

§ 19

Steuerabzug bei dem Organträger

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), geändert durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126)

(1) Sind bei der Organgesellschaft die Voraussetzungen für die Anwendung besonderer Tarifvorschriften erfüllt, die einen Abzug von der Körperschaftsteuer vorsehen, und unterliegt der Organträger der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, sind diese Tarifvorschriften beim Organträger so anzuwenden, als wären die Voraussetzungen für ihre Anwendung bei ihm selbst erfüllt.

(2) Unterliegt der Organträger der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht, gilt Absatz 1 entsprechend, soweit für die Einkommensteuer gleichartige Tarifvorschriften wie für die Körperschaftsteuer bestehen.

(3) Unterliegt der Organträger nicht der unbeschränkten Körperschaftsteuer- oder Einkommensteuerpflicht, gelten die Absätze 1 und 2 entsprechend, soweit die besonderen Tarifvorschriften bei beschränkt Steuerpflichtigen anwendbar sind.

(4) ¹Ist der Organträger eine Personengesellschaft, gelten die Absätze 1 bis 3 für die Gesellschafter der Personengesellschaft entsprechend. ²Bei jedem Gesellschafter ist der Teilbetrag abzuziehen, der dem auf den Gesellschafter entfallenden Bruchteil des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft entspricht.

(5) Sind in dem Einkommen der Organgesellschaft Betriebseinnahmen enthalten, die einem Steuerabzug unterlegen haben, so ist die einbehaltenen Steuer auf die Körperschaftsteuer oder die Einkommensteuer des Organträgers oder, wenn der Organträger eine Personengesellschaft ist, anteilig auf die Körperschaftsteuer oder die Einkommensteuer der Gesellschafter anzurechnen.

Autor: Tim Isler, Richter am FG, Stuttgart

Mitherausgeber: Dr. Sven-Christian Witt, Richter am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 19 . . .	1
---	---

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 19	1	IV. Geltungsbereich des § 19	5
II. Rechtsentwicklung des § 19 und zeitlicher Geltungsbereich	2	1. Persönlicher Geltungsbereich	5
III. Bedeutung des § 19	3	2. Sachlicher Geltungsbereich . .	6
		V. Verhältnis des § 19 zu anderen Vorschriften	8

	Anm.		Anm.
1. Verhältnis zu den anderen Organschaftsvorschriften des KStG	8	3. Verhältnis zum Progressionsvorbehalt des § 32b EStG . . .	11
2. Verhältnis zur Tarifvergünstigung des § 34 Abs. 1 EStG und zum Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG	10	4. Verhältnis zur Tarifermäßigung nach § 34a EStG	12
		5. Verhältnis zur Steuerermäßigung nach § 35 EStG	13
		VI. Verfahrensfragen zu § 19	17

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Weitergabe tariflicher Steuerermäßigungen der Organgesellschaft bei einem unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Organträger 20**

	Anm.		Anm.
I. Tatbestandsvoraussetzungen	20	3. Wahlrechte bzw. antragsgebundenes Recht	25
1. Beim Organträger	21	4. Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen am Beispiel der Anrechnung ausländischer Steuern	26
a) Organträger	20		
b) Organträger unterliegt der Körperschaftsteuer	21	II. Rechtsfolge: Anwendung der besonderen Tarifvorschriften beim Organträger	28
2. Bei der Organgesellschaft	22	1. Grundsätze	28
a) Organgesellschaft	22	2. Art und Weise der Anwendung	29
b) Besondere Tarifvorschriften, die einen Abzug von der Körperschaftsteuer vorsehen	23		
c) Erfüllung der Voraussetzungen der besonderen Tarifvorschriften bei der Organgesellschaft	24		

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Weitergabe tariflicher Steuerermäßigungen der Organgesellschaft bei einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Organträger 30**

	Anm.		Anm.
I. Tatbestandsvoraussetzungen	30	3. Bei der Organgesellschaft	32
1. Beim Organträger	30	II. Rechtsfolge: Entsprechende Geltung des Abs. 1	34
2. Für die Einkommensteuer bestehen gleichartige Tarifvorschriften wie für die Körperschaftsteuer	31		

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Weitergabe tariflicher Steuerermäßigungen
der Organgesellschaft bei einem nicht
unbeschränkt steuerpflichtigen
Organträger 40**

	Anm.
	Anm.
<p>I. Tatbestandsvoraussetzungen 40</p> <p>1. Beim Organträger 40</p> <p>2. Anwendbarkeit der besonderen Tarifvorschriften bei beschränkt Steuerpflichtigen . . . 41</p>	<p>3. Bei der Organgesellschaft . . . 44</p> <p>II. Rechtsfolge: Entsprechende Geltung der Abs. 1 und 2 45</p>

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Weitergabe tariflicher Steuerermäßigungen der Organgesellschaft bei einer
Organträger-Personengesellschaft . . . 50**

