDER, BB 2011, 599 (601); KESSLER/PHILIPP, DSz 2010, 906 (908); BLUMENBERG in HERZIG, Organshaft, 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; differenzierend DÖTSCH, Der Konzern, 2003, 21 (24 f.).

Umwandlung der Organshaft: Bei der Umwandlung der OG kann der Eintritt in die stl. Rechtstellung ebenfalls Bedeutung gewinnen.

▶ *Verschmelzung oder Aufspaltung der Organshaft:* 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 Organshaft 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/HEURUNG in ERLE/SAUTER 3. Aufl. 2010 § 14 Rn. 700 ff.; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organshaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 403; DÖRR/LOSSE/MOTZ, NWB 2012, 566 [574]; RÖDDER, JbFfSt. 2011/2012, 195 [208]; HEINSEN/BENZLER, Ubg 2011, 442; HEURUNG/ENGEL, BB 2011, 151 [154]; WISNIEWSKI in HARITZ/MENNER, 3. Aufl. 2010, § 12 UmwStG Rn. 93; HERLINGHAUS, FR 2004, 974 [983]; BLUMENBERG in HERZIG, Organshaft, 2003, 250 [263 ff.]; aA BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 21). War hingegen am stl. Übertragungssichttag die finanzielle Eingliederung in Bezug auf den übernehmenden Rechtsträger nicht gegeben, ist eine Rückbeziehung nicht zulässig (glA ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER 3. Aufl. 2010 § 14 Rn. 703 f.; HEURUNG/ENGEL, BB 2011, 151 [154]; HARITZ, FR 2004, 1098 [1099]; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organshaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 404; krit. RÖDDER, DSz 2011, 1053 [1057 f.]; 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. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 Tz. Org. 22). Wird das Organschaftsverhältnis mit dem übernehmenden Rechtsträger neu begründet und war die OG am stl. Übertragungssichttag bereits in den übertragenden Rechtsträger finanziell eingegliedert, wirkt die finanzielle Eingliederung fort (glA PLEWKA/SCHIENKE, DB 2005, 1703 [1704 f.]; BLUMENBERG in HERZIG, Organshaft, 2003, 250 [265 f.]; OFD Magdeburg v. 25.7.2002, GmbHR 2002, 940, aufgehoben durch VfG. v. 3.9.2003, juris; aA BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 23 und 21).

► **Formwechsel der Organgesellschaft:** 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. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 24). 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. 5 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. 17.9.2003 – I R 55/02, BStBl. II 2004, 534 (535 f.); DÖRSCH in DPM, Anh. 1 zum UmwStG Rn. 47; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 25; HEURUNG/ENGEL, BB 2011, 151 (155); FORST/BUSCH/KUBIAK, EStB 2009, 361 (364); BLUMENBERG in HERZIG, 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).

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 BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 25).

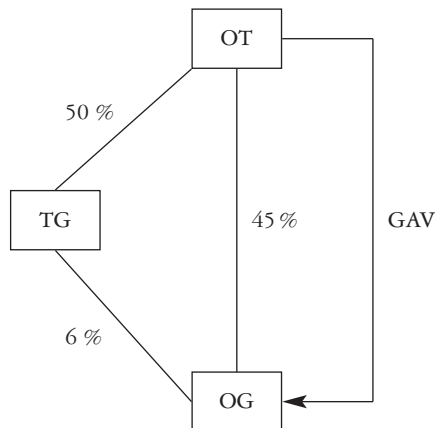
Umwandlung auf die Organgesellschaft: Wird eine Gesellschaft auf die OG umgewandelt und erfüllt die OG weiterhin die Voraussetzungen des Abs. 1, wird das Organschaftsverhältnis fortgeführt (s. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 29; BLUMENBERG/LECHNER, DB 2012, Beilage 1 zu Heft 2, 57 [67]; RÖDDER/JONAS/MONTAG in RÖDDER/ROGALL/STANGL, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 571).

Einbringung: Bringt der OT einen Betrieb, Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil iSd. §§ 20 Abs. 1 Satz 1 oder 24 Abs. 1 UmwStG ein, tritt der übernehmende Rechtsträger nach § 23 Abs. 3. Satz 1 bzw. § 24 Abs. 4 iVm. § 23 Abs. 3 UmwStG in die Rechtstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, wenn das eingebrachte BV mit einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert angesetzt wird. In diesem Fall besteht die finanzielle Eingliederung in Bezug auf das übernehmende Unternehmen tatsächlich bereits am stl. Umwandlungstichtag (vgl. BFH v. 28.7.2010 – I R 111/09, BFH/NV 2011, 67; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 13; BLUMENBERG/LECHNER, DB 2012, Beilage 1 zu Heft 2, 57 [61]; KROENER/MOMEN, DB 2012, 71 [79]; RÖDDER, JbFfSt. 2011/2012, 195 [204]; RÖDDER/JONAS/MONTAG in RÖDDER/ROGALL/STANGL, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 561, [563 ff.]; HEINSEN/BENZLER, Ubg 2011, 442; KESSLER/PHILIPP, DStZ 2010, 906 [909]; FORST/BUSCH/KUBIAK, EStB 2009, 361 [363]). Dabei muss die finanzielle Eingliederung der OG in Bezug zum übernehmenden Rechtsträger nicht bereits zum Beginn des Wj. der OG bestehen (s.o. zur Verschmelzung; aA BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 13). Wird die finanzielle Eingliederung hingegen erst aufgrund der Einbringung begründet, ist eine Rückbeziehung nicht zulässig (so auch NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 158 ff.).

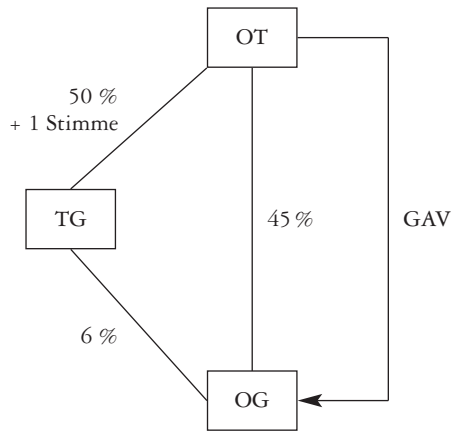
2. Einschränkung des Anwendungsbereichs des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 bei einer mittelbaren Beteiligungen des Organträgers (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2)

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).

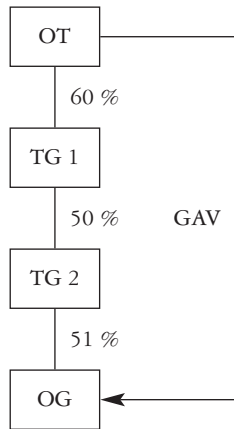
Beispiel 1: OT hat mit OG einen GAV abgeschlossen. OT ist an OG zu 45 % und an TG zu 50 % beteiligt. TG ist an OG zu 6 % beteiligt. Die Höhe der Anteile entspricht den Stimmrechten. Im Hinblick auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 steht OT nicht die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an TG zu. Denn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



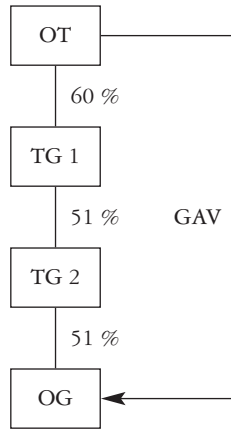
Beispiel 2: Wie oben 1, nur ist an TG zu 50 % + einer Stimme beteiligt. OT steht die Mehrheit der Stimmrechte aus der Beteiligung an TG zu. Daher sind bei der Ermittlung der Mehrheit der Stimmrechte die Stimmrechte der TG mit zu berücksichtigen, so dass OT nicht nur 45 % der Stimmrechte, sondern 51 % der Stimmrechte (45 % + 6 %) zustehen. Somit besteht eine finanzielle Eingliederung der OG.



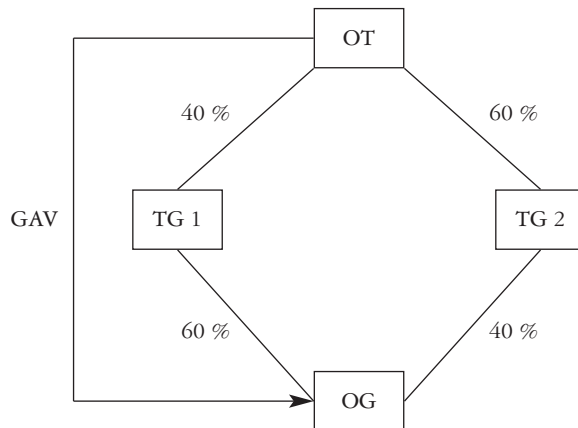
Beispiel 3: OT hat mit OG einen GAV abgeschlossen. OT ist an TG 1 zu 60 %, TG 1 ist an TG 2 zu 50 % und TG 2 ist an OG zu 51 % beteiligt. Die Höhe der Anteile entspricht den Stimmrechten. Im Hinblick auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 steht OT zwar die Mehrheit der Anteile an der vermittelnden Gesellschaft 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.



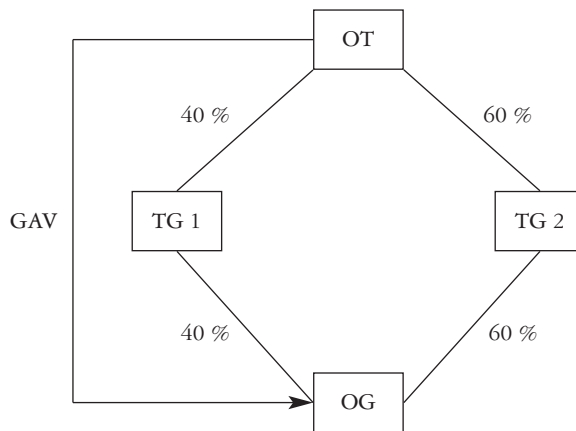
Beispiel 4: Wie oben 3, nur ist TG 1 an TG 2 mit 51 % beteiligt. Im Hinblick auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 stehen OT die Mehrheit der Anteile an der vermittelnden Gesellschaft TG 1 und stehen TG 1 die Mehrheit der Stimmrechte bei TG 2 zu. Dementsprechend sind bei der Ermittlung der Mehrheit der Stimmrechte die Stimmrechte der TG 2 zu berücksichtigen und verfügt OT folglich über 51 % 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 % und an TG 2 zu 60 % beteiligt. TG 1 ist an OG zu 60 %, TG 2 ist an OG zu 40 % 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 % 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 % der Stimmrechte an OG zu. Eine finanzielle Eingliederung besteht folglich nicht.



Beispiel 6: Wie Beispiel 5, nur ist TG 1 an OG zu 40 % und TG 2 an OG zu 60 % 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 % 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 % der Stimmrechte und daher die Mehrheit der Stimmrechte bei OG zu. Somit besteht eine finanzielle Eingliederung der OG.



119–149 Einstweilen frei.

III. Organträger (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

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 1995, Beilage 3 zu Heft 8; MÜLLER-DOTT, Personengesellschaft als steuerliches Gestaltungsinstrument im Konzern, StbJb. 1995/1996, 257; KREBS/BÖDEFELD, Gewerbliche Tätigkeit eines Organträgers durch Beteiligung an einer Personengesellschaft, BB 1996, 668; SCHMIDT/BRANDENBERG/CREZELIUS, Einkunftsermittlung bei Personengesellschaften, JbFStR 1996/1997, 271; KOBLENZER, Die Auswirkungen der „Centros“-Entscheidung des EuGH auf das deutsche Körperschaftsteuerrecht, EWS 1999, 418; MELICKE, 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; SÖRGEL, 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; MELICKE, Die Neuregelung der ertragsteuerlichen Organschaft über die Grenze, DB 2002, 911; ORTH, Schritte in Richtung einer „Grenzüberschreitenden Organschaft“, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9; 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 2003, Beihefter 4 zu Heft 29; MELICKE, 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 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; GOSCH, Die Personengesellschaft als Organträgerin, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 461; KOLBE, Das Besitzunternehmen und die Holding als gewerbliche Unternehmen i. S. des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG n. F., StuB 2006, 411; NEUMAYER, Die Holding als Organträger, EStB 2006, 381; WALTER, Steuerliche Qualifizierung der einbringungsgeborenen Anteile eines Kommanditisten an der Kommanditisten-GmbH: Sonderbetriebsvermögen oder steuerliches Privatvermögen?, GmbHR 2006, 1187; SCHNEIDER/HINZ, Verunglückte Organschaften – Ursachen und Heilungsmöglichkeiten, Ubg 2009, 738; LETZGUS, Ausgewählte Fragen zum Sonderbetriebsvermögen im Organkreis, Ubg 2010, 699; EHLERMANN/PETERSEN, Abkommensrechtliche versus nationale Zuordnung von Beteiligungen – Besonderheiten bei ertragsteuerlicher Organschaft?, IStR 2011, 747; EISGRUBER, Steuerliche Ergebniszurechnung zu einem in Deutschland nicht steuerpflichtigen Organträger?, StbJb. 2011/2012, 361; HAASE/BRÄNDEL, Ertragsteuerliche Konkurrenz von Organschaft und Mitunternehmerschaft und ihre Auflösung, DB 2011, 1128; HEINSEN/BENZLER, Umwandlung und Organschaft, Ubg 2011, 442; HEURUNG/ENGEL/SCHRÖDER, BB-Rechtsprechungsreport ertragsteuerliche Organschaft 2010, BB 2011, 599; LANGE, Der steuerlich wichtige Kündigungsgrund bei der ertragsteuerlichen Organschaft, GmbHR 2011, 806; RÖDDER/SCHÖNFELD, Abschied (auslandsbeherrschter) inländischer Kapitalgesellschaften von der deutschen Ertragsteuerpflicht?, DStR 2011, 886; TETZLAFF/POCKELWALD, Die grenzüberschreitende gewerbesteuerliche Organschaft, StuB 2011, 414; WALTER, Gefahrenquellen bei Gestaltung einer Organschaft: Verlustübernahmepflicht und Mindestlaufzeit des Ergebnisabführungsvertrags, AG 2011, 201; MEHL/TETZLAFF, Originäre Gewerblichkeit einer Personengesellschaft als Organträger, NWB 2012, 3163; MIDDENDORF/HOLTRICHTER, Geplante Änderungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft, StuB 2012, 864; RÖDDER, Die kleine Organschaftsreform, Ubg 2012, 717; SISTERMANN, Umwandlungen und Organschaft, DStR 2012, Beihefter zu Heft 2, 18; TRIGLAFF, Keine Möglichkeit einer grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung?, StuB 2012, 191; SCHNEIDER, Verbesserung der Organschaft?, StbJb. 2012/2013, 93; BENECKE/SCHNITTGER, Wichtige Änderungen bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft durch das UntStG 2013, IStR 2013, 143; GOEBEL/UNGEMACH, Neuregelungen bei der Besteuerung ertragsteuerrechtlicher Organschaften mit Auslandsbezug, NWB 2013, 595; JESSE, Neuregelungen zur ertragsteuerlichen Organschaft, FR 2013, 629 und 681; KRÖNER, Die ertragsteuerlichen Folgen des Kaufs und Verkaufs von Kapital- und Personengesellschaften, BB 2013, 2711; SCHIRMER, Neue Probleme durch das Zuordnungsmerkmal bei der Organschaft nach der Organschaftsreform, StBp. 2013, 245; SCHIRMER, Organschaft: Zuordnung zu einer inländischen Betriebsstätte, FR 2013, 605; SCHIRMER, Neue Probleme durch das Zuordnungsmerkmal bei der Organschaft nach der Organschaftsreform, StBp. 2013, 245; SCHIRMER, Holding als Organträger nach der Organschaftsreform, GmbHR 2013, 797; SCHNITTGER, Fragestellungen zur steuerlichen Behandlung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, IStR 2013, 82; STANGL/BRÜHL, Die „kleine“ Organschaftsreform, Der Konzern, 2013, 77; SUCHANEK/HESSE, Ertragsteuerliche Organschaft und Treuhand-KG, GmbHR 2013, 1196; TINTER/KLAHR/UNGEMACH, Ertragsteuerrechtliche Organschaft: Der Zeitpunkt des Beginns der gewerblichen Betätigung, NWB 2013, 3303; WEIGERT/STROHM, Zu den persönlichen Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft unter Berücksichtigung aktueller Entwicklungen, Der Konzern, 2013, 249; DÖRSCH/PUNG, Organträger-Personengesellschaft mit ausländischen Gesellschaftern: Zur Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 KStG, DB 2014, 1215.

1. Subjektive Tatbestandsvoraussetzung für Organträger (Nr. 2 Satz 1)

150 a) Natürliche Personen

Der OT muss – in der ersten Alternative – eine natürliche Person sein. Natürliche Personen (§§ 1 ff. BGB) sind alle Menschen von der Geburt bis zum Tod (vgl. zB SCHMITT in MüKo BGB, 4. Aufl. 2012, § 1 BGB Rn. 1 ff.). 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]); DANELING in BLÜMICH, § 14 Rn. 61). 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 sog. Teileinkünfteverfahrens 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.

151–152 Einstweilen frei.

b) Nicht von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse

153 aa) Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse

Gemäß Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 können – in der zweiten Alternative – alle Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen OT sein. 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 BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (vgl. Nds. FG v. 2.10.1986 – VI 85/84, ZKF 1987, 281, rkr.) grds. als OT in Betracht. Ebenso kann die SE, die gem. Art. 70 SE-VO seit dem 8.10.2004 eine in Deutschland zulässig Kapitalgesellschaftsform ist, OT sein (ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 56; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 95; WALTER in ERNST & YOUNG, § 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 Einzelheiten vgl. 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. RFH v. 12.2.1930, RStBl. 1930, 444 „Venezuela-Entscheidung“; BFH v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972 [973]; v. 19.3.2002 – I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411 [1412]; v. 29.1.2003 – I R 6/99, BFH/NV 2003, 969; ausführlich LAMBRECHT in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 1 Rn. 107 f.) und können deshalb strechl. ebenfalls OT sein (vgl. BMF v. 8.12.2004, BStBl. I 2004, 1181, mit Anm. MELICKE, GmbHR 2005, 68; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 119). Zivilrechtlich bestehen keine Zweifel mehr, dass ausländ. KapGes. Obergesellschaften eines GAV sein können (vgl. U. PRINZ,

FR 2002, 66 [73]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1685; HERLINGHAUS, GmbHR 2001, 956 [960]; ORTH, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 5 [10]; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 120; HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 291 AktG Rn. 8 mwN).

Juristische Personen des öffentlichen Rechts: Juristische Personen des öffentlichen Rechts können mit ihren BgA (§ 4) OT sein (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 267; MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 65). Allerdings können Beschränkungen aus allgemeinen öffentlich-rechtl. 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 in ihrer Person die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 erfüllen (WALTER in ERNST & YOUNG, § 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. auch HÜFFER 11. Aufl. 2014, § 41 AktG Rn. 17a ff.).

Vorgesellschaften: Kapitalgesellschaften, deren Gesellschaftsverträge oder Satzungen zwar schon rechtswirksam abgeschlossen (notariell beurkundet) worden sind, die aber noch nicht (konstitutiv) im Handelsregister eingetragen worden sind, sog. Vorgesellschaften, können 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 11. Aufl. 2014, § 41 AktG Rn. 16 f.; § 1 Anm. 69; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 79; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 134; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 95; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 41). Zivilrechtlich kann die Vorgesellschaft Gesellschafterin einer anderen Gesellschaft sein. Es ist allerdings zivilrechtl. noch nicht abschließend geklärt, ob die Vorgesellschaft schon einen GAV rechtswirksam abschließen kann (vgl. NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 185, 182; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 326; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 134). Geht man jedoch mit der herrschenden strechtl. Ansicht (DÖRSCH in DPM, § 14 Rn. 79; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 185) davon aus, dass die Vorgesellschaft mit der durch die Eintragung entstehenden KapGes. strechtl. identisch ist, bestehen keine Bedenken dagegen, den GAV 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 (WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 134; zur finanziellen Eingliederung vgl. Anm. 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 PersGes. und keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (H 2 KStH; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 47 und 184; WALTER in ERNST & YOUNG, § 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 allgemeinen Voraussetzungen der Organschaft und insbes. die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 erfüllen.

154 Einstweilen frei.

155 **bb) Keine Befreiung von der Körperschaftsteuer**

Die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse darf nicht von der KSt befreit sein. Unschädlich sind wirtschaftliche StFreiheiten des OT, zB aufgrund von laufenden Verlusten aus anderen Einkunftsquellen und aufgrund 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. Ebenso sind partielle StFreiheiten, zB einer Holdinggesellschaft nach § 8b Abs. 1 und 2, für die Organschaft unschädlich.

Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1: Insbesondere 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 (BFH v. 10.3.2010 – I R 41/09, BStBl. II 2011, 181; HEURUNG/ENGEL/SCHRÖDER, BB 2011, 599). 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 kstplf. (wirtschaftlichen) Geschäftsbetrieb unterhalten dürfen, wie zB Berufsverbände (§ 5 Abs. 1 Nr. 7) oder 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), grds. OT sein (BFH v. 10.3.2010 – I R 41/09, BStBl. II 2011, 181; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 267; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 105a; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 96; WEIGERT/STROHM, Der Konzern, 2013, 249 [259]). Es ist allerdings erforderlich, dass die Beteiligung an der OG dem stplf. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des OT zuzurechnen ist (BFH v. 10.3.2010 – I R 41/09, BStBl. II 2011, 181; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 96; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 57; HÜTTEMANN in HERZIG, Organschaft, 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. NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 96; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 97 ff. und 267; HÜTTEMANN in HERZIG, Organschaft, 2003, 409).

Deutsches Besteuerungsrecht: Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 stellt ausdrücklich auf die Befreiung von der KSt ab. Daher ist es unbeachtlich, ob die Körper-

schaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zB nach einem DBA von der KSt freigestellt ist. Diese Einschätzung wird systematisch durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 bestätigt, denn nach dieser Vorschrift liegt eine inländ. Betriebsstätte, die den OT als OT iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 qualifiziert und der das Einkommen der OG zuzurechnen ist (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6), nur dann vor, wenn die zuzurechnenden Einkünfte auch nach Maßgabe eines DBA der inländ. Besteuerung unterliegen. Es bedürfte also der Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 nicht, wenn bereits Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 nach einem DBA freigestellte Rechtsträger erfassen würde.

Unbeachtliche sonstige Steuerbefreiungen: Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 stellt ausdrücklich auf die Befreiung von der KSt ab. Daher ist eine anderweitige Steuerbefreiung der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, insbes. nach § 3 GewStG, unbeachtlich.

Einstweilen frei.

156–158

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

a) Rechtsentwicklung

159

Überblick: Eine PersGes. iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 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 Sonder-BV eines oder mehrerer Gesellschafter reicht demnach nicht aus (BTDrucks. 15/119, 43).

Rechtentwicklung: Mit dem StVergAbG v. 20.5.2003 wurden die Voraussetzungen für PersGes., die OT sein können, 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. Dabei muss eine PersGes., die erstmalig im VZ 2003 oder später OT werden soll, nach der unzutreffenden Ansicht der FinVerw. vom Beginn des Wj. der OG an, für das die Organschaft erstmalig begründet werden soll, die gewerbliche Tätigkeit ausüben (hierzu BFH v. 24.7.2013 – I R 40/12, BStBl. II 2014, 272; s. auch Anm. 163). 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 – IV B 7 - S 2770-24/05, 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]). Durch die Erfordernisse der eigenen „originären“ gewerblichen Tätigkeit der PersGes. sowie der finanziellen Eingliederung in die PersGes. selbst soll die Abschaffung der sog. Mehrmutterorganschaft flankiert und Umgehungen verhindert werden (BTDrucks. 15/119, 43, und BTDrucks. 15/287, 8; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 79).

Einstweilen frei.

160

161 **b) Personengesellschaft iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG**

Personengesellschaften 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 Außengesellschaften, 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. WACKER in SCHMIDT 33. Aufl. 2014, § 15 Rn. 169 ff.), wenn die Gesellschafter Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko tragen (NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 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 (NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 76).

Dagegen übt eine sog. Treuhand-KG keine gewerbliche Tätigkeit aus, weil es an einer mitunternehmerischen Beteiligung fehlt (vgl. BFH v. 3.2.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751). Daher kann nur der Treugeber in der Treuhand-KG – wenn er gewerblich tätig ist –, nicht aber die Treuhand-KG selbst OT sein (ebenso SUCHANEK/HESSE, GmbHR 2013, 1196 [1198, 1200]; VIEHBROCK/STEGEMANN, DStR 2013, 2375 [2376]).

c) Ausüben einer Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG162 **aa) Gewerbliche Tätigkeit der Organträger-Personengesellschaft**

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 vom VZ 2003 eingeführt und steht im Zusammenhang mit der Abschaffung der sog. Mehrmütterorganschaft (NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 79; KOTHs in HERZIG, Organschaft, 2003, 73). Es ist seither nicht mehr ausreichend, dass die PersGes. nur aufgrund 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. Dieser Rechtsverweis ist inhaltlich unklar (U. PRINZ, Stbg 2006, 55). Bei der Auslegung kann aber 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 Einkünfterzielungsabsicht 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. Tätigkeit kann uE 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 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.

bb) Zeitlicher Umfang der gewerblichen Tätigkeit

163

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 im Gesetz nicht bestimmt. 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. Aus dem Umkehrschluss zur Vorschrift des Abs. 1 Nr. 1, die ausdrücklich vorschreibt, dass die finanzielle Eingliederung vom Beginn des Wj. an ununterbrochen bestehen muss, lässt sich daher nur ableiten, dass der OT nicht bereits zu Beginn des Wj. der OG, sondern erst spätestens am Ende des Wj. der OG gewerblich tätig sein muss (vgl. BFH v. 24.7.2013 – I R 40/12, BStBl. II 2014, 272, gegen BMF v. 10.11.2005 – IV B 7 - S 2770-24/05, BStBl. I 2005, 1038 – Tz. 21; MEHL/TETZLAFF, NWB 2012, 3163 [3165]).

cc) Sachlicher Umfang der gewerblichen Tätigkeit

164

Abs. 1 Satz 1 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 erfordert nach seinem Wortlaut lediglich eine gewerbliche Tätigkeit der PersGes.. Einen bestimmten Umfang der gewerblichen Tätigkeit setzt die Vorschrift nicht voraus (so auch DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 92a; BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 124; KOLBE, StuB 2006, 411 [415]; 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, 4; FÖRSTER, DB 2003, 899 [903]; LEY/STRAHL/NEU/WATERMEYER, DStR 2002, 2057 [2061]; RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, DB 2005, 1018 [1020]; aA BÄUML, FR 2013, 1121 [1122]; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 80). Auch vor dem Hintergrund der Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, die eine Infektionswirkung anderer, von einer PersGes. erzielter Einkünfte bewirkt (s. § 15 EStG Anm. 1424 ff.), lässt sich nicht ableiten, dass die gewerbliche Tätigkeit der OT-PersGes. einen bestimmten Umfang haben muss. Zwar gilt diese Infektionswirkung nach der Rspr. des BFH (zB BFH v. 11.8.1999 – XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229; v. 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359 [364]) dann nicht, wenn es aufgrund eines nur äußerst geringen Anteils der gewerblichen Tätigkeit (vgl. § 15 EStG Anm. 1426) unverhältnismäßig ist, die gesamte Tätigkeit einer PersGes. gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in vollem Umfang als Gewerbebetrieb einzuordnen. Konsequenz dieser Einschätzung ist aber nur, dass die nichtgewerblichen Einkünfte nicht nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden (vgl. WACKER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 15 Rn. 188); die originär gewerblichen Einkünfte bleiben dagegen weiterhin gewerbliche Einkünfte. Auf dieser Grundlage übt also eine PersGes. mit nur untergeordneten gewerblichen Einkünften gleichwohl eine gewerbliche Tätigkeit aus. Indessen belegen Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 4 und 6, die die Zurechnung des Einkommens der OG zu der inländ. Betriebsstätte des OT anordnen und die Zuordnung der Beteiligung iSd. Abs. 1

Satz 1 Nr. 1 zur inländ. Betriebsstätte des OT erfordern, dass das Gesetz lediglich einen Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit des OT voraussetzt. Daher genügt es, wenn die Zurechnung im gewerblichen Bereich des OT erfolgt. Diese Einschätzung wird auch durch den Umstand bestätigt, dass (teilweise) nach § 5 Abs. 1 sachlich stbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 1 auch dann OT sein können, wenn sie neben ihrem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sonstige Tätigkeiten ausüben (s. Anm. 155). Es wäre widersprüchlich, wenn bei PersGes. im Gegensatz zur sachlichen StBefreiung nach § 5 Abs. 1 ein Mindestumfang der gewerblichen Tätigkeit gefordert würde. Vor diesem Hintergrund vermag auch der Hinweis der FinVerw., dass durch die Einführung des Erfordernisses einer Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG eine Umgehung der Abschaffung der Mehrmutterorganshaft verhindert werden sollte (vgl. BMF v. 10.11.2005 – IV B 7 - S 2770-24/05, BStBl. I 2005, 1038 – Tz. 17), eine abweichende Auslegung nicht zu rechtfertigen, denn dieser Wille des Gesetzgebers lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen. Die Auffassung der FinVerw. ist aber auch widersprüchlich, wenn sie einerseits meint, interne Dienstleistungen könnten für eine gewerbliche Tätigkeit ausreichend sein (vgl. BMF v. 10.11.2005 – IV B 7 - S 2770-24/05, BStBl. I 2005, 1038 – Tz. 19) und andererseits gerade diese von der FinVerw. beispielhaft aufgezählten Tätigkeiten (Erstellung der Buchführung, EDV-Unterstützung) in der Praxis einen geringen Umfang haben werden. Zudem ist völlig unklar, unter welchen Voraussetzungen eine gewerbliche Tätigkeit nur geringfügig sein soll (vgl. § 15 EStG Anm. 1426; NEUMAYER, EStB 2006, 381; GOSCH, FS Raupach, 2006, 461 [464 ff.]; BLUMERS/GOERG, BB 2003, 2203 [2204]; SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2005, 1304 [1305]; RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, DB 2005, 1018 [1020]; WALTER, GmbHR 2005, 456 [458]).

165–168 Einstweilen frei.

dd) Einzelfälle

169 (1) Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft

Bei einer Beteiligung einer PersGes. als Mitunternehmerin an einer anderen Mitunternehmerschaft (Tochtermitunternehmerschaft, Tochter-PersGes.) 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.

Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, die selbst eine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt: Ist die OT-PersGes. an einer gewerblich tätigen Tochtermitunternehmerschaft beteiligt und gehört die Beteiligung an der KapGes., zu der die Organschaft begründet werden soll, ohne die Organschaft zum (notwendigen) SonderBV der Mutter-PersGes. bei der Tochtermitunternehmerschaft (vgl. BFH v. 24.2.2005 – IV R 12/03, GmbHR 2005, 998), liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor (ebenso FÖRSTER, DB 2003, 899 [903]; BLUMERS/GOERG, BB 2003, 2203 [2206]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 805 [809]; NEU/LÜHN, DStR 2003, 61 [63]; SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2005, 1304 [1308]; aA BMF v. 10.11.2005 – IV B 7 - S 2770-24/05, BStBl. I 2005, 1038 – Tz. 20; MÜLLER in MÖSSNER/SEGER, § 14 Rn. 131; LÖWENSTEIN/MAIER/LOHRMANN, DStR 2003, Beihefter zu Heft 29, 10; DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1970 [1971]; DEMUTH, KÖSDI 2005, 14487 [14498]; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 98; zweifelnd LEY/STRAHL/NEU/WATERMEYER, DStR 2002, 2057 [2061]). Zwar ist

das bloße Halten einer Beteiligung keine „Tätigkeit“ (vgl. BFH v. 8.12.1994 – IV R 7/92, BStBl. II 1996, 264; BLUMERS/GOERG, BB 2003, 2205; SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2005, 1304 [1308]; LUTZ/HAGEBÖKE, Der Konzern, 2003, 601). Jedoch gilt der Gesellschafter einer Mitunternehmensgesellschaft selbst als Unternehmer, da er Mitunternehmerisiko trägt und Mitunternehmerinitiative ausüben kann (WACKER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 15 Rn. 257 unter Hinweis auf BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [621]). Deshalb kann dem Mitunternehmer grds. die Tätigkeit seiner Mitunternehmensgesellschaft zugerechnet werden und eine PersGes. kann aufgrund ihrer Beteiligung an einer anderen originär gewerblich tätigen PersGes. selbst eine gewerbliche Tätigkeit ausüben. Vor diesem Hintergrund entspricht es auch dem Sinn und Zweck des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, zumindest in diesem Fall von der Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit der Mutter-PersGes. auszugehen.

Beteiligung an einer gewerblich geprägten Mitunternehmensgesellschaft: Dagegen begründet die Beteiligung an einer nur gewerblich geprägten PersGes. keine gewerbliche Tätigkeit der OT-PersGes., denn nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ist für die unmittelbar tätige OT-PersGes. deren eigene gewerbliche Tätigkeit notwendig und daher kann eine gewerblich geprägte PersGes. nicht OT sein. Für die Beteiligung einer PersGes. an einer gewerblich geprägten PersGes. kann nichts anderes gelten (ebenso NEUMAYER, EStB 2006, 381 [382]; GOSCH, FS Raupach, 2006, 461 [468]; BLUMERS/GOERG, BB 2003, 2203 [2206]; aA FATOUROS, DStZ 2003, 179 [180]).

(2) Betriebsaufspaltung

170

Eine Vermietung, Verpachtung oder sonstige Nutzungsüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung stellt eine eigene gewerbliche Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar, so dass auch Besitz-PersGes. OT sein können (vgl. BFH v. 24.7.2013 – I R 40/12, BFH/NV 2013, 1737; BMF v. 10.11.2005 – IV B 7 - S 2770-24/05, BStBl. I 2005, 1038 – Tz. 16; BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 127; BLUMERS/GOERG, BB 2003, 2203 [2206 f.]; BLUMERS/GOERG, DStR 2005, 397; WALTER, GmbHR 2005, 456 [458]; KOTHS in HERZIG, Organschaft, 2003, 66; aA NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 80; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 153 f.; MÜLLER in MÖSSNER/SEGER, § 14 Rn. 132; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 127). Denn die Vermietung, Verpachtung oder sonstige Nutzungsüberlassung stellt eine Tätigkeit dar, die durch die Betriebsaufspaltung zum Gewerbebetrieb iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG wird (vgl. WACKER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 15 Rn. 800).

(3) Gewerbliche Prägung

171

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 – IV B 7 - S 2770-24/05, BStBl. I 2005, 1038 – Tz. 15; BTDrucks. 15/119, 43; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 80; BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 123; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 805 [808]; RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, DB 2005, 1018 [1020]). Allerdings kann wirtschaftlich und strechtl. der gleiche Zustand durch eine KGaA als OT erreicht werden (NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 80; ausführlich FROTSCHER, Der Konzern, 2005, 139).

172 (4) **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). Nach 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) kann eine eigene gewerbliche Tätigkeit des OT auch darin bestehen, dass er als sog. geschäftsleitende Holding (nachweisbar und von außen erkennbar) die einheitliche Leitung über eine OG ausübt und die OG zu einer wirtschaftlichen Einheit, die neben die einzelnen Unternehmen tritt, zusammenfasst. Die Tätigkeit einer geschäftsleitenden Holding stellt also eine gewerbliche Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dar (so auch ORTH, DB 2005, 741). Zudem entspricht dem Sinn und Zweck des § 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 KStG, eine Annäherung von KapGes. und PersGes. als OT zu erreichen. Daher ist es entgegen der Ansicht der FinVerw. (BMF v. 10.11.2005 – IV B 7 - S 2770-24/05, BStBl. I 2005, 1038) geboten, im Rahmen des Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 die Rspr. des BFH zur Holdingtätigkeit auch auf PersGes. anzuwenden (ebenso BRINK in SCHNITZER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 129; GOSCH, FS Raupach, 2006, 461 [466]; U. 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, 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; MÜLLER in MÖSSNER/SEEGER, § 14 Rn. 132; SCHROER/STARKE, GmbHR 2003, 153; KORN/STRAHL, KÖSDI 2003, 13714 [13718]). Soweit sich die FinVerw. zur Begründung ihrer abweichenden Auffassung auf die sachliche Nähe zwischen der geschäftsleitenden Holding und der Mehrmütterorganschaft (als „Willensbildungs-GbR“, vgl. BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2770-18/03, BStBl. I 2003, 437 – Tz. 16 ff.) beruft, vermag diese Begründung nicht zu überzeugen, denn Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 setzt eine gewerbliche Tätigkeit voraus. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aber anhand der tatsächlich verwirklichten Umstände und nicht anhand eines allgemeinen – angenommenen – Gesetzeszwecks, der im Gesetz keinen Niederschlag gefunden hat, zu entscheiden.

173 (5) **Konzerninterne Dienstleistungen**

Erbringt der OT ausschließlich konzerninterne Dienstleistungen, zB Buchführung, Unterstützung bei der EDV oder Rechts- und Steuerberatung, liegt ebenfalls eine gewerbliche Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor. Insbesondere liegt eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bereits dann vor, wenn die Dienstleistung nur gegenüber einem Auftraggeber erbracht wird (SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2005, 1304 [1307]). Daher genügt es, wenn die Dienstleistung nur gegenüber einer konzerninternen Gesellschaft oder gegenüber mehreren konzerninternen Gesellschaften erbracht wird (vgl. BMF v. 10.11.2005 – IV B 7 - S 2770-24/05, BStBl. I 2005, 1038 – Tz. 19; ebenso 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. auch ORTH, DB 2005, 741 [742]). Im Übrigen liegt aber eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nur vor, wenn die Dienstleistung entgeltlich erbracht wird (so auch BÄUML, FR 2013, 1121 [1123];

MÜLLER in MÖSSNER/SEEGER, § 14 Rn. 325; BMF v. 10.11.2005 – IV B 7 - S 2770-24/05, BStBl. I 2005, 1038 – Tz. 19; aA SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2005, 1304 [1307]; ORTH, DB 2005, 741 [742].

(6) Stille Gesellschaften und andere Innengesellschaften

174

Atypisch stille Gesellschaften und andere Innengesellschaften sind zwar mitunternehmerische PersGes. und kommen daher von ihrer Rechtsform grds. als OT in Betracht. Da sie jedoch aufgrund 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 (WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 176; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 170; DÖTSCH, DB 2005, 2541; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2013, 621 [622]; OFD Niedersachsen v. 19.4.2013 – S 2770-114-St 248 VD, juris; aA HAGEBÖKE, Der Konzern, 2013, 334; SCHMIDT/HAGEBÖKE, DStR 2005, 761; HAGEBÖKE/HEINZ/DÖTSCH, DB 2006, 473; SUCHANEK, DStR 2006, 836). Im Übrigen können diese Gesellschaften als Innengesellschaften auch nicht das Tatbestandsmerkmal der nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 erforderlichen finanziellen Eingliederung selbst erfüllen (ebenso OFD Niedersachsen v. 19.4.2013 – S 2770-114-St 248 VD, juris).

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 (WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 177).

Einstweilen frei.

175–179

d) Keine Einschränkung durch Steuerbefreiung

180

Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist auch bei PersGes. eine StBefreiung nicht schädlich für die Möglichkeit, OT sein zu können. Vielmehr stellt Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 den notwendigen Bezug zur inländ. Besteuerung her.

e) 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 Organschaft mit ihr als OT nicht möglich.

Es 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 in diesem Fall der GAV zwischen dem Gesellschafter der PersGes. als OT und der OG abzuschließen.

Einstweilen frei.

182–184

3. Einschränkung objektive Tatbestandsvoraussetzung für Personengesellschaften als 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 zur PersGes. selbst erfüllt sein. Es handelt

sich hierbei um eine Rechtsgrundverweisung. Deshalb muss die PersGes. zivilrechtl. 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 PersGes. gehören (vgl. BMF v. 10.11.2005 – IV B 7 - S 2770-24/05, BStBl. I 2005, 1038 – Tz. 13; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 326.1; WALTER, GmbHR 2005, 456 [458]; SAUTER/HEURUNG/KLÜBENSPIES, BB 2005, 1304 [1306]; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 109). 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 gesellschaftsrechtl. 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.

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 strechtl. Zuordnungsmöglichkeiten miteinander konkurrieren. Ein solches Konkurrenzverhältnis kann zB entstehen, wenn eine (Mutter-)Gesellschaft, der zivilrechtl. 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 strechtl. 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 zur

(Mutter-)Gesellschaft noch zur (Tochter-)PersGes. eine Organschaft begründet werden. Indessen ist während des Bestehens einer Organschaft zwischen der (Mutter-)Gesellschaft einerseits und der (Tochter-)KapGes. andererseits 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) ausgesetzt und lebt erst nach der Beendigung der ertragstrechtl. Organschaft wieder auf (BFH v. 24.2.2005 – IV R 12/03, BStBl. II 2006, 361; BREUNINGER, GmbHR 2005, 1001; WALTER, GmbHR 2006, 1187 [1190]; hierzu auch HAASE/BRÄNDEL, DB 2011, 1128; GOSCH, FS Raupach, 2006, 461 [471 ff.]; aA JESSE, FR 2013, 629 [634]). Daher kann eine (Mutter-)Gesellschaft auch dann OT bezüglich einer (Tochter-)KapGes. sein, wenn die Beteiligung an der (Tochter-)KapGes. nach allgemeinen Grundsätzen als notwendiges SonderBV der (Mutter-)KapGes. bei einer (Tochter-)PersGes. zu qualifizieren wäre.

Wechsel im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft: Ein Wechsel im Bestand der Gesellschafter der PersGes. ist für den Fortbestand der Organschaft grds. unerheblich (vgl. auch BFH v. 28.2.2013 – IV R 50/09, BStBl. II 2013, 494), da die finanzielle Eingliederung zur PersGes. als OT selbst erfüllt sein muss. Das Vermögen einer PersGes. kann aber auch 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). Bestand die finanzielle Eingliederung der OG mittelbar über die PersGes. und ist der OT nunmehr aufgrund der Anwachsung unmittelbar an der OG beteiligt, wirkt die finanzielle Eingliederung fort (vgl. auch BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 17 und 18; BLUMENBERG/LECHNER, DB 2012, Beilage 1 zu Heft 2, 57 [63]). Bestand dagegen keine finanzielle Eingliederung der OG mittelbar über die PersGes., führt die Anwachsung nur dann zu einer auf den stl. Übertragungsstichtag rückwirkenden Zurechnung der Beteiligung an der OG, wenn aufgrund der Anwachsung im Wege der Umwandlung, zB weil die Gesellschafter der PersGes. nach § 11 UmwStG verschmelzen, der übernehmende Rechtsträger in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintritt (BLUMENBERG/LECHNER, DB 2012, Beilage 1 zu Heft 2, 57 [63]; DÖTSCH in DPM, Anh. 1 zum UmwStG Rn. 9 und 42; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2-S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 18; krit. SISTERMANN, DStR 2012, Beihefter zu Heft 2, 18 [21]; RÖDDER/JONAS/MONTAG in RÖDDER/ROGALL/STANGL, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 566). Dabei muss die finanzielle Eingliederung der OG in Bezug zum übernehmenden Rechtsträger nicht bereits zum Beginn des Wj. der OG bestehen (s. Anm. 116; KOST/SCHÖNHAUS, NWB 2012, 646 [649]).

Formwechsel: Der Formwechsel einer PersGes. in eine KapGes. ist für die Fortsetzung der Organträgerstellung unschädlich, wenn er strechtl. mit einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert durchgeführt wird, da in diesem Fall gem. § 25 UmwStG die Vorschriften der § 23 Abs. 1, § 4 Abs. 2 Satz 3 und § 12 Abs. 3 UmwStG entsprechend anzuwenden sind und der Formwechsel zivilrechtl. identitätswahrend durchgeführt wird. Grundsätzlich 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 hat die FinVerw. aufgrund der Neuregelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 einen Übergangszeitraum bis zum 31.12.2003 für die Herstellung der finanziellen Eingliederung zur PersGes. selbst gewährt (BMF v. 10.11.2005 – IV B 7 - S 2770-24/05, BStBl. I 2005, 1038 – Tz. 22; vgl. auch RAUTENSTRAUCH/ADRIAN, DB 2005, 1018 [1020]).

4. Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft bzw. der Beteiligung an der vermittelnden Gesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte während der gesamten Dauer der Organschaft (Nr. 2 Satz 4)

a) Regelungsinhalt

Abkehr vom Inlandsbezug: Der OT ist gem. Abs. 1 Satz 1 der Träger des Unternehmens. Er muss ein gewerbliches Unternehmen sein (vgl. Anm. 162). Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 schränkt den Kreis der zulässigen OT auf natürliche Personen sowie auf nicht von der KSt befreite Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ein. Nach früherer Rechtslage (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 aF) musste der OT hingegen eine unbeschränkt stpfl. natürliche Person oder eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit Geschäftsleitung im Inland sein. Ein ausländ. Unternehmen konnte daher

186

nur unter der Voraussetzung, dass es eine eingetragene inländ. Zweigniederlassung unterhält, über diese Zweigniederlassung OT sein (§ 18 aF). Das Erfordernis dieses Inlandsbezugs stellte nach Auffassung des BFH aber einen Verstoß gegen das abkommensrechtl. Diskriminierungsverbot (vgl. Art. 24 Abs. 5 OECD-MA 2008) dar (BFH v. 9.2.2011 – I R 54/10, BStBl. II 2012, 106; s. EISGRUBER, StbJb. 2011/2012, 361). Mit der Aufhebung des § 18 und der Einfügung der wesentlichen Gedanken des § 18 durch die Neufassung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 1 und 4 bis 7 hat der Gesetzgeber zwar vom Erfordernis des Inlandsbezugs für den OT Abstand genommen. Jedoch wird aufgrund der Regelungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 4 bis 7 nunmehr ein Bezug zu einer inländ. BS des OT hergestellt.

Die Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 ist die Kernregelung des neuen, nicht mehr auf die Ansässigkeit des OT abstellenden Organschaftsrechts. Sie erfordert nunmehr in sachlicher Hinsicht eine Verbindung zwischen der Beteiligung an der OG und einer inländ. Betriebsstätte des OT und stellt damit weitere tatbestandliche Erfordernisse für das Vorliegen der Organschaft auf. Hiernach muss bei einer unmittelbaren Beteiligung des OT an der OG die Beteiligung einer inländ. Betriebsstätte des OT zuzuordnen sein. Dagegen muss bei einer mittelbaren Beteiligung die Beteiligung an der vermittelnden Gesellschaft einer inländ. Betriebsstätte des OT zuzuordnen sein. Für die mittelbare Beteiligung an der OG über eine oder mehrere PersGes. stellt Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 5 ein vergleichbares Erfordernis auf (s. Anm. 192f.). In zeitlicher Hinsicht bestimmt die Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4, dass die Beteiligung an der OG bzw. der vermittelnden Gesellschaft während der gesamten Dauer der Organschaft der inländ. Betriebsstätte zuzuordnen sein muss. Beiden Merkmalen kommt Tatbestandswirkung zu. Sind die Voraussetzungen also nicht erfüllt oder werden sie im Laufe der Organschaft nicht erfüllt, darf das Einkommen der OG nicht dem OT zugerechnet werden (zu den Folgen einer Gewinnabführung bei verunglückter Organschaft s. Anm. 98).

Systemwidrige Neuregelung: Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 1 und 2 erweitert den Kreis der möglichen OT unabhängig von ihrer Ansässigkeit im Inland. Damit wird auf den ersten Blick der Annahme einer Diskriminierung der Boden entzogen, weil es auf die Ansässigkeit des OT (im Inland) nicht mehr ankommt (vgl. auch BTDrucks. 17/10774, 18f.). Stattdessen gilt für alle OT, unabhängig davon, ob Sie im Inland oder Ausland ansässig sind, dass nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 und 5 die Beteiligung an der OG bzw. bei mittelbarer Beteiligung die Beteiligung an der vermittelnden Gesellschaft einer inländ. BS des OT zuzuordnen sein muss. Als Rechtsfolge ordnet Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 an, dass das Einkommen der OG der inländ. Betriebsstätte des OT zuzurechnen ist.

► *Fortbestehender „verdeckter“ Inlandsbezug:* Durch das Erfordernis der inländ. BS wird aber zum einen verdeckt ein Inlandsbezug hergestellt (so auch STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [79]), denn ein inländ. OT hat im Inland den Ort der Geschäftsleitung und hat damit auch ohne Weiteres eine inländ. BS (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO). Dagegen muss der ausländ. OT – mit Geschäftsleitung im Ausland – erst die Voraussetzungen des § 12 AO erfüllen. Zum anderen widerspricht die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 der in Abs. 1 Satz 1 angeordneten Rechtsfolge: Nach Abs. 1 Satz 1 ist nämlich das Einkommen der OG dem Träger des Unternehmens zuzurechnen. Wenn jedoch nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 das Einkommen der OG der inländ. BS des OT zuzurechnen ist, ist diese BS aber nicht der Träger des Unternehmens. Diese Regelung mag zwar vor dem Hintergrund des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2008, der dem Staat, in dem

eine Betriebsstätte belegen ist, ein Besteuerungsrecht einräumt und der Regelung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, der auf die aus der inländ. Betriebsstätte erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb abstellt, nachvollziehbar sein (s. aber zum Verhältnis zu DBA Anm. 44). Jedoch wird für inländ. Unternehmer der Gewinn aus Gewerbebetrieb einheitlich für das gesamte Unternehmen und unabhängig davon, ob und wie viele BS das Unternehmen hat, ermittelt. Die Zurechnung des Einkommens der OG eines inländ. OT mit einer inländ. BS des OT steht damit im Widerspruch zu den Grundsätzen der stl. Gewinnermittlung. Im Ergebnis hat der Gesetzgeber mit der Neuregelung eine systemwidrige Vorschrift geschaffen, um die abkommensrechtl. Probleme zu umschiffen. In der Praxis wird diese Frage voraussichtlich keine Auswirkung haben, weil bei einem inländ. OT das Einkommen der OG einfach dem OT zugerechnet werden wird. Indessen belegt dies, dass der Gesetzgeber vermeintliche Besteuerungslücken durch eine systemwidrige Lösung zu schließen sucht. Eine Gesetzesvereinfachung und leichte Anwendbarkeit des Gesetzes kann auf diesem Wege jedoch nicht erreicht werden (vgl. auch KELLER, DStZ 2013, 60 [61]).

