

§ 17

Andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrecht an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 285; BStBl. I 2014, 1124)

- (1) ¹Die §§ 14 bis 16 gelten entsprechend, wenn eine andere als die in § 14 Absatz 1 Satz 1 bezeichnete Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens sich wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen im Sinne des § 14 abzuführen. ²Weitere Voraussetzung ist, dass
1. eine Gewinnabführung den in § 301 des Aktiengesetzes genannten Betrag nicht überschreitet und
 2. eine Verlustübernahme durch Verweis auf die Vorschriften des § 302 des Aktiengesetzes in seiner jeweils gültigen Fassung vereinbart wird.
- (2) Für die Anwendung des Absatzes 1 Satz 2 Nummer 2 gilt § 34 Absatz 10b in der Fassung des Artikels 12 des Gesetzes vom 18. Dezember 2013 (BGBl. I S. 4318) entsprechend fort.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), vor Aufhebung durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrecht an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 285; BStBl. I 2014, 1124)

- (1) Diese Fassung des Gesetzes gilt, soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum 2015.

...

(10b) ¹§ 17 Satz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 20. Februar 2013 (BGBl. I S. 285) ist erstmals auf Gewinnabführungsverträge anzuwenden, die nach dem Tag des Inkrafttretens dieses Gesetzes abgeschlossen oder geändert werden. ²Enthält ein Gewinnabführungsvertrag, der vor diesem Zeitpunkt wirksam abgeschlossen wurde, keinen den Anforderungen des § 17 Satz 2 Nummer 2 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 7. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2592) geändert worden ist, entsprechenden Verweis auf § 302 des Aktiengesetzes, steht dies der Anwendung der §§ 14 bis 16 für Veranlagungszeiträume, die vor dem 1. Januar 2015 enden, nicht entgegen, wenn eine Verlustübernahme entsprechend § 302 des Aktiengesetzes tatsächlich erfolgt ist und eine Verlustübernahme entsprechend § 17 Satz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 20. Februar 2013 (BGBl. I S. 285) bis zum Ablauf des 31. Dezember 2014 wirksam vereinbart wird. ³Für die Anwendung des Satzes 2 ist die Vereinbarung einer Verlustübernahme entsprechend § 17 Satz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 20. Februar 2013 (BGBl. I S. 285) nicht erforderlich, wenn die steuerliche Organschaft vor dem 1. Januar 2015 beendet wurde. ⁴Die Änderung

im Sinne des Satzes 2 eines bestehenden Gewinnabführungsvertrags gilt für die Anwendung des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 nicht als Neuabschluss. ...

Autor: Dr. Sven **Pache**, Regierungsdirektor, Nidderau
Mitherausgeber: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 17

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 17	1	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
II. Rechtentwicklung von § 17	2	1. Verhältnis zu den anderen Regelungen zur körperschaftsteuerlichen Organschaft ...	7
III. Bedeutung von § 17 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	3	2. Verhältnis zur gewerbsteuerlichen Organschaft (§ 2 Abs. 2 GewStG)	8
IV. Geltungsbereich des § 17		3. Verhältnis zur umsatzsteuerlichen Organschaft (§ 2 Abs. 2 UStG)	9
1. Sachlicher Geltungsbereich ..	4	4. Verhältnis zur Grunderwerbsteuer	10
2. Persönlicher Geltungsbereich	5		
3. Zeitlicher Geltungsbereich ..	6		

B. Erläuterung zu Absatz 1: Entsprechende Geltung der §§ 14–16 bei anderen Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft

	Anm.		Anm.
I. Wirksame Gewinnabführungsverpflichtung bei einer anderen als der in § 14 Satz 1 bezeichneten Kapitalgesellschaft (Satz 1)	15	Mitgliedstaat der Europäischen Union bzw. einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens	19
1. Organgesellschaft ist eine andere als die in § 14 Satz 1 bezeichnete Kapitalgesellschaft		4. Organgesellschaft verpflichtet sich wirksam, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen iSd. § 14 abzuführen	
a) Geltung für andere inländische Kapitalgesellschaften	16	a) Grundlagen: Erfordernis wirksamer und umfassender Gewinnabführungsverpflichtung	20
b) Geltung für ausländische Kapitalgesellschaften ...	17	b) Sonderfragen der Beendigung einer Gewinnabführungsverpflichtung	21
2. Organgesellschaft hat Geschäftsleitung im Inland ..	18	5. Abführung an ein anderes Unternehmen iSd. § 14 ...	22
3. Organgesellschaft unterhält ihren Sitz in einem			

	Anm.		Anm.
II. Rechtsfolgen: §§ 14 bis 16 gelten entsprechend		4. Entsprechende Anwendung von § 15	33
1. Art der Verweisung: Entsprechende Geltung	23	5. Entsprechende Anwendung von § 16	34
2. Entsprechende Geltung der Tatbestandsseite von § 14		III. Weitere Voraussetzungen für andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft nach Abs. 1 Satz 2	
a) Finanzielle Eingliederung einer anderen Kapitalgesellschaft in den Organträger	24	1. Die Vorgaben des § 17 Abs. 1 S. 2 im Überblick	37
b) Anforderungen an den Organträger (§ 14 Abs. 1 Nr. 2)	25	2. Weitere Voraussetzungen zur Anerkennung als Organgesellschaft	38
c) Vertragserfordernisse (§ 14 Abs. 1 Nr. 3)	26	3. Gewinnabführung überschreitet den in § 301 AktG genannten Betrag nicht (Satz 2 Nr. 1)	39
d) Mögliche Rücklagenbildung (§ 14 Abs. 1 Nr. 4)	27	4. Verlustübernahme wird entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart (Satz 2 Nr. 2)	
3. Entsprechende Geltung der Rechtsfolgenseite von § 14		a) Durch Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG	40
a) Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft auf den Organträger	28	b) Verweis bezieht sich auf die jeweils gültige Fassung von § 302 AktG	41
b) Ausschluss einer doppelten Verlustnutzung (§ 14 Abs. 1 Nr. 5)	30	c) Rechtsfolgen der Nichtbeachtung von § 17 Abs. 1 S. 2	42
c) Behandlung von Mehr-/Minderabführungen (§ 14 Abs. 3 und 4)	31		
d) Feststellungsverfahren gem. § 14 Abs. 5	32		

**C. Erläuterungen zu Absatz 2:
Fortsetzung der § 34 Absatz 10b idF
des Artikels 12 des Gesetzes vom
18. Dezember 2003** 43

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 17

Schrifttum: BRINKMEIER, Inhaltliche Anforderungen an einen Gewinnabführungsvertrag, GmbH-StB 2006, 216; CREZELIUS, Zum Verweis auf § 302 AktG in § 17 KStG, Ubg 2009, 733; DETTMANN/ENGEL, Die Bedeutung aktienrechtlicher Vorschriften für die ertragsteuerliche Organschaft am Beispiel des § 302 AktG, FS Hüttemann, 2006; EISOLT, Verlustübernahme bei Organschaftsverhältnissen, NWB 2010, 3268; FATOUROS, Vereinbarung der Verlustübernahme nach § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG, FR 2006, 163; FUCHS, Zum steuerlichen Erfordernis der Vereinbarung einer Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG im Gewinnabführungsvertrag mit einer Organ-GmbH (§ 17 Nr. 2 KStG n.F.), WPg 1994, 755; GRAW, Ausgewählte Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Anwendungsregelung für § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG i.d.F. des UntSt/RKVereinfG, Ubg 2013, 373; GRIESER/WIRGES,

Anforderungen an die Verlustübernahmeverpflichtung bei ertragsteuerlichen Organschaften im GmbH-Konzern, DStR 2010, 2288; HAHN, Bezugnahme auf § 302 AktG im Gewinnabführungsvertrag mit einer GmbH wirklich erforderlich?, DStR 2009, 1834; HOHAGE/WILLKOMMEN, Zu Art und Umfang der Bezugnahme auf § 302 AktG im Gewinnabführungsvertrag, BB 2010, 1119; HOHAGE/WILLKOMMEN, Der Gewinnabführungsvertrag und die ertragsteuerliche Organschaft im GmbH-Konzern, BB 2011, 224; KLEINERT, Formelle Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung einer Verlustübernahmeverpflichtung, AG 2005, 689; KOLBE, Die Vereinbarung der Verlustübernahme als Voraussetzung der körperschaftsteuerlichen Organschaft, StuB 2010, 811; KUTSCH, Verlustübernahmeverpflichtung bei körperschaftsteuerlicher Organschaft, § 17 S. 2 Nr. 2 KStG im Fokus der Verfassung und Staatsgewalten, GmbHR 2010, 953; LENZ, Verlustübernahmeverpflichtung bei Organschaft, Ubg 2010, 179; LEHFELDT, Die Beendigung von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen im GmbH-Konzern, Diss., Gießen 1996; MAYER/WIESE Zur Verlustübernahme nach der „kleinen Organschaftsreform“ – Vertragsformulierungen im Lichte der Übergangsvorschrift, DStR 2013, 629; NEUMAYER/IMSCHWEILER, Aktuelle Rechtsfragen zur Gestaltung und Durchführung von Gewinnabführungsverträgen, GmbHR 2011, 57; OLBIG, Erste Zweifel an der (kleinen) Reform des Organschaftsrechts, AG 2013, 348; PACHE, Die körperschaftsteuerliche Organschaft im GmbH-Vertragskonzern, Pfaffenweiler 1995, PHILIPPI/NEVELING, Unterjährige Beendigung von Gewinnabführungsverträgen im GmbH-Konzern – Beendigungsgründe und Rechtsfolgen, BB 2003, 1685; M. PRINZ, Droht in Deutschland ein zigfaches Scheitern von steuerlichen Organschaften? Update zum Beitrag von Rödder, DStR 2010, 1512, PROKOPF, Die Verzinsung von Verlustausgleichs- und Gewinnabführungsansprüchen im Hinblick auf die steuerliche Anerkennung von Organschaftsverhältnissen, DB 2007, 900; RÖDDER, Droht in Deutschland ein zigfaches Scheitern von steuerlichen Organschaften?, DStR 2010, 1218; ROHDE, Ergebnisabführungsverträge – Klarstellungen und Unsicherheiten, StuB 2006, 381; SCHEIFELE/HÖRNER, Neue formale Anforderungen an die Regelung der Verlustübernahme in Gewinnabführungsverträgen: Handlungsbedarf für Alt- und Neuverträge, DStR 2013, 553; N. SCHNEIDER, Regelung der Verlustübernahmeverpflichtung in GAVs (§ 17 S. 2 Nr. 2 KStG), Der Konzern 2010, 486; N. SCHNEIDER, Verlustübernahmepflicht i.S.d. § 17 KStG: Update zum Beitrag in Der Konzern 2010, 486, Der Konzern 2010, 604; SCHOITHÖFER, Gefährdung der Organschaft durch neue aktienrechtliche Verjährungsvorschrift. Auswirkung der Einführung von § 302 Abs. 4 AktG auf die Anerkennung einer körperschaft- und gewerbsteuerlichen Organschaft, GmbHR 2005, 982; STANGL/BRÜHL, Brennende Zweifelsfragen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG nach der „kleinen Organschaftsreform“, DB 2013, 538; VEITH/SCHMID, Abschluss und Beendigung von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen im GmbH-Konzern, DB 2012, 728; WALPERT, Die Vereinbarung der Verlustübernahme nach § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG im Rahmen eines Gewinnabführungsvertrages mit einer GmbH, DStR 1999, 1684; WALPERT, Steuerliche Organschaft und Inhalt eines Verlustübernahmevertrages mit einer GmbH, GmbHR 2000, 951; WALTER, Die Verlustübernahme im Gewinnabführungsvertrag – Ein Beispiel für die fehlende Abstimmung zwischen Steuer- und Konzernrecht, GmbHR 1999, 1017; WALTER, Eine gesetzliche Klärung der Regelung zur organschaftlichen Verlustübernahme bei der GmbH steht bevor, AG 2010, 669; WALTER, Gesetzliche Klärung bei der organschaftlichen Verlustübernahme ante portas?, GmbHR 2010, R273; WALTER, Gefahrenquellen bei Gestaltung einer Organschaft: Verlustübernahmepflicht und Mindestlaufzeit des Ergebnisabführungsvertrages, AG 2011, 201; WALTER, Die „kleine Organschaftsreform“ – Teil 1: Haftungsfalle Verlustübernahme und weitere Gefahren, GStB 2013, 246; WALTER/SPEIDEL, Steuerliche Organschaft – Auslegung contra legem durch die Finanzverwaltung, GmbHR 2010, R17; WALTER/STÜMPER, Verzinsung von Verlustausgleichsansprüchen aus Ergebnisabführungsverträgen, GStB 2007, 262; WEBER, Vereinbarung der Verlustübernahme im GmbH-Vertragskonzern: eine unendliche Geschichte?, Ubg 2010, 556; WULF, Steuerliche Formvorschriften für Ergebnisabführungsverträge mit Tochter-GmbH, AG 2007, 320; WULF, Steuerliche Formvoraussetzungen für Gewinnabführungsverträge bleiben weiter streitig, AG 2010, 34; WULF, Formelle Voraussetzungen der Organschaft im GmbH-Konzern – Rechtslage nach dem Jahressteuergesetz 2010, AG 2011, 23.

I. Grundinformation zu § 17

1

§ 17 regelt die Anforderungen an Organschaftsverhältnisse, bei denen eine andere KapGes. als die Europäische Gesellschaft (SE) AG bzw. KGaA als OG auftritt. Die Vorschrift knüpft an die Situation an, dass eine solche Gesellschaft sich einem GAV unterwirft und erklärt für diese Fallgruppe die §§ 14–16 für entsprechend anwendbar. § 17 erweitert damit den Anwendungsbereich der Vorschrift des § 14 deutlich und ermöglicht insbes., dass auch GmbH im Rahmen eines kstl. Organschaftsverhältnisses die Stellung der OG einnehmen können. § 17 stellt für diesen Fall eigene zusätzliche Anforderungen auf. So ist erforderlich, dass im GAV eine Verlusttragung durch den OT vereinbart wird. Weiter begrenzt die Vorschrift die Gewinnabführung der Höhe nach und schließt insbes. eine Abführung vorvertraglicher Rücklagen aus. Technisch geschieht dies durch Verweisungen auf die entsprechenden Regelungen des Aktienrechts.

II. Rechtsentwicklung von § 17

2

Gesetz zur Änderung des KStG v. 15.8.1969 (BGBl. I 1969, 1182; BStBl. I 1969, 471): Im Rahmen dieser KStReform wurde das Gestaltungsinstrument der kstl. Organschaft im KStG verankert. Der zu diesem Zweck geschaffene § 7a umfasste den Regelungsgehalt der heutigen Vorschriften der §§ 14–19 KStG. § 7a Abs. 5 aF stellte weitgehend die dem heutigen § 17 Abs. 1 entsprechende Regelung dar.

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 544): Die Regelungen zur kstl. Organschaft wurden auf die §§ 14–19 KStG verteilt. Im Vergleich mit § 7a Abs. 5 aF erfuhren § 17 inhaltlich keinerlei Veränderungen.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146) (anwendbar seit dem VZ 1991): Der Gesetzgeber hat im Rahmen des StÄndG 1992 auf den „Supermarkt“-Beschluss des BGH v. 24.10.1988 (II ZB 7/88, BGHZ 105, 324) reagiert und inhaltliche Veränderungen im Zusammenhang mit der Regelung der kstl. Organschaft vorgenommen. Veränderungen erfuhren die §§ 14 und 17.

In den Gesetzestext von § 17 Satz 1 wurde ausdrücklich aufgenommen, dass die OG sich wirksam zur Gewinnabführung verpflichten müsse. Die Anforderungen des § 17 Satz 2 waren geregelt in § 17 Satz 2 Nr. 1–4 KStG aF. § 17 Satz 2 Nr. 1 sah ein Schriftsitzerfordernis für den EAV vor. § 17 Satz 2 Nr. 2 erforderte die Zustimmung der Gesellschafter der OG mit einem Quorum von $\frac{3}{4}$ der abgegebenen Stimmen zum Abschluss des EAV. Die beiden Vorschriften wurden aufgehoben, um Wechselwirkungen zwischen Zivilrecht und StRecht zu vermeiden. Es sollte eine Klarstellung erfolgen, um deutlich zu machen, dass § 17 eine rein strechtl. Vorschrift darstellt, die weder mittelbar noch unmittelbar zivilrechtl. Aussagen zu den Wirksamkeitsvoraussetzungen an Unternehmensverträge mit einer GmbH aufstellt.

Die Vorschriften des § 17 Satz 2 Nr. 3 und 4 aF erfuhren hingegen keine inhaltlich Veränderung und rückten lediglich im Gesetzestext auf die Nr. 1 und Nr. 2. Die Regelung zur Begrenzung der Gewinnabführung (nunmehr § 17 Nr. 1) wurde lediglich hinsichtlich der handelsrechtl. Begrifflichkeiten angepasst. § 17 Nr. 4 aF reglementierte die Bildung von freien Rücklagen bei der OG. Da das Handelsrecht den Begriff der „freien Rücklagen“ nicht mehr kennt, ist diese Regelung durch eine Begrenzung der Gewinnabführung auf die in § 301 AktG aufgestellte Höchstgrenze ersetzt worden. Obgleich sich die Regelungstechnik verändert hat, geht damit keine inhaltliche Veränderung einher. Es verbleibt bei

dem Grundsatz, dass alle Gewinne an den OT abzuführen sind und nur in Ausnahmefällen bei der OG zurückgestellt werden dürfen.