	Anm.
	Anm.
<p>I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 50</p> <p>1. Beim Organträger 50</p> <p>2. Anforderungen an die besonderen Tarifvorschriften . . . 51</p> <p> a) Rechtsgrundverweisung . . . 51</p> <p> b) Anforderungen an die Tarifvorschriften bei unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern 52</p> <p> c) Anforderungen an die Tarifvorschriften bei beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern 53</p> <p>3. Bei der Organgesellschaft . . . 56</p>	<p>II. Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 1: Entsprechende Geltung der Abs. 1, 2 und 3 für die Gesellschafter der Organträger-Personengesellschaft 57</p> <p>III. Auf die Gesellschafter der Organträger-Personengesellschaft entfallende Teilbeträge der Steuerermäßigung (Abs. 4 Satz 2) 58</p> <p> 1. Bemessung 58</p> <p> 2. Abzug 59</p>

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Anrechnung der Steuerabzugsbeträge der
Organgesellschaft beim Organträger . . 60**

	Anm.
	Anm.
<p>I. Tatbestandsvoraussetzungen 60</p> <p>II. Rechtsfolge: Anrechnung beim Organträger oder im</p>	<p>Fall einer Organträger-Personengesellschaft bei deren Gesellschaftern 62</p>

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 19

Schrifttum: SCHMIDT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht nach dem Körperschaftsteuerreformgesetz, GmbHR 1977, 7; MAAS, Steuerabzugsermäßigungen in Fällen der Organschaft mit Ergebnisabführung, BB 1985, 2228; KLEIN/STIHL/WASSERMEYER (Hrsg.), Unternehmen Steuern, FS Hans Flick, Köln 1997; KUBMAUL/RICHTER, Wesenszüge einer körperschaftsteuerlichen grenzüberschreitenden Organschaft, StuB 1999, 807; TIEDTKE/WÄLZHOLOZ, Teilbetriebsveräußerung durch die Organgesellschaft und Tarifbegünstigung nach § 34 EStG beim Organträger, GmbHR 2001, 847; CARLÉ/CARLÉ, Teilbetriebsveräußerung durch Organgesellschaft, NZG 2004, 650; KOLLRUSS, Beim Schlussgesellschaftler ist Schluss: Keine GewSt-Anrechnung nach § 35 EStG bei Beteiligung von Organgesellschaft an Personengesellschaft, DStR 2007, 378; POHL, Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in Organschaftsfällen, DB 2008, 84; ROGALL, Thesaurierungsbegünstigung – Regelungslücken bei der Organschaft und der doppelstöckigen Personengesellschaft, DStR 2008, 429; LÜDICKE, Das DBA-Gespenst bei der Organschaft, IStR 2011, 740; HEINZ/SCHUECH, Grenzüberschreitende Organschaft – offene Fragen auch nach Anpassung von § 19 KStG durch das Kroatien-AnpG, IStR 2014, 915; SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, Aktuelles Steuerrecht rund um die GmbH zum Jahreswechsel 2014/2015, GmbHR 2014, 1233; U. PRINZ/WITT, Steuerliche Organschaft, Köln 2015; CLAUDY, Ausübung des Wahlrechts auf Abzug von ausländischen Steuern bei körperschaftsteuerlicher Organschaft, Ubg 2017, 621; MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 10. Aufl., Herne 2017; KAMPHAUS/NITZSCHKE, Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags bei Steueranrechnung durch den Organträger, IStR 2017, 96; POHL, Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern im Organkreis, BB 2017, 1825.

1

I. Grundinformation zu § 19

§ 19 regelt die Weiterleitung von tariflichen Steuerbetragsermäßigungen (Abs. 1–4) und von StAbzugsbeträgen (Abs. 5) der OG an den OT. Die Überschrift der Vorschrift („Steuerabzug bei dem Organträger“) bezieht sich in irreführender Weise nur auf Abs. 5 und greift deshalb zu kurz.

Abs. 1 regelt die Weitergabe bestimmter Steuerbetragsermäßigungen der OG an den unbeschränkt kstpl. OT.

Abs. 2 regelt die Weitergabe bestimmter Steuerbetragsermäßigungen der OG an den unbeschränkt estpl. OT.

Abs. 3 regelt die Weitergabe bestimmter Steuerbetragsermäßigungen der OG an den beschränkt kstpl. oder estpl. steuerpflichtigen OT.

Abs. 4 regelt die Weitergabe bestimmter Steuerbetragsermäßigungen der OG an die Gesellschafter einer OT-PersGes.

Abs. 5 regelt die Weitergabe von StAbzugsbeträgen der OG an den OT bzw. bei OT-PersGes. an deren Gesellschafter.

2 II. Rechtsentwicklung des § 19 und zeitlicher Geltungsbereich

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Im hierdurch neu gefassten KStG wurde erstmals die Regelung des § 19 eingefügt. Davor enthielt das KStG keine vergleichbaren Vorschriften zur Anwendung besonderer Tarifvorschriften und Anrechnung von StAbzugsbeträgen in Organschaftsfällen. Die Verwaltungspraxis war uneinheitlich (BTDrucks. 7/1470, 349).

