

§ 16

Ausgleichszahlungen

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
geändert durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912;
BStBl. I 2007, 630)

¹Die Organgesellschaft hat ihr Einkommen in Höhe von $\frac{20}{17}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen selbst zu versteuern. ²Ist die Verpflichtung zum Ausgleich vom Organträger erfüllt worden, so hat die Organgesellschaft $\frac{20}{17}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen anstelle des Organträgers zu versteuern.

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

Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 16

	Anm.		Anm.
A. Grundinformation zu § 16	1		
B. Rechtsentwicklung des § 16	2		
C. Bedeutung des § 16	3		
D. Geltungsbereich des § 16 .	4		
E. Verhältnis zu anderen Vorschriften			
I. Verhältnis zu anderen Organ- schaftsregelungen	5		
II. Verhältnis zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG	6		
		III. Verhältnis zu den zivil- und handelsrechtlichen Grund- lagen von Ausgleichszahlun- gen	9
		IV. Verhältnis zu den Vorschrif- ten, welche die Besteuerung der Ausgleichszahlungen beim Anteilseigner regeln . . .	10
		F. Verfahrensfragen	
		I. Zuständigkeit für die Be- steuerung der Organgesell- schaft	11
		II. Rechtsschutz, Rechtsmittel . .	12

**Erläuterungen zu Satz 1:
 Versteuerung des Einkommens durch die
 Organgesellschaft in Höhe von ^{20/17} der
 geleisteten Ausgleichszahlungen**

	Anm.
A. „Die Organgesellschaft“ als Besteuerungssubjekt	
I. Wirksame Einbindung in einen Organkreis als Tatbestandsmerkmal	16
II. Keine Anwendbarkeit auf Fälle der verunglückten Organschaft	17
B. Organgesellschaft „hat ihr Einkommen ... selbst zu versteuern“	
I. Zwingende Einkommensversteuerung durch die Organgesellschaft	18
II. Einkommensermittlung bei der Organgesellschaft	19
III. Erforderlichkeit einer Aufteilung des Einkommens der OG	
1. Methodik der Aufteilung	20
2. Aufteilungsfolgen	21
C. Versteuerung ihres Einkommens „in Höhe von ^{20/17} der geleisteten Ausgleichszahlungen“	
I. Höhe des von der Organgesellschaft selbst zu steuernden Einkommens	
1. Bedeutung des Rechenschemas „ ^{20/17} der geleisteten Ausgleichszahlungen“	22
2. Besonderheiten für den VZ 2003	23
3. Zur Behandlung des Solidaritätszuschlags	24

	Anm.
II. Organgesellschaft leistet „Ausgleichszahlungen“	
1. Von Organgesellschaft „geleistete Ausgleichszahlungen“	25
2. Eigenständiger steuerrechtlicher Begriff der Ausgleichszahlung?	26
3. Begriffsverständnis des BFH: § 304 AktG als Grundlage	27
4. Verdeckte Gewinnausschüttungen an außenstehende Gesellschafter	28
5. Außenstehende Anteilseigner als Empfänger von Ausgleichszahlungen	29
6. Inhaltliche Ausgestaltung von Ausgleichszahlungen	30
7. Die Bedeutung von § 307 AktG	31
III. Besonderheiten einer GmbH als Organgesellschaft	32
IV. Ausgleichszahlungen müssen „geleistet“ sein	33
V. Die Organgesellschaft hat ihre Pflicht zur Leistung von Ausgleichszahlungen erfüllt	34
D. Einkommen ist durch die Organgesellschaft „selbst zu versteuern“	
I. Versteuerung durch die Organgesellschaft	35
II. Durch die Organgesellschaft „selbst“	36

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

	Anm.		Anm.
<p>A. Tatbestandsvoraussetzung: Erfüllung der Verpflichtung zum Ausgleich durch den Or- ganträger (Satz 2 Halbs. 1)</p> <p>I. Verpflichtung zum Ausgleich 37</p> <p>II. Erfüllung durch den Organträger 38</p> <p>B. Rechtsfolge: Organgesell- schaft hat ²⁰/₁₇ der geleiste- ten Ausgleichszahlungen anstelle des Organträgers zu versteuern (Satz 2 Halbs. 2)</p>		<p>I. Organgesellschaft hat anstelle des Organ- trägers zu versteuern</p> <p>1. Versteuerung durch Or- gangesellschaft 44</p> <p>2. Versteuerung „anstelle des Organträgers“ 45</p> <p>3. Sonderfragen bei Verlusten 46</p> <p>II. „²⁰/₁₇ der geleisteten Aus- gleichszahlungen“ 47</p>	

Allgemeine Erläuterungen zu § 16

Schrifttum: 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 Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag, DB 1978, 1515; PALITZSCH, Ausgleichszahlungen durch Organgesellschaft oder Organträger beim Anrechnungsverfahren nach dem Körperschaftsteuergesetz 1977, BB 1978, 952; TESDORPF, Ausgleichszahlungen bei der Organschaft, StBp. 1984, 162; 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 Körperschaftsteuerausstattungsbelastung zu erhöhen?, DB 1994, 565; 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, Festschr. Moxter, Düsseldorf 1994, 1503; LUTTER/DRYGALA, Wie fest ist der feste Ausgleich nach § 304 AktG?, AG 1995, 49; NARSCHESKI, 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 Organschaft, GmbHR 1998, 533; CENTRALE-GUTACHTENDIENST, Organschaft: 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 Halbeinkünfteverfahrens, Wpg. 2001, 1249; SAUTER/HEURUNG, Ausgleichszahlungen iSd. § 16 KStG iVm. § 304 AktG und vororganschaftliche Gewinnausschüttungen nach dem Systemwechsel, GmbHR 2001, 754; CENTRALE-GUTACHTENDIENST, Organschaft: Bilanzierung von Verbindlichkeiten aus Dividendengarantie für außenstehende Minderheitsgesellschafter, GmbHR 2002, 965; HANSEN, Starker Rückgang der Dividenden für das Geschäftsjahr 2001, AG 2002, R 347; 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 Mehrmütterorganschaft und die steuerlichen Folgen für die Minderheitsgesellschafter, BB 2003, 237; SCHUMACHER, Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner, in: HERZIG (Hrsg.), Organschaft, Stuttgart 2003, 193; TEBBEN, Ausgleichszahlungen bei Aktienübergang, AG 2003, 600; WEBER, Ausgleichsanspruch analog § 304 AktG an die Minderheitsgesellschafter einer GmbH-Organgesellschaft?, GmbHR 2003, 1347; DÖTSCH, Ausgewählte Einzelfragen zur Organschaftsbesteuerung, Der Konzern 2004, 273; MENSCHING, Bemessung der Ausgleichszahlungen am Gewinn der Organgesellschaft als Grund für die steuerliche Nichtanerkennung einer Organschaft, BB 2004, 1421; BALDAMUS, Der Einfluss der Körperschaftsteuer auf den sog. festen Ausgleich nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG, AG 2005, 77; ROTH, Die Berechnung der Garantiedividende von Vorzugsaktien im Rahmen von Unternehmensverträgen, Der Konzern 2005, 685; DÖTSCH, Eigenes Einkommen einer Organgesellschaft bei Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter (§ 16 KStG), Der Konzern 2006, 64; NOLTING/VOSSKUHLE, Steuerbelastungswirkungen der Behandlung des Ausgleichsanspruchs eines außenstehenden Minderheitsgesellschafters, DB 2007, 2223; POPP, Fester Ausgleich der Beherrschungs- und/oder Gewinnabführungsverträgen, Wpg. 2008, 23; HUBERTUS/LÜDEMANN, „Verunglückte“ Organschaft infolge gewinnabhängiger Ausgleichszahlungen an Außenstehende, DStR 2009, 2136; LOHMANN/VON GOLDACKER/ANNECKE, Das BFH-Urteil vom 4.3.2009 zur Bemessung von Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter – Handlungsmöglichkeiten, BB 2009, 2344; MARQUARD/KRACK, Variable Ausgleichszahlungen und körperschaftsteuerliche Organschaft, FR 2009, 1098; MEISEL/BOKELOH, Zulässigkeit variabler Ausgleichszahlungen in Ergebnisabführungsverträgen?, DB 2009, 2067; PYSZKA, Organschaft bei Ausgleichszahlung an Minderheitsgesellschafter: BFH verschärft die Spielregeln, S:R 2009, 192; ROGALL, Zur Aufstockungsmöglichkeit eines Mindestausgleichs gem. § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG an Minderheitsgesellschafter bei Organschaft, Der Konzern 2009, 572; SCHEUNEMANN/BAUERSFELD, BB-Kommentar zu BFH-Urteil v. 4.3.2009 – I R 1/08, BB 2009, 2186.

Verwaltungsanweisung: R 65 KStR 2004.

1

A. Grundinformation zu § 16

§ 16 enthält Sonderregelungen für Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner der Organgesellschaft (OG) im Rahmen einer kstl. Organschaft.

Satz 1 bestimmt, dass die OG ihr Einkommen in Höhe von $\frac{20}{17}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen selbst zu versteuern hat. Die Zurechnungsvorschrift nimmt – abweichend zu § 14 Abs. 1 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 $\frac{20}{17}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen auch dann zu, wenn die Ausgleichsverpflichtung vom OT erfüllt worden ist.

2

B. 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 ein-

gefügt. Der Gesetzgeber hat weitestgehend übernommen, was bereits in der Vergangenheit von der Rspr. ausgearbeitet wurde. So hat schon das Gutachten des BFH v. 27.11.1956 – I D 1/56 S (BStBl. III 1957, 139) zum Ausdruck gebracht, dass Zahlungen auf Grund von Dividendengarantien an Minderheitsgesellschaften 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 Besteuerung 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 StStz von 25 % 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. 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.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Es erfolgt eine Anpassung auf den herabgesetzten KStStz von 15 %. Die Veränderung beschränkt sich darauf, dass der Bruch $\frac{3}{7}$ durch $\frac{20}{17}$ ersetzt wird. Der neue Berechnungsmodus ist gem. § 34 Abs. 10a erstmals für den VZ 2008 anwendbar.

C. Bedeutung des § 16

3

Rechtliche Bedeutung: § 16 ordnet an, dass Ausgleichszahlungen im Rahmen einer kstl. Organschaft ausschließlich bei der OG besteuert werden. Diese strikte Zuweisung von Einkommensteilen an 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. Dieses Problem hat sich jedoch nur in den seltenen Fällen gestellt, wenn es sich bei dem OT um eine PersGes. oder ein Einzelunternehmen handelt (ausführl. dazu DJPW/DÖTSCHE, § 16 Rn. 20 f.). Mit Abschaffung des Anrechnungsverfahrens im Jahr 2001 nimmt die Besteuerung der Ausgleichszahlungen Züge einer Pauschalsteuer an. Ausgleichszahlungen werden stets mit 15 % KSt. belastet unabhängig davon, ob der Organkreis Verluste erwirtschaftet bzw. Verlustvorträge vorhanden sind (vgl. auch Anm. 21).

Die Vorschrift ist eine Folge des Verständnisses, dass die OG im Rahmen eines kstl. Organschaftsverhältnisses den Charakter eines eigenständigen StSubjekts behält. Die Regelung wurde 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, S. 37 ff.).

Neben der Möglichkeit gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, Gewinnrücklagen zu bilden, stellt § 16 die einzige im Gesetz vorgesehene Möglichkeit dar, die erforderliche Ergebnisabführung an den OT steuerunschädlich 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, dass auch vGA an außenstehende Gesellschafter entsprechend § 16 behandelt werden (vgl. R 61 Abs. 4 KStR 2004, dazu ausführl. Anm. 28).