Es wurden weiterhin die Anforderungen an den GAV und den Beherrschungsvertrag verändert. Obgleich zu diesem Zweck lediglich § 14 verändert wurde, ist mittelbar auch § 17 betroffen, da die Vorschrift auf § 14 verweist.

Diese Veränderungen wurden im Hinblick auf die nunmehr erkannte Pflicht zur Handelsregistereintragung von GmbH-Unternehmensverträgen vorgenommen. Um Organschaftsverhältnisse bereits vor der zT zeitlich weit späteren Handelsregistereintragung berücksichtigen zu können, hat der Gesetzgeber eine Differenzierung zwischen Abschluss und Wirksamkeit der Verträge eingeführt.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Die Vorschrift des § 17 ist durch die Unternehmenssteuerreform 2001 formell unverändert geblieben. Es ergeben sich allerdings mittelbare Änderungen, da in § 17 die entsprechende Geltung der §§ 14–16 angeordnet wird und dort verschiedene Rechtsänderungen erfolgt sind: Wegfall des Erfordernisses wirtschaftlicher und organisatorischer Eingliederung, erleichterte Voraussetzungen finanzieller Eingliederung sowie Anpassung der Regelung für Ausgleichszahlungen wegen Beendigung des kstl. Anrechnungsverfahrens.

UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Der Gesetzgeber hat sich zunächst gegen die Einführung eines Gruppenbesteuerungssystems nach dem Vorbild von Österreich entschieden. Der Grund dafür ist darin zu sehen, dass nicht von der Notwendigkeit eines EAV abgerückt werden soll. Im Rahmen des UntStReiseKG wurden jedoch punktuelle Veränderungen bei der Organschaft vorgenommen. Kernpunkte sind in diesem Zusammenhang die Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs für die OG und die Einführung einer Möglichkeit, auch bei fehlerhaften Bilanzansätzen von der tatsächlichen Durchführung des EAV ausgehen zu können, weiterhin die Einführung eines Feststellungsverfahrens für die dem OT zurechenbaren Einkünfte (vgl. zu den Neuerungen SCHNEIDER/SOMMER, GmbHR 2013, 22; BENECKE/SCHNITGER, IStR 2013, 143).

Im Zuge der Gesetzesreform wurde auch § 17 als solcher verändert. Im Gleichklang mit § 14 erfordert der Gesetzestext von § 17 nunmehr, dass die OG ihre Geschäftsleitung im Inland unterhält und sich der Sitz in einem Mitgliedsstaat der EU oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens befindet. Der bislang im Gesetz verankerte doppelte Inlandsbezug für die OG wurde damit aufgegeben. Eine Veränderung für die Rechtspraxis geht mit der Neuregelung nicht einher. Die EU-Kommission hatte das Erfordernis eines doppelten Inlandsbezugs für die OG zum Anlass genommen, ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland durchzuführen. Die FinVerw. hatte als Reaktion hierauf den doppelten Inlandsbezug per Dienstanweisung aufgegeben (BMF v. 28.3.2011 – IV C 2 S - 2770 10001, DB 2011, 793). Der Gesetzgeber hat nunmehr nachgezogen und die bereits herrschende Praxis gesetzlich verankert.

Der Gesetzgeber hat weiterhin § 17 Abs. 1 Satz 2 neu gefasst. Bisher hat der Gesetzestext verlangt, dass eine Verlustnutzung entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG im EAV vereinbart wird. Mit der Neuregelung erfordert das Gesetz nunmehr, dass der EAV eine Verweisung auf § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung enthält. Es handelt sich um eine Reaktion des Gesetzgebers auf Rspr. des BFH. In der Gerichtspraxis sind immer wieder Fälle anhängig geworden, bei denen Organschaftsverhältnisse gescheitert sind, weil im EAV unzureichende Regelungen zur Verlusttragung durch den OT enthalten waren. Der Ge-

setzgeber versucht mit detaillierteren Vorgaben im Gesetzestext zu erreichen, dass die Vertragsparteien im Zusammenhang mit der Vereinbarung einer Verlusttragungspflicht eine strechtl. nicht zu beanstandende Formulierung wählen.

AIFM-Steueranpassungsgesetz v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2): § 34 Abs. 10b Satz 2 aF wurde geändert. Die Laufzeit der Billigkeitsregelung war zunächst daran gebunden, dass es sich um Veranlagungszeiträume handelt, welche vor dem 31.12.2014 enden. Um die Laufzeit der Übergangsregelung insbesondere für Sachverhalte mit abweichendem Wirtschaftsjahr zu verlängern, bezieht sich nunmehr die Billigkeitsregelung auf Veranlagungszeiträume welche vor dem 1.1.2015 enden (vgl. zu der Übergangsregelung Anm. 6)

Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): § 34 Abs. 10b aF wurde aufgehoben. Gleichzeitig wurde § 17 Abs. 2 in das Gesetz eingefügt (zu § 17 Abs. 2 s. Anm. 43). Nach dieser Vorschrift bleibt § 34 Abs. 10b idF des AIFM-Steueranpassungsgesetz vom 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318) anwendbar, soweit es um die Anwendbarkeit von § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 geht. Es handelt sich um eine rein redaktionelle Veränderung, welche im Hinblick auf die Aufhebung von § 34 Abs. 10b aF nötig geworden ist.

III. Bedeutung des § 17 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 3

Bei § 17 handelt es sich um eine Verweisungsvorschrift. Die Regelung relativiert die Beschränkungen des § 14 hinsichtlich der Organisationsform der OG. Sie erweitert den Kreis der als OG in Betracht kommenden Gesellschaftsformen auf alle KapGes. und ermöglicht damit insbes. der GmbH, als OG auftreten zu können.

Rechtliche Bedeutung: Die Gesetzessystematik, welche eine Unterscheidung vornimmt in einen Normalfall, soweit es sich bei der OG um eine Europäische Gesellschaft, AG bzw. KGaA handelt, und einen Ausnahmefall, soweit eine sonstige KapGes. die OG bildet, hat ihre Berechtigung verloren. Ursprünglich wurde diese Differenzierung vorgenommen, um die Schutzvorschriften des Aktienrechts auch auf Unternehmensverträge auszudehnen, welche nicht nach den aktienrechtl. Regelungen zu beurteilen sind. Die aktienrechtlichen Schutzvorschriften werden von der Rspr. ganz überwiegend analog auf die GmbH angewandt; dies gilt auch für die §§ 301, 302 AktG (vgl. dazu Anm. 39). Der Gesetzgeber hält dennoch an der Differenzierung fest.

Wirtschaftliche Bedeutung: Entgegen der Regelungstechnik des Gesetzgebers, der die Fälle des § 17 als Ausnahmefälle behandelt, stellen Organschaftsverhältnisse mit einer GmbH als OG den in der Realität zu beobachtenden Normalfall dar. Im Jahr 2007 waren über 97 % (Quelle der Zahlen: Statistisches Bundesamt) der OG in der Rechtsform der GmbH organisiert. Allerdings ist die wirtschaftliche Bedeutung der Aktiengesellschaften im Rahmen von Organschaftsverhältnissen deutlich höher als diese Zahl vermuten ließe. Über ein Viertel der von Organgesellschaften erwirtschafteten Einkommen entfallen auf AG. Insgesamt ist in den letzten Jahren ein deutlicher Zuwachs an Organschaftsfällen zu beobachten. Während von 1989 bis 1992 die Anzahl der Organgesellschaften lediglich von 7600 auf 7825 angestiegen ist, erfolgte bis 1995 ein Anstieg auf 9072 Fälle. Im Jahr 2007 wurden 15650 Organgesellschaften gezählt. Im Jahr

2008 ist ein weiterer Anstieg der Organgesellschaften auf 16 971 zu beobachten. Im Jahr 2008 waren 25 156 Unternehmen in Organschaftsverhältnisse eingebunden (als OG, OT oder beides). Auf alle Unternehmen bezogen sind damit 2,6 % der Unternehmen an Organschaftsverhältnissen beteiligt. Da auch die Gesamtzahl aller KapGes. ansteigt, ist davon auszugehen, dass der Anteil der in Organschaftsverhältnisse eingebundenen Unternehmen prozentual betrachtet relativ stabil bleibt.

Vereinbarkeit mit Unionsrecht: Das Recht der kstl. Organschaft war in der Vergangenheit häufig in der Diskussion im Zusammenhang mit der Vereinbarkeit mit EU-Recht. Insbesondere die Inlandsanbindung für die OG und den OT ließen regelmäßig Zweifel an der Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit aufkommen. Der Gesetzgeber hat in diesem Zusammenhang reagiert. Die Anforderungen an die OG bzw. OT sind nunmehr so ausgestaltet (s. Anm. 2), dass nicht mehr von einer Benachteiligung von Gesellschaften aus dem EU-Ausland ausgegangen werden kann.

Kritisch muss jedoch weiterhin der Umstand eingestuft werden, dass das Recht der kstl. Organschaft nach wie vor das Vorliegen eines GAV erfordert (vgl. dazu § 14 Anm. 65 ff.).

IV. Geltungsbereich des § 17

4 1. Sachlicher Geltungsbereich

Der sachliche Geltungsbereich entspricht dem des § 14. Die Vorschrift betrifft Organschaftsverhältnisse, welche die in §§ 14 und 17 aufgestellten Voraussetzungen erfüllen.

Die Vorschrift betrifft das Einkommen der OG mit Ausnahme der gem. § 16 von ihr selbst zu versteuernden Ausgleichszahlungen (vgl. Anm. 34).

5 2. Persönlicher Geltungsbereich

Da § 17 ein Steuerrechtsverhältnis betrifft, an dem zwei Rechtssubjekte, nämlich OG und OT, beteiligt sind, ist der persönliche Geltungsbereich geprägt von Anforderungen an diese.

Hinsichtlich der OG muss es sich um eine KapGes., jedoch im Gegensatz zu § 14 darf es sich nicht um eine SE, AG oder KGaA handeln. Damit findet § 17 in der Praxis nahezu ausschließlich Anwendung auf Fälle, bei denen es sich bei der OG um eine GmbH handelt.

Hinsichtlich der Anforderungen an den OT bestehen keine Unterschiede zwischen § 14 und § 17. Prinzipiell muss es sich um ein inländ. gewerbliches Unternehmen handeln, welches die Anforderungen des § 14 Abs. 1 Nr. 2 erfüllt.

6 3. Zeitlicher Geltungsbereich

Der zeitliche Geltungsbereich von § 17 stellt sich uneinheitlich dar. Der im Rahmen des UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2003, 285) neu gefasste § 17 Abs. 1 Satz 1 ist gem. § 34 Abs. 9 Ziff. 8 in der Fassung des idF des UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285) für alle offenen Fälle anwendbar. Dies

erscheint folgerichtig, da mit der Neuregelung der doppelte Inlandsbezug für Organgesellschaften aufgegeben wurde. Dieses Tatbestandsmerkmal war in der Praxis aufgrund eines von der EU-Kommission angestoßenen Vertragsverletzungsverfahrens schon seit einiger Zeit per Verwaltungsanweisung aufgegeben worden (BMF v. 28.3.2011 – IV C 2 S - 2770 10001, DB 2011, 793). Die gesetzliche Umsetzung hat eine Anpassung von § 14 Satz 1 und § 17 Satz 1 erforderlich gemacht.

Anders ist die Situation im Zusammenhang mit der Neufassung von § 17 Abs. 1 Satz 2. Zur Anwendbarkeit der Neufassung dieser Regelung gilt mit § 34 Abs. 10b i.d.F. des AIFM-Steueranpassungsgesetz v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318) eine detaillierte Anwendungsvorschrift. Die Vorschrift wurde zwar im Rahmen des KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266) aufgehoben, ist jedoch über den neu eingefügten § 17 Abs. 2 weiterhin anwendbar (zur Entwicklung der Regelung vgl. Anm. 2; zu § 17 Abs. 2 vgl. Anm. 43).

Eine Übergangsregelung ist erforderlich, da die Neuregelung des § 17 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 im Vergleich zur alten Fassung weitergehende Anforderungen an die Vereinbarung einer Verlusttragungspflicht aufstellt. In der Vergangenheit geschlossene Regelungen, welche den gesetzlichen Regelungen zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses entsprachen, werden ganz überwiegend den Vorgaben der Neuregelung nicht gerecht werden.

Die Regelungen zu Altverträgen (§ 34 Abs. 10b Satz 2 aF) gilt als missverständlich und wurde schließlich im Hinblick auf Kritik aus dem Schrifttum vom Gesetzgeber nachgebessert (vgl. SCHEIFELE/HÖRNER, DStR 2013, 553 [555]).

§ 34 Abs. 10b Satz 1 aF legt fest, wann ein Neuvertrag vorliegt, für den § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 in der aktuellen Fassung maßgeblich ist. Verträge, die nach dem Tag des Inkrafttretens des UntStReiseKG abgeschlossen wurden, müssen die neue dynamische Vertragsregelung enthalten. Das Gesetz ist am 26.2.2013 in Kraft getreten, damit ist die Vorschrift maßgeblich für Verträge, die seit dem 27.2.2013 geschlossen wurden. Damit ein Vertrag als geschlossen gilt, ist nicht zwingend dessen zivilrechtl. Wirksamkeit zu diesem Zeitpunkt erforderlich. Die obligatorische Handelsregistereintragung und der nötige Zustimmungsbeschluss der Gesellschafterversammlung können später erfolgen (ebenso WALTER in ERNST & YOUNG, § 17 Rn. 14).

Soweit die Vorgaben der Neuregelung bereits vor diesem Zeitpunkt Beachtung gefunden haben, ist dies ohne praktische Bedeutung. Ein Vertrag, welcher die Vorgaben des § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 idF des UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285) erfüllt, erfüllt stets auch die Vorgaben von § 17 Satz 2 Nr. 2 aF.

§ 34 Abs. 10a Satz 1aF legt auch fest, dass GAV, welche nach dem Stichtag (26.2.2013) geändert werden, die neuen Vorgaben des § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 zu beachten haben. Dies gilt unabhängig vom Inhalt der Änderung. Es ist daher bei Änderungen von GAV stets zu prüfen, ob auch eine Anpassung der Klausel zur Verlusttragung erforderlich ist.

Es gilt jedoch weiterhin festzuhalten, dass Altverträge, welche eine Vereinbarung enthalten, die den Vorgaben von § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 aF entspricht und nicht geändert werden, nicht angepasst werden müssen. Dies entspricht dem Wortlaut der Regelung und der Intention des Gesetzgebers (dies entspricht auch der Sicht des BMF, vgl. Antwortschreiben des BMF an den BDI und anderer Spitzenverbände v. 29.5.2013, GmbHR 2013, 728; ebenso SCHEIFELE/HÖRNER, DStR 2013, 553 [555 f.]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 17 Rn. 36). Klar-

gestellt wurde nunmehr auch, dass soweit ein Altvertrag ohne Bestehen einer Pflicht mit einer dynamischen Verweisung versehen wird, es sich nicht um einen Neuabschluss eines Vertrags handelt und damit die Fünfjahresfrist des § 14 Abs. 1 Nr. 3 nicht erneut zu laufen beginnt (vgl. Antwortschreiben des BMF an den BDI und anderer Spitzenverbände v. 29.5.2013, GmbHR 2013, 728; DÖTSCH/PUNG, DB 2013, 2169).

§ 34 Abs. 10a Satz 2 aF beinhaltet eine Übergangsregelung für fehlerhafte Altverträge. Verträge, welche vor dem 27.2.2013 geschlossen wurden und keine den Vorgaben von § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 aF entsprechende Verweisung auf § 302 AktG enthalten, können stl. berücksichtigt werden (vgl. MEYER/GÖTZ, DStR 2013, 629 [631]). Die Billigkeitsregelung kann selbst dann Platz greifen, wenn eine Verlusttragsregelung in dem EAV gänzlich fehlt (vgl. BFH v. 24.7.2013 – I R 40/12, GmbHR 2013, 1105, m. Anm. WALTER).

Erforderlich ist, dass bis zum 31.12.2014 eine Klausel in den EAV eingefügt wird, der den Vorgaben des § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 in der aktuellen Fassung (also mit dynamischer Verweisung) entspricht. Weiterhin ist es erforderlich, dass eine Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG tatsächlich erfolgt ist. Das Gesetz enthält weiterhin eine Begrenzung der Billigkeitsregelung dahingehend, dass eine Berücksichtigung solcher fehlerhaften Verträge nur für VZ möglich ist, die vor dem 1.1.2015 enden. Vor dem 1.1.2015 endet insbesondere der VZ 2014, bzw. abweichende Wirtschaftsjahre welche gem. § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG dem VZ 2014 zuzuordnen sind.

Der Gesetzestext sah zunächst vor, dass eine Berücksichtigung nur für Kalenderjahre welche vor dem 31.12.2014 enden möglich ist. Diese Formulierung des Gesetzgebers wurde als problematisch eingestuft, da sie den zeitlichen Anwendungsbereich der Übergangsvorschrift stark eingeschränkt hätte. Vor dem 31.12.2014 endet der VZ 2013, im Fall eines abweichenden Wirtschaftsjahres hätte dies jedoch zu unbilligen Ergebnissen geführt, da es denkbar gewesen wäre, dass es sich bei dem fraglichen Wj., um einen Zeitraum handelt, der bereits Anfang 2013 endet. Vor diesem Hintergrund hat der Gesetzgeber im Rahmen des Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrecht an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 285) die Datumsangabe geändert (vgl. Anm. 2). (vgl. dazu Antwortschreiben des BMF an den BDI und anderer Spitzenverbände v. 29.5.2013, GmbHR 2013, 728).