► *Fortbestehende Diskriminierung bei mehreren inländischen Betriebsstätten des Organträgers:* Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 ordnet die Zurechnung des Einkommens der OG bei der inländ. BS des OT an. Ist aber ein ausländ. OT an der OG in der Weise mittelbar beteiligt, dass die Beteiligungen verschiedenen inländ. BS des OT zuzuordnen sind, scheidet die Organshaft, weil die Beteiligungen nicht einer inländ. BS, der nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 das Einkommen der OG zuzurechnen ist, zugeordnet werden können (Anm. 189). Damit wird aber der ausländ. OT weiterhin im Verhältnis zu einem inländ. OT, dem das Einkommen der OG selbst zuzurechnen ist, diskriminiert.

b) Unmittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft

aa) Sachliches Erfordernis: Zuordnung der Beteiligung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers

(1) Beteiligung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

187

Die Vorschrift stellt auf die Beteiligung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ab. Das bedeutet einerseits, dass nur solche Beteiligungen erfasst werden, die die finanzielle Eingliederung der OG begründen. Andererseits beziehen sich aber die weiteren Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 bei einer mittelbaren Beteiligung an der OG auf die die Mehrheit der Stimmrechte vermittelnde Gesamtheit der Beteiligung, dh., die die finanzielle Eingliederung herbeiführenden Beteiligungen müssen einer inländ. Betriebsstätte des OT zuzurechnen sein (s. Anm. 190).

(2) Inländische Betriebsstätte des Organträgers iSd. § 12 AO

188

Die Vorschrift setzt ausdrücklich voraus, dass der OT eine inländ. Betriebsstätte iSd. § 12 AO innehaben muss. Es ist daher für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 unbeachtlich, ob die Voraussetzungen einer Betriebsstätte im abkommensrechtl. Sinne (Art. 5 OECD-MA 2008) erfüllt sind (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 141e). Allerdings ist in diesem Zusammenhang die Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 zu beachten, die den Betriebsstättenbegriff organschaftsspezifisch modifiziert. Hiernach muss in Doppelbesteuerungsfällen die inländ. Betriebsstätte nicht nur eine Betriebsstätte nach § 12 AO, sondern auch eine Betriebsstätte im abkommensrechtl. Sinne sein (s. Anm. 195).

Begriff der Betriebsstätte: § 12 Satz 1 AO definiert die Betriebsstätte als jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. In § 12 Satz 2 AO werden verschiedene Beispiele für Geschäftseinrichtungen oder Anlagen iSd. § 12 Satz 1 AO genannt, die als Betriebsstätten zu qualifizieren sind (zu den Einzelheiten: KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 12 AO). Bei einem inländ. OT wird das Merkmal der Betriebsstätte ohne Weiteres erfüllt, weil die Stätte der Geschäftsleitung eine Betriebsstätte darstellt (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO).

Betriebsstätte des Organträgers: Die Betriebsstätte muss eine Betriebsstätte des OT sein. Damit wird eine sachliche Verknüpfung zwischen der Betriebsstätte und dem Unternehmen des OT (als Unternehmensträger iSd. Abs. 1 Satz 1) hergestellt.

Inländische Betriebsstätte: Die Betriebsstätte muss sich im Inland befinden (zum Inlandsbegriff § 1 EStG Anm. 57 ff.). Allerdings schränkt Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 den Begriff der inländ. Betriebsstätte in sachlicher Hinsicht ein (s. Anm. 195 ff.).

189 (3) Zuordnung der Beteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers

Die Beteiligung des OT iSd. Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 101 ff.) muss einer inländ. Betriebsstätte des OT zuzuordnen sein.

Zurechnung der Beteiligung beim Organträger: Die Vorschrift setzt voraus, dass die Beteiligung iSd. Abs. 1 Nr. 1 dem OT – über seine inländ. Betriebsstätte – zuzurechnen ist (s. Anm. 101 ff.). Die Vorschrift stellt nur auf die Beteiligung und nicht auf die tatsächliche Ausübung der Stimmrechte ab. Daher ist es unbeachtlich, ob die Stimmrechte, die zu der Annahme der finanziellen Eingliederung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 führen, vom (ausländ.) Träger des Unternehmens ausgeübt werden (so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 141i; WEIGERT/STROHM, *Der Konzern*, 2013, 249 [267]; STANGL/BRÜHL, *Der Konzern*, 2013, 77 [80 f.]).

Zuordnung der Beteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers: Die Beteiligung muss einer inländ. Betriebsstätte zuzuordnen sein.

► **Zuordnung der Beteiligung zum Betriebsvermögen:** Die Beteiligung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 muss zum BV des OT gehören, wobei die Beteiligung auch zum gewillkürten BV gehören kann. Dieser Einschätzung steht nicht entgegen, dass nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 die Beteiligung der inländ. Betriebsstätte zuzuordnen sein muss, denn es ergibt sich bereits aus Abs. 1 Satz 1, dass der OT ein gewerbliches Unternehmen sein muss. Dieses gewerbliche Unternehmen, der OT, muss nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 an der OG mit der Mehrheit der Stimmrechte beteiligt sein. Vor diesem systematischen Hintergrund setzen Abs. 1 Satz 1 und Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bereits voraus, dass die Beteiligung zum BV des OT gehört. Soweit deshalb Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 eine Zuordnung der Beteiligung erfordert, setzt diese Vorschrift zwar die Eigenschaft der Beteiligung als BV voraus, stellt aber in Bezug auf die Funktion der Beteiligung auf die Zuordnung zur inländ. Betriebsstätte und nicht auf die Qualifikation als notwendiges oder gewillkürtes BV ab (so auch SCHIRMER, *FR* 2013, 605 [607 f.]; GOEBEL/UNGEMACH, *NWB* 2013, 595 [596 f.]; WEIGERT/STROHM, *Der Konzern*, 2013, 249 [267]; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 141h; DÖTSCH in *DPM*, § 14 Rn. 106b; JESSE, *FR* 2013, 629 [635]). Aus der Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 lässt sich nicht ableiten, dass eine funktionale Zuordnung erst bei der Anwendung dieser Vorschrift von Bedeutung ist (so aber FROTSCHER in

FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 141h), denn Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 bezieht sich nur auf die inländ. Einkünfte der Betriebsstätte und deren stl. Behandlung und soll sicherstellen, dass nur der Besteuerung im Inland unterliegende Einkünfte der Betriebsstätte zugerechnet werden. Das Erfordernis der funktionalen Zuordnung wird hingegen bereits durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 aufgestellt.

► *Funktionale Zuordnung zu der inländischen Betriebsstätte:* Die Beteiligung muss der inländ. Betriebsstätte zuzuordnen sein. Das Gesetz stellt keine tatbestandlichen Regelungen für die Zuordnung der Beteiligung auf. Daher kann nur auf der Grundlage der allgemeinen Zuordnungsgrundsätze entschieden werden, ob die Beteiligung einer inländ. Betriebsstätte zuzuordnen ist. Allerdings werden Beteiligungen regelmäßig dem Stammhaus zuzuordnen sein (so auch BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.4; BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, BB-Special 8 zu Heft 44, 25 [30]). Deshalb werden bei einem inländ. OT mit einer ausländ. Betriebsstätte die Voraussetzungen der Organschaft erfüllt sein, weil hiernach die Beteiligung nicht der ausländ. Betriebsstätte des inländ. OT zuzurechnen sein wird (s. auch DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 130a). Die Beteiligung kann aber ausnahmsweise nicht dem Stammhaus, sondern einer anderen Betriebsstätte zugeordnet werden, wenn sie in einem funktionalen Zusammenhang zur unternehmerischen Tätigkeit dieser Betriebsstätte steht. Dabei muss die Beteiligung an der OG der unternehmerischen Tätigkeit der Betriebsstätte dienen und zu deren Betriebsergebnis beitragen (vgl. auch BFH v. 26.2.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937 [939]; v. 30.8.1995 – I R 112/94, BStBl. II 1996, 563 [565]; v. 19.12.2007 – I R 66/06, BStBl. II 2008, 510 [512]; BMF v. 16.4.2010 – IV B 2 - S 1300/09/10003, 2009/0716905, BStBl. I 2010, 354 – Tz. 2.2.4.1; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 106b; GOEBEL/UNGEMACH, NWB 2013, 595 [599]; SCHIRMER, FR 2013, 605 [607]; JESSE, FR 2013, 629 [634]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2013, 621 [627 f.]; WEIGERT/STROHM, Der Konzern, 2013, 249 [267]; EHLERMANN/PERSEN, IStR 2011, 747 [750]).

Zuordnung bei einem inländischen Organträger: Bei einem inländ. OT ergeben sich aufgrund der Zuordnung der Beteiligung zum Stammhaus regelmäßig keine Zuordnungsprobleme, es sei denn, die Beteiligung wäre ausnahmsweise einer ausländ. Betriebsstätte des OT zuzuordnen (ebenso JESSE, FR 2013, 629 [634]).

Zuordnung bei einem ausländischen Organträger: Aufgrund der regelmäßigen Zuordnung der Beteiligung zum Stammhaus wird bei einem ausländ. OT die Organschaft regelmäßig scheitern, weil die Beteiligung nicht der inländ. Betriebsstätte zuzuordnen sein wird. Handelt es sich beim OT um eine ausländ. Holding, ist eine funktionale Zuordnung der Beteiligung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zur inländ. Betriebsstätte nur möglich, wenn es sich bei dem OT um eine geschäftsleitende Holding handelt (ebenso GOEBEL/UNGEMACH, NWB 2013, 595 [599]; vgl. auch WEIGERT/STROHM, Der Konzern, 2013, 249 [267]), denn die vermögensverwaltende Holding übt keine originäre gewerbliche Tätigkeit aus (s. Anm. 59). Soweit vor diesem Hintergrund der OT keinen Gewerbebetrieb kraft Rechtsform unterhält, kann mangels einer (originär) gewerblichen Betätigung die Beteiligung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 nicht einer inländ. Betriebsstätte zugeordnet werden (in diesem Sinne auch SCHIRMER, GmbHR 2013, 797 [798 f.]). Bei einer geschäftsleitenden Holding setzt die Zuordnung der Beteiligung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zu einer inländ. Betriebsstätte hingegen voraus, dass die gewerbliche Tätigkeit, die die Holding als geschäftsleitend qualifiziert (s. Anm. 59), von der inländ. Betriebsstätte ausgeübt wird (so auch SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2013, 621 [627]). In diesem Fall wird sich aber auch der Ort der Ge-

schäftsleitung im Inland befinden, so dass es sich in diesem Fall tatsächlich um einen inländ. OT handelt (im Ergebnis auch SCHIRMER, GmbHR 2013, 797 [799]). Im Übrigen hat auch eine ausländ. PersGes. mit Geschäftsleitung im Inland eine inländ. Betriebsstätte inne (vgl. auch SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2013, 621 [628]).

Zuordnung der Beteiligung zu mehreren Betriebsstätten: Hat der OT mehrere Beteiligungen an der OG, die verschiedenen inländ. Betriebsstätte zuzuordnen sind, werden die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 nur erfüllt, wenn es sich um einen inländ. OT handelt oder die Beteiligung, die die Mehrheit der Stimmrechte vermittelt, einer inländ. Betriebsstätte zuzuordnen ist. Denn bei einem inländ. OT ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb einheitlich zu ermitteln, so dass es für die Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb des OT unbeachtlich ist, aus welcher Betriebsstätte dieser Gewinn herrührt. Vielmehr wird in diesem Fall das Einkommen dem OT als im Inland unbeschränkt stpfl. Rechtsträger zugerechnet. Gleiches gilt für den Fall, dass der OT über mehrere Teilbeteiligungen an der OG verfügt, die Mehrheit der Stimmrechte aber von der Beteiligung, die einer inländ. Betriebsstätte zuzuordnen ist, vermittelt wird, denn Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 bestimmt, dass das Einkommen der OG der inländ. Betriebsstätte, der die Beteiligung zuzuordnen ist, zuzurechnen ist. Wird bei einem ausländ. OT dagegen die Mehrheit der Stimmrechte nur über Beteiligungen vermittelt, die mehreren inländ. Betriebsstätte zuzuordnen sind, scheidet die Organschaft, weil Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 keine „gespaltene“ Zurechnung vorsieht (in diesem Sinne auch MÜLLER in MÖSSNER/SEEGER, § 14 Rn. 84; aA FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 14 Rn. 141j und 141u).

190 **bb) Zeitliches Erfordernis: Ununterbrochene Zuordnung der Beteiligung während der gesamten Dauer der Organschaft**

In zeitlicher Hinsicht muss die Beteiligung während der gesamten Dauer der Organschaft der inländ. Betriebsstätte des OT zuzuordnen sein. Im Hinblick auf die Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, nach der die finanzielle Eingliederung vom Beginn des Wj. der OG bestehen soll (s. Anm. 115), folgt hieraus, dass die Beteiligung vom Beginn des Wj. der OG auch der inländ. Betriebsstätte des OT zuzuordnen sein muss (ebenso FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 14 Rn. 141k; SCHIRMER, FR 2013, 629 [635]; WEIGERT/STROHM, Der Konzern, 2013, 249 [268]; SCHNEIDER, StbJb. 2012/2013, 93 [118]). Ändert sich also die Zuordnung der Beteiligung, so liegen mit dieser veränderten Zuordnung auch nicht mehr die Voraussetzungen der Organschaft vor. Dies gilt auch, wenn die Beteiligung einer anderen inländ. Betriebsstätte zugeordnet wird (s. Anm. 189; aA FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 14 Rn. 141). Ändert sich die Zuordnung, wird die Organschaft nicht insgesamt rückwirkend beendet, denn Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 setzt nur voraus, dass der GAV während des Fünfjahreszeitraums tatsächlich durchgeführt werden muss. Hingegen muss die finanzielle Eingliederung nur während des gesamten Wj. der OG bestehen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1). Daher führt eine veränderte Zuordnung nur zur Beendigung der OG mit Wirkung des Wj. der OG, in dem die veränderte Zuordnung erfolgt (so auch JESSE, FR 2013, 629 [635]; WEIGERT/STROHM, Der Konzern, 2013, 249 [268]; einschränkend DANELING in BLÜMICH, § 14 Rn. 73; BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143 [153]; vgl. auch SCHNEIDER/HINZ, Ubg 2009, 738 [739]; aA OFD Karlsruhe v. 16.1.2014 – S 2770/52/2-St 221; FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 14 Rn. 141k; SCHWENKE, IStR 2013, 41 [46]; SCHIRMER, StBp. 2013, 245 [247 f.]; LANGE, GmbHR 2011, 806 [808]; WALTER, AG 2011, 201 [203]), so dass auch

eine analoge Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 (unschädliche Beendigung bei Vorliegen eines wichtigen Grundes) nicht erforderlich ist (vgl. auch WEIGERT/STROHM, Der Konzern, 2013, 249 [268]). Vor diesem Hintergrund ist die Organshaft auch dann nicht insgesamt rückwirkend zu versagen, wenn die Beteiligung des OT vor dem VZ 2013 nicht einer inländ. Betriebsstätte zuzuordnen war. Vielmehr muss diese Voraussetzung mit rechtl. Wirkung für die Organshaft erst mit Wirkung vom VZ 2013 erfüllt sein (s. auch GOEBEL/UNGEMACH, NWB 2013, 595 [598]).

c) Maßgebende Beteiligung bei mittelbarer Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft

191

Ist der OT an der OG mittelbar beteiligt (s. Anm. 104), so müssen die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 in Bezug auf die Beteiligung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 an der vermittelnden Gesellschaft vorliegen. Ist der OT an der OG über mehrere vermittelnde Gesellschaften beteiligt, ist nur auf die unmittelbare Beteiligung des OT an der ersten vermittelnden Gesellschaft abzustellen (so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 1410 f.; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 106b; DÖTSCH/PUNG, DB 2013, 305 [307]; JESSE, FR 2013, 629 [635]; aA SCHIRMER, FR 2013, 605 [608]). Denn die Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 soll sicherstellen, dass das dem OT zuzurechnende Einkommen im Inland der Besteuerung unterliegt, und dass die finanzielle Eingliederung begründende Beteiligung des OT im Inland steuerverhaftet ist. Dementsprechend ordnet Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 auch die Zurechnung des Einkommens der OG der inländ. Betriebsstätte des OT an. Zudem stellt Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 – im Gegensatz zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 – nicht auf die Beteiligung an jeder vermittelnden Gesellschaft, sondern auf die Beteiligung an der vermittelnden Gesellschaft ab (JESSE, FR 2013, 629 [635]). Folglich ist es für das Eintreten der Voraussetzungen der Organshaft unbeachtlich, ob es sich bei der/den vermittelnden Gesellschaften um im Inland stpfl. Gesellschaften handelt, und ob die Beteiligung an der OG einer inländ. Betriebsstätte der vermittelnden Gesellschaft zuzuordnen ist (vgl. BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143 [154]).

5. Abweichendes Erfordernis bei mittelbarer Beteiligung an der Organgesellschaft über eine Personengesellschaft (Nr. 2 Satz 5)

a) Objektive Voraussetzung: Mittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft über eine oder mehrere Personengesellschaften

192

Die Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 5 betrifft den Sonderfall, dass der OT mittelbar an der OG über eine oder mehrere PersGes. beteiligt ist.

Anwendung nur auf mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft oder über Schwesterpersonengesellschaften: Aus dem Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 5 lässt sich zunächst ableiten, dass sich die Vorschrift auf das vergleichbare Tatbestandsmerkmal der mittelbaren Beteiligung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 bezieht. Unklar ist aber, ob sich der Hinweis auf die mittelbare Beteiligung über mehrere PersGes., auf die parallele Beteiligung über Schwester-PersGes. und/oder auf die Beteiligung über mehrere PersGes. innerhalb einer Beteiligungskette bezieht.

► *Keine Anwendung der Vorschrift in der gesamten Beteiligungskette:* Würde Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 5 für die Fälle der mittelbaren Beteiligung in der gesamten Beteiligungskette gelten, könnte für die sinngemäße Anwendung des Abs. 1 Satz 1

Nr. 2 Satz 4 folgen, dass die mittelbare Beteiligung ununterbrochen während der gesamten Dauer der Organshaft einer inländ. Betriebsstätte des OT zuzuordnen sein muss. Indessen ergäbe sich bei einem derartigen Verständnis der Vorschrift im Falle der mittelbaren Beteiligung des OT an der OG über nur eine PersGes. keine Abweichung zu der Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4, denn auch nach dieser Vorschrift müsste die Beteiligung des OT an der vermittelnden PersGes. einer inländ. Betriebsstätte des OT während der gesamten Dauer der Organshaft zuzuordnen sein. Vor diesem Hintergrund machte daher die Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 5 nur dann einen Sinn, wenn ihre Rechtsfolge – die sinngemäße Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 – in beiden Fällen, also der mittelbaren Beteiligung über eine PersGes. oder der mittelbaren Beteiligung über mehrere PersGes. gilt. Berücksichtigt man aber in diesem Zusammenhang die Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6, die die Zurechnung des Einkommens der OG bei der inländ. Betriebsstätte des OT bestimmt und außerdem den Sinn und Zweck des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4, sicherzustellen, dass das dem OT zuzurechnende Einkommen im Inland der Besteuerung unterliegt, und dass die finanzielle Eingliederung begründende Beteiligung des OT an der OG im Inland steuerverhaftet sein soll, kann sich die Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 5 nur auf die erste Beteiligung des OT an einer oder mehreren PersGes., die die Beteiligung an der OG vermitteln, beziehen (so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 141f; aA DÖTSCH/PUNG, DB 2013, 305 [308]). Diese Einschätzung wird zudem durch den Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4, der sich nur auf die Beteiligung des OT an der ersten vermittelnden Gesellschaft bezieht (Anm. 191), bestätigt, denn es wäre nicht nachvollziehbar, dass – in der Beteiligungskette – bei einer mittelbaren Beteiligung an der OG über mehrere KapGes. nur die Beteiligung des OT an der ersten vermittelnden KapGes. einer inländ. Betriebsstätte des OT zuzuordnen sein muss, während bei einer mittelbaren Beteiligung über mehrere vermittelnde PersGes. sämtliche jeweiligen Anteile an den vermittelnden PersGes. einer inländ. Betriebsstätte des OT zuzuordnen sein müssen. Gleiches gilt für die Auslegung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 5, dass die erste Beteiligung einer vermittelnden PersGes. an der OG oder an einer vermittelnden KapGes. einer inländ. Betriebsstätte zuzuordnen sein muss (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 141f; aA BTDrucks. 17/10774, 19; WEIGERT/STROHM, Der Konzern, 2013, 249 [269]; LENZ/ADRIAN/HANDWERKER, BB 2012, 2851 [2855 f.]; SCHIRMER, FR 2013, 605 [608]; JESSE, FR 2013, 629 [635]). Auch insoweit läge eine Benachteiligung des OT bei der Beteiligung über eine PersGes. gegenüber der Beteiligung über eine oder mehrere KapGes. vor. Zudem ergibt sich aus dem Gesetz nicht, ob die Beteiligung an der nach dieser Auslegung unter Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 5 fallenden PersGes. einer inländ. Betriebsstätte des OT oder einer inländ. Betriebsstätte der vermittelnden PersGes. zuzuordnen sein muss. Es stellte sich weiter die Frage, ob im Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 5 das Einkommen der OG der inländ. Betriebsstätte der vermittelnden PersGes. zugerechnet werden soll, obwohl Abs. 1 Satz 1 die Zurechnung des Einkommens der OG beim OT anordnet und der GAV zwischen dem OT und der OG besteht (vgl. auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 141f).

► *Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 5 nur auf die mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft oder über mehrere Schwesterpersonengesellschaften:* Auf dieser Grundlage kann Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 5 systematisch nur dahingehend verstanden werden, dass bei einer mittelbaren Beteiligung an der OG

- über eine PersGes., die Beteiligung an dieser PersGes. einer inländ. Betriebsstätte des OT während der gesamten Dauer der Organschaft zuzuordnen sein muss oder
- über mehrere Schwester-PersGes., die Beteiligungen an diesen Schwester-PersGes. einer inländ. Betriebsstätte des OT während der gesamten Dauer der Organschaft zuzuordnen sein müssen.

Dieses Auslegungsergebnis wird durch den gesetzgeberischen Willen, eine diskriminierungsfreie Regelung zu finden, bestätigt. Würde man nämlich abweichend von der Regel des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 bei der Beteiligung über PersGes. das Erfordernis der Zuordnung der Beteiligung auf weitere Beteiligungen innerhalb einer Beteiligungskette erweitern, würde die Organschaft über PersGes. erheblich erschwert, wenn nicht sogar verhindert. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Betriebsstätte einer PersGes. zugleich eine Betriebsstätte des Mitunternehmers darstellt (zB BFH v. 29.1.1964 – I 153/61 S, BStBl. III 1964, 165 [166]; v. 12.6.2013 – I R 47/12, BFH/NV 2013, 1999; WEIGERT/STROHM, Der Konzern, 2013, 249 [265]). Durch die Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 5 soll daher sichergestellt werden, dass bei einer Beteiligung über mehrere PersGes. diese Beteiligungen (nur) einer inländ. Betriebsstätte des OT, der das Einkommen der OG nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 zuzurechnen ist, zuzuordnen sind. Die Vorschrift sichert daher eine einheitliche Handhabung im Vergleich zur mittelbaren Beteiligung über mehrere KapGes. iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4, da auch in diesem Fall die Beteiligungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 einer inländ. Betriebsstätte des OT zuzuordnen sein müssen, um die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 auszulösen.

Unbeachtlich ist es daher auch im Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 5, wie sich die Beteiligungskette bis hin zur OG weiterentwickelt. Entscheidend ist vielmehr ausschließlich, dass die Beteiligungen im Inland steuerverhaftet sind und das Einkommen der OG im Inland der Besteuerung unterliegt.

b) Rechtsfolge: Sinngemäße Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 193

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 5 vor, ordnet die Vorschrift die sinngemäße Anwendung des Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 Satz 4 an. Das bedeutet, dass die Beteiligung an der ersten vermittelnden PersGes. oder die Beteiligungen an den ersten vermittelnden PersGes. (Schwester-PersGes.) einer inländ. Betriebsstätte des OT während der gesamten Dauer der Organschaft zuzurechnen sein muss/müssen (s. Anm. 187 ff.).

6. Rechtsfolge: Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft bei der inländischen Betriebsstätte, der die Beteiligung zuzurechnen ist (Nr. 2 Satz 6) 194

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 regelt über die Grundvorschrift des Abs. 1 Satz 1 eine präzisiertere Rechtsfolge über die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft (so auch STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [80]; LENZ/ADRIAN/HANDWERKER, BB 2012, 2851 [2856]). Hiernach ist das Einkommen der OG der inländ. Betriebsstätte des OT zuzurechnen, der die Beteiligung an der OG bzw. bei mittelbarer Beteiligung an der OG die Beteiligung an der vermittelnden Gesellschaft zuzuordnen ist. Entscheidend für die Zurechnung ist also die Zuordnung der betreffenden Beteiligung nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 bzw. Satz 5. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 bestimmt nur, wem das Einkommen der

OG stl. zuzurechnen ist. Daher steht der Anerkennung der Organschaft nicht entgegen, dass handelsrechtl. die Gewinnabführung an den OT bzw. die Verlustübernahme durch den OT erfolgt (so auch MÜLLER in MÖSSNER/SEEGER, § 14 Rn. 84).

Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft bei einem inländischen Organträger: Die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 ist bei einem inländ. OT verfehlt, denn ein inländ. OT ermittelt seinen Gewinn aus Gewerbebetrieb nach Maßgabe der §§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 1 bzw. 4 Abs. 3 EStG für seinen Gewerbebetrieb. Eine Gewinnermittlung für die oder die einzelnen Betriebsstätten eines Gewerbebetriebs erfolgt dabei nicht. Wie sich der Gesetzgeber angesichts der geltenden Gewinnermittlungsvorschriften daher bei einem inländ. OT die Zurechnung des Einkommens der OG bei einer inländ. Betriebsstätte vorstellt, ist nicht nachvollziehbar. Zwar ist die Regelung sichtlich vom Bestreben des Gesetzgebers geprägt, durch die Bezugnahme auf die inländ. Betriebsstätte des OT eine diskriminierungsfreie Einbeziehung auch ausländ. OT sicherzustellen (s. auch BTDrucks. 17/10774, 19). Indessen belegt diese dem System der Gewinnermittlung widersprechende Herangehensweise die systematischen Schwächen der Neuregelung. Auf der Grundlage der Regel des Abs. 1 Satz 1, die die Zurechnung des Einkommens beim Träger des Unternehmens (OT) bestimmt, geht deshalb die Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 für einen inländ. OT fehl (so auch JESSE, FR 2013, 629 [636]).

Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft bei einem ausländischen Organträger: Die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 gewinnt nur vor dem Hintergrund des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchs. a EStG Bedeutung: Hiernach sind beschränkt stpfl. Einkünfte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb ist aber nach den allgemeinen Regelungen der §§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 1 bzw. 4 Abs. 3 EStG für diese inländ. Betriebsstätte zu ermitteln (vgl. § 49 EStG Anm. 50). Dementsprechend macht die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 für einen ausländ. OT auch Sinn, weil das Einkommen der OG bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb – auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung – zu berücksichtigen ist (s. Anm. 86; aA WEIGERT/STROHM, Der Konzern, 2013, 249 [270]; STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [82]).

Keine Abweichung von den allgemeinen Zurechnungsregeln: Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 präzisiert lediglich die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 und bestimmt, wem das Einkommen der OG konkret zuzurechnen ist. Daher gelten für die allgemeinen Grundsätze der Zurechnung weiterhin die sich aus der Anwendung des Abs. 1 Satz 1 ergebenden Folgen. Deshalb ist – bereits nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 1 – nur das Einkommen der OG zuzurechnen, soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt (vgl. auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 141v). Gleiches gilt für die Bildung und Auflösung von Minder- und Mehrabführungen in organschaftlicher Zeit iSv. Abs. 4. Bei einem ausländ. OT kann hiernach der Ausgleichsposten nach Abs. 4 Satz 1 nur in der Bilanz der inländ. Betriebsstätte gebildet werden (vgl. im Übrigen Anm. 352).

7. Organschaftsspezifische Modifizierung des Begriffs der Betriebsstätte: Der Betriebsstätte zuzurechnende Einkünfte müssen nach deutschem Steuerrecht und nach Abkommensrecht der inländ. Besteuerung unterliegen (Nr. 2 Satz 7)

a) „Organschaftsbetriebsstätte“

195

Die Vorschrift soll die Besteuerung des zuzurechnenden Einkommens der OG im Inland sicherstellen.

Organschaftsspezifischer Betriebsstättenbegriff: Der Gesetzgeber hat den Begriff der Betriebsstätte, wie er in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 bis 6 zunächst unter Verweis auf § 12 AO verwendet wird, durch die Regelung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 organschaftsspezifisch definiert. Hiernach liegt eine inländ. Betriebsstätte nur vor, wenn die dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte der inländ. Besteuerung sowohl nach innerstaatlichem Recht wie auch nach DBA-Recht unterliegen. Die Vorschrift beruht auf den entsprechenden Zuordnungsregeln nach den DBA, nach denen der Begriff der Betriebsstätte nach Abkommensrecht (vgl. Art. 5 OECD-MA 2008) teilweise enger ist, als der Begriff der Betriebsstätte nach § 12 AO. Soweit daher zwar nach § 12 AO eine Betriebsstätte, jedoch nach Abkommensrecht keine Betriebsstätte vorliegt, steht in Doppelbesteuerungsfällen (vgl. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2008) dem anderen Vertragsstaat (Quellenstaat) das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus der Betriebsstätte nicht zu, weil das Besteuerungsrecht eine Betriebsstätte nach Abkommensrecht vorsieht. Indem Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 anordnet, dass die zuzurechnenden Einkünfte auch nach Abkommensrecht im Inland der Besteuerung unterliegen müssen, soll also sichergestellt werden, dass nur dann eine Organschaft möglich ist, wenn der andere Vertragsstaat (Quellenstaat) neben dem Sitzstaat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der Betriebsstätte innehat (vgl. BTDrucks. 17/10774, 19; DÖRSCH in DPM, § 14 Rn. 106e). Im Ergebnis liegt also eine Betriebsstätte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 4 bis 6 nur vor, wenn es sich bei der inländ. Betriebsstätte des OT auch um eine Betriebsstätte nach Maßgabe eines DBA (vgl. Art. 5 OECD-MA 2008) handelt und das Besteuerungsrecht für die Gewinne aus dieser Betriebsstätte auch der Bundesrepublik Deutschland zusteht (so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 141z und 142b f.; JESSE, FR 2013, 629 [636]). Liegt dagegen nur eine Betriebsstätte im abkommensrechtl. Sinne vor, zB im Fall eines stV (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2008), ist eine inländ. Betriebsstätte iSd. § 12 AO nicht gegeben, da § 13 AO den stV eigenständig regelt und Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 4 bis 6 nur auf § 12 AO verweisen (so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 141z).

Gesetzestechisch missglückte Vorschrift: Die Vorschrift ist rechtstechnisch und sprachlich-systematisch missglückt. Zum einen führt die Regelung zu einem von § 12 AO abweichenden Betriebsstättenbegriff, weil sie zusätzlich auf das inländ. Besteuerungsrecht abstellt. Damit wird der einheitliche Betriebsstättenbegriffs iSd. § 12 AO durch einen organschaftsspezifischen Begriff der Betriebsstätte ersetzt. Es wäre vielmehr rechtstechnisch – mit dem gleichen inhaltlichen Folgen – sinnvoller gewesen, in Anlehnung an Vorschriften mit vergleichbarer Zielsetzung, zB § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG oder § 12 Abs. 1 KStG, auf das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des zuzurechnenden Einkommens abzustellen (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 141x). Zum anderen nimmt Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 auf die der Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte Bezug, obwohl nach Abs. 1 Satz 1 iVm. Nr. 2 Satz 6 das Einkommen – und nicht die Einkünfte – der OG zuzurechnen sind

(vgl. auch BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143 [154]; STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [84]).

b) Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte bei der Organshaft

196 aa) Der Betriebsstätte zuzurechnende Einkünfte

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 setzt zunächst voraus, dass der inländ. Betriebsstätte zuzurechnende Einkünfte vorliegen. Auf der Grundlage des gesetzgeberischen Ziels, die Versteuerung des Einkommens der OG im Inland sicherzustellen (BTDDrucks. 17/10774, 19), können unter den der Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünften nicht die gesamten Einkünfte der Betriebsstätte verstanden werden, denn Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 regelt als Spezialnorm Fragen der Organshaft und nicht der Besteuerung der Einkünfte einer inländ. Betriebsstätte im Allgemeinen (vgl. auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 142). Zudem sehen Abs. 1 Satz 1 und Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 ausdrücklich vor, dass das Einkommen der OG dem OT bzw. einer inländ. Betriebsstätte des OT zuzurechnen sind. Vor diesem systematischen Hintergrund kann die Wahl des Begriffs „Einkünfte“ nur als gesetzgeberischer Fehlgriff angesehen werden. Vielmehr kann die Vorschrift nur dahingehend ausgelegt werden, dass es sich um das der inländ. Betriebsstätte nach Abs. 1 Satz 1 iVm. Nr. 2 Satz 6 zuzurechnende Einkommen der OG (s. Anm. 81) handeln muss (so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 142a; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 106b; DÖTSCH/PUNG, DB 2013, 305 [308]; STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [84]; OFD Karlsruhe v. 16.1.2014 – S 2770/52/2-St 221, juris; wohl auch BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143 [154]).

bb) Besteuerung der zuzurechnenden Einkünfte im Inland

197 (1) Besteuerung nach innerstaatlichem Steuerrecht

Das der inländ. Betriebsstätte zuzurechnende Einkommen der OG muss nach dem Gesetzeswortlaut nach innerstaatlichem Recht der inländ. Besteuerung unterliegen. Indessen gibt das Gesetz insoweit eine Selbstverständlichkeit wieder, die sich bereits aus Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 ergibt. Ist nämlich das Einkommen der OG einer inländ. Betriebsstätte des OT zuzurechnen, unterliegt dieses Einkommen bei einem unbeschränkt stpfl. OT nach § 1 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG bzw. nach § 1 Abs. 1 und 2 KStG der innerstaatlichen Besteuerung. Gleiches gilt für einen beschränkt stpfl. OT, da die Einkünfte aus der inländ. Betriebsstätte nach § 1 Abs. 4 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG bzw. nach § 2 iVm. § 8 Abs. 1 KStG und § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG im Inland zu versteuern sind. Die Regelung ist daher sinnlos und überflüssig (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 141y).

198 (2) Besteuerung nach einem anzuwendenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Weiterhin (und insbes.) muss das der inländ. Betriebsstätte zuzurechnende Einkommen der OG auch nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der inländ. Besteuerung unterliegen.

Fall der Besteuerungskollision: Die Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 hat nur dann Relevanz, wenn überhaupt ein Fall der Doppelbesteuerung vorliegt, es sich also beim OT um einen ausländ. OT handelt. Nur in diesem Fall kann nämlich ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland aus-

geschlossen sein, also wenn der ausländ. OT zwar im Inland eine Betriebsstätte iSd. § 12 AO innehat, es sich aber bei dieser Betriebsstätte nicht um eine Betriebsstätte im Sinne des betreffenden DBA handelt (s. Anm. 195).

Zuzurechnendes Einkommen als Unternehmensgewinn im abkommensrechtlichen Sinne: Das Einkommen der OG ist dem OT bzw. der inländ. Betriebsstätte des OT auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung zuzurechnen und ist Bestandteil des nach den Vorschriften EStG oder KStG zu ermittelnden Gewinns aus Gewerbebetrieb des OT bzw. der inländ. Betriebsstätte des OT (s. Anm. 86). Der Gesetzgeber geht daher davon aus, dass das Einkommen der OG zu den Gewinnen eines Unternehmens iSd. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2008 gehört und daher ein potentieller Doppelbesteuerungsfall vorliegen kann (so wohl auch BFH v. 9.2.2011 – I R 54/10, BStBl. II 2012, 106; aA LÜDICKE, IStR 2011, 740 [745]; JESSE, FR 2013, 629 [636]; s. auch Anm. 44). Daher muss der Bundesrepublik Deutschland nach dem jeweiligen DBA (auch) das Besteuerungsrecht für die Gewinne aus der Betriebsstätte iSd. jeweiligen DBA (vgl. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2008) zustehen. Das bedeutet zugleich, dass das zuzurechnende Einkommen der OG zum Gewinn der Betriebsstätte im abkommensrechtl. Sinne gehört. Ist das zuzurechnende Einkommen der OG daher nach den allgemeinen abkommensrechtl. Abgrenzungskriterien (s. Anm. 189) dem ausländ. Stammhaus und nicht der inländ. Betriebsstätte zuzuordnen, ist die inländ. Betriebsstätte keine Betriebsstätte im organschaftlichen Sinne.

c) Rechtsfolge: Zurechnung des Einkommens nur bei Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte 199

Nur wenn es sich nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 bei der Betriebsstätte um eine inländ. Betriebsstätte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 4 bis 6 handelt, liegt eine Organschaft vor und kann das Einkommen der OG dem OT bzw. der inländ. Betriebsstätte des OT zugerechnet werden. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, ist eine Zurechnung des Einkommens der OG nicht zulässig. Daher führt eine abweichende Einordnung der inländ. Betriebsstätte und ein daraus folgender Wegfall des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des zuzurechnenden Einkommens der OG während eines Wj. der OG zum Wegfall der Voraussetzungen der Organschaft. Eine Zurechnung des Einkommens der OG ist dann also nicht zulässig (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 142a).

IV. Voraussetzungen des steuerlichen Wirksamwerdens des Gewinnabführungsvertrags (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)

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; BUNGERT, Die Beendigung von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen im GmbH-Konzern, NJW 1995, 1118; KALLMEYER, Beendigung von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen, GmbHR 1995, 578; KRIEGER/JANNOTT, Ände-

rung 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-Beherrschungs- 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, in WASSERMAYER/MAYER/RIEGER (Hrsg.), Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, FS Siegfried Widmann, Bonn 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/ANTOSZKIEWICZ, 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 Gewinnabführungsvertrags bei der Veräußerung der Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft, DStZ 2005, 442; BERGER, Durchführung eines GAV 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; KREIDL/RIEHL, Tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags – Gibt es eine Möglichkeit, die „vergessene“ Verlustausgleichsverpflichtung nach § 301 AktG zu heilen?, BB 2006, 1880; PASCHOS/GOSLAR, Die Beendigung von Gewinnabführungsverträgen mit einer abhängigen GmbH während des (laufenden) Geschäftsjahres, Der Konzern, 2006, 479; PHILIPPI/FICKERT, Organschaft bei Gewinnabführungsverträgen: Ist aus gesellschaftsrechtlicher Sicht eine Verzinsung des Gewinnabführungsanspruchs erforderlich?, BB 2006, 1809; PRIESTER, Zusammentreffen von Gewinnabführungsvertrag und stiller Gesellschaft – Dissonanz oder Konkordanz?, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 391; ROHDE, Ergebnisabführungsverträge – Klarstellungen und Unsicherheiten, StuB 2006, 381; SUCHANEK, BGH stützt Organschaften: Aufrechnung gegen den Verlustausgleichsanspruch aus § 302 AktG zulässig, FR 2006, 872; WERNICKE/SCHUNEMANN, Verzinsung des Anspruchs auf Verlustübernahme nach § 302 AktG aus gesellschaftsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, DStR 2006, 1399; BALDAMUS, An wen ist beim Gewinnabführungsvertrag Ausgleich zu zahlen?, ZGR 2007, 819; NEYER/SCHLEPPER, Zivilrechtliches Verbot der Aufrechnung gegen einen Verlustausgleichsanspruch – Gefahr für die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft?, BB 2007, 413; PHILIPPI/FICKERT, Verzinsung von Ansprüchen aus Ergebnisabführungsverträgen – Neues BMF-Schreiben, BB 2007, 2760; PROKOPF, Die Verzinsung von Verlustausgleichs- und Gewinnabführungsansprüchen im Hinblick auf die steuerliche Anerkennung von Organschaftsverhältnissen, DB 2007, 900; BAHNS/GRAW, Organschaftliche Einkommenszurechnung bei Auflösung und Umwandlung einer Organgesellschaft, DB 2008, 1645; HAASE, Veräußerungsgewinne im Organschaftsmodell mit ausländischer Betriebsstätte, PiStB 2008, 295; HENTZEN, Atypische Risiken aus der Beendigung von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen, NZG 2008, 201; SCHMICH, Rechtliche und steuerliche Fragen bei der mezzaninen Finanzierung einer Organgesellschaft, GmbHR 2008, 464; BALDAMUS, Durchführung von Gewinnabführungsverträgen – zu § 14 KStG und § 302 AktG nach MoMiG und BilMoG, Ubg 2009, 484; DÖTSCH, Kann eine unzutreffende handelsrechtliche Bilanzierung zur steuerlichen Nichtanerkennung der Organschaft führen?, Der Konzern, 2009, 171; HUBERTUS/LÜDEMANN, „Verunglückte“ Organschaft in-

folge gewinnabhängiger Ausgleichszahlungen an Außenstehende, DStR 2009, 2136; LOHMANN/VON GOLDACKER/ANNECKE, Das BFH-Urteil vom 4.3.2009 zur Bemessung von Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter – Handlungsmöglichkeiten, BB 2009, 2344; KOLBE, Körperschaftsteuerliche Organschaft: Einhaltung der Fünf-Jahres-Frist bei Änderung des Gewinnabführungsvertrags, StuB 2009, 226; MARQUARDT/KRACK, Variable Ausgleichszahlungen und körperschaftsteuerrechtliche Organschaft, FR 2009, 1098; MEISEL/BOKELOH, Zulässigkeit variabler Ausgleichszahlungen in Ergebnisabführungsverträgen?, DB 2009, 2067; MELAN/KARRENBROCK, Die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags als Ernstlichkeits- und Veranlassungsprüfung und die Folgen für die Gestaltungspraxis, FR 2009, 757; MÜHL/WAGENSEIL, Der Gewinnabführungsvertrag – gesellschafts- und steuerrechtliche Aspekte, NZG 2009, 1253; ROHRER/VON GOLDACKER/HUBER, Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags – Empfehlungen für die Praxis bei einer „vergessenen“ Verrechnung von vorvertraglichen Verlusten, DB 2009, 360; ROGALL, Zur Aufstockungsmöglichkeit eines Mindestausgleichs gem. § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG an Minderheitsgesellschafter bei Organschaft, Der Konzern, 2009, 572; SCHNEIDER/HINZ, Verunglückte Organschaften – Ursachen und Heilungsmöglichkeiten, Ubg 2009, 738; BALDAMUS, Gestaltungsspielraum bei Art und Maß von Ausgleichszahlungen nach § 304 AktG, Ubg 2010, 483; DÖTSCH, Begründung einer Organschaft bei vororganschaftlichen Verlustvorträgen, Der Konzern, 2010, 99; FICHELTMANN, Die Beendigung des Gewinnabführungsvertrags und ihre Auswirkungen auf die Organschaft, GmbHR 2010, 576; KRAU, Tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrages bei körperschaftsteuerlicher Organschaft, StBp. 2010, 65; KRÖNER/BOLIK/GAGEUR, Stolpert die Organschaft über das BilMoG?, Ubg 2010, 237; MEINING, Korrektur von Gewinnabführungen bei der steuerlichen Organschaft, GmbHR 2010, 309; SCHMIDT/WERNER, Parallele Zulässigkeit von steuerlicher Organschaft und atypisch stiller Beteiligung, GmbHR 2010, 29; VOGEL, Zweifelsfragen der Organschaft in Umwandlungsfällen, Ubg 2010, 618; SCHNEIDER, Organschaft: Zivilrecht – Steuerrecht – Haftung, StbJb. 2010/2011, 327; BUCIEK, Anmerkung zu BFH v. 21.10.2010 – IV R 21/07, FR 2011, 325; BORGGRAFE/KUTSCH, Heilung von nicht durchgeführten Organschaftsverträgen mittels Bilanz, NWB 2011, 1946; DÖTSCH, Umwandlungen und Organschaft, Ubg 2011, 20; ISMER, Besteuerung inhabergeführter Unternehmensgruppen, GmbHR 2011, 968; KAHLE/SCHULZ/VOGEL, Auswirkungen des BilMoG auf die Besteuerung der Unternehmen, Ubg 2011, 178; LANGE, Der steuerlich wichtige Kündigungsgrund bei der ertragsteuerlichen Organschaft, GmbHR 2011, 806; NEUMAYER/IMSCHWEILER, Aktuelle Rechtsfragen zur Gestaltung und Durchführung von Gewinnabführungsverträgen, GmbHR 2011, 57; OLBING, Tatsächliche Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags, GmbH-StB 2011, 281; OLBING, Ärger ohne Ende: Der BFH nimmt Stellung zur Mindestlaufzeit von Gewinnabführungsverträgen, NZG 2011, 773; PYSZKA, Organschaft: Verlängerung der Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrags durch Rumpfwirtschaftsjahre, GmbHR 2011, 1030; SCHMICH, Anmerkung zu FG Hamb. v. 26.10.2010 – 2 K 312/09, GmbHR 2011, 332; VOGEL, Geklärte, ungeklärte und neue Fragen im Problemkreis von Umwandlung und Organschaft, DB 2011, 1239; WALTER, Gefahrenquellen bei Gestaltung einer Organschaft: Verlustübernahmepflicht und Mindestlaufzeit des Ergebnisabführungsvertrags, AG 2011, 201; WÄLZHOLZ, Steuerliche Probleme der GmbH in der Liquidation, GmbH-StB 2011, 117; NEUMANN, Bestandsaufnahme der Fallen und Klippen bei der Organschaft, StbJb. 2011/2012, 53; ALTRICHTER-HERZBERG, Anmerkung zu Niedersächsisches FG v. 10.5.2012 – 6 K 140/10, GmbHR 2012, 921; BEHRENS, Konzerninterne Veräußerung der Organbeteiligung kein wichtiger Grund i. S. v. § 14 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 KStG?, BB 2012, 2787; BLUMENBERG/LECHNER, Umwandlung und Organschaft, DB 2012, Beilage 1 zu Heft 2, 57; DÖTSCH, Umwandlung und Organschaft nach dem UmwSt-Erlass 2011, GmbHR 2012, 175; DÖTSCH, Steuerschädliche Zuviel- oder Zuwenig-Abführungen bei Organschaft, Der Konzern, 2012, 104; HECHTNER, Änderungen bei der Besteuerung der Unternehmen und den Reisekosten, BBK 2012, 1024; HEURUNG/ENGEL/MÜLLER-THOMCZIK, Der „wichtige Grund“ zur Beendigung des Gewinnabführungsvertrags, GmbHR 2012, 1227; LENZ/ADRIAN/HANDWERKER, Geplante Neuregelung der ertragsteuerlichen Organschaft, BB 2012, 2851; MEYDING/ADOLPHS, Veräußerung von Konzernteilen im Rahmen von M&A-Transaktionen, BB 2012, 2383; MIDDENDORF/HOLTRICHTER, Geplante Änderungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft, StuB 2012, 864; OLBING, Organschaft und Umwandlungen, GmbH-StB 2012, 188; RÖDDER, Die kleine Organschaftsreform, Ubg 2012, 717; SCHNEIDER, Verbes-

serung der Organschaft?, StbJb. 2012/2013, 93; STANGL/BRÜHL, Aktuelle Entwicklungen zur Beendigung von Gewinnabführungsverträgen aus wichtigem Grund, Ubg 2012, 657; STANGL/RITZER, „Zahlungsunfähigkeit“ oder „Werthaltigkeit“ als Voraussetzung für die Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags per Novation oder Aufrechnung?, Der Konzern, 2012, 529; VON WOLPERSDORFF, Die „kleine“ Organschaftsreform: Erleichterung bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags, IFSt-Schrift Nr. 481, Berlin 2012; WALTER, Aktuelle Rechtsprechung zur Organschaft, GmbHR 2012, 670; WOLPERSDORFF/RÖDDER/SCHMIDT-FEHRENBACHER/BEISHEIM/GERNER, Der Fraktionsentwurf zur „Kleinen Organschaftsreform“: Guter Wille, aber doch kein wirklicher Rechtsfrieden!, DB 2012, 2241; ADRIAN, Bilanzierungsfehler und Organschaft, StB 2013, 351; BENECKE/SCHNITGER, Wichtige Änderungen bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft durch das UntStG 2013, IStR 2013, 143; BRILL, Insolvenz und Steuern, KÖSDI 2013, 18458; FORST/SUCHANEK/KLOPSCH, Handelsrechtliche Bilanzierungsfehler und ihre Auswirkungen auf die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags, GmbHR 2013, 914; HOFFMANN, Fehlerhafte Organbilanzen, StuB 2013, 397; HOFFMANN, Die Zeitbestimmung bei der Organschaft im Silvesterfieber, StuB 2013, 597; JESSE, Neuregelungen zur ertragsteuerlichen Organschaft (Teil II), FR 2013, 681; OLBBING, Nun doch: Die (kleine) Reform des Organschaftsrechts, GmbH-StB 2013, 154; SCHAEFER/MAGER, Beendigung und Begründung von Organschaften beim Unternehmenskauf, DStR 2013, 2399; SCHNEIDER/SOMMER, Organschaftsreform „light“, GmbHR 2013, 22; SCHULZE-OSTERLOH, Das Ende des subjektiven Fehlerbegriffs bei der Anwendung von Bilanzrecht, BB 2013, 1131; STANGL/AICHBERGER, Unterjährige Verschmelzung einer Organgesellschaft – Auswirkungen auf das Organschaftsverhältnis zum übertragenden Rechtsträger, Ubg 2013, 685; STANGL/BRÜHL, Die „kleine“ Organschaftsreform, Der Konzern, 2013, 77; SUCHANEK/HESSE, Ertragsteuerliche Organschaft und Treuhand-KG, GmbHR 2013, 1196; WALTER, Wichtige Praxisfragen und Rechtsänderungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft, GStB 2013, 46; HERZBERG, Die Mindestvertragslaufzeit im Sinne des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG, GmbHR 2014, 85; JOCHIMSEN/MANGOLD/ZINOWSKY, Ertragsteuerliche Organschaft bei Implementierung eines Personengesellschafts-Treuhandmodells, DStR 2014, 2045; SCHEIFELE/MARX, Die zeitlichen Anforderungen an den Gewinnabführungsvertrag und seine Durchführung, DStR 2014, 1793.

