

§ 16

Ausgleichszahlungen

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I, 4144; BStBl. I, 1169)

¹Die Organgesellschaft hat ihr Einkommen in Höhe von $\frac{4}{3}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen selbst zu versteuern. ²Ist die Verpflichtung zum Ausgleich vom Organträger erfüllt worden, so hat die Organgesellschaft $\frac{4}{3}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen anstelle des Organträgers zu versteuern.

Autor: Dr. Sven **Pache**, Erlensee

Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 16

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu § 16	1		
II. Rechtsentwicklung des § 16	2		
III. Bedeutung des § 16	3		
IV. Geltungsbereich der Vorschrift	4		
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften			
1. Verhältnis zu anderen Organschaftsregelungen	5		
2. Verhältnis zu den Vorschriften des Anrechnungsverfahrens (4. Teil des KStG idF v. 22.4.1999)	8		
		3. Verhältnis zu den Vorschriften, welche die Besteuerung der Ausgleichszahlungen beim Anteilseigner regeln	9
		4. Verhältnis zu den Sondervorschriften für den Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren	10
		5. Verhältnis zu § 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG	11
		6. Verhältnis zu § 304 AktG	12
		VI. Verfahrensfragen	
		1. Zuständigkeit für die Besteuerung der Organgesellschaft	13
		2. Rechtsschutz, Rechtsmittel	14

**Erläuterungen zu Satz 1:
Versteuerung des Einkommens durch die Organ-
gesellschaft in Höhe von $\frac{4}{3}$ der Ausgleichszahlungen**

	Anm.		Anm.
A. Ausgleichszahlungen als Einkommensbestandteil: „Die Organgesellschaft hat ihr Einkommen ... selbst zu versteuern“		B. Versteuerung ihres Einkommens „in Höhe von $\frac{4}{3}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen“	
I. „Die Organgesellschaft“	18	I. Höhe des Einkommens: $\frac{4}{3}$ der Ausgleichszahlungen	30
II. Organgesellschaft versteuert „ihr Einkommen“ selbst		II. Geleistete Ausgleichszahlungen	
1. Grundsatz	19	1. Ausgleichszahlungen	
2. „Einkommen“ der Organgesellschaft	20	a) Begriff und Wesen	33
3. Organgesellschaft „hat“ ihr Einkommen zu versteuern	21	b) Die Einordnung als „außenstehend“	34
4. Versteuerung „ihres“ Einkommen		c) Feste oder variable Ausgleichszahlung	35
a) Aufteilung des Einkommens	22	d) Weitere Einzelfragen	36
b) Aufteilungsfolgen	23	2. Ausgleichszahlungen sind „geleistet“	37
III. Einkommen ist durch die Organgesellschaft „selbst zu versteuern“		3. Sonderfragen: GmbH-Recht, verdeckte Gewinnausschüttung an außenstehende Anteilseigner	
1. Versteuerung durch die Organgesellschaft	26	a) Anwendung bei GmbH als Organgesellschaft	38
2. Durch die Organgesellschaft „selbst“	28	b) Verdeckte Gewinnausschüttungen an außenstehende Anteilseigner	39

**Erläuterungen zu Satz 2:
Versteuerung der vom Organträger geleisteten
Ausgleichszahlungen durch die Organgesellschaft**

	Anm.		Anm.
A. Tatbestandsvoraussetzung: Erfüllung der Verpflichtung zum Ausgleich durch den Organträger (Satz 2 Halbs. 1)		I. Organgesellschaft hat anstelle des Organträgers zu versteuern	
I. Verpflichtung zum Ausgleich	40	1. Versteuerung durch Organgesellschaft	44
II. Erfüllung durch den Organträger	41	2. Versteuerung „anstelle des Organträgers“	45
B. Rechtsfolge: Organgesellschaft hat $\frac{4}{3}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen anstelle des Organträgers zu versteuern (Satz 2 Halbs. 2)		3. Sonderfragen bei Verlusten	46
		II. „$\frac{4}{3}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen“	47

Allgemeine Erläuterungen zu § 16

Schrifttum: TESDORPF, Ausgleichszahlungen bei der Organshaft, StBp. 1984, 162; Voss, Nochmals: Gilt § 304 AktG auch für Ergebnisabführungsverträge mit einer GmbH?, DB 1971, 1939; LÖHLEIN, Ausgleichszahlungen durch die Organgesellschaft nach dem Körperschaftsteuergesetz 1977, BB 1978, 1156; OTT, Verdeckte Gewinnausschüttungen an Minderheitsaktionäre bei Organshaft mit Ergebnisabführungsvertrag, DB 1978, 1515; PALITZSCH, Ausgleichszahlungen durch Organgesellschaft oder Organträger beim Anrechnungsverfahren nach dem Körperschaftsteuergesetz 1977, BB 1978, 952; KAMRAD, Ausgleichszahlungen nach § 304 AktG in einem mehrstufigen Konzern, AG 1986, 321; KRAUSS, Der Begriff der außenstehenden Aktionäre iSd. § 304 AktG und seine Auswirkungen auf das Steuerrecht, BB 1988, 528; SCHARPF, Variable Ausgleichszahlungen bei Gewinnabführungsvertrag mit der GmbH, DB 1990, 296; RIEGGER/KRAMER, Sind Ausgleichszahlungen an außenstehende Aktionäre wegen der Senkung der Körperschaftsteueraussschüttungsbelastung zu erhöhen?, DB 1994, 5651; LUTTER/DRYGALA, Wie fest ist der feste Ausgleich nach § 304 AktG?, AG 1995, 49; ZIMMERMANN, Unternehmensverträge und körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren – Zur Auswirkung der Senkung der Ausschüttungsbelastung auf die Ausgleichszahlungen nach § 304 AktG und zur Behandlung der Körperschaftsteuerminderung bei Ausschüttung vororganschaftlicher Rücklagen, FS Moxter, 1994, 1503; NARSCHIEWSKI, Verschmelzung im Konzern: Ausgleichs- und Abfindungsansprüche außenstehender Aktionäre bei Erlöschen eines Unternehmensvertrages, DB 1997, 1653; RIEGER/MUTTER, Wann muß der Vorstand einer beherrschten AG den Beherrschungsvertrag kündigen?, DB 1997, 1603; CENTRALE-GUTACHTENDIENST, Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter im Rahmen einer Organshaft, GmbHR 1998, 533; DERS., Organshaft: Auswirkungen eines Gewinnabführungsvertrages bei Übertragung von Geschäftsanteilen, GmbHR 2000, 617; PENTZ, Schutz der AG und der außenstehenden Aktionäre in mehrstufigen faktischen und unternehmensvertraglichen Unternehmensverbindungen, NZG 2000, 1103; BECKMANN/SIMON, Ist ein Ausgleich gemäß § 304 AktG nach der Unternehmenssteuerreform anzupassen?, ZIP 2001, 1906; GUTHEIL, Die Auswirkungen von Umwandlungen auf Unternehmensverträge nach §§ 291, 292 AktG und die Rechte außenstehender Aktionäre, Diss. Bayreuth 2000, Baden-Baden 2001; HÖTZEL/BECKMANN, Zur Ermittlung des angemessenen Ausgleichs gemäß § 304 AktG nach Einführung des Halbcinkünfteverfahrens, Wpg. 2001, 1249; SAUTER/HEURUNG, Ausgleichszahlungen iSd. § 16 KStG iVm. § 304 AktG und vororganschaftliche Gewinnausschüttungen nach dem Systemwechsel, GmbHR 2001, 754; CENTRALE-GUTACHTENDIENST, Organshaft: Bilanzierung von Verbindlichkeiten aus Dividendengarantie für außenstehende Minderheitsgesellschafter, GmbHR 2002, 965; KORT, Das Verhältnis von Ausgleich und Abfindung beim Abschluss aktienkonzernrechtlicher Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge, NZG 2002, 1139; BREDOW/LIEBSCHER, Erhalt des steuerlichen Querverbundes bei Teilprivatisierungen durch Änderung von Unternehmensverträgen im GmbH-Konzern, BB 2003, 393; ORTMANN-BABEL/RENN, Auflösung der Mehrmutterorganshaft und die steuerlichen Folgen für die Minderheitsgesellschafter, BB 2003, 237; SCHUMACHER, Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner, in: HERZIG (Hrsg.), Organshaft, Stuttgart 2003, 193; DÖTSCH, Ausgewählte Einzelfragen zur Organschaftsbesteuerung, Der Konzern 2004, 273; MENSCHING, Bemessung der Ausgleichszahlungen am Gewinn der Organgesellschaft als Grund für die steuerliche Nichtanerkennung einer Organshaft, BB 2004, 1421.

Verwaltungsanweisungen: Abschn. 65 KStR 2004.

I. Überblick zu § 16

1

§ 16 enthält für die kstl. Organshaft eine Sonderregelung für Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner der Organgesellschaft (OG).

Satz 1 bestimmt, daß die OG ihr Einkommen in Höhe von $\frac{4}{3}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen selbst zu versteuern hat. Die Zurechnungsvorschrift

nimmt – abweichend zu § 14, einleitender Satz – Ausgleichszahlungen von der Ergebnisabführung an den Organträger (OT) aus und weist sie der OG zur Versteuerung zu.

Satz 2 weist der OG die Versteuerung von $\frac{4}{3}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen auch dann zu, wenn die Ausgleichsverpflichtung vom OT erfüllt worden ist.

2

II. Rechtsentwicklung des § 16

StÄndG v. 15.8.1969 (BGBl. I 1969, 1182; BStBl. I 1969, 471): § 7a Abs. 3 wurde im Rahmen der gesetzlichen Regelung der kstl. Organschaft in das KStG eingefügt. Der Gesetzgeber hat weitestgehend übernommen, was bereits in der Vergangenheit von der Rspr. ausgearbeitet wurde. So hat der BFH schon mit Gutachten v. 27.11.1956 – I D 1/56 S (BStBl. III 1957, 139) zum Ausdruck gebracht, daß Zahlungen auf Grund von Dividendengarantien an Minderheitsgesellschafter den Gewinn der OG erhöhen (bzw. deren Verlust mindern), unabhängig davon, ob die Zahlungen von der OG oder dem OT geleistet werden. Der Senat hat ausdrücklich betont, er gehe davon aus, daß die OG durchaus eigenes zu versteuerndes Einkommen haben könne.

KStReformG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): § 16 ist die Nachfolgevorschrift des § 7a Abs. 3 und gilt mit Wirkung ab 1.1.1977. Die Kernaussage der Vorschrift, daß eine Versteuerung von Ausgleichszahlungen stets bei der OG erfolgt, blieb im Rahmen der Neuregelung unverändert. Die Regelung wurde lediglich im Rahmen der Einführung des Anrechnungsverfahrens angepaßt. Zu diesem Zweck wurde insbes. festgelegt, daß auch die Ausschüttungsbelastung zu dem von der OG zu versteuernden Einkommen hinzuzurechnen ist.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Die Vorschrift wird an das Halbeinkünfteverfahren angepaßt. Mit der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens kann die bisherige Regelung, nach der die OG neben den Ausgleichszahlungen die darauf entfallende Ausschüttungsbelastung zu versteuern hat, keinen Bestand mehr haben. Nunmehr hat die OG die Ausgleichszahlungen zzgl. der darauf entfallenden KSt. zu versteuern. Vor dem Hintergrund eines definitiven StSatzes von nunmehr 25 vH definiert das Gesetz den von der OG zu versteuernden Betrag als $\frac{4}{3}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen.

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Der Gesetzestext wird aus Klarstellungsgründen geringfügig modifiziert, eine inhaltliche Veränderung geht damit nicht einher. Die Veränderung betrifft Satz 2. In der Fassung des StSenkG war für den Fall, daß der OT die Ausgleichszahlungen leistet, geregelt, daß die OG „die Summe der geleisteten Ausgleichszahlungen“ anstelle des OT zu versteuern habe. Die Worte „die Summe“ wurden durch die Angabe „ $\frac{4}{3}$ “ ersetzt. Der Gesetzgeber wollte durch diese Veränderung unmißverständlich klarstellen, daß es für die stl. Behandlung der Ausgleichszahlungen unerheblich ist, ob diese von der OG oder dem OT geleistet werden.

► *Zeitliche Anwendung:* Die Regelung ist gem. § 34 Abs. 4 erstmals für den VZ 2001 anwendbar, soweit das Wj. dem Kj. entspricht. Für den Fall eines abweichenden Wj. ist die Regelung erstmals für den VZ 2002 anwendbar.

III. Bedeutung des § 16

3

Rechtssystematische Bedeutung: § 16 ordnet an, daß Ausgleichszahlungen in Höhe von $\frac{4}{3}$ (also einschl. der darauf entfallenden KSt.) ausschließlich bei der OG besteuert werden. Diese strikte Zuweisung von Einkommensteilen auf die OG hatte der Gesetzgeber zunächst eingeführt, um die Grundprinzipien des Anrechnungsverfahrens zu schützen. Bei dem OT kann es sich um eine der ESt. unterliegende natürliche Person bzw. eine PersGes. handeln. Eine Vorbelastung mit KSt. und damit auch eine Anrechnung beim Empfänger könnte bei einer Versteuerung durch den OT nicht sichergestellt werden. Diese Funktion der Regelung ist mit der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens entfallen. Die Besteuerung der Ausgleichszahlungen nimmt nunmehr im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens Züge einer Pauschalsteuer an, da die OG außer den Ausgleichszahlungen kein eigenes Einkommen zu versteuern hat. Ausgleichszahlungen werden damit unabhängig von der Ertragssituation im Organkreis stets mit 25 vH KSt. belastet.

Unverändert ist hingegen geblieben, daß die Vorschrift klarstellt, daß die OG im Rahmen eines kstl. Organschaftsverhältnisses den Charakter eines eigenständigen StSubjekts behält. Die Vorschrift wurde daher stets als Absage des Gesetzgebers an die Vertreter der sog. Einheits- bzw. Filialtheorie verstanden, welche den Organkreis als einheitliches StSubjekt begriffen haben wollten (zu den Organtheorien: JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, 37 ff.).