§ 34 Abs. 10a Satz 3 aF ergänzt die Billigkeitsregelung des § 34 Abs. 10a Satz 2 aF dahingehend, dass eine Anpassung eines fehlerhaften Altvertrags unterbleiben kann, wenn das Organschaftsverhältnis vor dem 1.1.2015 beendet wird. Erforderlich bleibt jedoch in diesem Fall, dass die Übergangsregelung nur greifen kann, soweit eine Verlusttragung entsprechend § 302 AktG tatsächlich erfolgt ist.

§ 34 Abs. 10a Satz 4 aF stellt schließlich klar, dass eine Änderung des EAV im Hinblick auf § 34 Abs. 10a Satz 2 (Einfügen eines dynamischen Verweises gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2) nicht als Neuabschluss des Vertrags iSv. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 zu werten ist. Die Fünfjahresfrist beginnt damit durch das Einfügen einer solchen Klausel nicht erneut zu laufen. Es handelt sich um eine klarstellende Auslegungsregel.

Fortführung von Altverträgen:

Verträge, welche vor dem 27.2.2013 abgeschlossen wurden, stellen Altverträge dar. Sie unterliegen grds. § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 aF. Der Wortlaut von § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 aF lautet:

„2. eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 des Aktiengesetzes vereinbart wird.“

Es war eine Vereinbarung mit dem Inhalt des § 302 Abs. 1, 3, 4 AktG (vgl. zu den Vorschriften Anm. 41) erforderlich. Eine Vereinbarung mit dem Inhalt des § 302 Abs. 2 AktG ist entbehrlich, da die Regelung im Zusammenhang mit einer kstl. Organschaft ohne Bedeutung ist. Im Gegensatz zur aktuellen Fassung war jedoch den Vertragsparteien die Ausgestaltung frei überlassen. Denkbar war neben der wörtlichen Übernahme des Gesetzestextes ebenso ein Verweis oder die Vereinbarung einer nicht wort-, aber inhaltsgleichen Regelung.

Der BFH hat im Zusammenhang mit den Anforderungen von § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 aF einen strengen Prüfungsmaßstab angelegt. In einer Vielzahl von Fällen hat er Organschaftsverhältnissen mit unzureichenden Vereinbarungen die Anerkennung versagt. Insbesondere im Zusammenhang mit gesetzgeberischen Veränderungen bzw. Ergänzungen von § 302 AktG sind Fälle aufgetreten, bei denen eine Ergänzung bzw. Anpassung der Regelung im EAV versäumt wurde (vgl. BFH v. 22.7.2013 – I B 158/12, BFH/NV, 2013, 1807, mwN; v. 22.12.2010 – I B 83/10, DB 2011, 212; ausführlich zur Rspr. des BFH Dörsch in DPM, § 17 Rn. 21 ff.).

Altverträge, welche nicht den Vorgaben von § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 aF entsprechen, können im Hinblick auf die Billigkeitsregelung des § 34 Abs. 10a Satz 2 aF stl. berücksichtigungsfähig sein. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Billigkeitsregelung zeitlich befristet ist. Nach Auslaufen der Übergangsfrist müssen sich Altverträge, welche unverändert fortgeführt wurden, wieder am Maßstab der Rspr. des BFH zu § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 aF messen lassen.

Insgesamt ist es zu empfehlen, Altverträge an die aktuellen Vorgaben anzupassen, auch wenn dies nicht zwingend geboten ist. Auf diesem Wege kann auch im Hinblick auf zukünftige Veränderungen des Gesetzestextes von § 302 AktG Rechtssicherheit geschaffen werden.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften**1. Verhältnis zu den anderen Regelungen zur körperschaftsteuerlichen Organschaft**

7

Verhältnis zu §§ 14 bis 16: Die im Gesetz festgeschriebene Rechtsfolge des § 17 ist die entsprechende Geltung dieser Vorschriften. Bei § 14 handelt es sich um die Grundnorm, welche die Anforderungen an kstl. Organschaftsverhältnisse regelt. Sie definiert die OG als AG oder KGaA. § 17 weitet den Kreis der als OG in Betracht kommenden Gesellschaftsformen insbes. auf die GmbH aus.

Die im Gesetz weiter angeordnete entsprechende Geltung der §§ 15 und 16 erscheint nicht zwingend erforderlich zu sein. § 15 enthält Sonderregelungen zur Ermittlung des Einkommens der OG (vgl. Anm. 33), während § 16 festlegt, welche Anteile dieses Einkommens von der OG trotz des Vorliegens eines Organschaftsverhältnisses selbst zu versteuern sind (vgl. Anm. 34). Die Vorschriften erfordern damit das Vorliegen eines kstl. Organschaftsverhältnisses und damit

die Existenz einer OG. Anforderungen an die Rechtsform der OG enthalten diese Vorschriften hingegen nicht.

Verhältnis zu § 18: § 18 wurde mit UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285) aufgehoben. Der Regelungsgehalt der Vorschrift wurde vom Gesetzgeber nach § 14 Abs. 1 Nr. 2 Sätze 6 und 7 überführt und blieb im Kern unverändert. Ein Organschaftsverhältnis zu einer ausländ. Gesellschaft ist nur denkbar, soweit diese eine Zweigniederlassung im Inland unterhält, mit der der GAV abgeschlossen wird und im Verhältnis zu der die finanzielle Eingliederung vorliegt.

Verhältnis zu § 19: § 19 ermöglicht, dass Tarifvergünstigungen, deren Voraussetzungen die OG erfüllt, auf den OT übertragen werden können. Es wird auf diesem Wege verhindert, dass durch ein Organschaftsverhältnis derartige stl. Vorteile verloren gehen. Die Vorschrift ist im Bereich des § 17 anwendbar, obgleich sie die Regelung nicht für entsprechend anwendbar erklärt und auch § 19 keine Verweisung vornimmt. Die Vorschrift ist anwendbar, wenn ein kstl. Organschaftsverhältnis wirksam begründet wurde, daher bedarf es keiner Verweisung.

8 2. Verhältnis zur gewerbesteuerlichen Organschaft (§ 2 Abs. 2 GewStG)

Seit dem VZ 2002 sind die Voraussetzungen für die kstl. und die gewstl. Organschaft identisch. Seit diesem Zeitraum ist auch zur Begründung einer gewstl. Organschaft das Vorliegen eines GAV erforderlich.

Die Organgesellschaft ist gewstl. als Betriebsstätte des OT anzusehen.

9 3. Verhältnis zur umsatzsteuerlichen Organschaft (§ 2 Abs. 2 UStG)

Vgl. hierzu § 14 Anm. 38.

10 4. Verhältnis zur Grunderwerbsteuer

Vgl. hierzu § 14 Anm. 39

11–15 Einstweilen frei.

**B. Erläuterung zu Absatz 1:
Entsprechende Geltung der §§ 14–16 bei anderen
Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft**

I. Wirksame Gewinnabführungsverpflichtung bei einer anderen als der in § 14 Satz 1 bezeichneten Kapitalgesellschaft (Satz 1)

1. Organgesellschaft ist eine andere als die in § 14 Satz 1 bezeichnete Kapitalgesellschaft

a) Geltung für andere inländische Kapitalgesellschaften

16

§ 17 ordnet die entsprechende Geltung der §§ 14–16 an, „wenn eine andere als die in § 14 Satz 1 bezeichnete Kapitalgesellschaft“ sich wirksam zur Gewinnabführung an ein anderes Unternehmen verpflichtet.

GmbH als Hauptanwendungsfall für „andere Kapitalgesellschaft“: Organgesellschaft im Rahmen des § 17 kann nur eine KapGes. sein. Um eine KapGes. iSd. Vorschrift handelt es sich, soweit die Gesellschaft eine der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 aufgezählten Organisationsformen aufweist. Es handelt sich um eine abschließende Aufzählung (vgl. § 1 Anm. 29, 35). Neben der Europäischen Gesellschaft, der AG und der KGaA ist dies die GmbH. Die Unternehmersgesellschaft ist keine eigenständige Unternehmensform, sondern eine Unterform der GmbH und daher in der Aufzählung nicht aufgeführt.

§ 17 eröffnet die Möglichkeit, Organschaftsverhältnisse mit einer GmbH als OG zu begründen. Obgleich die Vorschrift als Auffangtatbestand angelegt ist, kennt die deutsche Rechtsordnung nur die GmbH, welche in den Anwendungsbereich von § 17 fällt. Bei der ganz überwiegenden Zahl der bestehenden kstl. Organschaftsverhältnisse tritt eine GmbH als OG auf und erst § 17 ermöglicht eine stl. Berücksichtigung dieser Gestaltungen (vgl. Zahlen unter Anm. 3).

Unternehmersgesellschaft: Bei der in § 5a GmbHG geregelten Unternehmersgesellschaft, handelt es sich nicht um eine eigenständige Gesellschaftsform sondern, um eine Unterform der GmbH. Die Gründung der Unterform der GmbH ist vereinfacht, insbes. kann sie mit einem Stammkapital von 1 € gegründet werden. Diese Unterform der GmbH erfreut sich in Deutschland großer Beliebtheit. In den fünf Jahren seit Einführung der UG kam es zu über 100 000 Gründungen (BAYER/HOFFMANN, GmbHR 2013, R 358). Das Ziel des Gesetzgebers, eine attraktive Alternative zur Gründung einer britischen Limited (Ltd.) zu schaffen, scheint erreicht worden zu sein. Seit das GmbHG diese Möglichkeit einräumt, ist ein drastischer Rückgang bei der Gründung von Limited in Deutschland zu beobachten. Unklar war zunächst, ob eine solche Gesellschaft als OG auftreten kann. Der Umstand, dass die Unternehmersgesellschaft verpflichtet ist, einen Teil ihres Gewinns in eine besondere Rücklage einzustellen (§ 5a Abs. 3 Satz 1 GmbHG), wurde zunächst insoweit als Problem gesehen (vgl. VOLKELT, Die Unternehmersgesellschaft, 2. Aufl. 2011, 52).

Es bestanden Bedenken, dass insoweit der GAV als nicht vollständig durchgeführt anzusehen sein könnte. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass gem. § 5a Abs. 3 GmbHG bis zum Erreichen von 25 000 € eine gesetzliche Rücklage gebildet wird. Im Hinblick auf § 17 Satz 2 Nr. 1 ist es organschaftsschädlich, Be-

träge, welche in eine gesetzliche Rücklage einzustellen sind, abzuführen (vgl. Anm. 20, 39; ausführlich RUBEL, GmbHR 2010, 470).

Die Unternehmergeinschaft kann als OG fungieren und fällt in den Regelungsbereich von § 17 (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 17 Rn. 6; DÖTSCH in DPM, § 17 Rn. 6). Ob es sinnvoll ist, eine Unternehmergeinschaft in einen Organkreis einzubeziehen, erscheint jedoch fraglich (vgl. auch WESTERMANN in SCHOLZ, § 5a GmbHG Rn. 38 ff.). Bei der Bildung von Konzernstrukturen geht es zumeist um größer angelegte Geschäftsstrukturen, so dass damit zu rechnen ist, dass die Aufbringung eines Stammkapitals von 25 000 € möglich sein sollte.

Sonderfragen der Vor-GmbH: Die Gründung einer GmbH findet in drei Schritten statt. Mit Abschluss eines Gesellschaftsvertrags entsteht die sog. Vorgründungsgesellschaft. Die notarielle Beurkundung des Gesellschaftsvertrags lässt eine Vorgesellschaft entstehen. Mit Eintragung ins Handelsregister entsteht schließlich die Vollgesellschaft.

Unstreitig ist, dass die Vorgründungsgesellschaft nicht als OG auftreten kann (im Ergebnis ebenso BFH v. 8.11.1989 – I R 174/86, BStBl. II 1991, 90). In diesem Stadium handelt es sich idR um eine GbR. Mit Entstehen der GmbH tritt diese nicht an die Stelle der Vorgründungsgesellschaft und damit auch nicht in Rechtsverhältnisse ein, die von der Vorgründungsgesellschaft eingegangen wurden. Dies ist nur im Wege der Einzelrechtsnachfolge möglich und bedarf für jedes Rechtsverhältnis einer individuellen Vereinbarung.

Uneinigkeit herrscht hinsichtlich der Behandlung der Vorgesellschaft. Überwiegend wird davon ausgegangen, dass es sich bei der Vorgesellschaft um eine Gesellschaft *suis generis* handelt. Bei nachfolgender Eintragung wird diese wie eine GmbH behandelt. Rechtsverhältnisse, die im Stadium der Vorgesellschaft eingegangen werden, gehen automatisch mit Eintragung im Handelsregister auf die GmbH über. Auf die Vorgesellschaft sind die Regelungen des GmbHG anwendbar, soweit diese nicht die Eintragung voraussetzen. Eine juristische Person liegt allerdings erst mit Vollzug der Handelsregistereintragung vor. Im Zusammenhang mit einem ustl. Organschaftsverhältnis hat der BFH v. 9.3.1978 (V R 90/74, BStBl. II 1978, 486; ebenso im Zusammenhang mit einem gewstl. Organschaftsverhältnis FG Hamb. v. 28.11.1985 – II 118/83, EFG 1986, 414, rkr.) zum Ausdruck gebracht, dass die Vorgesellschaft als Organgesellschaft auftreten könne. Der BFH gelangt ohne nähere Begründung dazu, dass die Gründungsgesellschaft bei nachfolgender Eintragung sowohl in zivilrechtl. als auch strechtl. Hinsicht als GmbH zu behandeln sei. In der Literatur überwiegt die Ansicht, dass die Vorgesellschaft als OG auftreten könne (vgl. zum Stand der Diskussion DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 56; MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, 51 Rn. 28).

Zu bedenken bleibt jedoch, dass ein Organschaftsverhältnis stl. nur anerkannt werden kann, wenn es sich bei der OG um eine rechtsfähige KapGes. handelt. Die GmbH als rechtswirksame juristische Person entsteht erst mit der Eintragung im Handelsregister (ebenso DÖTSCH in DPM, § 17 Rn. 6).

Die mit der Eintragung einhergehende Rückwirkung lässt keine abweichende Betrachtung zu. Diese Rückwirkung hat zivilrechtl. Bedeutung, vermag jedoch in stl. Hinsicht bereits im Hinblick auf § 38 AO keine Wirkung zu entfalten.

Keine andere Kapitalgesellschaft sind vor allem:

► *GmbH & Co KG*: Bei einer GmbH & Co KG handelt es sich um eine PersGes., sie kann damit nicht als OG auftreten (vgl. WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 59).

- ▶ *Stille Gesellschaft*: Es handelt es sich um eine reine Innengesellschaft; eine Stellung der stillen Gesellschaft als OG ist damit ausgeschlossen (ebenso DÖTSCH in DPM, § 14 Rn. 53). Eine GmbH, an der eine stille Beteiligung besteht, kann grds. OG sein. Problematisch ist jedoch der Gewinnanspruch des Stillen, dieser könnte der vollständigen Durchführung des GAV im Wege stehen. Soweit es sich um eine typische stille Beteiligung handelt, hat diese darlehensähnliche Züge. Dies schlägt sich auch darin nieder, dass der stille Gesellschafter (natürliche Person) in diesem Fall Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt. Zutreffend wird daher einhellig davon ausgegangen, dass eine typisch stille Beteiligung an einer OG steuerunschädlich ist (WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 60). Geklärt ist mittlerweile auch die Frage, ob eine KapGes., welche eine atypisch stille Beteiligung eingeräumt hat, als OG auftreten kann. In einem solchen Fall ist die erforderliche Vollabführung des Gewinns nicht gegeben. Ein Organschaftsverhältnis ist daher ausgeschlossen (vgl. BFH v. 31.3.2011 – I B 177/10, BFH/NV 2011, 1397 = GmbHR 2011, 836).
- ▶ *Nicht als Organgesellschaft kommen weiterhin in Betracht*: Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Um als OG auftreten zu können, ist weder das Vorliegen einer juristischen Person noch das Bestehen einer unbeschränkten KStPflicht ausreichend. Erforderlich ist daneben vielmehr, dass es sich um eine KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 handelt.

b) Geltung für ausländische Kapitalgesellschaften

17

Prinzipiell war es stets denkbar, dass auch ausländ. Gesellschaften, die der GmbH entsprechen, in den Anwendungsbereich der Vorschrift fallen. In der Praxis war dies jedoch viele Jahre kaum möglich. Es ist jedoch zu beobachten, dass in den letzten 15 Jahren in Rspr. und Gesetzgebung eine Tendenz zur internationalen Öffnung eingesetzt hat, welche insbes. auf die Rspr. des EuGH zurückzuführen ist. In diesem Zusammenhang ist insbes. die Lockerung des doppelten Inlandsbezuges für die OG zu nennen (vgl. Anm. 2, 19). Es bleibt jedoch das Problem, dass Gesellschaften, welche nach dem Recht eines ausländ. Staats gegründet wurden, in aller Regel keinen EAV abschließen können (dazu Anm. 11).

Um als KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 eingeordnet werden zu können, müssen ausländ. Gesellschaften einer der in dieser Vorschrift aufgezählten Gesellschaftsformen entsprechen und im Inland rechtsfähig sein. Im Rahmen des § 17 kämen damit ausländ. Gesellschaften in Betracht, die in ihren Strukturmerkmalen der GmbH entsprechen und im Inland rechtsfähig sind. Hierzu zählt insbes. auch die nach britischem Recht gegründete Limited (vgl. auch DÖTSCH in DPM, § 17 Rn. 8). Obgleich die Diskussion um eine Stellung von ausländ. KapGes. als OG häufig unter der Überschrift von § 14 geführt wird, ist das Problem eigentlich im Rahmen von § 17 angesiedelt. Für ausländ. Gesellschaftsformen, die möglicherweise im Inland als KapGes. anerkannt werden könnten, besteht idR allenfalls über § 17 die Möglichkeit einer Beteiligung an einem Organschaftsverhältnis. In der Praxis sind es häufig nach britischem Recht gegründete Limited, welche es anstreben in ein Organschaftsverhältnis eingebunden zu sein.