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

a) Zeitliche Vorgaben für den Gewinnabführungsvertrag

aa) Gewinnabführungsvertrag muss auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen werden

200 (1) Grundsatz der fünfjährigen Mindestlaufzeit

Die kstl. Organschaft setzt einen zivilrechtl. wirksamen GAV voraus, der auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Dauer tatsächlich durchgeführt werden muss. Bei einem gesellschaftsrechtl. nicht wirksamen GAV 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. 286; KERSENROCK, BB 1998, Beilage 3, 5). Hinsichtlich der gesellschaftsrechtl. Voraussetzungen eines wirksamen GAV s. Anm. 65 ff.

Fünfjährige Mindestlaufzeit: Nach Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 muss der GAV auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen werden. Die Mindestlaufzeit muss ausdrücklich in den Vertrag aufgenommen werden oder sich anderweitig eindeutig aus dem Vertrag ergeben (vgl. BFH v. 27.7.2009 – IV B 73/08, BFH/NV 2009, 1840). Dabei muss es sich um einen Zeitraum von fünfmal zwölf Monaten (Zeitjahr) handeln (so auch BFH v. 12.1.2011 – I R 3/10, BStBl. II 2011, 727; Hess. FG v. 15.11.2006 – 12 K 4273/01, juris, rkr.; R 60 Abs. 2 Satz 1 KStR 2004; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 177; DÖTSCH in

DPM, § 14 Rn. 216; MÜLLER in MÖSSNER/SEEGER, § 14 Rn. 571; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 205; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 637; OLBING in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 14 Rn. 93; SUCHANEK/HERBST, FR 2005, 665; FENZL/ANTOSZKIEWICZ, FR 2003, 1061; KERSENBRÖCK, BB 1998, Beilage 3, 5). Denn das Gesetz stellt – im Gegensatz zB zur Vorschrift des Abs. 1 Satz 2 – nicht auf fünf Wj. ab (so aber FG Düss. v. 26.1.2010 – 6 K 4601/07 K, G, EFG 2010, 903, rkr.; BÖDEFELD/KREBS, FR 1996, 157). Im Übrigen sind bei der Berechnung der Mindestlaufzeit die Regelungen von Abs. 1 Satz 2 und Abs. 1 Satz 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 grds. 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. Daher beginnt die Fünfjahresfrist erst in dem Jahr, seit dem die finanzielle Eingliederung besteht (FG Berlin-Brandenb. v. 15.7.2009 – 12 K 12148/08, EFG 2009, 2049, rkr.; SCHIRMER, StBp. 2013, 245 [246]). Zudem ist die Vorschrift des Abs. 1 Satz 2 zu berücksichtigen, nach der das Einkommen erstmals in dem Jahr, in dem das Wj. der OG endet, in dem der GAV wirksam wird, zugerechnet werden kann (OLBING in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 14 Rn. 101; zu Einzelheiten bezüglich der erstmaligen Wirksamkeit und der mehrfachen Änderung der gesetzlichen Regelung vgl. die Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2 unter Anm. 291; ausführlich zu Problemen des unterjährigen Beginns der Organschaft KERSENBRÖCK, BB 1998, Beilage 3, 5). Insofern wirkt der Abschluss des GAV auf den Beginn des Wj. zurück. Berücksichtigt man die Regelung des Abs. 1 Satz 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 sechs Wj., wenn der Vertrag mit einem Rumpfwj. beginnt (vgl. WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 637; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 217; DÖTSCH/JOST, DB 1996, Beilage 4 zu Heft 8). Hieraus ergibt sich eine Mindestlaufzeit von bis zu 71 Monaten, wenn das Rumpfwj. elf Monate beträgt. Eine tatsächliche Durchführung (s. Anm. 203) für fünf Zeitjahre ist also nur dann gewährleistet, wenn der Vertrag bei einem Rumpfwj. für volle sechs Wj. abgeschlossen wird. Zudem ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass die einzelnen Tatbestandsmerkmale bis zum Ende des Wj. der OG erfüllt sein müssen, damit das Einkommen der OG für das entsprechende Wj. dem OT zugerechnet werden kann (s.o. Anm. 38), und dass der GAV während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden muss (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1). Endet daher die Fünf-Jahres-Frist während eines laufenden Wj. der OG, so muss die Mindestlaufzeit zwar nicht das gesamte Rest-Wj. der OG umfassen (BFH v. 13.11.2013 – I R 45/12, BFHE 244, 277, BStBl. II 2014, 486). Jedoch müssen bei einem Ablauf der Fünf-Jahres-Frist innerhalb des Wj. der OG die Voraussetzungen der Organschaft noch bis zum Ende des Wj. der OG erfüllt werden, damit das Einkommen nach Abs. 1 Satz 1 zugerechnet werden kann (wohl auch BFH v. 13.11.2013 – I R 45/12, BFHE 244, 277, BStBl. II 2014, 486; aA SCHEIFELE/MARX, DStR 2014, 1793 [1794 f.]).

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

DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 216; DÖTSCH in HERZIG, Organschaft, 2003, 110; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 206.

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 (WALTER in ERNST & YOUNG, § 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 – 1 K 46/05 [6], 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.

Nachträgliche Beteiligung außenstehender Aktionäre: Nach § 307 AktG endet der GAV von Gesetzes wegen spätestens zum Ende des Geschäftsjahrs, in dem ein außenstehender Aktionär an der OG beteiligt wird. In diesem Fall bietet es sich an, zur Fortführung der Organschaft einen neuen GAV abzuschließen, der den Voraussetzungen des § 304 AktG entspricht. Anderenfalls kann im Einzelfall jedoch ein wichtiger Grund iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 vorliegen (s. LANGE, GmbHR 2011, 806 [811 f.]), der im Falle der Unterschreitung der Mindestlaufzeit nicht zu einem nachträglichen Fortfall der Organschaft führt (s. auch Anm. 211 ff.).

201 (2) 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, zB jeweils für ein Jahr zulässig, wenn die Vertragslaufzeit nicht unterbrochen wird. Eine Verlängerung um weitere fünf Jahre ist nicht erforderlich (glA NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 212; OLBING in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 14 Rn. 93; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 206; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 636; LADEMANN/GASSNER, § 14 Rn. 116; DÖTSCH in HERZIG, Organschaft, 2003, 111; FENZL/ANTOSZKIEWICZ, FR 2003, 1061; s. auch FinMin. Hessen v. 29.6.1977, StEK KStG 1977 § 14 Nr. 7).

Änderung des Vertrags: Eine Änderung des Vertrags ist für die Berechnung der Mindestvertragslaufzeit unbeachtlich, wenn hierdurch der Bestand des Vertrags nicht beeinträchtigt wird. Das setzt voraus, dass 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. Zwar stellt aktienrechtl. die Verlängerung der Vertragsdauer, gleichgültig auf welche Weise sie geschieht, immer den Abschluss eines neuen Unternehmensvertrags, für den §§ 293, 294 AktG und nicht § 295 AktG gelten, dar (so zB ALTHEPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2008, § 295 AktG Rn. 12; HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 295 AktG Rn. 7; SÄCKER, DB 1988, 271; HUMBECK, BB 1995, 1893 [1894]). Allerdings besteht in stl. Hinsicht kein Grund, eine Verlängerung um fünf Jahre zu verlangen, denn wenn der bisherige GAV bereits mindestens fünf Jahre durchgeführt wurde, besteht keine Missbrauchsgefahr (vgl. auch NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 306; WALTER/STÜMPER, GmbHR 2003, 449).

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 (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.

Auch eine Änderung des Vertrags, die der Anpassung an eine Änderung der gesetzlichen Grundlagen dient, ist uE anhand der oben dargestellten Grundsätze zu beurteilen, denn 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 Organshaft nicht davon abhängig gemacht werden, dass der Vertrag an eine geänderte Rechtslage angepasst werden muss. Insoweit ist auch zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber und die FinVerw. bislang regelmäßig davon ausgegangen sind, 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 – IV B 7 - S 2770-30/05, BStBl. I 2006, 12, zur Änderung des § 302 AktG).

Wird aber 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 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.).

Wird durch eine Änderungsvereinbarung eine notwendige Anpassung an das Erfordernis der fünfjährigen Mindestlaufzeit herbeigeführt, so wird diese Änderung erst mit der Eintragung in das Handelsregister wirksam (vgl. auch BFH v. 15.9.2010 – I B 27/10, BStBl. II 2010, 935). Daher kann eine dahingehende Vertragsänderung den Verstoß gegen die Mindestlaufzeit nicht rückwirkend heilen (vgl. SCHNEIDER/HINZ, Ubg 2009, 738 [740]; KOLBE, StuB 2009, 226 [229]; offen gelassen von BFH v. 22.10.2008 – I R 66/07, BStBl. II 2009, 972; FG Berlin-Brandenb. v. 21.8.2007 – 6 K 39/06, EFG 2007, 1897, rkr.; vgl. auch SCHNEIDER, StJb. 2010/2011, 327 [353]).

Beendigung des Beherrschungsteils bei fortlaufendem Gewinnabführungsvertrag: Handelt es sich bei dem Unternehmensvertrag um einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag iSd. § 291 Abs. 1 AktG, so hat die Beendigung des Beherrschungsvertrags bei unverändertem Fortbestand des GAV keine Auswirkungen auf die fünfjährige Mindestlaufzeit. Das Gesetz sieht ausschließlich den GAV als Voraussetzung der Organshaft an. Wird bei einem kombinierten Gewinnabführungs- und Beherrschungsvertrag die Beherrschung beendet, besteht der GAV 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 Abs. 1 AktG deutlich, die ausdrücklich beide Vertragstypen getrennt definiert. Insofern ist die Fortsetzung des GAV unter Anrechnung der bisherigen Laufzeit möglich.

Einstweilen frei.

202

bb) Durchführung während der gesamten Geltungsdauer des Gewinnabführungsvertrags203 **(1) Grundsätze der tatsächlichen Durchführung**

Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 verlangt für die Anerkennung der Organschaft, dass der 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 (BFH v. 21.10.2010 – IV R 21/07, BFH/NV 2011, 151; im Ergebnis auch WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 649; DANELSING in BLÜMICH, § 14 Rn. 123). Daher stellt zB eine unterlassene Verrechnung mit vororganschaftlichen Verlusten (§ 301 Satz 1 AktG) einen Verstoß gegen das Gebot der tatsächlichen Durchführung dar (BFH v. 21.10.2010 – IV R 21/07, BFH/NV 2011, 151; ROHRER/VON GOLDACKER/HUBER, DB 2009, 360; aA BALDAMUS, Ubg 2009, 484 [486]; hierzu auch SCHNEIDER, StbJb. 2010/2011, 327 [350 f.]). Entscheidend für die tatsächliche Durchführung ist grds. der konkrete Vertrag, auch wenn das Gesetz eine andere Regelung zugelassen hätte. Soweit sich aber nach Abschluss des GAV die gesetzlichen Vorgaben über die Gewinnabführung ändern, zB aufgrund der Ergänzung des § 301 Satz 1 AktG durch das BilMoG für ausschüttungsgespernte Beträge (s. Anm. 75), muss zwar der GAV nicht geändert, müssen aber die neuen gesetzlichen Vorgaben nunmehr beachtet werden (vgl. auch BMF v. 14.1.2010 – IV C 2 - S 2770/09/10002, 2009/0861137, BStBl. I 2010, 65; BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 374). Gleiches gilt, wenn nach Art. 67 EGHGB vorrangig mit bestehenden Gewinnrücklagen zu verrechnende Beträge die Gewinnrücklage mindern (s. BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 400; zu den möglichen Problemen im Zusammenhang mit Art. 67 EGHGB: KAHLER/SCHULZ/VOGEL, Ubg 2011, 178; KRÖNER/BOLIK/GAGEUR, Ubg 2010, 237).

Die tatsächliche Durchführung setzt voraus, dass – auf der Grundlage des handelsrechtl. Jahresabschlusses – die OG ihren ganzen Gewinn an den OT abführt und der OT einen ggf. anfallenden Verlust der OG übernimmt. Ob die Gewinnabführung/Verlustübernahme vertragsgerecht erfolgt, ist dabei anhand des objektiv nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelten Gewinns zu prüfen (vgl. BFH v. 21.10.2010 – IV R 21/07, BFH/NV 2011, 151; BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 332; DÖTSCH, Der Konzern, 2012, 104; FORST/SUCHANEK/KLOPSCH, GmbHR 2013, 914 [915 f.]; aA BALDAMUS, Ubg 2009, 484 [487 f.]; SCHNEIDER/HINZ, Ubg 2009, 738 [744]). Nur wenn auch dieser Gewinn abgeführt bzw. dieser Verlust übernommen wird, ist die tatsächliche Durchführung gegeben (vgl. nur HOFFMANN, StuB 2013, 397). Jede Abweichung lässt dagegen die tatsächliche Durchführung scheitern (so auch DÖTSCH, Der Konzern, 2012, 104 [106]; zweifelnd BUCIEK, FR 2011, 325).

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.

SUCHANEK/HERBST, FR 2005, 665; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 653; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 241; GASSNER in LADEMANN, § 14 Rn. 117.

Vielmehr genügt die Einbuchung der entsprechenden Forderungen und Verbindlichkeiten für die tatsächliche Durchführung des GAV. Daher ist der Zeitpunkt der Begleichung der Verbindlichkeit nicht entscheidend, zumal das Ge-

setz ausdrücklich nicht auf den Zeitpunkt der Erfüllung der Gewinn- bzw. Verlustübernahmeverpflichtung abstellt (ebenso WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 653; BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 482; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 210; STANGL/RITZER, DER KONZERN, 2012, 529 [531]; NEYER/SCHLEPPER, BB 2007, 413 [417]; BALDAMUS, Ubg 2009, 484 [491]; aA MÜLLER in MÖSSNER/SEEGER, § 14 Rn. 545; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 241; NEUMANN, StbJb. 2011/2012, 53 [68]; MELAN/KARRENBROCK, FR 2009, 757 [760]). Auch bei einer Begleichung der Forderungen erst im Zeitpunkt der Beendigung der Organschaft besteht kein Grund, die Organschaft rückwirkend nicht anzuerkennen.

(2) Einzelfragen der tatsächlichen Durchführung

204

Gewinnabführung an den Organträger oder die inländische Betriebsstätte des Organträgers: Zivilrechtlich wird der GAV zwischen dem OT und der OG abgeschlossen. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 erfordert nur die tatsächliche Durchführung des GAV. Daher ist es für die Annahme der Organschaft nicht schädlich, dass der Gewinn der OG an den (ausländ.) OT abgeführt wird (vgl. auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 141f). Vielmehr ordnet Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 für die stl. Zwecke als Rechtsfolge lediglich an, dass das Einkommen der OG der inländ. Betriebsstätte des OT zuzurechnen ist.

Novation der Ergebnisübernahme in Darlehensvertrag: Um die tatsächliche Durchführung nicht zu gefährden, wenn bei Fälligkeit der Gewinn nicht abgeführt bzw. der Verlust nicht übernommen wird, sollte die entsprechende Forderung in eine Darlehensverbindlichkeit umgewandelt werden. Hierdurch ist der GAV tatsächlich durchgeführt,

WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 653; DÖTSCH in KESSLER/KRÖNER/KÖHLER, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, § 3 Rn. 232; DÖTSCH in HERZIG, Organschaft, 2003, 111. denn die tatsächliche Durchführung des Vertrags erfordert keinen Zufluss des Geldes, so dass durch die Begründung einer neuen Forderung die Vertragsdurchführung gewährleistet ist (STANGL/RITZER, Der Konzern, 2012, 529; aA SUCHANEK/HERBST, FR 2005, 665). In diesem Fall stellt das Darlehen einen eigenständigen Rechtsgrund für die Forderung dar. Daher ist es auch für die Frage der tatsächlichen Durchführung des GAV unbeachtlich, wenn das betreffende Darlehen unverzinslich ist (vgl. WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 653; SUCHANEK/HERBST, FR 2005, 665; aA NEUMANN, StbJb. 2011/2012, 53 [67]; MELAN/KARRENBROCK, FR 2009, 757 [760]); stl. Fragen, die sich aus der Unverzinslichkeit ergeben können, sind nach den allgemeinen 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? Nach der Rspr. des BGH (v. 24.11.2003 – II ZR 171/01, DStR 2004, 427; 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) verstößt die Gewährung von Darlehen an Gesellschafter gegen § 30 GmbHG, 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. Die vom BGH zur Einschränkung der Zulässigkeit von Darlehen an Gesellschafter angeführten Gründe sind für die Frage, ob die Gewinn-

abführungsverpflichtung der OG in ein Darlehen umgewandelt werden kann, daher nicht einschlägig (vgl. auch STANGL/RITZER, Der Konzern, 2012, 529 [532]; aA SUCHANEK/HERBST, FR 2005, 665). Dagegen ist für die Verlustübernahmeverpflichtung des OT auf der Grundlage der Rspr. des BGH davon auszugehen, dass diese Forderung tatsächlich durch eine entsprechende Zahlung beglichen werden muss und Maßnahmen, die zivilrechtl. als verbotene Einlagenrückgewähr eingestuft werden, auch strechtl. 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 (ebenso SUCHANEK, FR 2006, 872 [874]; aA MELAN/KARRENBROCK, FR 2009, 757 [761]). In diesem Fall gilt der GAV spätestens im Zeitpunkt des Ausgleichs des Verrechnungskontos als durchgeführt.

Aufrechnung: Eine Aufrechnung mit bestehenden Forderungen des OT stellt ebenfalls eine Möglichkeit der tatsächlichen Durchführung der Verlustübernahme dar (s. BGH v. 10.7.2006 – II ZR 238/04, BGHZ 168, 285; STANGL/RITZER, Der Konzern, 2012, 529; NEYER/SCHLEPPER, BB 2007, 413; SUCHANEK/HERBST, FR 2005, 665; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 321). Die Forderung muss jedoch werthaltig sein (ebenso NEUMANN, StbJb. 2011/2012, 53 [67]; hierzu auch BALDAMUS, Ubg 2009, 484 [493]; SUCHANEK, FR 2006, 872; einschränkend STANGL/RITZER, Der Konzern, 2012, 529 [534]), und es darf der Aufrechnung zivilrechtl. 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 (s. auch BGH v. 10.7.2006 – II ZR 238/04, BGHZ 168, 285; SUCHANEK/HERBST, FR 2005, 665). Scheitert die Aufrechnung mangels Werthaltigkeit der Forderung, muss nach den oben dargestellten Grundsätzen der GAV spätestens mit seiner Beendigung erfüllt werden (so auch STANGL/RITZER, Der Konzern, 2012, 529 [534]).

Verzinsung der Ansprüche: Die tatsächliche Durchführung umfasst grds. alle sich aus dem GAV ergebenden Verpflichtungen. Nach § 353 Satz 1 iVm. § 352 Abs. 2 HGB ist die Verpflichtung aus dem GAV seit dem Zeitpunkt der Fälligkeit grds. mit 5 % 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; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 649). Demgegenüber ist nach der Rspr. des BGH der Anspruch auf die Verlustübernahme bereits im Zeitpunkt der Entstehung, dh. am Bilanzstichtag fällig (BGH v. 11.10.1999 – II ZR 120/98, DB 1999, 2457; ALTMEPPE, DB 1999, 2453; SUCHANEK/HERBST, FR 2005, 665; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 201; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 649). § 353 HGB ist grds. dispositiv (vgl. KINDLER in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN, 2. Aufl. 2009, § 353 HGB Rn. 27), dh., es steht den Vertragsparteien frei, in dem Vertrag ausdrücklich auf eine Verzinsung der Ansprüche zu verzichten. Diese Entscheidung ist auch für das StRecht zu akzeptieren. Es besteht auch kein Konflikt mit § 302 Abs. 3 AktG, wonach ein Verzicht auf die Verlustübernahme erst drei Jahre nach Beendigung des GAV zulässig ist, da der von vornherein vereinbarte Verzicht einer Verzinsung die eigentliche Verlustübernahme nicht tangiert (so auch WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 649; SUCHANEK/HERBST, FR 2005, 665). Aber selbst eine unterlassene und unzutreffende Verzinsung stellt lediglich eine Verletzung einer vertraglichen Nebenpflicht dar, die daher keine Auswirkung auf die tatsächliche Durchführung

zung hat (vgl. BMF v. 15.10.2007 – IV B 7 - S 2770/0, BStBl. I 2007, 765; BayLfSt. v. 10.4.2007 – S 2770-17 St 3106 M, DStR 2007, 994; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 649; MÜLLER in MÖSSNER/SEGER, § 14 Rn. 536; BALDAMUS, Ubg 2009, 484 [494]; PROKOPF, DB 2007, 900 [902 f.]; WERNICKE/SCHAEUNEMANN, DStR 2006, 1399 [1401]).

Stundung und Verrechnung mit zukünftigen Ansprüchen keine tatsächliche Durchführung: Keine tatsächliche Durchführung des GAV liegt vor, wenn vereinbart wird, dass die Forderungen mit künftigen Gegenansprüchen verrechnet werden oder eine Stundung der Forderungen vereinbart wird (vgl. NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 321; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 653; MÜLLER in MÜLLER/StÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 241; OLBING in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 14 Rn. 121; NEUMANN, StbJb. 2011/2012, 53 [68]). Auch ein Verzicht auf den Verlustausgleich ist grds. schädlich im Hinblick auf die tatsächliche Durchführung des Vertrags. Ist die Forderung jedoch unter Beachtung des § 302 Abs. 3 AktG in einen Darlehensanspruch umgewandelt worden, so steht ein Verzicht auf die Darlehensforderung der Annahme der tatsächlichen Durchführung nicht entgegen, denn in diesem Fall hat sich der Anspruch auf Verlustübernahme in einen Darlehensanspruch gewandelt. Für diese Einschätzung spricht auch die Regelung des § 17, die ausdrücklich eine Verlustübernahme entsprechend der Regelung des § 302 AktG verlangt. Auch die FinVerw. hat insofern 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; BFH v. 22.2.2006 – I R 74/05, BFH/NV 2006, 1530). Infolgedessen kann ein Übereinstimmung mit § 302 Abs. 3 AktG erklärter Verzicht auf die Forderung keine stl. Nichtanerkennung der Organschaft zur Folge haben.

Gewinnabführung bei stiller Gesellschaft: Besteht eine Organschaft mit dem Inhaber des Handelsgeschäfts (s. Anm. 50), fehlt es bei der atypischen stillen Gesellschaft an der tatsächlichen Durchführung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1, da nach dieser Vorschrift der gesamte Gewinn an den OT abzuführen ist. Bei der atypischen stillen Gesellschaft erhält aber der atypisch still Beteiligte als Mitunternehmer einen Anteil am Gewinn, so dass nicht der ganzen Gewinn an den OT abgeführt wird (vgl. BFH v. 31.3.2011 – I B 177/10, BFH/NV 2011, 1397; FG Hamb. v. 26.10.2010 – 2 K 312/09, DStRE 2011, 1205, rkr.; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2013, 621 [624]; MÜLLER in MÜLLER/StÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 30; aA HAGEBÖKE, Der Konzern, 2013, 334 [345]; WEIGERT/StROHM, Der Konzern, 2013, 249 [251]; ISMER, GmbHR 2011, 968 [972]; SCHMIDT/WERNER, GmbHR 2010, 29 [31]; PRIESTER, FS Raupach, 2006, 391 [397]). Dagegen stellt der Gewinnanteil des typischen stillen Gesellschafters einen Aufwand dar, der den Gewinn mindert. Die Abführungsverpflichtung umfasst aber nur diesen Gewinn, so dass der GAV tatsächlich durchgeführt wird (ebenso SCHMIDT/WERNER, GmbHR 2010, 29 [30 f.]; SCHMICH, GmbHR 2008, 464 [466]; SCHMICH, GmbHR 2011, 332; PRIESTER, FS Raupach, 2006, 391 [397]; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 317).

Auswirkung von Bilanzierungsfehlern: Nach der Rspr. des 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. Ist der Jahresabschluss somit nicht in Übereinstimmung mit den GoB aufgestellt worden, ist nicht der tatsächlich erzielte Gewinn abgeführt und der GAV nicht tatsächlich durchgeführt worden (so auch BMWF v. 30.12.1971, Rn. 21b, abgedruckt als Anlage zu FinMin. Ba.-Württ. v. 18.1.1972, BStBl. I 1972, 2; FORST/SU-

CHANEK/KLOPSCH, GmbHR 2013, 914 [916]). In diesem Fall wird aber nunmehr durch die gesetzliche Fiktion des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 die Möglichkeit eröffnet, die fehlerhafte Bilanzierung, die Ursache für eine unzutreffende Gewinnabführung/Verlustübernahme ist, durch Änderung eines späteren Jahresabschlusses nachträglich zu heilen (s. Anm. 227 ff.). Allerdings bestimmt die Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c, dass ein Bilanzierungsfehler nur dann zu berichtigen ist, wenn die HBil. zu korrigieren ist. Im Umkehrschluss folgt daher aus Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c, dass das Gesetz einen Bilanzierungsfehler stl. für unbeachtlich hält, wenn die HBil. nicht zu korrigieren ist (so auch FORST/SUCHANEK/KLOPSCH, GmbHR 2013, 914 [920]; aA LENZ/ADRIAN/HANDWERKER, BB 2012, 2851 [2852]), also ein nur unwesentlicher Fehler vorliegt (s. Anm. 233). Ist der Jahresabschluss dagegen nichtig, ist eine Heilung der hierauf beruhenden Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme nicht möglich, da Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 die Möglichkeiten der Heilung abschließend regelt (aA DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 209b und 209c/1; FORST/SUCHANEK/KLOPSCH, GmbHR 2013, 914 [921]). Vor diesem gesetzlichen Hintergrund kommt in diesem Fall auch nicht eine Heilung der mangelnden tatsächlichen Durchführung im Wege der rückwirkenden Berichtigung der betreffenden Jahresabschlüsse in Betracht (so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 403; MÜLLER in MÖSSNER/SEEGER, § 14 Rn. 533; aA DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 209c/1; FORST/SUCHANEK/KLOPSCH, GmbHR 2013, 914 [921]).

Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter nach § 304 AktG:

Nach § 304 Abs. 1 Satz 1 AktG muss ein GAV einen angemessenen Ausgleich für die außenstehenden Aktionäre der OG vorsehen. Die Höhe der Mindestausgleichszahlung an die außenstehenden Aktionäre wird durch § 304 Abs. 2 AktG bestimmt. Die Ausgleichszahlungen sind nach § 16 von der OG selbst zu versteuern (zu Einzelheiten s. § 16 Anm. 16 ff.). Daher steht die Entrichtung von Ausgleichszahlungen der tatsächlichen Durchführung des GAV iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 grds. nicht entgegen (vgl. auch BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BStBl. II 2010, 407). Allerdings müssen die Ausgleichszahlungen nach Maßgabe des § 304 AktG bestimmt werden. Deshalb sind zwar neben dem festen Ausgleichsbetrag zusätzlich auch variable Ausgleichszahlungen, zB in Höhe eines prozentualen Anteils am Gewinn der OG zulässig (vgl. BMF v. 20.4.2010 – IV C 2 - S 2770/08/10006, 2010/0216002, BStBl. I 2010 372, gegen BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BStBl. II 2010, 407). Jedoch setzt der BFH der Bemessung variabler Anteile enge Grenzen. Hiernach wird der GAV dann nicht tatsächlich durchgeführt, wenn der außenstehende Gesellschafter mit der Ausgleichszahlungen einen Betrag erhält, den er als Gewinnanteil auch ohne GAV erhalten hätte (BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BStBl. II 2010, 407; zur Kritik s. § 16 Anm. 30). Wird im GAV keine Ausgleichszahlung vereinbart, ist er nichtig (§ 304 Abs. 3 Satz 1 AktG), so dass der GAV nicht tatsächlich durchgeführt wird (BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BStBl. II 2010, 407).

Verschmelzung der Organgesellschaft: Wird die OG auf einen anderen Rechtsträger verschmolzen, endet der GAV mit der Eintragung der Verschmelzung (s. Anm. 215). In stl. Hinsicht entsteht bei einer unterjährigen Verschmelzung auf den stl. Übertragungstichtag (§ 2 Abs. 1 UmwStG) ein stl. Rumpfwj. und endet aufgrund des Vermögensübergangs auf den übernehmenden Rechtsträger zugleich die Organgesellschaft (vgl. BFH v. 21.12.2005 – I R 66/05, BStBl. II 2006, 469; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 345; STANGL/AICHBERGER, Ubg 2013, 685 [687]; SINEWE, GmbHR 2006, 497 [499]). Handelsrechtlich entsteht aber ein Rumpfwj. über den stl. Übertragungstichtag hinaus bis zum Zeitpunkt

der Eintragung der Verschmelzung (STANGL/AICHBERGER, Ubg 2013, 685 [686]). Für dieses handelsrechtl. Rumpfwj. ist eine Gewinnabführung/Verlustübernahme handelsrechtl. zulässig ist (s. STANGL/AICHBERGER, Ubg 2013, 685 [686]). Weichen in diesem Fall das Ende des stl. Rumpfwj. und des handelsrechtl. Rumpfwj. voneinander ab, führt dieser Umstand nicht zu der Annahme einer mangelnden tatsächlichen Durchführung des GAV (so im Ergebnis auch STANGL/AICHBERGER, Ubg 2013, 685 [688]), denn handelsrechtl. wird der GAV vertragsgerecht – durch Gewinnabführung/Verlustübernahme bis zum Ende des handelsrechtl. Geschäftsjahres der OG – abgeführt und ist damit der GAV tatsächlich iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 durchgeführt (so auch STANGL/AICHBERGER, Ubg 2013, 685 [689]; aA SLABON in HARITZ/MENNER, 3. Aufl. 2010, § 2 UmwStG Rn. 87). Geht man dagegen von einem Gleichlauf von stl. und handelsrechtl. Rumpfwj. aus (so jedenfalls STANGL/AICHBERGER, Ubg 2013, 685 [687], unter Hinweis auf BFH v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467), so endet die Organschaft erst mit dem Ende des übereinstimmenden Rumpfwj. und wird der GAV folglich auch tatsächlich durchgeführt (vgl. STANGL/AICHBERGER, Ubg 2013, 685 [689]). Gleiches gilt, wenn man stl. ein weiteres Rumpfwj. zwischen dem stl. Übertragungstichtag und dem handelsrechtl. Verschmelzungstichtag annimmt (STANGL/AICHBERGER, Ubg 2013, 685 [690]). Nur wenn zur Zeit der Beendigung der Organschaft die Mindestlaufzeit von fünf Jahren noch nicht erfüllt ist, kann die Organschaft rückwirkend vollständig entfallen.

Organschaft bei einer sog. Treuhand-KG: Bei einer sog. Treuhand-KG errichten idR zwei Gesellschafter eine KG, wobei der Kommanditist seine Beteiligung an der KG treuhänderisch für die Komplementärin hält. Im Ergebnis handelt es sich hierbei um eine Ein-Unternehmer-PersGes., die keine Mitunternehmenschaft ist und daher auch keine gewerbliche Tätigkeit ausübt (s. BFH v. 3.3.2010 – IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751; SUCHANEK/HESSE, GmbHR 2013, 1196). Daher kann die Treuhand-KG auch nicht OT sein (s. Anm. 161). Schließt die Treuhand-KG mit einer OG einen GAV ab, führt die stl. Konsequenz, dass die Einkünfte der Treuhand-KG tatsächlich von der Treugeberin als Einzelunternehmerin erzielt werden, nicht zu der Möglichkeit einer Organschaft, denn der GAV wird zivilrechtl. zwischen der Treuhand-KG und der OG abgeschlossen und folglich ist der Gewinn der OG an die Treuhand-KG – und nicht der Treugeberin – abzuführen bzw. der Verlust von der Treuhand-KG – und nicht der Treugeberin – zu übernehmen. Insoweit ist es auch unerheblich, dass die Einkünfte der Treuhand-KG der Treugeberin zuzurechnen sind, da dies lediglich eine stl. Rechtsfolge ist, die aber am Erfordernis der Abführung des ganzen Gewinns an ein anderes gewerbliches Unternehmen nichts ändern kann (aA SUCHANEK/HESSE, GmbHR 2013, 1196 [1200]). Diese Einschätzung wird auch durch Abs. 4 bestätigt, denn diese Vorschrift beruht auf der Überlegung, dass die handelsrechtl. Gewinnabführung/Verlustübernahme vom zuzurechnenden Einkommen abweichen kann und hierdurch eine Mehr- oder Minderabführung entsteht, die durch die Bildung eines Ausgleichspostens zu kompensieren ist (s. auch Anm. 341 und 350). Diese Überlegung kann aber nur greifen, wenn Gewinnabführung/Verlustübernahme und Zurechnung des Einkommens bei demselben Rechtsträger, nämlich dem OT, erfolgen.

Einstweilen frei.

205–206

207 **(3) Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen Mindestdauer oder Durchführung**

Verstoß gegen Mindestdauer: Ein Verstoß gegen die Mindestlaufzeit von fünf Jahren führt grds. dazu, dass die Organschaft rückwirkend strechtl. nicht anerkannt wird (sog. verunglückte Organschaft). Die zivilrechtl. 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.

Verstoß gegen Durchführung: Wird der Vertrag während der Mindestlaufzeit in einem Jahr nicht tatsächlich durchgeführt, entfällt die Organschaft 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 frühestmöglichen 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 Organschaft. In diesem Fall ist es auch nicht erforderlich, dass der Vertrag noch eine Restlaufzeit von weiteren fünf Jahren vorsieht. Die Organschaft ist vielmehr ab dem Jahr stl. wieder anzuerkennen, in dem der Vertrag wieder tatsächlich durchgeführt wird (ebenso WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 723; DANELSING in BLÜMICH, § 14 Rn. 141; SCHEIFELE/MARX, DStR 2014, 1793 [1799]; OLBING, GmbH-StB 2011, 281; SCHNEIDER, StbJb. 2010/2011, 327 [352]; SCHNEIDER/HINZ, Ubg 2009, 738 [739]; aA MÜLLER in MÜLLER/STRÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 823). 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 Organschaft, die durch den Sinn der Regelung, einen Missbrauch zu verhindern, nicht begründet werden kann.

208 Einstweilen frei.

209 **(4) Rechtsfolgen der rückwirkenden Nichtanerkennung**

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

Gewinnabführung: Die in Erfüllung der zivilrechtl. Verpflichtung geleisteten Gewinnabführungen durch die OG sind als vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 zu qualifizieren (vgl. 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; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 540; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 699).

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

Beim OT sind die Gewinnabführungen als Gewinnausschüttungen zu qualifizieren. Bei einer KapGes. sind sie insofern mit Ausnahme der 5 % nichtabziehbarer BA stfrei. Bei einer PersGes. als OT unterliegen die Ausschüttungen dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG, sofern es sich beim Mitunternehmer um eine natürlich Person 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 strechtl. nicht anerkannten Organschaft, so dass davon auszugehen ist, dass durch die Gewinnabführung kein KStGuthaben realisiert werden kann (WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 701.1; abweichend FROTSCHE/MAAS, § 14 Rn. 698).

Verlustübernahme: Eine Verlustübernahme durch den OT ist bei einer nicht anerkannten Organschaft als verdeckte Einlage des OT zu qualifizieren. Hierdurch erhöht sich beim OT der Beteiligungswert der OG (BFH v. 16.5.1990 – I R 96/88, BStBl. II 1990, 797; DANESING in BLÜMICH, § 14 Rn. 248; FROTSCHE/MAAS, § 14 Rn. 693; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 821; FENZL/ANTOSZKIEWICZ, FR 2003, 1061; aA KNEPPER, DStR 1993, 1613; WICHMANN, BB 1992, 394; LAENGNER, BB 1991, 1239). 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. 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; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 702; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, 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 (NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 542). Handelt es sich bei der OG um eine PersGes., so ist die Teilwertabschreibung nach § 3c Abs. 2 EStG zu 40% nicht zu berücksichtigen.

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

Verfahrensrechtlich erfolgt die Änderung bereits ergangener und bestandskräftiger StBescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 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

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

a) Sachliche Voraussetzungen

211

Vorzeitige Vertragsbeendigung: Im Fall der vorzeitigen Beendigung des GAV vor Ablauf der Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren wird die Organschaft grds. rückwirkend nicht anerkannt. Demgegenüber legt Abs. 1 Satz 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 GAV durch verschiedene Ereignisse beendet werden.
- ▷ *Beendigung durch Zeitablauf*: Zunächst kommt eine Beendigung des Vertrags durch Zeitablauf, dh. am Ende der im Vertrag festgelegten Laufzeit oder zum im Vertrag bestimmten Beendigungszeitpunkt in Betracht. Diese Möglichkeit der Beendigung des Vertrags ist strechtl., 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 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 nicht von praktischer Bedeutung ist.
- ▷ *Einvernehmliche Aufhebung*: Nach § 296 Abs. 1 AktG kann ein GAV jeweils zum Ende eines Geschäftsjahres oder des sonst vertraglich bestimmten Abrechnungszeitraums aufgehoben, dh. durch eine einvernehmliche Vereinbarung der Vertragsparteien beendet werden (vgl. auch SCHAEFER/MAGER, DStR 2013, 2399 [2402]; Hess. FG v. 25.1.2012 – 4 K 2487/08, juris, rkr.). 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 $\frac{3}{4}$ -Mehrheit treffen müssen (§ 296 Abs. 2 Sätze 1 und 2 iVm. § 293 Abs. 1 Satz 2 AktG). Eine rückwirkende Aufhebung ist unzulässig (§ 296 Abs. 1 Satz 2 AktG).
- ▷ *Ordentliche Kündigung*: Eine ordentliche Kündigung eines GAV ohne das Vorliegen eines wichtigen Grundes kommt aktienrechtl. nur in Betracht, wenn die Kündigungsmöglichkeit und die potenziellen Kündigungsgründe im Vertrag explizit geregelt sind (ALTMIPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2008, § 297 AktG Rn. 59 ff., 68 ff.; HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 297 AktG Rn. 11; BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 557; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 258; SCHAEFER/MAGER, DStR 2013, 2399 [2401]; FENZL/ANTOSZKIEWICZ, FR 2003, 1061; vgl. auch TIMM, BB 1993, 569). Der Kündigungstermin kann von den Parteien im Vertrag festgelegt werden und vom Ende des Wj. abweichen (vgl. BGH v. 5.4.1993 – II ZR 238/91, BGHZ 122, 211 [228 ff.]; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 258; ALTMIPPEN in MüKo AktG, 3. Aufl. 2008, § 297 AktG Rn. 79; HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 297 AktG Rn. 16). Die Vereinbarung eines vom Ende des Wj. abweichenden Kündigungszeitpunkts bedarf einer eindeutigen Vereinbarung im Vertrag. Im Zweifel ist entsprechend dem gesetzlichen Leitbild von einer Kündigungsfrist zum Ende des Wj. auszugehen.
- ▷ *Außerordentliche Kündigung*: Eine Kündigung des GAV ist zivilrechtl. 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 GAV 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 am Vertrag nicht zugemutet werden kann (BGH v. 5.4.1993 – II ZR 238/91, BGHZ 122, 211). Die Rspr. wendet somit die für alle Dauer-schuldverhältnisse geltende Regelung des § 313 Abs. 1 und 3 BGB sinngemäß auch auf den GAV an. Als weiterer gesellschaftsrechtl. 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 eine außerordentliche Kündigung (vgl. auch die beispielhafte Auflistung bei

HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 297 AktG Rn. 6). Wichtige Gründe, die aktienrechtl. eine außerordentliche Kündigung gem. § 297 Abs. 1 AktG rechtfertigen, können auch von den Vertragsparteien vertraglich festgelegt werden (vgl. BGH v. 5.4.1993 – II ZR 238/91, BGHZ 122, 211).

Die außerordentliche Kündigung ist nicht rückwirkend möglich, vielmehr kann sie nur frühestens mit Zugang der Kündigung wirksam werden (vgl. FG Hamb. v. 19.6.2013 – 2 K 350/12, juris, rkr.; hierzu auch HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 297 AktG Rn. 16). Zudem muss die außerordentliche Kündigung innerhalb einer angemessenen Frist nach Kenntnis des Kündigungsgrundes erfolgen (§ 314 Abs. 3 BGB; FG Hamb. v. 19.6.2013 – 2 K 350/12, nv., juris, rkr.). Dabei bestimmt sich die Angemessenheit der Kündigungsfrist nach den Umständen des Einzelfalls und dem betreffenden gesetzlichen Regelungszweck (vgl. GAIER in MÜKo BGB, 6. Aufl. 2012, § 314 BGB Rn. 20). Für einen GAV wird in Anlehnung an § 132 HGB von einer Kündigungsfrist von sechs Monaten ausgegangen (so HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 297 AktG Rn. 15).

- ▶ *Steuerrechtliche Folgen der Beendigung:* Steuerrechtlich 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.

b) Kündigung des Gewinnabführungsvertrags

212

Eine vorzeitige Beendigung des GAV durch eine Kündigung aus wichtigem Grund ist gem. Abs. 1 Satz 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. Allerdings soll die Festlegung einer Mindestvertragsdauer in erster Linie eine willkürliche Gewinnverschiebung mit Hilfe eines GAV verhindern (vgl. auch STANGL/BRÜHL, Ubg 2012, 657). Daher ist es mit dem Sinn und Zweck des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 auch vereinbar, eine unschädliche Beendigung des GAV anzunehmen, wenn der Vertrag einvernehmlich beendet wird und ein wichtiger Grund vorliegt (vgl. FG Berlin-Brandenb. v. 19.10.2011 – 12 K 12078/08, EFG 2012, 443, rkr.; R 60 Abs. 6 KStR 2004). Gleichermaßen sind gesetzliche Beendigungsgründe, insbes. bestimmte Umwandlungsvorgänge, die Liquidation einer Gesellschaft oder die Insolvenz (vgl. auch R 60 Abs. 6 KStR 2004) unschädlich (ebenso WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 782; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 209; im Ergebnis auch OLBING in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 14 Rn. 106), da es sich insofern nicht um Maßnahmen einer Gewinnverschiebung handelt. Zudem sieht das Gesetz für sämtliche Fälle der Beendigung aufgrund gesetzlicher Tatbestände keine Regelung vor.

c) Vorliegen eines wichtigen Grundes

213

Fehlende Legaldefinition des wichtigen Grundes: Der Begriff des wichtigen Grundes ist im KStG nicht definiert. Allerdings erfasst Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 nicht nur Fälle der Kündigung (s. Anm. 212). Vielmehr werden von der Vorschrift alle Gründe erfasst, bei denen der wirtschaftliche Grund für die Zurechnung des Einkommens zum OT entfallen ist (so auch WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 785; WALTER, GmbHR 2012, 670 [671]; LANGE, GmbHR 2011, 806 [807, 810]). Es muss eine wesentlichen Störung der Vertragsbeziehungen vorliegen, die bei Vertragsschluss nicht vorhersehbar waren (BFH v. 13.11.2013 – I R 45/12).

Sollen aber durch eine Kündigung die Rechtsfolgen der Organschaft vorzeitig beseitigt werden, indem zum Beispiel durch eine Beendigung des GAV die fünfjährige Mindestlaufzeit unterlaufen wird, so liegt kein wichtiger Grund vor (BFH v. 13.11.2013 – I R 45/12, BStBl. II 2014, 486). Die Entscheidung, ob in diesem Sinne eine schädliche Beendigung des GAV vorliegt, ist eine Tatsachenfrage, die vom FG zu entscheiden ist (s.a. BFH v. 13.11.2013 – I R 45/12, BStBl. II 2014, 486). Legt man den Begriff des wichtigen Grundes in diesem Sinne extensiv aus, kann es aber dazu kommen, dass ein strechtl. unschädlich beendeter GAV zivilrechtl. fortbesteht und erfüllt werden muss (vgl. ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 196). In diesem Fall wären die Gewinnabführungen strechtl. als vGA anzusehen, da es an einem Gewinnverwendungsbeschluss fehlt. Um diese Situation zu vermeiden, empfiehlt es sich daher, im Vertrag die Gründe, die eine außerordentliche Kündigung rechtfertigen, korrespondierend zu den im StRecht anerkannten Gründen festzulegen (zur aktienrechtl. Zulässigkeit vgl. BGH v. 5.4.1993 – II ZR 238/91, BGHZ 122, 211).

Beispiele für Kündigung aus wichtigem Grund: Ein wichtiger Grund im Sinne des StRechts liegt insbes. im Fall der Veräußerung oder Einbringung der Organbeteiligung durch den OT oder der Umwandlung, Verschmelzung, Spaltung oder Liquidation der OG oder des OT vor (s. auch R 60 Abs. 6 Satz 2 KStR 2004; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz.Org. 12 und 26; abweichend zur Veräußerung der Organbeteiligung innerhalb des Konzerns: Nds. FG v. 10.5.2012 – 6 K 140/10, EFG 2012, 1591 rkr.; BFH v. 13.11.2013 – I R 45/12, BStBl. II 2014, 486; krit. BEHRENS, BB 2012, 2787 [2789]; ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2012, 921; HEURUNG/ENGEL/MÜLLER-THOMCZIK, GmbHR 2012, 1227 [1232]; HEURUNG/ENGEL/SCHRÖDER, BB 2013, 663 [665 f.]). Auch die Verschärfung der gesetzlichen Voraussetzungen der Organschaft in § 14 durch das StVergAbG stellt nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 10.11.2005 – IV B 7 - S 2770-24/05, BStBl. I 2005, 1038 – Tz. 24) einen wichtigen Grund iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 dar (vgl. auch BFH v. 27.11.2013 - I R 36/13, BStBl. II 2014, 651; LANGE, GmbHR 2011, 806 [810]). Stand aber bereits beim Abschluss des GAV fest, dass der Vertrag nicht für mindestens fünf Jahre durchgeführt wird, liegt kein wichtiger Grund vor (R 60 Abs. 6 Satz 3 und 4 KStR 2004). Wird der GAV aber in diesem Sinne aufgrund einer Verschmelzung oder Spaltung beendet, kann ein wichtiger Grund angenommen werden (R 60 Abs. 6 Satz 4 KStR 2004). Gleiches gilt für die Liquidation der OG (R 60 Abs. 6 Satz 4 KStR 2004; GEERLING in HARITZ/MENNER 3. Aufl. 2010 § 4 UmwStG Rn. 102; aA THILL/ANTOSZKIEWICZ, FR 2006, 7). Dagegen liegt ein wichtiger Grund nicht vor, wenn die OG in allgemeiner wirtschaftlicher Schwierigkeiten gerät, die nicht die Lebensfähigkeit des Konzerns bedrohen (so FG Berlin-Brandenb. v. 19.10.2011 – 12 K 12078/08, EFG 2012, 443, rkr.) oder wenn sich die allgemeinen stl. Rahmenbedingungen ändern (so Nds. FG v. 10.5.2012 – 6 K 140/10, EFG 2012, 1591, rkr., BFH v. 13.11.2013 – I R 45/12, BStBl. II 2014, 486).

d) Auswirkungen von Umwandlungsvorgängen auf den Gewinnabführungsvertrag

214 aa) Umwandlung des Organträgers

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

Formwechsel: Beim Formwechsel besteht der bisherige Rechtsträger, nunmehr aber in einem anderen Rechtskleid, fort. Ein Formwechsel des OT berührt den Bestand des GAV daher nicht, weil ein identitätswahrender Formwechsel keinen Einfluss auf die Verpflichtungen aus dem GAV oder auf die finanzielle Situation der Gesellschaften hat. Bei einem identitätswahrenden Formwechsel einer KapGes. in eine KapGes. bzw. einer PersGes. in eine PersGes. ist folglich kein wichtiger Grund für eine vorzeitige Vertragsbeendigung gegeben (s. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 12 aE; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 280; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 741; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organshaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 433; DÖTSCH in KESSLER/KRÖNER/KÖHLER, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, § 3, Rn. 236; DÖTSCH in HERZIG, Organshaft, 2003, 113; differenzierend HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG 2. Aufl. 2013, Anh. 4 Rn. 116). Gleichmaßen stellt der Wechsel der Rechtsform des OT keinen wichtigen Grund dar, da auch eine PersGes. OT im Rahmen der kstl. Organshaft sein kann (MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organshaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 433; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 741).

Verschmelzung: Bei der Verschmelzung ist zwischen der Verschmelzung durch Aufnahme (§ 2 Nr. 1 UmwG) und der Verschmelzung durch Neugründung (§ 2 Nr. 2 UmwG) zu unterscheiden.

▶ *Verschmelzung durch Aufnahme:* Nach § 2 Nr. 1 UmwG können Rechtsträger unter Auflösung, aber ohne Abwicklung durch Übertragung des Vermögens als Ganzes auf einen anderen bestehenden Rechtsträger (übernehmender Rechtsträger) verschmolzen werden. Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG geht mit der Eintragung der Verschmelzung in das Register des übernehmenden Rechtsträgers das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers einschließlich der Verbindlichkeiten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den übernehmenden Rechtsträger über. Damit tritt der neue Rechtsträger im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge auch in den bestehenden GAV ein (vgl. LG Bonn v. 30.1.1996 – 11 T 1/96, GmbHR 1996, 774; RÖDDER/JONAS/MONTAG in RÖDDER/ROGALL/STANGL, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 555; STUTH, DStR 1998, Beilage 17, 36; THILL/ANTOSZKIEWICZ, FR 2006, 7; im Ergebnis auch BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org 01). Die bisherige Laufzeit des Vertrags ist deshalb auf die Mindestlaufzeit von fünf Jahren anzurechnen (vgl. FG Berlin-Brandenb. v. 7.5.2008 – 12 K 8015/05 B, EFG 2008, 1664, rkr.; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 11; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwG/UmwStG, 6. Aufl. 2013, § 12 UmwStG Rn. 82; RÖDDER/JONAS/MONTAG in RÖDDER/ROGALL/STANGL, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 560). Vor diesem Hintergrund besteht auch kein Anlass, einen wichtigen Grund iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 anzunehmen (aA BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org 12).