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): In Abs. 1 und Abs. 2 wird durch die Einfügung des Wortes „unbeschränkt“ klar-

gestellt, dass die Regelungen nur für unbeschränkt kstpfl. bzw. estpfl. OT gelten. Die Abs. 3 und 4 tauschen ihre Reihenfolge. In Abs. 3 wird im Hinblick auf die Weitergabe tariflicher StBetragsermäßigungen an ausländ. OT der Verweis auf § 18 aF gestrichen und nun auf die fehlende unbeschränkte StPflicht des OT abgestellt (vgl. ausführl. Anm. 40). In Abs. 4 wird – ohne sachliche Änderung – die Weitergabe tariflicher StBetragsermäßigungen bei OT-PersGes. geregelt. Die Neuregelungen sind gem. Art. 28 Abs. 1 iVm. Art. 4 Nr. 6 KroatienAnpG am Tag nach der Verkündung am 25.7.2014 in Kraft getreten und gem. § 34 Abs. 7 idF des KroatienAnpG rückwirkend erstmals für den VZ 2012 anzuwenden. Aufgrund der für ausländ. OT begünstigend wirkenden Regelung in Abs. 3 und der ansonsten lediglich redaktionellen Änderungen ist die rückwirkende Anwendung verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2014, 1233 [1234]; RÖDDER/JOISTEN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 19 Rz. 8; BTDrucks. 18/1529, 70).

III. Bedeutung des § 19

3

Weiterleitung tariflicher Steuerbetragsermäßigungen: § 19 bezweckt als stark technisch ausgerichtete Vorschrift die Weiterleitung tariflicher StBetragsermäßigungen der OG an den OT, da sich diese bei der OG aufgrund der Ergebnisabführung und der Zurechnung des Einkommens zum OT stl. grds. nicht auswirken und damit ins Leere gingen. Die OG hat gem. § 16 eigenes Einkommen lediglich im Fall der Leistung von Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter zu versteuern.

Steuersystematische Bedeutung: Die Vorschrift macht die Weiterleitung der StBetragsermäßigungen davon abhängig, dass die besonderen Tarifvorschriften der Rechtsform und der Art der StPflicht (beschränkt oder unbeschränkt) des OT bzw. der an einer OT-PersGes. beteiligten Gesellschafter entsprechen. Der OT kann sich daher durch Zwischenschaltung von OG keine StBetragsermäßigungen verschaffen, die ihm nach Rechtsform oder Art der StPflicht selbst nicht zustehen können (glA FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 19 Rz. 8 f. [11/2014]).

Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen: Der Steuerabzug auf Betriebseinnahmen der OG wirkt sich allein auf das dem OT zuzurechnende Einkommen der OG aus. Abs. 5 weist deshalb folgerichtig auch den Anspruch auf Anrechnung der hierin enthaltenen StAbzugsbeträge dem OT bzw. den an einer OT-PersGes. beteiligten Gesellschaftern zu.

Einstweilen frei.

4

IV. Geltungsbereich des § 19

1. Persönlicher Geltungsbereich

5

§ 19 kommt in allen Organschaftsfällen zur Anwendung, gleichgültig, ob es sich um ein Organschaftsverhältnis nach § 14 oder § 17 handelt.

Begünstigte Organträger: Der OT erhält aufgrund der Abs. 1–4 den Anspruch auf tarifliche StBetragsermäßigungen, die einen Abzug von der Steuer vorsehen und für die die Voraussetzungen bei der OG erfüllt sind. Der OT muss aber nach Steuerart (KSt oder ESt) und StPflicht (unbeschränkt oder beschränkt) zu den durch die betreffende oder durch eine gleichartige StBetragsermäßigung

ermäßigung begünstigten StSubjekten gehören. Bei einer OT-PersGes. kommt es darauf an, dass seine Gesellschafter diese Voraussetzungen erfüllen. Die Abs. 1–4 stellen dabei auf die StPflicht des OT ab. Abs. 1 erfasst den Fall eines unbeschränkt kstpfl. OT, Abs. 2 denjenigen eines unbeschränkt estpfl. OT, Abs. 3 den eines beschränkt kstpfl. oder beschränkt estpfl. OT und Abs. 4 den einer OT-PersGes. Abs. 5 vermittelt dem OT den Anspruch auf Anrechnung von StAbzugsbeträgen, die von entsprechenden BE der OG einbehalten worden sind.

6 2. Sachlicher Geltungsbereich

Abs. 1–4 gelten nur für solche Tarifvorschriften, die einen Abzug von der Steuerschuld vorsehen, also für sog. StBetragsermäßigungen. Steuersatzermäßigungen, die für besondere Fälle einen milderen StSatz vorsehen, werden nicht erfasst (ebenso RÖDDER/JOISTEN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 19 Rz. 4). Zu den Tarifvorschriften im Einzelnen s. Anm. 23, 31, 41.

Abs. 5 gilt für von BE der OG einbehaltene anrechenbare StAbzugsbeträge. Es muss sich um inländ. StAbzugsbeträge handeln, wie insbes. einbehaltene Kap-ErtrSt. Die Anrechnung ausländ. Quellensteuern richtet sich nach den Regelungen der Abs. 1–4.

7 Einstweilen frei.

V. Verhältnis des § 19 zu anderen Vorschriften

8 1. Verhältnis zu den anderen Organschaftsvorschriften des KStG

§§ 14, 17: Die Vorschriften der §§ 14, 17 über die Zurechnung des Einkommens der OG beim OT werden durch § 19 ergänzt, indem dieser die Weiterleitung der StBetragsermäßigungen und der anrechenbaren StAbzugsbeträge der OG an den OT bzw. an die an einer OT-PersGes. beteiligten Gesellschafter ermöglicht.