§ 16 stellt die einzige im Gesetz vorgesehene Möglichkeit dar, die erforderliche Ergebnisabführung an den OT stunschädlich zu durchbrechen. Alle anderen Formen der Durchbrechung der Ergebnisabführung müßten nach dem Gesetzeswortlaut zum Scheitern des Organschaftsverhältnisses führen, da der Gewinnabführungsvertrag als nicht in allen Teilen durchgeführt angesehen werden müßte. Die Verwaltung gestattet jedoch, verdeckte Gewinnausschüttungen an den OT als vorweggenommene Gewinnabführung und an außenstehende Gesellschafter entsprechend § 16 zu behandeln (vgl. R 61 Abs. 4 KStR 2004, dazu ausf. Anm. 39).

Wirtschaftliche Bedeutung: Die KStEinnahmen aus der Besteuerung von Ausgleichszahlungen sind schon seit langer Zeit stark rückläufig (Quelle der Zahlen: Statistisches Bundesamt, Wiesbaden). Während 1989 noch umgerechnet 430 Mio. € KSt. für Ausgleichszahlungen erwirtschaftet wurden, war für 1992 ein Rückgang auf ca. 158 Mio. € zu verzeichnen. Die im Dezember 2003 veröffentlichte KStStatistik für 1998 weist in diesem Zusammenhang nur noch Einnahmen in Höhe von ca. 61,5 Mio € aus. Ein Vergleich der drei statistischen Jahre 1989, 1992 und 1998 führt damit dazu, daß sich die KStEinnahmen auf Ausgleichszahlungen in diesem Zeitraum jeweils mehr als halbiert haben. Im Vergleich mit der Entwicklung der gesamten KStEinnahmen ist dieser Rückgang besonders dramatisch. Die KStEinnahmen betragen 1989 umgerechnet 17,5 Mrd. € und sind 1992 leicht auf 16,0 Mrd. € zurückgegangen, jedoch 1998 auf 29,5 Mrd. € angestiegen. Das Steueraufkommen aus Ausgleichszahlungen hatte 1989 noch einen Anteil von ca. 2,5 vH am gesamten KStAufkommen, dieses Verhältnis ist 1992 auf ca. 1 vH zurückgegangen und machte 1998 nur noch einen Anteil von ca. 0,2 vH aus.

Im Vergleich dazu ist die Zahl der OG stetig angestiegen. Für 1989 waren es 7600 Gesellschaften, 1992 erfolgte ein Anstieg auf 8016 Gesellschaften. Die Statistik für 1998 weist einen drastischen Anstieg der OG auf 15242 Gesellschaften aus. Die Bedeutung der Organschaft nimmt damit zu, aber gleichzeitig ist zu be-

obachten, daß immer weniger Ausgleichszahlungen geleistet werden. Da mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens die Bedeutung der Organschaft weiter zugenommen hat, ist damit zu rechnen, daß sich in den Folgejahren diese Tendenz fortsetzen wird.

Die Rückläufigkeit der geleisteten Ausgleichszahlungen steht im Zusammenhang mit der Rechtsform der als OG auftretenden Gesellschaften. Die Zahl der AG, welche als OG fungieren, ist im statistischen Jahr 1998 auf 294 angestiegen. Trotz dieses Anstiegs von 184 (1989) und 166 (1992) Gesellschaften läßt sich feststellen, daß nur ein geringer Teil der als OG tätigen Unternehmen in der Rechtsform der AG organisiert sind. 1998 waren 14951 OG in der Rechtsform der GmbH organisiert.

Hinweis: Es existiert jedoch nach wie vor keine Rspr. zu der Frage, mit welchem Quorum die Gesellschafterversammlung einer GmbH dem Abschluß eines Unternehmensvertrags zustimmen muß. In der Literatur wird überwiegend die Ansicht vertreten, daß sämtliche Gesellschafter dem Abschluß eines solchen Vertrags zustimmen müssen. Sofern man dieser Ansicht folgt, kann es bei einer GmbH keine außenstehenden Gesellschafter geben und damit sind auch keine Ausgleichszahlungen zu leisten. Vor dem Hintergrund dieser Rechtsunsicherheit und der zunehmenden Bedeutung der GmbH für Konzernstrukturen ist der drastische Rückgang der geleisteten Ausgleichszahlungen erklärlich (vgl. zu diesem Problem Anm. 38).

4

IV. Geltungsbereich der Vorschrift

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift ist anwendbar im Rahmen wirksam begründeter kstl. Organschaftsverhältnisse. Dies ergibt sich bereits aus ihrer gesetzessystematischen Stellung. Unerheblich ist insoweit, ob es sich um ein Organschaftsverhältnis mit einer GmbH als OG handelt, das nach den §§ 17, 14 zu beurteilen ist, oder ein Organschaftsverhältnis mit einer ausländ. Gesellschaft als OT, für welches die Vorschriften der §§ 18, 14 maßgeblich sind. Die Regelung erlangt nur Bedeutung, soweit Ausgleichszahlung an außenstehende Anteilseigner der OG geleistet wurden.

Persönlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift regelt die Besteuerung des Einkommens der OG. Bei der OG muß es sich um eine KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland handeln (dies ist problematisch im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU, vgl. EuGH v. 30.9.2003 – C-167/01 „Inspire Art“, GmbHR 2003, 1260; ergänzend dazu PRINZ/VON FREEDEN, Der Konzern 2004, 318). § 14 betrifft zunächst den Fall, daß eine AG bzw. KGaA als OG auftritt. § 17 dehnt den Anwendungsbereich dieser Vorschrift auf Fälle aus, bei denen eine andere KapGes. die OG bildet; dabei kommt in erster Linie die GmbH in Betracht. Im Gegensatz zum OT kann es sich bei der OG nicht um eine ausländ. Gesellschaft handeln, selbst wenn eine inländ. Zweigniederlassung vorhanden ist, da eine dem § 18 entsprechende Vorschrift für die OG fehlt.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

5 1. Verhältnis zu anderen Organschaftsregelungen

Verhältnis zu § 14: § 16 steht in einem Spannungsverhältnis zu § 14. Der Gesetzgeber hat für den Fall der Zahlung von Ausgleichszahlungen eine dem Ergebnisabführungsvertrag entgegengesetzte Einkommenszurechnung zur OG

angeordnet. Ohne diese vorgesehene Durchbrechung der Ergebnisabführung an den OT würden derartige Zahlungen dazu führen, daß der Gewinnabführungsvertrag als nicht durchgeführt angesehen werden müßte (BMF v. 16.4.1991, FR 1991, 329 u. v. 13.9.1991, DB 1991, 2110 f.). Das Vorliegen und die Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags stellen zwingende Voraussetzungen im Rahmen des § 14 dar, so daß Zahlungen, die die Vorgaben des § 16 nicht beachten, regelmäßig dazu führen, daß das Organschaftsverhältnis in kstl. Hinsicht bereits aus diesem Grund scheitert. Insbes. soweit Organschaftsverhältnisse noch keine fünf Jahre bestehen, hat dies weitreichende Folgen, da das Organschaftsverhältnis dann möglicherweise auch für die Vergangenheit rückabgewickelt werden muß (dazu § 14 Anm. 203).

Verhältnis zu § 15: s. Anm. 20.

Verhältnis zu § 17: Der Gesetzgeber hat über die Verweisungsvorschrift des § 17 die Möglichkeit eingeräumt, daß auch andere KapGes. als die AG bzw. KGaA als OG auftreten können. Die als Generalklausel formulierte Vorschrift erfaßt auch § 16 und erlangt in der Praxis zunehmende Bedeutung, da sie ermöglicht, daß die OG auch durch eine GmbH gebildet werden kann. Es ist zu beobachten, daß mittlerweile der ganz überwiegende Anteil der OG als GmbH organisiert sind (zur wirtschaftlichen Bedeutung s. Anm. 3).

Verhältnis zu § 19: Die Vorschrift legt fest, daß bestimmte tarifliche StSatzErmäßigungen, deren Voraussetzungen bei der OG erfüllt sind, auf den OT zu übertragen sind. Diese StSatzErmäßigungen können sich daher bei der Besteuerung des eigenen zVE der OG, im Rahmen des § 16, nicht auswirken, sondern können nur im Zusammenhang mit der Besteuerung des OT Berücksichtigung finden.

Verhältnis zu § 27 Abs. 6: Mehr- bzw. Minderabführungen an den OT bedingen eine Korrektur im Einlagekonto der OG. Ausgleichszahlungen nach § 16 sind hiervon jedoch nicht betroffen, da hier eine Einkommensaufteilung stattfindet und es sich nicht um Mehr- bzw. Minderabführungen handelt (vgl. dazu auch Anm. 23).

Einstweilen frei.

6–7

2. Verhältnis zu den Vorschriften des Anrechnungsverfahrens (4. Teil des KStG idF v. 22.4.1999)

8

Ausgleichszahlungen, welche in 2000 bzw. im Wj. 2000/2001 erfolgten, richten sich nach dem Anrechnungsverfahren, damit ist § 16 aF maßgeblich. Soweit Ausgleichszahlungen für diese Jahre im folgenden Wj. geleistet wurden (also in 2001 bzw. 2001/2002), räumt die Verwaltung ein Wahlrecht ein, in diesen Fällen noch nach dem Anrechnungsverfahren oder bereits nach dem KStG nF zu verfahren (BMF v. 22.11.2001, BStBl. I, 874). Im Rahmen des Anrechnungsverfahrens hat gem. § 16 aF die OG die geleisteten Ausgleichszahlungen zzgl. der Ausschüttungsbelastung iHv. $\frac{3}{7}$ als eigenes Einkommen zu versteuern. Dies gilt unabhängig davon, ob die Ausgleichszahlungen von der OG oder dem OT geleistet wurden.

3. Verhältnis zu den Vorschriften, welche die Besteuerung der Ausgleichszahlungen beim Anteilseigner regeln

9

Natürliche Person als Empfänger der Ausgleichszahlung: Die Ausgleichszahlungen stellen für den Anteilseigner, sofern die Anteile im PV gehalten werden, Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar. Dies gilt

auch, soweit die Ausgleichszahlungen von einer PersGes., welche als OT fungiert, gezahlt werden, da der Grund für die Zahlungen an den Minderheitsgesellschafter die Beteiligung an einer KapGes. darstellt (im Ergebnis ebenso WALTER in ERNST & YOUNG, § 16, Rn. 21). Im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens ist damit gem. § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG die Hälfte der Ausgleichszahlungen stfrei.

§ 20 Abs. 1 Nr. 1 trennt zwischen den Dividenden und den sonstigen Bezügen aus der Beteiligung an einer KapGes. Im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens ist diese Differenzierung für die Besteuerung der Anteilseigner ohne praktische Bedeutung. Ausgleichszahlungen sind jedoch nach hier vertretender Ansicht im Hinblick auf die Möglichkeit einer KStMinderung nach § 37 Abs. 2 entsprechend einer offenen Gewinnausschüttung zu behandeln (vgl. insoweit Anm. 10). Sofern sich die Anteile im BV befinden, handelt es sich um BE, auch hier ist letztlich § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG maßgeblich. Für Zwecke der GewSt. ist gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbeertrag grds. nach den Vorschriften des EStG bzw. KStG zu ermitteln. Im Zusammenhang mit gezahlten Ausgleichszahlungen ist jedoch vor allem für sog. Streubesitzanteile § 8 Nr. 5 GewStG zu beachten. Nach dieser Vorschrift sind gem. § 8b Abs. 1 KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG stfreie Dividenden bzw. Dividendenteile nach Abzug der damit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen.

Körperschaft als Empfänger der Ausgleichszahlung: Sofern es sich bei dem Anteilseigner um eine KapGes. handelt, sind die Ausgleichszahlungen gem. § 8b Abs. 1 stfrei. Bis einschließlich VZ 2003 war das Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG anwendbar, so daß bis zur Höhe der BE im gleichen VZ keine BA geltend gemacht werden konnten. Ab dem VZ 2004 ist § 3c Abs. 1 EStG nicht mehr anwendbar, jedoch sind gem. § 8b Abs. 5 5 vH der Bezüge als nicht abziehbare BA zu behandeln. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags ist wiederum § 8 Nr. 5 GewStG zu beachten.

Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag: In dem Zeitpunkt, in dem die Ausgleichszahlungen als geleistet iSd. § 16 KStG gelten, wird entsprechende KapErtrSt. gem. § 43 Abs. 1 Nr. 1, § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG und Soli gem. §§ 2, 3 Abs. 1 Nr. 5, § 4 SolzG fällig. Da der OT Schuldner der Ausgleichszahlungen ist (vgl. Anm. 40), trifft ihn idR auch gem. § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG die Pflicht zur Abführung der KapErtrSt. Die abgeführte KapErtrSt. und der Solidaritätszuschlag stellen für den Anteilseigner, der Ausgleichszahlungen erhält, im Hinblick auf § 12 Nr. 3 EStG einen Bestandteil der Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar (bzw. nichtabziehbare BA gem. § 10 Nr. 2).

10 4. Verhältnis zu den Sondervorschriften für den Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren

Der mit dem Halbeinkünfteverfahren neu eingefügte sechste Teil des KStG umfaßt die §§ 36–40. Diese Vorschriften legen insbes. die Umgestaltung der alten vEK-Gliederung in eine vereinfachte Gliederungsrechnung fest. Ein weiterer Kernbereich der Regelung betrifft die Nutzbarmachung des alten KStGuthabens, bzw. die KSt., soweit altes EK 02 als für Leistungen verwendet gilt. Fraglich erscheint, ob und inwieweit Ausgleichszahlungen im Rahmen der Übergangsvorschriften zu berücksichtigen sind.