▶ *Verschmelzung durch Neugründung:* Nach § 2 Nr. 2 UmwG können zwei oder mehr Rechtsträger unter Auflösung, aber ohne Abwicklung im Wege der Neugründung durch Übertragung ihrer Vermögen als Ganzes auf einen neuen, von ihnen dadurch gegründeten Rechtsträger verschmolzen werden. Nach § 36 Abs. 1 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG geht mit der Eintragung des neuen Rechtsträgers in das Register das Vermögen der übertragenden Rechtsträger einschließlich der Verbindlichkeiten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den

neuen Rechtsträger über. Damit tritt der neue Rechtsträger im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge auch in den bestehenden GAV ein. Allerdings liegt in diesem Fall ein wichtiger Grund für die Beendigung des GAV vor (s. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 12; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 279; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwG/UmwStG, 6. Aufl. 2013, § 12 UmwStG Rn. 82).

► *Verschmelzung des Organträgers auf die Organgesellschaft*: Wird der OT auf die OG verschmolzen (so genannter down-stream-merger), so endet der GAV durch Konfusion (OLG Karlsruhe v. 29.8.1994, ZIP 1994, 1531; OLG Düss. v. 7.6.1990, DB 1990, 1394; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 733; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwG/UmwStG 6. Aufl. 2013 § 12 UmwStG Rn. 82; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 278; THILL/ANTOSZKIEWICZ, FR 2006, 7). Die Organschaft endet damit mit Wirkung zum stl. Übertragungssichttag (SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwG/UmwStG 6. Aufl. 2013, § 12 UmwStG Rn. 82). Endete der GAV vor Ablauf der Fünfjahresfrist, liegt ein wichtiger Grund iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 vor, so dass diese Beendigung unschädlich ist (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 04).

► *Verschmelzung eines Rechtsträgers auf den Organträger*: Durch die Verschmelzung eines anderen Rechtsträgers auf den OT ändert sich am Bestand des GAV nichts (ebenso NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 278; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2-S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz.Org. 20; RÖDDER/JONAS/MONTAG in RÖDDER/ROGALL/STANGL, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 566). Daher ist eine vorzeitige Beendigung des GAV schädlich.

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

► *Bei der Abspaltung oder Ausgliederung* ist im Spaltungs- und Übernahmevertrag nach § 126 UmwG festzulegen, ob die Beteiligung an der OG und damit die Verpflichtungen aus dem GAV beim übertragenden Rechtsträger verbleiben oder auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen. Verbleibt die Beteiligung beim übertragenden Rechtsträger, setzt dieser den GAV fort (NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 281). Da in diesem Fall keine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse eintritt, liegt kein wichtiger Grund iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 vor (ebenso NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 282; aA BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz.Org. 12).

Geht die Beteiligung hingegen auf den übernehmenden Rechtsträger über, tritt dieser im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge auch in den GAV ein (MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 431; aA DÖTSCHE in DPM, Anh. 1 zum UmwStG Rn. 6). In diesem Fall liegt ein wichtiger Grund iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 vor (vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz.Org. 12; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 282).

► *Bei der Aufspaltung* kann ein Rechtsträger von seinem Vermögen einen Teil oder mehrere Teile auf einen oder mehrere bestehende oder auf einen oder mehrere neu gegründete Rechtsträger übertragen (§ 123 Abs. 1 UmwG). Der übertragende Rechtsträger erlischt in diesem Fall nicht (vgl. HÖRTNAGL in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwG/UmwStG, 6. Aufl. 2013, § 123 UmwG

Rn. 9). Soweit vor diesem Hintergrund der übernehmende Rechtsträger in den bestehenden GAV eintritt, liegt ein wichtiger Grund iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 vor (ebenso BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 12; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 283).

► *Anwachsung des Organträgers*: Handelt es sich beim 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. Da es sich um einen Fall der Rechtsnachfolge handelt, geht der GAV grds. auf den verbleibenden Gesellschafter über (WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 367.2). Einer zivilrechtl. Übertragung oder einer entsprechenden Vereinbarung bedarf es nicht. Steuerrechtlich ist in der Anwachsung ein wichtiger Grund zur Beendigung des GAV zu sehen (so auch NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 291).

bb) Umwandlung der Organgesellschaft

215

Verschmelzung: Wird die OG auf einen anderen Rechtsträger verschmolzen, endet der GAV, ohne dass es einer Kündigung oder Aufhebung bedarf, da der bisherige Rechtsträger mit der Eintragung der Verschmelzung erloschen ist (s. OLG Karlsruhe v. 29.8.1994 – 15 W 19/94, DB 1994, 1062; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 21; DÖTSCH in DPM, Anh. 1 zum UmwStG Rn. 12; STANGL/AICHBERGER, Ubg 2013, 685; aA NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, Rn. 283, der aber das Vorliegen eines wichtigen Grundes bejaht; aA wohl auch RÖDDER/JONAS/MONTAG in RÖDDER/ROGALL/STANGL, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 567). Insbesondere wird ein Übergang des GAV auf die übernehmende Gesellschaft weder deren Interesse noch dem Interesse des OT gerecht. 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. Endete der GAV vor Ablauf der Fünfjahresfrist, liegt in diesem Fall ein wichtiger Grund iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 vor, da dieser Sachverhalt mit dem Fall der Beendigung des GAV durch Konfusion (s. Anm. 214) vergleichbar ist.

Wird die OG auf den OT (sog. *up-stream-merger*) verschmolzen, endet der GAV im Zeitpunkt der Eintragung durch Konfusion (so auch OLG Karlsruhe v. 29.8.1994 – 15 W 19/94, DB 1994, 1062; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 278; DÖTSCH in DPM, Anh. 1 zum UmwStG Rn. 14; BLUMENBERG/LECHNER, DB 2012, Beilage 1 zu Heft 2, 57 [65]). Endete der GAV vor Ablauf der Fünfjahresfrist, liegt ein wichtiger Grund iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 vor, so dass diese Beendigung unschädlich ist.

Ist die OG aufnehmende Gesellschaft einer Verschmelzung, wird hierdurch der bestehende GAV nicht berührt. Sofern die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung weiterhin vorliegen, besteht die Organschaft unter Anrechnung der bisherigen Laufzeit fort (vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 29; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 379; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 289; DÖTSCH in DPM, Anh. 1 zum UmwStG Rn. 18; HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 2. Aufl. 2013, Anh. 4 Rn. 116). Besteht dagegen die finanzielle Eingliederung nach der Verschmelzung nicht fort

und kann die Organschaft deshalb nicht fortgesetzt werden, besteht ein wichtiger Grund iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 (so auch NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 289; weitergehend R 60 Abs. 6 Satz 2 KStR 2004: stets Vorliegen eines wichtigen Grundes).

Spaltung: Wird die OG aufgespalten, erlischt der bisherige Rechtsträger gem. § 131 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 UmwG. Damit endet auch der GAV (so auch BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org 23; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 735). Es besteht daher ein wichtiger Grund iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 (so R 60 Abs. 6 Satz 2 KStR 2004; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 290).

Bei einer Abspaltung oder Ausgliederung bleibt die OG unverändert als Rechtsträger bestehen, so dass der GAV hiervon grds. unberührt bleibt (s. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 22). Allerdings nimmt die FinVerw. auch in diesem Fall einen wichtigen Grund an (R 60 Abs. 6 Satz 2 KStR 2004).

Formwechsel: Beim Formwechsel besteht der bisherige Rechtsträger, nunmehr aber in einem anderen Rechtskleid, fort. Die Organschaft besteht daher fort, wenn es sich beim neuen Rechtsträger weiterhin um eine organschaftsfähige Gesellschaft handelt (so auch BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. Org. 24; DÖTSCH in DPM, Anh. 1 zum UmwStG Rn. 17; RÖDDER/JONAS/MONTAG in RÖDDER/ROGALL/STANGL, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, 569). Anderenfalls kann, soweit ein wichtiger Grund vorliegt, die durch den Formwechsel bedingte Beendigung der Organschaft steuerunschädlich erfolgen (vgl. auch HAASE, PiStB 2008, 295). Allerdings sind an die Prüfung des Vorliegens eines wichtigen Grundes hohe Anforderungen zu stellen, da es anderenfalls in der Hand des OT läge, durch Formwechsel willkürlich die unschädliche Beendigung der Organschaft herbeizuführen (aA wohl WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 352 und 782; HAASE, PiStB 2008, 295; DÖTSCH in KESSLER/KRÖNER/KÖHLER, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, § 3 Rn. 236).

216 cc) Auswirkungen der Insolvenz auf den Gewinnabführungsvertrag

Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer KapGes. oder PersGes. führt zur Auflösung der Gesellschaft (zB § 262 Abs. 1 Nr. 3 AktG oder § 131 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Daher endet mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines entsprechenden OT bzw. des Vermögens der OG auch der GAV (hM, vgl. nur HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 297 AktG Rn. 22 unter Hinweis auf BGH v. 14.12.1987 – II ZR 170/87, BGHZ 103, 1; WÄLZ-HOLZ, GmbH-StB 2011, 117 [119]; aA zB NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009 § 14 Rn. 296). Allerdings ist in diesem Fall ein wichtiger Grund iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 anzunehmen. Gleichmaßen liegt aber auch dann ein wichtiger Grund vor, wenn man ungeachtet der Eröffnung des Insolvenzverfahrens den Fortbestand des GAV annimmt (vgl. NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 296; MÜLLER in MÖSSNER/SEEGER, § 14 Rn. 593). Wird über das Vermögen einer natürlichen Person als OT das Insolvenzverfahren eröffnet, liegt ebenfalls ein wichtiger Grund iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 vor.

e) Rechtsfolge: Unschädlichkeit**aa) Gerechtfertigte Kündigung**

217

Wird der 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 strechtl. wirksame Organschaft (näher hierzu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3). Insofern ist es in diesem Fall uU ratsam, ein Rumpfwj. zu bilden, um bis zum Zeitpunkt der Beendigung des Vertrags die Rechtsfolgen der Organschaft eintreten zu lassen (vgl. ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 198; DANIELSING in BLÜMICH, § 14 Rn. 140).

bb) Ungerechtfertigte Kündigung

218

Im Fall einer aus strechtl. Sicht ungerechtfertigten Beendigung des GAV während der fünfjährigen Mindestlaufzeit wird die Organschaft rückwirkend für die gesamte bisherige Laufzeit des GAV nicht anerkannt. Ist die Mindestlaufzeit bereits abgelaufen, so hat die Nichtanerkennung der Organschaft keine Rückwirkung (s. aber Anm. 200). Vielmehr sind die entsprechenden stl. Konsequenzen nur für die jeweiligen Wj. zu ziehen, in denen die Voraussetzungen der Organschaft nicht vorliegen. Zu den Rechtsfolgen der stl. Nichtanerkennung der Organschaft bei Bestehen und Durchführung eines zivilrechtl. wirksamen GAV vgl. Anm. 213.

Einstweilen frei.

219

3. Rückwirkung der Kündigung oder Aufhebung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres (Nr. 3 Satz 3)**a) Sachliche Voraussetzungen****aa) Kündigung oder Aufhebung des Gewinnabführungsvertrags**

220

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).

bb) Zeitpunkt während des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft

221

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).

222 b) Rechtsfolge: Rückwirkung auf den Beginn dieses Wirtschaftsjahres

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 strechtl. rückwirkend für das gesamte Wj. nicht anerkannt wird. Hieraus folgt, dass die Organschaft für das gesamte Wj. strechtl. nicht wirksam ist und die §§ 14 bis 19 nicht anwendbar sind (MEYER, GmbH-StB 2005, 237). Die Rückwirkung der Beendigung des GAV gilt nur strechtl. Handelsrechtlich bleibt der Vertrag bis zum tatsächlichen Beendigungszeitpunkt wirksam. Zivilrechtlich besteht somit die Pflicht zur Gewinnabführung (bzw. Verlustübernahme) für den bis zum Beendigungszeitpunkt angefallenen Gewinn/Verlust. Dabei kann der GAV zivilrechtl. nur zum Ende des Geschäftsjahres 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 strechtl. rückwirkender Nichtanerkennung der Organschaft führt dazu, dass eine durchgeführte Gewinnabführung strechtl. nicht als Gewinnzurechnung im Rahmen der Organschaft, 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 Organschaft bis zum tatsächlichen Beendigungszeitraum zu erreichen (vgl. DANESING in BLÜMICH, § 14 Rn. 140; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, 14 Rn. 198; HERRMANN, BB 1999, 270; FENZL/ANTOSZKIEWICZ, FR 2003, 1061 [1067]).

4. Fiktion der Durchführung des Gewinnabführungsvertrags bei fehlerhaften Bilanzansätzen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4)

223 a) Regelungsinhalt: Erleichterung bzgl. des Durchführungserfordernisses

Mit der Einführung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 sollen Hindernisse für die Anerkennung von Organschaften beseitigt werden, die auf einer fehlerhaften Bilanzierung und einer damit verbundenen fehlerhaften Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme beruhen. Hat nämlich die OG objektiv einen unzutreffenden Gewinn bzw. Verlust ausgewiesen, wird der GAV nach der Rspr. des BGH (BGH v. 14.2.2005 – II ZR 361/02, DB 2005, 937) tatsächlich nicht durchgeführt (vgl. auch BTDrucks. 17/10774, 19). Um dieses Ergebnis zu vermeiden, hat der Gesetzgeber deshalb die Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 (iVm. Satz 5) eingeführt und ermöglicht bei Vorliegen der einzelnen Voraussetzungen dieser Vorschrift gleichwohl die Anerkennung der Organschaft. Die Regelung soll nach der gesetzgeberischen Vorstellung eine Erleichterungen für die kstl. Organschaft bewirken (BTDrucks. 17/10774, 19). Allerdings führt die Fülle der zu erfüllenden Voraussetzungen zu zahlreichen Fallstricken, die die Anwendung der Vorschrift erheblich erschweren und für den Stpfl. mit zahlreichen Risiken behaftet sind.

In seiner Rechtsfolge ermöglicht Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 die nachträgliche Heilung einer unzutreffenden Gewinnabführung/Verlustübernahme in einem späteren Jahresabschluss, dh. ohne dass der Fehler, auf der die unzutreffende Gewinnabführung/Verlustübernahme beruht, an seiner Quelle berichtigt wird (vgl. auch WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 652.1). Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 regelt die Heilung eines Bilanzierungsfehlers abschließend (s. auch Anm. 204). Deshalb ist, unabhängig davon, dass unter Heranziehung der Grundsätze zur rückwirkende Berichtigung von vGA eine rückwirkende Heilung der mangelnden tatsächlichen Durchführung uE nicht möglich ist (vgl. nur FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 403; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 310; VON WOLFERSDORFF, IFSt-Schrift Nr. 481, S. 30; aA STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [86 f.]; DÖTSCH, Der Konzern, 2012, 104 [105 f.], jeweils mwN; hierzu auch KRAU, StBp. 2010, 65 [66 ff.]; SCHNEIDER/HINZ, Ubg 2009, 738 [745 f.]), eine Berichtigung des Fehlers an der Fehlerquelle (zumindest) nunmehr ausgeschlossen (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 403; MÜLLER in MÖSSNER/SEGER, § 14 Rn. 533; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organshaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 242; aA WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 652.1; BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143 [155]; DÖTSCH/PUNG, DB 2013, 305 [309]; OLBING, GmbH-StB 2013, 154 [156]; SCHNEIDER/SOMMER, GmbHHR 2013, 22 [24]; KUSCH, NWB 2013, 3065 [3067]; OFD Karlsruhe v. 16.1.2014 – S 2770/52/2-St 221). Jedoch regelt Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c nur den Zeitpunkt, zu dem der Fehler spätestens zu korrigieren ist. Daher ermöglicht Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 auch eine frühere Korrektur, zB in laufender Rechnung, mit der Möglichkeit zur Heilung (s. Anm. 231).

b) Grundvoraussetzung: Gewinnabführung oder Verlustausgleich beruht auf einem Jahresabschluss, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4)

aa) Abgeführter Gewinn oder Verlustausgleich

224

Die Vorschrift setzt zunächst voraus, dass die OG einen Gewinn an den OT abgeführt bzw. der OT einen Verlust der OG ausgeglichen hat. Es muss sich also dem Grunde nach um den nach dem GAV abzuführenden Gewinn bzw. zu übernehmenden Verlust handeln (s. Anm. 75 ff.). Dabei stellt Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 für die Anwendung der Fiktion für die Annahme der tatsächlichen Durchführung des GAV auf den nach dem Jahresabschluss der OG tatsächlich abgeführten Gewinn bzw. übernommenen Verlust ab. Es kommt daher für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 nur auf den Jahresabschluss der OG an (so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 445e; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 209c; STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [86]; SCHNEIDER/SOMMER, GmbHHR 2013, 22 [26]).

bb) Zusammenhang mit einem Jahresabschluss, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält

225

Für die Anwendung der Fiktion des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 ist nicht auf den abzuführenden Gewinn bzw. zu übernehmenden Verlust abzustellen, der sich auf der Grundlage des „richtigen“ Jahresabschlusses ergäbe. Vielmehr muss der abzuführende Gewinn bzw. der übernommene Verlust auf einem Jahresabschluss beruhen, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält. Die Vorschrift betrifft also den tatsächlich abgeführten Gewinn/übernommenen Verlust.

Kausaler Zusammenhang zwischen Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme und den fehlerhaften Bilanzansätzen: Die Vorschrift setzt voraus, dass die Gewinnabführung bzw. die Verlustübernahme in einem Zusammenhang mit einem fehlerhaften Bilanzansatz im Jahresabschluss beruht. Wirkt sich also ein fehlerhafter Bilanzansatz nicht auf die Gewinnabführung bzw. die Verlustübernahme aus, besteht keine Abweichung zu dem nach dem GAV und dem „richtigen“ Jahresabschluss abzuführenden Gewinn bzw. dem zu übernehmenden Verlust (ebenso in DÖRSCH in DPM, § 14 Rn. 209c). Daher besteht aufgrund der tatsächlichen Durchführung des GAV kein Raum für die Fiktion des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4. Gleiches gilt, wenn sich mehrere Fehler in der Weise ausgleichen, dass sich am abzuführenden Gewinn bzw. dem zu übernehmenden Verlust nichts ändert (vgl. JESSE, FR 2013, 681 [683]).

Jahresabschluss, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält: Die Vorschrift stellt auf einen Jahresabschluss, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, ab.

► *Fehlerhafter Bilanzansatz:* Die Formulierung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 greift offenbar auf die Grundsätze der Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG zurück, nach der die StBil. zu berichtigen ist, wenn sie den GoB unter Befolgung der estl. Vorschriften nicht entspricht (s. § 4 EStG Anm. 403 ff.). Diese Herangehensweise beruht auf dem stl. Verständnis der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (§§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 1 EStG). Allerdings wird der handelsrechtl. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag über die GuV (§ 275 HGB) ermittelt. Der Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag wird zugleich auf der Passivseite der Bilanz im Eigenkapital ausgewiesen (§ 266 Abs. 3 A. V. HGB). Deshalb besteht der handelsrechtl. Jahresabschluss nicht nur aus der Bilanz, sondern auch aus der GuV (§ 242 Abs. 3 HGB). Indem aber Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 ausdrücklich nur auf fehlerhafte Bilanzansätze abstellt, greift die Vorschrift in handelsrechtl. Hinsicht zwar dann zu kurz, wenn der Jahresabschluss nur auf einem fehlerhaften Ansatz in der GuV beruht, ohne dass sich hierdurch eine Auswirkung auf einen Ansatz in der HBil. ergibt. Entsprechende Fehler wirken sich allerdings mittelbar über das Eigenkapital als Bilanzposition auf die HBil. aus (§ 266 Abs. 3 A. V. HGB), so dass auch in diesen Fällen ein fehlerhafter Bilanzansatz vorliegt (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 445f, 445h; DÖTSCH/PUNG, DB 2013, 305 [309]; SCHNEIDER/SOMMER, GmbHR 2013, 22 [24]).

► *Keine doppelte Fiktion:* Wird ein Bilanzierungsfehler iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 nicht korrigiert, obwohl er handelsrechtl. zu korrigieren ist, stellt dieser Umstand keinen Fehler dar, der wiederum zur Anwendung der Fiktion führt. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 betrifft nur originäre Bilanzierungsfehler (so auch DÖTSCH/PUNG, DB 2013, 305 [311]).

► *Berücksichtigung vororganischer Gewinn- oder Verlustvorträge:* 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 zusätzlich Gewinnvortrag ausgeschüttet werden kann. Ein vorvertraglicher Verlustvortrag darf nach § 301 Satz 1 AktG nur den Betrag der Gewinnabführung mindern. Ergibt sich auf dieser Grundlage ein fehlerhafter Betrag der Gewinnabführung, weil ein vorvertraglicher Gewinnvortrag abgeführt oder ein vorvertraglicher Verlust übernommen wird, liegt ein fehlerhafter Bilanzansatz vor, denn eine fehlerhafte Ermittlung des Höchstbetrags der Gewinnabführung nach § 301 AktG wirkt sich auf die Bilanzposition „Abführungsverpflichtung/Verlustübernahmeanspruch“ aus (ebenso MÜLLER in MÜLLER/StÖCKER/LIEBER,

Die Organshaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 242; JESSE, FR 2013, 681 [683]; STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [87]; ADRIAN, StB 2013, 351 [356]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 445f; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 209d; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 652.2; BTDrucks. 17/10774, 20; SCHNEIDER, StbJb. 2012/2013, 93 [100]; in diesem Sinne wohl auch BFH v. 21.10.2010 – IV R 21/07, BFH/NV 2011, 151; aA DANELING in BLÜMICH, § 14 Rn. 143; BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143 [155]).

► *Berücksichtigung von Fehlern bei der Berechnung des abzuführenden Gewinns/zu übernehmenden Verlusts:* Werden die bei der Berechnung des abzuführenden Gewinns/zu übernehmenden Verlusts zu beachtenden Grundsätze nach §§ 301 und 302 AktG verletzt, liegt mittelbar ein fehlerhafter Bilanzansatz vor, da insoweit die Bilanzposition „Abführungsverpflichtung/Verlustübernahmeanspruch“ betroffen ist. Deshalb ist auch in diesen Fällen Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 anwendbar (ebenso DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 209d; LENZ/ADRIAN/HANDWERKER, BB 2012, 2851 [2852]; SCHNEIDER/SOMMER, GmbHR 2013, 22 [24]; STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [87 f.]). Dagegen führt ein Verstoß gegen stl. Regelungen, zB ein Verstoß gegen Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 (Einstellung von Beträgen in Gewinnrücklagen) nicht zu einem fehlerhaften Bilanzansatz im handelsrechtl. Jahresabschluss. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 ist daher nicht anwendbar (so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 445g; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 209d; DÖTSCH/PUNG, DB 2013, 305 [309]; STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [88]; WOLTERS DORF/RÖDDER/SCHMIDT-FEHRENBACHER/BEISHEIM/GERNER, DB 2012, 2241 [2243]).

► *Vorliegen eines fehlerhaften Bilanzansatzes ist nach Handelsrecht zu entscheiden:* Ob der Jahresabschluss fehlerhafte Bilanzansätze enthält, richtet sich nach handelsrechtl. Grundsätzen, denn die Gewinnabführung bzw. die Verlustübernahme beruht auf dem handelsrechtl. Jahresabschluss und nicht auf der StBil. (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 445e; ADRIAN, StB 2013, 351 [356]). Daher ist auch nach handelsrechtl. Grundsätzen zu entscheiden, ob Bilanzansätze fehlerhaft sind, und ist ein nur auf einer strechtl. Fehlbeurteilung beruhender fehlerhafter Bilanzansatz nur in der StBil. für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 unerheblich (s. auch JESSE, FR 2013, 681 [682]). Dabei ist – unabhängig davon, ob auf der Grundlage der geänderten Rspr. des BFH zum subjektiven Fehlerbegriff (vgl. BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317) auch in handelsrechtl. Hinsicht ein fehlerhafter Bilanzansatz nur dann vorliegt, wenn dieser Ansatz handelsrechtl. objektiv unrichtig ist (s. SCHULZE-OSTERLOH, BB 2013, 1131 [1132]; HOFFMANN/LÜDENBACH, Kommentar Bilanzierung, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 253c) – für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 (Einleitungsteil) auf die objektive Fehlerhaftigkeit des Jahresabschlusses abzustellen, denn erst Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b stellt ausdrücklich auf die Erkennbarkeit dieses Fehlers und damit auf einen subjektiven Fehlerbegriff ab (ebenso HECHTNER, BBK 2012, 1024 [1025]; ADRIAN, StB 2013, 351 [356]; FORST/SUCHANEK/KLOPSCH, GmbHR 2013, 914 [916]; MÜLLER/VAN DER LAAGE, FR 2013, 727 [729]; wohl auch BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143 [155]; aA SCHNEIDER/SOMMER, GmbHR 2013, 22 [24 f.]; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 209c; OFD Karlsruhe v. 16.1.2014 – S 2770/52/2-St 221; krit. WOLTERS DORF/RÖDDER/SCHMIDT-FEHRENBACHER/BEISHEIM/GERNER, DB 2012, 2241 [2244]). Ein objektiver Fehler ist bei der Beurteilung von bilanziellen Rechtsfragen dann gegeben, wenn der Bilanzansatz nach der objektiven Rechtslage unzutreffend ist. Existiert zu einer Rechtsfrage keine Rspr., so ist jeder Ansatz, der in kaufmännischer Sicht subjektiv vertretbar ist, als „richtig“ einzuordnen (so auch DÖTSCH in

DPM, § 14 Rn. 209c; STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [88]). Gleiches gilt, wenn Tatsachenfragen zu beurteilen sind, bei denen der Kaufmann eine Prognose oder Schätzung vornehmen muss. Dann kann es keine objektiv „richtige“ Einschätzung geben, so dass jeder in kaufmännischer Sicht subjektiv vertretbare Ansatz „richtig“ ist (s. SCHULZE-OSTERLOH, BB 2013, 1131 [1133]; STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [88]; zur StBil. § 4 EStG Anm. 410).

► *Nichtigkeit des Jahresabschlusses*: Liegt ein fehlerhafter Bilanzansatz vor, der die Nichtigkeit des Jahresabschlusses zur Folge hat, greift die Fiktion des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 nicht, denn die Anwendung der Vorschrift setzt einen wirksam festgestellten Jahresabschluss voraus (s. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. a; JESSE FR 2013, 681 [682]; DANELING in BLÜMICH, § 14 Rn. 144; DÖTSCH/PUNG, DB 2013, 305 [308]; HOFFMANN, StuB 2013, 397 [398]; SCHNEIDER/SOMMER, GmbHR 2013, 22 [24]; FORST/SUCHANEK/KLOPSCH, GmbHR 2013, 914 [921]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2013, 621 [625]). Allerdings kann unter den Voraussetzungen des § 256 Abs. 6 AktG ein nichtiger Jahresabschluss durch Zeitablauf geheilt werden (so auch SCHNEIDER/SOMMER, GmbHR 2013, 22 [24]; SCHNEIDER, StbJb. 2012/2013, 93 [102]; OLBING, GmbH-StB 2013, 154 [156]).

► *Unwesentliche Fehler*: Für die Anwendung der Fiktion der tatsächlichen Durchführung ist es unerheblich, in welcher Höhe sich der fehlerhafte Bilanzansatz auf die Gewinnabführung oder die Verlustübernahme auswirkt. Die Vorschrift ist nach ihrem Wortlaut auf jeden Fehler anzuwenden, der nach handelsrechtl. Grundsätzen zu korrigieren ist (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c; JESSE FR 2013, 681 [682]). Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass handelsrechtl. nur dann ein Fehler vorliegt, wenn dieser wesentlich ist (HOFFMANN/LÜDENBACH, Kommentar Bilanzierung, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 245). Liegt also ein unwesentlicher Fehler vor und ist deshalb der Jahresabschluss handelsrechtl. nicht zu korrigieren, muss der Jahresabschluss auch für stl. Zwecke nicht korrigiert werden (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 Buchst. c).

► *Fortsetzungsfehler*: Pflanzte sich ein fehlerhafter Bilanzansatz aus einem Jahresabschluss in weitere, nachfolgende Jahresabschlüsse fort, so sind auch diese Jahresabschlüsse iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 fehlerhaft, denn die Vorschrift stellt auf den Zusammenhang zwischen dem fehlerhaften Jahresabschluss und der darauf beruhenden Gewinnabführung bzw. dem darauf beruhenden Verlustausgleich ab (aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 445o). Allerdings kann in diesen Fällen eine Korrektur ausscheiden, weil der Fehler im Ergebnis kompensiert wird (s. Anm. 233).

c) Besondere Voraussetzungen für die Fiktion (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. a bis c)

aa) Wirksam festgestellter Jahresabschluss (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. a)

226 (1) Feststellung des Jahresabschlusses

Der fehlerhafte Bilanzansätze enthaltende Jahresabschluss der OG muss nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. a wirksam festgestellt worden sein. Das setzt zunächst voraus, dass der Jahresabschluss vom zuständigen Organ der OG festgestellt wurde. Dabei kommt es nur auf den Jahresabschluss der OG und nicht auf einen etwaigen Konzernabschluss, in den das Ergebnis der OG einbezogen ist, an (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 445i).

Feststellung des Jahresabschlusses bei der AG: Nach §§ 172 und 173 AktG gibt es drei verschiedene Möglichkeiten der Feststellung des Jahresabschlusses

einer AG: In der Regel legt der Vorstand den von ihm aufgestellten und durch Beschluss verabschiedeten (vgl. HENNRICHS/PÖSCHKE in MüKo AktG, 3. Aufl. 2008, § 172 AktG Rn. 25) Jahresabschluss dem Aufsichtsrat vor, der diesen durch Beschluss billigt. Mit der Billigung des Jahresabschlusses durch den Aufsichtsrat ist dieser festgestellt (§ 172 Satz 1 Alt. 1 AktG). Vorstand und Aufsichtsrat können aber auch beschließen, die Feststellung des Jahresabschlusses der Hauptversammlung zu überlassen (§ 172 Satz 1 Alt. 2 AktG). Dann ist der Jahresabschluss erst durch Beschluss der Hauptversammlung festgestellt (§ 173 Abs. 1 Satz 1 AktG). Schließlich stellt die Hauptversammlung den Jahresabschluss auch dann fest, wenn der Aufsichtsrat den Jahresabschluss nicht gebilligt hat (§ 173 Abs. 1 Satz 1 AktG). Dabei gilt die Billigung des Aufsichtsrats dann als verweigert, wenn der Aufsichtsrat den Jahresabschluss nicht innerhalb der der Nachfrist des § 171 Abs. 3 Satz 2 AktG feststellt (§ 171 Abs. 3 Satz 3 AktG).

Feststellung des Jahresabschlusses bei der KGaA: Der Jahresabschluss einer KGaA wird nach § 286 Abs. 1 Satz 1 AktG von der Hauptversammlung beschlossen. Der Beschluss bedarf der Zustimmung der pHG (§ 286 Abs. 1 Satz 2 AktG), wobei in der Vorlage der Abschlussunterlagen durch die pHG deren konkludente Zustimmung gegeben ist (vgl. auch PERLITT in MüKo AktG, 3. Aufl. 2008, § 286 AktG Rn. 46).

Feststellung des Jahresabschlusses bei der SE: Nach Art. 9 Abs. 1 Buchst. c SE-VO iVm. § 1 SEEG gilt für die SE das Aktienrecht des Sitzmitgliedstaats. Da sich nach Art. 7 Abs. 1 SE-VO die Hauptverwaltung (= Ort der Geschäftsleitung) einer im Ausland errichteten SE im Mitgliedstaat des Sitzes der SE befinden muss und deshalb eine SE mit Sitz im Ausland nicht als Organgesellschaft in Betracht kommt (s. Anm. 51), unterliegt eine SE als OG dem deutschen Aktienrecht. Die Feststellung des Jahresabschlusses einer SE, die OG ist, erfolgt daher nach den Regeln für die AG. Dabei ist bei der monoistischen SE die Sondervorschrift des § 47 SEEG über die Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses zu beachten.

(2) Wirksamkeit der Feststellung des Jahresabschlusses

227

Die Feststellung des Jahresabschluss muss außerdem wirksam sein. Hieraus folgt zum einen, dass die Fiktion der tatsächlichen Durchführung dann nicht greift, wenn die Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme auf einem nichtigen Jahresabschluss, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, beruht (so auch DANIELSING in BLÜMICH, § 14 Rn. 144; SCHNEIDER/SOMMER, GmbHR 2013, 22 [24]). Nichtig ist der Jahresabschluss außer in den Fällen des § 173 Abs. 3 Satz 2 AktG, des § 234 Abs. 3 und des § 235 Abs. 2 AktG insbes. in den Fällen des § 256 AktG. Die Vorschrift des § 256 AktG erfasst sowohl inhaltliche Mängel des Jahresabschlusses wie auch Prüfungs- und Verfahrensmängel. Allerdings tritt in bestimmten Fällen eine Heilung ein, wenn die in § 256 Abs. 6 AktG genannten Fristen abgelaufen sind. Dann gilt der Jahresabschluss als wirksam festgestellt (vgl. HÜFFER in MüKo AktG, 3. Aufl. 2008, § 256 AktG Rn. 68; vgl. auch SCHNEIDER, StbJb. 2012/2013, 93 [102]). Dagegen ist ein nur anfechtbarer Jahresabschluss wirksam, es sei denn, er wurde erfolgreich angefochten. Zum anderen greift die Fiktion des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 nicht, wenn der Jahresabschluss „richtig“, gleichwohl aber aus anderen Gründe nichtig oder unwirksam ist, denn in diesem Fall müsste die Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme auch bei einem wirksam festgestellten Jahresabschluss in gleicher Höhe erfolgen und wäre der GAV tatsächlich iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 durchgeführt. Dann besteht aber auch

keine Notwendigkeit, die tatsächliche Durchführung des GAV hinsichtlich der Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme zu verneinen (ebenso JESSE, FR 2013, 681 [683]).

bb) Keine Erkennbarkeit der fehlerhaften Bilanzansätze bei Erstellung des Jahresabschlusses (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b)

228 **(1) Mangelnde Erkennbarkeit der Fehlerhaftigkeit**

Die Fiktion der tatsächlichen Durchführung ist nur möglich, wenn der fehlerhafte Bilanzansatz unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden müssen. Die Vorschrift stellt damit in Anlehnung an den vergleichbaren Verschuldensbegriff des § 347 Abs. 1 HGB auf eine subjektive Komponente ab. Dabei stellt die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns – abweichend vom allgemeinen Begriff der Fahrlässigkeit, der auf die im Verkehr erforderliche Sorgfalt abstellt (§ 276 Abs. 2 Satz 2 BGB) – eine spezifisch handelsrechtl. Form der Fahrlässigkeit dar (vgl. auch JOOST in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN, 2. Aufl. 2009, § 347 HGB Rn. 26). Inwieweit in diesem Sinne ein schuldhaftes Verhalten vorliegt, ist zwar objektiv-normativ zu entscheiden. Allerdings bestimmt sich der Inhalt der Sorgfaltspflichten auch durch das konkrete Handelsgewerbe, in dem der Kaufmann tätig ist, wobei der Kaufmann die sein Handelsgewerbe betreffenden Rechtsvorschriften kennen muss (s. Joost in EBENROTH/BOUJONG/JOOST/STROHN, 2. Aufl. 2009, § 347 HGB Rn. 28 mwN). Für die Erkennbarkeit des fehlerhaften Bilanzansatzes kommt es in persönlicher Hinsicht bei AG und SE auf die Erkennbarkeit für den Vorstand an, da der Vorstand den Jahresabschluss aufstellt (vgl. § 170 Abs. 1 Satz 1 AktG). Bei der KGaA kommt es auf die Erkennbarkeit für die pHG an, die den Jahresabschluss aufzustellen haben (§ 283 Nr. 9 AktG).

Widersprüchliche Intention des Gesetzgebers: Es erscheint nicht nachvollziehbar, wenn der Gesetzgeber im Hinblick auf die Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b davon ausgeht, dass bei Vorliegen eines fehlerhaften Bilanzansatzes die tatsächliche Durchführung des GAV nur dann fingiert werden kann, wenn auch ein ordentlicher Kaufmann den Fehler nicht hätte erkennen müssen, also „gutgläubig“ war und er ungeachtet dieses Umstands – innerhalb enger Fristen – nachträglich die veränderte Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme verlangt, obwohl in stl. Hinsicht das Einkommen der OG zuzurechnen ist. Dieses nach den stl. Vorschriften anzusetzende Einkommen ist aber vom FA eigenständig und ohne Bindung an die StBil. zu ermitteln (vgl. nur BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317). Zudem ist es auch nicht verständlich, aus welchen Gründen der Gesetzgeber an einen Fremdvergleich, wie sie die Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 im Ergebnis fordert, erheblich höhere Anforderungen als in anderen Fallkonstellationen stellt. Daher wäre das gesetzgeberische Ziel einer Erleichterung besser zu erreichen gewesen, wenn der Gesetzgeber die Heilung eines fehlerhaften Bilanzansatzes nur an die Erfüllung der Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 geknüpft hätte. Insoweit erweist sich auch das Postulat, die Verbindung zum Handelsrecht nicht aufgeben zu wollen, als Deckmantel für eine streitanfällige und detailreiche Neuregelung.

Erkennbarkeit bei bilanziellen Rechtsfragen: Aus dem Verschuldensbegriff des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b folgt für die Erkennbarkeit der Fehlerhaftigkeit eines Bilanzansatzes, dass jeder Fehler, der der objektiven Rechtslage nicht entspricht, mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte erkannt werden müssen. Indem aber Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b auf die Erkenn-

barkeit des Fehlers im Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses abstellt, liegt kein Verstoß gegen die Sorgfaltspflicht des Kaufmanns vor, wenn zur Zeit der Erstellung des Jahresabschlusses eine bilanzielle Rechtsfrage noch nicht objektiv geklärt worden ist. Liegt also zu einer bilanziellen Rechtsfrage (noch) keine Rspr. vor, so entspricht zur Zeit der Erstellung des Jahresabschlusses jeder rechtl. vertretbare Bilanzansatz der kaufmännischen Sorgfalt. Problematisch in diesem Zusammenhang ist allerdings, dass es für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 um die Fehlerhaftigkeit eines Bilanzansatzes im handelsrechtl. Jahresabschluss geht und daher die objektive Richtigkeit von der handelsrechtl. Rspr. zu entscheiden ist (so auch HOFFMANN/LÜDENBACH, Kommentar Bilanzierung, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 253c). Auch wenn die Rspr. des BFH stl. geprägt ist, beruht diese Rspr. in Bilanzfragen auf den handelsrechtl. Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Deshalb geben entsprechende Entscheidungen des BFH zu Bilanzfragen zugleich auch die objektive Rechtslage in handelsrechtl. Hinsicht wieder und sind folglich für die Anwendung des Sorgfaltsmaßstabs iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b von entscheidender Bedeutung. Liegt daher zur Zeit der Erstellung des Jahresabschlusses zu einer handelsrechtl. Bilanzfrage eine Rspr. des BFH vor, so muss der Kaufmann diese Rspr. kennen und anwenden.

Erkennbarkeit bei Tatsachenfragen: Steht dem Kaufmann in tatsächlicher Hinsicht eine Beurteilungsspielraum zu, so liegt nur dann ein Verstoß gegen die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns vor, wenn die Einschätzung der Tatsachen nicht mehr vertretbar ist (vgl. auch § 4 EStG Anm. 410).

Fiktion der mangelnden Erkennbarkeit: In den Fällen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 fingiert das Gesetz, dass ein fehlerhafter Bilanzansatz nicht erkennbar war (s. Anm. 235 ff.).

(2) Maßgeblicher Zeitpunkt: Erkennbarkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses

229

Ein mangelndes Verschulden iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b muss zur Zeit der Erstellung des Jahresabschlusses vorliegen. Erweist sich also ein Bilanzansatz erst nach der Erstellung des Jahresabschlusses als fehlerhaft, zB weil zu einer Bilanzfrage eine höchstrichterliche Entscheidung ergeht, so kann dem Kaufmann kein Verschuldensvorwurf gemacht werden. Das Gesetz stellt auf die Erstellung des Jahresabschlusses als maßgeblichen Zeitpunkt ab. Hieraus folgt zunächst, dass es für die Beurteilung, ob der Kaufmann den fehlerhaften Bilanzansatz hätte erkennen müssen, nicht auf den Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses ankommt (vgl. auch JESSE, FR 2013, 681 [685]). Das Gesetz kennt jedoch den Begriff des Erstellens des Jahresabschlusses nicht. Es verwendet vielmehr in § 242 Abs. 1 Satz 1 und § 243 Abs. 1 und 3 HGB den Begriff der Aufstellung des Jahresabschlusses. Dabei folgt aus der Vorschrift des § 243 Abs. 3 HGB, die eine zeitliche Vorgabe für die Aufstellung des Jahresabschlusses gibt, dass der Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses der Zeitpunkt der Beendigung der Abschlussarbeiten ist. In diesem Zeitpunkt endet also die Erstellung des Jahresabschlusses. Folglich ist für die Frage der Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b auf diesen letzten Zeitpunkt, mithin auf den Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses abzustellen (ebenso JESSE, FR 2013, 681 [685]; FROTSCHER IN FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 445k; so wohl auch BTDrucks. 17/10774, 19).

cc) **Korrektur eines von der Finanzverwaltung beanstandeten fehlerhaften Bilanzansatzes (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c)**

230 (1) **Von der Finanzverwaltung beanstandeter Fehler**

Die Vorschrift setzt für die Anwendung der Fiktion der tatsächlichen Durchführung des GAV weiter voraus, dass die FinVerw. einen Fehler beanstandet hat. Nimmt man diese Regelung wörtlich, dann genügte jegliche Beanstandung eines Fehlers durch die FinVerw., um eine Korrektur des Jahresabschlusses herbeizuführen. Indessen ist ein derart weites Verständnis dieser Vorschrift weder mit den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG), noch mit dem Gewaltenteilungsgrundsatz (Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG) oder der Rechtsschutzgarantie (Art. 19 Abs. 4 GG) vereinbar.

Begriff der Finanzverwaltung: Nach § 3 iVm. §§ 1, 2 FVG und § 6 Abs. 2 AO umfasst die FinVerw. sämtliche Bundes- und Landesfinanzbehörden. Auf dieser Grundlage wäre daher jegliche Beanstandung eines Fehlers durch eine Bundes- oder Landesfinanzbehörde von Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c erfasst. Indessen steht die Beanstandung in einem konkreten Zusammenhang, nämlich im Zusammenhang mit den stl. Voraussetzungen für die Organschaft. Ob jedoch die tatbestandlichen Voraussetzungen für das Vorliegen der kstl. Organschaft gegeben sind und daher das Einkommen der OG dem OT zuzurechnen ist, liegt ausschließlich in der Entscheidungsbefugnis des für die gesonderte und einheitliche Feststellung zuständigen FA iSd. Abs. 5. Vor diesem gesetzlichen Hintergrund verziehe eine gesetzliche Befugnis zur Beanstandung für irgendeine der Bundes- oder Landesfinanzbehörden gegen Art. 20 Abs. 3 GG, denn aus einer Beanstandung, selbst durch eine unzuständige FinBeh., folgte, dass diese Behörde mit ihrer Beanstandung zugleich das Vorliegen der Voraussetzungen der Organschaft (mittelbar) ablehnen könnte, ohne hierzu im Hinblick auf § 14 Abs. 5 berechtigt zu sein (ebenso JESSE, FR 2013, 681 [685]). Deshalb ist auch der gesetzgeberische Ansatz, im Rahmen einer Betriebsprüfung könne eine Beanstandung durch den Betriebsprüfer erfolgen (so BTDrucks. 17/11217, 10), verfehlt. Vielmehr kann unter Heranziehung des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung unter dem Begriff der FinVerw. nur die für die Entscheidung über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach Abs. 5 zuständige FinBeh. verstanden werden (so auch JESSE, FR 2013, 681 [685]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 445t; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 209i).

Bestandskräftige Beanstandung im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach Abs. 5: Die Vorschrift setzt weiter voraus, dass die FinVerw. einen Fehler beanstanden muss. Mit dem Begriff der Beanstandung sind zahlreiche Unsicherheiten verbunden, die die Neuregelung zur Heilung einer fehlerhaften Gewinnabführung/Verlustübernahme streitanfällig machen. Vermutlich werden in der Praxis aber diesbezügliche Streitfälle kaum auftauchen, insbes. wenn der Fehler iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b iVm. Satz 5 als nicht erkennbar fingiert wird und daher eine kostengünstige Heilungsmöglichkeit durch nachträgliche Korrektur eines nachfolgenden Jahresabschlusses eröffnet ist.

► *Systemwidriger Ansatz:* Die Vorschrift bezieht sich auf einen Fehler im handelsrechtl. Jahresabschluss (Anm. 225). Diese Voraussetzung ist indessen systemwidrig, denn die zuständige FinBeh. ermittelt lediglich die Besteuerungsgrundlagen (vgl. auch BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317) und prüft in stl. Hinsicht, ob der nach den strechtl. Vorschriften ermittelte Gewinn (§§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 1 bzw. 4 Abs. 3 EStG) zutreffend ist. Eine eigenständige Prüfung

der „Richtigkeit“ des handelsrechtl. Jahresabschlusses erfolgt durch die zuständige FinBeh. schon deshalb nicht, weil der strechtl. Gewinn eigenständig zu ermitteln ist und im Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1 EStG lediglich zu prüfen ist, ob die Ansätze in der StBil. mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vereinbar sind (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Insoweit liegt also im Hinblick auf die Frage der tatsächlichen Durchführung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 allenfalls eine mittelbare Prüfung der „Richtigkeit“ der Ansätze in der HBil. vor. Zudem führt die vom Gesetzgeber geforderte Korrektur der „Handelsbilanz“ im Ergebnis zu einem Eingriff der FinBeh. in die gesellschaftliche Autonomie der OG. Im Übrigen ist das FA schon nicht befugt, die StBil. zu korrigieren, wenn diese fehlerhaft ist (s. auch BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317).

► *Rechtliche Überprüfbarkeit als Voraussetzung einer Beanstandung:* Es muss für den betroffenen Stpfl. auch sichergestellt sein und werden, dass die Beanstandung einer rechtl. Überprüfung standhält und folglich objektiv mit dem geltenden Recht in Einklang steht. Auf dieser Grundlage kann der Begriff der Beanstandung daher nur in einem eng gefassten Sinn verstanden werden, denn anderenfalls führte eine bloße Beanstandung mit der weiteren Folge, dass der Fehler im nächsten Jahresabschluss selbst dann zu korrigieren wäre, wenn die Beanstandung rechtswidrig ist, zu einem Abschneiden des Rechtswegs und würde dem Stpfl. einen vorausseilenden Gehorsam in Bezug auf jede Beanstandung abverlangen, um etwaige nachteilige stl. Konsequenzen zu vermeiden (so aber im Ergebnis OFD Karlsruhe v. 16.1.2014 – S 2770/52/2-St 221, nach der die Beanstandung kein anfechtbarer Verwaltungsakt ist). Ein derartiges Rechtsverständnis lässt sich auch nicht mit einer allgemeinen Risikoverteilung begründen (so aber BTDrucks. 17/11217, 10; wohl auch DÖRSCH in DPM, § 14 Rn. 209k), sondern verstößt gegen das Rechtsstaatsprinzip, den Gewaltenteilungsgrundsatz (Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG) und die Rechtsschutzgarantie (Art. 19 Abs. 4 GG). Diese Einschätzung wird auch durch die Überlegung bestätigt, dass die OG und der OT anderenfalls ihre Jahresabschlüsse selbst dann korrigieren müssten, wenn die Beanstandung rechtswidrig ist, diese Frage aber erst nach einem langjährigen Verfahren abschließend geklärt wird. In diesem Fall müssten OG und OT ihre Jahresabschlüsse schon in den nächsten nach dem Zeitpunkt der Beanstandung zu erstellenden Jahresabschlüssen korrigieren, um die Fiktion der tatsächlichen Durchführung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 in Anspruch nehmen zu können. Stellt sich dann aber nachträglich heraus, dass die ursprüngliche von der FinBeh. beanstandete Bilanzierung zutreffend war, wäre der GAV iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 – mangels (erneuter) Beanstandung – ohne Heilungsmöglichkeit des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 tatsächlich nicht durchgeführt, denn auf der Grundlage der Beanstandung läge eine unzutreffende Gewinnabführung/Verlustübernahme vor (s. auch SCHNEIDER/SOMMER, GmbHR 2013, 22 [28]; HOFFMANN, StuB 2013, 397 [398]). Im Übrigen ist es widersprüchlich, wenn Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b darauf abstellt, dass der fehlerhafte Bilanzansatz nicht hätte erkannt werden müssen, der Kaufmann also im Ergebnis „gutgläubig“ war, er jedoch gleichwohl auf eine Beanstandung zeitnah reagieren soll. Zudem stellt der Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c auf einen tatsächlich vorliegenden Fehler ab, der von der „Finanzverwaltung“ beanstandet wurde, und nicht auf einen als fehlerhaft beanstandeten Bilanzansatz (so auch JESSE, FR 2013, 681 [686]). Insoweit kann auch nicht eingewendet werden, dass in diesem Fall das Bestehen der Organschaft bestandskräftig verneint worden sei (so FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 445t), denn die Vorschrift geht selbst davon aus, dass der Fehler spätestens in dem Jahresabschluss zu korrigie-

ren ist, der nach dem Zeitpunkt der Beanstandung aufzustellen ist. Da das Gesetz ausdrücklich auf den aufzustellenden Jahresabschluss abstellt, kann aus dem Zusammenhang mit der notwendigen Beanstandung auch nicht geschlossen werden, dass das Gesetz nur den Jahresabschluss bezeichne, der zu ändern sei, nicht aber eine zeitliche Vorgabe für die Änderung enthält (so aber ADRIAN, StB 2013, 351 [358]; LENZ/ADRIAN/HANDWERKER, BB 2012, 2851 [2854]). Zwar wäre bei dieser Auslegung auch eine rückwirkende Korrektur des Jahresabschlusses möglich, jedoch handelte es sich bei diesem Jahresabschluss nicht mehr um einen aufzustellenden, sondern um einen bereits aufgestellten Jahresabschluss. Im Übrigen wäre es auch mit dem Vereinfachungsgedanken des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 systematisch nicht vereinbar, wenn zur Vermeidung der mit dem Begriff der Beanstandung verbundenen Auslegungsschwierigkeiten eine rückwirkende Korrektur des Jahresabschlusses erfolgen müsste. Vielmehr wird daher die FinBeh. unter Hinweis auf den beanstandeten Fehler zunächst das Vorliegen der Organschaft verneinen müssen, bis die nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c erforderliche Korrektur der Jahresabschlüsse erfolgt ist (s. auch DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 209i/1). Insofern stellt die Korrektur dann ein rückwirkendes Ereignis dar, das jedenfalls zu einer (erneuten) Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO berechtigt.