Wirtschaftliche Bedeutung: Die KStEinnahmen aus der Besteuerung von Ausgleichszahlungen waren einige Zeit stark rückläufig. Dieser Trend war bis zum statistischen Jahr 1998 zu beobachten. Für die statistischen Jahre 2001 und 2004 ist jedoch eine deutliche Erholung und ein Aufwärtstrend zu beobachten.

Das Einkommen von OG gem. § 16, welches aus Ausgleichszahlungen des OT an außenstehende Gesellschafter der OG resultiert, ist von 263 Mio. € (2001) auf 363 Mio. € (2004) angestiegen. Die auf das eigene zVE von OG festgesetzte KSt. ist in demselben Zeitraum von 168 Mio. € auf 307 Mio. € angestiegen. Dieser Anstieg ist besonders signifikant vor dem Hintergrund, dass die Anzahl der OG in den beiden Zeiträumen nahezu unverändert geblieben ist (2001: 17185; 2004: 17238).

Obgleich im Jahr 2004 lediglich 458 OG als AG (bzw. KGaA, SE) organisiert waren, betrug deren Einkommen aus Ausgleichszahlungen des OT 180 Mio. €. In diesem Jahr wurde die KSt. auf das eigene zVE von OG in dieser Gesellschaftsform mit 120 Mio. € beziffert.

OG in der Rechtsform der GmbH wurden 2004 16780 gezählt. Das Einkommen dieser OG aus Ausgleichszahlungen durch den OT betrug 183 Mio. €. Die Steuereinnahmen aus eigenem zVE dieser OG betrugen 187 Mio. €. Anhand dieser Zahlen wird deutlich, dass zwar nur verhältnismäßig wenige OG in der Rechtsform der AG organisiert sind, diese wenigen jedoch wirtschaftlich sehr bedeutend sind. Weiterhin ist erkennbar, dass trotz bestehender Unsicherheiten (vgl. Anm. 32) auch in Fällen mit einer GmbH als OG vermehrt außenstehende Gesellschafter vorhanden sind und Ausgleichszahlungen erhalten. Die KStEinnahmen aus dem eigenen zVE von OG machten im Jahr 2004 1,4 % des KStAufkommens aus: Bezogen auf das KStAufkommen handelt es sich zwar um einen geringen Teil, es ist dennoch eine exorbitante Steigerung dieser Einnahmen zu beobachten (Quelle der Zahlen: Statistisches Bundesamt, Wiesba-

den). Über die Auswirkungen der Finanzkrise in diesem Zusammenhang kann bisher nur spekuliert werden. Es ist jedoch damit zu rechnen, dass der Organschaft eine besondere Rolle zukommen wird, da durch die Verlustübernahme durch den OT Überschuldungssituationen vermieden werden können. Zudem wird die Organschaftsbesteuerung an Bedeutung gewinnen als Vehikel, um Verluste stl. nutzen zu können. Es ist daher damit zu rechnen, dass die Anzahl der Organschaftsverhältnisse weiter ansteigen wird. Es ist jedoch im Hinblick auf die angespannte Situation vieler Unternehmen nicht damit zu rechnen, dass diese Entwicklung auch zu einem Anstieg des KStAufkommens aus der Besteuerung von Ausgleichszahlungen führen wird.

D. Geltungsbereich des § 16

4

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift ist anwendbar im Rahmen wirksam begründeter kstl. Organschaftsverhältnisse (auch im Rahmen des § 18). Dies ergibt sich bereits aus ihrer gesetzessystematischen Stellung. Der Geltungsbereich ist nach dem Gesetzeswortlaut begrenzt auf Fälle, bei denen Ausgleichszahlungen von der OG oder dem OT geleistet werden. Einhellig wird die Regelung so ausgelegt, dass die Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter der OG erbracht werden müssen. Die Verwaltung erlaubt die Anwendung der Vorschrift auf Fälle, bei denen vGA an außenstehende Gesellschafter der OG geleistet wurden.

Persönlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift regelt die Besteuerung des Einkommens der OG. Aus §§ 14, 17 ergibt sich, dass es sich bei der OG um eine KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland handeln muss (vgl. dazu § 14 Anm. 50 und zur EU-Problematik § 14 Anm. 12) § 14 betrifft zunächst den Fall, dass eine SE, 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.

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

I. Verhältnis zu anderen Organschaftsregelungen

5

§ 16 ist Bestandteil der Regelungen zur kstl. Organschaft. Die Vorschrift 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 in § 14 Abs. 1 Satz 1 einleitendem Satz 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 und v. 13.9.1991, DB 1991, 2110 f.) und das Organschaftsverhältnis scheitert. Wenn ein Organschaftsverhältnis noch keine fünf Jahre bestanden hat, hätte dies auch eine Rückabwicklung für die Vergangenheit zur Folge (dazu § 14 Anm. 203).

Gewerbesteuerliche Organschaft: Eine § 16 vergleichbare Zurechnung von Teilen des Gewerbebeitrags als eigener Gewerbebeitrag des OG existiert nicht (vgl. dazu NOLTING/VOSSKUHL, DB 2007, 2223 [2224]). Die Rechtsfolge einer gewstl. Organschaft besteht darin, dass die OG als Betriebsstätte des OT gilt. Der Gewerbebeitrag der OG wird daher vollumfänglich dem OT zugerechnet.

Umsatzsteuer: Im Bereich der ustl. Organschaft ist ebenfalls kein Raum für eine mit § 16 vergleichbare Regelung, da OG und OT als ein Unternehmer zu behandeln sind.

6 II. Verhältnis zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG regelt, dass Ausgaben für Ausgleichszahlungen den Gewinn iSd. § 4 EStG nicht mindern dürfen. Die Vorschrift ordnet diese Zahlungen im Rahmen der Einkommensermittlung des Rechtsträgers, der die Zahlungen an die außenstehenden Gesellschafter geleistet hat, als nicht abziehbare BA ein und bedingt damit eine außerbilanzielle stl. Hinzurechnung der Beträge.

Demgegenüber regelt § 16 Besonderheiten im Zusammenhang mit der Besteuerung dieser Einkommensteile. Geleistete Ausgleichszahlungen werden als Rechtsfolge dieser Vorschrift stets als eigenes zvE der OG behandelt. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG ist damit eine Vorschrift, welche Bedeutung für die Einkommensermittlung des Ausgleichszahlungen leistenden Rechtsträgers hat. § 16 bedingt demgegenüber eine Zuordnung dieser Einkommensteile zum Einkommen der OG.

Der Zeitpunkt der Hinzurechnung muss nicht zwangsläufig mit dem der Besteuerung im Rahmen des § 16 übereinstimmen (vgl. § 4 EStG Anm. 1810 ff.).

7–8 Einstweilen frei.

9 III. Verhältnis zu den zivil- und handelsrechtlichen Grundlagen von Ausgleichszahlungen

Das Aktienrecht enthält in den §§ 304 ff. AktG ein Regelungssystem zum Schutz außenstehender Aktionäre bei Abschluss von Unternehmensverträgen. Unternehmensverträge müssen nach dem Aktienrecht Regelungen zu Ausgleichs- und Abfindungszahlungen für außenstehende Aktionäre enthalten. Im GmbH-Recht existiert kein kodifiziertes Konzernrecht. Dies bedingt eine Vielzahl von Rechtsunsicherheiten. Es ist insbes. unklar, ob gegen den Willen einzelner Gesellschafter ein Unternehmensvertrag geschlossen werden kann. Sollte dies zu bejahen sein, wird ganz überwiegend von der Anwendbarkeit der aktienrechtl. Schutzvorschriften ausgegangen. Ob und inwieweit der in § 304 AktG verwendete Begriff „Ausgleichszahlungen“ auch in strechtl. Hinsicht insbes. im Rahmen des § 16 maßgeblich ist, muss ebenfalls als unklar eingeordnet werden. Dass Zahlungen, die sich im Rahmen des § 304 AktG bewegen, gem. § 16 zu behandeln sind, gilt als unzweifelhaft (dazu BMF v. 16.4.1991, FR 1991, 329 und v. 13.9.1991, DB 1991, 2110 f.). Umstritten ist hingegen die Frage, inwieweit Zahlungen, die den Rahmen des § 304 AktG übersteigen, gem. § 16 zu behandeln sind (dazu Anm. 26 ff.).

Handelsbilanzielle Behandlung von Ausgleichszahlungen: Gemäß § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB sind Erträge und Aufwendungen aufgrund eines Gewinnabführungsvertrags gesondert aufzuzeichnen und unter entsprechenden Be-

zeichnungen auszuweisen. Auf diese Regelung aufbauend ordnet § 158 Abs. 2 AktG an, dass der Ertrag aus Gewinnabführung um die vom OT geleisteten Ausgleichszahlungen zu kürzen ist. In der GuV des OT wird lediglich dieser Saldo ausgewiesen. Soweit diese Saldierung zu einem negativem Ergebnis führt, ist der Saldo unter Aufwendungen aus Verlustübernahme auszuweisen.

Soweit die OG die Ausgleichszahlungen erbringt, mindern diese Aufwendungen die Gewinnabführungen an den OT. Ein entstehender negativer Saldo ist vom OT im Rahmen der im Aktienrecht angeordneten Verlusttragungspflicht auszugleichen (vgl. dazu ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, KStG, 3. Aufl. 2010, § 16 Rn. 62 ff.).

Obleich es sich um eine aktienrechtl. Regelung handelt, besteht Einvernehmen, dass eine entsprechende Bilanzierung auch der GmbH zusteht (ebenso ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, KStG, 3. Aufl. 2010, § 16 Rn. 65).

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

10

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 ERNST & YOUNG/WALTER, § 16 Rn. 21). Gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG sind bis einschließlich VZ 2008 50 % und ab VZ 2009 40 % der Ausgleichszahlungen stfrei.

Körperschaft als Empfänger der Ausgleichszahlung: Sofern es sich bei dem Anteilseigner um eine KapGes. handelt, sind die Ausgleichszahlungen gem. § 8b Abs. 1 stfrei. Gemäß § 8b Abs. 5 sind 5 % der Bezüge als nicht abziehbare BA zu behandeln.

Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag: Mit Zufluss der Ausgleichszahlungen hat gem. § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG der Schuldner dieser Zahlungen (nach hM idR der OT) KapErtrSt. gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und Solidaritätszuschlag gem. §§ 2, 3 Abs. 1 Nr. 5, § 4 SolzG abzuführen.

§§ 37, 38: Bei Ausgleichszahlungen handelt es sich um keine Zahlungen, welche auf einem Gewinnverteilungsbeschluss beruhen. Eine bis zum VZ 2006 vorgesehene KStMinderung gem. § 37 können diese Zahlungen daher nicht auslösen. Demgegenüber handelt es sich bei den Zahlungen um Leistungen iSd. § 38 Abs. 1, so dass es bis zum VZ 2006 denkbar ist, dass es zu einer Gewinnerhöhung kommen kann (vgl. ausführl. DJPW/Dörsch, § 16 Rn. 48 f.).

F. Verfahrensfragen

I. Zuständigkeit für die Besteuerung der Organgesellschaft

11

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 FÄ 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 desselben Bundeslandes 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.

12

II. Rechtsschutz, Rechtsmittel

Soweit im Rahmen eines kstl. Organschaftsverhältnisses Rechtsmittel eingelegt werden sollen, ist zu beachten, dass OG und OT eigenständige Steuersubjekte bleiben (dazu Anm. 18). Änderungen im Zusammenhang mit der Einkommenszurechnung auf die OG machen regelmäßig Folgeänderungen auf der Ebene des OT erforderlich. Dennoch besteht keinerlei Bindungswirkung der einen Partei für die Besteuerung der anderen Partei. Der OT hat auch keine Befugnis, gegen Bescheide der OG Rechtsmittel einzulegen.

Es ist damit denkbar, dass sich die OG gegen eine Einkommenszurechnung wendet, die erforderliche Folgeänderung beim OT jedoch im Hinblick auf dessen bestandskräftige Veranlagung nicht mehr umgesetzt werden kann und damit Einkommensteile unbesteuert bleiben.