Maßgeblichkeit der Sitztheorie bei ausländischen Gesellschaftsformen: Die Rechtsfähigkeit von KapGes. bestimmt sich in Deutschland nach Ansicht der Rspr. und der hL nach wie vor an der Sitztheorie. Nach dieser Theorie ist das Recht, welches am tatsächlichen Sitz (zu den Begrifflichkeiten vgl. Anm. 19) der Gesellschaft Gültigkeit hat, maßgebend.

Die Anwendung der Sitztheorie bedeutet, dass eine im Ausland wirksam gegründete KapGes. anhand der deutschen Rechtsordnung zu beurteilen ist, wenn sie ihren tatsächlichen Verwaltungssitz in Deutschland hat. Damit wären auch die deutschen Gründungsvorschriften maßgeblich, welche im Ausland gegründete Gesellschaften regelmäßig nicht beachten können. In der Vergangenheit hatte dies zur Folge, dass diese Gesellschaften im Inland nicht als juristische Personen anerkannt wurden.

Am 7.1.2008 hatte das Bundesjustizministerium einen Gesetzesentwurf zum internationalen Gesellschaftsrecht auf den Weg gebracht (DB 2008, 20), mit welchem die Geltung der Gründungstheorie gesetzlich verankert werden sollte. Der Entwurf ist jedoch nicht umgesetzt worden. Der BGH geht daher von einem grundsätzlichen Fortbestand der Sitztheorie aus (BGH v. 8.10.2009 – IX ZR 227/06, GmbHR 2010, 211; vorgehend OLG Düsseldorf v. 14.11.2006 – I-24 U 266/03, juris).

In der Praxis wurde jedoch durch die Rspr. von EuGH, BGH und BFH der Anwendungsbereich der Sitztheorie stark eingeschränkt, so dass diese letztlich kaum noch Anwendung findet. Eine Abkehr von der Sitztheorie auf die Gründungstheorie durch den Gesetzgeber hätte daher zur Klarheit beitragen und eine deutliche Vereinfachung mit sich gebracht.

Bedeutung der Centros-Entscheidung des EuGH v. 9.3.1999 (C-212/97, FR 1999, 449): Im Hinblick auf die sog. Centros-Entscheidung des EuGH ist die Sitztheorie in Deutschland unter Druck geraten. Diese Entscheidung betrifft die Eintragungsfähigkeit der Zweigniederlassungen einer in England gegründeten inaktiven KapGes. im Handelsregister von Dänemark. Dänemark hat die Eintragung verweigert, da es sich um einen Missbrauchsfall handle, der darauf angelegt sei, die dänischen Gründungsvorschriften zu unterlaufen. Das Gericht hat in dieser Weigerung einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU gesehen. Die weitreichenden Ausführungen des EuGH zur Niederlassungsfreiheit wurden innerhalb der Literatur zT zum Anlass genommen, anzunehmen, die Sitztheorie sei obsolet. Unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalls, den der EuGH zu entscheiden hatte, erscheinen diese Rückschlüsse als zu weit gehend (s. ausführlich KINDLER, NJW 1999, 1993). Dänemark folgt zwar prinzipiell der Sitztheorie, beurteilt aber die Rechtsfähigkeit von KapGes. nach der Gründungstheorie. Im Gegensatz zu Staaten, die uneingeschränkt die Sitztheorie vertreten, war die fragliche Gesellschaft in Dänemark als rechtsfähig zu beurteilen.

Die Fälle Überseering und Inspire Art: Der EuGH hat diese Rspr. mit den Entscheidungen v. 5.11.2002 (Überseering, C-280/00, Slg 2003, I-7747) und v. 25.9.2003 (Inspire Art, C-167/01, Slg 2003, I-10155) fortgesetzt.

Mit der Überseering-Entscheidung hat der EuGH entschieden, es sei eine mit den Art. 43 EG und 48 EG grds. nicht vereinbare Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, wenn ein Mitgliedstaat sich ua. deshalb weigert, die Rechtsfähigkeit einer Gesellschaft, die nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats gegründet worden ist und dort ihren satzungsmäßigen Sitz hat, anzuerkennen. Der zugrunde liegende Sachverhalt betrifft eine BV (eine GmbH niederländischen Rechts), welche ihren Verwaltungssitz nach Düsseldorf verlegt hatte. Die Überseering BV klagt aus einem Werkvertrag gegen einen Schuldner. Das deutsche Gericht ging davon aus, dass eine BV nach deutschem Recht nicht rechtsfähig und damit gem. § 50 ZPO auch nicht parteifähig in einem Zivilprozess sei.

In der Rechtsache Inspire Art hatte eine britische Limited in Amsterdam eine Zweigniederlassung errichtet. Die Gesellschaft wurde nur über die Zweigniederlassung tätig. Holland hatte Regelungen eingeführt, nach denen sog. Scheinauslandsgesellschaften nur unter erschwerten Bedingungen ins Handelsregister eingetragen werden konnten. Die Gesellschaft konnte nur mit dem Zusatz „formal ausländische Gesellschaft“ eingetragen werden und musste auch mit diesem Zusatz im Rechtsverkehr auftreten. Zudem waren Angaben zur Ersteintragung im ausländ. Handelsregister erforderlich. Weiterhin war eine Bescheinigung eines Wirtschaftsprüfers im Hinblick auf das Vorliegen der Voraussetzungen über das Mindestkapitals nach holländischem Recht zu hinterlegen. Der EuGH hat in der Auferlegung dieser zusätzlichen Pflichten einen nicht gerechtfertigten Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gesehen. Er hat zum Ausdruck gebracht, dass es keinen Fall eines Missbrauchs darstellt, soweit eine Gesellschaft ausschließlich über eine ausländ. Zweigniederlassung tätig wird.

Die Anwendung der Sitztheorie innerhalb der EU bedingt damit stets einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit. Der Rspr. des EuGH kann deutlich entnommen werden, dass innerhalb der EU die Frage der Rechtsfähigkeit einer Gesellschaft anhand der Gründungstheorie zu beantworten ist.

Der Fall Cartesio: Der EuGH hat in der Rechtssache Cartesio (C-210/06) mit Urteil vom 16.12.2008 (GmbHR 2009, 86) überraschend entschieden, dass es keinen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit darstellt, soweit eine Rechtsordnung eines Mitgliedsstaates es einer nach innerstaatlichem Recht gegründeten Gesellschaft verwehrt, ihren Sitz unter Beibehaltung ihrer Eigenschaft als Gesellschaft des Rechtes des Gründungsstaates in einen anderen Mitgliedsstaat zu verlegen. Der EuGH hat die Grenzen der Niederlassungsfreiheit aufgezeigt.

Der BGH berücksichtigt die Rspr. des EuGH und hat seine Ansicht zur Rechtsfähigkeit ausländ. KapGes. entsprechend angepasst. So hat der BGH klargestellt, dass Deutschland weiterhin nach der Sitztheorie verfährt und eine ausländ. KapGes. nur nach der Gründungstheorie zu behandeln ist, soweit sie Niederlassungsfreiheit genießt (BGH v. 8.10.2009 – IX ZR 227/06, OLG Düsseldorf v. 14.11.2006 – I-24 U 266/03, juris). Diese Niederlassungsfreiheit genießen Angehörige von EU-/EWR-Staaten.

Bedeutung bilateraler Staatsverträge: Für einzelne Staaten existieren bilaterale Staatsverträge, die ua. die Frage der Rechtsfähigkeit von Gesellschaften, die nach der Rechtsordnung des Vertragspartners gegründet wurden, regeln. Bei diesen Staatsverträgen handelt es sich zwar zunächst um Einzelabmachungen zwischen den Vertragsstaaten. Gemäß Art. 25 GG erlangen diese Regelungen jedoch mit der Ratifizierung Gesetzesrang. Derartige bilaterale Regelungen existieren mit den USA und Spanien.

▶ *Deutsch-amerikanischer Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrag v. 29.10.1954* (BGBl. II 1956, 487): Nach Art. XXV Abs. 5 Satz 2 dieses Vertrags erklären die Vertragsparteien, dass der rechtl. Status von Gesellschaften, welche nach dem Recht einer Vertragspartei wirksam gegründet wurden, von der anderen Vertragspartei anerkannt wird.

▶ *Niederlassungsvertrag v. 23.4.1970 mit Spanien* (BGBl. II 1972, 1041): In Art. 15 Abs. 2 Satz 1 dieses Abkommens erkennen die Vertragsparteien jeweils den rechtl. Status von Gesellschaften der anderen Vertragspartei im eigenen Hoheitsgebiet an. Die Regelung steht unter dem Vorbehalt des nationalen ordre public. Danach kann die Anerkennung einer Gesellschaft versagt werden, soweit deren Zweck bzw. die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit gegen Grundsätze oder

Vorschriften verstößt, welche diese Vertragspartei als Bestandteil der öffentlichen Ordnung im Sinne ihres internationalen Privatrechts ansieht (zu Einzelheiten EBENROTH/AUER, RIW 1992, Beilage 1 zu Heft 3, 10).

► *Die Bedeutung der Verträge nach Ansicht des BFH:* Der BFH (v. 13.11.1991 – I B 72/91, BStBl. II 1992, 263) hat in der Vergangenheit die Ansicht vertreten, dass diese Verträge für die Auslegung von § 14 ohne Bedeutung seien. Er versagte einer amerikanischen Incorporated die Anerkennung der Rechtsfähigkeit im Rahmen der Frage, ob ein Organschaftsverhältnis zu dieser Gesellschaft wirksam begründet wurde. Das Gericht führt aus, dem bilateralen Vertrag sei lediglich zu entnehmen, dass amerikanische Gesellschaften im Inland als wirksam gegründete ausländ. Rechtsgebilde anzuerkennen seien. Dies würde jedoch nicht bedeuten, dass eine solche Gesellschaft, wenn sie ihren Sitz ins Inland verlegt, den Status eines inländ. Rechtsgebildes annehmen könne.

Nunmehr vertritt der BGH (v. 29.1.2003 – VIII ZR 155/02, DB 2003, 818) die Ansicht, dass diese Verträge so zu verstehen sind, dass zwischen den beteiligten Staaten die Anwendung der Gründungstheorie vereinbart sei. Damit ist auf dieser Grundlage im Verhältnis zu den USA und Spanien die Gründungstheorie maßgeblich – wobei dies im Verhältnis zu Spanien als EU-Staat keine praktische Bedeutung hat.

Bedeutung von Diskriminierungsverboten in Doppelbesteuerungsabkommen: Die meisten DBA enthalten ein Diskriminierungsverbot für Unternehmen des Vertragspartners bzw. dessen Zweigniederlassungen (vgl. Art. 24 Abs. 3 und 5 OECD-MA), welches eine ungünstigere Besteuerung im Vergleich zu inländ. Gesellschaften verbietet. Auch das DBA-USA enthält ein solches Diskriminierungsverbot (dort insbes. Art. 24 Abs. 2 und 4). Der BFH v. 29.1.2003 (I R 6/99, BStBl. II 2004, 1043) vertritt nunmehr die Auffassung, das Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 würde dazu führen, dass die Rspr. des EuGH zur Rechtsfähigkeit ausländ. Gesellschaften auch auf amerikanische Gesellschaften zu übertragen sei. Dies bedeutet, dass dieses DBA-Diskriminierungsverbot bedingt, dass im Verhältnis dieser Staaten zueinander die Gründungstheorie maßgeblich sei. Diese Rspr. des BFH hat auch im Verhältnis zu einer Vielzahl anderer Staaten Bedeutung. Die ganz überwiegende Anzahl von DBA enthält ein an Art. 24 OECD-MA angelehntes Diskriminierungsverbot. Die Rspr. des BFH schränkt daher die Reichweite der Sitztheorie weiterhin drastisch ein. Die Gesellschaften der meisten Staaten sind damit im Hinblick auf ein Diskriminierungsverbot, welches im Rahmen eines DBA vereinbart ist, nach der Gründungstheorie zu behandeln.

18 2. Organgesellschaft hat Geschäftsleitung im Inland

§ 17 Satz 1 verlangt für die als OG in Betracht kommende KapGes., dass sich die „Geschäftsleitung im Inland“ befindet. Der bisher erforderliche doppelte Inlandsbezug (Sitz und Geschäftsleitung) hat der Gesetzgeber für den EU-Raum im Rahmen des UntStReiseKG v. 20.2.2013 aufgehoben. Diese Anpassung war erforderlich geworden, da die EU-Kommission im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens zu der Überzeugung gelangt ist, dass der doppelte Inlandsbezug einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit bedingt (s. Anm. 2).

Geschäftsleitung: Der Begriff der Geschäftsleitung ist in § 10 AO definiert. Die Geschäftsleitung ist dort angesiedelt, wo sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Dies ist der Ort, an dem die leitenden und zur Ver-

tretung der Gesellschaft befugten Personen ihre geschäftsführende Tätigkeit entfalten. Der Begriff entspricht dem im Zivil- und Handelsrecht verwendeten Begriff des tatsächlichen Verwaltungssitzes (BFH v. 30.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; grundlegend BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695), an den auch die Sitztheorie anknüpft (zur Sitztheorie s. Anm. 17).

► *Konkrete Festlegung des Geschäftsleitungsorts:* Bei einer OG kann die Frage nach dem Ort der Geschäftsleitung problematisch werden. Es ist denkbar, dass sich durch die Einrichtung eines Organschaftsverhältnisses der Ort der Geschäftsleitung verschiebt und mit dem des OT zusammenfällt. Eine Weisungsgebundenheit der Geschäftsleitung führt für sich allein genommen jedoch nicht zu einer solchen Verschiebung. Erforderlich ist eine Einzelfallentscheidung. Nach der Rspr. des BFH ist der Ort der Geschäftsleitung dort, wo ständig in die Tagespolitik der Gesellschaft eingegriffen wird und die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erforderlichen Entscheidungen von einigem Gewicht gefällt werden. Zur Begründung des Orts der Geschäftsleitung ist nicht ausreichend, dass der laufende Geschäftsgang beobachtet, kontrolliert und fallweise beeinflusst wird (BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695; s. auch § 1 Anm. 20).

► *Problematik mehrerer Geschäftsleitungsorte:* Problematisch ist weiterhin die Frage, ob polyzentrische Unternehmen als OG auftreten können. Dieses Problem tritt insbes. auf, wenn ein Unternehmen mit mehreren Orten der Geschäftsleitung einen solchen Ort sowohl im In- wie auch im Ausland unterhält (ausführlich zu den Problemen polyzentrischer Unternehmen SCHAUMBURG/SCHLOSSMACHER, FS Peltzer, 2001, 389; s. auch U. PRINZ, FR 2000, 538; § 1 Anm. 20).

Die Rspr. des BFH ist an diesem Punkt uneinheitlich. Der 4. Senat des BFH ist der Ansicht, dass sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung nur an einem Ort befinden könne (so BFH v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1986, 86). Der 1. Senat des BFH ist demgegenüber der Ansicht, dass ein Unternehmen mehrere Orte der Geschäftsleitung haben könne (BFH v. 15.10.1997 – I R 76/95, BFH/NV 1998, 434; v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437). Es wäre auf Grundlage dieser Rspr. denkbar, dass ein Unternehmen, welches den Ort der Geschäftsleitung im Ausland unterhält, einen weiteren Ort der Geschäftsleitung im Inland wirksam begründen könnte und die Position einer OG einnimmt. Die Ansicht des 1. Senats erscheint in diesem Punkt zeitgemäßer.

Inland: zum Begriff des Inlands s. § 1 Anm. 22.

3. Organgesellschaft unterhält ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union bzw. einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens 19

Der Gesetzgeber hat den doppelten Inlandsbezug nur für Gesellschaften, welche ihren Sitz in einem EU- bzw. EWR-Staat unterhalten, aufgegeben. Gesellschaften, welche ihren Sitz in einem Drittstaat unterhalten, können weiterhin nicht als OG auftreten. Erforderlich ist, dass die OG ihren Sitz in einem Mitgliedsstaat der EU oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens unterhält.

Sitz einer Kapitalgesellschaft: Gemäß § 11 AO wird der Sitz einer Gesellschaft in der Satzung bestimmt. Es handelt sich um den sog. statuarischen Sitz, der vom „tatsächlichen Sitz“ abzugrenzen ist, an den die Sitztheorie anknüpft. Der Begriff des tatsächlichen Sitzes ist identisch mit dem Ort der Geschäftsleitung. Der statuarische Sitz ist stets der in der Satzung angegebene Ort, unabhängig davon, ob von diesem Ort die Gesellschaft tatsächlich geleitet wird. Ein

Wechsel des Sitzes innerhalb des Inlands ist im Wege der Satzungsänderung möglich.

Sonderfrage des § 4a GmbHG: Nach dieser Vorschrift kann der Sitz der GmbH ein frei wählbarer Ort im Inland sein, der in der Satzung zu benennen ist. In das GmbHG wurde mit Gesetz v. 22.6.1998 ein § 4a eingefügt. Diese Vorschrift beinhaltete zunächst einen § 4a Abs. 2 GmbHG, welcher die Freiheit der Wahl des Sitzes stark eingeschränkt hatte. Zum 1.11.2008 wurde jedoch die Regelung des § 4a Abs. 2 GmbHG aufgehoben. Es besteht damit wieder weitreichende Freiheit, den Sitz einer GmbH zu wählen.

Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder Vertragsstaat des EWR-Abkommens: Mit den im Rahmen des UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285) vorgenommenen Änderungen im Bereich des Rechts der kstl. Organschaft wurde der bisher für die OG maßgebliche doppelte Inlandsbezug dahingehend angepasst, dass es nunmehr ausreichend ist, wenn sich der Sitz der OG in einem Mitgliedsstaat der EU oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens befindet. Im Hinblick auf ein Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission hatte die FinVerw. bereits mit BMF v. 11.4.2011 (S 2770 A - 50-St 51, DB 2011, 793) per Verwaltungsanweisung den doppelten Inlandsbezug für EU- bzw. EWR-Staaten praktisch außer Kraft gesetzt. Der Gesetzgeber hat damit letztlich eine bereits fast zwei Jahre praktizierte Praxis in den Gesetzestext aufgenommen.

4. Organgesellschaft verpflichtet sich wirksam, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen iSd. § 14 abzuführen

20 a) Grundlagen: Erfordernis wirksamer und umfassender Gewinnabführungsverpflichtung

Abführung des gesamten Gewinns: Die Eingehung eines kstl. bzw. gewstl. Organschaftsverhältnisses erfordert das Vorliegen eines EAV zwischen OG und OT (zum Problem der Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU s. Anm. 11). Das Gesetz verlangt ausdrücklich, dass die Verpflichtung der OG darauf gerichtet sein muss, den ganzen Gewinn abzuführen; die Verpflichtung muss darüber hinaus wirksam erfolgt sein. Ein im Rahmen der Vertragsfreiheit denkbarer Teil-GAV wäre daher nicht ausreichend. Auch diese ausdrückliche Benennung wäre nicht erforderlich gewesen, da der nach § 14 erforderliche GAV gem. § 291 AktG ebenfalls auf die Abführung des gesamten Gewinns gerichtet sein muss. Die Verpflichtung bezieht sich auf den gesamten während der Laufzeit des Vertrags erwirtschafteten Gewinn. Nicht umfasst sind Gewinne, die in vororgan-schaftlicher Zeit gebildet wurden (s. Anm. 39). Gewinne, die benötigt werden für:

- den Ausgleich von Vorjahresverlusten (s. Anm. 39),
 - die Bildung von Rücklagen im Rahmen des § 14 Abs. 1 Nr. 4 (s. Anm. 27, 39),
 - die Zahlung von Ausgleichzahlungen im Rahmen des § 16 (s. Anm. 34),
- sind ebenfalls nicht von der Verpflichtung zur Gewinnabführung umfasst.

Problematisiert wurde die Frage, ob eine Unternehmergesellschaft in der Lage ist, einen GAV abzuschließen, da sie bis zum gem. § 5a Abs. 3 GmbHG verpflichtet ist eine gesetzliche Rücklage zu bilden (zum Problem RUBEL, GmbHR 2010, 470). Im Hinblick auf § 17 Satz 2 Nr. 1 ist jedoch eine Zuführung zu einer gesetzlichen Rücklage nicht organschaftsschädlich (s. eingehend Anm. 39).

Abführungsverpflichtung bezieht sich auch auf Verluste: Der Gesetzeswortlaut gibt zwar sprachlich zunächst nur eine Verpflichtung zur Abführung des gesamten Gewinns vor, jedoch besteht auch eine Verpflichtung zur Übertragung des Ergebnisses in Verlustjahren.

Rechtsfähigkeit der Vertragsparteien: Der Vertrag muss zwischen der OG und dem OT geschlossen werden; dies bedeutet, dass die beiden an einem Organisationsverhältnis beteiligten Parteien rechtsfähig sein müssen. Da es sich bei der OG um eine KapGes. handeln muss, ist die Rechtsfähigkeit stets gegeben. Hingegen kommen als OT prinzipiell auch Vereinigungen in Betracht, die nicht zwangsläufig rechtsfähig sein müssen (vgl. Anm. 25). Im Ergebnis ist ein Organisationsverhältnis zu solchen Vereinigungen nicht denkbar, da damit der OT selbst nicht Vertragspartner werden kann. Ein GAV zwischen der OG und allen Gesellschaftern des OT ist nicht ausreichend.

Zivilrechtliche Wirksamkeit der Gewinnabführungsverpflichtung: Dem Gesetzestext von § 17 kann ausdrücklich entnommen werden, dass sich die OG wirksam zur Gewinnabführung verpflichten muss. Das Gesetz verlangt damit ausdrücklich die zivilrechtl. Wirksamkeit des GAV, um ein Organisationsverhältnis zu begründen.

Während im AktG die Anforderungen an solche sog. Unternehmensverträge in §§ 293 ff. AktG geregelt sind, existieren im GmbH-Recht solche Vorschriften nicht. Ganz überwiegend wird zutreffend davon ausgegangen, dass sich diese Regelungslücke nicht über eine umfassende Analogie zu den aktienrechtl. Vorschriften schließen lässt (so auch EMMERICH in SCHOLZ, GmbHG, 11. Aufl. 2012, Bd. I, Anhang Konzernrecht, Rn. 139 f.). Die im Gegensatz zur AG personalistische Struktur der GmbH verbietet dieses.

► *Der Supermarkt-Beschluss des BGH:* Der BGH hat mit dem sog. Supermarkt-Beschluss v. 24.10.1988 (II ZB 7/88, BGHZ 105, 324) Stellung zu den Anforderungen an GmbH-Unternehmensverträge genommen. Das Gericht hat angenommen, dass der Abschluss eines Unternehmensvertrags für die herrschende Gesellschaft satzungändernden Charakter habe und daher in Analogie zu den Regelungen zur Satzungsänderung im GmbHG ablaufe. In Bezug auf die beherrschte GmbH hat der BGH folgende Voraussetzungen festgeschrieben:

- Der Zustimmungsbeschluss der Gesellschafterversammlung der beherrschten Gesellschaft ist mit einem Quorum von mindestens $\frac{3}{4}$ der abgegebenen Stimmen zu fassen.
- Der Zustimmungsbeschluss bedarf der notariellen Beurkundung.
- Es ist eine Eintragung im Handelsregister der beherrschten Gesellschaft erforderlich. Diese muss folgende Angaben umfassen: Abschluss des Unternehmensvertrags unter Angabe des anderen Vertragspartners, Fassung des Zustimmungsbeschlusses der beherrschten Gesellschaft mit Datumsangabe und Fassung des Zustimmungsbeschlusses der herrschenden Gesellschaft mit Datumsangabe, soweit es sich um eine KapGes. handelt.

Die Handelsregistereintragung hat konstitutive Wirkung. Der Vertrag kommt damit erst mit der Eintragung wirksam zustande. In Analogie zur Satzungsänderung ist nach Ansicht des BGH in Analogie zu § 54 GmbHG die Eintragung der Fassung des Zustimmungsbeschlusses erforderlich. Daneben sei auch der Abschluss des Unternehmensvertrags im Handelsregister einzutragen. Als Rechtsgrundlage bezieht sich der BGH auf eine weitere Analogie, nämlich zu § 10 Abs. 1 Satz 1 GmbHG.

Auf Seiten der herrschenden Gesellschaft ist gem. § 297 AktG ein Zustimmungsbeschluss mit einer Mehrheit von $\frac{3}{4}$ der abgegebenen Stimmen erforderlich, soweit es sich bei dieser um eine AG bzw. KGaA handelt. Der BGH hat mit dem Supermarkt-Beschluss zum Ausdruck gebracht, dass, soweit es sich bei der herrschenden Gesellschaft um eine GmbH handelt, die Regelung entsprechend gelte und damit ein Zustimmungsbeschluss der Gesellschafterversammlung mit einer $\frac{3}{4}$ -Mehrheit erforderlich sei.

► *Offen gebliebene Punkte:* Offen geblieben ist das genaue Quorum, mit dem die beherrschte GmbH den Zustimmungsbeschluss fassen muss. Einigkeit herrscht, dass der Abschluss des Unternehmensvertrags satzungsändernden Charakter hat und daher entsprechend § 53 Abs. 2 GmbHG zumindest ein Beschluss mit $\frac{3}{4}$ der abgegebenen Stimmen erforderlich ist. Uneinigkeit herrscht demgegenüber, ob in Analogie zu § 53 Abs. 3 GmbH (zT wird auch § 33 Abs. 1 Satz 2 BGB angeführt) die Zustimmung sämtlicher Gesellschafter erforderlich sein könnte. Dann müsste der Vertragsabschluss einer Mehrung der den Gesellschaftern obliegenden Leistungen gleichzusetzen sein. Die Befürworter eines einstimmigen Beschlusses begründen dies damit, dass der einen Unternehmensvertrag begleitende Souveränitätsverlust einer Pflichtenmehrung gleichzustellen sei. Obgleich diese Sichtweise mittlerweile überwiegend vertreten wird, gibt es nach wie vor Kritiker, die eine $\frac{3}{4}$ -Mehrheit als ausreichend erachten. Dies hätte zur Folge, dass Minderheitsgesellschafter überstimmt werden könnten. Es wäre damit erforderlich, auch die Regelungen zum Schutz von außenstehenden Aktionären, insbes. §§ 304, 305 AktG, analog anzuwenden (zum Diskussionsstand mit Nachweisen: alt EMMERICH in SCHOLZ, GmbHG, 11. Aufl. 2012, Bd. I, Anhang Konzernrecht, Rn. 143 ff., 201 f.; LUTTER/HOMMELHOFF in LUTTER/HOMMELHOFF, GmbHG, 18. Aufl. 2012, Anhang zu § 13, Rn. 65 ff.).

Der BGH hat in jüngerer Zeit den Eindruck vermittelt, dass er von einer Zustimmungspflicht aller Gesellschafter ausgeht. In zwei nahezu wortgleichen Urteilen (BGH v. 31.5.2011 – II ZR 116/10, juris; v. 31.5.2011 – II ZR 109/10, BGHZ 190, 45) zur Kündigung eines zwischen zwei GmbH geschlossenen Beherrschungs- und GAV, ist der Senat mehrfach davon ausgegangen, dass außenstehende Gesellschafter die Möglichkeit haben, individuellen Ausgleich auszuhandeln. Dies würde bedeuten, dass §§ 304, 305 AktG keine analoge Anwendung finden; dies muss so verstanden werden, dass außenstehende Gesellschafter dem Vertragsschluss zustimmen müssen und daher die Möglichkeit haben, über Individualvereinbarungen ihre Rechte zu wahren (ebenso ULRICH, GmbHR 2011, 925; aA BECK, GmbHR 2012, 777 [780 f.]).

► *Stellungnahme:* Unabhängig von der Bewertung der Entscheidung des BGH sprechen die besseren Argumente dafür, eine Zustimmung aller Gesellschafter zu fordern. Eine analoge Anwendung der §§ 304, 305 AktG stellt im Bereich des GmbH-Rechts eine zu schematische Lösung dar. Die Stellung eines GmbH-Gesellschafters geht häufig über eine reine Kapitalbeteiligung hinaus, es ist daher angemessen, den Parteien aufzugeben, eine individuelle und für alle Parteien akzeptable Lösung zu suchen.

Soweit der Gesellschaftsvertrag der beherrschten Gesellschaft von vornherein ein $\frac{3}{4}$ -Quorum zum Abschluss eines Unternehmensvertrags vorgibt und einen Ausgleich für Minderheitsgesellschafter gem. §§ 304, 305 AktG vorsieht, kann dies nach hier vertretener Ansicht als ausreichend erachtet werden, da die Gesellschafter damit im Vorhinein einer Abfindungsregelung zustimmen. Nicht möglich erscheint indes, in der Satzung die Möglichkeit einzuräumen, mit einfacher Mehrheit einem solchen Vertragsschluss zuzustimmen. Damit würde

man dem organisationsrechtl. Charakter des Abschlusses eines Unternehmensvertrags nicht mehr gerecht werden, auch wenn eine Abfindungsregelung vorgesehen ist.

Besonderheiten bei fehlerhaften Verträgen: Fehlerhafte und deshalb zivilrechtl. unwirksame GmbH-Unternehmensverträge können in entsprechender Anwendung der Grundsätze über die fehlerhafte Gesellschaft zivilrechtl. als wirksam behandelt werden. Voraussetzung ist, dass die Verträge als wirksam behandelt und vollzogen wurden (grundlegend BGH v. 14.12.1987 – II ZR 170/87, BGHZ 103, 1, Familienheim; v. 5.11.2001 – II ZR 119/00, GmbHR, 2002, 62; im Einzelnen vgl. LUTTER/HOMMELHOFF in LUTTER/HOMMELHOFF, GmbHG, 18. Aufl. 2012, Anhang zu § 13, Rn. 81 ff.). Die Anwendung der Grundsätze ist insbes. erforderlich, um den Rechtsverkehr zu schützen, da Unternehmensverträge Verlusttragungspflichten und Haftungsfolgen begründen. Die Verträge sind dennoch fehlerhaft; diese Fehlerhaftigkeit kann im Wege einer außerordentlichen Kündigung geltend gemacht werden (vgl. Anm. 21).

Einvernehmen herrscht weiterhin dahingehend, dass die Anwendung der Grundsätze zur fehlerhaften Gesellschaft strechtl. ohne Bedeutung ist. Der Vertrag wird lediglich in zivilrechtl. Hinsicht als wirksam behandelt; dies ändert nichts daran, dass der Vertrag strechtl. nicht berücksichtigungsfähig ist.

Die FinVerw. hatte die veränderten Anforderungen an GmbH-Unternehmensverträge mit Übergangsregelungen begleitet (BMF v. 31.10.1989, BStBl. I 1989, 430; v. 29.6.1993, FR 1993, 553). Diese waren jedoch bis zum 31.12.1992 befristet, so dass auch auf diesem Wege kein strechtl. Schutz mehr für fehlerhafte Altverträge besteht.

Zeitpunkt der wirksamen Begründung des Gewinnabführungsvertrags: Die Vornahme der Eintragung des Unternehmensvertrags im Handelsregister hat konstitutive Wirkung. Das bedeutet, dass der GAV erst mit Vornahme der Handelsregistereintragung zivilrechtl. Wirksamkeit erlangt. Dies ist eine Folge der vom BGH vorgenommenen Analogie zu den Vorschriften der Satzungsänderung (BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324 [341]). § 54 Abs. 3 GmbHG legt fest, dass die Satzungsänderung erst mit der Handelsregistereintragung zustande kommt. Da eine Handelsregistereintragung zT beträchtliche Zeit beansprucht, hat das StRecht diese zivilrechtl. Vorgabe relativiert. Die Einkommenszurechnung erfolgt erstmals für das Kj., in dem das Wj. der OG endet, in dem der GAV wirksam wird (§ 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2; s. Anm. 26). In der Praxis ist zu beobachten, dass OG und OT in aller Regel gleichlaufende Wj. haben. Wenn das Wj. dem Kj. entspricht, muss damit der GAV bis zum Ende des Kj. wirksam werden, für das erstmals die Einkommenszurechnung erfolgt.

b) Sonderfragen der Beendigung einer Gewinnabführungsverpflichtung 21

In der Vergangenheit herrschte große Unsicherheit im Zusammenhang mit der Beendigung von GmbH-Unternehmensverträgen. Zu zahlreichen zivilrechtl. Fragen wurden uneinheitliche Lösungen vertreten (grundlegend LEHFELD, Die Beendigung von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen im GmbH-Konzern, 1996). Das Problem bedarf einer differenzierten Betrachtung, da mehrere Möglichkeiten bestehen, um einen GAV zu beenden.

Zu erwähnen bleibt auch, dass die Wirksamkeit der Kündigung strechtl., soweit es um die Berücksichtigungsfähigkeit eines Organschaftsverhältnisses geht, zu meist von untergeordneter Bedeutung ist. Unabhängig von einer wirksamen Kündigung liegen die Voraussetzungen für ein Organschaftsverhältnis bereits

dann nicht mehr vor, wenn der GAV nicht mehr durchgeführt wird. Die Wirksamkeit der Kündigung kann jedoch strechtl. in anderem Zusammenhang von Bedeutung sein, etwa wenn es um die Frage geht, ob eine vGA vorliegt.

Beendigung durch ordentliche Kündigung: Ein ordentliches Kündigungsrecht besteht nur, wenn ein solches vertraglich vereinbart ist (BGH v. 5.4.1993 – II ZR 238/91, BGHZ 122, 211 = NJW 1993, 1976; LUTTER/HOMMELHOFF in LUTTER/HOMMELHOFF, GmbHG, 18. Aufl. 2012, Anhang zu § 13 Rn. 87; aA LEHFELD, Die Beendigung von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen im GmbH-Konzern, 1996, 71). Die Vereinbarung eines ordentlichen Kündigungsrechts kann jedoch strechtl. problematisch sein. Der GAV muss für fünf Jahre bindend abgeschlossen werden. Die Vereinbarung eines ordentlichen Kündigungsrechts, welche eine Kündigung vor Ablauf dieser Frist ermöglicht, wäre insoweit unabhängig von der Ausübung steuerschädlich (s. Anm. 26).

In der Vergangenheit waren die formalen Voraussetzungen, die eine solche Kündigung zu beachten hat, hoch umstritten. Mit zwei nahezu wortgleichen Urteilen jeweils v. 31.5.2011 (II ZR 116/10, juris; II ZR 109/10, GmbHR 2011, 922) hat der BGH einen Rechtsstreit beendet, bei dem die Kündigung von Unternehmensverträgen zwischen GmbH im Mittelpunkt steht.