► *Verfassungskonforme Auslegung:* In verfassungskonformer Weise kann daher eine Beanstandung eines Fehlers nur vorliegen, wenn die nach Abs. 5 zuständige FinBeh. den fehlerhaften handelsrechtl. Bilanzansatz durch Umsetzung in einem entsprechenden StBescheid bestandskräftig beanstandet hat (so wohl auch FORST/SUCHANEK/KLOPSCH, GmbHR 2013, 914 [920]; aA DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 209i; SCHNEIDER/SOMMER, GmbHR 2013, 22 [26]; KUSCH, NWB 2013, 3065 [3067]), denn die nach Abs. 5 zuständige FinBeh. kann auch durch negativen Feststellungsbescheid das Vorliegen der Voraussetzungen der kstl. Organschaft verneinen. Insofern kann dann auch durch den vorläufigen Rechtsschutz gegen den entsprechenden StBescheid die Organschaft „gesichert“ werden. Eines eigenständigen Beanstandungsverfahrens durch Erlass eines anfechtbaren Verwaltungsakts bedarf es dann nicht (so aber JESSE, FR 2013, 681 [686]).

231 (2) Durchführung der Korrektur im nächsten nach dem Zeitpunkt der Beanstandung des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss des Organträgers und der Organgesellschaft

Hat die zuständige FinBeh. einen fehlerhaften handelsrechtl. Bilanzansatz beanstandet, müssen OG und OT den Fehler spätestens in den nächsten nach dem Zeitpunkt der Beanstandung des Fehlers aufzustellenden Jahresabschlüssen korrigieren.

Zeitpunkt der Beanstandung: Der Zeitpunkt der Beanstandung ist der Zeitpunkt der bestandskräftigen Entscheidung über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach Abs. 5 für das Fehlerjahr.

Korrektur des beanstandeten Fehlers: Der beanstandete Fehler ist spätestens in den nächsten nach dem Zeitpunkt der Beanstandung des Fehlers aufzustellenden Jahresabschlüssen sowohl der OG wie auch des OT zu korrigieren. Damit setzt die Vorschrift ein zeitliches Limit für die Korrektur eines fehlerhaften Bilanzansatzes. Dabei kann der Fehler auch im laufenden Jahresabschluss (s. BMF v. 29.5.2013 – IV C 2 - S 1910/10/10117:005, GmbHR 2013, 728; DANELING in BLÜMICH, § 14 Rn. 147; ADRIAN, StB 2013, 351 [355, 357]; STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [89]; SCHNEIDER, StbJb. 2012/2013, 93 [105]) oder einem anderen vorhergehenden Jahresabschluss korrigiert werden (ebenso JESSE, FR 2013,

681 [687]; SCHNEIDER/SOMMER, GmbHR 2013, 22 [26]; STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [89]), zB wenn zwischen FA und Stpfl. Einigkeit über das Vorliegen eines Fehlers besteht. Allerdings kann eine derartige Korrektur zu Abweichungen zwischen dem Betrag der Gewinnabführung/Verlustübernahme und dem zugerechneten Einkommen führen, so dass eine Mehr- oder Minderabführung iSd. Abs. 3 bzw. 4 vorliegen kann (s. auch ADRIAN, StB 2013, 351 [357]).

► *Korrektur des Jahresabschlusses der Organgesellschaft und des Organträgers:* Der Fehler soll nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c in den Jahresabschlüssen der OG und des OT zu korrigieren sein. Dieser Ansatz ist aber widersprüchlich, denn der iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 unzutreffend abgeführte Gewinn bzw. übernommene Verlust beruht zunächst auf einem fehlerhaften Bilanzansatz im Jahresabschluss der OG (vgl. Anm. 224). Zudem ist bei der OG der Betrag der Gewinnabführung bzw. der Verlustübernahme unter Einbeziehung des korrigierten Fehlers in ihrem korrigierten Jahresabschluss auszuweisen. Soweit das Gesetz außerdem die Korrektur eines Fehlers im Jahresabschluss des OT voraussetzt, kann es sich hierbei nur um den Ausweis des veränderten Betrags der Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme im Jahresabschluss des OT handeln.

► *Maßgebender Zeitpunkt für die Korrektur:* Der Fehler ist spätestens in dem Jahresabschluss zu korrigieren, der nach dem Zeitpunkt der Beanstandung aufzustellen ist (aA STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [90]), die auf den Jahresabschluss des Geschäftsjahres der Beanstandung abstellen, denn das Gesetz stellt ausdrücklich auf den nächsten nach dem Zeitpunkt der Beanstandung aufzustellenden Jahresabschluss und nicht auf das Geschäftsjahr der Beanstandung ab. Allerdings lässt die FinVerw. die Korrektur erst des Jahresabschlusses für das Wj. zu, in dem die Beanstandung erfolgte (vgl. OFD Karlsruhe v. 16.1.2014 – S 2770/52/2-St 221). Dabei ist zum einen getrennt für die OG und den OT zu entscheiden, wann der nächste Jahresabschluss aufzustellen ist. Insoweit können sich bei abweichenden Wj. unterschiedliche Korrekturfristen ergeben (s. JESSE, FR 2013, 681 [687]). Bei abweichenden Zeitpunkten der tatsächlichen Aufstellung der Jahresabschlüsse ist allerdings zu berücksichtigen, dass der sich aus der Korrektur des Jahresabschlusses der OG ergebende veränderte Betrag der Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme beim OT erst mit seiner Entstehung, also am entsprechenden Bilanzstichtag der OG (vgl. BGH v. 11.10.1999 – II ZR 120/98, BGHZ 142, 382), handelsrechtl. ausgewiesen werden darf. Daher kann die nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c erforderliche Korrektur des Jahresabschlusses des OT frühestens für ein Jahr erfolgen, in dem der veränderte Betrag der Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme beim OT auszuweisen ist (ebenso JESSE, FR 2013, 681 [687]; in diesem Sinne auch FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 14 Rn. 445u). Zum anderen kommt es entscheidend darauf an, ob zum Zeitpunkt der Beanstandung bereits ein nachfolgender Jahresabschluss aufgestellt worden war. Insoweit kann es zu erheblichen Problemen bei der Umsetzung der Korrektur führen, wenn ein Jahresabschluss zur Zeit der Beanstandung noch nicht aufgestellt war, seine Aufstellung aber unmittelbar bevorsteht (siehe auch JESSE, FR 2013, 681 [687]; KUSCH, NWB 2013, 3065 [3067]). Diesem zeitlichen Problem wohnen nicht nur potentielle Streitigkeiten mit dem FA inne, sondern es belegt auch, dass die Vorschrift ebenfalls in praktischer Hinsicht misslungen ist. Da die FinVerw. aber die Korrektur erst des Jahresabschlusses für das Wj., in dem die Beanstandung erfolgte, zulässt (vgl. OFD Karlsruhe v. 16.1.2014 – S 2770/52/2-St 221), empfiehlt es sich, im Zweifel erst diesen Jahresabschluss zu korrigieren.

► *Freiwillige Korrektur*: Die Fiktion des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 zielt darauf ab, dem Stpfl. nachträglich eine Heilung einer unzutreffenden Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme wegen eines fehlerhaften Jahresabschlusses zu ermöglichen. Daher kann und darf der Stpfl. einen Fehler auch dann freiwillig korrigieren, wenn das FA den Fehler (noch) nicht beanstandet hat (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 445s; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 209i; SCHNEIDER/SOMMER, GmbHR 2013, 22 [27]; ADRIAN, StB 2013, 351 [357]; SCHNEIDER, Stb]b. 2012/2013, 93 [105]; LENZ/ADRIAN/HANDWERKER, BB 2012, 2851 [2853]; aA HECHTNER, BBK 2012, 1024 [1026]).

232 (3) Abführung des Gewinns bzw. Verlustausgleich nach Maßgabe des korrigierten Jahresabschlusses

Die Vorschrift setzt neben der Korrektur des fehlerhaften Bilanzansatzes in den Jahresabschlüssen weiter voraus, dass der nach Maßgabe des korrigierten handelsrechtl. Jahresabschlusses der OG abzuführende Gewinn bzw. zu übernehmende Verlust tatsächlich von der OG abgeführt bzw. vom OT übernommen wird.

Zeitliche Voraussetzungen für die Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme: Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c erfordert nur die Korrektur des fehlerhaften Bilanzansatzes in den Jahresabschlüssen der OG und des OT innerhalb der genannten Fristen. Dagegen muss der sich aus dieser Korrektur ergebende Betrag der Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme nicht innerhalb der Fristen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c tatsächlich abgeführt werden. Vielmehr folgt aus der Pflicht zur Korrektur auch des Jahresabschlusses des OT, der seinen Jahresabschluss aber nur hinsichtlich des veränderten Betrags der Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme korrigieren kann, dass die entsprechend korrigierten Forderungen bzw. Verbindlichkeiten aus der Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme in den Jahresabschlüssen auszuweisen sind. Eine Frist, innerhalb derer der Gewinn tatsächlich abzuführen bzw. der Verlust tatsächlich zu übernehmen ist, ergibt sich dagegen aus der Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c nicht (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 445x; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 209j; DÖTSCH/PUNG, DB 2013, 305 [311]; JESSE, FR 2013, 681 [687]; zur Frage der tatsächlichen Durchführung s. Anm. 203 f.). Insoweit gelten vielmehr die allgemeinen Grundsätze der tatsächlichen Durchführung (s. Anm. 203 f.; ebenso MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 242).

Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme bei ursprünglich fehlerhafter Berechnung des Betrags der Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme

Auch bei einer fehlerhaften Berechnung des Betrags der Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme liegt ein fehlerhafter Bilanzansatz in Form des fehlerhaften Ausweises der Bilanzposition „Abführungsverpflichtung/Verlustübernahmeanspruch“ vor (Anm. 225). Daher ist in diesem Fall gleichermaßen ein sich ergebender korrigierter Betrag der Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme auszuweisen und abzuführen bzw. zu übernehmen. Hat die OG für das Fehlerjahr einen Gewinn abgeführt, obwohl dieser Gewinn zunächst mit einem vororgan-schaftlichen Verlust hätte verrechnet werden müssen (§ 301 Satz 1 AktG), und erzielt die OG im Korrekturjahr einen Verlust, so erhöht sich der vom OT zu übernehmende Verlust (§ 302 Abs. 1 AktG; so wohl auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 445w).

Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme nach Beendigung der Organschaft: Ist die Organschaft bereits beendet, wenn der fehlerhafte Bilanzansatz

mit heilender Wirkung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c zu korrigieren ist, ist die Vorschrift nur anwendbar, wenn innerhalb der zeitlichen Grenzen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c ein aufzustellender Jahresabschluss, der noch die Organshaft betrifft, korrigiert werden kann. Anderenfalls ist die Vorschrift nicht anwendbar (so auch WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 652.6; aA DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 209m; DÖTSCH/PUNG, DB 2013, 305 [311]; OFD Karlsruhe v. 16.1.2014 – S 2770/52/2-St 221; abweichend ADRIAN, StB 2013, 351 [357]), denn Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c verweist auf die „Organgesellschaft“ und den „Organträger“ und ordnet die Abführung eines Gewinns bzw. die Übernahme eines Verlustes an und geht damit von einer bestehenden Gewinn- bzw. Verlustübernahmepflicht aus (so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 445y; aA JESSE, FR 2013, 681 [688]). Zur Vermeidung des nachträglichen Fortfalls der Organshaft wegen einer mangelnden tatsächlichen Durchführung des GAV sollte daher zB im GAV eine Klausel aufgenommen werden, nach der sich nachträglich ergebende Veränderungen bei der Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme aufgrund einer Pflicht zur Korrektur nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c auch nach Beendigung der Organshaft berücksichtigt werden müssen (in diesem Sinne auch SCHNEIDER/SOMMER, GmbHR 2013, 22 [28]; JESSE, FR 2013, 681 [689]; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 445y). Die FinVerw. lässt in diesem Fall jedoch die rückwirkende Korrektur an der Quelle zu (OFD Karlsruhe v. 16.1.2014 – S 2770/52/2-St 221; ebenso MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organshaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 242).

(4) Ausnahme von der Pflicht zur Korrektur und Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme: Vorliegen eines in der Handelsbilanz zu korrigierenden Fehlers

233

Die Jahresabschlüsse der OG und des OT und ein sich aus einem korrigierten Jahresabschluss ergebender veränderter Betrag der Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme sind aber nur dann zu korrigieren, wenn der Fehler in der „Handelsbilanz“ zu korrigieren ist. Dabei bezieht sich die Vorschrift auf den nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c zu korrigierenden Jahresabschluss und nicht auf den Jahresabschluss, der den fehlerhaften Bilanzansatz ursprünglich enthält, denn die Vorschrift soll vermeiden, dass die „Handelsbilanz“ nur formal, um die Fiktion des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 greifen zu lassen, geändert wird (vgl. BTDrucks. 17/11217, 9). Allerdings ist die Verwendung des Begriffs „Handelsbilanz“ missglückt, denn die HBil. ist nur ein Teil des handelsrechtl. Jahresabschlusses (§ 242 Abs. 3 HGB), und der handelsrechtl. Begriff der „Bilanzänderung“ bezieht sich auf den gesamten Jahresabschluss (vgl. HOFFMANN/LÜDENBACH, Kommentar Bilanzierung, 5. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 244). Deshalb wird auch in der gesamten Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 auf den Jahresabschluss und nicht auf die HBil. Bezug genommen. In gesetzessystematischer Hinsicht kann daher unter dem Begriff der HBil. nur der handelsrechtl. Jahresabschluss verstanden werden (so auch JESSE, FR 2013, 681 [688]).

Keine Korrektur des Jahresabschlusses bei unwesentlichen Fehlern: Handelsrechtlich kommt eine Korrektur des Jahresabschlusses nur dann in Betracht, wenn es sich um einen wesentlichen Fehler handelt (ebenso DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 209c/1; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 652.5; FORST/SUCHANEK/KLOPSCHE, GmbHR 2013, 914 [916]; MÜLLER in MÖSSNER/SEEGER, § 14 Rn. 533, und MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organshaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 242 nimmt eine Wesentlichkeitsgrenze von 5 % an; s. auch HOFFMANN/LÜ-

DENBACH, Kommentar Bilanzierung V. § 252 HGB Rn. 245 und 233 ff.). Die Ausnahme des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c erweist sich indessen als problematisch, wenn Streit darüber entsteht, ob ein wesentlicher Fehler vorliegt (zu Fragen der Wesentlichkeit s. nur FORST/SUCHANEK/KLOPSCH, GmbHR 2013, 914 [917 ff.]). In diesem Fall verlangt die Vorschrift im Ergebnis vom Stpfl. eine Korrektur des Jahresabschlusses, damit die Fiktion des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 greifen kann (vgl. auch STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [92]; aA DÖRSCH in DPM, § 14 Rn. 209). Nach Auffassung der FinVerw. hat der Stpfl. eine Bestätigung vorzulegen, dass eine Korrektur handelsrechtl. nicht zu erfolgen braucht (OFD Karlsruhe v. 16.1.2014 – S 2770/52/2-St 221). Eine Erleichterung für den Stpfl., wie sie der Gesetzgeber nach seiner Begründung angestrebt hat (BTDrucks. 17/10774, 19), kann in dieser Folge wohl nicht gesehen werden (so auch JESSE, FR 2013, 681 [688]; aA WALTER, GStB 2013, 46 [54]).

Keine Korrektur bei mangelnder Auswirkung: Kann sich die Korrektur eines ursprünglich fehlerhaften Bilanzansatzes in dem nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. c zu korrigierenden Jahresabschluss nicht auswirken, zB weil ein Vermögensgegenstand unzutreffend ordentlich abgeschrieben wurde, in dem zu korrigierenden Jahresabschluss aber mit dem zutreffenden Buchwert ausgewiesen wird, kommt eine Korrektur nicht in Betracht, weil sich der Fehler zwischenzeitlich bereits ausgeglichen hat (so auch DÖRSCH in DPM, § 14 Rn. 209; MÜLLER in MÖSSNER/SEEGER, § 14 Rn. 533; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organshaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 242; FORST/SUCHANEK/KLOPSCH, GmbHR 2013, 914 [917]; ADRIAN, StB 2013, 351 [357]; LENZ/ADRIAN/HANDWERKER, BB 2012, 2851 [2853]; STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [92]).

234 d) Rechtsfolge der Fiktion

Sind die einzelnen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 (ggf. iVm. Satz 5) erfüllt, fingiert die Vorschrift für einen nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 nicht durchgeführten GAV dessen tatsächliche Durchführung. Hat also die OG einen Gewinn an den OT abgeführt bzw. hat der OT einen Verlust der OG übernommen, der auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, und ist deshalb der GAV nach der Grundregel des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 nicht durchgeführt, führt die Fiktion zu einer Heilung dieses Mangels mit der Folge, dass die Organshaft gleichwohl anzuerkennen ist. Die Fiktion betrifft aber nur die Frage der Heilung einer fehlerhaften Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme. Ist dagegen der GAV nicht auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und nicht während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt worden, so ist eine Heilung wegen dahingehender Mängel nicht möglich.

5. Fiktion der mangelnden Erkennbarkeit des fehlerhaften Bilanzansatzes (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5)

235 a) Regelungsinhalt

Die Vorschrift stellt für den Fall des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b eine Fiktion auf. Hiernach wird unter den genannten Voraussetzungen einer qualifizierten Prüfung durch eine unabhängige Person angenommen, dass der fehlerhafte Bilanzansatz im Jahresabschluss nicht hätte erkannt werden müssen. Da sich die Fiktion auf einen fehlerhaften Jahresabschluss iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 bezieht, betrifft die Regelung den Jahresabschluss der OG (so auch SCHNEIDER/SOMMER, GmbHR 2013, 22 [26]; SCHNEIDER, StbJb. 2012/2013, 93

[103]). Durch die Regelung wird die Prüfung der Frage, ob der Fehler hätte erkannt werden müssen, erheblich vereinfacht (so auch BTDrucks. 17/10774, 20), denn bei mittelgroßen und großen KapGes. als OG (§ 267 Abs. 2 und 3 HGB) ist die Prüfung des Jahresabschlusses durch einen Abschlussprüfer obligatorisch (§ 316 Abs. 1 Satz HGB). Bei kleinen KapGes. (§ 267 Abs. 1 HGB) wird idR zumindest ein Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer den Jahresabschluss der OG erstellen. Soweit daher ein entsprechender Prüfvermerk vorliegt, gilt auch dann die Voraussetzung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b als erfüllt.

b) Voraussetzungen für die Fiktion

aa) Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk zu einem Jahresabschluss

236

Nach § 316 Abs. 1 Satz 1 ist der Jahresabschluss von mittelgroßen und großen KapGes. (§ 267 Abs. 2 und 3 HGB) zwingend durch einen Abschlussprüfer zu prüfen; anderenfalls kann der Jahresabschluss nicht festgestellt werden (§ 316 Abs. 1 Satz 2 HGB). Fehlt es also an einem geprüften Jahresabschluss, kann der Jahresabschluss nicht wirksam festgestellt werden, so dass Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 dem Grunde nach nicht anwendbar ist (s. Anm. 226; aA wohl DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 209h). Das Ergebnis seiner Prüfung hat der Abschlussprüfer in einem Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss zusammenzufassen (§ 322 Abs. 1 Satz 1 HGB), der ua. eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses enthalten muss (§ 322 Abs. 1 Satz 2 HGB). § 322 Abs. 2 HGB sieht verschiedene Arten der Beurteilung des Prüfungsergebnisses vor, nämlich ein uneingeschränkter Prüfvermerk (§ 322 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 HGB), ein eingeschränkter Prüfvermerk (§ 322 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB), die Versagung des Bestätigungsvermerks aufgrund von Einwendungen (§ 322 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 HGB) oder die Versagung des Bestätigungsvermerks, weil der Abschlussprüfer kein Prüfungsurteil abgeben kann (§ 322 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 HGB). Erteilt der Abschlussprüfer einen uneingeschränkten Prüfvermerk, so hat er zu erklären, dass die Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat, dass der von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft aufgestellte Jahresabschluss aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse nach seiner Beurteilung den gesetzlichen Vorschriften entspricht und unter Beachtung der GoB oder sonstiger maßgeblicher Rechnungslegungsgrundsätze ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens oder des Konzerns vermittelt (§ 322 Abs. 3 Satz 1 HGB). Nur im Fall der Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks nach § 322 Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 HGB greift die Fiktion des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5. Liegt lediglich ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk vor, der aber den fehlerhaften Bilanzansatz nicht betrifft, greift die Fiktion nicht, denn Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 verweist ausdrücklich nur auf § 322 Abs. 3 HGB, der wiederum nur auf den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk iSd. § 322 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 HGB verweist (so auch RÖDDER, Ubg 2012, 717 [721]; SCHNEIDER/SOMMER, GmbHR 2013, 22 [26]; SCHNEIDER, Stb]b. 2012/2013, 93 [104]; STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [89]; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 209h; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 445m). Allerdings wird in diesem Fall ein Kennen-Müssen des Fehlers iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b für den Kaufmann auszuschließen sein, wenn selbst ein Abschlussprüfer den Fehler nicht beanstandet hat. Die Fiktion greift im Übrigen selbst dann, wenn der Kaufmann den Fehler hätte erkennen müssen oder kannte (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 445l).

237 **bb) Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk zu einem Konzernabschluss, in den der Jahresabschluss einbezogen ist**

Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 stellt auf einen Konzernabschluss ab, in den der handelsrechtl. Jahresabschluss der OG einbezogen worden ist. Es muss daher ein handelsrechtl. Jahresabschluss der OG vorliegen (LENZ/ADRIAN/HANDWERKER, BB 2012, 2851 [2853]; abweichend HOFFMANN, StuB 2013, 397 [398]).

Nach § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB sind KapGes. mit Sitz im Inland verpflichtet, einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht aufzustellen, wenn diese auf ein anderes Unternehmen (Tochterunternehmen) unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben können. Ein beherrschender Einfluss besteht nach § 290 Abs. 2 Nr. 1 HGB stets, wenn dem Mutterunternehmen bei einem anderen Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht. Im Hinblick auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (finanzielle Eingliederung) ist daher bei einer Organschaft mit einer inländ. KapGes. als OT ein Konzernabschluss aufzustellen, es sei denn, es greift die Befreiung nach § 293 HGB. Darüber hinaus ist die Muttergesellschaft von der Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses befreit, wenn ein EU-/EWR-Konzernabschluss iSd. § 291 HGB vorliegt. Wird ein Konzernabschluss aufgestellt, so braucht die OG als Tochtergesellschaft, die in den Konzernabschluss einbezogen wird, nach Maßgabe des § 264 Abs. 3 HGB keinen eigenen Jahresabschluss, der zu prüfen ist, zu erstellen. In diesem Fall besteht folglich die Prüfungspflicht nur für den Konzernabschluss (§ 264 Abs. 3 iVm. § 316 Abs. 2 Satz 1 HGB), daher kann die Fiktion nur in Bezug auf diesen Konzernabschluss Anwendung finden. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 Alt. 2 stellt dabei zwar klar, dass der handelsrechtl. Jahresabschluss der OG in den nach § 316 Abs. 2 Satz 1 HGB zu prüfenden Konzernabschluss einbezogen sein muss (vgl. auch BTDrucks. 17/11217, 10). Allerdings ergibt sich schon aus § 317 Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 1 HGB, dass in die Prüfung des Konzernabschlusses auch die Jahresabschlüsse der im Konzernabschluss erfassten Unternehmen einzubeziehen sind. Deshalb ermöglicht Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 die Fiktion des Nicht-Erkennen-Müssens auch für den Konzernabschluss, wenn für diesen Abschluss ein uneingeschränkter Prüfvermerk iSd. § 322 Abs. 3 iVm. Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 HGB vorliegt.

238 **cc) Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk über eine freiwillige Prüfung des Jahresabschlusses**

Besteht keine handelsrechtl. Prüfungspflicht, zB weil es sich bei dem OT nicht um eine KapGes. handelt und die OG nur eine kleine KapGes. (§ 267 Abs. 1 HGB) ist, kann die OG gleichwohl eine freiwillige Prüfung des Jahresabschlusses durch einen Abschlussprüfer herbeiführen, um auf diese Weise sicherzustellen, dass beim Vorliegen eines fehlerhaften handelsrechtl. Jahresabschlusses die Fiktion des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 greift. Da Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 Alt. 1 und 2 im Hinblick auf § 316 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 HGB die Prüfung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses vor der Feststellung erfordern, folgt aus dem systematischen Zusammenhang mit diesen Regelungen, dass auch die freiwillige Prüfung vor der Feststellung des Jahresabschlusses erfolgen muss (aA Dörsch in DPM, § 14 Rn. 209h). Diese Einschätzung wird zudem durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4, der auf einen wirksamen, also festgestellten Jahresabschluss abstellt und durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b, der auf den Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses für die Frage des Erkennen-Müssens des Fehlers abstellt, bestätigt.

dd) Bescheinigung eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassender Beurteilung 239

Die Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 erfasst weiterhin ein Testat eines Wirtschaftsprüfers (§ 1 Abs. 1 WiPrO) oder eines Steuerberaters (§ 32 Abs. 1 Alt. 1 StBerG). Dabei erfasst uE der Begriff des Steuerberaters alle in § 32 Abs. 1 StBerG genannten Berufsträger, denn es kann für die Erstellung eines entsprechenden Jahresabschlusses insbes. keinen Unterschied machen, ob der Jahresabschluss von einem Steuerberater oder einer Steuerberatungsgesellschaft erstellt wurde. Der Begriff des Steuerberaters ist daher als Oberbegriff zu verstehen. Dagegen ist ein vereidigter Buchprüfer (§ 128 WiPrO) kein Wirtschaftsprüfer und wird deshalb nicht von Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 erfasst (aA HOFFMANN, *StuB* 2013, 397 [398]). Gleiches gilt zB für einen Rechtsanwalt, der zwar nach § 3 Nr. 1 StBerG zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt ist, jedoch nicht zu den in § 32 StBerG genannten Berufsträgern gehört.

Für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Wirtschaftsprüfer gilt der IDW-Standard IDW S 7. Diesen Standard hat die Bundessteuerberaterkammer sinngemäß auf die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Steuerberater übernommen (s. *DStR* 2010, Beihefter zu Heft 16). Hat der den Jahresabschluss erstellende Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater den Jahresabschluss nach diesen Standards erstellt und liegt zugleich eine umfassende Beurteilung im Sinne dieser Standards vor, so ersetzt die Bescheinigung des Wirtschaftsprüfers oder Steuerberaters den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk. Dagegen erfüllt eine nur prüferische Durchsicht des Jahresabschlusses diese Standards nicht, so dass ein entsprechender Prüfvermerk den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk nicht zu ersetzen vermag (s. auch *BTD* Drucks. 17/10774, 20; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 445p; DÖTSCH in *DPM*, § 14 Rn. 209h; JESSE, *FR* 2013, 681 [684]).

c) Rechtsfolge der Fiktion: Mangelnde Erkennbarkeit des fehlerhaften Bilanzansatzes iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b 240

Liegt ein unter Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 5 fallender uneingeschränkter Bestätigungsvermerk vor oder wurde der Jahresabschluss der OG unter Erfüllung der entsprechenden Standards von einem Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater erstellt, so fingiert die Vorschrift, dass der Fehler iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 nicht hätte erkannt werden müssen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b). Greift die Fiktion, kommt es nicht darauf an, ob der Fehler möglicherweise hätte erkannt werden müssen oder sogar bekannt war (so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 445k; DÖTSCH in *DPM*, § 14 Rn. 209h). Die Vorschrift fingiert dagegen nicht das Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 (ebenso WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 652.7).

Einstweilen frei.

241–244

V. Zulässige Dotierung von Rücklagen bei der Organgesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4)

Schrifttum: Voss, Rücklagenbildung und -auflösung aus der Sicht des § 7a KStG, *DStR* 1971, 402; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Rücklagenbildung innerhalb einer Organschaft, *DB* 1973, 1417; SCHMIDT, Bildung freier Rücklagen bei Organgesellschaften, *FR* 1982, 139; GESSLER, Rücklagenbildung im Konzern, *AG* 1985, 257; WEHRHEIM/RUPP, Die Bildung von Gewinnrücklagen nach dem BilMoG und ihre Auswirkungen auf die ertragsteuerliche

Organschaft, DStR 2008, 1977; ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, Ausgewählte steuerliche Chancen und Risiken des BilMoG, DStR 2009, 934; PINKERNELL, Die Bildung von Gewinnrücklagen gem. § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 KStG in der Beratungspraxis, in TIPKE/SEER/HEY/ENGLISCH (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 735.

245 1. Regelungsinhalt

Abs. 1 Nr. 4 schränkt die Möglichkeit der Bildung von Rücklagen auf Ebene der OG während des Bestehens einer Organschaft 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 – zivilrechtl. zwingend zu bildenden – gesetzlichen Rücklagen zulässig. Die Bildung einer nach Abs. 1 Nr. 4 unzulässigen Rücklage führt zur stl. Nichtanerkennung der Organschaft. Die systematische Einordnung von Abs. 1 Nr. 4 und der Umfang der Nichtanerkennung der Organschaft 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 Satz 1 nicht erfüllt sind, weil der GAV nicht während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt worden ist (s. Anm. 253) und deshalb die Organschaft insgesamt strechtl. nicht anerkannt wird. Hintergrund der Regelung ist es, zu verhindern, dass die Höhe der Gewinnabführung im freien Belieben der Parteien des GAV steht (so PINKERNELL, FS Lang, 2010, 735 [737]).

2. Tatbestand: Einstellung von Teilen des Jahresüberschusses in Gewinnrücklagen bei der Organgesellschaft

246 a) Begriff der Organgesellschaft

Der Begriff der Organgesellschaft in Abs. 1 Nr. 4 ist identisch mit der Legaldefinition des einleitenden Satzteils von Abs. 1 Satz 1; s. deshalb grds. Anm. 50 ff.

247 b) Beträge aus dem Jahresüberschuss

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 GuV ausgewiesenen Erträge, Aufwendungen und Steuern (vgl. FÖRSCHLE/PEUN in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 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 GuV ausgewiesen (§ 275 Abs. 2 und 3 HGB).

Im Fall eines GAV, 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 GuV unter einer entsprechenden Bezeichnung vor dem Jahresüberschuss auszuweisen sind (§ 277 Abs. 3 Satz 2 HGB; vgl. FÖRSCHLE/PEUN in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 277 HGB Rn. 23). Ebenso werden Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter, die von der OG zu leisten sind, handelsrechtl. als Aufwendungen der OG behandelt und sind deshalb ebenfalls vor dem Jahresüberschuss auszuweisen.

Werden allerdings (in zulässiger Weise) Gewinnrücklagen gebildet, so mindern diese den als Gewinn abzuführenden Betrag (DÖTSCH in HERZIG, Organschaft,

2003, 110). Es kommt dann ausnahmsweise – trotz der Verpflichtung, den ganzen Gewinn abzuführen – zu einem eigenen Jahresüberschuss der OG, der aufgrund eines Beschlusses in die Gewinnrücklagen eingestellt wird. Im Gliederungsschema der GuV (§ 275 Abs. 2 HGB) verbleibt dann unter Nr. 20 (Jahresüberschuss) ausnahmsweise ein positiver Betrag, da gem. § 275 Abs. 4 HGB die Rücklagendotierung in der GuV erst nach dem Jahresüberschuss ausgewiesen werden darf.

c) Gewinnrücklagen iSd. § 272 Abs. 3 HGB mit Ausnahme der gesetzlichen Rücklagen

aa) Gewinnrücklagen

248

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: Gemäß § 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 (vgl. auch PINKERNELL, FS Lang, 2010, 735 [738]). Damit sind die Gewinnrücklagen von den Kapitalrücklagen aufgrund ihrer unterschiedlichen Herkunft abzugrenzen. Im Gegensatz zu den aus dem Jahresüberschuss gebildeten Gewinnrücklagen werden die Kapitalrücklagen der KapGes. grds. von außen zugeführt (vgl. FÖRSCHLE/K. HOFFMANN in BECK-BILKOMM. 9. Aufl. 2014, § 272 HGB Rn. 160; HOFFMANN/LÜDENBACH, Kommentar Bilanzierung, 5. Aufl. 2014, § 272 HGB Rn. 57; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 658; eine Ausnahme bilden die aufgrund von Ertragszuschüssen der Gesellschafter und die aufgrund von Kapitalherabsetzungen gebildeten Kapitalrücklagen, §§ 229 ff. AktG; §§ 58a ff. GmbHG).

Während des Bestehens eines GAV besteht der wesentliche wirtschaftliche und rechtl. Unterschied zwischen Kapitalrücklagen einerseits und Gewinnrücklagen andererseits darin, dass die Beträge, die während der Dauer eines GAV in die Gewinnrücklagen eingestellt worden sind, im Rahmen des GAV abgeführt werden können (§ 301 Satz 2 AktG). Solche während der Geltungsdauer eines GAV bei der OG gebildeten Gewinnrücklagen stehen damit wirtschaftlich (und im Fall der Entnahme auch rechtl.) dem OT zu. Demgegenüber stehen die Kapitalrücklagen und die vor der Geltung eines GAV gebildeten Gewinnrücklagen grds. (vorbehaltlich eventueller disquotaler Ausschüttungen) allen Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung an der OG zu. Ein weiterer wesentlicher Unterschied zwischen den Kapital- und den Gewinnrücklagen besteht darin, dass während der Geltung eines GAV 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 GuV iSd. § 275 HGB gem. § 158 Abs. 1 Nr. 3 und 4 AktG ua. um die Entnahmen und die Einstellungen in die Gewinnrücklagen zu ergänzen. Dabei unterscheidet § 158 Abs. 1 Nr. 3 und 4 AktG zwischen folgenden Gewinnrücklagen:

- gesetzliche Rücklage,
- Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen,
- satzungsmäßige Rücklagen,
- andere Gewinnrücklagen.

Die vier vorgenannten Arten von Gewinnrücklagen werden gem. § 266 Abs. 3 A. III. 1. bis 4. HGB auch in der Bilanz als gesonderte Posten des EK ausgewiesen.

► *Gesetzliche Rücklagen* sind die gem. § 150 Abs. 1 AktG grds. aus dem Jahresüberschuss zu bildenden Rücklagen (FÖRSCHLE/K. HOFFMANN in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 272 HGB Rn. 235; PINKERNELL, FS Lang, 2010, 735 [738]). Zu den Einzelheiten vgl. Anm. 249.

► *Eine Rücklage für eigene Anteile* war gem. § 272 Abs. 4 HGB aF grds. zu bilden, wenn eine KapGes. zulässigerweise eigene Anteile erwirbt. Die Rücklage für eigene Anteile konnte entweder aus dem Jahresüberschuss oder durch Entnahme aus anderen frei verfügbaren Gewinnrücklagen gebildet werden. Die Bildung dieser Rücklage wurde durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 nicht eingeschränkt (vgl. WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 661). § 274 Abs. 4 HGB wurde allerdings durch das BilMoG geändert. Der Erwerb eigener Anteile stellt nunmehr die Rückzahlung von EK dar (§ 274 Abs. 1a und 1b HGB; s. HOFFMANN/LÜDENBACH, Kommentar Bilanzierung, 5. Aufl. 2014, § 272 HGB Rn. 41 ff.). Daher ist die Frage der Rücklage für eigene Anteile im Rahmen der Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 nicht mehr relevant (so auch WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 661).

► *Für Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen* ist zwar nach § 274 Abs. 4 HGB eine Rücklage zu bilden. Für eine OG wird diese Vorschrift regelmäßig aber keine Rolle spielen. Zudem verweist Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 nur auf die Rücklagen nach § 272 Abs. 3 HGB, so dass kein Anlass besteht, die Bildung der Rücklage nach § 274 Abs. 4 HGB stl. einzuschränken (vgl. auch WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 661; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 263, zur Rücklage für eigene Anteile).

► *Satzungsmäßige Rücklagen* sind solche Gewinnrücklagen, die aufgrund einer zwingenden (und nicht nur zur Bildung ermächtigenden) Regelung der Satzung oder des Gesellschaftsvertrags aus dem Jahresüberschuss zu bilden sind (WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 661). Als Zwecke für satzungsmäßige Rücklagen kommen beispielsweise die Substanzerhaltung, Werkerneuerungen oder Rationalisierungen in Betracht (vgl. FÖRSCHLE/K. HOFFMANN in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 272 HGB Rn. 250 f.). Es ist bislang nicht abschließend geklärt, in welchem Verhältnis die aufgrund 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 GAV abgeschlossen haben, tatsächlich gewollt ist. Es empfiehlt sich jedoch, GAV und Satzung bzw. Gesellschaftsvertrag ausdrücklich aufeinander abzustimmen.

► *Die anderen Gewinnrücklagen* sind ein Sammelposten für alle nicht in § 266 Abs. 3 A. III. 1. bis 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. HOFFMANN/LÜDENBACH, Kommentar Bilanzierung V. § 272 HGB Rn. 91). 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/K. HOFFMANN in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 272 HGB Rn. 255 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. Zivilrechtlich unterliegt die Bildung von anderen Gewinnrücklagen auch während der Geltung eines GAV grds. keinen Beschränkungen, wenn der GAV (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 GAV gelten (s. auch HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 58 AktG Rn. 15).

Nicht zu den Gewinnrücklagen gehört die Rücklage nach § 6b EStG (NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 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 bilanzrechtl. zum Fremdkapital (vgl. HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 150 AktG Rn. 2) und sind deshalb ebenfalls nicht Regelungsgegenstand des Abs. 1 Nr. 4 (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 435). Wurde handelsrechtl. zutreffend eine Rückstellung gebildet, die aber stl. nicht gebildet werden darf, greift Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 ebenfalls nicht, denn die Vorschrift betrifft nur handelsrechtl. Rücklagen (so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 435).

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).

Minderabführung als Rechtsfolge angemessener Rücklagendotierung: Wird unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 4 ein Betrag zulässigerweise in die Gewinnrücklage eingestellt, übersteigt das strechtl. dem OT nach Abs. 1 zuzurechnende Einkommen den aufgrund des GAV tatsächlich abgeführten Gewinn. Der Unterschiedsbetrag in Höhe der Minderabführung ist bei der OG auf dem stl. Einlagekonto zu erfassen (§ 27 Abs. 6). Beim OT ist nach Abs. 4 Satz 1 ein Ausgleichsposten zu bilden (Anm. 351).

bb) Mit Ausnahme der gesetzlichen Rücklagen

Gesetzliche Rücklagen: Gesetzliche Rücklagen sind die gem. § 150 Abs. 1 AktG grds. aus dem Jahresüberschuss zu bildenden Rücklagen (FÖRSCHLE/K. HOFFMANN in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 272 HGB Rn. 235; PINKERNELL, FS Lang, 2010, 735 [738]). Sie dienen insbes. dem Zweck des Gläubigerschutzes. Die Verpflichtung des § 150 Abs. 1 AktG gilt ausschließlich für die AG und für die KGaA (SCHUBERT/KRÄMER in Beck-BilKomm. 9. Aufl. 2014 § 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 bis 3 HGB zu berücksichtigen. Während der Geltung eines GAV richtet sich die Pflicht zur Einstellung in die gesetzlichen Rücklagen für eine AG oder für eine KGaA nach § 300 Nr. 1 AktG (vgl. FÖRSCHLE/K. HOFFMANN in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 272 HGB Rn. 235; PINKERNELL, FS Lang, 2010, 735 [738]). Es ist dabei insbes. im Rahmen der gesamten Ergebnisplanung zu berücksichtigen, dass während der Geltung eines GAV 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 aufgrund eines GAV 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 4 AktG, da § 150 Abs. 1 AktG und § 300 AktG als Gläubigerschutzvorschriften verstanden werden (zu Einzelheiten vgl. HÜFFER, 11. Aufl. 2013, § 150 AktG Rn. 13).

Unschädliche Bildung einer gesetzlichen Rücklage: Von den Beschränkungen des Abs. 1 Nr. 4 ist die Bildung einer gesetzlichen Rücklage grds. ausgenommen. Daher kann grds. eine gesetzliche Rücklage bis zur Höchstgrenze des § 301 AktG gebildet werden. Eine gesetzliche Rücklage in diesem Sinne ist die aktienrechtl. 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). Zu den gesetzlichen Rücklagen gehören außerdem die nach Art. 67 Abs. 3 EGHGB in die Gewinnrücklage einzustellenden Beträge (BMF v. 14.1.2010 – IV C 2 - S 2770/09/10002, 2009/0861137, BStBl. I 2010, 65; KRÖNER/BOLIK/GAGEUR, Ubg 2010, 237 [242]; ORTMANN-BABEL/BOLIK/GAGEUR, DStR 2009, 934 [938]; vgl. auch WEHRHEIM/RUPP, DStR 2008, 1977 [1979 ff.]; PINKERNELL, FS Lang, 2010, 735 [749 ff.]). Dagegen stellt die satzungsmäßige Rücklage keine gesetzliche Rücklage iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 dar (s. R 60 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 KStR; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 316; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 661; PINKERNELL, FS Lang, 2010, 735 [745]).

„Überdotierte“ gesetzliche Rücklage: Es ist allerdings zu beachten, dass die Überdotierung einer gesetzlichen Rücklage grds. zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses führt (s. auch HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 150 AktG Rn. 13) 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/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 317; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 263).

d) Grenzen zulässiger Einstellung in Gewinnrücklagen

250 aa) Bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet

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 handelsrechtl. 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.]). Dabei kommt dem Kaufmann unter dem Gesichtspunkt der Finanzierungsfreiheit der OG ein großer Beurteilungsspielraum zu (ebenso NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 323; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 266; PINKERNELL, FS Lang, 2010, 735 [746]). Grundlage 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 auf-

gelöst wird oder nicht – unschädlich. Es ist dabei keine Sicherheit erforderlich, vielmehr ist eine unter Berücksichtigung sämtlicher bei der Bilanzaufstellung vorhandener Informationen über die tatsächlichen Verhältnisse bestehende Wahrscheinlichkeit ausreichend (vgl. SCHUBERT in Beck-BilKomm. 9. Aufl. 2014, § 253 HGB Rn. 154). Eine Rückstellung, die innerhalb der Grenzen des handelsrechtl. Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB; vgl. WINKELJOHANN/BÜSSOW in Beck BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rn. 29; HOFFMANN/LÜDENBACH, Kommentar Bilanzierung 5. Aufl. 2014 § 252 HGB Rn. 53 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 rechtl. Begründung stets auch wirtschaftlich begründet ist, ist sie ebenfalls ausreichend, aber nicht erforderlich. Gegebenenfalls 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, BStBl. II 1981, 336 [338]). Es sind einige betriebliche Beispielfälle als wirtschaftliche Begründung allgemein anerkannt (R 60 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 KStR; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 320; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 323): geplante Betriebsverlegung, Werkserneuerung, Kapazitätsausweitungen. Weitere Gründe sind Betriebserweiterungen, Umsatzerweiterungen, Rationalisierungen, Modernisierungen und die Abwicklung eines flüssigen Geldverkehrs (vgl. E. SCHMIDT, FR 1982, 139; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 662; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 206; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 429a; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 323; aA teilweise früher die FinVerw., zB FinMin. NRW v. 24.7.1973, FR 1974, 478). Vor dem Hintergrund, dass der BFH auch die Bildung von Rücklagen zur Absicherung von Risiken, die die Zeit nach dem Ende des GAV betreffen, grds. anerkannt hat (vgl. BFH v. 29.10.1980 – I R 61/77, BStBl. II 1981, 336 [338]), kann auch eine konkrete Risikovorsorge, nicht aber das allgemeine Unternehmensrisiko die Bildung einer Gewinnrücklage begründen (ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 320; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 323; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 662). Wirtschaftlich begründet ist grds. auch die Bildung einer Wertaufholungsrücklage iSd. § 58 Abs. 2a AktG, § 29 Abs. 4 GmbHG (DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 207).

Darlegungslast: Es obliegt der OG, die Voraussetzungen für die Bildung der Gewinnrücklage iSd. Abs. 1 Nr. 4, insbes. den konkreten Anlass, darzulegen, da es sich um eine steuermindernde Tatsache handelt (vgl. auch BFH v. 29.10.1980 – I R 61/77, BStBl. II 1981, 336).

251 **bb) Normative Grenze**

Systematische Einordnung: Nach dem Wortlaut des Einleitungssatzteils von Abs. 1 Satz 1 („nur insoweit ... als“) ist die Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 eine „Voraussetzung“ dafür, dass das Einkommen der OG dem OT zugerechnet wird. Demgegenüber enthält Abs. 1 Nr. 4 jedoch nach seinem eigenen Wortlaut die Beschränkung einer außersteuerrechtl. 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 strechtl. Norm in die gesellschaftsrechtl. und vertraglichen Regelungen über den GAV eingreifen und eine selbständige strechtl. Ermächtigung zur Bildung von Gewinnrücklagen schaffen will. Die Vorschrift ist deshalb in dem Sinne auszulegen, dass sie gesetzliche oder vertragliche Ermächtigungen zur Bildung von Gewinnrücklagen voraussetzt (MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 261 ff.). Innerhalb dieser außersteuerrechtl. 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 aufgrund von Gesetz, Gesellschaftsvertrag und GAV zulässig ist (MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 261 ff.). Gesetzlich ist die Bildung von Gewinnrücklagen – auch während des Bestehens eines GAV – grds. ohne Einschränkungen zulässig (ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 316). Gesellschaftsrechtlich ist 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/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 316; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 424). Zwar kann gesellschaftsrechtl. die Bildung von Gewinnrücklagen außerhalb eines GAV aus Gründen des Minderheitenschutzes eingeschränkt sein. Die Beschränkung aus Gründen des Minderheitenschutzes kann aber nicht im Fall eines GAV gelten, da die Minderheit bereits durch die Regelungen über die Höhe der Abfindungszahlung nach § 304 AktG geschützt wird und dem Vertragspartner der ganze Gewinn aufgrund einer besonderen vertraglichen Vereinbarung zusteht (vgl. aber HÜFFER 11. 2014, § 58 AktG Rn. 16 zu Besonderheiten bei mehrstufigen Konzernen).

Enthalten weder Satzung bzw. Gesellschaftsvertrag noch der GAV eine ausdrückliche Ermächtigung oder ein ausdrückliches Verbot zur Einstellung von Beträgen in die Gewinnrücklagen, sind diese nach allgemeinen Grundsätzen zulässig (vgl. MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 261). Für die Anwendung des Abs. 1 Nr. 4 ist keine ausdrückliche Ermächtigung im GAV, Gewinnrücklagen bilden zu dürfen, erforderlich.

Einschränkungsmöglichkeiten: Wenn man Abs. 1 Nr. 4 als Einschränkung einer nach Gesetz, Gesellschaftsvertrag und GAV zulässigen Einstellung in die Gewinnrücklagen versteht, ergibt sich daraus, dass nach Abs. 1 Nr. 4 die Bildung von Gewinnrücklagen, die nach Gesellschaftsvertrag oder GAV 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 durch die Satzung oder den Gesellschaftsvertrag eingeschränkt sein. Eine solche Beschränkung ist aber in dem Sinne einschränkend auszulegen, dass sie nicht für die Dauer eines GAV 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 GAV Geltung haben soll oder nicht.

► *Gewinnabführungsvertrag*: Auch der GAV kann eine Einschränkung der Bildung von Gewinnrücklagen enthalten (WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 660). Es ist zwar gesellschaftsrechtl. 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 GAV eine (tatsächliche) Nichtdurchführung des GAV dar, die unabhängig von Abs. 1 Nr. 4 zu einem Verstoß gegen Abs. 1 Nr. 3 führt (ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 318; MÜLLER in MÜLLER/STRÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 265).

► *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. Die Auflösung einer Gewinnrücklage kurz nach ihrer Bildung ist auch kein Anzeichen dafür, dass die Einstellung bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nicht wirtschaftlich begründet war (so aber DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 209), denn es entspricht der Entscheidungsfreiheit des OG, wenn er eine zutreffend gebildete Rücklage wieder auflöst. Allerdings 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/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 320; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 208; WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 663). 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]).

► *Auswirkungen von Altrücklagen*: § 272 Abs. 4 Satz 3 HGB enthält nur eine Ermächtigung („darf“) und keinen Zwang, vorhandene frei verfügbare Gewinnrücklagen in die Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen einzustellen. Daher ist 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 nicht zu berücksichtigen. Eine zumindest frei verfügbare Gewinnrücklage ist somit auch nicht (vorrangig) in die Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen einzustellen

(aA zur Rücklage für eigene Anteile nach § 274 Abs. 4 HGB aF: R 60 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 KStR und Abschn. 55 Abs. 5 Buchst. c KStR 1990).