13–15 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Satz 1:
Versteuerung des Einkommens durch
die Organgesellschaft in Höhe von ²⁰/₁₇ der
geleisteten Ausgleichszahlungen**

A. „Die Organgesellschaft“ als Besteuerungssubjekt

16

I. Wirksame Einbindung in einen Organkreis als Tatbestandsmerkmal

Der Tatbestand des § 16 erfordert, dass ein wirksam begründetes kstl. Organschaftsverhältnis vorliegt.

Wirksames Organschaftsverhältnis als Tatbestandserfordernis: Dies ergibt sich zunächst aus dem Standort der Regelung. Darüber hinaus wird dies deutlich, da der Gesetzestext die Begriffe Organgesellschaft und Organträger verwendet. Die Überprüfung, ob ein solches Organschaftsverhältnis begründet wurde, ist anhand der Kriterien des § 14 vorzunehmen. Die Vorschrift ist auch

anwendbar, soweit ein Organschaftsverhältniss im Rahmen des § 17 oder § 18 begründet wurde.

Keine Anwendung von § 16 bei fehlender Organschaft: § 16 ist nicht anwendbar 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 1976, 510; v. 4.3.2009 – I R 1/08, BFH/NV 2009, 1716).

II. Keine Anwendbarkeit auf Fälle der verunglückten Organschaft

17

Von einigen Autoren wird das Tatbestandsmerkmal relativiert. Die Vorschrift solle nach deren Ansicht auch Anwendung finden in Fällen der sogenannten verunglückten Organschaft (so FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 22 f.; ebenso DJPW/WITT, § 16 Rn. 3 Vorkommentierung bis 66. Erg.-Lfg. Juni 2009). Diese Sicht hätte zur Folge, dass eine Behandlung gem. § 16 nicht an das Bestehen eines kstl. Organschaftsverhältnisses gebunden wäre. Die tatsächliche Leistung von Ausgleichszahlungen würde genügen. Es käme entgegen dem Wortlaut der Vorschrift zu einer deutlichen Erweiterung des Anwendungsbereichs von § 16. Dies ist nicht angemessen. Insbes. vermögen die Ergebnisse einer solchen Sichtweise die Durchbrechung des Gesetzeswortlauts nicht zu rechtfertigen. Im Rahmen einer verunglückten Organschaft geleistete Ergebnisabführungen sind außer Frage als vGA zu behandeln. Es ist damit kein Grund erkennbar, Ausgleichszahlungen insoweit auszunehmen und trotz der fehlenden Berücksichtigungsfähigkeit des Organschaftsverhältnisses gem. § 16 zu behandeln (ebenso ERNST & YOUNG/WALTER, § 16 Rn. 37; DJPW/DÖTSCH, § 16 Rn. 39; so auch BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BFH/NV 2009, 1716).

B. Organgesellschaft

„hat ihr Einkommen ... selbst zu versteuern“

I. Zwingende Einkommensversteuerung durch die Organgesellschaft

18

Die Versteuerung iHv. ^{20/17} 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, die den Rahmen des § 16 überschreiten, führen zum Scheitern des Organschaftsverhältnisses (dazu Anm. 3).

Einkommensversteuerung durch die Organgesellschaft in Höhe der Ausgleichszahlung: Die Rechtsfolge des § 16 besteht darin, dass die OG Teile des Einkommens des Organkreises selbst als eigenes zVE zu versteuern hat. Die in § 14 angeordnete Einkommenszurechnung von der OG auf den OT wird an diesem Punkt durchbrochen. Der Gesetzgeber hat die Einkommenszurechnung

von der OG auf den OT der Höhe nach beschränkt. Die Zurechnung kann nur erfolgen, soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt. Der Gesetzgeber hat damit den Teil des Einkommens aus der Einkommenszurechnung an den OT ausgenommen, den die OG selbst zu versteuern hat (GOSCH/NEUMANN II. § 16 Rn. 26 ist demgegenüber der Auffassung, die Kürzung des Zurechnungsbetrags ergebe sich nicht direkt aus dem Gesetz). Diese Rechtsfolge ist erforderlich, um eine Doppelbelastung der Einkommensteile zu vermeiden.

Organgesellschaft bleibt eigenständiges Steuersubjekt: Der Gesetzgeber hat auf diesem Weg weiterhin ein grundlegendes Prinzip der Organschaftsbesteuerung festgelegt. Die OG bleibt trotz Gewinnabführung und Einbindung in einen Organkreis eigenständiges StSubjekt. Dieses Prinzip macht auch § 73 AO deutlich. Die Vorschrift ordnet an, dass die OG für Steuerschulden des OT haftet, soweit das Organschaftsverhältnis stl. von Bedeutung ist.

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 im Zusammenhang stehender Verwaltungsakte. Sie kann durch unrichtige Veranlagungen beschwert sein und nur sie ist insoweit rechtsmittelbefugt (vgl. Anm. 12).

19

II. Einkommensermittlung bei der Organgesellschaft

Die Methodik der Organschaftsbesteuerung bedingt, dass OG und OT eine eigenständige Einkommensermittlung vorzunehmen haben. Obgleich das gem. § 16 von der OG selbst zu versteuernde Einkommen lediglich ^{20/17} der gezahlten Ausgleichszahlungen beträgt, sind grundsätzlich die allgemeinen 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. 20 f.).

Zweistufige steuerliche Gewinnermittlung: 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 handelsrechtl. Gewinn (§ 5 Abs. 1 EStG iVm. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). Dies ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem BV am Schluss des Wj. und dem am Schluss des vorangegangenen Wj. Ausschlaggebend ist bei KapGes. insoweit das modifizierte Handelsbilanzergebnis, also die bilanzielle Vermögensvermehrung bzw. Verminderung (dazu KNOBBE/KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 576 ff.). Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG ist zu beachten. Sonstige steuerfreie Einkommensteile, beispielsweise Investitionszulagen, werden bei der Einkommensermittlung der OG ausgeschlossen (vgl. Rechenbeispiel Anm. 21). Dies geschieht letztlich ohne gesetzliche Regelung auf der Grundlage von allgemeinen Grundsätzen (dazu mwN ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 860).

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

► *Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 1* ist bei der Einkommensermittlung der OG ein (vororganschaftlicher) Verlustabzug nicht möglich. Dies hat zur Folge, dass die OG die aus der Leistung von Ausgleichszahlungen resultierende Steuerlast stets zah-

len muss. Eine Verrechnung mit aufgelaufenen vororganschäftlichen Verlusten ist nicht möglich (zu den Einzelheiten s. § 15 Anm. 29 ff.).

- ▶ *Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 2* wirken sich StBefreiungen nach § 8b Abs. 1–3 nicht auf der Ebene der OG, sondern ausschließlich auf der Ebene des OT aus. Weiterhin wird eine Kürzung von Übernahmeverlusten gem. § 4 Abs. 6 UmwStG auf die Ebene des OT verlagert. Die Regelung beheimatet die sog. Bruttomethode, welche bedeutende stl. Korrekturen von der Ebene der OG auf die Ebene des OT verschiebt. Steuervergünstigungen bei der Ermittlung des Einkommens der OG unberücksichtigt bleiben und lediglich im Rahmen der Einkommensermittlung des OT Berücksichtigung finden können (zu den Einzelheiten s. Anm. 21; § 15 Anm. 34 ff.).
- ▶ *Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 3* sind die Regelungen zur Zinsschranke (§ 4h EStG) nicht auf der Ebene der OG, sondern erst auf der Ebene des OT anzuwenden. OG und OT sind insoweit als ein Unternehmen zu behandeln.
- ▶ *Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 4* sind beim Vorliegen von Dauerverlustgeschäften iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2 die Regelungen des § 8 Abs. 3 Satz 2 und des § 8 Abs. 7 nicht auf der Ebene der OG, sondern erst auf der Ebene des OT anwendbar.
- ▶ *Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 5* ist auf der Ebene der OG § 8 Abs. 9 nicht anwendbar. Die Vorschrift ist erst auf der Ebene des OT anwendbar.
- ▶ *Gemäß § 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 s. § 15 Anm. 92 ff.).

III. Erforderlichkeit einer Aufteilung des Einkommens der OG

1. Methodik der Aufteilung

20

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

Sachliche Zuordnung: Die Abspaltung eines von der OG selbst zu versteuernden Einkommensteils erfordert eine korrespondierende Kürzung des dem OT zuzurechnenden Einkommens der OG. Es ist damit eine Einkommensaufteilung vorzunehmen. Es erfolgt eine Abgrenzung in von der OG selbst zu versteuernde und dem OT zuzurechnende Einkommensteile.

Generell geschieht die Aufteilung in der Weise, dass das eigene zVE der OG ermittelt wird und entsprechend die dem OT zurechenbaren Einkommensteile mindert.

Zeitliche Zuordnung: Gemäß § 7 Abs. 3 handelt es sich bei der KSt. um eine Jahressteuer. Die Besteuerung erfolgt in dem Wj., in dem die Ausgleichszahlungen tatsächlich erbracht wurden. Denkbar ist, dass OG und OT unterschiedliche Wj. haben. Dies kann dazu führen, dass die OG das eigene zVE in einem anderem Wj. versteuert als der OT das zugerechnete Einkommen. In der Praxis wird idR darauf gedrungen, dass der Organkreis ein einheitliches Wj. hat. Die Einbindung in einen Organkreis stellt einen sachlichen Grund zur Umstellung des Wj. gem. § 7 Abs. 4 Satz 3 dar.

Der Zeitpunkt der Einkommenshinzurechnung gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG stimmt nicht zwingend mit dem Zeitpunkt der Besteuerung durch die OG gem. § 16 überein (vgl. Anm. 33, sowie mit Rechenbeispiel § 4 EStG Anm. 1829). Diese Situation tritt insbes. ein, wenn die Verpflichtung zu Aus-

gleichszahlungen zunächst als Verbindlichkeit passiviert wird, die tatsächliche Zahlung jedoch erst im folgenden Wj. erfolgt.

Das FG Münster ist abweichend der Auffassung, dass es sich bei Ausgleichszahlungen um rückwirkende Ereignisse handeln würde und daher eine Versteuerung in dem Jahr zu erfolgen habe, für das die Ausgleichszahlungen erbracht werden (vgl. FG Münster v. 21.9.2007, EFG 2008, 324; dem FG Münster folgend: FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 15a; DJPW/DÖTSCH, § 16 Rn. 28). Zunächst muss festgestellt werden, dass der BFH die Entscheidung des FG Münster aus inhaltlichen Gründen aufgehoben hat (BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BFH/NV 2009, 1716). Der Senat ist zwar nicht auf das Problem der Einordnung als rückwirkendes Ereignis eingegangen, da dessen abweichende rechtl. Wertung dies nicht erforderlich gemacht hat. Die Wertung des FG Münster muss jedoch auch im Zusammenhang mit der zeitlichen Zuordnung als fraglich bezeichnet werden.

Die Behandlung als rückwirkendes Ereignis findet im Wortlaut des Gesetzes keinen Ausdruck. Insbes. vor dem Hintergrund, dass nunmehr die Versteuerung im Rahmen des Halbeinkünfte- bzw. Teileinkünfteverfahrens erfolgt, kann ein solches Vorgehen auch nicht als sinnvoll angesehen werden.

21 2. Aufteilungsfolgen

Die Aufteilung hat zur Folge, dass Ausgleichszahlungen stets eine Steuerlast bei der OG bedingen (vgl. Anm. 3). Selbst wenn der gesamte Organkreis Verluste erwirtschaftet, besteht keine Möglichkeit, diese mit den der OG zugewiesenen Einkommensteilen zu saldieren. §§ 14 und 16 werden im Hinblick auf deren Wertungen einheitlich so ausgelegt, dass die von der OG selbst zu versteuernden Einkommensteile auch nicht mit vorvertraglichen Verlusten verrechnet werden können, obgleich dies dem Gesetzestext nicht ausdrücklich entnommen werden kann (dazu auch SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 7. Aufl. 2008, Rn. 723).