Der BGH hat entschieden, dass es sich bei der Kündigung eines GAV nicht um eine Geschäftsführungsmaßnahme handele, sondern um einen Eingriff in die Organisationsstruktur der Gesellschaft. Der rechtl. Charakter der Aufhebung bzw. Kündigung eines GmbH-Unternehmensvertrags ist damit identisch mit dem Abschluss eines solchen Vertrags. Daraus folgt, dass die zu beachtenden Voraussetzungen ebenfalls weitgehend identisch sein müssen. Dies bedeutet insbes., dass ein Beschluss der Gesellschafterversammlung der beherrschten Gesellschaft erforderlich ist. Die Stimmen der OT sind dabei stimmberechtigt und unterliegen keinem Stimmverbot gem. § 47 Abs. 4 Satz 2 Fall 1 GmbHG.

Den Entscheidungen des BGH ist jedoch keine klare Aussage zum erforderlichen Quorum zu entnehmen, mit dem der Gesellschafterbeschluss zu fassen ist. Es geht letztlich ebenso wie im Zusammenhang mit dem Abschluss des Vertrags um die Frage, ob die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich ist, oder ob eine $\frac{3}{4}$ Mehrheit ausreichend ist. Wie bereits ausgeführt (Anm. 20), unterstellt der BGH die Möglichkeit, eine Abfindung von außenstehenden Gesellschaftern individuell zu vereinbaren. Damit geht der BGH davon aus, dass die aktienrechtl. Abfindungsregelungen nicht analog anwendbar sind. Der Minderheitsgesellschafter ist in der Lage, individuelle Abfindungsregelungen auszuhandeln, soweit seine Zustimmung zu der Maßnahme erforderlich ist. Die Aussage des BGH spricht damit für die Notwendigkeit eines Zustimmungsbeschlusses, dem alle Gesellschafter zustimmen.

Ein Zustimmungsbeschluss auf Seiten der herrschenden Gesellschaft ist indes nicht erforderlich.

Bereits in der Vergangenheit hatte der BGH erklärt, dass eine rückwirkende Aufhebung solcher Unternehmensverträge nicht möglich sei (BGH v. 5.11.2001 – II ZR 119/00, GmbHR 2002, 62).

Beendigung durch außerordentliche Kündigung: Einvernehmen herrscht grds. zu der Frage, ob auch im GmbH-Recht die Möglichkeit einer außerordentlichen Kündigung des Unternehmensvertrags besteht. Dieses Kündigungsrecht steht beiden Vertragsparteien zu und ist nicht fristgebunden. Der Charakter und die Wirkung der Kündigung sind identisch, unabhängig davon, ob es sich um eine ordentliche oder außerordentliche Kündigung handelt. Die zu beachtenden

Formalien entsprechen daher den der ordentlichen Kündigung (ebenso LUTTER/HOMMELHOFF in LUTTER/HOMMELHOFF, GmbHG, 18. Aufl. 2012, Anhang zu § 13, Rn. 87). Es ist somit ein Zustimmungsbeschluss mit mindestens satzungsändernder Mehrheit erforderlich (zu Einzelheiten vgl. „Beendigung durch ordentliche Kündigung“). Eine unterjährige Kündigung wirkt auf den Beginn des Wj. zurück und kann damit steuerschädlich sein, wenn der Vertrag noch keine fünf Jahre wirksam war und durchgeführt wurde.

► *Vorliegen eines wichtigen Grundes:* Die Frage, wann ein zivilrechtl. die außerordentliche Kündigung rechtfertigender wichtiger Grund vorliegt, lässt sich aus der Natur der Sache nicht eindeutig beantworten und wird stets eine Einzelfallabwägung erforderlich machen. Prinzipiell gelten die allgemeinen Grundsätze für Dauerschuldverhältnisse. Danach ist ein wichtiger Grund gegeben, wenn Tatsachen vorliegen, die unter Berücksichtigung aller Umstände und unter Abwägung der beidseitigen Interessen die Fortsetzung des Vertrags für den Kündigenden unzumutbar machen (vgl. EMMERICH in SCHOLZ, GmbHG, 11. Aufl. 2012, Bd. I, Anhang Konzernrecht, Rn. 192 ff.). Die Veräußerung der Anteile an der OG stellt zivilrechtl. keinen wichtigen Grund dar (OLG Oldenburg v. 23.3.2000 – 1 U 75/99, GmbHR 2000, 1267; NZG 2000, 138, mit Anm. FLEISCHER/RENTSCH; aA LEHFELD, Die Beendigung von Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträgen im GmbH-Konzern, 1996, 91 f.; vgl. auch Anm. 26). Prinzipiell gilt dies auch für die Verschlechterung der Ertragslage der OG.

Einen wichtigen Grund kann auch die Fehlerhaftigkeit des Vertrags darstellen. Auch die Anwendung der Grundsätze der fehlerhaften Gesellschaft darf nicht dazu führen, dass Gesellschafter gezwungen werden, gegen ihren Willen an einem fehlerhaften Vertrag festhalten zu müssen. Überwiegend wird davon ausgegangen, der Geschäftsführer sei verpflichtet, die Fehlerhaftigkeit des Vertrags geltend zu machen, wenn Minderheitsgesellschafter im Nachhinein die Zustimmung zu dem Unternehmensvertrag versagen (LUTTER/HOMMELHOFF in LUTTER/HOMMELHOFF, GmbHG, 18. Aufl. 2012, Anh. § 13 Rn. 84).

► *Unterschiede zwischen Zivil- und Steuerrecht:* Problematisch ist, dass der in § 14 Nr. 3 verwendete Begriff des wichtigen Grundes, der eine steuerunschädliche vorzeitige Beendigung des GAV ermöglicht, nicht identisch ist mit dem wichtigen Grunde im Sinne des Zivilrechts. Steuerrechtlich ist das Vorliegen eines wichtigen Grundes aus einem spezifischen wirtschaftlichen Standpunkt erforderlich.

Beendigung durch Zeitablauf: Einvernehmen herrscht, dass, soweit in einem Unternehmensvertrag eine Laufzeit vereinbart ist, dieser ohne Beachtung weiterer Formalien mit Zeitablauf endet (LUTTER/HOMMELHOFF in LUTTER/HOMMELHOFF, GmbHG, 18. Aufl. 2012, Anhang zu § 13, Rn. 87).

Beendigung durch Aufhebungsvertrag: Ein Unternehmensvertrag kann einvernehmlich im Wege eines Aufhebungsvertrags beendet werden. Die Entscheidungen des BGH v. 31.5.2011 haben Klarheit gebracht, dass die Aufhebung des Unternehmensvertrags nach denselben Formalien abläuft wie der Abschluss des Vertrags (LUTTER/HOMMELHOFF in LUTTER/HOMMELHOFF, GmbHG, 18. Aufl. 2012, Anhang zu § 13, Rn. 89).

Demzufolge ist zum Abschluss des Aufhebungsvertrags ein Zustimmungsbeschluss der Gesellschafterversammlung erforderlich. Darüber hinaus muss der Beschluss notariell beurkundet und im Handelsregister eingetragen werden. Wie ausgeführt besteht lediglich zum erforderlichen Quorum, mit dem der Zu-

stimmungsbeschluss zu fassen ist, eine gewisse Rechtsunsicherheit (vgl. „Beendigung durch ordentliche Kündigung“).

Besonderheiten bei der Zusammenfassung von Unternehmensverträgen: Insbesondere in der Vergangenheit wurden häufig im Hinblick auf die organisatorische Eingliederung EAV und Beherrschungsvertrag in einer Urkunde zusammengefasst (diese werden zT auch als Organschaftsverträge bezeichnet). Das OLG Karlsruhe v. 12.4.2001 (GmbHR 2001, 523) hat zum Ausdruck gebracht, dass es nicht möglich sei, nur einen der Bestandteile zu kündigen (im Streitfall den EAV). Der Vertrag würde eine Einheit darstellen. Die Aufhebung eines Teils würde eine Vertragsänderung bedeuten, welche nicht einseitig im Wege der Kündigung vollzogen werden könne. Die Sichtweise des Gerichts ist zutreffend; daher sollte dieser Aspekt bei Gestaltungen berücksichtigt werden, soweit die Frage zu entscheiden ist, ob mehrere Unternehmensverträge in einer Urkunde zusammengefasst werden sollten.

Die Begründung einer kstl. Organschaft erfordert nicht mehr das Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung. Zusammengefasste Unternehmensverträge sind daher lediglich zu beobachten, wenn auch eine ustl. Organschaft angestrebt wird. Im Bereich der USt erfordert die Begründung eines Organschaftsverhältnisses nach wie vor das Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung (vgl. Anm. 9). Die Entscheidung des OLG Karlsruhe macht deutlich, dass es vorteilhaft sein kann, mehrere Unternehmensverträge nicht in einer Urkunde zusammenzufassen, sondern gesondert abzuschließen. Denkbar ist auch, in einem zusammengefassten Vertrag individuelle Vereinbarungen für isolierte Kündigungsmöglichkeiten der einzelnen Vertragsbestandteile einzuräumen.

22 5. Abführung an ein anderes Unternehmen iSd. § 14

Der Gesetzestext von § 17 erfordert, dass sich die OG verpflichtet, ihren Gewinn an ein anderes Unternehmen iSv. § 14 abzuführen. Dies bedeutet, dass der Organträger auch im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses gem. § 17 die Vorgaben von § 14 Abs. 1 Nr. 2 zu beachten hat. Die Formulierung des Gesetzgebers hat eher sprachliche denn rechtl. Bedeutung. Die Rechtsfolge von § 17 beinhaltet bereits, dass § 14 Abs. 1 Nr. 2 Anwendung findet auf Organschaftsverhältnisse iSd. § 17. Der Kreis der in Betracht kommenden OT ist damit sehr groß und umfasst natürliche Personen, der KSt unterliegende Rechtssubjekte sowie PersGes. (s. Anm. 25).

II. Rechtsfolgen des Satzes 1: §§ 14 bis 16 gelten entsprechend

23 1. Art der Verweisung: Entsprechende Geltung

§ 17 ist eine Verweisungsnorm. Die Rechtsfolge besteht in der entsprechenden Geltung der §§ 14–16. Die Verweisung bezieht sich sowohl auf Tatbestandsmerkmale als auch auf die Rechtsfolgen der fraglichen Vorschrift. Die wichtigste Rechtsfolge des § 17 stellt die entsprechende Geltung des § 14 dar.

Abgrenzung von entsprechender und sinngemäßer Geltung: Das Gesetz kennt zwei unterschiedliche Ausprägungen der Verweisung: zum einen die „entsprechende“ und zum anderen die „sinngemäße“ Geltung.

► *Eine entsprechende Anwendung* der Vorschrift führt dazu, dass die Vorschriften, auf welche verwiesen wird, ohne nähere Erforschung von Sinn und Zweck der Vorschrift auf die Fälle der Verweisungsnorm angewendet werden.

► *Dagegen ist bei einer sinngemäßen Anwendung* zunächst eine Erforschung von Sinn, Zweck und Tragweite der Vorschrift, auf die verwiesen wird, erforderlich. Nur in diesem Rahmen kann die Vorschrift schließlich angewandt werden.

Konkretisierung der entsprechenden Geltung: Dies bedeutet, dass die Vorschriften der §§ 14–16 nach ihrem Wortlaut und Sinn in den Organschaftsverhältnissen des § 17 ebenso wie in den Organschaftsfällen des § 14 gelten, soweit sich aus der unterschiedlichen Rechtsform der OG nichts anderes ergibt.

2. Entsprechende Geltung der Tatbestandsseite von § 14

a) Finanzielle Eingliederung einer anderen Kapitalgesellschaft in den Organträger 24

Gemäß § 14 Abs. 1 Nr. 1 ist erforderlich, dass die OG in den OT in finanzieller Hinsicht eingegliedert ist. Im Anwendungsbereich des § 17 gelten keine Besonderheiten (zu Einzelheiten s. § 14 Anm. 100 ff.).

b) Anforderungen an den Organträger (§ 14 Abs. 1 Nr. 2) 25

Hinsichtlich der Anforderungen an den OT besteht kein Unterschied zwischen einem Organschaftsverhältnis im Rahmen des § 17 und einem solchen mit einer AG bzw. KGaA als OG. Dies bringt bereits der Gesetzestext des § 17 zum Ausdruck. Der OT muss den in § 14 einleitender Satz und § 14 Abs. 1 Nr. 2 normierten Voraussetzungen entsprechen (dazu § 14 Anm. 150 ff.).

c) Vertragserfordernisse (§ 14 Abs. 1 Nr. 3) 26

Der Gesetzestext enthält in § 14 Abs. 1 Nr. 3 zusätzliche strechtl. Anforderungen an den GAV, um ein Organschaftsverhältnis zu begründen. Für Organschaftsverhältnisse im Rahmen des § 17 gelten keine Besonderheiten (zu den Einzelheiten § 14 Anm. 200 ff.).

d) Mögliche Rücklagenbildung (§ 14 Abs. 1 Nr. 4) 27

Begrenzung der Rücklagenbildung (§ 14 Abs. 1 Nr. 4): § 14 Abs. 1 Nr. 4 beschränkt die Möglichkeit zur Bildung von Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 HGB) bei der OG. Da die Zuführung zu Rücklagen in organschaftlicher Zeit zu Lasten der Gewinnabführung geht, bindet § 14 Abs. 1 Nr. 4 sie an enge Voraussetzungen. Eine Einstellung darf nur erfolgen, soweit dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist. § 14 Abs. 1 Nr. 4 ist im Regelungsbereich von § 17 im Zusammenwirken mit § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 zu sehen (s. Anm. 39).

3. Entsprechende Geltung der Rechtsfolgenseite von § 14

a) Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft auf den Organträger 28

Die entsprechende Anwendbarkeit des § 14 bezieht sich nicht nur auf dessen Tatbestandserfordernisse, sondern auch auf dessen Rechtsfolge. Diese ist in

§ 14 Abs. 1 einleitender Satz festgelegt und besteht in einer Zurechnung des Einkommens der OG auf den OT. Das Gesetz nimmt von der Einkommenszurechnung von der OG auf den OT lediglich Ausgleichszahlungen aus, die im Rahmen des § 16 von der OG selbst zu versteuern sind.

Hinsichtlich der Methodik der Einkommenszurechnung bestehen keine Besonderheiten, soweit ein Fall des § 17 vorliegt. OG und OT führen zunächst eine getrennte Einkommensermittlung durch. Dem OT wird schließlich das Einkommen der OG durch Addition zugerechnet. Die Summe wird der Veranlagung des OT zugrunde gelegt. Die zugerechneten Einkommensteile werden ebenso behandelt wie eigenes originäres Einkommen.

29 Einstweilen frei.

30 **b) Ausschluss einer doppelten Verlustnutzung (§ 14 Abs. 1 Nr. 5)**

Gemäß § 14 Abs. 1 Nr. 5 werden negative Einkünfte von OG oder OT nicht bei der inländ. Besteuerung berücksichtigt, wenn diese Einkünfte bereits im Rahmen einer Besteuerung im Ausland Berücksichtigung gefunden haben. Die Vorschrift wurde im Rahmen des UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285) stark verändert. Jedoch muss die Reichweite der Regelung weiterhin als unklar eingestuft werden (vgl. SCHNEIDER/SCHMITZ, GmbHR 2013, 281; U. PRINZ, DB 2013, Gastkommentar Heft 35, M 1; DÖTSCH/PUNG, DB 2013, 2169; DÖTSCH/PUNG, DB 2013, 305). Das BMF will auf Zweifelsfragen zur Vorschrift nur im Zusammenhang mit konkreten Einzelfällen eingehen (so Antwortschreiben des BMF an den BDI und anderer Spitzenverbände v. 29.5.2013, GmbHR 2013, 728).

Bereits vor der Neufassung der Vorschrift bestand weitgehende Unklarheit im Zusammenhang mit dem Regelungszweck und der Reichweite der Vorschrift. Es sind bisher in der Praxis keine Fälle bekannt geworden, bei denen die Vorschrift Anwendung gefunden hätte (vgl. zu § 14 Abs. 1 Nr. 5 Anm. 260).

31 **c) Behandlung von Mehr-/Minderabführungen (§ 14 Abs. 3 und 4)**

Wenn der handels- und der strechtl. Gewinn nicht übereinstimmen, kommt es zu Mehr bzw. Minderabführungen. Übersteigt der strechtl. Gewinn den handelsrechtl., liegen Mehrabführungen vor. Gemäß § 14 Abs. 3 sind vororganschaftliche Mehrabführungen als Gewinnausschüttungen zu behandeln. Vororganschaftliche Minderabführungen sind als Einlage des OT in den OT zu behandeln.

Gemäß § 14 Abs. 4 sind für Mehr-/Minderabführungen aus organschaftlicher Zeit Ausgleichsposten zu bilden, welche der OT im Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile der OG aufzulösen hat. Im Anwendungsbereich von § 17 gelten keine Besonderheiten im Zusammenhang mit Mehr- bzw. Minderabführungen (vgl. § 14 Anm. 341 ff.).

32 **d) Feststellungsverfahren gem. § 14 Abs. 5**

Der Gesetzgeber hat im Rahmen des UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285) ein Feststellungsverfahren in § 14 Abs. 5 verankert. Insbesondere das dem OT zurechenbare Einkommen wird gegenüber OG und OT einheitlich und gesondert festgestellt. Das Verfahren ist erstmals anwendbar für Feststellungszeiträume, welche nach dem 31.12.2013 beginnen. Dies bedeutet, sofern das Wj. dem Kj. entspricht, erfolgt erstmals eine Feststellung für den VZ 2014 (vgl. § 14 JK 13).

4. Entsprechende Anwendung von § 15

33

Entsprechend anwendbar ist weiterhin § 15 (zu einer Kurzdarstellung der Tatbestände des § 15 vgl. MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, 159 ff. Rn. 512 ff., zu § 15 Satz 1 Nr. 1; 204 ff. Rn. 681 ff., für die übrigen Tatbestände).