§ 16: Nach § 19 sind die besonderen Tarifvorschriften zwingend beim OT anzuwenden, auch wenn die OG aufgrund von Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner nach § 16 ein eigenes Einkommen zu versteuern hat. Die zwingende Rechtsfolge gilt selbst dann, wenn es – zB bei negativem Einkommen des OT – stl. sinnvoll wäre, die Tarifvorschriften bei der OG anzuwenden (s. Anm. 28).

9 Einstweilen frei.

10 2. Verhältnis zur Tarifvergünstigung des § 34 Abs. 1 EStG und zum Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG

Verhältnis zu § 34 Abs. 1 EStG: Auch wenn im Organeinkommen ein Veräußerungsgewinn iSv. § 16 EStG enthalten ist, weil die OG zB einen Teilbetrieb veräußert hat, und der OT eine natürliche Person bzw. eine PersGes. ist, an der natürliche Personen beteiligt sind, kommt die Tarifvergünstigung des § 34 Abs. 1 EStG auf der Ebene des OT bzw. seiner Gesellschafter nicht zum Tragen (BFH v. 14.4.1992 – VIII R 149/86, BStBl. II 1992, 817; BFH v. 22.1.2004 – III

R 19/02, BStBl. II 2004, 515; R 19 Abs. 2 KStR; ebenso NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 19 Rz. 15; RÖDDER/JOISTEN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 19 Rz. 48; KRUMM in BLÜMICH, § 19 Rz. 18 [9/2016]; DÖTSCH in DPM, § 19 Rz. 11 [8/2012]; FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 19 Rz. 21 [11/2014]; aA TIEDTKE/WÄLZHOLZ, GmbHR 2001, 847; CARLÉ/CARLÉ, NZG 2004, 650). Denn das Einkommen der OG wird dem OT ungeteilt – ohne Unterscheidung nach laufenden und außerordentlichen Gewinnen – zugerechnet. Die bei der OG verwirklichten Tatbestandsmerkmale oder Besteuerungsgrundlagen werden dem OT nicht zugerechnet (BFH v. 22.1.2004 – III R 19/02, BStBl. II 2004, 515). Für die Anwendung des Abs. 2 fehlt es bei § 34 Abs. 1 EStG zudem an einer gleichartigen Tarifvorschrift im KStG. Der OT kann deshalb die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 EStG nur in Anspruch nehmen, wenn er den Tatbestand der Veräußerung selbst verwirklicht.

Verhältnis zu § 16 Abs. 4 EStG: Aus denselben Gründen scheidet in solchen Fällen auch die Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG aus. Zudem gehören strechtl. Freibeträge nicht zu den von § 19 erfassten Tarifvorschriften (s. Anm. 6).

3. Verhältnis zum Progressionsvorbehalt des § 32b EStG

11

Nach § 32b Abs. 1a EStG gelten als von einem unbeschränkt EStpfl. bezogene ausländ. Einkünfte auch die Einkünfte, die eine OG bezogen hat und die nach DBA stfrei sind, soweit diese Einkünfte dem unbeschränkt EStpfl. zugerechnet werden. Dadurch wird sichergestellt, dass eine natürliche Person oder PersGes. mit einer BS im Ausland durch Zwischenschaltung einer Körperschaft als OG die Anwendung des ProgrVorb. auf nach DBA stfreie Betriebsstätteninkünfte nicht vermeiden kann (KUBMAUL/RICHTER, StuB 1999, 807 [808 f.]; LÜDICKE, IStR 2014, 740 [744]). Es handelt sich somit um das Gegenstück zur Weitergabe von StBetragsermäßigungen an den OT nach § 19.

4. Verhältnis zur Tarifiermäßigung nach § 34a EStG

12

§ 34a EStG sieht eine Tarifiermäßigung für nicht entnommene Gewinne vor und ist auf das Einkommen des OT anwendbar. Damit ist auch das von der OG zugerechnete Einkommen erfasst. Dieser Umstand ergibt sich jedoch allein aufgrund der Zurechnung des Einkommens nach § 14 Abs. 1 Satz 1 und nicht infolge der Weiterleitung tariflicher StBetragsermäßigungen der OG nach Abs. 2. Im Übrigen handelt es sich bei § 34a EStG um eine Steuersatz- und nicht um eine von § 19 erfasste StBetragsermäßigung (NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 19 Rz. 15; RÖDDER/JOISTEN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 19 Rz. 48; POHL, DB 2008, 84; vgl. im Übrigen ROGALL, DStR 2008, 429).

5. Verhältnis zur Steuerermäßigung nach § 35 EStG

13

§ 35 EStG enthält eine pauschalierte Anrechnung der GewSt. Die Vorschrift ist anwendbar, wenn der OT eine natürliche Person oder eine PersGes. ist, soweit an ihr natürliche Personen beteiligt sind. Im maßgeblichen Einkommen des OT ist auch das zugerechnete Organeinkommen enthalten. Eine Durchleitung auf eine OT-PersGes. scheidet nach der Rspr. des BFH jedoch aus, wenn die OG

ihrerseits mitunternehmerisch an einer – außerhalb des Organkreises stehenden – nachgeschalteten PersGes. beteiligt ist. Insoweit entfaltet die OG als KapGes. Abschirmwirkung (BFH v. 22.9.2011 – IV R 42/09, BFH/NV 2012, 236; BFH v. 22.9.2011 – IV R 3/10, BStBl. II 2012, 14; ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 19 Rz. 26 [11/2014]; KOLLRUSS, DStR 2007, 378 [379], auch zur Einschaltung einer KGaA als Ausweichstrategie; aA WACKER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 35 EStG Rz. 54). Die StErmäßigung des § 35 EStG ist keine Tarifvorschrift iSd. Abs. 2, da es sich um eine rein estl. Tarifvorschrift handelt, für die das KStG keine gleichartige Tarifvorschrift vorsieht (RÖDDER/JOISTEN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 19 Rz. 46 und 48; LAWALL in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 19 Rz. 51; unklar DÖTSCH in DPM, § 19 Rz. 9 [12/2014]).