Die Regelung des § 16 bedingt damit, 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. 26) wendet sich gegen eine solche Durchbrechung der Grundsätze der Einkommensermittlung. Er ist der Ansicht, die Herkunft der Einkommensteile und nicht die Verwendung sei ausschlaggebend für die Höhe des StSatzes. Er gelangt insbes., soweit der OT die Ausgleichszahlungen geleistet hat, zu abweichenden Ergebnissen. In diesen Fällen seien für die Besteuerung der OG die Verhältnisse beim OT maßgeblich. Es sei damit denkbar, dass das Einkommen der OG in einem solchen Fall einem ermäßigten StSatz unterliegt.

Insbes. nach Abschaffung des Anrechnungsverfahrens erscheint der steuerpolitische Sinn von § 16 zweifelhaft (vgl. dazu Anm. 3). Die Lösung von FROTSCHER ist dennoch nicht mit dem deutlich erkennbaren Willen des Gesetzgebers und dem Wortlaut des Gesetzes vereinbar.

Zur praktischen Umsetzung der Aufteilung enthalten die KStR 2004 die Vorgabe, dem OT das um $\frac{20}{17}$ (bzw. im Text der KStR 2004 $\frac{3}{7}$) der Ausgleichszahlungen verminderte Einkommen der OG zuzurechnen.

Beispiel: Eine AG hat 8 500 € Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter geleistet. Das Einkommen der OG ermittelt sich damit wie folgt:

$$8\,500 \text{ €} \times \frac{20}{17} = 10\,000 \text{ €}$$

Das eigene zVE der OG beträgt damit 10 000 €, es übersteigt die geleisteten Ausgleichszahlungen um 1 500 €, dies entspricht der KSt. iHv. 15 %, welche auf die Ausgleichszahlungen entfällt.

Handelsrechtliches Ergebnis OG	100 000 €
Steuerliche Zurechnungen:	
Ausgleichszahlungen	8 500 €
KSt.	1 500 €
SolZ (5,5 %)	82,50 €
Zwischensumme	110 082,50 €
./. von der OG selbst zu versteuernde Einkommensteile: 20/17 der Ausgleichszahlungen	10 000 €
Ergebnisabführung an OT	100 082,50 €

Das zVE der OG in Gestalt von 20/17 der Ausgleichszahlungen besteht ausschließlich aus nicht abziehbaren BA. Die OG ist damit nicht in der Lage, Einkommensteile zu thesaurieren. Stfreie Erträge beeinflussen die Versteuerung der Ausgleichszahlung bei der OG somit nicht. Eine Aufteilung stfreier und stpfl. Erträge auf OG und OT ist nicht vorzunehmen.

Organgesellschaft verfügt ausschließlich über steuerfreie Einnahmen, die auf der Ebene der OG stl. abgerechnet werden (zB Investitionszulagen): Es 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 DJPW/DÖTSCH, § 16 Rn. 34).

Beispiel: Dem OT zurechenbares Ergebnis der OG

Steuerfreie Einnahmen OG	100 000 €
./. Ausgleichszahlungen	8 500 €
./. KSt.	1 500 €
./. Solidaritätszuschlag	82,50 €
Handelsrechtlicher Gewinn	89 917,50 €
Zurechnung:	
Gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG (Ausgleichszahlungen)	8 500 €
KSt.	1 500 €
SolZ (5,5 %)	82,50 €
./. stfreie Einkünfte	100 000 €
./. zVE OG (20/17 von 8 500)	10 000 €
Dem OT zurechenbares Einkommen	-10 000 €

Besonderheiten bei Verlusten der Organgesellschaft: Auch für den Fall, dass die OG stl. Verluste erwirtschaftet, sind geleistete Ausgleichszahlungen von der OG als positives Einkommen zu versteuern. Es gelten hinsichtlich des Verfahrens keine Besonderheiten. 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 8 500 € Ausgleichszahlungen.

Handelsrechtliches Ergebnis OG	– 100 000 €
Zzgl. Ausgleichszahlung	8 500 €
zzgl. KSt.	1 500 €
zzgl. SolZ (5,5 %)	82,50 €
Zwischensumme	–89 917,50 €
Abzgl. zvE OG	10 000 €
OT zuzurechnen	–99 917,50 €

C. Versteuerung ihres Einkommens „in Höhe von $\frac{20}{17}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen“

I. Höhe des von der Organgesellschaft selbst zu versteuernden Einkommens

22 1. Bedeutung des Rechenschemas „ $\frac{20}{17}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen“

Das Gesetz enthält hinsichtlich der Höhe des zvE der OG eine genaue Rechenformel. Diese lautet in der aktuellen Fassung des Gesetzes $\frac{20}{17}$ der gezahlten Ausgleichszahlungen (anwendbar ab dem VZ 2008, vgl. § 34 Abs. 10a). Diese vom Gesetz vorgegebene Formel führt dazu, dass die OG neben den geleisteten Ausgleichszahlungen die darauf entfallenden KSt. iHv. 15 % zu versteuern hat.

Beispiel: Die OG-GmbH zahlt 10 000 € an einen außenstehenden Gesellschafter.

$$10\,000 \text{ €} \times \frac{20}{17} = 11\,765 \text{ €} \text{ eigenes zvE der OG-GmbH}$$

$$11\,765 \text{ €} \times 15 \% = 1\,765 \text{ € KSt.}$$

Diese Systematik bedingt, dass eine Änderung des KStSatzes eine Anpassung der Formel nach sich zieht. Im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) wurde der KStSatz ab dem VZ 2008 von 25 % auf 15 % herabgesetzt. Diese Herabsetzung des KStSatzes hatte auch zur Folge, dass die Regelung des § 16 im Rahmen desselben Reformgesetzes angepasst wurde.

Bis zum VZ 2007 beträgt die Formel entsprechend dem höheren KStSatz von 25 % $\frac{4}{3}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen.

23 2. Besonderheiten für den VZ 2003

Der Grundsatz, dass sich die Formel nach dem KStSatz richtet, wurde für den VZ 2003 durchbrochen. Für diesen Zeitraum galt einen erhöhter StSatz von 26,5 %, der im Rahmen des Flutopfersolidaritätsgesetzes v. 19.9.2002 (BGBl. I 2002, 3651; BStBl. I 2002, 1169) eingeführt wurde. Es erfolgte jedoch im Hinblick auf die geringe Bedeutung keine Anpassung der Formel des § 16, so dass auch für diesen Zeitraum das Einkommen der OG $\frac{4}{3}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen beträgt (vgl. OFD Hannover v. 18.4.2005, DStR 2005, 1059; FinMin. Bandenb. v. 12.5.2005 – 35 - S 2770 - 3/05, nv.; SCHMIDT/MÜLLER/STRÖCKER, Die Organschaft, 7. Aufl. 2008, Rn. 717). Der überschießende Betrag von 1,5 % ist als nicht abziehbare BA bei der OG zu behandeln. Dieser Teilbetrag erhöht das dem OT zurechenbare Einkommen und wird von diesem versteuert. Es kommt damit aus Vereinfachungsgründen dazu, dass ein Teil der auf

die Ausgleichszahlungen entfallenden KSt. nicht gem. § 16 der OG zugerechnet wird, sondern im Rahmen der Ergebnisabführung bei dem OT der Besteuerung unterworfen wird.

3. Zur Behandlung des Solidaritätszuschlags

24

Seit 1995 wird ein Solidaritätszuschlag erhoben, er beträgt seit dem VZ 1998 5,5 % der ESt. bzw. KSt. Es handelt sich ebenso wie bei Steuerzahlungen um nicht abziehbare BA. Die im Zusammenhang mit Ausgleichszahlungen im Rahmen des § 16 anfallende KSt. bedingt auch einen entsprechenden Solidaritätszuschlag. Während der Gesetzgeber durch die Vorgabe der Rechenformel verdeutlicht hat, dass neben den Ausgleichszahlungen auch die hierauf entfallende KSt. als eigenes zVE der OG zuzuordnen ist, enthält das Gesetz im Zusammenhang mit dem Solidaritätszuschlag keine Vorgabe zur Zuordnung. Dieser Umstand kann nur so verstanden werden, dass der Solidaritätszuschlag nicht dem eigenen zVE der OG zuzuordnen ist. Systematisch betrachtet mag es wenig Gründe geben, die KSt. der OG und den Solidaritätszuschlag dem OT zuzuordnen.

Da der Gesetzgeber im Rahmen der Neufassung von § 16 das bekannte Problem nicht aufgegriffen hat, muss dies so interpretiert werden, dass dieser Einkommensbestandteil nicht aus der Einkommenszurechnung auf den OT ausgenommen werden soll (ebenso SCHUMACHER in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 203). Der im Zusammenhang mit Ausgleichszahlungen anfallende Solidaritätszuschlag ist damit vom OT als nicht abziehbare BA zu versteuern (vgl. Rechenbeispiel in Anm. 21 und 45).

II. Organgesellschaft leistet „Ausgleichszahlungen“

1. Von Organgesellschaft „geleistete Ausgleichszahlungen“

25

Der Gesetzeswortlaut von § 16 erfordert, dass Ausgleichszahlungen geleistet werden.

Fehlende Legaldefinition: Eine Legaldefinition des Begriffs „geleistete Ausgleichszahlungen“ fehlt sowohl im KStG als auch im EStG (FG Münster v. 21.9.2007, EFG 2008, 324, aufgeh. durch BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BFH/NV 2009, 1716; STRECK/OLBING VII. § 16 Rn. 5). Überwiegend wurde daher bisher auf die gesellschaftsrechtl. Begriffsbestimmungen, insbes. die Regelungen des Aktienrechts, zurückgegriffen. Dies bedeutet vordergründig eine Verknüpfung mit der Regelung des § 304 AktG. Eine strechtl. Behandlung im Rahmen des § 16 ist damit daran gebunden, dass Zahlungen vorliegen, welche die Vorgaben des Aktienrechts, insbes. von § 304 Abs. 1 und 2 AktG beachten (BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08 aaO; BMF v. 16.4.1991, FR 1991, 329 und v. 13.9.1991, DB 1991, 2110 f.; ERNST & YOUNG/WALTER, § 16 Rn. 7).

Aktienrecht als steuerliche Beurteilungsleitlinie: 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.

Außenstehenden Aktionären hat der Gesetzgeber damit ein Wahlrecht eingeräumt zu entscheiden, ob sie Anteilseigner der unterworfenen Gesellschaft bleiben und statt der sonst üblichen Dividenden jährliche Ausgleichszahlungen erhalten, oder ihre Aktien an die herrschende Gesellschaft verkaufen. Die Vor-

gaben des Aktienrechts sind nicht disponibel. Von den Anforderungen des Gesetzgebers darf durch Individualvereinbarung nur abgewichen werden, soweit dies das Gesetz ausdrücklich zulässt. Das Fehlen der erforderlichen Regelungen bedingt gem. § 304 Abs. 3 AktG die Nichtigkeit des Unternehmensvertrags. Eine unzureichende Ausgleichsregelung führt hingegen nicht zur Unwirksamkeit des EAV, sondern bedingt die Möglichkeit, einen angemessenen Ausgleich gerichtlich bestimmen zu lassen (§ 303 Abs. 3 Satz 3 AktG). Zu diesem Zweck existiert seit dem 1.9.2003 ein Spruchverfahren, das im SpruchG geregelt ist. Nach diesem Verfahren kann über ein gerichtliches Verfahren ein angemessener Ausgleich festgelegt werden. Der Umstand, dass ein EAV nur unzureichende Ausgleichszahlungen vorsieht, führt nicht zum Scheitern des Organschaftsverhältnisses, da der Vertrag wirksam bleibt und die Möglichkeit besteht, einen angemessenen Ausgleich zu erstreiten. Bei überhöhten oder zu niedrigen Ausgleichszahlungen ist zu überprüfen, ob eine vGA bzw. eine verdeckte Einlage vorliegt. Dies hat anhand der allgemeinen Kriterien zu erfolgen und erfordert jeweils eine Einzelfallabwägung (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 7; GOSCH/NEUMANN II, § 16 Rn. 19; DJPW/DÖTSCH, § 16 Rn. 38).