Nutzung von Körperschaftsteuerguthaben durch Ausgleichszahlungen? Gem. § 37 Abs. 2 besteht die Möglichkeit, Ausschüttungen zu bis zu $\frac{1}{6}$ über eine KStMinderung zu finanzieren. Mit § 37 Abs. 2a hat der Gesetzgeber durch

ein Moratorium bis zum 31.12.2005 und durch Höchstgrenzenregelungen für die Folgezeit die Nutzbarkeit von altem KStGuthaben stark eingeschränkt. Dennoch erscheint es fraglich, ob überhaupt die Möglichkeit besteht, für die Zahlung von Ausgleichszahlungen KStMinderung geltend zu machen. Eine solche KStMinderung kann nach dem Wortlaut des Gesetzes nur Platz greifen, soweit eine Gewinnausschüttung vorliegt, welche auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruht. Die FinVerw. ist der Ansicht, daß es sich bei Ausgleichszahlungen nicht um Gewinnausschüttungen handelt (BMF v. 22.11.2001, BStBl. I, 874) und gewährt keine Minderung. Bei einer wörtlichen Auslegung ist es sicherlich zutreffend, daß Ausgleichszahlungen keine offenen Gewinnausschüttungen darstellen, da diese Zahlungen auf einer vertraglichen Grundlage beruhen und damit ohne Vorliegen eines Gewinnverteilungsbeschlusses gezahlt werden. In der Vergangenheit wurde die Ansicht vertreten, daß Ausgleichszahlungen entsprechend offenen Gewinnausschüttungen zu behandeln seien. Dies geschah jedoch vor dem Hintergrund, daß im Rahmen des Anrechnungsverfahrens die KStMinderung bei einer offenen Gewinnausschüttung früher Berücksichtigung fand im Vergleich mit der vGA. Dies wurde zu Recht als unangemessen eingestuft. Es ist jedoch fraglich, ob auch im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens ein sachlicher Grund vorhanden ist, Ausgleichszahlungen anders als offene Gewinnausschüttungen zu behandeln. Zu berücksichtigen ist, daß die OG außer Ausgleichszahlungen über kein eigenes Einkommen verfügt. Sofern diese Ausgleichszahlungen nicht analog offenen Gewinnausschüttungen behandelt werden, wäre keine Möglichkeit vorhanden, um altes KStGuthaben einer OG zu mobilisieren, ohne das Organisationsverhältnis zu beenden. Daher erscheint es auch im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens angemessen, Ausgleichszahlungen entsprechend offenen Gewinnausschüttungen zu behandeln und damit die Möglichkeit einer KStMinderung nach § 37 Abs. 2 zu eröffnen (kritisch zu der Haltung der FinVerw. auch WITT in DEJPW, § 16 Rn. 2; SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 698; SCHUMACHER in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 206). Für eine solche Sicht spricht auch, daß die Verwaltung ein Wahlrecht einräumt, bei der Frage nach der letztmaligen Anwendbarkeit des Anrechnungsverfahrens auf Ausgleichszahlungen entsprechend den für offene Ausschüttungen geltenden Kriterien vorzugehen (BMF v. 22.11.2001, BStBl. I, 874).

Nachbelastung gem. § 37 Abs. 3 auch für Ausgleichszahlungen: Die Frage der Anwendbarkeit des § 37 Abs. 2 hat auch Bedeutung im Zusammenhang mit der Nachversteuerung nach § 37 Abs. 3. Nach dieser Vorschrift lösen nach § 8b Abs. 1 stfreie Leistungen beim Empfänger eine Pflicht zur Nachversteuerung aus, sofern die leistende Gesellschaft eine KStMinderung in Anspruch genommen hat. Sofern eine KapGes. Ausgleichszahlungen erhält, erscheint damit eine Nachversteuerung nach § 37 Abs. 3 nur denkbar, soweit die OG eine KStMinderung für Ausgleichszahlungen geltend machen kann.

Körperschaftsteuererhöhung (§ 38) durch Ausgleichszahlungen: Nach § 38 Abs. 2 können Leistungen einer Körperschaft eine KStErhöhung auslösen. Dies ist der Fall, wenn für Leistungen EK 02 als verwendet gilt. Auch die Zahlung von Ausgleichszahlungen kann eine solche KStErhöhung nach sich ziehen. Eine solche Erhöhung dürfte jedoch die Ausnahme bleiben, da diese nur denkbar ist, soweit, abgesehen von dem Einlagekonto zuzüglich des EK 02 Bestands, keine anderweitigen Rücklagen zur Verfügung stehen.

11 5. Verhältnis zu § 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG

§ 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG erklärt Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner zu nichtabziehbaren Betriebsausgaben. Die Regelung ist gem. § 8 Abs. 1 auch bei der Einkommensermittlung zur KSt. anwendbar.

Die Anwendung der Vorschrift auf OG bewirkt, daß gezahlte Ausgleichszahlungen, die handelsrechtlich Aufwendungen und in der StBil. Betriebsausgaben darstellen, bei der Einkommensermittlung der OG hinzuzurechnen sind (vgl. dazu Anm. 20 ff., Beispielrechnung Anm. 22 f.).

12 6. Verhältnis zu § 304 AktG

§ 304 AktG konstituiert aus Gründen des Minderheitenschutzes die gesellschaftsrechtliche Pflicht, Ausgleichszahlungen für außenstehende Aktionäre einer AG, die sich einem Unternehmensvertrag unterworfen hat, vorzusehen. Gem. § 304 Abs. 3 AktG ist ein Vertrag, der keinen Ausgleich vorsieht, nichtig; dies bedeutet, daß in einem solchen Fall auch ein Organschaftsverhältnis scheitern muß. Die analoge Anwendbarkeit der Vorschrift auf Unternehmensverträge, denen sich eine GmbH unterwirft, ist höchst umstritten (dazu Anm. 38). § 16 regelt die strechtliche Umsetzung dieser Pflicht im Rahmen eines kstl. Organschaftsverhältnisses. Der Begriff der Ausgleichszahlungen, welcher Tatbestandsmerkmal von § 16 ist, knüpft nach hM an die Vorgaben des § 304 AktG an (dazu BMF v. 16.4.1991, FR 1991, 329 u. v. 13.9.1991, DB 1991, 2110 f.; vgl. zu Einzelheiten Anm. 33 ff.).

VI. Verfahrensfragen**13 1. Zuständigkeit für die Besteuerung der Organgesellschaft**

Das FA, welches für die Besteuerung der OG zuständig ist, hat die Besteuerung der Ausgleichszahlungen vorzunehmen, unabhängig davon, ob die Ausgleichszahlungen von der OG oder dem OT erbracht wurden. Es existieren keine bundeseinheitlichen Regelungen zur Zuständigkeit der FA in Organschaftsfällen.

Soweit sich der Ort der Geschäftsleitung der OG beim OT befindet, ist das FA des OT auch für die Besteuerung der OG zuständig (§ 18 Abs. 1 Nr. 2 AO). Sofern OG und OT die Geschäftsleitung an unterschiedlichen Orten, aber innerhalb des selben Bundeslands unterhalten, können länderspezifische Zuständigkeitsregelungen eingreifen. So hat beispielsweise das Bundesland Hessen in § 5 ZuStVOFA geregelt, daß in solchen Fällen das FA des OT auch für die Besteuerung der OG zuständig ist.

Sofern sich der Sitz der Geschäftsleitung der OG und des OT in unterschiedlichen Bundesländern befinden, bleibt das FA am Ort der Geschäftsleitung der OG zuständig, es kommt jedoch die Möglichkeit einer Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 AO in Betracht. Eine solche Vereinbarung bedarf der Zustimmung des Stpfl.

14 2. Rechtsschutz, Rechtsmittel

Soweit im Zusammenhang mit der Besteuerung von Ausgleichszahlungen Rechtsmittel eingelegt werden, ist zu beachten, daß es sich bei OG und OT um eigenständige Rechtssubjekte handelt, die zur ESt. bzw. KSt. herangezogen werden können. Die StBescheide sind jeweils selbständig durch Rechtsmittel an-

greifbar. Befugt, Rechtsmittel einzulegen, ist der Adressat des Bescheids. Der OT hat damit keine Befugnis, gegen Bescheide der OG Rechtsmittel einzulegen. Einwendungen gegen die Zurechnung von Einkommensteilen auf die OG sind im Wege des Einspruchs gegen den KStBescheid der OG geltend zu machen.

Streitigkeiten über die Zurechnung von Einkommensteilen als zVE der OG können auch zu einer Beschwerde des OT führen. Veränderungen bei der Zurechnung an die OG haben zwangsläufig Einfluß auf die Ergebnisabführung an den OT. Dies kann zu negativen Steuerfolgen beim OT führen. Diesem bleibt dann die Möglichkeit, gegen die an ihn gerichteten Steuerbescheide vorzugehen.

Die Bescheide der OG stellen keine Grundlagenbescheide für den OT dar. Dies gilt auch hinsichtlich der Bescheide des OT für die OG.

Es ist daher denkbar, daß Änderungsveranlagungen eines Stpfl. aus dem Organkreis Folgeänderungen anderer am Organkreis Beteiligter nötig machen, diese aber im Hinblick auf die Bestandskraft der Bescheide nicht mehr umgesetzt werden können. In Einzelfällen kann es erforderlich werden, die Regelungen zur widerstreitenden StFestsetzung gem. § 174 AO zu prüfen.

Beispiel: Die OG-GmbH wurde unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zur KSt. veranlagt. Es stellt sich heraus, daß wegen eines Rechenfehlers das von der OG-GmbH selbst zVE zu hoch festgesetzt wurde. Nach der Korrektur des Fehlers wird festgestellt, daß die Veranlagung des OT bereits bestandskräftig geworden ist. Als Folgeänderung müßte die Gewinnabführung an den OT erhöht werden, mit entsprechenden stl. Auswirkungen bei diesem. Die Bestandskraft der Veranlagung beim OT läßt allerdings die stl. Umsetzung dieser Folgeänderung nicht mehr zu.

Einstweilen frei.

15–17

Erläuterungen zu Satz 1: Versteuerung des Einkommens durch die Organgesellschaft in Höhe von $\frac{4}{3}$ der Ausgleichszahlungen

A. Ausgleichszahlungen als Einkommensbestandteil: „Die Organgesellschaft hat ihr Einkommen ... selbst zu versteuern“

I. „Die Organgesellschaft“

18

§ 16 regelt die Versteuerung von Einkommensteilen durch die OG. Satz 1 setzt tatbestandsgemäß eine OG voraus.

Anerkannte körperschaftsteuerliche Organschaft erforderlich: Die Vorschrift kann nur Anwendung finden, soweit ein kstl. Organschaftsverhältnis wirksam zustande gekommen ist. Dies ergibt sich bereits aus den vom Gesetzgeber verwendeten Begriffen „Organgesellschaft“ und „Organträger“. Weiterhin folgt dies aus der Einordnung in das zweite Kapitel des KStG, welches mit „Sondervorschriften für die Organschaft“ überschrieben ist. Anwendbar ist die Vorschrift auch auf Organschaftsverhältnisse, welche iVm. § 17 oder § 18 begründet wurden.

Keine Anwendbarkeit auf Fälle der verunglückten Organschaft: Vertreten wird die Ansicht, die Vorschrift würde auch Anwendung finden in Fällen der so-

genannten verunglückten Organschaft (so FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 12 f.). Es handelt sich dabei um fehlerhafte Organschaftsverhältnisse, welche nicht alle Vorgaben erfüllen, die der Gesetzgeber an eine stl. Anerkennungsfähigkeit geknüpft hat. Zur Begründung wird darauf verwiesen, daß § 16 an tatsächlich geleistete Ausgleichszahlungen anknüpfen solle. Der Gesetzestext bezieht sich indes auf „geleistete Ausgleichszahlungen“, um den Zeitpunkt der Behandlung nach § 16 festzulegen (dazu Anm. 37). Ein Bestreben des Gesetzgebers, Fälle von verunglückten Organschaften zu erfassen, ist nicht erkennbar. Der Gesetzestext trägt eine derartige Ausdehnung des Geltungsbereichs der Regelung nicht (ebenso WALTER in ERNST & YOUNG, § 16 Rn. 37).

Nicht anwendbar ist § 16 damit auch auf Fallkonstellationen, bei denen zwar eine Pflicht zur Zahlung von Ausgleichszahlungen gem. § 304 AktG besteht, aber kein wirksames kstl. Organschaftsverhältnis begründet wurde. Dies können insbes. Fälle sein, bei denen isoliert Unternehmensverträge geschlossen wurden, ohne daß die weiteren Voraussetzungen des § 14 Beachtung gefunden hätten.

Auch die im Rahmen eines Teilgewinnabführungsvertrags vereinbarten Ausgleichszahlungen können keine Behandlung gem. § 16 erfahren. Ein wirksames kstl. Organschaftsverhältnis erfordert, daß der gesamte Gewinn abgeführt wird. Daher kann in diesen Fällen kein berücksichtigungsfähiges Organschaftsverhältnis vorliegen (ebenso BFH v 31.3.1976 I R 123/74, BStBl. II, 510).

Ausgleichszahlungen, welche außerhalb eines kstl. Organschaftsverhältnisses (bzw. im Rahmen einer verunglückten Organschaft) gezahlt werden, stellen, sofern die Zahlungen durch die beherrschte Gesellschaft erfolgen, in Ermangelung eines Gewinnausschüttungsbeschlusses, vGA dar. Sofern diese Zahlungen von dem herrschenden Unternehmen getragen werden, liegt idR eine verdeckte Einlage des herrschenden Unternehmens in die beherrschte Gesellschaft, sowie eine vGA der beherrschten Gesellschaft an ihre Anteilseigner vor. Da in diesen Fällen § 16 keine Anwendung findet, kommt es zu einer Verlustsaldierung, soweit die beherrschte Gesellschaft Verluste erwirtschaftet hat.