14–16 Einstweilen frei.

17

VI. Verfahrensfragen zu § 19

Gesonderte und einheitliche Feststellung: Nach § 14 Abs. 5 Satz 1 wird das dem OT zuzurechnende Organeinkommen und damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen gegenüber dem OT und der OG gesondert und einheitlich festgestellt. Solche anderen Besteuerungsgrundlagen sind solche, die für eine sachgerechte Besteuerung auf Ebene des OT erforderlich sind. Zu diesen zu zählen ist ua. die Summe der Einkünfte der OG, die für die Höchstbetragsberechnung (ausführl. Anm. 26) bei der Anrechnung ausländ. Steuern benötigt wird (zB RÖDDER/LIEKENBROCK in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 14 Rz. 762; s. § 14 Anm. 372). Ein Feststellungsbescheid ergeht für jedes einzelne bilaterale Organschaftsverhältnis, dh., für jede OG erfolgt eine Feststellung. Dies gilt ebenso für Organschaftsketten, sodass zB je ein Feststellungsbescheid für die Organschaft zwischen Tochter- und Enkelgesellschaft und zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft erlassen wird (DRÜEN in U. PRINZ/WITT, Steuerliche Organschaft, 2015, Rz. 4.36 f.; RÖDDER/LIEKENBROCK in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 14 Rz. 760; s. § 14 Anm. 370).

Feststellung anrechenbarer Steuern: § 14 Abs. 5 Satz 3 erweitert das gesonderte und einheitliche Feststellungsverfahren auf von der OG geleistete Steuern, die auf die Steuer des OT anzurechnen sind, indem die entsprechende Geltung von § 14 Abs. 5 Sätze 1 und 2 angeordnet wird. Hierunter fallen die StAbzugsbeträge iSv. Abs. 5, also insbes. von Kapitalerträgen der OG einbehaltene KapErtrStBeträge (s. Anm. 60). In das Feststellungsverfahren einzubeziehen sind aber auch ausländ. Quellensteuern, die nach Maßgabe der Abs. 1 bis 4 auf die KSt- oder EStSchuld des OT bzw. der Gesellschafter einer OT-PersGes. angerechnet werden können. Ohne Feststellung nach § 14 Abs. 5 Satz 3 kann eine Anrechnung beim OT nicht erfolgen (s. § 14 Anm. 382).

Zusammengefasster Feststellungsbescheid: Es ergeht ein zusammengefasster Feststellungsbescheid, der sämtliche Feststellungen nach § 14 Abs. 5 Sätze 1 und 3 enthält (DRÜEN in U. PRINZ/WITT, Steuerliche Organschaft, 2015, Rz. 4.31 ff.; s. § 14 Anm. 382) und dessen Feststellungen nach § 14 Abs. 5 Sätze 2 und 3 für die Besteuerung des Einkommens des OT und der OG bindend sind (s. im Einzelnen § 14 Anm. 380, 382).

Erklärungspflicht nach § 14 Abs. 5 Satz 5: Die Erklärung zu den gesonderten und einheitlichen Feststellungen soll nach § 14 Abs. 5 Satz 5 mit der KStErklärung der OG verbunden werden. Auch wenn nach den allg. Regeln des § 181

Abs. 2 Satz 1 AO sowohl OG und OT zur Abgabe der Feststellungserklärung verpflichtet sind, wird entsprechend der Sollvorschrift des § 14 Abs. 5 Satz 5 regelmäßig die OG die Feststellungserklärung nebst KStErklärung einreichen. Dies hat dann zur Folge, dass der OT gem. § 181 Abs. 2 Satz 3 AO von seiner Erklärungspflicht befreit ist (s. § 14 Anm. 384).

Das Wahlrecht nach § 34c Abs. 2 EStG auf Abzug der ausländ. Steuern wird uE von der OG – und nicht von dem OT – ausgeübt (ausführl. Anm. 25). Dieses Verständnis deckt sich mit dem in § 14 Abs. 5 verankerten Feststellungsverfahren und der die OG grds. nach § 14 Abs. 5 Satz 5 treffenden Erklärungspflicht (vgl. WALTER in ERNST & YOUNG, § 19 Rz. 6 [5/2015]; aA CLAUDY, Übg 2017, 621 [624 ff.]). Im Rahmen ihrer Feststellungserklärung kann die OG entscheiden, ob die ausländ. Steuern angerechnet werden sollen und damit in die Feststellung einzubeziehen sind oder ob sie ihr Wahlrecht auf Abzug der ausländ. Steuern ausübt. Übt sie das Wahlrecht auf StAbzug aus, hat dies zur Folge, dass die ausländ. Steuern nicht mehr Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung sind, da nach § 14 Abs. 5 Satz 3 nur anzurechnende Steuern einzubeziehen sind (zB RÖDDER/LIEKENBROCK in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 14 Rz. 771). Festgestellt wird dann das um die ausländ. Steuern geminderte Einkommen der OG.