Abweichungen zugunsten der Aktionäre sind zivilrechtl. möglich (vgl. zu den in diesem Zusammenhang bestehenden strechtl. Problemen Anm. 27).

Abfindungszahlungen gem. § 305 AktG oder solche, die im Rahmen eines „Squeeze Out“ gem. § 327a AktG gewährt werden, können keine Behandlung nach § 16 erfahren.

26 2. Eigenständiger steuerrechtlicher Begriff der Ausgleichszahlung?

In letzter Zeit ist eine vermehrte Tendenz zu beobachten, von einem eigenen erweiterten Begriff der Ausgleichszahlungen im Bereich des Steuerrechts auszugehen. Bereits 1973 hatte der BFH die Ansicht vertreten, dass Nießbrauchszahlungen an Minderheitsgesellschafter einer GmbH, welche die Stellung einer OG hat, wirtschaftlich Ausgleichszahlungen darstellen und daher als eigenes Einkommen dieser Gesellschaft zu behandeln seien (BFH v. 25.7.1973 – I R 225/71, BStBl. II 1973, 791). Im Hinblick auf das Alter der Entscheidung und den Umstand, dass im Streitjahr noch keine gesetzlichen Regelungen zur kstl. Organschaft existierten, wurden Zweifel an der Aktualität der Entscheidung geäußert (ERNST & YOUNG/WALTER, § 16 Rn. 9). Der BFH hat zudem in einer Entscheidung aus dem Jahr 1976 (BFH v. 31.3.1976 – I R 123/74, BStBl. II 1976, 510) gegenläufige Tendenzen erkennen lassen. Der Senat hat ausgeführt, dass Zahlungen, deren Grund darin zu sehen ist, den Gewinn weiterhin so zu verteilen, als ob kein Gewinnabführungsvertrag besteht, strechtl. nicht als Ausgleichszahlungen iSd. § 16 behandelt werden könnten. Die Verwaltung hat zum Ausdruck gebracht, dass auch strechtl. § 304 AktG maßgeblich sei im Hinblick auf die Frage, ob Ausgleichszahlungen steuerunschädlich sind. Die Entscheidung des BFH v. 31.03.1976 hat das BMF als Beleg herangezogen, dass in Ausnahmefällen Ausgleichszahlungen im Hinblick auf § 42 AO stl. nicht berücksichtigungsfähig sein könnten (BMF v. 16.4.1991, FR 1991, 329). In einem weiteren Schreiben zu dem Thema führt das BMF aus, soweit eine fester Ausgleich den Vorgaben des § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG entspricht, sei es möglich, einen an den Gewinnen der OG orientierten Zu- oder Abschlag vorzusehen (BMF v. 13.9.1991, DB 1991, 2110). DÖTSCH ist in diesem Zusammenhang der Auffassung, es sei steuerunschädlich, wenn der prozentuale Anteil über mehrere Jahre nicht mehr als ein Drittel beträgt (Dörsch, Der Konzern 2006, 64).

Das FG Münster hat in einer neueren Entscheidung betont, dass im Steuerrecht eine Legaldefinition des Begriffs Ausgleichszahlungen fehlt. Als Ausgleichszahlungen seien auch andere als die in § 304 AktG bezeichneten Gestaltungen zu behandeln, wenn sie das gleiche wirtschaftliche Ergebnis haben. Dies sei der Fall, wenn Zahlungen den Sinn haben, einen Ausgleich zu gewähren für den Verlust der Beteiligung am Gewinn der Organgesellschaft (vgl. FG Münster v. 21.9.2007, EFG 2008, 324; Folgeentscheidung BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BFH/NV 2009, 1716, der die Sicht des FG Münster nicht teilt, dazu im Einzelnen Anm. 27). In dem von dem Gericht entschiedenen Fall handelte es sich bei der OG um eine AG, eine Kaufpreisminderung wurde von dem Senat als Ausgleichszahlung eingeordnet. Das FG München hatte im Zusammenhang mit einem Kaufpreis für Gesellschaftsanteile des außenstehenden Gesellschafters iHv. 300 000 € einen Teilbetrag iHv. 100 000 € als Ausgleichszahlungen iSd. § 16 behandelt. Nach Ansicht des Senats sei der Anspruch auf Ausgleichszahlungen bereits entstanden gewesen und über den Kaufpreis abgegolten worden (FG München v. 6.6.2008, EFG 2008, 1582).

3. Begriffsverständnis des BFH: § 304 AktG als Grundlage

27

Der BFH hat sich in jüngster Zeit mit Ausgleichszahlungen iSd. § 16 beschäftigt (BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BFH/NV 2009, 1716). Dies geschah im Rahmen einer Revision gegen die Entscheidung des FG Münster vom 21.9.2007 (EFG 2008, 324). Der BFH ist dem FG Münster nicht gefolgt und wendet sich gegen dessen Tendenz, den Begriff der „Ausgleichszahlungen“ iSv. § 16 weit auszulegen.

Grundaussagen der BFH-Rechtsprechung: Das Gericht wendet sich zunächst gegen eine Abkehr von der Anbindung an § 304 AktG und macht deutlich, dass diese Vorschrift auch strechtl. im Rahmen des § 16 maßgeblich ist. Der BFH zeigt jedoch auch die Unterschiede zwischen Zivil- und Steuerrecht auf. Zivilrechtl. sind Abweichungen zugunsten außenstehender Anteilseigner unschädlich, auch wenn diese beträchtlich sind. Der Senat stellt klar, dass demgegenüber strechtl. ein Überschreiten des von § 304 AktG vorgegebenen Mindestrahmens zugunsten außenstehender Anteilseigner nur in einem sehr begrenztem Maße steuerunschädlich möglich sei. Ausgleichszahlungen dürften nicht dazu führen, dass die erforderliche Gewinnabführung in Frage gestellt wird. Dies sei insbes. der Fall, wenn außenstehenden Gesellschaftern der Gewinn zugeführt wird, der ihnen ohne Organschaft mit EAV auch zufließen würde. Er macht deutlich, dass die Bedeutung von Ausgleichszahlungen gewahrt werden müsse. Diese haben lediglich die Funktion, einen Ausgleich für Gewinnansprüche zu schaffen, die ohne einen EAV bestehen würden.

Das Gericht gelangt zu dem Ergebnis, dass ein Überschreiten des Rahmens durch freiwillige Vereinbarungen außerhalb des EAV dazu führt, dass der Gewinnabführungsvertrag als nicht vollständig durchgeführt angesehen werden muss. Ist die schädliche Vereinbarung hingegen innerhalb des EAV erfolgt, bedeutet dies, dass der Vertrag strechtl. nicht berücksichtigungsfähig ist (zu Details der inhaltlichen Ausgestaltung von Ausgleichszahlungen s. Anm. 30).

Die FinVerw. hat mittlerweile mit einem Nichtanwendungserlass auf die Entscheidung des BFH reagiert (BMF v. 20.4.2010, FR 2010, 490). Sie ist der Auffassung, dass zivilrechtl. wirksame Vereinbarungen zur Höhe von Ausgleichszahlungen der Durchführung des EAV nicht entgegenstehen könnten. Die FinVerw. wird daher weiterhin Ausgleichszahlungen gem. § 16 behandeln, auch

soweit entgegen den Vorgaben des BFH Ausgleichszahlungen den im Gesetz vorgegebenen Mindeststrahmen überschreiten.

Stellungnahme: Eine Anbindung an das Aktienrecht erscheint sinnvoll und angemessen. Es ist nicht einsehbar, dass der Gesetzgeber den Begriff Ausgleichszahlungen im Zivilrecht und im Steuerrecht unterschiedlich verstanden haben möchte. Auch die FinVerw. folgt der Ansicht, dass die aktienrechtl. Vorgaben auch strechtl. maßgeblich sind (BMF v. 16.4.1991, FR 1991, 329 bzw. v. 13.9.1991, DB 1991, 2110 f.). Da stl. ein wirksamer EAV erforderlich ist, sind bereits deshalb Verknüpfungen zwangsläufig. Ein EAV, der keine Ausgleichszahlungen vorsieht, ist nichtig und das Organschaftsverhältnis nicht berücksichtigungsfähig. Die Sicht des BFH, dass Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter, welche die gesetzlichen Mindestvorgaben des § 304 AktG übersteigen, nur in sehr eingeschränktem Maße steuerunschädlich geleistet werden können, erscheint schlüssig. Der Regelungszweck von § 16 macht deutlich, dass Ausgleichszahlungen nicht dazu führen sollen, dass der EAV praktisch ausgehöhlt werden kann. Die vom BFH geforderte wirtschaftliche Betrachtung zur Überprüfung, ob es sich noch um Zahlungen handelt, die sich an den Gewinnerwartungen ohne Bestehen eines EAV orientieren, erscheint daher durchaus angemessen. Die Sicht der FinVerw. überzeugt hingegen nicht. Auch zivilrechtl. wirksame Vereinbarungen dürfen nicht eine Sinnentleerung strechtl. Wertungen nach sich ziehen. Es ist in einer solchen Situation nicht unüblich, dass zivilrechtl. wirksame Vereinbarungen strechtl. keine Berücksichtigung finden können.

Die Entscheidung des BFH bedingt aber auch Abgrenzungsprobleme. Eine Grenzziehung dergestalt, wann eine Zahlung an außenstehende Gesellschafter zwar den Mindeststrahmen des § 304 AktG überschreitet, aber wirtschaftlich betrachtet lediglich den Verlust des Dividendenanspruchs vor Abschluss des EAV ausgleicht, wird vielfach nur schwer vorzunehmen sein. Die Lösung von DÖRSCH (DÖRSCH, Der Konzern 2006, 64), dass der variable Teil langfristig nicht ein Drittel überschreiten darf, erscheint hingegen zu schematisch. Dies gilt ebenso für die Sicht von FROTSCHER (in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 10), der einen Anteil von max. 10 % als unschädlich erachtet. Auch die angeführte Entscheidung des FG München (s. Anm. 26 aE) erscheint zweifelhaft. Die Vereinbarung war auf eine Abfindung gerichtet. Der Veräußerer sollte alle Rechte aus den Anteilen aufgeben und damit auf möglicherweise bereits entstandene Ausgleichszahlungen verzichten. Auch Ausgleichszahlungen gem. § 305 AktG erfahren keine Behandlung gem. § 16; daher scheint es bedenklich, 100 000 € des Kaufpreises als Ausgleichszahlungen einzuordnen.

Mit dem Nichtanwendungserlass ergeben sich zunächst für die Praxis keine Veränderungen aus der neuen Rspr. des BFH. Es bleibt jedoch abzuwarten, ob die FinVerw. langfristig ihre Sicht halten kann.

28 4. Verdeckte Gewinnausschüttungen an außenstehende Gesellschafter

Anerkennung der verdeckten Gewinnausschüttung als „Ausgleichszahlung“: Überwiegend wird davon ausgegangen, dass die Vorschrift auch anwendbar ist, soweit eine vGA an außenstehende Gesellschafter vorliegt (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 4; DJPW/DÖTSCH, § 16 Rn. 38). Dieses Verständnis entspricht der gängigen Praxis und wird von der FinVerw. mitgetragen. R 61 Abs. 4 Satz 4 KStR gibt vor, dass vGA an außenstehende Gesellschafter wie Ausgleichszahlungen iSv. § 16 zu behandeln seien. In vielen Fällen bedingt diese Praxis eine deutliche Vereinfachung.