II. Organgesellschaft versteuert „ihr Einkommen“ selbst

19 1. Grundsatz

Satz 1 ordnet zwingend an, daß die OG „ihr“ Einkommen in Form bestimmter Ausgleichszahlungen selbst zu versteuern hat. Der Gesetzestext geht in § 16, ebenso wie in § 14 einleitender Satz, davon aus, daß die OG über eigenes Einkommen verfügt. Das StR knüpft damit an die Wertungen des Zivilrechts an. OG und OT bleiben zivilrechtlich selbständig. Auch der Abschluß eines Gewinnabführungsvertrags, der im Rahmen eines kstl. Organschaftsverhältnisses nötig ist, vermag hieran nichts zu ändern. OG und OT unterliegen damit bereits handelsrechtlich eigenständigen Bilanzierungs- und Gewinnermittlungspflichten (ebenso zur gewstl. Organschaft BFH v. 24.1.1990 I R 133/86, BFH/NV 1990, 669; v. 27.6.1990, I R 158/87, BFH/NV 1991, 116).

Auch strechtlich sind eigenständige Einkommensermittlungen durchzuführen. § 14 ordnet schließlich eine Einkommenszurechnung von der OG auf den OT an. Damit wird das Einkommen der OG zum Bestandteil des Einkommens des OT. Von der Zurechnung als Einkommensbestandteil des OT klammert § 16 die Ausgleichszahlungen und die darauf entfallende KSt. aus und stellt klar, daß diese Einkommensteile stets von der OG zu versteuern sind.

2. „Einkommen“ der Organgesellschaft

Die Tatsache, daß die OG und der OT eine eigenständige Einkommensermittlung vorzunehmen haben, bedingt sachliche und zeitliche Zuordnungen im Zusammenhang mit der Einkommensermittlung bei der OG.

Sachliche Zuordnung: Obgleich das gem. § 16 von der OG selbst zu versteuernde Einkommen lediglich $\frac{4}{3}$ der gezahlten Ausgleichszahlungen beträgt, sind grds. die allg. Vorschriften der Einkommensermittlung anwendbar. Dies ist erforderlich, da erst im Anschluß an die Einkommensermittlung eine Aufteilung in von der OG gem. § 16 selbst zu versteuernde Einkommensteile und dem OT zurechenbare Einkommensteile erfolgt (dazu Anm. 22 f.).

Die Ermittlung des Einkommens der OG vollzieht sich nach den Vorschriften des EStG unter Berücksichtigung der kstl. Sondervorschriften (§ 8 Abs. 1). Ausgangspunkt ist damit der handelsrechtliche Gewinn (§ 5 Abs. 1 EStG iVm. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). Dies ist grds. der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wj. und dem am Schluß des vorangegangenen Wj. Ausschlaggebend ist bei KapGes. insoweit das modifizierte HBil.-Ergebnis, also die bilanzielle Vermögensvermehrung bzw. Verminderung (dazu KNOBBEKEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 576 ff.). Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG ist zu beachten. Sonstige stfreie Einkommensteile, beispielsweise Investitionszulagen werden bei der Einkommensermittlung der OG ausgeschieden (vgl. Rechenbeispiel Anm. 23). Dies geschieht letztlich ohne gesetzliche Regelung auf der Grundlage von allg. Grundsätzen (dazu mit weiteren Nachweisen WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 860).

Darüber hinaus sind bei der Ermittlung des Einkommens der OG die Vorgaben des § 15 zu beachten.

► *Gem. § 15 Nr. 1* ist bei der Einkommensermittlung der OG ein (vororgan-schaftlicher) Verlustabzug nicht möglich. Dies hat zur Folge, daß die OG die aus der Leistung von Ausgleichszahlungen resultierende Steuerlast stets zahlen muß. Eine Verrechnung mit aufgelaufenen vororgan-schaftlichen Verlusten ist nicht möglich (zu den Einzelheiten § 15 Anm. 29 ff.). Die Versteuerung der Ausgleichszahlungen im Rahmen des § 16 hat damit Züge einer Pauschalsteuer.

► *Gem. § 15 Nr. 2* wirken sich StBefreiungen nach § 8b Abs. 1–3 und § 4 Abs. 7 UmwStG nicht auf der Ebene der OG sondern ausschließlich auf der Ebene des OT aus. Die in dieser Regelung festgelegte sog. Bruttomethode bewirkt, daß die Steuervergünstigungen bei der Ermittlung des Einkommens der OG unberücksichtigt bleiben und lediglich im Rahmen der Einkommensermittlung des OT Berücksichtigung finden können (zu den Einzelheiten Anm. 23; § 15 Anm. 34 ff.).

► *Gem. § 15 Satz 2* unterliegen auch nach den Vorschriften der DBA freigestellte Gewinnanteile der Bruttomethode. Damit kommen die DBA-Schachtelprivilegien nicht auf der Ebene der OG sondern erst auf der Ebene des OT zur Anwendung (zu den Einzelheiten § 15 Anm. 49 ff.).

Zeitliche Zuordnung: Gem. § 7 Abs. 3 handelt es sich bei der KSt. um eine Jahressteuer; dies gilt auch im Zusammenhang mit der Versteuerung durch die OG. Organ und OT können abweichende Wj. haben.

In der Praxis ist zu beobachten, daß fast ausnahmslos ein Gleichlauf der Wj. von OG und OT angestrebt wird. Dies ist verständlich, da der OT die Zahlen des bzw. der OG für seinen Jahresabschluß benötigt.

Gem. § 7 Abs. 4 Satz 3 ist die Umstellung des Wj. nur im Einvernehmen mit dem FA möglich. Die Eingehung eines Organschaftsverhältnisses stellt einen in diesem Zusammenhang erforderlichen sachlichen Grund dar und ermöglicht der OG oder dem OT regelmäßig die Umstellung des Wj.

21 3. Organgesellschaft „hat“ ihr Einkommen zu versteuern

Die Besteuerung in Höhe von $\frac{4}{3}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen durch die OG stellt eine vom Gesetzgeber zwingend angeordnete Rechtsfolge dar. Diese ist nicht der Disposition durch die OG oder den OT zugänglich. Durchbrechungen der Gewinnabführung, welche den Rahmen des § 16 überschreiten, führen zum Scheitern des Organschaftsverhältnisses (dazu Anm. 3, 18, 39).

4. Besteuerung „ihres“ Einkommen

22 a) Aufteilung des Einkommens

Die Abspaltung eines von der OG selbst zu versteuernden Einkommensteils erfordert dennotwendigerweise eine Einkommensaufteilung. Es erfolgt eine Abgrenzung in von der OG selbst zu steuernde und dem OT zuzurechnende Einkommensteile.

Methodik der Aufteilung: Generell geschieht die Aufteilung in der Weise, daß das von der OG selbst zVE ermittelt wird und entsprechend die dem OT zurechenbaren Einkommensteile mindert.

Beispiel:

Handelsrechtliches Ergebnis OG		100 000 €
steuerliche Zurechnungen:		
Ausgleichszahlungen		7 500 €
KSt.		2 500 €
SolZ (5,5 vH)		137 €
Zwischensumme		110 137 €
./ von der OG selbst zu steuernde Einkommensteile:		
$\frac{4}{3}$ der Ausgleichszahlungen	10 000 €	10 000 €
Ergebnisabführung an OT		100 137 €

23 b) Aufteilungsfolgen

Das Einkommen der OG in Gestalt von $\frac{4}{3}$ der Ausgleichszahlungen besteht ausschließlich aus nichtabziehbaren BA. Die OG ist damit nicht in der Lage, Einkommensteile zu thesaurieren. Stfreie Erträge beeinflussen die Besteuerung der Ausgleichszahlung bei der OG somit nicht. Eine Aufteilung stfreier und spfl. Erträge auf OG und OT ist nicht vorzunehmen.

Verfügt die OG ausschließlich über stfreie Einnahmen, welche auf der Ebene der OG ausgeschieden werden (zB Investitionszulagen), so sind dennoch die Ausgleichszahlungen als Einkommen der OG zu versteuern.

Es kommt in diesen Fällen zu der Situation, daß dem OT Verluste in Höhe der von der OG selbst zu steuernden Einkommensteile zugewiesen werden.

Auf den gesamten Organkreis bezogen, führt damit die Zurechnung der stfreien Einkommensteile auch in diesem seltenen Fall zu keinen stl. Nachteilen (ebenso WTT in DEJPW, § 16 Rn. 6).

Beispiel:**dem OT zurechenbares Ergebnis der OG**

Steuerfreie Einnahmen OG	100 000 €
./.. Ausgleichszahlungen	7 500 €
./.. KSt.	2 500 €
./.. Solidaritätszuschlag	137 €
handelsrechtlicher Gewinn	89 863 €
Zurechnung:	
gem. § 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG (Ausgleichszahlungen)	7 500 €
KSt.	2 500 €
Solidaritätszuschlag	137 €
./.. stfreie Einkünfte	100 000 €
./.. zVE OG ($\frac{1}{3}$ v. 7 500)	10 000 €
dem OT zurechenbares Einkommen	-10 000 €

Sonderfragen bei § 15 Nr. 2: § 15 Nr. 2 enthält im Zusammenhang mit einzelnen StBefreiungstatbeständen ein Anwendungsverbot für die OG und ein Anwendungsgebot bezogen auf den OT. § 15 Nr. 2 bezieht sich auf § 8b KStG, § 4 Abs. 7 UmwStG, § 3 Nr. 40 EStG, § 3c Abs. 2 EStG und über § 15 Satz 2 auch auf Freistellungen nach DBA (zu § 15 Nr. 2 vgl. HEURUNG/WEHRHEIM/ADRIAN, BB 2004, 465 ff.).

Soweit die OG beispielsweise Dividenden erhält, sind diese gem. § 15 Nr. 2 im Rahmen der Gewinnermittlung der OG nicht stfrei zu stellen. Eine Anwendung von § 8b Abs. 1 KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG ist damit nur im Rahmen der Einkommensermittlung beim OT möglich. Probleme können auftreten für den Fall, daß Ausgleichszahlungen gezahlt werden. Dies gilt insbes., soweit die OG ausschließlich über Einnahmen verfügt, welche im Hinblick auf § 15 Nr. 2 eine Freistellung erst auf der Ebene des OT nach sich ziehen. Die Ausgleichszahlungen bewirken in diesen Fällen, daß durch die erforderliche Aufteilung des Einkommens der OG die Einkommenszurechnung an den OT vermindert wird. Um die Neutralität des Verfahrens zu wahren, verändert sich trotz der Herabsetzung der Zurechnung auf den OT durch die Ausgleichszahlungen die Höhe der Freistellung auf der Ebene des OT nicht (mit abweichendem Rechenansatz, jedoch identischem Ergebnis SCHUMACHER in HERZIG (Hrg.), Organshaft, 2003, 205).

Dies bedeutet, das zVE des OT reduziert sich letztlich um den Betrag, der das zVE der OG bildet. Soweit es sich in diesen Fällen bei dem OT um eine PersGes. handelt, ist zu beachten, daß sich die StBefreiung auf der Ebene des OT nach den Beteiligungsverhältnissen der PersGes. richtet. Dies sei an folgenden Beispiel verdeutlicht:

Die OG-GmbH ist an der A-GmbH beteiligt und erhält eine Dividende iHv. 100 000 €, sie hat Betriebsausgaben iHv. 15 000 €. An der OT-OHG ist hälftig A (natürliche Person) und die B-GmbH beteiligt.

Beispielrechnung:

Soweit Ausgleichszahlungen geleistet werden

Ohne Erbringung von Ausgleichszahlungen

Einkommensermittlung auf seiten der OG		Einkommensermittlung auf seiten der OG	
Handelsrechtliches Ergebnis:		Handelsrechtliches Ergebnis:	
Dividende A GmbH	100 000	Dividende A GmbH	100 000
Betriebsausgaben	15 000	Betriebsausgaben	15 000
Ausgleichszahlungen	7 500	Dem OT zurechenbares Einkommen	85 000
KSt.	2 500		
Soli	137		
Ergebnis	74 863		
Steuerliche Zurechnungen			
§ 4 Abs. 5 Nr. 9	7 500		
KSt.	2 500		
Soli	137		
Zwischensumme	85 000		
Von der OG selbst zu versteuern	10 000		
Dem OT zurechenbares Einkommen	75 000		
Einkommensermittlung Ebene der OT:		Einkommensermittlung Ebene OT:	
Eigenes Einkommen OT	150 000	Eigenes Einkommen OT	150 000
Zurechenbares Einkommen OG	75 000	Zurechenbares Einkommen OG	85 000
Außerbilanzielle Kürzung gem. § 8b Abs. 1	50 000	Außerbilanzielle Kürzung gem. § 8b Abs. 1	50 000
Zurechnung gem. § 8b Abs. 5	2 500	Zurechnung gem. § 8b Abs. 5	2 500
Abrechnung gem. § 3 Nr. 40 EStG	25 000	Abrechnung gem. § 3 Nr. 40 EStG	25 000
Zurechnung gem. § 3c Abs. 2	3 750	Zurechnung § 3c Abs. 2	3 750
Summe	156 250	Summe	166 250

Sonderfragen bei § 19: Diese Vorschrift legt fest, daß bestimmte tarifliche StSatzermäßigungen an den OT weiterzugeben sind. Der Anwendungsbereich von § 19 ist begrenzt auf solche Tarifvorschriften, welche einen Abzug von der KSt. vorsehen. Dabei handelt es sich in erster Linie um Fälle direkter oder indirekter Anrechnung ausländ. Steuern (dazu § 19 Anm. 5) sowie die Anrechnung von KapErtrSt. und Solidaritätszuschlag. Nicht in den Geltungsbereich der Vorschrift fallen StSatzermäßigungen, wie sie insbes. gem. § 26 Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 5 EStG (25 vH) vorgesehen sind. Da es sich hierbei um ermäßigte StSätze handelt, liegen keine Tarifvorschriften vor, welche einen Abzug von der KSt. vorsehen. Ganz überwiegend wird davon ausgegangen, daß auch diesen

Fall eine Berücksichtigung auf der Ebene des OT erfolgt. (so insbes. R 67 Abs. 1 Satz 5 KStR 2004; WITT in DEJPW, § 16 Rn. 6a). Dies erscheint zutreffend, da ansonsten diese Begünstigungen in Organschaftsfällen verlorengehen würden.

Spendenabzug: Die getrennte Einkommensermittlung bedingt auch, daß OG und OT jeweils eine gesonderte Spendenhöchstbetragsberechnung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 durchzuführen haben (ebenso SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 3. Aufl. 2003, Rn. 610).