252 cc) Gesellschaftsrechtliche Kompetenz zur Dotierung von Gewinnrücklagen

Die Vorschrift des § 58 AktG enthält für die OG 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 GAV ändert sich an dieser Zuständigkeit grds. nichts (vgl. HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 58 AktG 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 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 strechtl. Zuständigkeitsregelung für die Einstellung der Beträge aus dem Jahresüberschuss in die Gewinnrücklagen während einer bestehenden ertragstrechtl. Organschaft zu schaffen. Abs. 1 Nr. 4 ist daher in dem Sinne zu verstehen, dass die aufgrund 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 aufgrund von Gesetz oder Gesellschaftsvertrag zuständiges Organ einen Teil des Jahresüberschusses in die Gewinnrücklagen einstellt.

► *Bei einer Aktiengesellschaft* 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 den Beschluss über die Verwendung des Bilanzgewinns weitere Beträge in Gewinnrücklagen einzustellen.

► *Eine besondere Zuständigkeit* für die Einstellung in Gewinnrücklagen sieht § 58 Abs. 2a AktG vor. Danach können Vorstand und Aufsichtsrat einer AG mit Zustimmung des Aufsichtsrats den Eigenkapitalanteil von Wertaufholungen (§ 280 Abs. 1 HGB) bei Vermögensgegenständen des AV und UV und von bei der strechtl. Gewinnermittlung gebildeten Passivposten, die nicht im Sonderposten mit Rücklagenanteil ausgewiesen werden dürfen, in andere Gewinnrücklagen einstellen (im Einzelnen vgl. HÜFFER, 11. Aufl. 2014, § 58 AktG Rn. 18 f.).

253 3. Rechtsfolge

Verunglückte Organschaft bei überhöhter Rücklagenbildung: Wird ein Betrag in die Gewinnrücklage eingestellt, obwohl die Einstellung nach Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder GAV nicht zulässig oder bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nicht wirtschaftlich begründet ist, soll entweder nicht der ganze Gewinn iSd. Abs. 1 Satz 1 Einleitungssatzteil abgeführt oder der GAV nicht (tatsächlich) durchgeführt worden sein (BFH v. 29.10.1980 – I R 61/77,

BStBl. II 1981, 336 [338]; NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 323; MÜLLER in MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rn. 260). Diese Rechtsfolge gilt unabhängig davon, 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 enthält also Abs. 1 Nr. 4 entweder eine strechtl. Untergrenze für den nach § 301 Satz 1 AktG, § 14 Abs. 1 Satz 1 Einleitungssatzteil KStG (mindestens) abzuführenden ganzen Gewinn oder stellt eine Konkretisierung der (tatsächlichen) Durchführung iSd. Abs. 1 Nr. 3 dar. 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.

Abs. 1 Nr. 4 stellt uE nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 Einleitungssatzteil eine eigenständige „Voraussetzung“ für die Einkommenszurechnung dar. Deshalb darf strechtl. 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 strechtl. das zuzurechnende Einkommen nicht verändert und gesellschaftsrechtl. aus Gründen des Gläubigerschutzes ein Interesse an einer Bildung von Gewinnrücklagen besteht (vgl. NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 323). Zudem spricht auch der systematische Zusammenhang mit der Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 gegen eine vollständige Nichtanerkennung der Organschaft für den gesamten Fünfjahreszeitraum, denn diese Vorschrift beschränkt auch nur den Verlustabzug im jeweiligen Jahr der Zurechnung.

Keine Heilung eines Verstoßes gegen Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4: Ein Verstoß gegen die stl. Sondervorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 führt nicht zu einem fehlerhaften Bilanzansatz im handelsrechtl. Jahresabschluss. Eine Heilung eines Verstoßen nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 ist daher nicht möglich (Anm. 225; so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 445g; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 209d; STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [88]; aA WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 652.2).

Einstweilen frei.

254–259

VI. Keine Doppelberücksichtigung von negativem ausländischem Einkommen des Organträgers (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5)

Schrifttum zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 aF: 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, Organschaft 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, Organschaft und eingeschränkte Verlustnutzung bei doppelt ansässigen Organträgern, IStR 2002, 185; MELICKE, Die Neuregelung der ertragsteuerlichen Organschaft über die Grenze, DB 2002, 911; ORTH, Schritte in Richtung einer „Grenzüberschreitenden Organschaft“, IStR, Beihefter zu Heft 9/2002; U. 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; DÖTSCH, Aktuelle Entwicklungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft: insbes. Gesetzesänderungen, Rechtsprechung, BMF-Einführungsschreiben, Der Konzern, 2003, 21; FROTSCHER, Die grenzüberschreitende Organschaft, Der Konzern, 2003, 98; KESTLER/WEGER, Doppelte Verlustnutzung bei grenzüberschreitender (ertragsteuerlicher) Organschaft?, GmbHR 2003, 156; LÜDICKE, Organschaft und Verlustberücksichtigung im Ausland („double dip“), in HERZIG (Hrsg.), Organschaft, 2003, 436; U. 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; GOSCH, Die Personengesellschaft als Organträgerin, in KIRCHHOF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 461; NEU/MÜLLER, Update zu ausgewählten Fragen der nationalen und internationalen Verlustnutzung, GmbH-StB 2007, 11; KUSSMAUL/NIEHREN, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Lichte der jüngeren EuGH-Rechtsprechung, IStR 2008, 81; MAYR, Moderne Konzernbesteuerung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, BB 2008, 1312; GRAW, Abzug finaler Verluste ausländischer Tochtergesellschaften bei der inländ. Muttergesellschaft, DB 2010, 2469; WITT, Grenzüberschreitende Organschaft – Neue Entwicklungen der Rechtsprechung, Ubg 2010, 737; BEHRENS, Organschaft über die Grenze aufgrund des DBA-Diskriminierungsverbots?, Ubg 2011, 665; HEINSEN/RIBBROCK, Anforderungen an Verlustnutzung im Rahmen grenzüberschreitender Organschaft weiterhin unklar, BB 2011, 614; HEURUNG/ENGEL/THIEDEMANN, Ertragsteuerliche Organschaft im Lichte des Europarechts, FR 2011, 212; KAHLE/VOGEL/SCHULZ, Internationale Aspekte der Organschaft unter besonderer Berücksichtigung aktueller Reformvorschläge, Ubg 2011, 761; KÖHLER, Verlustnutzungsstrategien im internationalen Konzern in Grenzüberschreitende Verlustverrechnung, Forum der internationalen Besteuerung 39, Köln 2011, 93; LENDEWIG, Neues zur grenzüberschreitenden Organschaftsbesteuerung, NWB 2011, 2539; MUSIL, Was sind finale Verluste?, DB 2011, 2451; VON BROCKE/AUER, Praxisrelevante Probleme in Zusammenhang mit dem Abzug finaler ausländischer Betriebsstättenverluste, DStR 2011, 57; LINN/MÜLLER, Dual Consolidated Loss Rules nach der Philips Electronics- Entscheidung, IWB 2012, 761; SCHIEFER, Anmerkung zu EuGH 6.9.2012 – C-18/11, The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs/Philips Electronics UK Ltd, IStR 2012, 849.

Schrifttum zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nF: MIDDENDORF/HOLTRICHTER, Geplante Änderungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft, StuB 2012, 864; BENECKE/SCHNITGER, Wichtige Änderungen bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft durch das UntStG 2013, IStR 2013, 143; GOEBEL/UNGEMACH, Neuregelungen bei der Besteuerung ertragsteuerrechtlicher Organschaften mit Auslandsbezug, NWB 2013, 595; GRÜNDIG/SCHMID, Die Änderung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG und deren Auswirkung auf grenzüberschreitende Unternehmensstrukturen, DStR 2013, 617; JESSE, Neuregelungen zur ertragsteuerlichen Organschaft (Teil I), FR 2013, 629; KRÖNER/MOMEN/BOLLER, Zeitliche Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG n.F. und verfahrensrechtliche Konsequenzen, IStR 2013, 405; POLATZKY/SEITNER, Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG auf US-Inbound-Strukturen nach Deutschland vor dem Hintergrund des US-Steuerrechts, Ubg 2013, 285; SCHADEN/POLATZKY, Neuregelung der Verlustausgleichsbeschränkung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG – Auswirkungen auf deutsche Inbound-Finanzierungen über KG-Holding-Strukturen, IStR 2013, 131; SCHEIPERS/LINN, Zur Unionsrechtswidrigkeit des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG n.F., IStR 2013, 139; SCHNEIDER/SCHMITZ, Ausschluss der Verlustberücksichtigung bei Organschaft, GmbHR 2013, 281; STANGL/BRÜHL, Die „kleine“ Organschaftsreform, Der Konzern, 2013, 77; VON FREDEN/LIEKENBROCK, Neue Zinsabzugsbeschränkung für Inbound-Akquisitionsfinanzierungen durch § 14 Abs. 1 Nr. 5

KStG n.F., DB 2013, 1690; WAGNER/LIEKENBROCK, Organschaft und Ausschluss der doppelten Verlustberücksichtigung im In- und Ausland nach § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG n.F., Ubg 2013, 133.

1. Bedeutung, Verhältnis zu anderen Vorschriften und Verfahrensfragen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5

a) Aufbau der Rechtsnorm

260

Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 führt zu einem Ausschluss von negativen Einkünften sowohl des OT wie auch der OG im Rahmen der inländ. Besteuerung, wenn diese negativen Einkünfte auch im Rahmen einer ausländ. Besteuerung, des OT, der OG oder einer anderen Person berücksichtigt werden.

Die Regelung gibt allerdings lediglich eine Rechtsfolge an, ohne konkrete Tatbestandsmerkmale für die Nichtberücksichtigung negativer Einkünfte zu benennen. Die für die Anwendung der Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 erforderlichen Tatbestandsmerkmale müssen dagegen – gleich einem Ratespiel für den Gesetzesanwender – mittelbar aus dem gesetzessystematischen Zusammenhang und dem historischen Willen des Gesetzgebers abgeleitet werden. Die Regelung ist ein besonderes Beispiel für eine völlig misslungene gesetzliche Regelung und kann nur als gesetzgeberische Fehlleistung eingeordnet werden, die nicht nur dem allgemeinen Vertrauen zum Gesetzgeber, sondern auch dem Wirtschaftsstandort Deutschland, unabhängig davon, ob es aus fiskalischen Gründen nachvollziehbar ist, eine doppelte Verlustnutzung zu unterbinden, schadet.

Die Anwendung der Vorschrift ist mit einer Fülle von Unklarheiten belastet, wobei die „Auslegung“ der Vorschrift auch verfassungsrechtl. Aspekte, unter Einbeziehung der Zielsetzung der Vorschrift, berücksichtigen muss.

b) Bedeutung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5

261

Rechtentwicklung: 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 durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188) neu gefasst. Die Neuregelung gilt in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen (§ 34 Abs. 9 Nr. 8). Die Einführung der ursprünglichen Regelung beruhte auf der damaligen Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs für OT, nach dem der OT, sofern es sich um eine Gesellschaft handelt, nicht mehr Sitz und Geschäftsleitung, sondern nur noch die Geschäftsleitung im Inland unterhalten musste. Mit der Neuregelung wollte der Gesetzgeber Missbrauchsrisiken begegnen, welche diese Öffnung für ausländ. OT mit sich bringen könnte, wenn ausländ. OT Verluste doppelt nutzen. Bereits die Vorgängerregelung war mit erheblichen Unklarheiten verbunden. Es wurde deshalb mehrfach die Forderung laut, die Regelung abzuschaffen (so zB MEILICKE, DB 2002, 911 [917]; KESTLER/WEGER, GmbHR 2003, 156 [162]; LÜDICKE in HERZIG, Organschaft, 2003, 436 [456, 460]).

Mit der Erweiterung des Kreises der OG auf Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in der EU/dem EWR und der Aufhebung des § 18 und der damit verbundenen Ausweitung des Kreises der möglichen OT unabhängig vom Ort der Geschäftsleitung hat der Gesetzgeber offenbar Anlass gesehen, die hierdurch hervorgerufenen weiteren Risiken der doppelten Verlustnutzung zu unterbinden. Deshalb wurde nicht nur der persönliche Anwendungsbereich der Vor-

schrift auf die OG, sondern auch ihr sachlicher Anwendungsbereich auf negative Einkünfte des OT oder der OG (statt negatives Einkommen des OT) ausgedehnt.

Hintergrund der Norm nach Auffassung des historischen Gesetzgebers: Dem Gesetzeswortlaut an sich kann nur wenig zu den Beweggründen entnommen werden, die den Gesetzgeber veranlasst haben, die Vorschrift in das Gesetz aufzunehmen. Nach der sich aus den ursprünglichen Gesetzesmaterialien ergebenden Absicht des Gesetzgebers hatte dieser mit der Einführung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Wechselwirkungen mit dem amerikanischen StRecht vor Augen. Hiernach sollte die Vorschrift bei doppelt ansässigen Gesellschaften verhindern, dass Verluste im In- und Ausland doppelt oder aufgrund nationaler Regelungen ausl. Staaten (zB in den USA) stets zu Lasten der Bundesrepublik Deutschland berücksichtigt werden (vgl. BTDrucks. 14/6882, 37). Dieses Ansinnen hat der Gesetzgeber im Zusammenhang mit der Neuregelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 dahingehend konkretisiert, dass mit der Vorschrift ausgeschlossen werden soll, „dass Verluste des Organträgers mehrfach berücksichtigt werden können, z. B. weil der Organträger in verschiedenen Ländern in eine Gruppenbesteuerung einbezogen ist“ (vgl. BTDrucks. 17/10774, 20). Aufgrund der Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs auch für die OG meint der Gesetzgeber nunmehr auch, die Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 auf OG ausdehnen zu müssen, um eine doppelte Verlustnutzung auf der Ebene der OG zu verhindern (BTDrucks. 17/10774, 20).

Vermeintlicher und tatsächlicher Gesetzeszweck: Der Standort der Vorschrift im Regelungsgefüge des § 14 Abs. 1 ist verfehlt. Die Regelung würde im Hinblick auf die Rechtssystematik besser in § 15 passen, da besondere Anforderungen bei der Einkommensermittlung im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses aufgestellt werden (vgl. nur NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 472; JESSE, FR 2013, 629 [636]), denn die Vorschrift enthält keine Tatbestandsmerkmale, welche erforderlich wären, um ein Organschaftsverhältnis zu begründen. Vielmehr regelt Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 eine Rechtsfolge für die Berücksichtigung von negativen Einkünften des OT und der OG, setzt also das Vorliegen einer Organschaft voraus. Aus diesem Umstand lassen sich aber gesetzssystematische Rückschlüsse für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 herleiten. Berücksichtigt man nämlich, dass die entsprechenden Vorschriften des zweiten Kapitels des ersten Teils des KStG „Sondervorschriften für die Organschaft“ behandeln, so können Fragen der Abziehbarkeit von Verlusten nur im Zusammenhang mit der besonderen Besteuerungsform der Organschaft stehen. Berücksichtigt man weiter, dass die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 (iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6) die stl. Zurechnung des Einkommens eines Unternehmens (der OG) bei einem anderen Unternehmen (dem OT) anordnet und sich die grundsätzliche Besteuerung des OT nach den allgemeinen Vorschriften richtet, so kann im Rahmen der Organschaft die Frage der Abziehbarkeit von Verlusten nur solche Fragen betreffen, die aus der Zurechnung von Organeinkommen beim OT resultieren.

► *Gesetzgeberischer Irrtum bei Einführung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5:* Vor diesem Hintergrund stellt die ursprüngliche Annahme des Gesetzgebers, aufgrund der Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs beim OT durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts v. 20.12.2001 müsse in Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 eine Vorschrift zur Verhinderung einer doppelten Verlustnutzung durch den OT eingeführt werden, einen gesetzssystematischen Irrtum dar, denn bei Vorliegen einer Organschaft kann eine auf der Organschaft beruhende doppelte Verlustnutzung nur in Bezug auf das zuzurechnende Einkommen der OG in Be-

tracht kommen. Diesen zutreffenden Ansatz hatte auch die ursprüngliche Entwurfsfassung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 verfolgt.

► *Fortgesetzter gesetzgeberischer Irrtum mit der Neufassung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5*: Diesem ursprünglichen Irrtum bei der Einführung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 ist der Gesetzgeber mit der Neuregelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 konsequent gefolgt, indem er annimmt, die Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs für die OG erfordere nunmehr auch eine Parallele in Abs. 1 Satz 1 Nr. 5. Indessen übersieht der Gesetzgeber bei seiner Argumentationslinie die gesetzssystematischen Konsequenzen seiner Auffassung, denn in Bezug auf den OT ist es auch denkbar und möglich, dass dieser – außerhalb der Organschaft – eigene originäre Einkünfte erzielt, bei denen eine doppelte Verlustnutzung wegen einer doppelten Ansässigkeit (zB bei einer ausländ. Betriebsstätte des OT) im Raum stehen kann. Weshalb aber für diesen Stpfl. im Vergleich zu einem Stpfl., dem kein Einkommen einer OG zugerechnet wird, Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 angewendet werden soll, ist weder steuerlogisch noch sachlich verständlich und erweist sich daher als gleichheitswidrig (vgl. Anm. 11). Vielmehr hätte der Gesetzgeber allgemeine Fragen der doppelten Verlustnutzung bei doppelter Ansässigkeit auch allgemein regeln sollen und müssen.

► *Tatsächlicher Gesetzeszweck*: Auf dieser Grundlage kann sich der Gesetzeszweck nicht allgemein auf die Vermeidung einer doppelten Nutzung von Verlusten im In- und Ausland beziehen, denn der Umstand, dass Einnahmen wie auch Ausgaben vom StRecht mehrerer Länder erfasst werden, stellt keinen ungewöhnlichen Vorgang dar. Im Hinblick auf das Welteinkommensprinzip, das auch in der ganz überwiegenden Zahl von Ländern vorherrscht, ist eine derartige Doppelerfassung regelmäßig nicht vermeidbar. Insoweit existieren vielfältige Regelungen, um mit solchen doppelten Erfassungen umzugehen. Hierzu gehören insbesondere die Regelungen in den einzelnen DBA sowie § 2a EStG und die Vorschriften zur StErmäßigung bei ausländ. Einkünften (§§ 34c, 34d EStG). Vielmehr kann sich auf der Grundlage der Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 (Zurechnung des Einkommens der OG beim OT) der Gesetzeszweck des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nur darauf richten, eine doppelte Verlustnutzung in Bezug auf das zugerechnete Einkommen zu unterbinden (so wohl auch SCHNEIDER/SCHMITZ, GmbHR 2013, 281 [289]). Dementsprechend kann sich Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 auch nur auf den sog. Verlustimport, nicht aber auf den Verlustexport (durch den OT) beziehen (s. Anm. 275).

Gewerbsteuer: Im Hinblick auf § 2 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 7 Satz 1 GewStG ist auch eine doppelte Verlustnutzung bei der GewSt denkbar. Allerdings setzt die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 für gewstl. Zwecke voraus, dass die Verluste bei einer Gewerbebesteuerung im Ausland berücksichtigt werden (so auch JESSE, FR 2013, 629 [638]; SCHADEN/POLATZKY, IStR 2013, 131 [137]; aA SCHNEIDER/SCHMITZ, GmbHR 2013, 281 [284]; WAGNER/LIEKENBROCK, Ubg 2013, 133 [141]; s. auch BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143 [148]).

c) Verhältnis zu anderen Vorschriften

aa) Verhältnis zu § 2a EStG

§ 2a EStG ist bereits bei der Einkommensermittlung zu berücksichtigen und hat deshalb Vorrang gegenüber Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 (vgl. Anm. 30; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 505; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 249a; WAGNER/LIEKENBROCK, Ubg 2013, 133 [140]).

262

263 **bb) Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen**

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]). Ein solcher Verstoß kommt nur in Betracht, wenn ein DBA nicht die Freistellungs-, sondern die Anrechnungsmethode vorsieht, denn im Rahmen eines DBA nach der Freistellungsmethode kann eine doppelte Berücksichtigung von Verlusten nicht stattfinden, weil in diesem Fall nur einem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht zusteht (vgl. Art. 23A Abs. 1 OECD-MA 2008; s. auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 491; SCHNEIDER/SCHMITZ, GmbHR 2013, 281 [282]; WAGNER/LIEKENBROCK, Ubg 2013, 133 [142]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2013, 621 [628]). Aber auch soweit ein DBA mit Anrechnungsmethode vorliegt, ist zu berücksichtigen, dass Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nur auf Fälle des Verlustimports anwendbar sein kann (vgl. Anm. 275). Daher bleibt uE kein Raum für einen Verstoß gegen ein DBA-Diskriminierungsverbot (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 491).

cc) Verhältnis zu Regelungen ausgewählter ausländischer Steuersysteme264 **(1) Verhältnis zu den amerikanischen Regelungen der dual consolidated loss rule**

Die Regelungen des amerikanischen Konzernsteuerrechts gelten als Vorbild für Abs. 1 Satz 1 Nr. 5. Der Gesetzgeber hatte bei der Einführung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts v. 20.12.2001 die Absicht, eine Regelung, die den sog. *dual consolidated loss rule* entspricht, in das deutsche StRcht einzuführen (vgl. zum US-Recht mit weiteren Quellen SCHREIBER/MEIßEL, IStR 2002, 581; BLESSING, Der Konzern, 2003, 113 und 203; The New York State Bar Association Tax Selection, Tax Notes International, 2006, 379; STEVERT, Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa, 2006, 84 ff.; POLATZKY/SEITNER, Ubg 2013, 285 [288 ff.]). Das amerikanische StRcht 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 aufgrund 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 Bundesrepublik Deutschland) 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 Regelungszusammenhang, in dem die amerikanischen *dual loss rules* angesiedelt sind, ist allerdings nicht mit der deutschen Organschaftsbesteuerung ver-

gleichbar. Daher kann eine solche Anleihe aus dem amerikanischen StRecht kaum zu sinnvollen Ergebnissen führen. Im Übrigen fallen die vom Gesetzgeber als regelungsbedürftig eingestuften Fallgruppe nicht in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 (vgl. nur Anm. 261).

(2) Verhältnis zu den Regelungen der österreichischen Gruppenbesteuerung 265

Österreich hat in § 9 KStG-Österreich ein Gruppenbesteuerungssystem eingeführt, das es ermöglicht, bestimmte Verluste ausländ. Gesellschaften in die Gruppenbesteuerung einzubeziehen (vgl. zur österreichischen Gruppenbesteuerung HIRSCHLER/SCHINDLER, IStR 2004, 505; U. 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 % an einem anderen Gruppenmitglied beteiligt ist (§ 9 Abs. 4 KStG-Österreich). Die Gruppenbesteuerung erfolgt nur auf Antrag (§ 9 Abs. 8 KStG-Österreich). Auch ausländ. Gesellschaften können Gruppenmitglied werden, es ist keine unbeschränkte StPflcht in Österreich erforderlich. Ausreichend ist vielmehr, dass die Anteile von einem Gruppenmitglied gehalten werden, das in Österreich unbeschränkt stpfl. ist (vgl. § 9 Abs. 2 KStG-Österreich). Von der Gruppenbesteuerung werden in diesen Fällen nicht die positiven Einkünfte der Gesellschaft erfasst, da diese im Rahmen der unbeschränkten StPflcht im entsprechenden Staat zu versteuern sind. In die Gruppenbesteuerung werden insoweit nur Verluste (entsprechend der Beteiligungsquote) einbezogen (§ 9 Abs. 6 Nr. 6 KStG-Österreich). 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 (§ 9 Abs. 6 Nr. 6 KStG-Österreich). Die Gruppenbesteuerung ermöglicht damit einen Verlustimport nach Österreich. Im Gegensatz zur 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 ausländ. Gesellschaften können auch als Gruppenträger auftreten, soweit diese in Österreich eine eingetragene Zweigniederlassung unterhalten und die Beteiligungen der Gruppenmitglieder der Zweigniederlassung zuzurechnen sind (§ 9 Abs. 3 KStG-Österreich).

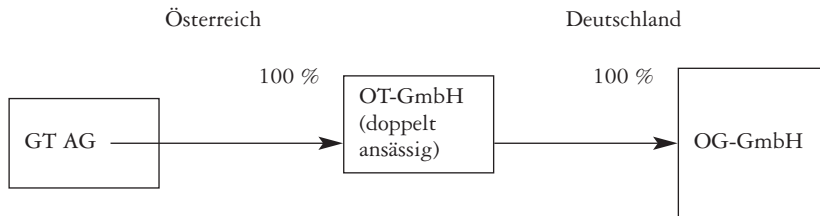
Zusammentreffen mit deutscher Organschaftsbesteuerung bei Verlusten des Organträgers: Das österreichische Modell macht die Konsolidierung von Verlusten ausländ. Gesellschaften möglich. Soweit es sich bei der ausländ. Gesellschaft, die Gruppenmitglied ist, zugleich um einen OT handelt, sind aber nur dessen eigene Verluste und nicht auch die von der OG zugerechneten Verluste im Rahmen der Gruppenbesteuerung berücksichtigungsfähig. 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 ua. 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 10000 € Gewinn erzielt und erhält von der OG-GmbH 100000 € Verluste zugerechnet.

2. Alternative: Die OT-GmbH hat 200000 € Verluste erwirtschaftet und erhält von der OG-GmbH 50000 € 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. Anm. 276).

Die österreichische Gruppenbesteuerung eröffnet allerdings keine Möglichkeit, Verluste nach Deutschland zu transportieren. Daher ist in diesem Zusammenhang kein Anwendungsfeld für Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 erkennbar.

266 d) Verfahrensfragen

Rechtsbehelf bei nicht berücksichtigtem Verlust: Die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 ist darauf gerichtet, negative Einkünfte des OT oder der OG bei der inländ. Besteuerung außer Ansatz zu lassen. Hierbei handelt es sich um mit der Organschaft zusammenhängende Besteuerungsgrundlagen iSd. Abs. 5 Satz 1, die im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach Abs. 5 zu berücksichtigen sind. Daher ist im Falle der Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach Abs. 5 anzufechten. Für das Vorliegen einer Besteuerung der negativen Einkünfte im Ausland trägt das FA die Darlegungs- und Beweislast, da es sich um ein steuererhöhendes Merkmal handelt. Dabei besteht dem FA gegenüber gem. § 90 Abs. 2 AO eine erhöhte Mitwirkungspflicht, weil es sich um einen Sachverhalt mit Auslandsberührung handelt (glA NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 499).

Später „entdeckte“ Auslandsverluste: Die Umsetzung der Rechtsfolge von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 kann auch verfahrensrechtl. 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, kann die Möglichkeit einer Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bestehen. Die Verlustberücksichtigung bzw. Berücksichtigungsfähigkeit im Ausland stellt idR ein rückwirkendes Ereignis dar (vgl. auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 515 f.; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 249e; VON FREEDEN/LIEKENBROCK, DB 2013, 1690 [1691]; WAGNER/LIEKENBROCK, Ubg 2013, 133 [140]; GOEBEL/UNGEMACH, NWB 2013, 595 [603]). Auch umgekehrte Fallkonstellationen sind denkbar.

Einstweilen frei.

267–269

2. Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5: Negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft

a) Vorliegen einer Organschaft als Voraussetzung für die Anwendung der Regelung

aa) Sachliche Voraussetzung: Wirksam begründetes Organschaftsverhältnis

270

Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 erfordert in seinem Tatbestand negative Einkünfte des OT oder der OG. Indem die Vorschrift auf den OT und die OG Bezug nimmt, geht sie davon aus, dass ein wirksames Organschaftsverhältnis iSd. Abs. 1 Satz 1 vorliegt (vgl. auch SCHNEIDER/SCHMITZ, GmbHR 2013, 281 [282]). Die Vorschrift kann daher nur zu einem Verlustausschluss im Rahmen der Besteuerung des OT und der OG bei Vorliegen eines kstl. Organschaftsverhältnis führen. Dementsprechend erfasst die Vorschrift nicht die doppelte Verlustnutzung außerhalb eines Organschaftsverhältnisses (ebenso GRÜNDIG/SCHMID, DStR 2013, 617 [618]; SCHADEN/POLATZKY, IStR 2013, 131 [133]).

bb) Persönlicher Anwendungsbereich: Organträger oder Organgesellschaft

(1) Organträger

271

Als OT kommen nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 1 und 2 natürliche Personen, nicht von der KSt befreite Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen oder PersGes. in Betracht.

Anwendbarkeit des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 bei einer Personengesellschaft als Organträger: Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 stellt auf negative Einkünfte des OT ab. Vor diesem gesetzlichen Hintergrund unterfallen auch PersGes. dem Anwendungsbereich der Vorschrift (so auch JESSE, FR 2013, 629 [638]), denn zum einen können auch PersGes. OT sein (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2) und zum anderen erzielen auch PersGes. Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 EStG (vgl. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO und Anm. 86; ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 499; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 245; aA SCHADEN/POLATZKY, IStR 2013, 131 [134]; VON FREEDEN/LIEKENBROCK, DB 2013, 1690 [1691]; WAGNER/LIEKENBROCK, Ubg 2013, 133 [137]; GOSCH, FS Raupach, 2006, 461 [477]). Selbst wenn man aber darauf abstelle, dass zwar eine PersGes. subjektiv Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 EStG erzielt, diese Einkünfte aber den Mitunternehmern unmittelbar zuzurechnen sind (vgl. WACKER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 15 Rn. 441), fände die Neuregelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 in Bezug auf die Gesellschafter der OT-PersGes. Anwendung, da es sich um andere Personen, bei denen die negativen

Einkünfte berücksichtigt werden, handelt (vgl. auch GRÜNDIG/SCHMID, DStR 2013, 617 [619]).

Besteuerung des Organeinkommens im Inland: Zwar ist mit der Neufassung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nicht mehr erforderlich, dass der OT im Inland beschränkt stpfl. sein muss. Jedoch folgt aus der Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6, dass das dem im Inland unbeschränkt stpfl. OT bzw. der inländ. Betriebsstätte des beschränkt stpfl. OT (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 4 bis 7) zuzurechnende Einkommen der OG im Inland der Besteuerung unterliegen muss (zu Einzelheiten Anm. 194). Indessen fallen Verluste, die der inländ. Betriebsstätte eines nur im Ausland ansässigen Unternehmens zuzurechnen sind, nicht in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 (ebenso U. PRINZ/SIMON, Der Konzern, 2003, 104 [109]). In diesem Fall ist der ausländ. OT nämlich nur über seine Betriebsstätte im Inland beschränkt stpfl., so dass nach § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG 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. 261 und 275). Aus diesem Grund wird eine ausländ. Gesellschaft mit einer beschränkt stpfl. Betriebsstätte im Inland nicht von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 erfasst.

Doppelte Ansässigkeit des Organträgers: Das Gesetz stellt nicht darauf ab, ob der OT ein doppelt ansässiger Rechtsträger ist. Allerdings ist bei der Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 zu berücksichtigen, dass die Vorschrift das Vorliegen einer Organschaft voraussetzt und vor dem Hintergrund der Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 nur die Zurechnung des Einkommens der OG beim OT betrifft. Damit kann die Vorschrift in Bezug auf den OT auch nur solche Fragen umfassen, die die Besteuerung des dem OT zuzurechnenden Einkommens der OG betreffen (so auch STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [103]). Dagegen erfasst die Vorschrift nicht Fragen der Besteuerung des OT, die nicht im Zusammenhang mit der Zurechnung des Einkommens der OG stehen, zB weil der OT eigene, nicht nach Abs. 1 Satz 1 zuzurechnende Einkünfte erzielt (s. auch Anm. 261 und 275; STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [99 f.]). Daher spielt es für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 keine Rolle, wo und insbes., ob der OT doppelt ansässig ist. Vielmehr kann es für die sachliche Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nur darauf ankommen, dass aufgrund der Zurechnung des Einkommens der OG beim OT negative Einkünfte dieser OG beim OT doppelt berücksichtigt werden. Auf dieser Grundlage umfasst deshalb der persönliche Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nicht nur doppelt ansässige OT, sondern auch nur im Inland ansässige OT, bei denen aufgrund der Zurechnung negative Einkünfte der OG doppelt berücksichtigt werden (so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 497; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 245; BENECKE/SCHNITZER, IStR 2013, 143 [147]; aA zu § 14 aF U. PRINZ/SIMON, Der Konzern, 2003, 104 [109]; TÖBEN/SCHULTE-RUMMEL, FR 2002, 425 [435 f.]; ORTH, IStR 2001, Beihefter 9, 16; LÖWENSTEIN/MAIER, IStR 2002, 185 [189 f.]).

272 Einstweilen frei.

273 (2) Organgesellschaft

Nach Abs. 1 Satz 1 können eine SE, eine AG oder eine KGaA Organträger sein. Da diese OG nur ihre Geschäftsleitung im Inland innehaben müssen, ist es denkbar, dass eine OG doppelt, nämlich aufgrund eines Sitzes in einem anderen

Staat der EU oder des EWR, ansässig ist. In diesem Fall können daher negative Einkünfte der OG sowohl im Inland als auch im Ausland bei der Besteuerung der OG zu berücksichtigen sein. Allerdings erfordert Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nicht die doppelte Ansässigkeit der OG. Vielmehr werden vom Anwendungsbereich der Vorschrift alle OG, unabhängig von ihrer Ansässigkeit erfasst (so auch BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143 [146]). Diese Einschätzung wird auch durch die Entstehungsgeschichte der Vorschrift bestätigt, denn die ursprünglich vom Deutschen Bundestag verabschiedete Fassung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 stellte noch auf einen Sitz der OG im Ausland ab (vgl. BTDrucks. 17/11180, 21).

b) Negative Einkünfte des Organträgers

aa) Keine Berücksichtigung negativer Einkünfte der Organgesellschaft

274

Die Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 ordnet an, dass negative Einkünfte des OT nicht berücksichtigt werden; doppelt zu berücksichtigende positive Einkünfte werden dagegen von der Vorschrift nicht erfasst (s. auch Anm. 11). Die Vorschrift soll einen zusätzlichen Schutz vor einer doppelten Verlustberücksichtigung bewirken. Es ist insoweit zu berücksichtigen, dass bereits die DBA Doppelerfassungen verhindern (s. Anm. 263). 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 bereits SIEVERT, Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa, 2006, 98). Der Umstand, dass ein weitergehender Schutz vor Doppelerfassung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nur zum Tragen kommen kann, soweit im Rahmen einer Organshaft ein OT über Verluste verfügt, erscheint befremdlich. Diese Einseitigkeit verleiht der Vorschrift den Charakter einer Strafregelung (zur verfassungsrechtl. Problematik vgl. Anm. 11).

bb) Negative Einkünfte

275

Die Vorschrift stellt in der Rechtsfolge auf das Vorliegen von negativen Einkünften ab. Damit aber die Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 eintreten kann, müssen diese negativen Einkünfte des OT eine Ursache haben. Diese Ursache kann gesetzessystematisch (s. Anm. 261) nur ihre Ursache in der Organshaft, also der Zurechnung des Einkommens der OG beim OT (Abs. 1 Satz 1) haben. Auf dieser Grundlage kann uE Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nur dahingehend verstanden werden, dass das Verlustabzugsverbot nur dann greift, wenn dem OT ein negatives Einkommen der OG zugerechnet wird (so auch STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [103]). Soweit sich der Gesetzgeber insofern auf „negative Einkünfte“ bezieht, beruht diese Annahme offenbar auf dem Umstand, dass die Einkünfte der OG (= Gewinn) zugleich dem Einkommen entspricht (Anm. 82). Negative Einkünfte in diesem Sinne liegen vor, soweit das Ergebnis der Gewinnermittlung der OG unter Zugrundelegung der deutschen Vorschriften dazu führt, dass die Einkünfte der OG weniger als 0 € betragen (s. auch ORTH, IStR 2002, Beihefter 9, 12).

Erfassung nur negativer Einkünften aus der Organshaft: Eine Einschränkung dahingehend, dass die Herkunft der Verluste von Bedeutung wäre, findet zwar im Wortlaut der Vorschrift keine unmittelbare Stütze. Im Rahmen eines solchen Verständnisses wäre also 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 aber dazu führen, dass das Tatbestandsmerkmal auf sämtliche negativen Einkünfte des Organkreises zu beziehen wäre, selbst wenn die negativen Einkünfte des OT nicht aus der Zurechnung von Einkommen der OG herrühren. Damit ergäbe sich allerdings eine gleichheitswidrige Benachteiligung eines OT gegenüber einem Nicht-OT, der ebenfalls negative Einkünfte erzielt (s. Anm. 11 und 261), denn für den OT wäre Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 anwendbar, nur weil er OT ist und darüber hinaus eigene negative Einkünfte erzielt, wohingegen die Vorschrift bei einem Nicht-OT keine Anwendung finden kann, weil es an einer Organschaft fehlt. In diesem Zusammenhang greift auch nicht der Hinweis durch, dass der OT einen eigenen Verlust mit Gewinnen der OG verrechnen kann, denn dieser Umstand ist eine logische Rechtsfolge des Instituts der Organschaft und der hieraus resultierenden Zurechnung des Einkommens der OG beim OT (so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 488, 490 und 533). Daher kann sich Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 als Vorschrift, die Regelungen der kstl. Organschaft betrifft, nur auf negative Einkünfte des OT beziehen, die auf der Organschaft, also der Zurechnung von Einkommen der OG nach Abs. 1 Satz 1 beruhen (Anm. 261; ebenso JESSE, FR 2013, 629 [638]; STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [99 f., 103]; WAGNER/LIEKENBROCK, Ubg 2013, 133 [137]; aA wohl FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 501 ff.; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 247 ff.; SCHNEIDER/SCHMITZ, GmbHR 2013, 281 [283]; POLATZKY/SEITNER, Ubg 2013, 285 [292 f.]). Dabei ist für die Frage der Verlustabzugsbeschränkung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 isoliert auf die negativen Einkünfte der OG, die Bestandteil des zugerechneten Einkommens sind, abzustellen. Hätte der Gesetzgeber dagegen die allgemeine Einbeziehung von negativen Einkünften zur Verhinderung einer doppelten Verlustnutzung umsetzen wollen, so hätte er eine entsprechende allgemeine gesetzliche Regelung einführen müssen (Anm. 261; so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 488).

Negative Einkünfte des Organträgers: Soweit die Vorschrift darauf abstellt, dass es sich um negative Einkünfte des OT handeln muss, sind folglich aufgrund der gebotenen sachlichen Anknüpfung an die dem OT zugerechneten Einkünfte der OG unter den negativen Einkünften des OT nur die Einkünfte der OG zu verstehen, bei deren Einkunftsermittlung das zuzurechnende Einkommen der OG beim OT zu berücksichtigen ist (s. Anm. 86 und 261). Für eine KapGes. als OT ist folglich auf die nach § 8 Abs. 2 einheitlich zu ermittelnden Einkünfte aus Gewerbebetrieb abzustellen. Bei einer natürlichen Person oder einer PersGes. ist gleichermaßen auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb abzustellen. Erzielt die natürliche Person oder die PersGes. darüber hinaus noch andere Einkünfte, so kommt es ausschließlich auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, bei deren Ermittlung das zuzurechnende Einkommen der OG zu berücksichtigen ist, an (so auch BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143 [146]). Eine Verrechnung der negativen Einkünfte mit eigenen positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb des OT wird durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 ausgeschlossen. Zudem müssen aber diese negativen Einkünfte in einem ausländ. Staat berücksichtigt werden (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5; s. Anm. 281).

Erfassung von Verlustexporten und Verlustimporten: Die Vorschrift erfasst nach ihrem Wortlaut und dem Willen des Gesetzgebers (s. Anm. 261) sowohl Verlustexporte wie auch Verlustimporte. Ein Verlustexport liegt vor, wenn im Inland entstandene Verluste auch im Rahmen einer ausländ. Besteuerung berücksichtigt werden sollen. Bei einem Verlustimport liegen Verluste vor, die im

Ausland entstanden sind und im Rahmen einer inländ. Besteuerung berücksichtigt werden sollen.

► *Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 erfasst 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 GG 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 Stauptsitz 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.

► *Keine Anwendung auf Fälle des Verlustexports:* Die Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 auf Fälle des Verlustexports verstößt gegen das im GG verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip (vgl. auch Anm. 11). 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. Vielmehr ist im Wege einer verfassungskonformen Auslegung davon auszugehen, dass Fälle des Verlustexports nicht in den Anwendungsbereich von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 fallen.

Es ist zum einen nicht mit den Grundprinzipien des StRechts und damit 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 StRechts 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. 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 ist es daher nicht zulässig, mit dieser Begründung die Berücksichtigung von Verlusten zu versagen (vgl. auch Anm. 11; ebenso TÖBEN/SCHULTE-RUMMEL, FR 2002, 425 [436]; U. PRINZ/SIMON, Der Konzern, 2003, 104 [106]). Im Übrigen 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. 265). Es kann daher nicht Aufgabe des nationalen StRechts sein, in Wertungen ausländ. Rechtsordnungen einzugreifen.

Aus verfassungsrechtl. Gründen ist es zum anderen 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 (aA NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 478), denn der Schutz einer fremden Rechtsordnung kann nicht Bezugspunkt der Vorschrift sein. Weiterhin ist es nicht nachvollzieh-

bar, 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, der nicht von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 erfasst wird.

276 c) Negative Einkünfte der Organgesellschaft

Die Vorschrift nimmt in ihrer Rechtsfolge Bezug auf negative Einkünfte der OG. Allerdings erzielen die OG iSd. Abs. 1 Satz 1 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2), so dass die Einkünfte (= Gewinn) dem Einkommen der OG entsprechen (vgl. Anm. 82; krit. zur Begrifflichkeit STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [99]).

Beim Organträger zu berücksichtigende negative Einkünfte: Die Vorschrift erfasst die negativen Einkünfte der OG, die aufgrund der Zurechnung des Einkommens nach Abs. 1 Satz 1 beim OT zu berücksichtigen sind. Insoweit geht also Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 fehl, weil die negativen Einkünfte der OG, die nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nicht berücksichtigt werden dürfen, aufgrund der Zurechnungsregel des Abs. 1 Satz 1 nur beim OT nicht berücksichtigt werden dürfen. Insoweit kann aus Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nur abgeleitet werden, dass die negativen Einkünfte von der OG herrühren müssen.

Bei der Organgesellschaft zu berücksichtigende negative Einkünfte: Negative Einkünfte der OG können in zweifacher Hinsicht der Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 unterfallen.

► *Negative Einkünfte in Bezug auf die Besteuerung des Einkommens bei der Organgesellschaft:* Erzielt die OG negative Einkünfte, so ist eine doppelte Verlustnutzung hinsichtlich dieser negativen Einkünfte bei der (Besteuerung der) OG nicht denkbar, denn nach Abs. 1 Satz 1 sind die negativen Einkünfte, die Bestandteil des zuzurechnenden Einkommens sind (s. Anm. 81), dem OT zuzurechnen und unterliegen daher nicht einer Besteuerung bei der OG, weil der vom OT auszugleichende Verlust das Einkommen der OG im Ergebnis ausgleicht (s. Anm. 81). Deshalb kommt eine Besteuerung eigenen zu versteuernden Einkommens der OG nur hinsichtlich der Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter nach § 16 in Betracht (vgl. Anm. 81; so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 503). Dementsprechend kann aufgrund der Verlustübernahme durch den OT eine Verlustnutzung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 durch die OG nicht angenommen werden, zumal die OG nach § 16 ihr Einkommen nur in Bezug auf die geleisteten Ausgleichszahlungen selbst zu versteuern hat (zu Einzelheiten § 16 Anm. 18 ff.).

► *Negative Einkünfte in Bezug auf das dem Organträger zuzurechnende Einkommen:* Der Verweis auch auf negative Einkünfte der OG, die bei einer Besteuerung in einem ausländ. Staat berücksichtigt werden, könnte mangels einer doppelten Verlustnutzungsmöglichkeit bei der Besteuerung der OG dahingehend zu verstehen sein, dass die Vorschrift selbst dann Anwendung findet, wenn in den negativen Einkünften der OG negative Einkunftsteile enthalten sind, die auch bei einer Besteuerung in einem ausländ. Staat berücksichtigt werden, zB weil die OG über eine ausländ. Betriebsstätte verfügt, aus der sie negative Einkünfte erzielt. Allerdings ist der Gesetzeswortlaut auch in dieser Hinsicht nicht klar, denn aus dem Gesetz ergibt sich nicht, ob sich der Begriff der „negativen Einkünfte“ isoliert auf diese negativen Einkünfte beziehen soll, wenn die OG darüber hinaus weitere Einkünfte erzielt, die nicht einer ausländ. Besteuerung unterliegen. Indessen erfolgt die inländ. Ermittlung der Einkünfte der OG nach § 8 Abs. 2 KStG iVm.

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG einheitlich für den gewerblichen Betrieb der OG. Soweit das Gesetz vor diesem Hintergrund auf die negativen Einkünfte der OG verweist, stellen gesetzessystematisch nur die gesamten Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 8 Abs. 2 KStG iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG die Einkünfte der OG und damit ggf. die negativen Einkünfte der OG dar (so auch SCHNEIDER/SCHMITZ, GmbH 2013, 281 [282 ff.]; WAGNER/LIEKENBROCK, Ubg 2013, 133 [136]). Problematisch ist dies zB für den Fall, in dem die OG über nicht bei einer ausländ. Besteuerung berücksichtigte positive Einkünfte verfügt, insbes. wenn diese positiven Einkünfte die auszuschließenden negativen Einkünfte übersteigen, denn dann sind die Einkünfte der OG nicht negativ, so dass nach dem Wortlaut des Gesetzes die Vorschrift nicht anwendbar ist, weil keine negativen Einkünfte der OG vorliegen. Wenn der Gesetzgeber also eine Teilbetrachtung hätte erreichen wollen, so hätte er dies im Gesetzeswortlaut auch deutlich zum Ausdruck bringen müssen, indem er auf darauf abgestellt hätte, ob in den Einkünften der OG negative Einkunftsteile enthalten sind, die bei einer ausländ. Besteuerung berücksichtigt werden. Daher kann der Begriff der „negativen Einkünfte“ in Bezug auf die OG zum einen nur einheitlich im Sinne des Einkünftebegriffs des § 8 Abs. 2 KStG iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verstanden werden (aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 512a). Zum anderen kann aus dieser Notwendigkeit der einheitlichen Betrachtung auch nur folgen, dass die Frage der Berücksichtigung der negativen Einkünfte bei einer ausländ. Besteuerung nur in Bezug auf diese negativen Einkünfte zu entscheiden ist (s. Anm. 281). Darüber hinaus ist aber zu beachten, dass bei der eigenständigen Ermittlung der Einkünfte der OG (Anm. 80) die allgemeinen Vorschriften der Einkommensermittlung, zB des § 2a EStG zu berücksichtigen sind. Daher können auf dieser Grundlage Verluste bei der OG bei der Einkommensermittlung außer Betracht bleiben.

Einstweilen frei.

277–279

3. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5: Negative Einkünfte bleiben bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit eine auslandsbezogene Berücksichtigung erfolgt

a) Negative Einkünfte bleiben bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt 280

Als Rechtsfolge sieht Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 uE vor, dass die im zugerechneten Einkommen enthaltenen negativen Einkünfte der OG bei der inländ. Besteuerung des OT nicht berücksichtigt werden. Der Ausschluss erfolgt endgültig, insbes. ohne die Möglichkeit einer Verrechnung mit späteren Gewinnen und ist daher verfassungswidrig (s. auch Anm. 11). Insoweit unterscheidet sich die Vorschrift auch von der amerikanischen Regelung, welche als Vorbild der Vorschrift angesehen werden kann (LÜDICHE in HERZIG, Organschaft, 2003, 436 [440]).

b) Ausschluss der Berücksichtigung nur, soweit die negativen Einkünfte im Ausland berücksichtigt werden 281

Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 führt nicht dazu, dass die negativen Einkünfte vollumfänglich im Rahmen der inländ. Besteuerung unberücksichtigt bleiben. Nur „soweit“ die negativen Einkünfte im Ausland berücksichtigt werden, ist der inländ. Abzug ausgeschlossen. Mangels einer Regelung durch einen gesetzlichen Tatbestand ist

allerdings völlig unklar, ob und in welcher Höhe negative Einkünfte in diesem Sinne vorliegen.

Sachliche Entsprechung: Der Ausschluss erfasst nur die negativen Einkünfte, die bereits im Rahmen einer ausländ. Besteuerung Berücksichtigung gefunden haben. Das Gesetz erfordert damit eine sachliche Entsprechung der nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 auszuschließenden und der im Ausland berücksichtigten negativen Einkünfte. Das bedeutet, dass die negativen Einkünfte im Ausland einer Besteuerung vom Einkommen (vgl. Art. 2 Abs. 1 und 2 OECD-MA 2008) unterliegen (ebenso JESSE, FR 2013, 529 [638]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 522). 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.

► *Negative Einkünfte des Organträgers:* Die Verlustbeschränkung greift nur für negative Einkünfte der OG und nicht für eigene negative Einkünfte des OT (s. Anm. 276). Die Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 kann also nur dann greifen, wenn die nach Abs. 1 Satz 1 zugerechneten negativen Einkünfte der OG auch bei einer Besteuerung im Ausland berücksichtigt werden.

► *Negative Einkünfte der Organgesellschaft:* Aus dem gesetzlichen Verweis auf die negativen Einkünfte, also die Einkünfte iSd. § 8 Abs. 2 KStG iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, folgt in sachlicher Hinsicht, dass eine Teilbetrachtung der einzelnen Einkunftsteile, je nachdem, ob sie möglicherweise bei einer ausländ. Besteuerung berücksichtigt werden, nicht zulässig ist. Vielmehr ist in sachlicher Hinsicht auf die Besteuerung der Gesamteinkünfte iSd. § 8 Abs. 2 KStG iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG abzustellen (s. Anm. 276). Daher stellt Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 keine Rechtsgrundlage für eine Aufteilung der einzelnen Einkunftbestandteile bei der OG dar, um einen Verlustabzug zugerechneten Einkommens beim OT zu unterbinden, weil in den Einkünften der OG negative Einkunftsteile enthalten sind, die bei einer Besteuerung im Ausland berücksichtigt werden (s. auch GRÜNDIG/SCHMID, DStR 2013, 617 [619]).

Entsprechung der Höhe nach: Praktische Probleme bei der Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 ergeben sich auch aufgrund unterschiedlicher Ermittlung der Einkünfte im In- und Ausland, die dazu führen können, dass in den beiden Ländern die Einkünfte unterschiedlich hoch ausfallen können.