Teile des Schrifttums und das FG Münster und haben sich jedoch kritisch geäußert, ob eine pauschale Behandlung von vGA an außenstehende Gesellschafter als Ausgleichszahlungen iSd. § 16 möglich sei (FG Münster v. 21.9.2007, EFG 2008, 324; GOSCH/NEUMANN II. § 16 Rn. 13; ERNST & YOUNG/WALTER, § 16 Rn. 10). Die Entscheidung des BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08 (BFH/NV 2009, 1716) bringt die Sicht der Vertreter der hM weiter unter Druck. Die Entscheidung kann so verstanden werden, dass auch im Zusammenhang mit vGA an außenstehende Gesellschafter eine Behandlung gem. § 16 davon abhängig zu machen ist, ob Leistungen vorliegen, die als Ersatz für die infolge der Gewinnabführung ausbleibenden Dividenden fungieren (zu der Entscheidung vgl. Anm. 27).

Stellungnahme: Die Vorgabe des Richtliniengebers, dass vGA an Minderheitsgesellschaften gem. § 16 zu behandeln sind, bedeutet die Einführung einer Fiktion. Es wird fingiert, dass es sich bei diesen vGA stets um Ausgleichszahlungen handeln würde. Leistungen an Minderheitsgesellschaften können damit kaum zum Scheitern von Organschaftsverhältnissen führen. Es kommt zu einer deutlichen Ausweitung des Anwendungsbereichs von § 16. Besonders problematisch ist dieses Vorgehen in den Fällen, in denen der Gesetzgeber Fallgruppen per Fiktion als vGA einordnet (zB § 8a aF, gültig bis 18.8.2007, Gesellschafter-Fremdfinanzierung). Man käme dann erst über eine doppelte Fiktion in den Anwendungsbereich von § 16.

Die Tatbestandsvorgabe, dass nur Ausgleichszahlungen eine Behandlung gem. § 16 erfahren können, wird praktisch nicht mehr umgesetzt.

Insbesondere im Zusammenspiel mit R 61 Abs. 4 Satz 1 KStR, nach der vGA an den OT als vorweggenommene Gewinnabführungen zu behandeln sind, wird auch das Gebot, den EAV durchzuführen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3) deutlich relativiert.

Die stl. Risiken im Zusammenhang mit Organschaftsgestaltungen reduzieren sich auf diesem Weg. Die Entscheidung des BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08 (BFH/NV 2009, 1716) macht jedoch auch deutlich, dass es erforderlich ist, kritisch zu überprüfen, ob solche Lösungen noch mit dem Wortlaut des Gesetzes vereinbar sind. Mit dem Nichtanwendungserlass der FinVerw. (BMF v. 20.4.2010, FR 2010, 490) zu der Entscheidung kann zwar die bisherige Praxis fortgeführt werden, dennoch wäre eine weitergehende Lösung wünschenswert.

Es wird an diesem Punkt erneut deutlich, dass ein Verzicht auf das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens eines EAV die Organschaftsbesteuerung merklich vereinfachen könnte (vgl. dazu PACHE/ENGLERT, IStR 2010, 448).

5. Außenstehende Anteilseigner als Empfänger von Ausgleichszahlungen 29

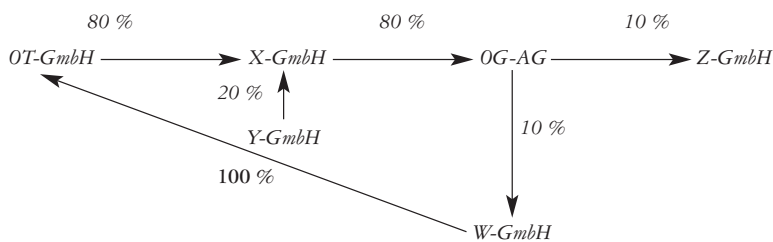
Dem Gesetztext von § 16 kann nicht ausdrücklich entnommen werden, dass die Vorschrift nur für Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner Anwendung findet. Der Regelungszweck der Vorschrift und von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG sowie § 304 AktG machen jedoch deutlich, dass unter Ausgleichszahlungen nur Leistungen an außenstehende Gesellschafter zu verstehen sind (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 1; DJPW/DÖTSCH, § 16 Rn. 1 ff. und 35).

Als Außenstehend können grundsätzlich alle unmittelbar an der OG beteiligten Anteilseigner, mit Ausnahme des OT selbst, eingeordnet werden. Der OT ist im Hinblick auf die finanzielle Eingliederung stets an der OG mehrheitlich beteiligt und kann daher nicht außenstehend sein.

Begriff „außenstehende Anteilseigner“: Zur näheren Bestimmung des Begriffs des außenstehenden Anteilseigners ist ein Rückgriff auf die im Bereich des Aktienrechts herausgearbeitete Kasuistik erforderlich.

Als nicht außenstehend iSd. § 16 sind solche Gesellschafter einzuordnen, die nur mittelbar an der OG beteiligt sind (ebenso DJPW/DÖTSCHE, § 16 Rn. 3a). Aufgrund des Schutzgedankens des § 304 AktG sind weiter die Anteilseigner ausgenommen, die mittelbar oder unmittelbar von dem Beherrschungsverhältnis profitieren. Deshalb gelten Minderheitsgesellschafter, die zu 100 % an dem OT beteiligt oder in diesen eingegliedert sind, als nicht außenstehend. Dasselbe gilt, soweit Minderheitsgesellschafter aufgrund eines Gewinnabführungsvertrags bzw. eines Beherrschungsvertrags mit dem OT verbunden sind (vgl. DJPW/DÖTSCHE, § 16 Rn. 2 ff., ebenso BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BFH/NV 2009, 1716). Zu weit gehend und mit dem Schutzgedanken von § 16 nicht mehr vereinbar ist es indes, außenstehend pauschal als außerhalb des Konzernverbands stehend zu interpretieren (so FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 5).

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. Die W-GmbH ist ebenfalls nicht außenstehend, da sie zu 100 % an der OT-GmbH beteiligt ist und daher von der Ergebnisabführung profitiert.

Schwierige Begriffsabgrenzungen: In Einzelfällen kann die Abgrenzung schwierig sein. Die Prüfung hat stets anhand des Schutzzwecks des § 304 AktG zu erfolgen, als „außenstehend“ kann nur gelten, wer Nachteile durch die organische Anbindung hat (zu den Einzelheiten EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 5. Aufl. 2008, § 304 AktG Rn. 15 ff.; EMMERICH/HABERSACK, Konzernrecht, 9. Aufl. 2008, 326 f.). Ein außenstehender Anteilseigner kann nicht vorliegen, soweit dessen Vermögen wirtschaftlich mit dem des OT eine Einheit bildet (vgl. KRAUSS, BB 1988, 528). Die Einordnung als außenstehende Gesellschafter ist unabhängig davon, ob diese dem EAV zustimmen (ebenso ERNST & YOUNG/WALTER, § 16 Rn. 7). Es wird die Ansicht vertreten, dass im Hinblick auf die Probleme, den Begriff „außenstehend“ zu definieren, es steuerunschädlich möglich sei, Ausgleichszahlungen an nicht außenstehende Minderheitsgesellschafter zu erbringen (DJPW/DÖTSCHE, § 16 Rn. 4, 35; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 7, 9; ERNST & YOUNG/WALTER, § 16 Rn. 8). Es erscheint jedoch widersinnig, sich über die Auslegung eines Tatbestandsmerkmals zu streiten, um schließlich dessen Bedeutungslosigkeit festzustellen. Die Sicht ist zudem mit den restriktiven Tendenzen des BFH nicht zu vereinbaren (BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BFH/NV 2009, 1716).

6. Inhaltliche Ausgestaltung von Ausgleichszahlungen

Das Steuerrecht folgt im Zusammenhang mit der Form von Ausgleichszahlungen und deren Bemessung der Höhe nach grundsätzlich den zivilrechtlichen Vorgaben des § 304 AktG (ebenso BMF v. 16.4.1991, FR 1991, 329 bzw. v. 13.9.1991, DB 1991, 2110 f.; s. auch Anm. 25 ff.).

§ 304 AktG kennt 2 Formen des Ausgleichs, den festen und den variablen. Die Frage, welcher Ansatz gewählt 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, der 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. Es gilt das Stichtagsprinzip, die zukünftigen Ertragsaussichten sind auf den Zeitpunkt zu schätzen, zu dem die Hauptversammlung der abhängigen Gesellschaft die Zustimmung zum Abschluss des Unternehmensvertrags erteilt (vgl. BALDAMUS, AG 2005, 77 [80]). 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, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 5. Aufl. 2008, § 304 AktG Rn. 30 ff.; EMMERICH/HABERSACK, Konzernrecht, 9. Aufl. 2008, 329 ff.; ausführl. zur Bestimmung der Höhe nach POPP, WPg. 2008, 23).

Der zur Bemessung der Ausgleichszahlungen maßgebliche Gewinnanteil wurde in der Vergangenheit als Größe nach Abzug der KSt. zum Stichtag verstanden. Es bestand weitgehende Einigkeit dahingehend, dass eine Veränderung des KStSatzes keinen Anspruch des außenstehenden Gesellschafters auf Anpassung der Ausgleichszahlungen bedingen würde (vgl. dazu RIEGER/KRAMER, DB 1994, 565; BECKMANN/SIMON, ZIP 2001, 1906). Der BGH hat demgegenüber in einer viel kritisierten Entscheidung die Ansicht vertreten, maßgeblich zur Bemessung des festen Ausgleichs sei der Gewinn vor KSt. In einem zweiten Schritt sei die jeweilige KSt. als variable Größe abzuziehen (BGH v. 21.7.2003 – II ZB 17/01, AG 2003, 627 [Ytong-Beschluss]; Kritik: BALDAMUS, AG 2005, 77; POPP, WPg. 2008, 23 (25 ff.); EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 5. Aufl. 2008, § 304 AktG Rn. 34a). Die Rspr. des BGH relativiert das Stichtagsprinzip und bereitet in der praktischen Umsetzung erhebliche Schwierigkeiten; es gilt daher als fraglich, ob der BGH diese Linie weiter verfolgen wird (ebenso POPP, WPg. 2008, 23 [26], der in der Entscheidung des BGH v. 13.2.2006 – II ZR 392/03, AG 2006, 331 zum Nullausgleich ein erstes Anzeichen für ein Umdenken sieht).

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, 5. Aufl. 2008, § 304 AktG Rn. 45 ff.; EMMERICH/HABERSACK, Konzernrecht, 9. Aufl. 2008, 335 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, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 5. Aufl. 2008, § 304 AktG Rn. 45 ff.).

Fester und variabler Ausgleich: Bisher ging die wohl überwiegende Ansicht davon aus, dass es steuerunschädlich möglich sei, den Mindestrahmen des § 304 AktG zu überschreiten und neben einem festen Ausgleich zusätzlich variable Ausgleichszahlungen vorzusehen. Solche Vereinbarungen wurden von der FinVerw. akzeptiert. Der BFH ist demgegenüber der Ansicht, dass der Mindestrahmen des § 304 Abs. 2 AktG steuerunschädlich nur in einem sehr engen Rahmen überschritten werden kann (BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BFH/NV 2009, 1716, vgl zu der Entscheidung Anm. 27). Das Urteil wird zwar im Schrifttum überwiegend kritisiert (MARQUARD, FR 2009, 1097; HUBERTUS/LÜDEMANN, DStR 2009, 2136; LOHMANN/VON GOLDACKER/ANNECKE, BB 2009, 2344; SCHEUNEMANN/BAUERSFELD, BB 2009, 2186; neutral: ROGALL, Der Konzern, 2009, 572; tendenziell zustimmend: MEISEL/BOKELOH, DB 2009, 2067).