Mehr- oder Minderabführungen an den Organträger bedürfen gem. § 27 Abs. 6 einer Korrektur im Beteiligungskonto der OG.

Ausgleichsposten in der Steuerbilanz des Organträgers: Der EAV verpflichtet zur Abführung des Ergebnisses laut HBil. Weicht das Ergebnis der StBil. von dem der HBil. ab, ist es erforderlich, dieser Ergebnisabweichung durch die Bildung eines Ausgleichspostens in der StBil. des OT Rechnung zu tragen (vgl. dazu R 63 KStR 2004).

Einstweilen frei.

24–25

III. Einkommen ist durch die Organgesellschaft „selbst zu versteuern“

1. Versteuerung durch die Organgesellschaft

26

Ausgleichszahlungen sind stets von der OG zu versteuern. Der Gesetzgeber wollte für die Versteuerung der Ausgleichszahlungen ein möglichst einfaches Verfahren schaffen. Deshalb ist das zVE der OG im Gesetz einheitlich mit $\frac{4}{3}$ der Ausgleichszahlungen festgelegt. Für die Versteuerung des Einkommens der OG gelten grds. die allg. Regelungen. § 16 ist auf einen KStSatz von 25 vH abgestimmt.

Höhe des Steuersatzes: Eine Besonderheit bei der Versteuerung von Ausgleichszahlungen gem. § 16 besteht darin, daß der StSatz stets dem Tarifsteuersatz von derzeit 25 vH (bzw. 26,5 vH für den VZ 2003) entspricht (ebenso WITT in DEJPW, § 16 Rn. 6a). Dies stellt eine Folge der Aufteilung des Einkommens der OG in einen selbst zu versteuernden und einen dem OT zurechenbaren Teil dar (dazu Anm. 22 f.).

Damit führt die Regelung des § 16 dazu, daß entgegen den allg. Grundsätzen der Einkommensermittlung die Einkommensverwendung von Bedeutung für die Besteuerung und insbes. die Höhe des Stsatzes werden kann.

FROTSCHER (in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 14 ff.) wendet sich gegen eine solche Durchbrechung der Grundsätze der Einkommensermittlung. Er ist der Ansicht, daß die Herkunft der Einkommensteile und nicht die Verwendung ausschlaggebend für die Höhe des Stsatzes sei. Er gelangt insbes., soweit der OT die Ausgleichszahlungen geleistet hat, zu abweichenden Ergebnissen. In diesen Fällen seien für die Besteuerung der OG die Verhältnisse bei dem OT maßgeblich. Es sei damit denkbar, daß das Einkommen der OG in einem solchen Fall einem ermäßigten StSatz unterliegt.

Die Kritik von FROTSCHER ist nicht mit dem deutlich erkennbaren Willen des Gesetzgebers und dem Wortlaut des Gesetzes vereinbar.

Besonderheiten bei Verlusten: Auch für den Fall, daß die OG stl. Verluste erwirtschaftet, sind gezahlte Ausgleichszahlungen von der OG als positives Einkommen zu versteuern. Es gelten hinsichtlich des Verfahrens keine Besonder-

heiten. Die Subtraktion des zVE der OG führt zu einer Erhöhung der dem OT zuzurechnenden Verluste (ebenso R 65 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004).

Beispiel: Die OG erwirtschaftet einen Verlust von 100 000 € und zahlt 7 500 € Ausgleichszahlungen.

handelsrechtliches Ergebnis OG	–100 000 €
zzgl. Ausgleichszahlung	7 500 €
zzgl. KSt.	2 500 €
zzgl. SolZ	137 €
Zwischensumme	–89 863 €
abzgl. zVE OG	10 000 €
OT zuzurechnen	–99 863 €

27 Einstweilen frei.

28 **2. Durch die Organgesellschaft „selbst“**

Das Wort „selbst“ bringt zum Ausdruck, daß die OG trotz Gewinnabführung und Einbindung in einen Organkreis eigenständiges StSubjekt bleibt. In einem kstl. Organschaftsverhältnis übernimmt der OT im Wege der Einkommenszurechnung die Versteuerung von Einkommensteilen, die von der OG erwirtschaftet wurden und eigentlich auch von dieser zu versteuern wären. Die von dieser Verlagerung ausgenommenen Einkommensteile verbleiben bei der OG und sind konsequenterweise von dieser selbst zu versteuern. In diesem Kontext ist auch die Regelung des § 73 AO zu verstehen, nach der die OG für Steuerschulden des OT haften, soweit das Organschaftsverhältnis stl. von Bedeutung ist. Auch insoweit wird deutlich, daß es sich bei einem kstl. Organschaftsverhältnis lediglich um eine Zurechnung von Einkommensteilen handelt, eine Veränderung hinsichtlich der Qualität als eigenständiges StSubjekt aber nicht stattfindet.

Rechtsfolgen: Die Eigenschaft der OG als eigenständiges StSubjekt bedingt auch, daß hinsichtlich der von ihr selbst zu versteuernden Einkommensteile die Erklärungspflicht bei der OG verbleibt. Die OG ist Adressat der entsprechenden StBescheide bzw. mit diesen in Zusammenhang stehender Verwaltungsakte. Sie kann durch unrichtige Veranlagungen beschwert sein und ist insoweit rechtsmittelbefugt (Anm. 14).

29 Einstweilen frei.

**B. Versteuerung ihres Einkommens
„in Höhe von $\frac{4}{3}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen“**

30 **I. Höhe des Einkommens: $\frac{4}{3}$ der Ausgleichszahlungen**

Das Gesetz enthält hinsichtlich der Höhe des von der OG zVE eine genaue Bestimmung, diese beträgt nach dem Wortlaut des Gesetzes $\frac{4}{3}$ der gezahlten Ausgleichszahlungen. Diese vom Gesetz vorgegebene Formel führt dazu, daß die OG neben den gezahlten Ausgleichszahlungen die darauf entfallenden KSt. zu versteuern hat.

Beispiel: Eine AG hat 6 000 € Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter geleistet. Das Einkommen der OG ermittelt sich damit wie folgt:

$$6\,000 \text{ €} \times \frac{4}{3} = 8\,000 \text{ €}$$

Das Einkommen der OG beträgt damit 8000 €, es übersteigt die geleisteten Ausgleichszahlungen um 2000 €, dies entspricht der KSt. in Höhe von 25 vH, welche auf die Ausgleichszahlungen entfällt.

Die Höhe der tatsächlich gezahlten Ausgleichszahlungen ist demzufolge der für die Höhe des Einkommens der OG entscheidende Faktor. Die Vertragsparteien eines Unternehmensvertrags legen mit der Vereinbarung der Ausgleichszahlungen auch die Höhe des von der OG zu versteuernden Einkommens fest.

Besonderheiten für den VZ 2003 aufgrund erhöhten Körperschaftsteuersatzes: ZT wird die Ansicht vertreten, daß entgegen dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes für den VZ 2003 das Einkommen der OG nicht $\frac{4}{3}$ der Ausgleichszahlungen beträgt. Im Hinblick auf den Steuersatz von 26,5 vH, welcher gem. § 34 Abs. 11a im VZ 2003 im Rahmen des Flutopfersolidaritätsgesetzes v. 19.9.2002 (BGBl. I 2002, 3651) gilt, sei eine Anpassung erforderlich. Diese Ansicht wird wohl auf eine Auslegung nach Sinn und Zweck des Gesetzes gestützt, da andernfalls das Einkommen der OG nicht den tatsächlich gezahlten Ausgleichszahlungen zzgl. der darauf entfallenden KSt. entsprechen würde. Ein solches Verständnis würde bedeuten, daß für das Jahr 2003 das von der OG selbst zu versteuernde Einkommen $\frac{40}{71,5}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen betragen müßte (so SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 704; ORTMANN-BABEL/RENN, BB 2003, 237 [239]).

Die FinVerw. hat eine solche Auslegung nicht gestützt. Dies geschah in erster Linie im Hinblick auf die geringe Bedeutung der Steuersatzänderung für die Besteuerung der Ausgleichszahlungen (dazu auch SCHUMACHER in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 203). Relativ spät hat nun die Verwaltung auf die Problematik mit Verwaltungsanweisungen reagiert und angeordnet, daß auch für den VZ 2003 das Einkommen der OG $\frac{4}{3}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen beträgt, jedoch mit einem Steuersatz von 26,5 vH belastet wird (vgl. OFD Hannover v. 18.4.2005, DStR 2005, 1059; FinMin. Brandenburg v. 12.5.2005 – 35 - S 2770 - 3/05, nv.). Nach diesen Anweisungen soll der überschießende Betrag von 1,5 vH als nichtabziehbare BA bei der OG behandelt werden. Dieser Teilbetrag wird dann über eine verminderte Gewinnabführung dem OT zugerechnet und von diesem versteuert. Der OT versteuert damit einen Teil der auf die Ausgleichszahlungen entfallenden KSt.

Letztlich bringt die Verwaltung zum Ausdruck, daß im Rahmen der Einkommensermittlung bei der OG die tatsächlich gezahlten 26,5 vH KSt. als nichtabziehbare BA zu behandeln sind, obgleich die OG selbst lediglich $\frac{4}{3}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen versteuert (vgl. dazu Rechenbeispiel Anm. 22). Sofern keine Angleichung der von der OG selbst zu versteuernden Einkommensteile erfolgt, kann ein solches Vorgehen als folgerichtig bezeichnet werden.

Besonderheiten beim Solidaritätszuschlag: Seit 1995 wird ein Solidaritätszuschlag erhoben, er beträgt seit dem VZ 1998 5,5 vH der ESt. bzw. KSt. Es handelt sich um eine nichtabziehbare BA. Unzweifelhaft ist, daß auch die von der OG zu tragende KSt. für geleistete Ausgleichszahlungen einen entsprechenden Solidaritätszuschlag bedingt.

Mit der Neufassung von § 16 ist die bisher im Streit befindliche Frage, ob der Solidaritätszuschlag einen Teil des Einkommens der OG darstellt, geklärt. Der Gesetzgeber hat im Rahmen der Neufassung der Vorschrift den Solidaritätszuschlag nicht der OG als Einkommensbestandteil zugeordnet (ebenso SCHUMACHER in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 203). Dies bedeutet, wie es bereits

der Praxis in der Vergangenheit entsprach, daß der Solidaritätszuschlag vom OT als nichtabziehbare BA zu versteuern ist (vgl. Rechenbeispiel Anm. 22).

31–32 Einstweilen frei.

II. Geleistete Ausgleichszahlungen

1. Ausgleichszahlungen

33 a) Begriff und Wesen

Eine strechtliche Legaldefinition des Begriffs „geleistete Ausgleichszahlungen“ fehlt sowohl im KStG als auch im EStG (zu einer identischen Formulierung s. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG). Es ist daher erforderlich, auf die gesellschaftsrechtlichen Begriffsbestimmungen und Regelungen des Aktienrechts zurückzugreifen. Der Begriff der Ausgleichszahlungen knüpft an § 304 AktG an. Eine strechtliche Behandlung im Rahmen des § 16 ist damit daran gebunden, daß Zahlungen vorliegen, welche die Vorgaben des Aktienrechts, insbes. von § 304 Abs. 1 u. 2 AktG beachten (BMF v. 16.4.1991, FR 1991, 329 u. v. 13.9.1991, DB 1991, 2110 f.). Die Regelungen gelten nach hM auch für den Fall, daß eine GmbH als OG auftritt (zu Details s. Anm. 38).

Das Aktienrecht schreibt zwingend vor, daß Unternehmensverträge (Gewinnabführungsverträge, Beherrschungsverträge) angemessene jährliche Ausgleichszahlungen (§ 304 AktG) vorsehen und alternativ ein Abfindungsangebot (§ 305 AktG) für außenstehende Aktionäre enthalten.

Damit können sich außenstehende Aktionäre entscheiden, ob sie Anteilseigner der unterworfenen Gesellschaft bleiben und statt der sonst üblichen Dividenden jährliche Ausgleichszahlungen erhalten, oder alternativ das Abfindungsangebot annehmen und die Aktien der beherrschten Gesellschaft an die herrschende Gesellschaft verkaufen (Minderheitenschutz) Das Aktienrecht sieht mittlerweile auch die Möglichkeit vor, Minderheitsgesellschafter zwangsweise gegen Gewährung einer Barabfindung aus der Gesellschaft auszuschließen. Dieses sogenannte „Squeeze Out“ gem. § 327a AktG ist seit dem 1.1.2004 einem Hauptaktionär, dem 95 vH der Aktien gehören, möglich (dazu i.e. HABERSACK in EMMERICH/HABERSACK, § 327a AktG Rn. 11 ff.). Eine Behandlung nach § 16 erfahren weder Barabfindungen gem. § 305 AktG, noch Abfindungsleistungen, welche im Rahmen eines Squeeze out gem. §§ 327a, 327b AktG gezahlt werden. Das AktG enthält auch Bestimmungen hinsichtlich der Höhe der Zahlungen und zu den Folgen für den Fall, daß die in den Unternehmensverträgen enthaltenen Regelungen nicht den Anforderungen des Gesetzes entsprechen.