Beispiel 1: Die OG, die ihren Ort der Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland innehatte, kauft eine Maschine für 100 000 €, welche nach deutschem StRcht über vier Jahre in den Jahren 01 bis 04 mit je 25 000 € abzuschreiben ist. Das StRcht des Staats X, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat, sieht demgegenüber einen Abschreibungszeitraum von fünf Jahren vor. Die Maschine ist nach dieser Rechtsordnung in den Jahren 01 bis 05 mit jeweils 20 000 € abzuschreiben.

Indessen stellt das Gesetz ausdrücklich nur auf eine Berücksichtigung der negativen Einkünfte bei einer Besteuerung im Ausland ab. Ob die negativen Einkünfte in der gleichen Höhe bei der ausländ. Besteuerung berücksichtigt worden sind, ist daher unerheblich; es kommt nur auf die Übereinstimmung der negativen Einkünfte im Hinblick auf den verwirklichten Steuersachverhalt an (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 512a; aA SCHNEIDER/SCHMITZ, GmbHR 2013, 281 [284]; VON FREEDEN/LIEKENBROCK, DB 2013, 1690 [1692]; WAGNER/LIEKENBROCK, Ubg 2013, 133 [139]). Hieraus können sich aber willkürliche Ergebnisse ergeben, zB weil sich aufgrund der abweichenden Gewinnermittlung im Ausland keine negativen Einkünfte ergeben (vgl. auch FROTSCHER

in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 517 f.; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 249d; VON FREDEN/LIEKENBROCK, DB 2013, 1690 [1692]).

Beispiel 2: Die OG, die ihren Ort der Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland innehatte, kauft eine Maschine für 100 000 €, welche nach deutschem StRecht über vier Jahre in den Jahren 01 bis 04 mit je 25 000 € abzuschreiben ist. Das StRecht des Staats X, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat, sieht demgegenüber einen Abschreibungszeitraum von fünf Jahren vor. Die Maschine ist nach dieser Rechtsordnung in den Jahren 01 bis 05 mit jeweils 20 000 € abzuschreiben.

Erzielt die OG auf dieser Grundlage im Inland negative Einkünfte, im Ausland – aufgrund der längeren Abschreibungsdauer – jedoch nicht, werden die negativen Einkünfte bei einer Besteuerung im Ausland berücksichtigt, denn Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 stellt nur auf das Vorliegen inländ. negativer Einkünfte ab.

Ergeben sich dagegen im umgekehrten Fall im Inland positive Einkünfte, zB weil ein WG über seine regelmäßige Nutzungsdauer abzuschreiben ist, und im Ausland negative Einkünfte, weil das WG sofort oder über einen kürzeren Zeitraum abgeschrieben werden darf, so scheidet die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, da keine (inländ.) negativen Einkünfte vorliegen.

Gleiches gilt, wenn im Ausland Sachverhalte einen Steuertatbestand erfüllen, die jedoch im Inland nicht steuerrelevant sind (s. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 518).

Schon diese einfachen Beispielsachverhalte belegen, dass die Vorschrift nicht folgerichtig und insgesamt missglückt ist.

Keine Identität des Rechtsträgers: Im Gegensatz zur bisherigen Fassung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 müssen die Verluste nicht bei demselben Rechtsträger im Ausland berücksichtigt werden. Vielmehr genügt es, dass der Verlust im Rahmen der Besteuerung des OT, der OG oder (irgend-)einer anderen Person berücksichtigt wird (so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 520; WAGNER/LIEKENBROCK, Ubg 2013, 133 [139]).

Berücksichtigungsfähigkeit der negativen Einkünfte im Ausland: Das Gesetz stellt ausdrücklich darauf ab, dass die negativen Einkünfte bei der Besteuerung im Ausland berücksichtigt werden, dh. bei der Bemessung der ausländ. Steuer einbezogen worden sind (so auch JESSE, FR 2013, 629 [638]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 511b und 524; SCHNEIDER/SCHMITZ, GmbHR 2013, 281 [283]). Daher genügt es, wenn sich die Verluste im Ausland über einen Verlustvortrag (ebenso JESSE, FR 2013, 629 [638]; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 249c; POLATZKY/SEITNER, Ubg 2013, 285 [286]; STANGL/BRÜHL, Der Konzern, 2013, 77 [101]) oder bei Anwendung eines Progressionsvorbehalts (so auch JESSE, FR 2013, 629 [638]; aA DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 249c; BENECKE/SCHNITZER, IStR 2013, 143 [150]; SCHNEIDER/SCHMITZ, GmbHR 2013, 281 [283]; WAGNER/LIEKENBROCK, Ubg 2013, 133 [138]; POLATZKY/SEITNER, Ubg 2013, 285 [286]) auswirken. Diese Einschätzung wird auch durch den Gesetzeszweck, eine doppelte Verlustnutzung von zugerechneten Organeinkommen zu unterbinden, bestätigt. Nur wenn nämlich eine doppelte Verlustnutzung tatsächlich vorliegt und aufgrund der besonderen Besteuerungsform der Organshaft mit der Folge der Zurechnung des Einkommens eines Rechtsträgers (der OG) bei einem anderen Unternehmen (dem OT) Verluste in das Inland transferiert werden können, besteht auch dem Grunde nach ein Anlass, für die Zwecke der Organschaftsbesteuerung eine Verlustnutzung zu unterbinden. Dass dieses Normverständnis möglicherweise eine Fülle von Folgeproblemen nach sich zieht, zB ob Auswirkungen der Verluste begrenzt auf einen VZ oder periodenübergreifend zu prüfen sind (vgl. auch WAGNER/LIEKENBROCK, Ubg 2013, 133 [139]; GRÜNDIG/

SCHMID, DStR 2013, 617 [621]), kann eine vom Wortlaut abweichende Auslegung des Gesetzes nicht rechtfertigen. Vielmehr ist es Aufgabe des Gesetzgebers, ein in Tatbestand und Rechtsfolge klar verständliches Gesetz zu formulieren. Entgegen unserer bislang vertretenen Auffassung lässt sich auch nicht auf der Grundlage des Willens des Gesetzgebers eine vom Wortlaut des Gesetzes abweichende Auslegung rechtfertigen: Die Vorschrift sollte unter Bezugnahme auf das US-Recht verhindern, dass Verluste stets zu Lasten des deutschen Rechts berücksichtigt werden. Das US-StRecht schließt Verluste, die dem Grunde nach sowohl in den USA als auch in Deutschland abziehbar wären, nach der *dual consolidated loss rule* (Sec. 1503 [d] Internal Revenue Code) aus. Die US-Steuererrichtlinien schließen mit der sog. *mirror rule* die Verlustnutzung aber auch für den Fall aus, dass im Ausland eine Verlustnutzung grds. 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 ein völliger Ausschluss des negativen Einkommens die Folge wäre (vgl. insoweit auch NEUMANN in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn. 494). Auf der Grundlage dieses Beispiel mag der zwar Gesetzgeber deutlich gemacht haben, dass eine solche Möglichkeit einer einseitigen Verlustberücksichtigung nicht beabsichtigt ist. Jedoch vermag der Hinweis auf den gesetzgeberischen Willen nach den allgemeinen Auslegungsregeln eine vom eindeutigen Wortlaut abweichende Auslegung nicht zu rechtfertigen (vgl. LARENZ, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, 343 f.).

Keine Doppelbesteuerungsabkommen-Freistellung: Soweit die Regelungen eines DBA mit Freistellungsmethode eingreifen, kann es nicht zu einer Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 kommen (s. Anm. 263). 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]).

282 Einstweilen frei.

283 **c) Berücksichtigung der negativen Einkünfte 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. Dabei stellt Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 auf eine Besteuerung in irgendeinem ausländ. Staat ab. Daher ist es für die Anwendung der Vorschrift nicht erforderlich, dass die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat erfolgt (so auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 511a; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 249c; BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143 [151]).

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. auch Anm. 12).

d) Berücksichtigung der negativen Einkünfte im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person im Ausland

284

Im Gegensatz zu der Vorgängerregelung stellt die Neufassung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nicht mehr auf eine mit der deutschen Besteuerung vergleichbare Besteuerung ab. Daher muss die Berücksichtigung der Verluste im Ausland nicht aufgrund einer Besteuerung in einem Konsolidierungskreis erfolgen. Es genügt vielmehr irgendeine Berücksichtigung der negativen Einkünfte im Rahmen einer Besteuerung im Ausland (s. auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 521; BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143 [150]; aA SCHADEN/POLATZKY, IStR 2013, 131 [135]). Es genügt zudem, wenn die negativen Einkünfte im Rahmen einer Besteuerung des OT, der OG oder einer anderen Person im Ausland berücksichtigt werden. Insbesondere erfasst Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nunmehr eine Berücksichtigung der Verluste bei jeder Person (s. auch DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 249 f.; WAGNER/LIEKENBROCK, Ubg 2013, 133 [139]). Darüber hinaus stellt Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 kein zeitliches Erfordernis der Besteuerung im Ausland auf. Es genügt vielmehr, wenn die negativen Einkünfte irgendwann bei einer Besteuerung berücksichtigt werden (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 513; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 249e; POLATZKY/SEITNER, Ubg 2013, 285 [286]; einschränkend WAGNER/LIEKENBROCK, Ubg 2013, 133 [139]; aA SCHNEIDER/SCHMITZ, GmbHR 2013, 281 [283]; zu den verfahrensrechtl. Fragen s. Anm. 266).

Steuerpflicht im Ausland: Aus dem Verweis auf eine Besteuerung im Ausland folgt, dass die Verluste bei einer ausl. Besteuerung berücksichtigungsfähig sein müssen, also der Rechtsträger, bei dem die negativen Einkünfte im Ausland berücksichtigt werden, im Ausland stpfl. ist. Dabei genügt es auch, wenn der Rechtsträger im Ausland beschränkt stpfl. ist.

Einstweilen frei.

285–289

VII. Beginn der Organschaft (Abs. 1 Satz 2)

1. Sachliche Voraussetzung: Herrschendes und abhängiges Unternehmen als Organträger und Organgesellschaft iSd. Abs. 1 Satz 1

290

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, BStBl. III 1965, 386 [387]). Daher genügt es nicht, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1, insbes. 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 an die Voraussetzungen als OT erfüllen (ebenso STOLLENWERK, GmbH-StB 2003, 199 [201]; JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975,

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).

291 2. Zeitliche Voraussetzung: Erstmalige Zurechnung des Einkommens im Kalenderjahr des Endes des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, 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 GAV und seine körperschaftsteuerlichen Auswirkungen – insbesondere bei Beteiligung ehemals gemeinnütziger Wohnungsunternehmen, in CREZELIUS/RAUPACH/L. SCHMIDT/UELNER (Hrsg.), FS Franz Josef Haas, Herne 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; U. PRINZ, „Doppelte Organschaftsfall“ bei Veräußerung oder Umstrukturierung von Beteiligungsbesitz, FR 2003, 708; KOLBE, Körperschaftsteuerliche Organschaft: Einhaltung der Fünf-Jahres-Frist bei Änderung des Gewinnabführungsvertrags, StuB 2009, 226; SCHÖNEBORN, Aktuelle Formfragen der ertragsteuerlichen Organschaft, DB 2010, 245; TAETZNER/PROTZ, Wenn das Handelsregister Ergebnisabführungsverträge zu spät bearbeitet: abweichende Steuerfestsetzung im Billigkeitsweg, BB 2012, 2795.

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 zivilrechtl. 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 gem. § 293 Abs. 3 AktG erforderlichen schriftlichen Unterzeichnung des Vertrags durch beide Vertragsparteien abgeschlossen (s. auch Nds. FG v. 29.10.2009 – 6 K 21/09, EFG 2010, 259; 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 – Tz. 5). Ist der Vertrag schwebend unwirksam, zB weil er 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 s. Anm. 66 ff.) geworden ist. Daher ist es nach der Neufassung nicht mehr möglich, die Wirkungen der Organschaft auf einen VZ zurückzubeziehen, in dem der GAV noch nicht wirksam war. Die Regelung ge-

winnt 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 Organschaft. Hingegen ist bei einer eingegliederten Gesellschaft die Eintragung des GAV in das Handelsregister nicht erforderlich. Es genügt also, dass der GAV nach zivilrechtl. Grundsätzen wirksam ist.

Wirksamwerden bei Abschluss eines geänderten Gewinnabführungsvertrags: Die Vorschrift des Abs. 1 Satz 2 gilt auch für einen geänderten GAV. Werden daher erst auf der Grundlage eines geänderten GAV die Voraussetzungen für die Organschaft erfüllt, so ist das Einkommen nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 2 dem OT für das Kj. zuzurechnen, in dem das Wj. der OG endet, in dem die Änderung wirksam wurde (BFH v. 15.9.2010 – I B 27/10, BStBl. II 2010, 935).

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 zivilrechtl. 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 stl. Regelung ergibt (§ 41 Abs. 1 Satz 2 AO; s. auch BFH v. 30.7.1997 – I R 7/97, BStBl. II 1998, 33 [34]; v. 3.9.2009 – IV R 38/07, BStBl. II 2010, 60; 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 Kj. das vorgenannte Wj. der OG endet. Die Zurechnung des Einkommens erfolgt erstmals für dieses Kj.

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. Oktober bis 30. September. 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 Kj. (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 (s. U. PRINZ, FR 2003, 708 [710 f.]).

Kritik an der Neuregelung: Die Neuregelung führt zu einer erheblichen Verschärfung der bisherigen Rechtslage. Der stl. Beginn der Organschaft 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 verdeckten Einlage) 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. 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, 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 so lange als verfehlt, wie 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]; KOLBE, StuB 2009, 226 [229]; vgl. auch Nds. FG v. 13.12.2007 – 6 K 411/07, EFG 2008, 885, rkr.; FG Düss. v. 17.5.2011 – 6 K 3100/09 K, G, AO, juris, rkr., mit Anm. TAETZNER/PROTZ, BB 2012, 2795). 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.

C. Erläuterungen zur Aufhebung von Abs. 2

Die Kommentierung des § 14 Abs. 2 – Stand Mai 2006 – ist im elektronischen HHR-Archiv (www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm) abgelegt.

I. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich

292

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 – StVVG) 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

293

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 § 14 Anm. 292 der Kommentierung mit Stand Mai 2006, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). 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 (BR-Drucks. 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.

294–299 Einstweilen frei.

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Vororganschaftliche Mehr- und Minderabführungen

Schrifttum: DÖTSCH/PUNG, Mehrabführungen in organschaftlicher Zeit mit vororganschaftlicher Verursachung, Der Konzern 2003, 278; 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; WASSERMEYER, Inner- und vororganschaftlich verursachte Mehr- und Minderabführungen, steuerliche Ausgleichsposten, in HERZIG (Hrsg.), Organschaft, FS Jochen Thiel, Stuttgart 2003, 208; DETTMEIER/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, 2012; SCHIMMELSCHEIDT/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 EURLÜmsG, GmbHR 2005, 1172; KRINNINGER/HELM, Vororganschaftlich verursachte Mehr- und Minderabführungen – Die Neuregelung in § 14 Abs. 3 KStG, BB 2005, 1191; RÖDDER, Vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen i.S. des § 14 Abs. 3 KStG n.F., DStR 2005, 217; SEMMLER, Änderungen bei der Körperschaftsteuer, NWB F. 4, 4941; SUCHANEK, Neues zu vororganschaftlich verursachten Mehr- und Min-

derabführungen, Inf. 2005, 21; WATERMEYER/BÜTTGEN-PÖHLAND, Neuerungen für die GmbH durch das EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz, GmbH-StB 2005, 78; GRUBE/BEHRENDT/HEEG, Vororgansächlich verursachte Mehr- und Minderabführungen und die sog. Fußstapfentheorie im Umwandlungssteuerrecht (Teil 1 und 2), GmbHHR 2006, 1026 und 1079; SCHUMACHER, Übertragung von Beteiligungen an Organgesellschaften und die „vororganschaftliche Zeit“ iSd. § 14 Abs. 3 KStG, DStR 2006, 310; SCHUMANN/KEMPF, Vororganschaftliche Mehr-/Minderabführungen: Definitionsversuch und Analyse der Rechtsfolgen, FR 2006, 219; THIEL, Probleme beim Übergang vom Halbeinkünfteverfahren zur Organschaft – Mehr- und Minderabführungen nach § 14 Abs. 3 KStG, in KIRCHHOFF/K. SCHMIDT/SCHÖN/VOGEL (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS Arndt Raupach, Köln 2006, 543; DÖTSCH, Mehr- und Minderabführungen mit Verursachung in vororganschaftlicher Zeit: Ein weiterer Diskussionsbeitrag, Der Konzern 2007, 190; DÖTSCH/PUNG, Minder- und Mehrabführungen bei Organschaft – Zur Abgrenzung zwischen § 14 Abs. 3 und § 14 Abs. 4 KStG, Der Konzern 2008, 150; LOHMANN/HEERDT, Außerorgansächlich verursachte Mehrabführungen nach formwechselnder Umwandlung, DB 2008, 1937; RÖDDER/STANGL, Einbringungsgewinn I: „Automatische“ schädliche Einlagenrückgewähr bei Organschaft?, Ubg 2008, 39; HEERDT, Die steuerliche Behandlung von Mehrabführungen im Rahmen eines Upstream-Mergers auf eine Organgesellschaft, DStR 2009, 938; MEINING, Mehrabführungen anlässlich der Verschmelzung einer Tochtergesellschaft auf ihre Mutterorgangesellschaft, BB 2009, 1444; SCHUMACHER, Mehr- und Minderabführungen i.S.d. § 14 Abs. 3 und 4 KStG im Rahmen von Umwandlungen, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 477; NEUMANN, Mehr- und Minderabführungen – ein altes Thema mit immer wieder neuen Fragestellungen, Ubg 2010, 673; SEDEMUND, Ungelöste Fragen bei vor- und innerorganschaftlichen Mehr- und Minderabführungen, DB 2010, 1255; BREIER, Mehr- und Minderabführungen in der Organschaft, Der Konzern 2011, 11 und 84; LOHMANN/HEERDT, Die Regelungen zu vororganschaftlich und organschaftlich verursachten Mehrabführungen im neuen Umwandlungssteuererlass, Ubg 2012, 91; HÖTZEL, Vor- und innerorganschaftlich verursachte Mehr- und Minderabführungen, JbFStR 2012/2013, 137; BÖING, Regelung zur vororganschaftlichen Mehrabführung als Gewinnausschüttung ab 2004: verfassungswidrig?, GmbH-StB 2013, 335; NEUMANN/SUCHANEK, (Vor-)organschaftlich verursachte Mehr- und Minderabführungen – Ein Diskussionsbeitrag, Ubg 2013, 549; U. PRINZ, Körperschaftsteuererhöhung durch vororganschaftliche Mehrabführungen. Anmerkung zu FG Düsseldorf v. 15.4.2013 – 6 K 4270/10 K,F, FR 2013, 898; GÜNTHER, Vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen als fiktive Gewinnausschüttungen, EStB 2014, 254; U. PRINZ, Besonderheiten bei ertragsteuerlicher Organschaft, in U. PRINZ/KANZLER (Hrsg.), NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, Herne, 2. Aufl. 2014, 355; PYSZKA/NIENHAUS, Gewerbesteuerliches Schachtelprivileg bei Gewinnausschüttungen sowie vororganschaftlichen Mehrabführungen an eine Organgesellschaft, DStR 2014, 1585; U. PRINZ/WITT, Steuerliche Organschaft, Köln 2015.

I. Einordnung des Abs. 3

1. Regelungsinhalt und Verfahrensfragen

300

Gesetzeszweck: Abs. 3 soll – erstens – sicherstellen, dass nur der stl. Gewinn der OG, der während der Wirksamkeit der Organschaft erwirtschaftet worden ist, „ausschüttungssteuerfrei“ von der OG an den OT in Form einer Gewinnabführung transferiert wird. Die Abführung des von der OG erzielten Gewinns an den OT löst (anders als eine Gewinnausschüttung) keine Ausschüttungsbesteuerung beim OT aus. Dieses organschaftliche Privileg soll aber nur Gewinne der OG erfassen, die diese in der Zeit der Organschaft erzielt hat (DÖTSCH/PUNG, Der Konzern 2003, 278 [280]; DÖTSCH/WITT, Der Konzern 2007, 190 [191]; MÜLLER in MÖSSNER/SEGER, 2. Aufl. 2015, § 14 Rn. 444; vgl. zur strechtl. Natur des Mehrabführungsbetrags SCHRÖDER, StBp. 1986, 269 [272]; THIEL, FS

Raupach, 2006, 543 [545]). Bei Vorliegen eines Mehrabführungssachverhalts wird Gewinn abgeführt, der von der OG in vororganschaftlicher Zeit erzielt und versteuert worden ist, jedoch erst später – in der Organschaftszeit – erstmalig in der HBil. erscheint (s. Beispiel in Anm. 313).

Der Sachverhalt war bis zum Jahr 2004 nicht gesetzlich geregelt. Nach Auffassung der FinVerw. unterliegt die Gewinnabführung nur in Höhe des organschaftlichen Gewinns keiner Ausschüttungsbesteuerung. Der abgeführte Gewinn sei nur in dieser Höhe während der Zeit der Organschaft erzielt worden. Für den Gewinn, der in vororganschaftlicher Zeit – also außerhalb einer Organschaft – erzielt und versteuert worden ist, gelte dies nicht. Ein Transfer dieses Gewinns von der OG an den OT „im Rechtskleid“ der Gewinnabführung müsse der Ausschüttungsbesteuerung auf Ebene des OT unterliegen. Die FinVerw. behandelte diesen Teil der Gewinnabführung wie eine Gewinnausschüttung (Abschn. 59 Abs. 4 Sätze 3-5 KStR 1995). Der BFH lehnte im Jahr 2002 die Rechtsauffassung der FinVerw. in drei Entscheidungen ab (BFH v. 18.12.2002 – I R 51/01, BStBl. II 2005, 49; BFH v. 18.12.2002 – I R 50/01, Der Konzern 2003, 564; BFH v. 18.12.2002 – I R 68/01, HFR 2003, 991). Nach Auffassung des BFH waren auch vororganschaftliche Mehrabführungen wie Gewinnabführungen zu behandeln (vgl. WASSERMEYER, GmbHR 2003, 313 [315 ff.]). Ursache einer Mehrabführung sei die Verpflichtung zur Ergebnisabführung aus dem Gewinnabführungsvertrag (zu den Konsequenzen bei Anwendung von § 38 KStG: DÖRSCH, Der Konzern 2004, 531 [532]; DÖRSCH/PUNG, DB 2005, 10 [11]; MÜLLER in MÖSSNER/SEEGER, 2. Aufl. 2015, § 14 KStG Rn. 444/2). Danach wären Minder- und Mehrabführungen stets in organschaftlicher Zeit verursacht. „Vororganschaftliche“ Minder- und Mehrabführungen existierten nach dieser Auffassung nicht. Der Gesetzgeber hat als Reaktion auf die drei Urteile des BFH die Behandlung vororganschaftlicher Minder- und Mehrabführungen durch das EURLUMsG v. 9.12.2004 (BStBl. I 2004, 1158) in Form von Abs. 3 gesetzlich geregelt. Dabei hat er die in den Verwaltungsanweisungen enthaltene Regelung fast wörtlich in das Gesetz übernommen.

Abs. 3 soll – zweitens – sicherstellen, dass ein stl. Gewinn der OG (Vermögensmehrung), der während der Wirksamkeit der Organschaft erzielt, aber nicht tatsächlich an den OT transferiert wird, nicht doppelt besteuert wird (s. Beispiel in Anm. 319).

Nach Abs. 3 Satz 2 gilt eine vororganschaftliche Minderabführung der OG als fiktive Einlage des OT in die OG. Der OT wird so gestellt, wie er stünde, wenn der Minderabführungsbetrag von der OG an den OT ausgekehrt worden wäre und der OT diesen Betrag sodann wieder in die OG eingelegt hätte.

Technik des Abs. 3: Eine Mehrabführung nach Satz 1 gilt als Gewinnausschüttung von der OG an den OT. Bei Tatbestandsmäßigkeit ergeben sich dieselben Rechtsfolgen, die sich im Fall einer echten Gewinnausschüttung ergeben würden. Im Gegensatz zu einer organschaftlichen Mehrabführung nach Abs. 4 Satz 1 (einkommensneutrale Bildung eines passiven Ausgleichspostens, s. Anm. 352) hat eine vororganschaftliche Mehrabführung idR eine sofortige Steuerbelastung zur Folge. Eine Minderabführung nach Satz 2 gilt als Einlage des OT in die OG. Es ergeben sich dieselben Rechtsfolgen, die sich im Fall einer echten Einlage ergeben würden. Der steuerrechtlichen Abwicklung einer Minderabführung nach Satz 2 und einer organschaftlichen Minderabführung nach Abs. 4 Satz 1 (einkommensneutrale Bildung eines aktiven Ausgleichspostens, s. Anm. 352) liegt zwar eine Einlagefiktion zugrunde (zB echte Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts nach Satz 2; „unechte“ Erhöhung des Beteiligungsbuch-

werts durch einen aktiven Ausgleichsposten nach Abs. 4 Satz 1). Allerdings unterscheiden sich beide Tatbestände voneinander, so dass eine Abgrenzung zwischen vororganschäftlicher und organschäftlicher Minderabführung erforderlich ist (zB Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts um den Betrag der Minderabführung auch bei außenstehenden Gesellschaftern nach Satz 2; nur anteilige Bildung eines Ausgleichspostens bei Minderabführung nach Abs. 4 Satz 1; Ausgleichsposten ist bei Umwandlungen möglicherweise nicht wie Beteiligungsbuchwert zu behandeln).

Verfahrensfragen: Für einen Feststellungszeitraum, der vor dem 31.12.2013 beginnt, besteht keine verfahrensrechtl. Bindung zwischen OT und OG. Die verfahrensrechtl. Feststellung einer Mehr- oder Minderabführung nach Abs. 3 kann deshalb in Abhängigkeit von ihrer Folgewirkung vom OT oder von der OG anzufechten sein. Für Feststellungszeiträume, die nach dem 31.12.2013 beginnen, sind nach Abs. 5 das Einkommen des Organkreises und damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen gegenüber OT und OG gesondert und einheitlich festzustellen. Auch die Feststellung von Mehr- und Minderabführungen nach Abs. 3 gehört uE zu den „anderen Besteuerungsgrundlagen“ iSd. Abs. 5 (so auch DÖTSCHE in DPM, § 14 Rn. 584 [8/2015]). Eine Anfechtung (mW für OT und OG) kann uE insoweit durch OT und OG erfolgen.

2. Bedeutung der Vorschrift

301

Bei Einführung der Vorschrift sollten Steuerausfälle im Zusammenhang mit der Besteuerung der ehemals gemeinnützigen Wohnungsgesellschaften vermieden werden (vgl. Abs. 3 Satz 4). Auf der Grundlage des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes konnten Wohnungsunternehmen als gemeinnützig anerkannt werden und waren gem. § 5 Abs. 1 Nr. 10 und 11 KStG idF des KStG 1984 von der KSt befreit. Das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz wurde mW zum 1.1.1990 aufgehoben (auf Antrag nach § 54 Abs. 4 Satz 1 KStG 1990 ist eine letztmalige Anwendung für den VZ 1990 möglich) und durch eine StBefreiung für Vermietungsgenossenschaften und Vereine nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 abgelöst (dazu BMF v. 24.7.1989, BStBl. I 1989, 271). Damit sind die ehemals stbefreiten Wohnungsunternehmen stpfl. geworden. Gemäß § 13 Abs. 2 und Abs. 3 Satz 1 hatten diese Unternehmen mit Eintritt in die StPflcht eine stl. Anfangsbilanz (auf den 1.1.1990 bzw. auf Antrag auf den 1.1.1991) zu erstellen. Die WG waren in dieser Anfangsbilanz mit dem Teilwert zu bewerten. In den meisten Fällen lag der Teilwert oberhalb des Buchwerts. Da das Handelsrecht einen solchen Ansatz mit dem Teilwert nicht vorsieht, ist ein Auseinanderfallen von HBil. und StBil. die zwangsläufige Folge. Soweit der Teilwert über dem Buchwert lag, war es im Rahmen des Anrechnungsverfahrens erforderlich, die Differenz zwischen beiden Werten in der Gliederungsrechnung dem EK 02 zuzuordnen (vgl. BMF v. 30.3.1990, BStBl. I 1990, 149).

Die Regelung eröffnet damit den Gesellschaften die Möglichkeit, ihre StBil-Werte durch die Aufdeckung stiller Reserven ohne stl. Folgen aufzustocken. Dies begünstigte die Wohnungsgesellschaften durch die Schaffung von zusätzlichem stl. Abschreibungsvolumen bzw. durch die Verringerung von Veräußerungsgewinnen.

Nahezu alle diese Wohnungsbaugesellschaften wurden mit dem Übergang in die StPflcht über Gewinnabführungsverträge in Konzerne eingebunden. Der höhe-

re Ansatz der Aktiva in der StBil. bedingt, dass es für lange Zeiträume in diesen Unternehmensverbänden zu beträchtlichen Mehrabführungen kommt.

302 3. Zeitlicher Geltungsbereich

Das EURLUMsG trat mit Verkündung am 9.12.2004 in Kraft. Die Bekanntgabe des Gesetzesentwurfs durch die BReg. erfolgte am 28.7.2004. Der Gesetzgeber hat die zeitliche Anwendbarkeit von Abs. 3 nicht einheitlich ausgestaltet, sondern differenziert zwischen vororganschäftlichen Mehr- und Minderabführungen.

Mehrabführungen: Nach § 34 Abs. 9 Nr. 4 ist § 14 Abs. 3 für alle Mehrabführungen anwendbar, welche in Wj., die nach dem 31.12.2003 enden, vorgenommen wurden. Die Regelung erfasst damit sämtliche in 2004 verwirklichten Mehrabführungen. Sofern ein abweichendes Wj. vorliegt, können auch Sachverhalte, welche im Jahr 2003 verwirklicht wurden, betroffen sein. Die Vorschrift kann damit auf Sachverhalte Anwendung finden, welche bereits vor der Veröffentlichung des Gesetzesentwurfs beendet waren (dazu zB FLUTGRAF/FUCHS/STIFTER, DB 2004, 2012; SUCHANEK, Inf. 2005, 21 [22]; offen lassend DÖRSCH/PUNG, Der Konzern, 2005, 37 [40]). Der BFH sieht hierin einen Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot und hat die Rechtsfrage dem BVerfG vorgelegt (Verstoß bei Anwendung der Vorschrift für VZ 2004: BFH v. 6.6.2013 – I R 38/11, BStBl. II 2014, 398, Az. des BVerfG: 2 BvL 7/13; für VZ 2004, 2005 und 2006: BFH v. 27.11.2013 – I R 36/13, BStBl. II 2014, 651, Az. des BVerfG: 2 BvL 18/14).

Minderabführungen: § 34 enthält keine Sonderregelung für die erstmalige Anwendung von § 14 Abs. 3 für vororganschäftliche Minderabführungen. Dies bedeutet, dass die Regelung insoweit gem. § 34 Abs. 1 erstmals für den VZ 2005 anwendbar ist.

Übergangsregelung nach BMF v. 22.12.2004: Nach dem BMF-Schreiben besteht die Möglichkeit, vororganschäftliche Mehrabführungen weiterhin – entgegen BFH v. 18.12.2002 (I R 51/02, BStBl. II 2005, 49) – auf Antrag als Gewinnausschüttung zu behandeln (Anträge können für alle offenen Fälle gestellt werden, BMF v. 28.6.2005, FR 2005, 768). Zwar gibt es noch offene „Alt-Sachverhalte“, die Bedeutung der Übergangsregelung nimmt in der Besteuerungspraxis jedoch ab. Siehe dazu die Voraufgabe § 14 aF Anm. 311 – Stand Mai 2006 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

303 4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 14 Abs. 4, § 27 Abs. 6: Beide Vorschriften sind nur bei Vorliegen von Mehr- oder Minderabführungen mit Ursache in organschaftlicher Zeit (s. Anm. 350) anwendbar, nicht bei Mehr- oder Minderabführungen nach Abs. 3.

Verhältnis zu § 37 Abs. 2: Im Rahmen des EURLUMsG und der Einführung von § 14 Abs. 3 wurde die Möglichkeit einer KStMinderung für den Fall von vororganschäftlichen Mehrabführungen in das Gesetz aufgenommen. Eine KStMinderung ist gem. § 37 Abs. 2 grds. an das Vorliegen einer offenen Ausschüttung gebunden. § 37 Abs. 2 Satz 2 sieht eine Ausnahme dahingehend vor,

dass auch für vororganschaftliche Mehrabführungen eine KStMinderung beansprucht werden kann. Sie beträgt 1/6 der Mehrabführungen. Zu beachten sind jedoch, ebenso wie im Zusammenhang mit offenen Ausschüttungen, das Moratorium gem. § 37 Abs. 2a Nr. 1 sowie die Höchstgrenzen des § 37 Abs. 2a Nr. 2. Hinsichtlich der Dauer des Moratoriums stellt das Gesetz darauf ab, wann die Gewinnausschüttungen erfolgt sind. Im Zusammenhang mit vororganschaftlichen Mehrabführungen ist hier auf die Wertung des § 14 Abs. 3 Satz 2 abzustellen. Mehr- bzw. Minderabführungen gelten danach als in dem Zeitpunkt erfolgt, in dem das Wj. der OG endet. Soweit das Wj. der OG dem Kj. entspricht, können damit erstmals für Minderabführungen, die im Jahr 2006 erfolgen, KStMinderungen geltend gemacht werden.

Verhältnis zu § 38 Abs. 2: Soweit für vororganschaftliche Mehrabführungen ehemaliges EK 02 als verwendet gilt, kann es auch zu einer KStErhöhung iHv. 3/7 gem. § 38 Abs. 2 kommen. Eine solche KStErhöhung wird im Wege von entsprechenden KStBescheiden gegen die OG festgesetzt.

Verhältnis zu § 44 Abs. 7 EStG: Nach § 44 Abs. 7 EStG entsteht KapErtrSt im Rahmen einer Mehrabführung nach Abs. 3 mit Aufstellung der HBil., jedoch spätestens acht Monate nach Ablauf des Wj. der OG. Sie ist ebenso wie die KapErtrSt für Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG am nächsten Werktag nach der Entstehung abzuführen. Weiterhin erklärt § 44 Abs. 7 EStG die Vorschriften des § 44 Abs. 1–4 EStG für entsprechend anwendbar. Abzuführen ist die KapErtrSt an das für die ertragstl. Behandlung der OG zuständige FA.

II. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 3

1. Vororganschaftliche Mehrabführungen gelten als Gewinnausschüttungen (Abs. 3 Satz 1)

a) Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben

aa) Mehrabführung

(1) Sachverhalt der Mehrabführung

Die Anwendung von Satz 1 setzt das Vorliegen einer Mehrabführung der OG voraus. Wenn die Mehrabführung ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit hat (s. Anm. 310) ist Satz 1 einschlägig; wenn die Mehrabführung ihre Ursache in organschaftlicher Zeit hat (s. Anm. 350) sind Abs. 4 Satz 1 und § 27 Abs. 6 anwendbar. Das Merkmal Mehrabführung ist gesetzlich nicht definiert. Allerdings beschreibt Abs. 4 Satz 6 in Form eines Regelbeispiels (s. Anm. 361) einen Sachverhalt einer (Minder- oder) Mehrabführung iSv. Abs. 4 Satz 1. Danach liegt eine (Minder- oder) Mehrabführung iSv. Abs. 4 Satz 1 insbes. vor, „wenn der an den Organträger abgeführte Gewinn von dem Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft abweicht und diese Abweichung in organschaftlicher Zeit verursacht ist“. Das Regelbeispiel beschreibt für Zwecke von Abs. 4 Satz 1 die beiden Merkmale „Minder- und Mehrabführung“ und „Ursache in organschaftlicher Zeit“. Es ist auch bei der Auslegung des Merkmals Mehrabführung iSd. Satzes 1 heranzuziehen (BFH v. 29.8.2012 – I R 65/11, BStBl. 2013, 555; NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 14 Rn. 418; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 390; wohl auch DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 404 [4/2015]; krit. STANGL/WINTER in STANGL/WINTER, Organschaft, 2013/2014, Rn. 417; im Er-

304

gebnis auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 749 [4/2015]; aA BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 14 Rn. 1205). Eine Mehrabführung (also keine Minderabführung) liegt bei Zugrundelegung des Regelbeispiels begrifflich vor, wenn die OG „mehr handelsrechtlichen Gewinn abführt“ als StBil-Gewinn vorliegt; mit anderen Worten: Eine Mehrabführung liegt vor, wenn die Gewinnabführung den StBil-Gewinn übersteigt (zu den Ursachen einer Mehrabführung s. Anm. 310).

Beispiel: Die M-AG ist zu 100 % an der T-GmbH beteiligt, zwischen M als OT und T als OG besteht eine Organschaft. In der HBil. von T ist eine Drohverlustrückstellung iHv. 10 ausgewiesen, steuerbilanziell ist die Rückstellung wegen § 5 Abs. 4a EStG nicht ausgewiesen. T löst die Rückstellung zum 31.12.02 auf. Der (abzuführende) handelsbilanzielle Gewinn im Jahr 02 (zB 110) ist höher als der steuerbilanzielle Gewinn (zB 100). Es liegt eine Mehrabführung vor.

Eine Mehrabführung kann auch bei einem handelsrechtl. und/oder steuerbilanziellen Verlust der OG vorliegen (s. Anm. 306). Durch die einleitende Formulierung „insbesondere“ in Abs. 4 Satz 6 wird hervorgehoben, dass es neben der im Regelbeispiel beschriebenen Fallgruppe einer Minder- oder Mehrabführung (abgeführter Gewinn weicht von StBil-Gewinn ab) weitere tatbestandsmäßige Fallgruppen geben kann (zB handelsrechtl. Verlust weicht von StBil-Verlust ab, siehe Tabelle in Anm. 306; das Wort „insbesondere“ in Abs. 4 Satz 6 hat insoweit auch Bedeutung für die Anwendung von Abs. 3, aA BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 14 Rn. 1207; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 404 und 405 [4/2015]). Abzustellen ist auf den StBil-Gewinn vor Gewinnabführung (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 798 [9/2013]). Die Höhe des Einkommens (zweite Gewinnermittlungsstufe) ist nicht zu berücksichtigen, dh., außerbilanzielle Korrekturen sind unbeachtlich (s. Anm. 307).

305 (2) Geschäftsvorfallbezogene Prüfung

Das Vorliegen einer Mehrabführung ist geschäftsvorfallbezogen zu prüfen (BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, § 14 Rn. 1040; KRUMM in BLÜMICH, § 14 Rn. 277 [3/2016]; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 508 [4/2015]; NEUMANN, Ubg 2010, 673; THIEL, FS Raupach, 2006, 543). Danach können im selben Wj. der OG zahlreiche (einzelne) Mehrabführungen vorliegen, mehrere (einzelne) Mehrabführungen können neben Minderabführungen iSd. Satzes 2 vorliegen.

306 (3) Mehrabführung im Verlustfall

Eine Mehrabführung kann auch bei einem handelsrechtl. und/oder steuerbilanziellen Verlust der OG vorliegen (BFH v. 6.6.2013 – I R 38/11, BStBl. II 2014, 398; BFH v. 27.11.2013 – I R 36/13, BStBl. II 2014, 651; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 403 [4/2015]; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 462; s. Anm. 320). Der BFH begründet diese Auffassung damit, dass eine Mehrabführung keinen tatsächlichen Vermögensabfluss voraussetzt, es genüge eine rechnerische Differenz zwischen dem handelsbilanziellen Jahresüberschuss und der StBil. Da § 14 für die Anerkennung eines kstl. Organschaftsverhältnisses ua. den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags nach § 291 Abs. 1 AktG verlangt und für den Umfang der Gewinnabführungspflicht nach § 301 AktG allein der handelsbilanzielle Jahresüberschuss maßgeblich ist, ist diese Größe Ausgangspunkt für den vorzunehmenden Vergleich. Sowohl handelsrechtl. Jahresüberschuss als auch das Ergebnis nach StBil. können auch als negative Werte verstanden werden, denn nach § 302 AktG besteht eine Verpflichtung zum Ausgleich eines handelsbilanziellen Jahresfehlbetrags und der Gewinn nach StBil.

kann negativ sein. Dies legt nach Ansicht des BFH nahe, unter den Begriff der Mehrabführung auch eine Minderverlustübernahme zu fassen. Dieser Auffassung widerspricht auch nicht Abs. 4 Satz 6, denn bei dieser Vorschrift handelt es sich lediglich um ein (Regel-)Beispiel für einen Gewinnfall. Danach liegt in folgenden Fallgruppen eine Mehrabführung vor:

Auswirkung des Geschäftsvorfalles auf abgeführten Gewinn oder ausgeglichenen Verlust der OG	Auswirkung des Geschäftsvorfalles auf StBil-Ergebnis der OG	Mehrabführung
+ 200	+ 100	100
+ 100	0	100
0	./.. 100	100
./.. 100	./.. 200	100

(4) Keine Berücksichtigung außerbilanzieller Korrekturen und fehlerhafter Abweichungen zwischen abgeführtem Gewinn und Steuerbilanzgewinn 307

Eine außerbilanzielle Hinzurechnung oder Kürzung führt nicht zur Entstehung einer Mehrabführung. Außerbilanzielle Korrekturen können nicht ursächlich dafür sein, dass das (von der OG abgeführte oder vom OT ausgeglichene) positive oder negative handelsrechtl. Ergebnis das StBil-Ergebnis übersteigt (vgl. BMF v. 15.7.2013 – IV C 2 - S 2770/07/10004:004 - DOK 2013/0457677, BStBl. I 2013, 921 = FR 2013, 772; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 402b [4/2015]; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 464; SCHUMACHER, FS Schaumburg, 2009, 477 (479); KUBMAUL/RICHTER, BB 2007, 1256; aA SEDEMUND, DB 2010, 1255).

Eine Mehrabführung liegt nicht vor, wenn die Differenz zwischen abgeführtem Gewinn und StBil-Gewinn auf einen unzulässigen (oder verspäteten) Bilanzansatz oder auf eine unzulässige Bewertung zurückzuführen ist.

(5) Keine Berücksichtigung vororganschaftlicher Minderabführungen iSd. Satzes 2 308

Das Vorliegen von vororganschaftlichen Minderabführungen iSd. Satzes 2 (s. Anm. 317) in demselben Wj. ist bei der Identifizierung einer Mehrabführung iSd. Satzes 1 (und der Bestimmung ihrer Höhe) nicht zu berücksichtigen. Die Saldierung einer Mehrabführung iSd. Satzes 1 mit einer Minderabführung iSd. Satzes 2 (mit der Folge eines tatbestandsausschließenden Nicht-Vorliegens der Mehrabführung) ist ausgeschlossen, da an die Tatbestände des Satzes 1 und 2 unterschiedliche Rechtsfolgen geknüpft sind (Rechtsfolge von Satz 1: fiktive Gewinnausschüttung; Rechtsfolge von Satz 2: fiktive Einlage; Saldierungsverbot wie bei „echter“ Gewinnausschüttung mit „echter“ Einlage; BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 14 Rn. 1216; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 442 [4/2015]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 764 [4/2015]; NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 14 Rn. 422).

309 **(6) Keine Berücksichtigung organschaftlicher Minder- und Mehrabführungen iSv. Abs. 4 Satz 1**

Das Vorliegen von organschaftlichen Minder- oder Mehrabführung iSv. Abs. 4 Satz 1 in demselben Wj. ist bei der Identifizierung einer Mehrabführung iSd. Satzes 1 (und der Bestimmung ihrer Höhe) nach Auffassung des BFH und der überwiegend in der Literatur vertretenen Auffassung nicht zu berücksichtigen (Vorlagebeschluss BFH v. 6.6.2013 – I R 38/11, FR 2013, 1140 = DStR 2013, 1986 [1990] – Az. des BVerfG: 2 BvL 7/13; so auch Vorinstanz FG Düss. v. 15.4.2013 – 6 K 4270/10 K,F, FR 2013, 898 (Az. des BFH: I R 36/13) m. Anm. U. PRINZ, BB 2013, 1902; BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 14 Rn. 1040; DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 442 [4/2015]; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 568; s. ausführlich § 14 Anm. 353; HÖTZEL, JbFStR 2012/2013, 137; KRINNINGER/HELM, BB 2005, 1191; NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 14 Rn. 422. Die Saldierung einer Mehrabführung iSd. Satzes 1 mit einer Minder- oder Mehrabführung iSv. Abs. 4 Satz 1 (mit der Folge eines tatbestandsausschließenden Nicht-Vorliegens der Mehrabführung) ist ausgeschlossen.

bb) Ursache in vororganschaftlicher Zeit

310 **(1) Ursache**

Geschäftsvorfall, der zu einer Abweichung von abgeführtem Gewinn und Steuerbilanzgewinn führt: Die Anwendung von Satz 1 setzt voraus, dass die Mehrabführung ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit hat. Wenn die Mehrabführung ihre Ursache in organschaftlicher Zeit hat, sind Abs. 4 Satz 1, § 27 Abs. 6 anwendbar (s. Anm. 350). Das Merkmal „Ursache“ ist gesetzlich nicht definiert. Allerdings lässt sich uE aus dem Regelbeispiel in Abs. 4 Satz 6 (s. Anm. 361) entnehmen, dass die Ursache einer Minder- oder Mehrabführung der Sachverhalt ist, der eine Abweichung von abgeführtem Gewinn und StBil-Gewinn der OG bewirkt. Dieses Verständnis entspricht auch der Begründung des Gesetzentwurfs von Abs. 3, wonach für das Merkmal Ursache auf den stl. relevanten Sachverhalt abzustellen ist, der die Mehr- oder Minderabführung auslöst (BTDrucks. 15/3667, 36). Die Begründung des Gesetzentwurfs von Abs. 4 nennt als Beispiel für eine Ursache die Bildung von Gewinnrücklagen iSd. § 272 Abs. 3 HGB (BTDrucks. 16/7036, 20). Die Verwaltung stellt auf einen Geschäftsvorfall ab, der zu einer Abweichung zwischen abgeführtem Gewinn und StBil-Gewinn führt (BMF v. 15.7.2013, BStBl. I 2013, 921). Dem folgt auch die überwiegend in der Literatur vertretene Auffassung, wobei konkret auf die erste Buchung eines Geschäftsvorfalles abgestellt wird, der in einer Kausalkette Grundlage einer Mehr- oder Minderabführung ist (DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 407 [8/2014]; KRUMM in BLÜMICH, § 14 Rn. 253 [3/2016]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 750 [4/2015]; GRUBE/BEHRENDT, GmbHR 2005, 1079 [1172]; NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 14 Rn. 418; SCHUMANN/KEMPF, FR 2006, 219; THIEL, FS Raupach, 2006, 543 [550]; Anm. 321).

Beispiel: Die M-GmbH & Co. KG ist zu 100 % an der T-GmbH beteiligt, eine Organschaft besteht nicht. Im Jahr 1 bildet die T-GmbH eine Drohverlustrückstellung iHv. 10 in der HBil. Nach § 5 Abs. 4a EStG ist eine steuerbilanzielle Rückstellungsbildung ausgeschlossen, so dass der (abzuführende) handelsbilanzielle Gewinn im Jahr 1 (zB 90) niedriger ist als der steuerbilanzielle Gewinn (zB 100). Im Jahr 2 schließen M als OT und T als OG einen Ergebnisabführungsvertrag und begründen mW zum 1.1.02 eine Organschaft. Zum 31.12.02 löst OG die Drohverlustrückstellung auf, der (abzuführende) handelsbilanzielle Gewinn im Jahr 2 (zB 110) ist höher als der steuer-

bilanzielle Gewinn (zB 100). Im Jahr 2 liegt eine Mehrabführung iHv. 10 vor. Ursache der Mehrabführung ist die Bildung der Drohverlustrückstellung im (vororganschaftlichen) Jahr 1.

Weitere Ursachen: OG bildet Gewinnrücklage nach § 272 Abs. 3 HGB; OG löst Gewinnrücklage auf; eingegliederte AG (§ 319 AktG) löst eine in vororganschaftlicher Zeit gebildete Kapital- oder Gewinnrücklage auf und führt den Betrag an den OT ab; OG stellt einen Betrag in die gesetzliche Rücklage nach § 300 AktG ein (§ 301 AktG); OG gleicht vororganschaftlichen Verlustvortrag aus (§ 301 AktG); Gewinnabführung unter Beachtung handelsrechtl. Gewinnabführungsverbote; Geschäftsvorfall wirkt sich handels- und steuerbilanziell in unterschiedlichen Zeiträumen aus; Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften; Ausweis latenter Steuern nach § 274 HGB; Nichtausübung des Wahlrechts zur Aktivierung eines Disagios (§ 250 Abs. 3 HGB; H 6.10 EStR 2008); Vorliegen einer nur vorübergehenden Wertminderung im UV nach § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG; Vornahme einer handelsbilanziellen Abschreibung auf den niedrigeren Zukunftswert im UV nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB; handelsrechtl. Abschreibung ist höher/niedriger als strechtl. Abschreibung; Gewinn einer Tochter-PersGes. wird nicht entnommen; Verlust einer Tochter-PersGes. führt nicht zu einer handelsbilanziellen Teilwertabschreibung; Korrektur der StBil. durch Betriebsprüfung für das Prüfungsjahr wird in HBil. nicht nachvollzogen; Ausgleich vororganschaftlicher Unterschiede zwischen Handels- und StBil.; Ausgliederung eines Teilbetriebs von OG auf Tochtergesellschaft unter Ansatz handelsrechtl. Zeitwerte und stl. Buchwerte; Hochverschmelzung einer Tochtergesellschaft auf OG unter Ansatz handelsrechtl. Zeitwerte und stl. Buchwerte (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Tz. Org.33); Verschmelzung einer KapGes. auf die OG, wobei der stl. Übernahmegewinn aus Verschmelzung aufgrund stl. Rückwirkung im Wj. 1 entsteht, der handelsrechtl. Übernahmegewinn erst mit Registereintragung im Wj. 2.