Besonderheiten bei Organträger-Personengesellschaft: Bei einer OT-PersGes. ist die Aufteilung der tariflichen StBetragsermäßigungen sowie der StAbzugsbeträge auf die Gesellschafter der PersGes. Gegenstand einer gesonderten und einheitlichen Feststellung. Dabei erfasst § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO die tariflichen StBetragsermäßigungen iSd. Abs. 1 bis 4 (zu § 34c Abs. 1 EStG: BFH v. 4.6.1991 – X R 35/88, BStBl. II 1992, 187; SÖHN in HHSP., § 180 AO Rz. 233) und § 180 Abs. 5 Nr. 2 AO die StAbzugsbeträge iSd. Abs. 5 (SÖHN in HHSP., § 180 AO Rz. 690 ff.). Der zusammengefasste Feststellungsbescheid nach § 14 Abs. 5 Sätze 1 und 3 entfaltet insoweit Bindungswirkung für den Gewinnfeststellungsbescheid der OT-PersGes. in Bezug auf die tariflichen StBetragsermäßigungen und für die Anrechnungsverfügung bzw. einen etwaigen Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO hinsichtlich der StAbzugsbeträge (FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 14 Rz. 942 [11/2015]; s. § 14 Anm. 380, 382).

Einstweilen frei.

18–19

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Weitergabe tariflicher Steuerermäßigungen der Or-
gangesellschaft bei einem unbeschränkt körperschaft-
steuerpflichtigen Organträger**

I. Tatbestandsvoraussetzungen

1. Beim Organträger

20 a) **Organträger**

Ein wirksames Organschaftsverhältnis iSd. §§ 14 ff. ist für die Anwendung des Abs. 1 erforderlich.

Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht des Organträgers ist Voraussetzung für die Anwendung der Tarifvorschriften beim OT nach Maßgabe des Abs. 1. Dass der OT unbeschränkt kstpf. sein muss, wurde durch das Kroatien-AnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) klargestellt. Es entsprach aber auch davor der allgemeinen Meinung, dass die in Abs. 1 aF geforderte KStPflicht die unbeschränkte KStPflicht meinte (zB RÖDDER/JOISTEN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 19 Rz. 28). Dies ergab sich daraus, dass der Fall der Organschaft zu einem beschränkt stpf. OT in Abs. 4 aF besonders geregelt war. Der OT muss damit seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung im Inland haben (§ 1 Abs. 1).

21 b) **Organträger unterliegt der Körperschaftsteuer**

Eine Steuerschuld des Organträgers ist – neben den anderen Tatbestandsmerkmalen des Abs. 1 – Voraussetzung für eine Berücksichtigung der StBetragsermäßigung bei ihm. Gleichgültig ist dabei, inwieweit die Steuerschuld des OT auf einem von ihm selbst erwirtschafteten Einkommen oder auf dem ihm zugerechneten Einkommen der OG beruht.

Die Erhaltung der Steuerbetragsermäßigung der Organgesellschaft ist das gesetzgeberische Ziel ihrer Weiterleitung an den OT. Es soll grds. verhindert werden, dass die StBetragsermäßigung der OG infolge der Zurechnung ihres Einkommens auf den OT verloren geht. Die StBetragsermäßigung der OG geht jedoch verloren, wenn der OT aus anderen Gründen, zB infolge eines Verlusts, mit einer Steuerschuld von 0 € abschließt, da StBetragsermäßigungen nur zu einer Steuer iHv. 0 €, jedoch nicht zu einem negativen Betrag führen können (DÖTSCH in DPM, § 19 Rz. 13 [12/2014]).

Bei Organschaftsketten ist allein auf den obersten OT abzustellen, da nur bei diesem – abgesehen von den Ausgleichszahlungen nach § 16 – das (eigene und zugerechnete) Einkommen der Steuer unterworfen wird (RÖDDER/JOISTEN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 19 Rz. 37; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 19 Rz. 12). Ob die mittlere Gesellschaft die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 erfüllt, ist unerheblich (RÖDDER/JOISTEN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 19 Rz. 37).

2. Bei der Organgesellschaft

a) Organgesellschaft

22

Abs. 1 Halbs. 1 setzt voraus, dass die Voraussetzungen für die Anwendung besonderer Tarifvorschriften „bei der Organgesellschaft“ erfüllt sind.

Die Rechtsform der Organgesellschaft – etwa Europäische Gesellschaft, AG, KGaA oder GmbH (§ 14 Abs. 1 Satz 1, § 17 Abs. 1 Satz 1) – spielt keine Rolle für die Anwendung des Abs. 1.

b) Besondere Tarifvorschriften, die einen Abzug von der Körperschaftsteuer vorsehen

23

Die besonderen Tarifvorschriften iSd. Abs. 1 müssen einen Abzug von der KSt vorsehen. Solche sind insbes.:

▶ § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 34c Abs. 1 EStG: Ermäßigung der KSt durch Anrechnung ausländ. Steuern (s. § 26 Anm. 22–40);

▶ § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 34c Abs. 6 Sätze 2 und 3 EStG: Ermäßigung der KSt durch Anrechnung ausländ. Steuern nach DBA (regelmäßig im Methodenartikel, vgl. Art. 23A/23B OECD-MA; s. § 26 Anm. 61–68);

▶ § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG: Ermäßigung der KSt durch Anrechnung ausländ. Steuern für von DBA nicht erfasste Sachverhalte (s. § 26 Anm. 70);

▶ § 12 AStG: Anrechnung ausländ. Steuern, die nach § 10 Abs. 1 AStG abziehbar sind.