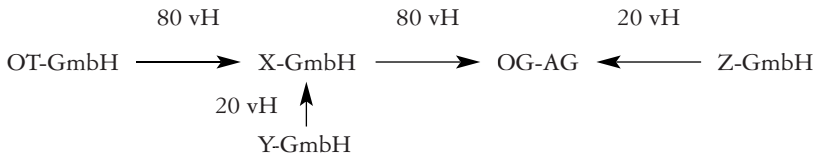
Die Vorgaben des Aktienrechts sind nicht disponibel. Von den Anforderungen des Gesetzgebers darf durch Individualvereinbarung nur abgewichen werden, soweit dies das Gesetz ausdrücklich zuläßt. Im Zusammenhang mit Abfindungs- und Ausgleichsansprüchen bedeutet dies, daß es sich bei den Vorgaben des AktG um Mindestvorgaben handelt, von denen nicht zu Lasten außenstehender Aktionäre abgewichen werden darf. Abweichungen zugunsten der Aktionäre sind hingegen möglich. Der Begriff „Ausgleichszahlung“ umfaßt daher Zahlungen an Minderheitsgesellschaften zum Ausgleich für den Abschluß eines Ergebnisabführungsvertrags (= Garantiedividende).

b) Die Einordnung als „außenstehend“

34

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG kann entnommen werden, daß eine Einordnung als Ausgleichszahlungen iSd. § 16 erfordert, daß die Zahlungen an außenstehende Anteilseigner geleistet werden. Das StR enthält keine Vorgaben, wann ein Anteilseigner als „außenstehend“ einzuordnen ist. Es ist damit erneut an die aktienrechtliche Kasuistik anzuknüpfen. Ausgleichszahlungen iSd. § 304 AktG erfordern Zahlungen an außenstehende Aktionäre. Prinzipiell läßt sich übertragen auf Organschaftsverhältnisse feststellen, daß „außenstehend“ alle Anteilseigner der OG, mit Ausnahme des OT selbst sind. Im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses ist dieser im Hinblick auf die finanzielle Eingliederung stets an der OG mehrheitlich beteiligt und kann daher nicht außenstehend sein. Als außenstehend iSd. § 16 können weiterhin solche Gesellschafter nicht eingeordnet werden, die nur mittelbar an der OG beteiligt sind (ebenso WRTT in DEJPW, § 16 Rn. 2).

[Anschluß S. K 21]

Beispiel:

Die OT-GmbH ist mittelbar über die X-GmbH mehrheitlich an der OG-AG beteiligt. Die Z-GmbH ist als außenstehend iSd. § 16 einzuordnen, nicht die Y-GmbH, da diese nur mittelbar an der OG-AG beteiligt ist.

Aufgrund des Schutzgedankens des § 304 AktG sind weiter die Anteilseigner ausgenommen, die mittelbar oder unmittelbar von dem Beherrschungsverhältnis profitieren. Deshalb gelten Anteilseigner, die zu 100 vH an dem OT beteiligt oder aufgrund eines Gewinnabführungsvertrags bzw. eines Beherrschungsvertrags mit ihm verbunden sind, ebenfalls nicht als außenstehend (vgl. WIRT in DEJPW, § 16 Rn. 2). Vollständig konzernzugehörige Minderheitsgesellschafter sind daher nicht als außenstehende Anteilseigner zu qualifizieren.

In Einzelfällen kann die Abgrenzung schwierig sein. Die Prüfung hat stets anhand des Schutzzwecks des § 304 AktG zu erfolgen, so daß als „außenstehend“ nur gilt, wer Nachteile durch die organschaftliche Anbindung hat (zu den Einzelheiten EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, § 304 AktG Rn. 19 ff.). Ein außenstehender Anteilseigner liegt mithin nicht vor, wenn dessen Vermögen wirtschaftlich mit dem des OT eine Einheit bildet (vgl. KRAUSS, BB 1988, 528).

c) Feste oder variable Ausgleichszahlung

35

§ 304 AktG gibt vor, daß Ausgleichszahlungen für außenstehende Aktionäre der beherrschten Gesellschaft mindestens jährlich wiederkehrend vorgesehen werden. Das Gesetz bestimmt weiter, daß sich die Ausgleichszahlungen der Höhe nach grds. an der wirtschaftlichen Situation der beherrschten Gesellschaft bezogen auf den Zeitpunkt unmittelbar vor Abschluß des Unternehmensvertrags und den sich hieraus ableitenden Prognosemöglichkeiten zu orientieren haben. Eine Bezugnahme auf ein Teilergebnis der beherrschten Gesellschaft ist schädlich (BFH v. 31.3.1976 I R 123/74, BStBl. II, 510). Neben diesem sogenannten „festen Ausgleich“, sieht das Gesetz unter bestimmten Voraussetzungen alternativ die Möglichkeit vor, die Höhe der Ausgleichszahlungen an die Dividenden der Aktionäre der herrschenden Gesellschaft anzulehnen (sog. „variabler Ausgleich“).

Die Entscheidung, ob ein variabler oder fester Ausgleich vorgesehen wird, liegt im Entscheidungsbereich der Vertragsparteien des Unternehmensvertrags und ist damit faktisch zumeist eine Entscheidung der Obergesellschaft.

Fester Ausgleich: Es handelt sich dabei um den im Gesetz vorgesehenen Normalfall, welcher gem. § 304 Abs. 2 AktG die Höhe der Ausgleichszahlungen an dem in Zukunft zu erwartenden Gewinnanteil aus den Aktien der beherrschten Gesellschaft bemißt. Die zukünftige Entwicklung der Dividenden, die die beherrschte Gesellschaft ohne Abschluß des Unternehmensvertrags an ihre Aktionäre gezahlt hätte, wird prognostiziert. In diesem Zusammenhang sind keine Einstellungen in Rücklagen zu berücksichtigen. Der Ausgleich müßte daher höher ausfallen als die Dividende bei aktiver Fortführung der Geschäfte. Erforderlich ist die Vereinbarung eines festen Betrags (zu den Einzelheiten s. EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, § 304 AktG Rn. 24 ff.).

Als Grundlage für die Festlegung eines festen Ausgleichs ist der Gewinn vor KSt. anzusehen. Von diesem verteilungsfähigen durchschnittlichen Bruttogewinnanteil ist jeweils die KSt. in gesetzlicher Höhe abzusetzen. Dabei ist der im Zeitpunkt der Zahlung geltende KStSatz maßgeblich. Das bedeutet, der letztlich an den Gesellschafter zu zahlende Betrag kann in eingeschränktem Maße Schwankungen unterliegen. Soweit der KStSatz sinkt, erhält der Anteilseigner eine höhere Zahlung, wohingegen sich der an ihn auszahlende Betrag bei steigendem KStSatz reduziert (vgl. BGH v. 21.7.2003 II ZB 17/01, BFH/NV 2004, 97).

Orientiert sich der Betrag hingegen an dem zukünftigen Ergebnis der beherrschten Gesellschaft innerhalb des Konzernverbunds und ist damit starken Schwankungen ausgesetzt, handelt es sich nach der Rspr. des BFH nicht um Ausgleichszahlungen, sondern vielmehr um eine Gewinnbeteiligung (BFH v. 31.3.1976 I R 123/74, BStBl. II, 510; aA MENSCHING, BB 2004, 1421).

Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob neben einem den Vorgaben des § 304 AktG entsprechenden festen Ausgleich zusätzliche, am zukünftigen Ergebnis der OG orientierte Ausgleichszahlungen gewährt werden können. Im Hinblick auf die zitierte Rspr. könnte dies dazu führen, daß der Gewinnabführungsvertrag als nicht vollständig durchgeführt angesehen werden muß und darum das Organschaftsverhältnis scheitert. Zu berücksichtigen bleibt jedoch, daß es sich bei den Vorgaben des Aktienrechts um Mindestvorgaben handelt, von welchen zugunsten der Anteilseigner abgewichen werden kann. § 304 enthält kein generelles Verbot, Ausgleichszahlungen an das wirtschaftliche Ergebnis der OG zu binden. Die Vorschrift legt lediglich einen Mindeststandard fest, der nicht unterschritten werden darf. Damit sind auch diese am Ergebnis der OG orientierten Zahlungen als Ausgleichszahlungen iSd. § 304 AktG einzuordnen und es bleibt gem. § 14 einleitender Satz eine steuerunschädliche Durchbrechung der Gewinnabführung möglich (so auch BMF v. 13.9.1991, DB 1991, 2110f.; ebenso WITT in DEJPW, § 16 Rn. 2a; ausf. SCHARPF, DB 1990, 296). Grenzen sind jedoch dahingehend gesetzt, daß es sich bei Ausgleichszahlungen um Leistungen handeln muß, die den Souveränitätsverlust, den Unternehmensverträge für außenstehende Anteilseigner bedeuten, ausgleichen sollen. Soweit bewußt hohe Ausgleichszahlungen gewährt werden in der Absicht, Teile des Gewinns der Ergebnisabführung zu entziehen, handelt es sich damit nicht um Ausgleichszahlungen iSd. § 304 AktG. Eine Behandlung nach § 16 scheidet in diesen Fällen aus, ein Rückgriff auf § 42 AO (so WITT in DEJPW, § 16 Rn. 2a) ist in diesem Zusammenhang entbehrlich.

Variabler Ausgleich: Soweit es sich bei der herrschenden Gesellschaft um eine AG oder KGaA handelt, besteht alternativ die Möglichkeit, die Höhe der Ausgleichszahlungen an den Dividenden der Aktionäre dieser Gesellschaft zu bemessen. Da es sich deshalb zwangsläufig um Zahlungen handelt, die Schwankungen unterworfen sind, werden diese als „variabler Ausgleich“ bezeichnet (zu den Einzelheiten EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 3. Aufl. 2003, § 304 AktG Rn. 45 ff.). Der variable Ausgleich ist der Höhe nach an die Dividende der Aktionäre der herrschenden Gesellschaft anzulehnen. Aktien der herrschenden und beherrschten Gesellschaft können dabei nicht im Verhältnis 1:1 gerechnet werden. Es ist vielmehr der entsprechende Nennbetrag anhand der Verschmelzungswertrelation zu bestimmen (zum variablen Ausgleich EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK aaO).

Ein variabler Ausgleich kann nur vorgesehen werden, soweit es sich bei der Obergesellschaft um ein einzelnes Unternehmen handelt. Bei der bis zum VZ

2002 möglichen Konstruktion der „Mehrmütterorganschaft“ ist daher die Vereinbarung eines variablen Ausgleichs nicht möglich (dazu eingehender § 14 Anm. 186).

d) Weitere Einzelfragen

36

Für außenstehende Gesellschafter einer ertraglosen Gesellschaft können Ausgleichszahlungen in Höhe von 0 € je Jahr festgelegt werden. Dieses Verständnis entspricht den Intentionen des Gesetzgebers. Die Anteilseigner erleiden durch den Abschluß von Unternehmensverträgen keine Einbußen, da sie bei unveränderter Fortführung der Geschäfte keinen Gewinnanteil hätten erwarten können (OLG Düss. v. 2.4.1998 19 W 3/93 AktE, DB 1998, 1454). Abgrenzungsschwierigkeiten können hinsichtlich der Frage, ob die Gesellschaft nur vorübergehend oder dauerhaft ertraglos ist, auftreten.

Keine Aufgabe der Anteile: Als Ausgleichszahlungen, die eine Behandlung gem. § 16 erfahren, können nur solche Zahlungen eingeordnet werden, die an Aktionäre geleistet werden, die ihre Anteile nicht aufgeben. Die gem. § 305 AktG anzubietenden Abfindungsleistungen können nicht im Rahmen des § 16 behandelt werden. Dies gilt auch, soweit eine Abfindung in Form von jährlich wiederkehrenden Zahlungen vereinbart wird.

Anpassung von Ausgleichszahlungen: Bei Ausgleichszahlungen iSd. § 304 AktG handelt es sich um der Höhe nach fixierte, jährlich wiederkehrende Zahlungen. Veränderungen des StSatzes bzw. ein Systemwechsel können zur Folge haben, daß sich für Anteilseigner die Höhe der Ausgleichszahlungen nach Steuern verändern. Insbes. die Umstellung vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren kann durch den Wegfall der Anrechnung von KSt. zu deutlichen Mehrbelastungen für außenstehende Anteilseigner führen.

Es besteht jedoch weitgehende Einigkeit dahingehend, daß eine solche Veränderung keinen Anspruch des außenstehenden Gesellschafters auf Anpassung der Ausgleichszahlungen bedingt (vgl. dazu RIEGER/KRAMER, DB 1994, 565; BECKMANN/SIMON, ZIP 2001, 1906). Ein Anspruch auf Anpassung kann sich lediglich auf der Grundlage individueller vertraglicher Vereinbarungen ergeben.

Regelung im Rahmen eines Unternehmensvertrags: Ausgleichszahlungen iSd. § 304 AktG liegen nur vor, soweit diese im Rahmen eines Unternehmensvertrags zum Ausgleich des damit verbundenen Souveränitätsverlusts für außenstehende Aktionäre vereinbart werden. Andere Zahlungen, die entsprechend den Vorgaben des § 304 AktG ausgestaltet werden, stellen keine Ausgleichszahlungen in diesem Sinne dar und können damit die Rechtsfolgen des § 16 nicht auslösen. Soweit beispielsweise eine Eingliederung iSd. §§ 319 ff. AktG Grundlage für die organisatorische Eingliederung bildet und in diesem Zusammenhang Abfindungen gem. § 320b AktG geleistet werden, handelt es sich nicht um Ausgleichszahlungen, auch wenn regelmäßig wiederkehrende Zahlungen vereinbart werden, die den Vorgaben des § 304 Abs. 2 u. 3 AktG entsprechen.

Nichtigkeit des Unternehmensvertrags: Gem. § 304 Abs. 3 AktG sind Unternehmensverträge nichtig, soweit die Regelung von Ausgleichszahlungen gänzlich fehlt, obgleich dies nach den Vorgaben des Aktienrechts erforderlich gewesen wäre. Wären im Zeitpunkt der Zustimmung zum Vertragsabschluß keine außenstehenden Aktionäre vorhanden, oder handelt es sich um eine ertraglose Gesellschaft, sind Unternehmensverträge auch ohne eine Ausgleichszahlungsregelung wirksam.

Sieht der Vertrag in irgendeiner Form Ausgleichszahlungen vor, tritt die Rechtsfolge der Nichtigkeit nicht ein, auch wenn die vorgesehenen Ausgleichszahlungen völlig unzureichend sind, bzw. die Vorgaben des § 304 Abs. 2 u. 3 AktG keine Beachtung gefunden haben. Die außenstehenden Aktionäre haben dann lediglich die Möglichkeit, gerichtlich einen angemessenen Ausgleich festlegen zu lassen. Mängel im Zusammenhang mit Abfindungsregelungen gem. § 305 AktG führen in keinem Fall zur Unwirksamkeit der Unternehmensverträge. Es besteht nur die Möglichkeit, gerichtlich eine angemessene Abfindung zu erstreiten.