(2) Vororganschaftliche Zeit

311

Zeitraum vor Wirksamwerden der Organschaft: Die Anwendung von Abs. 3 Satz 1 setzt voraus, dass die Mehrabführung ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit hat. Das Merkmal „vororganschaftliche Zeit“ ist gesetzlich nicht definiert. Die Begründung zum Gesetzentwurf von Abs. 3 stellt für die vororganschaftliche Zeit auf stl. relevante Sachverhalte ab, die vor der stl. Wirksamkeit der Organschaft verwirklicht worden sind und die in organschaftlicher Zeit zu Mehr- oder Minderabführungen führen (BTDrucks. 15/3677, 36). Die vororganschaftliche Zeit ist danach der Zeitraum vor Wirksamwerden der Organschaft, die organschaftliche Zeit der Zeitraum ab Wirksamwerden der Organschaft (BFH v. 18.12.2002 – I R 51/01, BStBl. II 2005, 49; Dötsch in DPM, § 14 Rn. 408 [8/2014]). Der Begründung der Gesetzentwürfe ist nicht zu entnehmen, ob es auf die stl. Wirksamkeit einer bestimmten Organschaft ankommt bzw. ob die stl. Wirksamkeit der Organschaft aus Sicht des OT oder der OG zu prüfen ist. Wird zB der OT einer OG infolge einer Transaktion „ausgetauscht“ (zB Verschmelzung eines OT auf eine KapGes. unter Fortsetzung des Gewinnabführungsvertrags), könnte es sich für Zwecke des Abs. 4 um die Fortsetzung der bestehenden Organschaft oder um die Begründung einer neuen Organschaft handeln. Sofern man von der Begründung einer neuen Organschaft ausgeht, wäre der Zeitraum vor Wirksamwerden der (neuen) Organschaft vororganschaftliche Zeit iSd. Abs. 3, obwohl auch in der Zeit vor der neuen Organschaft eine

wirksame Organschaft bestanden hat. Es ist uE auf die „organschaftliche Beziehung“ eines OT zu einer OG abzustellen. Diese organschaftliche Beziehung bleibt unberührt, wenn sie von einem Gesamtrechtsnachfolger des OT ohne Unterbrechung fortgesetzt wird. Dies gilt auch, wenn ein bestehender Ergebnisabführungsvertrag durch einen neuen Vertrag ersetzt wird, ohne dass die Organschaft unterbrochen wird (zB Beendigung des alten Vertrags zum 31.12.01, Beginn des neuen Vertrags zum 1.1.02). Abs. 4 stellt nicht wie § 302 AktG auf eine „vertragliche“ Zeit, sondern auf die „organschaftliche“ Zeit ab.

Außerorganschaftliche Sphäre: Nach Auffassung der FinVerw. und einer in der Literatur vertretenen Ansicht ist Abs. 3 auch anwendbar, wenn eine vororganschaftliche Ursache im Wege einer Gesamtrechtsnachfolge (von außerhalb des Organkreises) auf die OG übertragen wurde (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 - DOK 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Tz. Org.34; DÖTSCH in DPM, Anh. 1 UmwStG (SEStEG) Rn. 81 und Rn. 63 [4/2014]; ; DÖTSCH/G. WITT, Der Konzern 2007, 190 [197, 199]; DÖTSCH/PUNG, Der Konzern 2008, 150 [156]; SCHUMACHER, FS Schaumburg, 2009, 477 [487]; zweifelnd GRUBE/BEHRENDT/HEEG, GmbHR 2006, 1026 und 1079). Man spricht in diesem Fall von einer außerorganschaftlich verursachten (Minder- oder Mehrabführung. Dabei liegt nach dieser Auffassung eine außerorganschaftliche Ursache nur vor, wenn – aus Sicht des OT – die Ursache von außerhalb des Organkreises stammt (DÖTSCH in DPM, Anh. 1 UmwStG (SEStEG) Rn. 63 [4/2014]; SCHUMACHER, FS Schaumburg, 2009, 477 [487], auch zum Fall der „Ursachen-Übertragung“ durch Einbringung eines Teilbetriebs vom OT).

Beispiel: Die M-AG ist als OT zu jeweils 100 % am Nennkapital der T1-GmbH als OG und an der T2-GmbH (keine OG) beteiligt. Die T2-GmbH bildet im Jahr 1 in ihrer HBil. eine Drohverlustrückstellung iHv. 10. In der StBil. scheidet eine Rückstellungsbildung aus. Im Jahr 2 wird die T2-GmbH unter Buchwertansatz auf die T1-GmbH (OG) verschmolzen. Die OG löst die „erworbene“ Drohverlustrückstellung im Jahr 3 auf. Das handelsbilanzielle Ergebnis erhöht sich um 10, das steuerbilanzielle Ergebnis bleibt unberührt. Der Sachverhalt ist eine Mehrabführung.

Eine vergleichbare Thematik war die (frühere) stl. Behandlung eines im Rahmen einer Verschmelzung auf eine OG übergehenden Verlustvortrags (§ 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995). Die FinVerw. behandelte einen solchen (auf die OG übergegangenen) Verlustvortrag bei der OG als vororganschaftlichen Verlustvortrag iSd. § 15 Satz 1 Nr. 1 (BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978 - 21/98, IV B 2 - S 1909 - 33/98, BStBl. I 1998, 268, Tz. Org.27). Der von „außen“ auf die OG übergegangene Verlustvortrag konnte während des Bestehens der Organschaft nach Verwaltungsauffassung nicht mit einem positiven Ergebnis der OG oder des OT verrechnet werden. Diese Rechtsauffassung war – soweit ersichtlich – bislang nicht Gegenstand einer gerichtlichen Überprüfung. Unter Berücksichtigung des Wortlauts von Abs. 3, der ausdrücklich auf das Merkmal „vororganschaftliche Zeit“ – also auf einen Zeitraum – abstellt, ist die Existenz außerorganschaftlicher Ursachen mE zweifelhaft.

312 (3) Ursache in vororganschaftlicher Zeit

Eine Mehrabführung hat ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit, wenn der (ursächliche) stl. relevante Geschäftsvorfall (s. Anm. 310) innerhalb der vororganschaftlichen Zeit (s. Anm. 311) liegt. Gesetzlich bestimmt ist in Satz 4, dass der Teilwertansatz nach § 13 Abs. 3 Satz 1 der vororganschaftlichen Zeit zuzurechnen ist (s. Anm. 323). Liegt die Ursache einer Mehrabführung in organschaftlicher Zeit, sind Abs. 4 (s. Anm. 350) und § 27 Abs. 6 anwendbar.

Geht man davon aus, dass auch Ursachen in „außerorganschaftlicher Sphäre“ tatbestandsmäßig sein können (s. Anm. 311), hat eine Mehrabführung ihre Ursache auch in vororganschaftlicher Zeit, wenn der (ursächliche) stl. relevante Geschäftsvorfall in der außerorganschaftlichen Sphäre liegt.

b) Rechtsfolge: Mehrabführung gilt als Gewinnausschüttung von der Organgesellschaft an den Organträger

aa) Unmittelbare „einstöckige“ Organschaft

(1) Fiktive Gewinnausschüttung der Organgesellschaft

313

Rechtsfolgen bei der Organgesellschaft: Die Mehrabführung gilt als Gewinnausschüttung an den OT. Gedanklich werden OG und OT so behandelt, als habe die OG – in einem ersten Schritt – nicht ihren (höheren) handelsbilanziellen Gewinn an den OT abgeführt, sondern ihren (niedrigeren) StBil-Gewinn und als habe die OG – in einem zweiten Schritt – den Mehrabführungsbetrag an den OT ausgeschüttet.

Beispiel: Auswirkung der Mehrabführung Die M-AG ist zu 100 % an der T-GmbH beteiligt, eine Organschaft besteht nicht. Im Jahr 01 bildet T eine Drohverlustrückstellung in der HBil. (handelsbilanzieller Aufwand 10), in der StBil. wird wegen § 5 Abs. 4a EStG keine Rückstellung gebildet (kein steuerbilanzieller Aufwand). Das handelsbilanzielle Ergebnis für 01 beträgt 90, das steuerbilanzielle Ergebnis beträgt 100. Liegen im Jahr 01 keine außerbilanziellen Korrekturen vor, beträgt der stl. Gewinn 100.

Im Jahr 02 errichten M und T mW zum 1.1.02 eine Organschaft, das handels- und steuerbilanzielle Ergebnis der T für das Jahr 02 beträgt (vor Rückstellungsauflösung) 100. T löst die im Jahr 01 gebildete handelsbilanzielle Drohverlustrückstellung zum 31.12.02 auf (handelsbilanzieller Ertrag 10), so dass das handelsbilanzielle Ergebnis für das Jahr 02 insgesamt 110 und das steuerbilanzielle Ergebnis (unverändert) 100 beträgt. Das handelsbilanzielle Ergebnis iHv. 110 führt T an M auf der Grundlage des Gewinnabführungsvertrags ab.

Auswirkung bei gedanklicher „Nicht-Existenz“ von § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG: Die Gewinnabführung unterläge bei M nicht (anteilig) – wie eine Gewinnausschüttung von T – einer Ausschüttungsbesteuerung, obwohl die Abführung einen in vororganschaftlicher Zeit erzielten stl. Gewinn iHv. 10 umfasst (T hat im Jahr 01 einen stl. Gewinn iHv. 100 versteuert).

Auswirkung nach § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG: Die Abweichung zwischen dem handelsbilanziellen Ergebnis (110) und dem steuerbilanziellen Ergebnis (100) im Jahr 02 ist eine Mehrabführung, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit hat. In Höhe der Mehrabführung (10) ist nach Satz 1 vom Vorliegen einer Gewinnausschüttung von T an M auszugehen, die nach allgemeinen Grundsätzen bei M der Besteuerung unterliegt (zB Anwendung von § 8b Abs. 1, Abs. 5).

Die fiktive Gewinnausschüttung erfolgt nicht anteilig an außenstehende Gesellschafter, dh., bei diesen ergibt sich keine Rechtsfolge. Bei der OG hat die Mehrabführung dieselben Rechtsfolgen wie eine „echte“ Gewinnausschüttung:

► *Steuerlich ausschüttbarer Gewinn der Organgesellschaft gilt als ausgeschüttet:* Die Mehrabführung gilt nach Abs. 3 Satz 1 als Gewinnausschüttung der OG an den OT. Die Fiktion der Gewinnausschüttung setzt allerdings – wie eine „echte“ Gewinnausschüttung – voraus, dass bei der OG ein ausschüttbarer Gewinn iSd. § 27 Abs. 1 Satz 5 besteht. Wenn dies nicht der Fall ist, kann die Mehrabführung als fiktive Einlagenrückgewähr zu behandeln sein (s. Anm. 314; DÖRSCH/PUNG, Der Konzern 2005, 37 (39); U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 1731). Die Gewinnausschüttung gilt zum Ende des Wj. der OG als erfolgt (Satz 3; s. Anm. 322). Das Vorliegen einer Mehrabführung (zB im Wj. = Kj. 03) hat also die (kstl. und gewstl.) Rechtsfol-

gen, die eine „echte“ Gewinnausschüttung der OG in Höhe des Mehrabführungsbetrags zum Ende des Wj. (zB 31.12.03) hätte. Da es sich um eine Fiktion handelt, müssen die handelsrechtl. Voraussetzungen für eine Gewinnausschüttung nicht vorliegen.

► *Entrichtung von Kapitalertragsteuer:* Von der fiktiven Gewinnausschüttung ist KapErtrSt einzubehalten und abzuführen (§ 44 Abs. 7 Satz 1 EStG). Entstehungszeitpunkt der Steuer ist der Tag der Feststellung der HBil., die Steuer entsteht (ohne vorherige Feststellung der HBil.) spätestens acht Monate nach Ablauf des Wj. der OG (§ 44 Abs. 7 Satz 1 EStG). Schuldnerin der Kapitalerträge ist die OG, dh., sie muss die KapErtrSt an dem auf den Entstehungszeitpunkt nachfolgenden Werktag an das zuständige FA abführen (§ 44 Abs. 1 Satz 3 iVm. § 44 Abs. 7 Satz 3 EStG). Zuständig ist das FA, das auch für die ertragsteuerliche Behandlung der OG zuständig ist (U. PRINZ in U. PRINZ/KANZLER, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl. 2014, Rn. 1732). Ausnahmsweise ist uE – wie bei einer „normalen“ (offenen) Gewinnausschüttung – keine KapErtrSt einzubehalten, wenn der OT die Voraussetzungen eines „Dauerüberzahlers“ erfüllt (§ 44a Abs. 5 Satz 1 EStG). Dies ist der Fall, wenn die festzusetzende KapErtrSt aufgrund der Art der Geschäfte des OT auf Dauer höher wäre als die festzusetzende ESt oder KSt des OT. Eine OT-Holding in der Rechtsform der KapGes. kann diese Voraussetzungen uE erfüllen (s. dazu OFD Münster v. 20.10.2011 – S 2400 - 44 - St 22 - 31, juris). Das Vorliegen der Voraussetzungen ist durch eine Bescheinigung des für den OT zuständigen FA nachzuweisen (LINDBERG in BLÜMICH, § 44a EStG Rn. 30 [10/2015]).

► *Körperschaftsteuerminderung oder -erhöhung:* Bei der OG kann die Mehrabführung (in Altfällen) eine KStMinderung (§ 37 Abs. 2) oder eine KStErhöhung (§ 38 Abs. 2) auslösen.

► *Keine Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto:* Eine Minderung des Bestands des Einlagekontos nach § 27 Abs. 1 Sätze 2 und 3 scheidet aus, wenn für die fiktive Gewinnausschüttung der OG nur ausschüttbarer Gewinn verwendet worden ist, also keine Einlagen zurückgewährt werden (für eine Mehrabführung, die zu einer Minderung des Bestands des Einlagekontos führt, s. Anm. 314). Die Mehrabführung nach Satz 1 erfüllt auch nicht die Voraussetzungen des § 27 Abs. 6, da sie ihre Ursache nicht in organschaftlicher Zeit hat. Eine Minderung des Bestands des Einlagekontos nach § 27 Abs. 6 scheidet insoweit gleichfalls aus.

Rechtsfolgen beim Organträger: Die Mehrabführung nach Abs. 3 Satz 1 ist beim OT als fiktive Gewinnausschüttung zu behandeln (DÖRSCH in DPM, § 14 Rn. 443 [8/2014]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 772 [4/2015]; HEERDT, DStR 2009, 938 [939]; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 396; krit., aber im Ergebnis zustimmend BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 14 Rn. 1238, mit Hinweis auf BFH v. 18.12.2002, BStBl. II 2005, 49; offenlassend RÖDDER, DStR 2005, 217 [218]). In Satz 1 ist ausdrücklich bestimmt, dass eine Mehrabführung als eine Gewinnausschüttung „an den Organträger“ gilt. Hätte der Gesetzgeber nur Rechtsfolgen für die OG regeln wollen, wäre diese Gesetzesformulierung überflüssig.

► *Einkommen- oder Körperschaftsteuer:* Die fiktive Gewinnausschüttung unterliegt beim OT in Abhängigkeit von der Rechtsform des OT der ESt oder KSt (Teileinkünfteverfahren oder § 8b KStG-Besteuerung). Handelt es sich beim OT um eine PersGes., erfolgt die Besteuerung mit ESt oder KSt in Abhängigkeit von

der Rechtsform der Gesellschafter der PersGes. Zur Anwendung der Bruttomethode im Fall einer mehrstöckigen Organschaft s. Anm. 315.

► **Gewerbesteuer:** Die fiktive Gewinnausschüttung unterliegt beim OT nach normalen Grundsätzen der GewSt. Bei Vorliegen der Voraussetzungen findet auf die fiktive Gewinnausschüttung das gewstl. Schachtelprivileg Anwendung (§ 8 Nr. 5 iVm. § 9 Nr. 2a GewStG; OFD Kiel v. 25.9.2000 – G 1425 A - St 261, juris). Dies ist zB nicht der Fall, wenn der OT nach einem unterjährigen Erwerb einer 100 %-Beteiligung an einer KapGes. (zB 15.2.01) eine Organschaft mit der (neuen) Tochtergesellschaft durch „Doppelumstellung“ des Wj. begründet (so auch BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 14 Rn. 1242).

Beispiel: Die Erwerber-AG erwirbt am 15.2.01 sämtliche Anteile der Ziel-GmbH (Wj. = Kj.). Zwecks Errichtung einer Organschaft zwischen Erwerber-AG als OT und Ziel-GmbH als OG wird das Wj. der Ziel-GmbH (mit Zustimmung des FA) auf das abweichende Wj. 1.4.01 bis 31.3.02 umgestellt (vgl. R 14.4 Abs. 3 Satz 1 KStR 2015) und sodann eine Organschaft mit Wirksamkeit ab 1.4.01 errichtet. Um das Wj. der OG wieder an das Wj. des OT anzugleichen, wird noch im VZ 01 das Wj. der OG (ohne Zustimmungserfordernis des FA) ein zweites Mal umgestellt (neues Wj. 1.1.02 bis 31.12.02; R 14.4 Abs. 3 Satz 2 KStR 2015). Dieses Vorgehen hat zur Folge, dass das erste innerorganschaftliche Wj. ein Rumpf-Wj. ist, das am 31.12.01 endet (Wj. 1.4.01 bis 31.12.01). Eine Mehrabführung nach Satz 1 würde dem OT nach Satz 3 am Ende des Rumpf-Wj. der OG (fiktiv) „zufließen“ (31.12.01). Die Voraussetzungen des gewstl. Schachtelprivilegs lägen im Erhebungszeitraum 01 nicht vor, da der OT nicht bereits zu Beginn des Jahres 01 (§ 14 Satz 2 GewStG) eine 15 %-Schachtelbeteiligung an der OG hatte (§ 8 Nr. 5 iVm. § 9 Nr. 2a GewStG). Dieser Nachteil würde vermieden, wenn die zweite Umstellung des Wj. erst im Jahr 02 erfolgt (zB Umstellung auf Wj. 1.1.03 bis 31.12.03; erstmaliger Abfluss einer Mehrabführung somit erst am Ende des ersten innerorganschaftlichen Wj. [31.3.02] im „schachtelprivilegierten“ Erhebungszeitraum 02).

Bei Vorliegen der Voraussetzungen des Schachtelprivilegs und unter Zugrundelegung der Rechtsauffassung des BFH (BFH v. 17.12.2014 – I R 39/14, BFH/NV 2015, 749) kann der Mehrabführungsbetrag als fiktive Gewinnausschüttung bei einem KapGes-OT, der zugleich OG im Verhältnis zu einem übergeordneten (Ober)OT ist (mehrstufige Organschaftskette, s. Anm. 315), uE vollumfänglich – also einschließlich der 5 % nicht abziehbaren BA nach § 8b Abs. 5 KStG und entgegen § 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG – gekürzt werden (PYSZKA/NIENHAUS, DStR 2014, 1585 [1587]; der Gesetzgeber dürfte die bestehende „Hinzurechnungslücke“ schließen, vgl. Prüfbitte des BRats, BRDrucks. 121/1/15 v. 27.4.2015, Ziffer 14). Falls die Voraussetzungen des Schachtelprivilegs beim OT nicht vorliegen, unterliegt der Mehrabführungsbetrag in voller Höhe der Besteuerung mit GewSt.

Keine Rechtsfolgen bei außenstehenden Gesellschaftern. Denkbar ist, dass an der OG – neben dem OT – außenstehende Gesellschafter beteiligt sind. Da die Mehrabführung nach Satz 1 als fiktive Gewinnausschüttung (nur) an den OT gilt, ergeben sich keine Rechtsfolgen bei den außenstehenden Gesellschaftern (BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 14 Rn. 1239).

Keine Auswirkungen auf die Wirksamkeit der Organschaft: Eine Mehrabführung hat keine Auswirkungen auf die Wirksamkeit der Organschaft. Dies gilt auch, wenn ein Mehrabführungssachverhalt unzutreffend abgewickelt oder im Rahmen der Steuerdeklaration nicht erkannt wird. Die Anwendung (oder Nicht-Anwendung) von Abs. 3 Satz 1 hat keine Auswirkungen auf die Abführung des (betragsmäßig) richtigen Gewinns.

314 (2) Fiktive Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft

Mehrabführung unter Verwendung des Einlagekontos: Eine Mehrabführung nach Abs. 3 Satz 1 gilt als fiktive Gewinnausschüttung der OG an den OT (s. Anm. 313). Die stl. Rechtsfolgen dieser fiktiven Gewinnausschüttung richten sich nach allgemeinen Grundsätzen. Deshalb gilt auch die Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1, wonach eine Gewinnausschüttung der Gesellschaft primär aus ausschüttbarem Gewinn (wenn vorhanden) „gespeist“ wird. Erst nach Verbrauch des ausschüttbaren Gewinns gilt das stl. Einlagekonto der (Organ)Gesellschaft als verwendet. Ist bei der OG im Zeitpunkt der Mehrabführung nach Abs. 3 Satz 1 (Ende des Wj. der OG, Satz 3; s. Anm. 322) kein ausschüttbarer Gewinn vorhanden, gilt das stl. Einlagekonto als verwendet (vgl. § 27 Abs. 1 Satz 3) – uE ist auf den Bestand des ausschüttbaren Gewinns und des stl. Einlagekontos zum Schluss des vorangegangenen Wj. abzustellen. Bei der OG ist der Bestand des stl. Einlagekontos zu mindern (§ 27 Abs. 1 Satz 3). Der Bestand kann nicht negativ werden (§ 27 Abs. 1 Satz 4). Die Verwendung des Einlagekontos ist im Rahmen der Feststellungserklärung anzugeben (vgl. § 27 Abs. 2). Eine Verpflichtung zum Einbehalt von KapErtrSt besteht nicht (vgl. ORT, DStR 2014, 673 [674]). Beim OT ist der stl. Buchwert der Organbeteiligung in Höhe des Mehrabführungsbetrags (einkommensneutral) zu kürzen (vgl. ORT, DStR 2014, 673 [674]). Übersteigt der Mehrabführungsbetrag den Buchwert der Organbeteiligung, ergibt sich ein (Veräußerungs-)Gewinn. Der Gewinn wird beim OT in Abhängigkeit von der Rechtsform des OT besteuert (ggf. Anwendung von § 8b Abs. 2). Sind die Anteile des OT an der OG sperrfristbehaftet nach § 22 UmwStG, kann es nach Auffassung der FinVerw. zur Entstehung eines Einbringungsgewinns kommen (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001 - DOK 2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, Tz. 22.24 aE).

Verfahrensrechtliche „Hürde“: Die Behandlung einer Mehrabführung nach Abs. 3 Satz 1 als fiktive Einlagenrückgewähr kann in Abhängigkeit vom Sachverhalt aus verfahrensrechtl. Gründen ausgeschlossen sein (vgl. DÖRSCH in DPM, § 27 Rn. 208a [12/2015]). Wird die Mehrabführung zB erst im Rahmen einer Betriebsprüfung erkannt, dürfte es regelmäßig am Vorliegen einer StBescheinigung der OG fehlen (vgl. § 27 Abs. 5 Satz 2). Eine nachträgliche Änderung nach § 27 Abs. 5 Satz 3 ist nicht möglich (vgl. OFD Münster v. 27.11.2009 – S 2836 - 7 - St 13 - 33, DB 2009, 2691; kritisch DÖRSCH in DPM, § 27 Rn. 214 [12/2015]; ORT, Stbg 2014, 301 [305]; ORT, DStR 2014, 673 [677]). Zumindest aus Billigkeitsgesichtspunkten sollte die Verwaltung in diesem Fall eine fiktive Einlagenrückgewähr zulassen.

315 bb) Unmittelbare mehrstöckige Organschaft

Eine unmittelbare mehrstöckige Organschaft liegt vor, wenn – im Fall einer zweistöckigen Organschaft – ein OT an einer OG (Ober-Organkreis) beteiligt ist und diese wiederum als OT an einer weiteren OG (Unter-Organkreis) beteiligt ist. In diesem Fall handelt es sich um zwei rechtl. selbständige Organschaften, die zu unterschiedlichen Zeitpunkten errichtet sein können. Die Rechtsfolgen einer Mehrabführung nach Satz 1 richten sich nach der jeweiligen Organschaft. Dabei ist die Bruttomethode (§ 15 Satz 1 Nr. 2) bei einer Mehrabführung nach Satz 1 im Unter-Organkreis – wie bei einer echten Gewinnausschüttung – anzuwenden.

Beispiel 1: Eine natürliche Person ist zu 100 % als Kommanditist am Vermögen der M-GmbH & Co. KG beteiligt, die wiederum zu 100 % an der T-GmbH beteiligt ist. T

ist zu 100 % an der E-GmbH beteiligt. Es besteht jeweils eine Organschaft zwischen M und T sowie zwischen T und E. Im Jahr 02 kommt es zu einer Mehrabführung nach Satz 1 von E an T. Die Mehrabführung gilt als fiktive Gewinnausschüttung von E an T. Nach § 15 Satz 1 Nr. 2 findet bei T § 8b Abs. 1 keine Anwendung, die fiktive Gewinnausschüttung unterliegt (aufgrund der estl. Transparenz der M) der Besteuerung mit ESt nach dem Teileinkünfteverfahren bei der natürlichen Person.

Eine Mehrabführung nach Satz 1 innerhalb des Unter-Organkeises verursacht keine Abweichung zwischen dem abzuführenden Ergebnis und dem StBil-Ergebnis der OG des Ober-Organkeises. Eine (Folge-)Minder- oder Mehrabführung nach Satz 1 oder Satz 2 oder nach Abs. 4 Satz 1 wird im Ober-Organkeis nicht ausgelöst (so auch BREIER, Der Konzern, 2011, 84 [94], Beispiel 2).

Beispiel 2: Die M-AG ist zu 100 % an der T-GmbH, diese wiederum ist zu 100 % an der E-GmbH beteiligt. Zwischen M und T sowie zwischen T und E besteht seit dem 1.1.01 jeweils eine Organschaft. E löst in ihrer HBil. eine in vororganschaftlicher Zeit gebildete Drohverlustrückstellung (10) auf, so dass es zu einer vororganschaftlichen Mehrabführung von E an T iHv. 10 kommt. Die Mehrabführung ist bei (E und) T als fiktive Gewinnausschüttung zu behandeln. Eine Abweichung zwischen dem handels- und steuerbilanziellen Ergebnis der T wird – wie bei einer echten Gewinnausschüttung der E – nicht verursacht.

Unklar ist, ob eine Minder- oder Mehrabführung mit Ursache in organschaftlicher Zeit nach Abs. 4 (s. Anm. 350) im Unter-Organkeis eine vororganschaftliche Mehrabführung nach Satz 1 im Ober-Organkeis auslösen kann (vgl. BREIER, Der Konzern, 2011, 84 [94], Beispiel 1; VON FREEDEN in U. PRINZ/WITT, Steuerliche Organschaft, 2015, Rn. 14.63).

Beispiel 3: Die M-AG ist zu 100 % an der T-GmbH, diese wiederum ist zu 100 % an der E-GmbH beteiligt. Zwischen T und E besteht seit dem 1.1.01 eine Organschaft. E bildet zum 31.12.01 eine Drohverlustrückstellung in ihrer HBil. (abzuführender Gewinn 90, StBil-Gewinn 100), so dass eine organschaftliche Minderabführung iHv. 10 von E an T ausgelöst wird (Abs. 4 Satz 1). In der StBil. von T als OT ist zum 31.12.01 (einkommensneutral) ein aktiver Ausgleichsposten zu bilden.

Im Jahr 03 errichten M und T eine Organschaft mW zum 1.1.03. E löst in ihrer HBil. im Jahr 03 die Drohverlustrückstellung auf, so dass es zu einer Mehrabführung von E an T iHv. 10 kommt. Der aktive Ausgleichsposten in der StBil. der T fällt zum 31.12.03 (einkommensneutral) weg. Durch den „Wegfall“ des steuerbilanziellen aktiven Ausgleichspostens kommt es bei T (zumindest formal) zu einer Abweichung des handelsbilanziellen Ergebnisses (zB 100; keine Auswirkung der Postenauflösung in HBil.) vom steuerbilanziellen Ergebnis (zB 90, auf Grund steuerbilanziellen Aufwands aus Auflösung des Ausgleichspostens). Es liegt eine Mehrabführung von T an M vor. Ist diese Mehrabführung vororganschaftlich verursacht?

Geht man davon aus, dass die Auflösung des Ausgleichspostens im vorstehenden Beispiel 3 eine Mehrabführung von T an M auslöst (s. Anm. 352 zur Rechtsnatur eines organschaftlichen Ausgleichspostens), dürfte eine vororganschaftliche Mehrabführung nach Abs. 3 Satz 1 vorliegen. Ursache der Mehrabführung ist die Bildung des Ausgleichspostens in der StBil. der T. Die Postenbildung erfolgte (am 31.12.02) vor Wirksamwerden der Organschaft zwischen M als OT und T als OG (1.1.03), also in vororganschaftlicher Zeit.

cc) Mittelbare Organschaft

Eine mittelbare Organschaft liegt vor, wenn der OT mittelbar – über eine (in- oder ausländ.) Zwischengesellschaft in der Rechtsform der KapGes. oder PersGes. – an der OG beteiligt ist. Der Ergebnisabführungsvertrag besteht zwischen dem OT und der OG.

Beispiel: Die M-AG ist zu 100 % an der T-GmbH, diese wiederum ist zu 100 % an der E-GmbH beteiligt. Zwischen M und E besteht eine Organschaft. E löst in ihrer

316

HBil. eine in vororganschafflicher Zeit gebildete Drohverlustrückstellung (10) auf, so dass es zu einer vororganschafflichen Mehrabführung von E iHv. 10 kommt. Welche Folgen ergeben sich für M und T?

Eine Mehrabführung gilt nach Satz 1 als fiktive Gewinnausschüttung der OG an den OT. Fraglich ist, ob die fiktive Gewinnausschüttung stl. direkt von der OG an den OT fließt und nur Rechtsfolgen bei OG und OT auslöst oder ob die fiktive Gewinnausschüttung stl. durch die gesamte Beteiligungskette fließt (erste Ausschüttung von OG an Zwischengesellschaft, zweite Ausschüttung von Zwischengesellschaft an OT) und jeweils Rechtsfolgen auf den einzelnen Ebenen auslöst. Nach einer Auffassung ist eine Mehrabführung nach Satz 1 im Rahmen einer mittelbaren Organschaft als fiktive direkte Gewinnausschüttung von der OG an den OT zu behandeln (SUCHANEK in NEUMANN/SUCHANEK, Ubg 2013, 549 [554]). Entsprechend erfolgt bei einer Minderabführung die fiktive Einlage direkt in die OG, also nicht über die Zwischengesellschaft (BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 14 Rn. 1251). Nach einer anderen Auffassung ist eine Mehrabführung nach Satz 1 im Rahmen einer mittelbaren Organschaft – wie eine echte (verdeckte) Gewinnausschüttung – als Ausschüttung durch die Beteiligungskette zu behandeln (DÖRSCH in DPM, § 14 Rn. 441 [4/2015]; NEUMANN in NEUMANN/SUCHANEK, Ubg 2013, 549 [554]). Eine Mehrabführung nach Satz 1 im Rahmen einer mittelbaren Organschaft ist uE als Gewinnausschüttung (oder Einlagenrückgewähr, s. Anm. 314) durch die Beteiligungskette zu behandeln. Satz 1 bestimmt auf Rechtsfolgenseite eine Ausschüttungsfiktion. Die steuerrechtliche Umsetzung dieser Fiktion ist nicht geregelt, so dass es uE bei den normalen Grundsätzen zur Behandlung einer vGA bleibt. Bei Zugrundelegung der normalen Ausschüttungsgrundsätze kann eine (fiktive) „Gewinnausschüttung der Organgesellschaft an den Organträger“ (vgl. Satz 1) nur durch Einbeziehung der Zwischengesellschaft erfolgen. Die Transaktion ist abzuwickeln wie eine Gewinnausschüttung der OG an die Zwischengesellschaft. Dabei richten sich die Rechtsfolgen nach dem jeweiligen „Steuerstatus“ der OG und der Zwischengesellschaft (zB Vorliegen einer Einlagenrückgewähr, s. Anm. 314; Pflicht zur Einbehaltung von KapErtrSt, s. Anm. 313; Anwendung gewstl. Schachtelprivileg, s. Anm. 313). Für den Fall, dass es sich bei der Zwischengesellschaft um eine ausländ. Gesellschaft handelt, kann mE nichts anderes gelten (im Zusammenhang mit der fiktiven Ausschüttung der Zwischengesellschaft ist ggf. das Bestehen eines abkommensrechtl. deutschen Besteuerungsrechts zu prüfen).

2. Vororganschaffliche Minderabführungen gelten als Einlage (Abs. 3 Satz 2)

a) Minderabführungen, die ihre Ursache in vororganschafflicher Zeit haben

317 aa) Minderabführung

Die Anwendung von Abs. 3 Satz 2 setzt das Vorliegen einer Minderabführung der OG voraus. Für die Auslegung des Merkmals „Minderabführung“ kann auf die Darstellung zum Merkmal Mehrabführung verwiesen werden (s. Anm. 304). Eine Minderabführung liegt danach vor, wenn – umgekehrt zum Sachverhalt einer Mehrabführung (s. Anm. 304) – die Gewinnabführung der OG geringer ist als der StBil-Gewinn.

Beispiel: Die M-AG ist zu 100 % an der T-GmbH beteiligt, es besteht keine Organshaft. T erwirbt im Jahr 01 ein WG und nimmt (aufgrund des Fördergesetzes) für stl. Zwecke zum 31.12.01 eine Sonderabschreibung iHv. 100% vor. Für handelsbilanzielle Zwecke wird das WG jährlich mit 20 % abgeschrieben. Zum 1.1.03 errichten M als OT und T als OG eine Organshaft. Das (abzuführende) handelsbilanzielle Ergebnis der T für 03 beträgt 80 (nach Afa 20), das steuerbilanzielle Ergebnis 100 (keine Afa). Es liegt eine Minderabführung vor. Die Ursache der Minderabführung ist die stl. Sonderabschreibung des WG (31.12.01) vor Wirksamwerden der Organshaft (1.1.03). Es handelt sich um eine vororganschaftliche Minderabführung nach Satz 2.

Das Vorliegen einer Minderabführung ist (wie das Vorliegen einer Mehrabführung) geschäftsvorfallbezogen zu prüfen (s. Anm. 305). Eine Minderabführung kann (wie eine Mehrabführung) auch bei einem Verlust der OG vorliegen (s. Anm. 306). Danach liegt in folgenden Fallgruppen eine Minderabführung vor:

Auswirkung des Geschäftsvorfalles auf abgeführten Gewinn oder ausgeglichenen Verlust der OG	Auswirkung des Geschäftsvorfalles auf StBil-Ergebnis der OG	Minderabführung
+ 100	+ 200	100
0	+ 100	100
./..100	0	100
./.. 200	./.. 100	100

Bei der Identifizierung einer Minderabführung sind außerbilanzielle Korrekturen (s. Anm. 307), fehlerhafte Abweichungen zwischen abgeführtem Gewinn und StBil-Gewinn (s. Anm. 307), vororganschaftliche Mehrabführungen iSd. Satzes 1 (s. Anm. 308) und organschaftliche Minder- und Mehrabführungen iSv. Abs. 4 Satz 1 (s. Anm. 309) nicht zu berücksichtigen.

bb) Ursache in vororganschaftlicher Zeit

318

Die Anwendung von Abs. 3 Satz 2 setzt voraus, dass die Minderabführung ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit hat. Die Ursache einer Minderabführung ist (wie die Ursache einer Mehrabführung) der Geschäftsvorfall, der zu einer Abweichung zwischen abgeführtem Gewinn und StBil-Gewinn führt. Der Geschäftsvorfall muss (wie bei einer Mehrabführung nach Satz 1) in vororganschaftlicher Zeit liegen. Auf die Darstellung zur Mehrabführung wird verwiesen (s. zur Ursache Anm. 310; zur vororganschaftlichen Zeit Anm. 311). Umstritten ist, ob eine Minderabführung auch außerorganschaftlich verursacht sein kann (s. die entsprechende Darstellung zur Mehrabführung, Anm. 311).

b) Rechtsfolge: Minderabführung ist als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln

aa) Unmittelbare einstöckige Organshaft

319

Rechtsfolgen bei der Organgesellschaft: Eine Minderabführung nach Abs. 3 Satz 2 ist als Einlage des OT in die OG zu behandeln. Gedanklich werden OG und OT so behandelt, als habe die OG – in einem ersten Schritt – nicht ihren (niedrigeren) handelsbilanziellen Gewinn an den OT abgeführt, sondern ihren (höheren) StBil-Gewinn und als habe der OT – in einem zweiten Schritt – den Minderabführungsbetrag wieder in die OG eingelegt.

Beispiel: Auswirkung der Minderabführung Die M-AG ist zu 100 % an der T-GmbH beteiligt (Verkehrs- und Beteiligungsbuchwert 100), eine Organshaft be-

steht nicht. Das Vermögen von T umfasst nur ein WG (Verkehrs- und Buchwertwert 100), das im Jahr 01 (zB aufgrund eines stl. Fördergesetzes) auf 0 € abgeschrieben wird (steuerbilanzieller Aufwand 100). Für handelsbilanzielle Zwecke soll keine Abschreibung vorzunehmen sein (kein handelsbilanzieller Aufwand). Das handelsbilanzielle Ergebnis der T für 01 beträgt 100, das steuerbilanzielle Ergebnis beträgt (aufgrund der Abschreibung) 0. Liegen im Jahr 01 keine außerbilanziellen Korrekturen vor, beträgt der stl. Gewinn 0.

Auswirkung bei gedanklicher „Nicht-Existenz“ von § 14 Abs. 3 Satz 2 KStG: Im Jahr 02 errichten M und T mW zum 1.1.02 eine Organschaft, das handels- und steuerbilanzielle Ergebnis der T für das Jahr 02 beträgt (vor Veräußerung des WG) 0. T veräußert im Jahr 02 das WG zum Preis von 100, so dass das handelsbilanzielle Ergebnis für das Jahr 02 wieder 0 beträgt. Das steuerbilanzielle Ergebnis der T für das Jahr 02 beträgt 100. Eine Gewinnabführung von T an M für das Jahr 02 erfolgt nicht, da das handelsbilanzielle Ergebnis 0 beträgt, der Verkehrs- und Beteiligungsbuchwert der Organbeteiligung beträgt nach der Transaktion unverändert 100 (das Vermögen der T umfasst statt des WG den Veräußerungserlös iHv. 100). Der stl. Gewinn der T (100) wird im Rahmen der Organschaft bei M nach normalen Grundsätzen besteuert. Im Jahr 03 veräußert M seine T-Beteiligung an einen Dritten zum Preis von 100 (= Verkehrswert der Beteiligung). Im Ergebnis hat M als OT ein Ergebnis von 100 versteuert, ohne dass es zu einer Erhöhung des Vermögens von M gekommen ist (keine Vereinnahmung einer Gewinnabführung, kein Gewinn aus Veräußerung der Beteiligung).

Auswirkung nach § 14 Abs. 3 Satz 2 KStG: Die Abweichung zwischen dem handelsbilanziellen Ergebnis (0) und dem steuerbilanziellen Ergebnis (100) im Jahr 02 ist eine Minderabführung, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit hat. Die Minderabführung (100) gilt als Einlage des OT in die OG. Der stl. Buchwert der Organbeteiligung erhöht sich von 100 um 100 auf 200. M erzielt im Jahr 03 einen Veräußerungsverlust von 100 (Veräußerungserlös 100 ./.. Beteiligungsbuchwert 200).

Der Zeitpunkt der (fiktiven) Einlage ist das Ende des Wj. der OG (Abs. 3 Satz 3). Der Bestand des stl. Einlagekontos der OG ist zum Einlagezeitpunkt zu erhöhen (§ 27 Abs. 1 Sätze 2 und 3). Die Einlagefiktion kann uE auf die Anwendung anderer Tatbestände durchschlagen, die an einen Einlagevorgang anknüpfen (vgl. zB Sanierungsregelung des § 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3, § 34 Abs. 7c: „[...] der Körperschaft durch Einlagen wesentliches Betriebsvermögen zugeführt wird“).

Rechtsfolgen beim Organträger: Beim OT ist der stl. Buchwert der Organbeteiligung in Höhe des Mehrabführungsbetrags zu erhöhen. Durch die Aufstockung des Beteiligungsbuchwerts wird uE das steuerbilanzielle Ergebnis des OT (einkommensneutral) erhöht, dh., die Aufstockung verursacht eine Abweichung zwischen handels- und steuerbilanziellem Ergebnis (so wohl auch DÖTSCHE in DPM, § 14 Rn. 444 [8/2014]). Falls der OT selbst auch OG im Verhältnis zu einem Ober-OT ist (mehrstöckige Organschaft), kann diese Abweichung Ursache für eine organschaftliche (Folge-)Minderabführung sein (s. Anm. 320). Die Erhöhung des Buchwerts der Organbeteiligung kann Auswirkungen auf die Anwendung anderer Tatbestände haben (zB bei Ermittlung eines [fiktiven Veräußerungs-]Gewinns als Folge einer Einlagenrückgewähr der OG).

320 bb) Unmittelbare mehrstöckige Organschaft

Eine unmittelbare mehrstöckige Organschaft liegt vor, wenn – im Fall einer zweistöckigen Organschaft – ein OT an einer OG beteiligt ist und diese wiederum als OT an einer weiteren OG beteiligt ist. In diesem Fall handelt es sich um zwei rechtl. selbständige Organschaften, die zu unterschiedlichen Zeitpunkten errichtet sein können. Die Rechtsfolgen einer Minderabführung nach Abs. 3 Satz 2 richten sich nach der jeweiligen Organschaft. Eine Minderabführung nach Satz 2 innerhalb des Unter-Organkeises verursacht uE eine Abweichung zwi-

schen dem (abzuführenden) handelsbilanziellen Ergebnis und dem StBil-Ergebnis der OG des Ober-Organkeises (so wohl auch MYLICH, DStR 2014, 2427 [2432]). Da diese Abweichung in organschaftlicher Zeit verursacht ist, wird uE eine organschaftliche Minderabführung nach Abs. 4 Satz 1 im Ober-Organkeis ausgelöst.

Beispiel: Die M-AG ist zu 100 % an der T-GmbH, diese wiederum ist zu 100 % an der E-GmbH beteiligt. Zwischen M und T sowie zwischen T und E besteht seit dem 1.1.01 jeweils eine Organschaft. Im Jahr 02 kommt es zu einer vororganschaftlichen Minderabführung nach Abs. 3 Satz 2 iHv. 10 von E an T (Ursache ist zB eine handelsbilanzielle Mehrabschreibung bei E), das (abzuführende) handelsbilanzielle Ergebnis der E beträgt 90, das steuerbilanzielle Ergebnis 100. Das handels- und steuerbilanzielle Ergebnis der T beträgt aufgrund der Gewinnabführung von E 90. Nach Satz 2 liegt eine fiktive Einlage von T in E iHv. 10 vor, die bei T eine Erhöhung des stl. Buchwerts der E-Beteiligung zur Folge hat. Die Buchwerterhöhung führt zu einer Erhöhung des steuerbilanziellen Ergebnisses der T, so dass sich eine Abweichung zwischen handelsbilanziellem Ergebnis der T (90) und steuerbilanziellem Ergebnis (100) iHv. 10 ergibt. Diese Abweichung ist Ursache einer organschaftlichen Minderabführung nach Abs. 4 Satz 1 iHv. 10 von T an M. In der StBil. der M ist ein aktiver Ausgleichsposten zu bilden, die Postenbildung wirkt technisch wie eine fiktive Einlage iSd. Abs. 3 Satz 2 von M an T iHv. 10.

cc) Mittelbare Organschaft

321

Eine mittelbare Organschaft liegt vor, wenn der OT mittelbar – über eine (in- oder ausländ.) Zwischengesellschaft in der Rechtsform der KapGes. oder PersGes. – an der OG beteiligt ist. Der Ergebnisabführungsvertrag besteht zwischen dem OT und der OG.

Beispiel: Die M-AG ist zu 100 % an der T-GmbH, diese wiederum ist zu 100 % an der E-GmbH beteiligt. Zwischen M und E besteht eine Organschaft. Im Jahr 02 kommt es aufgrund unterschiedlicher Abschreibung eines WG in der HBil. und StBil. von E zu einer vororganschaftlichen Minderabführung der E iHv. 10. Welche Folgen ergeben sich für M und T?

Eine Minderabführung nach Satz 2 gilt als fiktive Einlage des OT in die OG. Fraglich ist, ob die fiktive Einlage direkt vom OT in die OG erfolgt und nur Rechtsfolgen bei OT und OG auslöst oder ob die fiktive Einlage durch die gesamte Beteiligungskette erfolgt (erste Einlage von OT an Zwischengesellschaft, zweite Einlage von Zwischengesellschaft an OG) und jeweils Rechtsfolgen auf den einzelnen Ebenen auslöst. Nach einer Auffassung ist eine Minderabführung nach Satz 2 im Rahmen einer mittelbaren Organschaft als fiktive direkte Einlage vom OT in die Zwischengesellschaft zu behandeln. Nach einer anderen Auffassung ist eine Minderabführung nach Satz 2 im Rahmen einer mittelbaren Organschaft – wie eine echte Einlage – als Einlage durch die Beteiligungskette zu behandeln (MYLICH, DStR 2014, 2427 [2432]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 755 [4/2015]; NEUMANN in GOSCH, 3. Auflage, § 14 Rn. 466; kritisch, aber im Ergebnis wohl auch zust. BRINK in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 14 Rn. 1251). Eine Minderabführung nach Abs. 3 Satz 2 im Rahmen einer mittelbaren Organschaft ist uE als Einlage durch die Beteiligungskette zu behandeln. Satz 2 bestimmt auf Rechtsfolgenseite eine Einlagenfiktion. Die steuer-technische Umsetzung dieser Fiktion ist nicht geregelt, so dass es uE bei den normalen Grundsätzen zur Behandlung einer Einlage bleibt. Bei Zugrundelegung der normalen Einlagengrundsätze kann eine (fiktive) „Einlage des Organträgers in die Organgesellschaft“ (vgl. Satz 2) nur durch Einbeziehung der Zwischengesellschaft erfolgen. Die Transaktion ist abzuwickeln wie eine Einlage des

OT in die Zwischengesellschaft gefolgt von einer Einlage der Zwischengesellschaft in die OG.

322 **3. Zeitpunkt des Erfolgens von Mehr- und/oder Minderabführungen (Abs. 3 Satz 3)**

Nach Abs. 3 Satz 3 gelten Mehrabführungen nach Abs. 3 Satz 1 (s. Anm. 304) und Minderabführungen nach Abs. 3 Satz 2 (s. Anm. 317) in dem Zeitpunkt als erfolgt, in dem das Wj. der OG endet. Gemeint ist das Wj., in dem der verursachende Geschäftsvorfall liegt (s. Anm. 312; DÖRSCH in DPM, § 14 Rn. 445 [8/2014]). Diese Regelung ergänzt die Rechtsfolgenbestimmungen von Satz 1 und Satz 2 in zeitlicher Hinsicht. Bei einem unterjährigen Geschäftsvorfall der OG, der eine Mehrabführung nach Satz 1 auslöst (Rechtsfolge: fiktive Gewinnausschüttung der OG an den OT), gilt die Gewinnausschüttung der OG zum Ablauf des Wj. der OG (zB bei Wj. = Kj. 31.12.01) als abgeflossen. Dies gilt auch, wenn die tatsächliche Gewinnabführung von der OG an den OT (zB in Form einer Geldzahlung) erst später erfolgt (zB 15.4.02). Zum Ablauf des Wj. der OG erfolgt auch der Zufluss der fiktiven Gewinnausschüttung beim OT. Weicht das Wj. der OG vom Kj. ab, erfolgt die Mehr- oder Minderabführung zum Ablauf des abweichenden Wj. der OG. Entsprechendes gilt für fiktive Einlagen nach Satz 2.

323 **4. Teilwertansatz nach § 13 Abs. 3 Satz 1 als vororganschaffliche Ursache (Abs. 3 Satz 4)**

In Satz 4 wird gesetzlich bestimmt, dass der Teilwertansatz nach § 13 Abs. 3 Satz 1 der vororganschafflichen Zeit (s. Anm. 311) zuzurechnen ist (Verweis auf „Satz 1“ ist ungenau, da § 13 Abs. 3 nach Änderung durch das Gesetz v. 8.12.2010 [BGBl. I 2010, 1768] nur noch einen Satz umfasst [Sätze 2 bis 11 aufgehoben mW ab VZ 2010]). Durch die Regelung soll im Hinblick auf BFH v. 18.12.2002 (I R 50/01, StdB 2003, 665) gesetzlich (rückwirkend) die Anwendung von Abs. 3 Satz 1 für den Fall eines Wechsels der ehemals (stbefreiten) gemeinnützigen Wohnungsunternehmen in die KStPflcht sichergestellt werden. Eine stbefreite Körperschaft, die stpfl. wird, hat auf den Zeitpunkt, indem die StPflcht beginnt, eine Anfangsbilanz aufzustellen (§ 13 Abs. 1). Dabei sind die WG in der StBil. mit dem Teilwert anzusetzen (§ 13 Abs. 3). Dies gilt indes nicht für handelsbilanzielle Zwecke, dh., für handelsbilanzielle Zwecke können die Buchwerte fortgeführt werden. Die (stfreie) Aufstockung der WG für steuerbilanzielle Zwecke (zB zum 1.1.02) löst in der Folgezeit stl. Mehrabschreibungen aus (zB im Jahr 02, 03 usw.). Darüber hinaus ergeben sich bei der Veräußerung von WG aufgrund unterschiedlicher Buchwerte in HBil. und StBil. abweichende handels- und steuerbilanzielle Ergebnisse (zB im Jahr 06). Wird zwischen einem OT und der Körperschaft eine Organschafft errichtet (zB mW zum 1.1.02), lösen diese Abweichungen Mehrabführungen aus. Die Ursache für diese Mehrabführungen liegt nach Satz 4 in vororganschafflicher Zeit, so dass Satz 1 anwendbar ist.

324–339 Einstweilen frei.