Keine besonderen Tarifvorschriften iSd. Abs. 1 sind dagegen:

▶ *Steuersatzermäßigungen* (s. Anm. 6);

▶ § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 34c Abs. 2 EStG: Abzug ausländ. Steuern bei der Einkunftsermittlung (hM, zB POHL, BB 2017, 1825 [1826]; aA KUBMAUL/RICHTER, StuB 1999, 807 [811]; wohl auch OFD Frankfurt v. 21.2.2017 – S 2770 A - 58 - St 51, IStR 2017, 336);

▶ *Freibeträge, sachliche Steuerbefreiungen und sonstige Abzüge von der Steuerbemessungsgrundlage* (MAAS, BB 1985, 2228).

c) Erfüllung der Voraussetzungen der besonderen Tarifvorschriften bei der Organgesellschaft

24

Die Organgesellschaft muss dem Grunde nach die Voraussetzungen für die Anwendung der besonderen Tarifvorschriften nach Abs. 1 erfüllen. Es ist also bei der OG zu prüfen, ob der Tatbestand der besonderen Tarifvorschrift verwirklicht ist. Dies ist der Fall, wenn die OG – bei Wegdenken des Organschaftsverhältnisses – dem Grunde nach zur Anwendung der besonderen Tarifvorschriften berechtigt wäre.

Ob die Organgesellschaft auch der Höhe nach von der besonderen Tarifvorschrift profitiert hätte, ist unerheblich. Es kommt also nicht darauf an, ob die OG ohne das Organschaftsverhältnis KSt zu zahlen hätte (BTDrucks. 7/1470, 350). Die Anwendung des Abs. 1 wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass bei der OG ohne das Organschaftsverhältnis – zB infolge von Verlusten – eine KStSchuld von 0 € festgesetzt worden wäre.

25 3. Wahlrechte bzw. antragsgebundenes Recht

Grundproblematik: Die Berücksichtigung einiger StBetragsermäßigungen ist von einem Antrag bzw. der Ausübung eines Wahlrechts abhängig, so bei § 34c Abs. 2 EStG und § 12 Abs. 1 AStG. Von wem dieses Wahlrecht ausgeübt werden kann, ist streitig. Die Problematik liegt darin, dass sich der StAbzug bei der Ermittlung des Einkommens bei der OG, dagegen die Anrechnung auf der Ebene des OT stl. auswirkt.

Ein Wahl- bzw. Antragsrecht der Organgesellschaft bejaht die hM (zu § 34c EStG und § 12 AStG: FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 19 Rz. 13 [11/2014]; KRUMM in BLÜMICH, § 19 Rz. 15 [9/2016]; WALTER in ERNST & YOUNG, § 19 Rz. 6 [5/2015]; NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 19 Rz. 11; LAWALL in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 19 Rz. 19; zu § 34c EStG: DÖTSCH in DPM, § 19 Rz. 17 [12/2014]; RÖDDER/JOISTEN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 19 Rz. 33; POHL, BB 2017, 1825 [1826]).

Für ein Wahl- bzw. Antragsrecht des Organträgers spricht aus Sicht der aA (zu § 34c EStG: OFD Frankfurt v. 21.2.2017 – S 2770 A - 58 - St 51, IStR 2017, 336; MAAS, BB 1985, 2228 [2230]; GROTHERR, FS Flick, 1997, 757 [769 f.]; CLAUDY, Ubg 2017, 621 [623 ff.]) insbes. der Normzweck des § 19, nach dem sich die Tarifvorschriften ausschließlich auf der Ebene des OT auswirken sollen. Zudem sei das Wahlrecht in Folge der *Per-country-limitation* (s. Anm. 26) für die gesamten Einkünfte aus demselben ausländ. Staat einheitlich auszuüben (R 26 Abs. 3 Satz 4 KStR). Diese Informationen seien regelmäßig nur beim OT vorhanden, sodass dieser aufgrund seiner größeren Sach- und Entscheidungsnähe das Wahlrecht ausüben müsse.