Beendigung von Unternehmensverträgen: Der Anspruch der außenstehenden Anteilseigner auf Ausgleichszahlungen erfährt auch Schutz vor Beendigung des Unternehmensvertrags. Gem. § 296 Abs. 2 AktG bedarf die Aufhebung eines Unternehmensvertrags, der zur Zahlung von Ausgleichsleistungen verpflichtet, der Zustimmung der außenstehenden Aktionäre. Erforderlich ist ein Sonderbeschluß, der mit einer Mehrheit von mindestens drei Viertel zu fassen ist. Auch eine Kündigung eines solchen Unternehmensvertrags durch die unterworfenen Gesellschaft bedarf eines solchen Sonderbeschlusses. Denkbar ohne Sonderbeschluß bleibt jedoch eine Kündigung der OG aus wichtigem Grund oder eine Kündigung durch den OT.

Die Regelung des § 307 AktG knüpft an die Situation an, daß im Zeitpunkt des Abschlusses des Unternehmensvertrags keine außenstehenden Anteilseigner vorhanden waren. Vor diesem Hintergrund ist weder die Vereinbarung von Ausgleichszahlungen noch ein Abfindungsangebot erforderlich. § 307 AktG sieht deshalb vor, daß ein Unternehmensvertrag mit Ablauf des Jahres, in dem ein außenstehender Aktionär beteiligt ist, endet. Dies geschieht automatisch kraft Gesetzes, ohne daß es einer Kündigung oder Erklärung bedürfte (EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 3. Aufl. 2003, § 307 AktG Rn. 7). Durch den damit erforderlich werdenden Neuabschluß des Unternehmensvertrags soll gewährleistet werden, daß nunmehr vorhandene, außenstehende Aktionäre hinreichenden Schutz erfahren.

Reagiert die Gesellschaft nicht entsprechend, endet der Unternehmensvertrag, ohne daß rechtzeitig ein angepaßter Vertrag abgeschlossen werden könnte. Dies hat zur Folge, daß die kstl. Organschaft, zumindest im Hinblick auf den fehlenden Ergebnisabführungsvertrag, nicht mehr anerkannt werden kann.

Die Vorschrift findet auch Anwendung, soweit ein bereits vorhandener minderheitlich beteiligter Anteilseigner der OG sich zu einem Außenstehenden entwickelt (EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK aaO Rn. 6).

Beispiel: A war zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses minderheitlich an der OG beteiligt. Gleichzeitig war er im Wege eines Gewinnabführungsvertrags mit dem OT verbunden. Er war deshalb nicht als außenstehender Gesellschafter der OG einzustufen. Dies ändert sich, soweit der GAV mit dem OT endet. A wird zum außenstehenden Gesellschafter, der Unternehmensvertrag mit der OG endet gem. § 307 AktG und das Organschaftsverhältnis ist (möglicherweise unbemerkt) nicht mehr berücksichtigungsfähig.

Es sind damit Fallkonstellationen denkbar, bei denen es schwer erkennbar ist, daß der Geltungsbereich des § 307 AktG betroffen ist. Dies kann im Hinblick auf die Rechtsfolgen der Vorschrift, welche nicht abdingbar sind, weitreichende Folgen haben. Möglicherweise wird erst nach einigen Jahren erkannt, daß die Voraussetzungen eines kstl. Organschaftsverhältnisses nicht mehr vorliegen.

2. Ausgleichszahlungen sind „geleistet“

37

Die Rechtsfolgen des § 16 und damit die Zurechnung als zVE der OG sind an „geleistete Ausgleichszahlungen“ gebunden. Hinsichtlich der Frage, in welchem Zeitpunkt die Ausgleichszahlungen als bewirkt gelten, kann Bezug genommen werden auf die im Zusammenhang mit offenen Gewinnausschüttungen entwickelten Kriterien.

Maßgeblicher Zeitpunkt ist demnach der tatsächliche Abfluß der Gelder aus dem BV (BFH v. 20.8.1986 I R 87/83, BStBl. II 1987, 75). Eine Passivierung der Verpflichtung zur Leistung von Ausgleichszahlungen gegenüber den außenstehenden Aktionären bzw. Gesellschaftern ist folglich nicht ausreichend. Eine Behandlung nach § 16 können also nur faktisch geleistete Zahlungen erfahren (dazu auch SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKLER, Die Organschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 708). Soweit die Verpflichtung zur Leistung von Ausgleichszahlungen im Wege von Erfüllungssurrogaten (zB Verrechnung, Novation) erbracht wird, ist für die Frage, wann Ausgleichszahlungen als geleistet iSd. § 16 gelten, auf die Kriterien des § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG abzustellen. Maßgeblich ist damit, wann sich der Leistende der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die betreffenden geldwerten Güter begibt (vgl. § 11 EStG Anm. 112ff).

3. Sonderfragen: GmbH-Recht, verdeckte Gewinnausschüttung an außenstehende Anteilseigner

a) Anwendung bei GmbH als Organgesellschaft

38

Die Regelungen der §§ 304 ff. AktG finden nur Anwendung, soweit sich eine AG bzw. eine KGaA einem Unternehmensvertrag unterwirft. Die Vorschriften sind nicht direkt anwendbar für den in der Praxis häufig anzutreffenden Fall, daß es sich bei der OG um eine GmbH handelt.

Da das GmbHG keine Regelungen zu den Anforderungen an Unternehmensverträge kennt, fehlt auch eine Vorschrift zu Ausgleichszahlungen im Rahmen eines GmbH-Vertragskonzerns.

Auffassung der Rechtsprechung: Zum Teil wird von der zivilrechtlichen Judikatur die Auffassung vertreten, die Vorschriften zum Schutz außenstehender Aktionäre, insbes. die §§ 304, 305 AktG seien entsprechend anwendbar, soweit es sich bei der beherrschten Gesellschaft um eine GmbH handelt (LG Dortmund v. 11.3.1998 20 AktE 4/97, GmbHR 1998, 941, LG Essen v. 27.2.1998 47 O 175/97, GmbHR 1998, 942 ff.). Während das LG Dortmund seine Meinung nicht begründet, wendet das LG Essen § 296 Abs. 2 AktG an und verweist zur Begründung auf die Gleichheit der Interessenlage und den Normzweck.

Auffassung der Finanzverwaltung: Das BMF bringt mit Schr. v. 16.4.1991 (FR 1991, 329) bzw. 13.9.1991 (DB 1991, 2110 f.), zum Ausdruck, daß sich auch in strechtlicher Hinsicht Ausgleichszahlungen an den zivilrechtlichen Vorgaben des § 304 AktG zu orientieren haben. Dies solle auch gelten, soweit es sich bei der OG um eine GmbH handelt.

Stellungnahme: Die Frage der analogen Anwendbarkeit der §§ 304, 305 AktG ist eng verknüpft mit der Diskussion um die zivilrechtlichen Anforderungen an Unternehmensverträge, die nach GmbH-Recht zu beurteilen sind.

Auch nach dem „Supermarkt“-Beschl. des BGH (v. 24.10.1988 II ZB 7/88, BGHZ 105, 324 = WM 1988, 1819) ist das Quorum, mit dem die Gesellschafterversammlung der beherrschten Gesellschaft dem Abschluß eines Unternehmensvertrags zustimmen muß, offengeblieben.

Die wohl überwiegende Anzahl von Autoren vertreten die Auffassung, daß eine Zustimmung sämtlicher Gesellschafter in Analogie zu § 53 Abs. 3 GmbHG erforderlich sei (mwN EMMERICH in SCHOLZ, GmbHG, 9. Aufl. 2000 Anh. Konzernrecht, Rn. 153ff). Vor dem Hintergrund eines solchen Verständnisses bestände weder die Möglichkeit noch die Erforderlichkeit für eine analoge Anwendung der Vorschriften. Jeder außenstehende Gesellschafter könnte den Abschluß eines Unternehmensvertrags durch die Verweigerung seiner Zustimmung blockieren. Außenstehende Gesellschafter hätten eine Position, die stark genug sei, um individuell angemessene Ausgleichs- bzw. Abfindungszahlungen auszuhandeln. Eine Vergleichbarkeit mit der Situation von außenstehenden Aktionären einer AG würde sich nicht ergeben. Ein zusätzlicher gesetzlicher Schutz außenstehender GmbH-Gesellschafter wäre entbehrlich. Dieser Aspekt wird weder in den fraglichen BMF-Schr. noch in den Entscheidungen des LG Dortmund bzw. LG Essen thematisiert.

Eine nicht unbedeutende Gruppe von Autoren sind demgegenüber der Auffassung, daß ein Zustimmungsbeschluß der OG mit satzungsändernder Mehrheit in Analogie zu § 53 Abs. 2 GmbHG ausreichend sei (dazu ausf. mit weiteren Quellen RICHTER/SENGEL, DB 1993, 1861). Demzufolge wäre der Zustimmungsbeschluß mit einem Quorum von $\frac{3}{4}$ der abgegebenen Stimmen zu fassen.

Die Vertreter dieser Ansicht setzen sich konsequenterweise für eine analoge Anwendung der §§ 304 ff. AktG zum Schutz von außenstehenden Gesellschaftern ein. Vor dem Hintergrund der Möglichkeit, überstimmt zu werden, besteht ein entsprechendes Schutzbedürfnis für außenstehende Anteilseigner. Ein solches Rechtsverständnis hätte zur Folge, daß auch Unternehmensverträge mit einer abhängigen GmbH, die keine Ausgleichsregelungen für außenstehende Gesellschafter enthalten, möglicherweise entsprechend § 304 Abs. 4 AktG als nichtig einzustufen wären.

Die Rspr. hat zu diesem Streitpunkt bisher keine Stellung bezogen. Den von der Rspr. zu entscheidenden Fällen lagen jeweils Organschaftsverhältnisse mit einer 100 vH-Tochter als OG zu Grunde. Damit konnte das für die Zustimmung erforderliche Quorum offen bleiben. Es sind in der Rspr. jedoch Anhaltspunkte vorhanden, die für eine Zustimmungspflicht sämtlicher Gesellschafter sprechen. So zitiert das BayOLG, welches die Vorentscheidung zum „Supermarkt“-Beschl. des BGH gefaßt hat, im Zusammenhang mit dem Zustimmungserfordernis der Gesellschafter der beherrschten Gesellschaft § 53 Abs. 3 GmbHG (v 16.6.1988 II ZB 7/88, WM 1988, 1229 [1232r. Sp.]). Der BGH hat weiter zum Ausdruck gebracht, daß eine Abfindung in Form von Anteilen nicht erforderlich sei, soweit es sich bei der OG um eine GmbH handelt („Supermarkt“-Beschl. des BGH v. 20.10.1988 II ZB 7/88, WM 1988, 1819 [1823 li. Sp.]). Die Unsicherheit in diesem Zusammenhang hat dazu geführt, daß in der Praxis zu beobachten ist, daß immer seltener Ausgleichszahlungen geleistet werden (vgl. dazu Anm. 3).

Es spricht einiges dafür, daß sich die Vertreter einer Analogie zu § 53 Abs. 3 GmbHG durchsetzen werden. Der Abschluß eines Unternehmensvertrags bedeutet für die beherrschte Gesellschaft einen schweren Einschnitt, der sich für deren Gesellschafter vergleichbar mit einer Pflichtenmehrung auswirkt.

In Anbetracht der vorhandenen Unsicherheiten ist damit zu rechnen, daß, sofern sich die Rspr. ausdrücklich für ein Zustimmungserfordernis aller Gesellschafter ausspricht, die FinVerw. diese Entscheidung mit Übergangsregelungen begleiten wird. Es ist daher nicht zu erwarten, daß Organschaftsverhältnisse

rückwirkend scheitern werden, weil nicht alle, sondern lediglich ein Quorum der Gesellschafter dem Abschluß des Unternehmensvertrags zugestimmt haben. Empfehlenswert erscheint jedoch, soweit in der OG Gesellschafter vorhanden sind, die dem Abschluß des Unternehmensvertrags nicht zugestimmt haben, Ausgleichszahlungen in Anlehnung an § 304 AktG vorzusehen und ein Barabfindungsangebot in Anlehnung an § 305 AktG in den Vertrag aufzunehmen.

Zu beachten ist an diesem Punkt, daß Gesellschafter, die dem Abschluß des Vertrags zustimmen, dennoch als außenstehend einzuordnen sein können. Entscheidend ist einzig die Frage nach den wirtschaftlichen Verflechtungen mit dem OT (dazu Anm. 34).

Letztlich ist die Zahlung von Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter einer GmbH in beiden Fällen denkbar. Soweit die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich ist, können solche Zahlungen im Rahmen der Vertragsfreiheit vereinbart werden; sofern eine Mehrheit von 75 vH ausreichend sein sollte, dürfte analog § 304 AktG ein Pflicht bestehen, die Erbringung von Ausgleichszahlungen in dem Unternehmensvertrag zu regeln (ebenso SCHUMACHER in HERZIG [Hrg], Organschaft, 2003, 199; vgl. auch DÖTSCH, Der Konzern 2004, 276).

b) Verdeckte Gewinnausschüttungen an außenstehende Anteilseigner

39

Der Gesetzgeber hat den Anwendungsbereich des § 16 auf Fälle begrenzt, bei denen Ausgleichsleistungen erbracht werden. Nach den KStR und der hM im Schrifttum soll die Vorschrift auch auf vGA an außenstehende Gesellschafter anwendbar sein (so insbes. auch R 61 Abs. 4 Satz 4 KStR 2004; ebenso FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 4, WITT in DEJPW, § 16 Rn. 5a). Das BMF hatte demgegenüber mit Schr. v. 16. 4. und 13.9.1991 (FR 1991, 329 und DB 1991, 2110) zum Ausdruck gebracht, daß lediglich Ausgleichszahlungen, die den Anforderungen des § 304 AktG gerecht werden, eine Behandlung gem. § 16 erfahren können. Dieser Regelung kann jedoch keine weitergehende Bedeutung beigegeben werden, da hier der Widerspruch zu der bereits in den KStR 1985 vorhandenen Regelung wohl nicht erkannt wurde.