Diese Vorschrift betrifft die Einkommensermittlung der OG (vgl. Anm. 7).

§ 15 Satz 1 Nr. 1 schließt zunächst einen Verlustabzug gem. § 10d EStG in organschaftlicher Zeit aus.

§ 15 Satz 1 Nr. 2 schließt die Anwendung von § 8b Abs. 1 bis 6 bzw. 4 Abs. 6 UmwStG auf der Ebene der OG aus. Diese Privilegierungen können in organschaftlicher Zeit nur auf Ebene des OT Platz greifen.

§ 15 Satz 2 weitet den Anwendungsbereich von § 15 Satz 1 Nr. 2 auf Fälle aus, bei denen auf der Grundlage eines DBA Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer ausländ. Gesellschaft von der Besteuerung ausgenommen werden.

§ 15 Satz 1 Nr. 3 legt fest, dass die Anwendung der Zinsschranke auf Ebene des OT erfolgt. OG und OT gelten insoweit als ein Betrieb.

§ 15 Satz 1 Nr. 4 und § 15 Satz 1 Nr. 5 regeln die Behandlung von Dauerschuldgeschäften iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2 bei Organschaftsverhältnissen. Der BGH hatte im Zusammenhang mit einer strukturell dauerdefizitären Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts das Vorliegen einer vGA angenommen (BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961). Bei § 8 Abs. 7 handelt es sich um ein Nichtanwendungsgesetz für diese Rspr.

5. Entsprechende Anwendung von § 16

34

§ 17 erklärt schließlich auch § 16 für entsprechend anwendbar. Die Regelung betrifft Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter der OG. § 16 ordnet an, dass die Beträge stets Teil des Einkommens der OG sind, und zwar unabhängig davon, ob die Zahlungen von der OG oder dem OT tatsächlich erbracht werden. Die Vorschrift lässt die mit der Zahlung von Ausgleichszahlungen verbundene Durchbrechung der Gewinnabführung an den OT steuerunschädlich zu. Ausgleichszahlungen werden ansonsten entsprechend offenen Ausschüttungen behandelt (vgl. Anm. 7).

Bedeutung des Rechtsverweises auf § 16: In der Praxis ist die Bedeutung von Ausgleichszahlungen im Bereich des § 17 geringer als bei Fallgestaltungen, bei denen es sich bei der OG um eine AG bzw. KGaA handelt. Bei den GmbH, die als OG auftreten, handelt es sich häufig um Einmanngesellschaften, bzw. um Fälle, bei denen der OT über eine 100 %-Beteiligung an der OG verfügt und damit keine Minderheitsgesellschafter vorhanden sind. Einfluss hat in diesem Zusammenhang auch die Tatsache, dass noch nicht endgültig geklärt ist, ob zum Abschluss eines GmbH-Unternehmensvertrags die Zustimmung sämtlicher Gesellschafter erforderlich ist (s. Anm. 20).

Einstweilen frei.

35–36

III. Weitere Voraussetzungen für andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft nach Abs. 1 Satz 2

37 1. Die Vorgaben des § 17 Abs. 1 Satz 2 im Überblick

Da im GmbH-Recht ein geschriebenes Vertragskonzernrecht nicht existiert, hat der Gesetzgeber in § 17 Satz 2 besondere Voraussetzungen aufgestellt, soweit es sich bei der OG um eine andere, nicht unter das AktG fallende Gesellschaft handelt. Auf diesem Wege soll eine Angleichung an das Aktienrecht stattfinden und Schutzvorschriften zugunsten der unterworfenen Gesellschaft sowie deren Gesellschafter in das GmbH-Recht eingebracht werden.

Dies ist im Einzelnen eine Begrenzung der Gewinnabführung (Nr. 1) und die Vereinbarung einer Verlustübernahmeverpflichtung (Nr. 2). Da diese Anforderungen in einem Steuergesetz aufgestellt sind, ist die zivilrechtl. Wirksamkeit von Unternehmensverträgen durch die Regelung nicht betroffen, sondern lediglich die stl. Anerkennungsfähigkeit.

Trotz vorhandener Kritik hat der Gesetzgeber mit der Neufassung von § 17 Satz 2 Nr. 2 deutlich zum Ausdruck gebracht, dass er daran festhalten möchte, dass Organschaftsverhältnisse im Rahmen des § 17 zusätzliche Anforderungen zu erfüllen haben (vgl. Anm. 3).

38 2. Weitere Voraussetzungen zur Anerkennung als Organgesellschaft

§ 17 Satz 2 stellt zusätzliche stl. Anforderungen zur Anerkennung einer anderen KapGes. als OG auf, welche die Tatbestandsvoraussetzungen des § 14 übersteigen. Diese beziehen sich auf den GAV und sind neben den Vorgaben des § 14 von Gesellschaften zu erfüllen, welche in den Geltungsbereich des § 17 fallen.

Das FG Düss. hat in diesem Zusammenhang entschieden, dass der OT auch bei fehlgeschlagener Organschaft eine Verpflichtung zur Verlustübernahme zu passivieren habe. Dies führt zu einer verdeckten Einlage des OT. Diese sei auf dem Beteiligungskonto jedoch nicht zu aktivieren, da der Wert der Beteiligung durch die Verlustübernahme nicht erhöht werde, sondern vielmehr „erstarrt“ sei (FG Düss. v. 12.4.1989 – 6 K 173/82 K, EFG 1989, 478, rkr.).

39 3. Gewinnabführung überschreitet den in § 301 AktG genannten Betrag nicht (Satz 2 Nr. 1)

§ 17 Satz 2 Nr. 1 legt fest, dass die Gewinnabführung den in § 301 AktG genannten Betrag nicht überschreiten darf.

Ausreichend und erforderlich ist, dass die in § 301 AktG aufgezeigten Grenzen eingehalten werden (ebenso BMF v. 24.3.1994, FR 1994, 342). Eine entsprechende Regelung im GAV ist nicht nötig (so ausdrücklich BMF v. 14.1.2010 – IV C 2 - S 2770/09/10002, BStBl. I 2010, 65). Die Aufnahme einer solchen Regelung ist jedoch möglich und wird zT sogar empfohlen (so bei WALTER in ERNST & YOUNG, § 17 Rn. 6). Sollte eine solche Aufnahme in den EAV erfolgen, ist es zu empfehlen, eine dynamische Klausel zu wählen, welche sich auf die jeweils gültige Fassung des § 301 AktG bezieht. Obgleich überwiegend davon ausgegangen wird, dass eine Bezugnahme auf eine nicht aktuelle Fassung von § 301

AktG nicht zur Unwirksamkeit des EAV führt, können so Widersprüchlichkeiten vermieden werden (vgl. auch DÖRSCH in DPM, § 17 Rn. 17).

Ansatzpunkt zur Berechnung des Höchstbetrags der Gewinnabführung ist der handelsrechtl. Jahresüberschuss.

§ 301 AktG legt strechtl. sowohl den Mindestbetrag als auch den Höchstbetrag der Gewinnabführung fest. Wenn die Vorgaben des § 301 AktG unterschritten werden, gilt der GAV als nicht durchgeführt und das Organschaftsverhältnis kann nicht anerkannt werden (vgl. Anm. 26). Wird der Rahmen des § 301 AktG überschritten, liegt ein Verstoß gegen § 17 Satz 2 Nr. 1 vor. Auch ohne die Regelung des § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 wäre davon auszugehen, dass die Gewinnabführung zivilrechtl. Grenzen überschreitet und das Organschaftsverhältnis daher scheitert (Abschn. 60 Abs. 5 KStR 2004). Es wird in diesem Zusammenhang argumentiert, die Gewinnabführung überschreite gesetzlich festgelegte Höchstgrenzen und könne daher als nicht in allen Punkten hinreichend durchgeführt angesehen werden.

DÖRSCH erachtet § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 als Spezialregelung und folgert daraus, dass entgegen der Situation bei SE, AG und KGaA ein Unterschreiten der Grenze des § 301 AktG nicht organschaftsschädlich sei (DÖTSCH in DPM, § 17 Rn. 17, 20). Dem kann nicht gefolgt werden, da auch im Rahmen von § 17 das Gebot besteht, den EAV tatsächlich durchzuführen und § 14 Abs. 1 Nr. 4 Anwendung findet (ebenso WALTER in ERNST & YOUNG, § 17 Rn. 6). Eine solche Auslegung ist zudem mit dem Willen des Gesetzgebers unvereinbar.

Ausgleich von Vorjahresverlusten: Gemäß § 301 AktG ist eine Gewinnabführung erst möglich, wenn Vorjahresverluste ausgeglichen sind. Bei den Verlusten, die vor einer Gewinnabführung auszugleichen sind, kann es sich nur um solche handeln, die aus Zeiträumen vor Abschluss des Unternehmensvertrags stammen. Während der Laufzeit des Unternehmensvertrags kann kein Verlustvortrag entstehen, da die herrschende Gesellschaft die Verluste der beherrschten Gesellschaft auszugleichen hat. Steuerrechtlich besteht gem. § 17 Satz 2 Nr. 2 die Pflicht zur Vereinbarung einer Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG. Unabhängig vom StRecht ist zudem § 302 AktG im Bereich des GmbH-Vertragskonzernrechts analog anwendbar (im Einzelnen s. Anm. 2, 40).

Abführung von Rücklagen: § 301 AktG verbietet weiterhin die Abführung von Beträgen, welche gem. § 300 AktG in eine gesetzliche Rücklage eingestellt werden müssen. Eine gesetzliche Rücklage existiert für die AG bzw. KGaA. Im Bereich des GmbH-Rechts existiert nur im Zusammenhang mit der Unternehmensgesellschaft eine gesetzliche Rücklage gem. § 5a Abs. 3 GmbHG (vgl. auch Anm. 16). Nach dieser Regelung ist bis zum Erreichen eines Stammkapitals von 25 000 € ein Viertel des Jahresüberschusses in eine gesetzliche Rücklage einzustellen. Die Bildung dieser Rücklage ist nicht organschaftsschädlich (vgl. auch Anm. 16, 20; RUBEL, GmbHR 2010, 470; zweifelnd WESTERMANN in SCHOLZ, GmbHG, 11. Aufl. 2012, Bd. I, § 5a GmbHG Rn. 39 ff.). Die eingestellten Beträge dürfen nicht an den OT abgeführt werden.

Im Übrigen besteht im Rahmen des § 17 ein Zusammenspiel mit der Regelung des § 14 Abs. 1 Nr. 4. Diese Vorschrift begrenzt die Möglichkeit der Bildung von freien Rücklagen bei der OG. Diese dürfen nur gebildet werden, wenn dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist (im Einzelnen s. Anm. 27). Eine Rücklage, welche den Rahmen von § 14 Abs. 1 Nr. 4 beachtet, kann damit auch keinen Verstoß gegen § 17 Satz 2 Nr. 1 nach sich ziehen.

Ausschüttungssperre gem. § 268 Abs. 8 HGB: § 301 AktG nimmt auch Bezug auf die im Rahmen des BilMOG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102) ins Gesetz eingefügte Ausschüttungssperre des § 268 Abs. 8 HGB (zur Ausschüttungssperre mit Beispielrechnungen KÜTING/LORSON/EICHENLAUB/TOEBE, GmbHR 2011, 1). Das bedeutet, die Gewinnabführung im Rahmen einer kstl. Organshaft, darf Beträge, welche von der Ausschüttungssperre erfasst sind, nicht beinhalten.

Die Ausschüttungssperre umfasst:

- Beträge für in der Bilanz ausgewiesene selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des AV unter Abzug der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern.
- Den Aktivüberhang bei latenten Steuern. Das ist der Betrag, um den die aktiv latenten Steuern die passiv latenten Steuern übersteigen.
- Die Differenz aus dem Zeitwert und den AK für Vermögensgegenstände zur Deckung der Altersvorsorgeverpflichtungen nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB, soweit der Zeitwert höher ist, abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern.

Auflösung von Rücklagen: Prinzipiell kann der abzuführende Gewinn nicht durch die Auflösung von Rücklagen erhöht werden. § 301 Satz 2 AktG nimmt hiervon jedoch ausdrücklich Rücklagen aus, die während der Laufzeit des Unternehmensvertrags gebildet wurden. Da sich damit das Abführungsverbot des § 301 Satz 2 AktG nur auf vorvertragliche Rücklagen bezieht, ist zwischen vertraglichen und vorvertraglichen Rücklagen zu unterscheiden.

► *Abführungsverbot für vorvertragliche Rücklagen:* Die Regelung des § 301 Satz 2 AktG beinhaltet im Umkehrschluss ein striktes Abführungsverbot für vorvertragliche Rücklagen (DÖTSCH in DPM, § 17 Rn. 18). Dieses Abführungsverbot ist jedoch nicht betroffen, wenn vorvertragliche Rücklagen der OG aufgelöst und außerhalb der Gewinnabführung an deren Gesellschafter ausgeschüttet werden. Ein solches Vorgehen ist unabhängig vom EAV und betrifft daher nicht den Geltungsbereich des § 301 AktG. Es gelten insoweit die allgemeinen Regeln zur Gewinnausschüttung (ebenso Abschn. 60 Abs. 4 Satz 4 KStR 2004).

Das Abführungsverbot für vorvertragliche Rücklagen ist im Rahmen von Organisationsverhältnissen ohne größere praktische Bedeutung. Bei solchen Verhältnissen steht zumeist die Möglichkeit der Verlustverrechnung im Vordergrund. Die Abführung vorvertraglicher Rücklagen ist stl. idR nicht vorteilhaft.

► *Die Abführung von Rücklagen, welche während der Laufzeit des Vertrags gebildet wurden:* Die Durchbrechung des Abführungsverbots für Rücklagen, die während der Laufzeit des Vertrags gebildet wurden, ist nötig, damit solche Rücklagen überhaupt aufgebaut werden. Da die Bildung von wirtschaftlich begründeten Rücklagen im Interesse der Gesellschaft und deren Gläubiger liegt, wäre es nicht sinnvoll, deren Bildung noch weiter einzuschränken, als dies bereits in stl. Hinsicht durch § 14 Nr. 4 geschieht.

Grundsätzliche Kritik an der Regelung: Die Notwendigkeit der Regelung erscheint fraglich. Die Rspr. wendet schon seit vielen Jahren die §§ 301, 302 AktG im Bereich des GmbH-Konzernrechts analog an (so bereits BGH v. 14.12.1987 – II ZR 170/87, GmbHR 1988, 174; ebenso BGH v. 10.7.2006 – II ZR 238/04; zuletzt BFH v. 24.7.2013 – I R 40/12, GmbHR 2013, 1105, m. Anm. WALTER); die Schutzfunktion des § 17 Abs. 1 Satz 2 ist überflüssig geworden (ebenso DÖTSCH in DPM, § 17 Rn. 4; WALTER in ERNST & YOUNG, § 17 Rn. 5). Ein Überschreiten der Grenze des § 301 AktG führt unabhängig von § 17 Abs. 1 Satz 2

Nr. 1 zum Scheitern des Organschaftsverhältnisses, da die Gewinnabführung zivilrechtl. Grenzen nicht beachtet (Abschn. 60 Abs. 4 KStR 2004)

Auch erscheint es von der Methodik zweifelhaft, den Weg über das StRecht zu wählen, um im Bereich des GmbH-Konzernrechts den Schutz der beherrschten Gesellschaft bzw. den ihrer Gesellschafter zu verbessern. Es handelt sich dabei um eine Aufgabenstellung, die sich an das Zivilrecht richtet. Wie die Vergangenheit gezeigt hat, führt der Versuch, diese Probleme über das StRecht zu lösen, zu Missverständnissen und Widersprüchlichkeiten mit dem Zivilrecht.

Der Gesetzgeber hat im Rahmen des UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285) leider nicht die Möglichkeit genutzt, im Zusammenhang mit § 17 eine einfache, aber wirkungsvolle Vereinfachung zu schaffen. Er hat selbst aufgezeigt, wie dies umsetzbar wäre. So wurde § 18 in den Gesetzestext des § 14 eingefügt und § 18 als solcher aufgehoben (Anm. 7). Dieser Weg hätte auch im Zusammenhang mit § 17 beschritten werden können. Bereits eine einfache Veränderung von § 14 einleitender Satz wäre ausreichend gewesen. Die Regelung hätte die Stellung als OG daran binden können, dass es sich um eine KapGes. handelt. § 14 einleitender Satz könnte lauten: „Verpflichtet sich eine Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz ...“. Eine solche Veränderung würde sicherstellen, dass die GmbH weiter als OG auftreten kann und würde zur Rechtsvereinfachung beitragen, ohne dass Regelungslücken auftreten. Zudem würde es nicht mehr zu der Situation kommen, dass der Normalfall in einem Ausnahmefall geregelt wird.

4. Verlustübernahme wird entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart (Satz 2 Nr. 2)

a) Durch Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG

40

Soweit es sich bei der OG um eine Gesellschaft handelt, welche in den Anwendungsbereich des § 17 fällt, gibt das Gesetz vor, dass der GAV zur stl. Berücksichtigungsfähigkeit eine Regelung zur Verlusttragungspflicht enthält (vgl. auch Anm. 2).