Die FinVerw. hat nunmehr mit einem Nichtanwendungserlass auf die Entscheidung des BFH reagiert (BMF v. 20.4.2010, FR, 2010, 490). Das BMF führt aus, dass zivilrechtl. zulässigerweise vereinbarte Ausgleichszahlungen strechtl. der Durchführung des Gewinnabführungsvertrags nicht entgegen stehen. Dies bedeutet, die Entscheidung des BFH bedingt keine Veränderungen für die Praxis, es bleibt weiterhin möglich, steuerunschädlich den Mindestrahmen des § 304 Abs. 2 AktG zu überschreiten. Es ist damit davon auszugehen, dass die FinVerw. bei ihrer bisherigen Sicht bleibt, dass zivilrechtl. wirksam vereinbarte Ausgleichszahlungen nur in besonderen Ausnahmefällen im Hinblick auf § 42 AO die stl. Anerkennung zu versagen ist (vgl. BMF v. 16.4.1991, FR 1991, 329).

Für außenstehende Gesellschafter einer ertraglosen Gesellschaft können Ausgleichszahlungen iHv. 0 € je Jahr festgelegt werden. Dies ist systemgerecht, da Anteilseigner durch den Abschluss von Unternehmensverträgen keine Einbußen erleiden, wenn bei unveränderter Fortführung der Geschäfte kein Gewinnanteil hätte erwartet werden können (BGH v. 13.2.2006 – II ZR 392/03, AG 2006, 331; OLG Düss. v. 2.4.1998, DB 1998, 1454). Demgegenüber sind negative Ausgleichszahlungen nicht denkbar (dazu ausführl. DJPW/DÖTSCH, § 16 Rn. 6).

Entstehung des Anspruchs und Fälligkeit: Strittig ist, in welchen Zeitpunkt der Anspruch auf Ausgleichszahlungen fällig wird. Dies ist insbes. von Bedeutung, wenn es um die Frage geht, ob der Außenstehende noch Anspruch auf Ausgleichszahlungen hat, obgleich er seine Anteile verkauft hat (vgl. dazu GOSCH/NEUMANN II, § 16 Rn. 6; zu dem Problem von Ausgleichszahlungen bei Aktienübergang TEBBEN, AG 2003, 600). Uneinigkeit herrscht insbes., wann der feste Ausgleich fällig wird. Die Vertreter der noch überwiegenden Meinung sind der Ansicht, dass dieser mit Feststellung bzw. Beschlussfassung über das Jahresergebnis der OG fällig würde (DJPW/DÖTSCH, § 16 Rn. 32; BILDA in Münchener Komm. AktG, 2. Aufl. 2000, § 304 Rn. 104). Als stärker werdend kann die Ansicht angesehen werden, dass der Anspruch mit Ablauf des fraglichen Wj. fällig werde (FG München v. 6.6.2008, EFG 2008, 1582; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 5. Aufl. 2008, § 304 AktG Rn.42f.; GOSCH/NEUMANN II, § 16 Rn. 6). Im Hinblick auf den Umstand, dass der feste Ausgleich unabhängig vom Ergebnis von OG bzw. OT ist, erscheint

diese Sicht sachgerechter. Damit haben am Jahresende vorhandene außenstehende Anteilseigner Anspruch auf Ausgleichszahlungen. Dies gilt auch, wenn die Beteiligung bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses veräußert wird.

Demgegenüber scheint geklärt, dass für den Fall von variablen Ausgleichszahlungen der Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses des OT maßgeblich ist (BILDA in Münchener Komm. AktG, 2. Aufl. 2000, § 304 Rn. 106; GOSCH/NEUMANN II. § 16, Rn. 6; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 5. Aufl. 2008, § 304 AktG Rn. 55).

7. Die Bedeutung von § 307 AktG

31

Die Regelung des § 307 AktG (Vertragsbeendigung zur Sicherung außenstehender Aktionäre) 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, 5. Aufl. 2008, § 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, 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 des A 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 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.

Der BFH hat in jüngster Zeit die Rechtsfolge des § 307 AktG verdeutlicht. Dieser ist darauf gerichtet, dass der EAV mit Ablauf des Wj., in dem ein außenstehender Anteilseigner sich beteiligt, endet. Dies bedeutet: bis zum Ende dieses Wj. ist der EAV auch ohne Ausgleichsregelungen voll wirksam und berücksichtigungsfähig. Es ist in einem solchen Fall möglich, außerhalb des EAV Ausgleichszahlungen zu vereinbaren. Dies ergibt sich daraus, dass es sich um freiwillige Ausgleichszahlungen handelt, die das Gesetz nicht erfordert (BFH v. 4.3. 2009 – I R 1/08, FR 2009, 1110).

III. Besonderheiten einer GmbH als Organgesellschaft

Da kein geschriebenes GmbH-Konzernrecht existiert, sind in diesem Bereich eine Vielzahl zivilrechtl. Fragen umstritten bzw. ungeklärt. Dies bedingt auch strechtl. Unsicherheiten. Unklar erscheint bereits, ob ein Organschaftsverhältnis mit einer beherrschten GmbH in den Anwendungsbereich von § 16 fallen kann. Die Frage, ob Minderheitsgesellschafter im Zusammenhang mit einem zivilrechtl. wirksamen EAV denkbar sind, muss als offen bezeichnet werden. Ob es damit zu Ausgleichszahlungen, die gem. § 16 zu behandeln sind, kommen kann, ist daher ebenfalls ungelöst.

Die aktienrechtl. Regelungen zu Ausgleichszahlungen (§§ 304 ff. AktG) findet nach dem Wortlaut 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. Obergerichtliche Rspr. zur Frage der analogen Anwendbarkeit der §§ 304, 305 AktG im GmbH-Vertragskonzern existiert nicht. LG Dortmund v. 11.3.1998 (GmbHR 1998, 941) und LG Essen v. 27.2.1998 (GmbHR 1998, 941) haben sich für eine analoge Anwendbarkeit der Vorschriften ausgesprochen.

Analoge Anwendung der §§ 304, 305 AktG im GmbH-Recht: Die Frage der analogen Anwendbarkeit der §§ 304, 305 AktG wird als eng verknüpft mit dem zivilrechtl. Problem angesehen, ob der Abschluss eines Unternehmensvertrags mit einer GmbH der Zustimmung aller Gesellschafter bedarf oder ob ein Zustimmungsbeschluss mit einer Dreiviertelmehrheit ausreichend sei. Dies kann von entscheidender Bedeutung sein, wenn es um die Beurteilung der Wirksamkeit eines EAV und damit auch um die strechtl. Berücksichtigungsfähigkeit eines Organschaftsverhältnisses geht. Das Problem muss als ungeklärt bezeichnet werden, es zeichnet sich nicht einmal eine klare hM ab. In letzter Zeit ist jedoch eine Tendenz zu der Ansicht, dass eine Dreiviertelmehrheit ausreichend sei, zu beobachten (vgl. ausführl. zu dem Problem § 17 Anm. 22). Die Rechtsunsicherheit, welche diese offene Frage bedingt, erscheint zunehmend problematisch. Es sind in der Praxis zunehmend Organschaftsverhältnisse mit einer GmbH, die über außenstehende Gesellschafter verfügt, zu beobachten (vgl. FG München v. 6.6.2008, EFG 2008, 1582, dort wird § 16 auf einen außenstehenden Gesellschafter einer GmbH angewendet). Nahezu einhellig wird davon ausgegangen, dass die Anwendung der §§ 304, 305 AktG erforderlich sei, soweit man davon ausgeht, dass nicht alle Gesellschafter dem Abschluss eines Unternehmensvertrags zustimmen müssen. Dies erscheint bereits nötig, um einen hinreichenden Minderheitenschutz zu gewährleisten (so etwa EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 5. Aufl. 2008, § 304 AktG Rn. 11; LIEBSCHER, GmbH-Konzernrecht, 2006, Rn. 759 ff.).

Die Anwendung der §§ 304, 305 AktG wird häufig als entbehrlich angesehen, soweit die Ansicht vertreten wird, dass alle Gesellschafter dem Unternehmensvertrag zustimmen müssten. Außenstehende Gesellschafter hätten dann die Möglichkeit, ihre Interessen selbst zu schützen (so etwa DJPW/Dörsch, § 16 Rn. 9, EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, 5. Aufl. 2008, § 304 AktG Rn. 11 f.; BILDA in Münchener Komm. AktG, 2. Aufl. 2000, § 304 Rn. 12). Um einen umfangreichen Schutz außenstehender Gesellschafter zu erreichen und auch zukünftige Veränderungen einzubeziehen, erscheint es sinnvoll, generell und unabhän-

gig von der offenen Rechtsfrage die aktienrechtl. Regelungen im Bereich des GmbH-Vertragskonzerns anzuwenden (auch in diese Richtung gehend BMF v. 16.4.1991, FR 1991, 329; v. 13.9.1991, DB 1991, 2110 f.). Eine solche Lösung hätte im Hinblick auf die damit verbundene Klarheit Vorteile im Bezug auf die praktische Umsetzung (so auch WEBER, GmbHR 2003, 1347 [1349]). Die Frage, ob die Zustimmung aller Gesellschafter zum Abschluss eines EAV erforderlich ist, kann seit über 20 Jahren als offen bezeichnet werden (das Problem ausdrücklich offen lassend BFH v. 20.10.2008 – I R 66/07, BStBl. II 2009, 972). In der Praxis werden Verträge ohne die Zustimmung aller Gesellschafter geschlossen. Es ist daher nicht sinnvoll, die beiden Rechtsfragen weiterhin miteinander zu verbinden. Die Anwendung des Aktienrechts würde auch bedeuten, dass die Rechte der außenstehenden Gesellschafter gewahrt werden, wenn der Unternehmensvertrag aufgehoben bzw. ordentlich gekündigt werden soll (§ 296 Abs. 2, § 297 Abs. 2 AktG). Zudem würde auch der Fall, dass im Nachhinein außenstehende Gesellschafter beteiligt werden, über die Anwendung von § 307 AktG in den Schutz einbezogen. Die klarere zivilrechtl. Struktur wäre auch in strechtl. Hinsicht von Vorteil.

Soweit man davon ausgeht § 304 AktG sei analog anwendbar, ist weiter umstritten, ob auch § 304 Abs. 3 AktG in das GmbH-Recht zu übernehmen ist. Nach dieser Regelung ist ein Unternehmensvertrag, der keine Ausgleichszahlungen vorsieht, obgleich außenstehende Gesellschafter vorhanden sind, nichtig. ZT wird davon ausgegangen, die Rechtsfolge sei im GmbH-Recht unpassend und ein Fehlen der Ausgleichsregelungen würde lediglich die Anfechtbarkeit des Zustimmungsbeschlusses der beherrschten Gesellschaft nach sich ziehen (so etwa mit weiteren Nachweisen LIEBSCHER, GmbH-Konzernrecht, 2006, Rn. 787; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, KStG, 3. Aufl. 2010, § 16 Rn. 55). Diese Sicht würde auch bedeuten, dass ein Organschaftsverhältnis nicht scheitern würde im Hinblick auf fehlende Ausgleichsregelungen. Andere Autoren sind der Auffassung, die Rechtsfolge der Nichtigkeit müsste auch in das GmbH-Recht übertragen werden (so EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 5. Aufl. 2008, § 304 Rn. 12; LG Dortmund v. 11.3.1998 (GmbHR 1998, 941)). Diese Ansicht erscheint den Vorzug zu verdienen, da es nicht verständlich ist, im GmbH-Recht einen geringeren Minderheitenschutz vorzusehen. Die Nichtigkeit des EAV würde damit ein Scheitern des Organschaftsverhältnisses nach sich ziehen.