Die Anwendung des § 16 auf vGA an außenstehende Gesellschafter hat zur Folge, daß der Anwendungsbereich der Vorschrift erheblich erweitert wird. Letztlich fallen damit sämtliche Zahlungen an außenstehende Gesellschafter der OG in den Geltungsbereich des § 16.

Im Zusammenspiel mit der Regelung des § 8a wäre es denkbar, daß es zu einer Zurechnung von Fremdkapitalvergütungen als zVE der OG kommt. Betroffen wären insbes. Fallgestaltungen, bei denen ein Anteilseigner der OG Fremdkapitalvergütungen erhält. Diese sind gem. § 8a als vGA zu behandeln. Sofern es sich beim Empfänger der Fremdkapitalvergütungen um einen außenstehenden Minderheitsgesellschafter handelt, wären konsequenterweise die Zahlungen gem. § 16 der OG als Einkommen zurechenbar und von dieser zu versteuern (dazu KRÖNER in ERNST & YOUNG, § 8a Rn. 168; WALTER in ERNST & YOUNG, § 16 Rn. 10). Solche Fallgestaltungen sind auch vor dem Hintergrund, daß § 8a eine wesentliche Beteiligung des Empfängers von Fremdkapitalvergütungen erfordert, denkbar. Denn eine wesentliche Beteiligung iSd. § 8a liegt gem. § 8a Abs. 3 vor, wenn ein Anteilseigner zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital einer KapGes. beteiligt ist. Ein solcher wesentlicher Beteiligter kann dennoch als außenstehend einzuordnen sein, da ein Organschaftsverhältnis im Hinblick auf die finanzielle Eingliederung lediglich eine mehrheitliche Beteiligung erfordert. In Anbetracht der Zustimmungserfordernisse zum Abschluß des erforderlichen Gewinnabführungsvertrags wird eine solche Fallgestaltung jedoch eine Ausnahme bleiben.

Folge der Auslegung durch die Vertreter der hM ist, daß die Verknüpfung mit dem Begriff der Ausgleichszahlungen aufgegeben wird. Auch wenn die Vorgaben des Aktienrechts keine Beachtung gefunden haben und die Zahlungen als vGA einzuordnen sind, verbleibt es bei einer Behandlung entsprechend § 16. Dies birgt den Vorteil, daß Zahlungen an außenstehende Gesellschafter der OG praktisch nicht mehr zum Scheitern des Organschaftsverhältnisses führen können.

Folgen einer engen Auslegung: Eine restriktive Auslegung der Vorschrift und damit eine Begrenzung des Anwendungsbereichs auf Ausgleichszahlungen iSd. § 304 AktG führt demgegenüber zum Scheitern des Organschaftsverhältnisses, soweit dieser Rahmen überschritten wird. Zahlungen an außenstehende Gesellschafter, welche als vGA einzustufen sind, führen dazu, daß der Gewinnabführungsvertrag als nicht vollständig durchgeführt angesehen werden müßte. Damit sind die Voraussetzungen für die Anerkennung eines kstl. Organschaftsverhältnisses nicht mehr erfüllt. Auch Zahlungen des OT an außenstehende Gesellschafter der OG würden diese Rechtsfolge auslösen, soweit sie als vGA einzuordnen sind. Derartige Zahlungen sind als Rückzahlung von Gewinnen zu werten und bedeuten gleichfalls, daß der Gewinnabführungsvertrag als nicht vollständig durchgeführt einzustufen ist.

WALTER (in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 838; § 16 Rn. 10) differenziert zwischen Zahlungen an außenstehende Gesellschafter, welche durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt sind, und solche, die auf das Beherrschungsverhältnis zum OT zurückzuführen sind. Er ist der Ansicht, daß lediglich Zahlungen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, wie Ausgleichszahlungen zu behandeln seien. Dies sei gerechtfertigt, da es sich soweit um verdeckte Ausgleichszahlungen handeln würde. Der Anwendungsbereich des § 16 sei hingegen nicht betroffen, soweit die Zahlungen durch das Beherrschungsverhältnis veranlaßt sind. In diesem Fall seien die Zahlungen dem OT als vorweggenommene Gewinnabführung zuzurechnen. Der Ergebnisabführungsvertrag wäre als durchgeführt anzusehen und die Zahlungen bringen das Organschaftsverhältnis nicht in Gefahr.

Stellungnahme: Trotz des hohen Risikos für Organschaften ist eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs von § 16 über dessen Wortlaut hinaus nicht angemessen. Der Gesetzgeber hat eine Durchbrechung der Ergebnisabführung bewußt und ausdrücklich auf die Leistung von Ausgleichszahlungen begrenzt. Die von den Vertretern der hM angestrebte Ausweitung des Geltungsbereichs von § 16 ist weder mit dem Wortlaut des Gesetzes noch den Intentionen des Gesetzgebers vereinbar. § 14 Satz 1 Halbs. 1 ermöglicht nur im Rahmen des § 16 eine steuerunschädliche Durchbrechung der Gewinnabführung. § 16 ist jedoch nur anwendbar, soweit die Mindestvorgaben des § 304 Abs. 1 bzw. 2 AktG Beachtung gefunden haben.

Sonstige Zahlungen an außenstehende Gesellschafter der OG sind nicht im Rahmen des § 16 zu behandeln. Es macht in diesem Zusammenhang keinen Unterschied, ob die Zahlungen auf eine wirksame zivilrechtliche Grundlage zurückzuführen, aber nicht als Ausgleichszahlung einzuordnen sind, oder ob es sich um rechtsgrundlose Zahlungen handelt, die als vGA einzuordnen sind.

Daß die Ausdehnung des Anwendungsbereichs von § 16 zu höchst zweifelhaften Ergebnissen führt, zeigen auch die Auswirkungen im Hinblick auf § 8a. Eine Versteuerung dieser Fremdkapitalvergütungen durch die OG ist mit dem Regelungszweck des § 16 nicht vereinbar. Auch der Lösungsansatz von WALTER ist mit dem klaren Wortlaut des Gesetzes nicht vereinbar, da auch seiner Ansicht

nach Zahlungen, die nicht den an Ausgleichszahlungen gestellten Anforderungen entsprechen, nach § 16 zu behandeln sein sollen.

Zudem ist die erforderliche Differenzierung, ob Zahlungen auf das Beherrschungsverhältnis oder das Gesellschaftsverhältnis zurückzuführen sind, kaum durchführbar. Ein Organschaftsverhältnis eröffnet dem OT weitreichende Einflußmöglichkeiten. Zumindest mittelbar sind daher alle Zahlungen auf das Beherrschungsverhältnis zurückführbar. Bereits in einem Dulden der Zahlungen könnte ein Ausfluß aus dem Beherrschungsverhältnis gesehen werden. Der OT hätte jederzeit die Möglichkeit, Zahlungen zu unterbinden. Darüber hinaus überzeugt die grundsätzliche Behandlung aller Zahlungen, die auf das Beherrschungsverhältnis zurückzuführen sind, als vorweggenommene Gewinnabführungen nicht.

Erläuterungen zu Satz 2: Versteuerung der vom Organträger geleisteten Ausgleichszahlungen durch die Organgesellschaft

A. Tatbestandsvoraussetzung: Erfüllung der Verpflichtung zum Ausgleich durch den Organträger (Satz 2 Halbs. 1)

I. Verpflichtung zum Ausgleich

40

Unternehmensverträge müssen gem. § 304 Abs. 1 AktG Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter vorsehen. Insoweit handelt es sich um Verträge zugunsten Dritter, die außenstehenden Aktionären bzw. Gesellschaftern einen originären Anspruch einräumen (EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 3. Aufl. 2003, § 304 AktG Rn. 22).

Person des Ausgleichsverpflichteten: Das Aktienrecht enthält keine Regelung, wer Schuldner dieser Ausgleichszahlungen ist. Die Frage war umstritten. Mittlerweile wird nahezu einhellig davon ausgegangen, daß im Hinblick auf § 57 Abs. 1 AktG der OT Schuldner der Ausgleichszahlungen ist (dazu mit weiteren Nachweisen: EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK aaO). Dies bedingt auch, daß idR den OT die Pflicht zur Abführung von KapErtrSt. trifft (vgl. dazu Anm. 9).

II. Erfüllung durch den Organträger

41

Die Zurechnung des Satzes 2 erfordert, daß der Anspruch auf Zahlung der Ausgleichszahlungen durch den OT erfüllt worden ist. Dies bedeutet, daß die Zahlungen an die außenstehenden Gesellschafter der OG tatsächlich von dem OT getragen wurden. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, aus welchem Grund der OT geleistet hat. Es ist damit ohne Bedeutung, ob der OT verpflichtet war, die Ausgleichszahlungen zu erbringen, oder ob er ohne Rechtsgrund geleistet hat.

Leistung durch die Organgesellschaft und den Organträger: Soweit ein Teil der Ausgleichszahlungen von der OG und ein anderer Teil von dem OT geleistet werden, ergeben sich keine strukturellen Besonderheiten. Der vom OT geleistete Teil wird der OG gem. Satz 2 zugerechnet. Der von ihr selbst geleiste-

te Anteil wird im Hinblick auf Satz 1 von der Ergebnisabführung ausgenommen. Beide Teile der Ausgleichszahlung werden von der OG selbst gem. Satz 1 versteuert.

42–43 Einstweilen frei.

B. Rechtsfolge: Organgesellschaft hat $\frac{4}{3}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen anstelle des Organträgers zu versteuern (Satz 2 Halbs. 2)

I. Organgesellschaft hat anstelle des Organträgers zu versteuern

44 1. Versteuerung durch Organgesellschaft

Es ist für die Besteuerung der OG ohne Bedeutung, ob die Ausgleichszahlungen von ihr selbst oder dem OT erbracht wurden (vgl. daher zur Versteuerung bei der OG Anm. 19 ff.).

45 2. Versteuerung „anstelle des Organträgers“

Handelsrechtlich stellen vom OT geleistete Ausgleichszahlungen Aufwendungen dar, die dessen Betriebsergebnis entsprechend herabsetzen. Aus strechtlicher Sicht handelt es sich um BA, die gem. § 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG nicht abziehbar sind. Sie sind daher dem Einkommen des OT außerbilanziell hinzuzurechnen.

Die Einkommensteile werden jedoch nicht Teil des zVE des OT, da Satz 2 eine Zurechnung dieser Einkommensteile auf die OG vornimmt. Das Verfahren, mit dessen Hilfe diese Einkommensteile von der Versteuerung beim OT ausgenommen werden und der OG als zVE zugerechnet werden, ist in R 65 Abs. 2 Satz 3 KStR 2004 festgelegt und vollzieht sich in drei Schritten:

- Das Einkommen des OT wird um die Ausgleichszahlungen vermindert.
- Die OG hat $\frac{4}{3}$ der Ausgleichszahlungen zu versteuern.
- Das von der OG erwirtschaftete Einkommen, vermindert um $\frac{4}{3}$ der Ausgleichszahlungen, ist dem OT nach § 14 Satz 1 zuzurechnen.

Beispiel:

Ermittlung des zVE OT

handelsrechtlicher Gewinn OT	100 000 €
stl. Zurechnungen:	
Ausgleichszahlungen (§ 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG)	7 500 €
zurechenbares Einkommen der OG	100 137 €
./. von der OG zVE (Ausgleichszahlungen)	7 500 €
zVE OT	200 137 €

Ermittlung des zVE OG

Handelsrechtlicher Gewinn OG	100 000 €
AZ	7 500 €
KSt.	2 500 €
SoLZ	137 €
Zwischensumme	110 137 €
./. dem OT zuzurechnendes Einkommen	–100 137 €
zVE OG	10 000 €

3. Sonderfragen bei Verlusten

46

Soweit der OT Verluste erwirtschaftet, führt die Zurechnung nach § 16 bei diesem zu einer Verlustausweitung, um eine systemwidrige Doppelbelastung mit KSt. zu vermeiden (vgl. R 65 Abs. 2 Satz 4 KStR 2004).

Beispiel:**Ermittlung des zVE OT**

handelsrechtliches Ergebnis OT	–100 000 €
--------------------------------	------------

stl. Zurechnungen:

Ausgleichszahlungen (§ 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG)	7 500 €
---	---------

zurechenbares Einkommen der OG	–99 863 €
--------------------------------	-----------

./ . von der OG zVE (Ausgleichszahlungen)	7 500 €
---	---------

Eink. OT	–199 863 €
-----------------	-------------------

Ermittlung zVE OG

Jahresüberschuß (HR)	–100 000 €
----------------------	------------

AZ	7 500 €
----	---------

KSt.	2 500 €
------	---------

SolZ	137 €
------	-------

Zwischensumme	–89 863 €
----------------------	------------------

./ . dem OT zuzurechnendes Einkommen	–99 863 €
--------------------------------------	-----------

zVE OG	10 000 €
---------------	-----------------

II. „ $\frac{4}{3}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen“

47

Die Tatsache, daß die Ausgleichszahlungen von dem OT erbracht werden, hat keinen Einfluß auf die Höhe des Einkommen der OG. Es setzt sich auch in diesem Fall aus den geleisteten Ausgleichszahlungen zzgl. der entsprechenden KSt. zusammen. Der Gesetzgeber hat lediglich zur Klarstellung Satz 2 verändert und an die Formulierung des Satzes 1 angeglichen. Der Gesetzestext beziffert nunmehr auch für den Fall, daß der OT die Ausgleichszahlungen erbringt, das von der OG zVE mit $\frac{4}{3}$ der Ausgleichszahlungen. Die zunächst vom Gesetzgeber gewählte Formulierung, nach der in diesem Fall die OG „die Summe der geleisteten Ausgleichszahlungen“ zu versteuern hatte, wurde als mißverständlich angesehen (vgl. Anm. 1).