§ 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 erfordert für Verträge, die nach dem 26.2.2013 geschlossen wurden, die Vereinbarung einer Verlusttragungspflicht durch Verweis auf § 302 AktG (vgl. Anm. 6). Im Gegensatz zur bisherigen Regelung ist es den Parteien nicht mehr freigestellt, frei zu entscheiden, ob eine Verlusttragungspflicht durch die Aufnahme einer nach dem Inhalt von § 302 AktG ausgestalteten Regelung oder über einen Verweis auf die Vorschrift verwirklicht wird. Der Gesetzgeber gibt nunmehr ausdrücklich vor, dass die erforderliche Vereinbarung einer Verlusttragung im Wege eines Verweises auf § 302 AktG zu erfolgen hat. Uneinigkeit besteht indes, ob diese Regelung ein Verbot beinhaltet, neben der Verweisung in den Vertragstext den Wortlaut des Gesetzes aufzunehmen. Zunächst kann festgestellt werden, dass es nachteilig erscheint, auch den Gesetzestext in das Regelwerk des Vertrags aufzunehmen. Dies würde bedingen, dass möglicherweise der Vertrag anzupassen wäre, wenn der Gesetzgeber die Regelung des § 302 AktG verändert. Es erscheint denkbar, dass der Vertrag widersprüchlich werden könnte, wenn sich der Gesetzestext verändert und eine Anpassung des Vertrags versäumt wird (ebenso DÖRSCH in DPM, § 17 Rn. 30). Aus diesem Grund erscheint eine solche Ausgestaltung nicht vorteilhaft. Dennoch erscheint es zu weitgehend, davon auszugehen, dass ein Verbot besteht, eine den Gesetzestext wörtlich oder sinngemäß wiederholende Formulierung

zusätzlich in den Vertragstext aufzunehmen. Es handelt sich bei den Vorgaben des Gesetzgebers vielmehr um Mindestanforderungen, welche zusätzliche Vereinbarungen nicht ausschließen (ebenso WALTER in ERNST & YOUNG, § 17 Rn. 13). Dennoch besteht an diesem Punkt ein gewisses Risiko. Die Frage wurde dem BMF als Problempunkt vorgetragen. Dieses hat jedoch ausweichend reagiert und auf die allgemeinen zivilrechtl. Auslegungsregelungen verwiesen (vgl. Antwortschreiben des BMF an den BDI und andere Spitzenverbände v. 29.5. 2013, GmbHR 2013, 728).

Die erforderliche Vereinbarung muss im GAV als solchem enthalten sein. Eine Vereinbarung in einer Nebenabrede bzw. einem gesondertem Vertragswerk ist nicht ausreichend.

Praxishinweis: Wie bereits in der Voraufgabe empfohlen erscheint es sinnvoll, die Vorgaben des § 17 Satz 1 Nr. 2 ausschließlich über einen dynamischen Verweis auf § 302 AktG auszugestalten – ohne weitere den Gesetzestext aufgreifende oder wiederholende Regelungen. Denkbar erscheint folgende Vereinbarung:

„Der Organträger ist zur Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG in seiner jeweils geltenden Fassung verpflichtet.“

Sonderproblem Umwandlung einer Organgesellschaft Aktiengesellschaft in eine GmbH: Es wurde die Frage aufgeworfen wie der Fall zu behandeln ist, dass eine Aktiengesellschaft, welche als OG fungiert, formwechselnd in eine GmbH umgewandelt wird (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 17 Rn. 33). In einem solchen Fall ist zivilrechtl. keine Anpassung des GAV erforderlich, da die GmbH Rechtsnachfolger der Aktiengesellschaft ist. Fraglich ist jedoch, ob nunmehr strechtl. die Voraussetzungen von § 17 zu beachten sind. Es ist FROTSCHER zuzustimmen, dass keine rechtl. Verpflichtung erkennbar ist, den Vertrag anzupassen. Nur für den Fall, dass der GAV aus anderen Gründen geändert wird, ist es geboten, auch eine Formulierung in den Vertrag aufzunehmen, um § 17 Satz 2 Nr. 2 gerecht zu werden. Es existiert jedoch keine Verwaltungsmeinung zu diesem Problem; daher besteht an diesem Punkt eine gewisse Rechtsunsicherheit.

41 b) Verweis bezieht sich auf die jeweils gültige Fassung von § 302 AktG

Verweis auf § 302 AktG in seiner Gesamtheit: Der Gesetzestext konkretisiert die erforderliche Vereinbarung einer Verlusttragungspflicht weiterhin dahingehend, dass der erforderliche Verweis sich auf § 302 AktG in seiner Gesamtheit beziehen muss. Bisher war es ausreichend, dass der Verweis sich auf die Teile der Regelungen bezogen hat, welche den Abschluss eines Unternehmensvertrags betreffen. Damit war es insbes. nicht erforderlich, die Regelung des § 302 Abs. 2 AktG einzubeziehen, welche die Fallgruppe der Betriebsaufspaltung betrifft. Diese Neuerung mag zwar im Hinblick auf § 302 Abs. 2 AktG wenig zweckmäßig erscheinen; bezogen auf die Intension des Gesetzgebers erscheint dies jedoch konsequent. Es war die Absicht des Gesetzgebers, eine Regelung zu schaffen, welche keinen Nachbesserungsbedarf mehr auslöst, wenn der Gesetzestext von § 302 AktG ergänzt bzw. verändert wird. Dies ist mE nur gewährleistet, wenn pauschal und vollumfänglich auf § 302 AktG verwiesen wird. Die Nennung von Absätzen sollte generell vermieden werden, um Verweisungslücken bei späteren Änderungen von § 302 AktG zu vermeiden.

Dynamische Verweisung: Der Gesetzestext erfordert nunmehr eine dynamische Verweisung. Dies haben Verträge zu beachten, die nach dem 26.2.2013 geschlossen wurden (zur Frage, welche Verträge die Vorgaben von § 17 Satz 2

Nr. 2 idF des UntStReiseKG v. 20.2.2013 zu beachten haben, vgl. Anm. 6). Die Verweisung muss bezogen sein auf § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung. Der Gesetzgeber gibt damit vor, dass die Verpflichtung zur Verlusttragung jeweils anhand der gültigen Fassung von § 302 AktG zu erfolgen hat. Es soll auf diesem Weg vermieden werden, dass GAV geschlossen werden, welche eine Verlusttragungspflicht beinhalten, welche auf die Fassung von § 302 AktG zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses bezogen sind. In der Vergangenheit hat sich gezeigt, dass häufig eine Anpassung solcher Regelungen versäumt wird, soweit § 302 AktG ergänzt oder angepasst wird. Es ist letztlich Intension des Gesetzgebers, den Formulierungsspielraum der Vertragsparteien soweit einzuschränken, dass Vereinbarungen vermieden werden, welche in der Zukunft Probleme bedingen könnten.

Ein Verweis, der den Anforderungen von § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 genügt, führt zur Anwendung folgender Regelungen:

Pflicht zur Verlustübernahme (§ 302 Abs. 1 AktG): Die Vorschrift ordnet eine Pflicht zur Verlustübernahme durch die herrschende Gesellschaft an, soweit ein GAV bzw. Beherrschungsvertrag besteht. Der OT muss sich verpflichten, jeden während des Bestehens des Unternehmensvertrags entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen. Die OG erstellt eine eigenständige Einkommensermittlung (§ 15). Der vom OT auszugleichende Betrag ist identisch mit dem Betrag, der im Rahmen einer GuV (§ 275 Abs. 2 und 3 HGB) als Jahresfehlbetrag auszuweisen wäre. Unerheblich für die Verlusttragungspflicht ist, worauf der Jahresfehlbetrag beruht.

Die Verlusttragungspflicht knüpft an den Bilanzstichtag an. Soweit der Bilanzstichtag nach Abschluss des Unternehmensvertrags liegt, ist der gesamte Jahresfehlbetrag auszugleichen, unabhängig davon, ob die Verluste auf Geschäftsvorgänge zurückzuführen sind, welche vor Abschluss des Vertrags liegen.

Beispiel: Das Geschäftsjahr der OG-GmbH geht vom 1. Februar bis zum 31. Januar. Am 1.1.13 schließt die Gesellschaft einen GAV mit der OT-GmbH. Der Jahresabschluss zum 31.1.13 weist einen Verlust von 1 Mio. € auf.

Die OT-GmbH hat den gesamten Verlust der OG-GmbH zu tragen, da der Bilanzstichtag nach Abschluss des GAV liegt.

- ▶ *Die Verlusttragungspflicht endet* mit der Aufhebung des Unternehmensvertrags. Soweit der Vertrag am Ende eines Geschäftsjahres ausläuft, ist der Jahresfehlbetrag zu diesem Stichtag noch auszugleichen. Endet der Unternehmensvertrag während eines Geschäftsjahres, ist eine Zwischenbilanz zu diesem Stichtag aufzustellen. Ein in dieser sich ergebender Fehlbetrag ist auszugleichen. Steuerrechtlich sieht das Gesetz in § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 für den Fall der Kündigung bzw. Beendigung des EAV eine Rückwirkung vor (s. Anm. 26), die jedoch insoweit ohne Bedeutung ist. Die im Rahmen dieser Bilanz erforderliche Schlussabrechnung richtet sich nach den allgemeinen Regelungen des HGB. Die Beendigung des Unternehmensvertrags macht jedoch einige Besonderheiten erforderlich (im Einzelnen zu Bilanzierungsfragen im Zusammenhang mit der Beendigung von Unternehmensverträgen vgl. MÜLLER, FS Kropff, 1997, 518).
- ▶ *Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit* (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) gilt auch hinsichtlich der Schlussabrechnung; dies bedeutet, es sind grds. die im Vorjahr angewandten Ansatz- und Bewertungsmethoden fortzuführen. Dies schützt den Vertragspartner auch davor, dass die nunmehr unabhängige Geschäftsführung durch den Wechsel von Bewertungsmethoden Einfluss auf das Ergebnis nimmt. Bei der Anwendung des Grundsatzes der Unternehmensfortführung (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) ist auch der Umstand der Beendigung des Unternehmens-

vertrags zu berücksichtigen und der damit verbundene Wegfall der Verlustübernahmeverpflichtung.

► *Wird ein Beherrschungsvertrag beendet*, ist zu beachten, dass rechtmäßig erteilte Weisungen während der Laufzeit des Vertrags auch für die Schlussabrechnung verbindlich sind, obgleich die Schlussabrechnung regelmäßig erst nach der Beendigung des Unternehmensvertrags erstellt werden wird.

Es besteht die Möglichkeit, den Fehlbetrag durch die Auflösung anderer Gewinnrücklagen, die während der Laufzeit des Vertrags gebildet wurden, auszugleichen. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass im Rahmen eines Organisationsverhältnisses strechtl. (§ 14 Abs. 1 Nr. 4) die Möglichkeit zur Bildung von Rücklagen stark eingeschränkt ist.

Ansonsten erfolgt in die GuV die Einstellung einer Position „Erträge aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags“, so dass die Gesellschaft mit einem ausgeglichen Ergebnis abschließt (zu Einzelheiten der Verlusttragungspflicht ALTMEPPE in MünchKomm. AktG III. § 302 AktG Rn. 16 ff.).

Verlusttragungspflicht bei Fällen einer Betriebsaufspaltung (§ 302 Abs. 2 AktG): Die Regelung des § 302 Abs. 2 AktG ordnet eine Verlusttragungspflicht bei Fällen einer Betriebsaufspaltung mit einer abhängigen Gesellschaft an. Sie betrifft daher keine Fallgruppen, die im Zusammenhang mit Gestaltungen im Rahmen eines Vertragskonzerns stehen. Der Verweis auf die Regelung bedingt jedoch auch keine rechtl. Nachteile.

Frist für Anspruchsverzicht (§ 302 Abs. 3 AktG): Die Regelung sieht vor, dass idR erst drei Jahre nach Eintragung der Beendigung des Unternehmensvertrags auf diesen Anspruch verzichtet werden kann. Diese Vorschrift regelt, unter welchen Voraussetzungen die beherrschte Gesellschaft auf den Verlustausgleich verzichten kann. Grundsätzlich ist ein solcher Verzicht erst drei Jahre nach Eintragung der Beendigung des Unternehmensvertrags im Handelsregister möglich. Die Frist beginnt erst zu laufen, soweit die Eintragung der Beendigung des Unternehmensvertrags im Handelsregister gem. § 10 HGB als bekannt gemacht gilt.

Dem ausdrücklichen Verzicht sind alle Rechtsgeschäfte gleichgestellt, die im wirtschaftlichen Ergebnis eine Verkürzung der Rechte der Gläubiger beinhalten (zu dem Problemkreis ALTMEPPE in MünchKomm. AktG III. § 302 AktG Rn. 90 ff.).

Das Gesetz lässt einen früheren Verzicht lediglich für den Fall zu, dass die ausgleichspflichtige Gesellschaft zahlungsunfähig ist und einen Vergleich mit ihren Gläubigern anstrebt, um ein Insolvenzverfahren zu vermeiden.

Rechtewahrung für außenstehende Aktionäre (§ 302 Abs. 3 Satz 3 AktG): Die Vorschrift ist darauf gerichtet, die Rechte von außenstehenden Aktionären zu wahren, unabhängig davon, ob die Dreijahresfrist beachtet wurde. Die außenstehenden Aktionäre müssen dem Verzicht durch Sonderbeschluss mit einfacher Mehrheit zustimmen. Einer qualifizierten Minderheit von außenstehenden Gesellschaftern steht zudem ein Widerspruchsrecht zu.

Die Übertragung dieser Schutzvorschrift auf die GmbH ist problematisch. Sie kann nur Bedeutung haben, soweit außenstehende Gesellschafter vorhanden sind, deren Position mit außenstehenden Aktionären vergleichbar ist. Dies ist nur denkbar, soweit man der Meinung folgt, dass dem Abschluss eines GmbH-Unternehmensvertrags die OG lediglich mit einem Quorum von $\frac{3}{4}$ zustimmen müsse (s. Anm. 20).

Verjährung nach § 302 Abs. 4 AktG: Die Vorschrift ordnet an, dass Ansprüche auf der Grundlage von § 302 Abs. 1 bis 3 AktG binnen zehn Jahren verjähren. Die Frist beginnt mit der Bekanntmachung des Eintrags der Beendigung des Unternehmensvertrags zu laufen (zur Verjährung im Einzelnen ALTMEPPEN in MünchKomm. AktG III. § 302 AktG Rn. 98 ff.).

Kritik an der Regelung: Das Erfordernis der vertraglichen Vereinbarung einer Verlusttragungspflicht hat keine sinnvolle Bedeutung. Eine vertragliche Ausgestaltung der Verlusttragungspflicht ist vor dem Hintergrund der analogen Anwendbarkeit des § 302 AktG überflüssig (vgl. Anm. 39). Mit der Fassung von § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 im Rahmen des UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285) wird dies weiter verdeutlicht. Die Verweisung muss sich nunmehr auf den kompletten § 302 AktG in seiner jeweils aktuellen Fassung beziehen. Einbezogen ist damit auch § 302 Abs. 2 AktG, eine Vorschrift, welche den Fall der Unternehmensverpachtung zum Gegenstand hat und ohne Bedeutung ist, wenn ein Organschaftsverhältnis mit einer GmbH begründet werden soll. Steuerrechtlich ebenfalls bedeutungslos ist eine vertragliche Regelung mit dem Inhalt des § 302 Abs. 3 AktG. Ein Verzicht auf Verlusttragung führt dazu, dass der EAV nicht vollständig durchgeführt ist und das Organschaftsverhältnis unabhängig von § 17 Satz 2 Nr. 2 scheitert.

§ 17 Satz 2 stellt sich damit mittlerweile gegen die ursprüngliche Intention des Gesetzgebers. Zielsetzung war ein Gleichklang der Anforderungen von Organschaftsverhältnissen mit einer GmbH als OG (vgl. BTDrucks. V/3017, B, Art. 1, zu Nr. 3, zu Abs. 5). Nunmehr hat die GmbH strengere Vorgaben zu beachten, ohne dass dem eine sinnvolle Bedeutung zugrunde liegen würde (ebenso MEYER/GÖTZ, DStR 2013, 629 [630 f.]).

c) Rechtsfolgen der Nichtbeachtung von § 17 Abs. 1 S. 2

42

Ein Verstoß gegen § 17 Satz 2 Nr. 1 und 2 hat ausschließlich steuerrechtliche Folgen und kann insbesondere ein Scheitern eines Organschaftsverhältnisses bedingen. Es kommt jedoch nicht zur handelsrechtl. Unwirksamkeit des GAV. Die Verpflichtung der unterworfenen Gesellschaft zur Gewinnabführung bleibt bestehen. Dies ist bilanziell entsprechend zu berücksichtigen.

**C. Erläuterungen zu Absatz 2:
Fortgeltung des § 34 Absatz 10b idF des Artikels 12
des Gesetzes vom 18. Dezember 2013**

Mit dem Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrecht an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 285; BStBl. I 2014, 1124) wurde § 34 Abs. 10b idF des AIFM-StAnpG vom 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2) aufgehoben. § 17 Abs. 2 ordnet eine entsprechende Fortgeltung der Vorschrift an (inhaltlich zu § 34 Abs. 10b a. F vgl. Anm. 6). Es handelt sich letztlich um eine redaktionelle Änderung, welche einzig den Sinn verfolgt, die bisherige Rechtslage unverändert zu belassen. Auf diesem Weg ist sichergestellt, dass Altverträge welche sich an § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 aF orientieren, dauerhaft Bestandschutz genießen. Eine Anpassung von Altverträgen ist nur bei Änderung bzw. Neuabschluss des EAV erforderlich (vgl. Anm. 6). Dies entspricht den Intensionen des Ge-

43

setzgebers, da nie beabsichtigt war, dass der gesamte Bestand an Altverträgen überarbeitet werden soll.

Der Umstand, dass der Gesetzestext lediglich einen entsprechenden Fortbestand von § 34 Abs. 10b aF für die Frage der Anwendbarkeit von § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 beinhaltet, ist ohne praktische Bedeutung. Es handelt sich um keine Einschränkung, da der Regelungsbereich der Vorschrift einzig die Anwendbarkeit von § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 umfasst.