Aktienrechtlich unzureichende Ausgleichsregelung: Uneinigkeit herrscht weiterhin zu der Frage der Rechtsfolgen im GmbH-Recht, soweit eine Ausgleichsregelung zwar vorhanden, jedoch unzureichend ist. Das Aktienrecht sieht für diese Fälle seit dem 1.9.2003 ein Verfahren nach dem SpruchG vor, um den vertraglich geschuldeten Ausgleich bestimmen zu lassen. Das Gesetz ist im GmbH-Vertragskonzern nicht direkt anwendbar. Eine analoge Anwendung wird diskutiert, aber bisher überwiegend abgelehnt (dazu mwN LIEBSCHER, GmbH-Konzernrecht, 2006, Rn. 787). Soweit aktienrechtl. Schutzmechanismen ins GmbH-Recht übertragen werden, wäre es auch sinnvoll, solche Regularien mit zu übernehmen, da es nur schwierig wäre, die sonst bleibenden Lücken zu schließen (ebenso EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 5. Aufl. 2008, § 304 Rn. 12).

IV. Ausgleichszahlungen müssen „geleistet“ sein

Die Rechtsfolgen des Satz 1 und damit die Zurechnung als zvE der OG sind an „geleistete Ausgleichszahlungen“ gebunden.

„Leistung“ einer Ausgleichszahlung: Die OG leistet Ausgleichszahlungen, soweit sie als Schuldner verpflichtet ist, diese zu erbringen. Fälle, bei denen die OG eine fremde Schuld erfüllt, fallen nicht in den Anwendungsbereich von Satz 1, da keine Leistung der OG vorliegt (vgl. dazu Anm. 38).

Zeitpunkt der Leistungserbringung: 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 tatsächlich geleistete Zahlungen erfahren (dazu auch SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 7. Aufl. 2008, Rn. 721; GOSCH/NEUMANN II. § 16 Rn. 14). 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. 112 ff.).

Passivierung einer Ausgleichszahlung: Demgegenüber bedingt die Passivierung von Ausgleichszahlungen die Rechtsfolgen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG und damit eine entsprechende Hinzurechnung zum Gewinn. Es ist damit möglich, dass eine Hinzurechnung zum Gewinn erfolgt und die Versteuerung bei der OG erst im Folgejahr erfolgt (dazu mit Rechenbeispiel § 4 Anm. 1829, vgl. zur zeitlichen Zuordnung des Einkommens der OG Anm. 21).

V. Die Organgesellschaft hat ihre Pflicht zur Leistung von Ausgleichszahlungen erfüllt

Der Tatbestand von Satz 1 erfordert, dass die OG die Verpflichtung zur Leistung von Ausgleichszahlungen erfüllt hat.

Dies ist eine Konsequenz aus dem Wortlaut von § 16. Der Regelungsbereich von Satz 2 ist betroffen, soweit die Verpflichtung von dem OT erfüllt wurde. Dies bedeutet im Umkehrschluss, der Anwendungsbereich von Satz 1 ist eröffnet, wenn die OG den Anspruch erfüllt hat.

Die praktische Bedeutung der Abgrenzung ist gering, da sowohl die Rechtsfolge von Satz 1 als auch von Satz 2 darauf gerichtet ist, dass die OG ^{20/17} der Ausgleichszahlungen zu versteuern hat.

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

I. Versteuerung durch die Organgesellschaft

35

Die Rechtsfolge des § 16 besteht darin, dass die OG Teile des Einkommens des Organkreises selbst als eigenes zVzE zu versteuern hat. Die in § 14 angeordnete Einkommenszurechnung von der OG auf den OT wird an diesem Punkt durchbrochen. Der Gesetzgeber hat die Einkommenszurechnung von der OG auf den OT der Höhe nach beschränkt. Die Zurechnung kann nur erfolgen, soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt. Der Gesetzgeber hat damit den Teil des Einkommens aus der Einkommenszurechnung an den OT ausgenommen, den die OG selbst zu versteuern hat (GOSCH/NEUMANN II. § 16 Rn. 26 ist demgegenüber der Auffassung, die Kürzung des Zurechnungsbetrags ergebe sich nicht direkt aus dem Gesetz). Diese Rechtsfolge ist erforderlich, um eine Doppelbelastung der Einkommensteile zu vermeiden.

II. Durch die Organgesellschaft „selbst“

36

Satz 1 ordnet zwingend an, dass die OG ihr Einkommen in Form bestimmter Ausgleichszahlungen „selbst“ zu versteuern hat.

Eigenständige Steuersubjektivität der Organgesellschaft: Der Gesetzgeber hat auf diesem Weg ein grundlegendes Prinzip der Organschaftsbesteuerung festgelegt. Die OG bleibt trotz Gewinnabführung und Einbindung in einen Organkreis eigenständiges StSubjekt. Dieses Prinzip macht auch § 73 AO deutlich. Die Vorschrift ordnet an, dass die OG für Steuerschulden des OT haftet, soweit das Organschaftsverhältnis stl. von Bedeutung ist.

Wertungsgleichklang zwischen Zivil- und Steuerrecht: Das StRecht knüpft an die Wertungen des Zivilrechts an. OG und OT bleiben zivilrechtl. selbständig. Auch der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags vermag hieran nichts zu ändern. OG und OT unterliegen damit bereits handelsrechtl. 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). Die Eigenschaft der OG als eigenständiges StSubjekt bedingt auch, dass hinsichtlich der von ihr selbst zu steuernden Einkommenssteile 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 nur sie ist insoweit rechtsmittelbefugt (Anm. 12).

**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)

37

I. Verpflichtung zum Ausgleich

Satz 2 erfordert zunächst, dass eine Verpflichtung besteht, Ausgleichszahlungen zu erbringen. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob die OG oder der OT verpflichtet sind, Ausgleichszahlungen zu erbringen. 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, 5. Aufl. 2008, § 304 AktG Rn. 23).

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 das herrschende Unternehmen Schuldner der Ausgleichszahlungen ist (dazu mwN EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK aaO). Dies bedingt auch, dass idR den OT die Pflicht zur Abführung von KapErtrSt. trifft (vgl. dazu Anm. 10).

38

II. Erfüllung durch den Organträger

Organträger „erfüllt“ die Leistungsverpflichtung: Die Zurechnungsregelung des Satzes 2 erfordert, dass der Anspruch auf Leistung der Ausgleichszahlungen durch den OT erfüllt worden ist. Ohne Bedeutung ist, aus welchem Grund der OT die Ausgleichszahlungen erbracht hat. Auch soweit der OT rechtsgrundlos erfüllt, kann die Rechtsfolge des Satzes 2 eintreten. Erforderlich ist, dass es zu einer Erfüllung einer bestehenden Forderung auf Ausgleichszahlungen kommt. Nötig ist eine Tilgungsbestimmung durch den OT, die darauf gerichtet ist, die bestehende Verpflichtung, Ausgleichszahlungen zu erbringen, zu erfüllen. Im Gegensatz dazu erfordert der Anwendungsbereich von Satz 1, dass die OG Ausgleichszahlungen geleistet hat. Eine Leistung erfordert, dass die OG eine ihr gegenüber selbst bestehende Schuld erfüllt.

Organgesellschaft erbringt Ausgleichszahlung statt des Organträgers: Die Fallgruppe, dass der OT zur Erbringung von Ausgleichszahlungen verpflichtet ist, diese aber von der OG tatsächlich erbracht werden, fällt in den Anwendungsbereich von Satz 2. Es liegt kein Fall des Satzes 1 vor. Die OG leistet keine Ausgleichszahlungen. Die Zahlung durch die OG bewirkt eine Erfüllung der Schuld des OT. Leistender bleibt der OT. Dessen Verpflichtung ist damit erfüllt.

Leistung durch die Organgesellschaft und den Organträger: Soweit ein Teil der Ausgleichszahlungen durch die OG geleistet und ein anderer Teil von

dem OT erfüllt werden, ergeben sich keine strukturellen Besonderheiten. Der vom OT erfüllte Teil wird der OG gem. Satz 2 zugerechnet. Der von der OG selbst geleistete Anteil wird im Hinblick auf Satz 1 von der Ergebnisabführung ausgenommen. Beide Teile der Ausgleichszahlung werden von der OG selbst versteuert.

Ausgleichszahlung aus dem Ergebnisabführungsvertrag zu dem Organträger: Erforderlich ist, dass der OT Ausgleichszahlungen aus dem Organisationsverhältnis erbringt, in dem er die Position des OT einnimmt. Soweit der OT gleichzeitig in einen weiteren Organkreis eingebunden ist und die Stellung einer OG hat, sind Ausgleichszahlungen, die aus dieser Position geleistet werden, nicht gem. Satz 2 zu behandeln (ebenso ERNST & YOUNG/WALTER, § 16 Rn. 22).

Einstweilen frei.

39–43

B. Rechtsfolge: Organgesellschaft hat ^{20/17} der geleisteten Ausgleichszahlungen anstelle des Organträgers zu versteuern (Satz 2 Halbs. 2)

I. Organgesellschaft hat anstelle des Organträgers zu versteuern

1. Versteuerung durch Organgesellschaft

44

Satz 1 und Satz 2 sind auf identische Rechtsfolgen gerichtet. Das Gesetz ordnet eine Versteuerung der Ausgleichszahlungen durch die OG unabhängig davon an, ob die Zahlungen von der OG oder dem OT erbracht wurden. Für die Durchführung der Besteuerung durch die OG ist es ohne Bedeutung, ob die Zuweisung des Einkommens auf der Grundlage von Satz 1 oder Satz 2 vorgenommen wurde.

2. Versteuerung „anstelle des Organträgers“

45

Die OG hat die von dem OT geleisteten Ausgleichszahlungen anstelle von diesem zu versteuern. Handelsrechtl. stellen vom OT geleistete Ausgleichszahlungen Aufwendungen dar, die dessen Betriebsergebnis entsprechend herabsetzen (vgl. Anm. 9). Aus strechtl. Sicht handelt es sich um BA, die gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 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 ^{20/17} der Ausgleichszahlungen zu versteuern.
- Das von der OG erwirtschaftete Einkommen, vermindert um ^{20/17} 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 Satz 1 Nr. 9 EStG)	8 500 €
Zurechenbares Einkommen der OG	100 082,50 €
./. von der OG zVE (Ausgleichszahlungen)	8 500 €
zVE OT	200 082,50 €

Ermittlung des zVE OG

Handelsrechtlicher Gewinn OG	100 000 €
Ausgleichszahlungen	8 500 €
KSt.	1 500 €
SolZ	82,50 €
Zwischensumme	110 082,50 €
./. dem OT zuzurechnendes Einkommen	-100 082,50 €
zVE OG	10 000 €

Es ist denkbar, dass die Versteuerung der Ausgleichszahlungen bei der OG gem. § 16 und die Hinzurechnung der Ausgleichszahlungen als naBA gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG zeitlich auseinanderfallen (dazu mit Rechenbeispiel § 4 EStG Anm. 1829).

46 **3. Sonderfragen bei Verlusten**

Soweit der OT Verluste erwirtschaftet, sind keine Besonderheiten zu beachten. Die Zurechnung der Ausgleichszahlungen als von der OG zu versteuernder Einkommensbestandteil führt zu einer Verlustausweitung bei dem OT, um eine systemwidrige Doppelbelastung mit KSt. zu vermeiden (vgl. R 65 Abs. 2 Satz 4 KStR 2004; Beispielrechnung Anm. 21).

47 **II. „²⁰/₁₇ der geleisteten Ausgleichszahlungen“**

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. Auch Satz 2 beziffert das Einkommen der OG mit ²⁰/₁₇ der Ausgleichszahlungen (vgl. zu der Rechenformel Anm. 22 ff.).