Unseres Erachtens ist nach dem Wortlaut des § 34c EStG und des § 12 AStG zu differenzieren:

► *(Alleiniges) Wahlrecht der Organgesellschaft im Rahmen des § 34c EStG:* Nach § 34c Abs. 1 und 2 EStG erfolgt ohne Antrag von Amts wegen die Anrechnung der ausländ. Steuern. Ein Abzug ausländ. Steuern wird nur auf Antrag vorgenommen. Da der Abzug der ausländ. Steuer lediglich die Ermittlung des eigenen (dem OT zuzurechnenden) Einkommens der OG beeinflusst (allgemeine Meinung; aA wohl OFD Frankfurt v. 21.2.2017 – S 2770 A - 58 - St 51, IStR 2017, 336) und damit allein in die Entscheidungsebene der OG fällt, steht dieser uE das (alleinige) Antragsrecht zu. Dafür spricht zudem, dass § 19 tatbestandlich die Erfüllung der besonderen Tarifvorschriften dem Grunde nach bei der OG verlangt, wovon auch das Antragsrecht umfasst ist. Die Ausübung des Antragsrechts der OG hat zur Folge, dass sich das dem OT zuzurechnende Einkommen mindert und für eine Anwendung des § 19 kein Raum bleibt. Um dieses Erg. zu vermeiden, muss der OT durch organisatorische Maßnahmen im Organkreis sicherstellen, dass die OG ihr Antragsrecht nicht ohne Abstimmung mit dem OT ausübt (GEURTS in ERNST & YOUNG, § 26 Rz. 155 [9/2015]; DÖTSCH in DPM, § 19 Rz. 17 [12/2014]). Wird das Antragsrecht nach § 34c Abs. 2 EStG nicht von der OG ausgeübt, ist die ausländ. Steuer zwingend anzurechnen; dem OT steht kein Wahlrecht zu.

► *(Alleiniges) Wahlrecht des Organträgers im Rahmen des § 12 AStG:* Nach §§ 12 Abs. 1, 10 Abs. 1 AStG sind ohne Antrag die ausländ. Steuern von den Zwischeneinkünften abzuziehen. Die StAnrechnung nach § 12 Abs. 1 AStG wird nur auf Antrag vorgenommen. § 12 Abs. 1 Satz 1 AStG stellt dabei ausdrücklich auf den „Antrag des Steuerpflichtigen“ ab (vgl. POHL, BB 2017, 1825 [1827]). Daraus ist zu folgern, dass Inhaber des Antragsrechts derjenige ist, bei dem es

zur Anrechnung der Steuern kommt. Da dies unter Berücksichtigung des § 19 der OT ist, steht diesem uE das (alleinige) Antragsrecht zu. Übt der OT sein Antragsrecht nicht aus, verbleibt es beim StAbzug.

Eine einvernehmliche Ausübung des Wahlrechts durch enge Abstimmung zwischen OG und OT sollte aufgrund der Rechtsunsicherheit weiterhin sichergestellt werden, auch wenn sich mit der Verfügung der OFD Frankfurt (OFD Frankfurt v. 21.2.2017 – S 2770 A - 58 - St 51, IStR 2017, 336) erstmals die Verwaltung zu dieser Problematik geäußert hat.

4. Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen am Beispiel der Anrechnung ausländischer Steuern 26

Vorliegen ausländischer Einkünfte und ausländischer Steuern: Auf der Ebene der OG und nach deren Verhältnissen ist zu prüfen, ob diese ausländ. Einkünfte iSd. § 34d EStG bezogen hat und ob die ausländ. Einkünfte zu einer der deutschen KSt entsprechenden ausländ. Steuer herangezogen worden sind (RÖDDER/JOISTEN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 19 Rz. 38).

Die Höchstbetragsberechnung nach § 26 Abs. 2 Satz 1 richtet sich nach den stl. Verhältnissen beim OT (R 19 Abs. 1 Satz 4 KStR).

► *Einkommen von Organgesellschaften:* Bei der Höchstbetragsberechnung nach § 26 Abs. 2 Satz 1 ist das Einkommen der OG – ebenso wie ausländ. Einkünfte der OG in die Berechnungskomponente „ausländ. Einkünfte“ – in die „Summe der Einkünfte“ des OT einzubeziehen (KAMPHAUS/NITZSCHKE, IStR 2017, 96 [98 ff.]; GEURTS in ERNST & YOUNG, § 26 Rz. 124, 131 [9/2015]; ENDERT in FROTSCHER/DRÜEN, § 26 Rz. 128 [2/2018]; s. § 26 Anm. 38; aA ROSER in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 26 Rz. 116; JOCHIMSEN/SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 26 Rz. 237, jeweils mit Verweis auf BFH v. 31.5.2005 – I R 68/03, BStBl. II 2006, 380). Eine Nichteinbeziehung in die „Summe der Einkünfte“ wäre nicht sachgerecht und würde zu unsystematischen Ergebnissen führen.

► *Abziehbare Betriebsausgaben:* Nach § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG müssen die BA mit den den Einkünften zugrunde liegenden BE in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sodass lediglich BA abgezogen werden können, die auf der Ebene der OG angefallen sind. Bei BA des OT fehlt es am erforderlichen Zusammenhang (LAWALL in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2012, § 19 Rz. 17).

Die Per-country-limitation (vgl. § 34c Abs. 7 Nr. 1 iVm. § 68a Satz 2 EStDV) ist auf der Ebene des OT für den gesamten Organkreis zu berücksichtigen. Beim OT sind alle ausländ. Einkünfte aus demselben ausländ. Staat zur Berechnung des Höchstbetrags zusammenzufassen, ohne Rücksicht darauf, welche Gesellschaft des Organkreises – OG oder OT – die stpfl. ausländ. Einkünfte erzielt hat (RÖDDER/JOISTEN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 19 Rz. 39). Ausgeschlossen werden jedoch die ausländ. Einkünfte einer OG, soweit diese zum StAbzug optiert hat (GEURTS in ERNST & YOUNG, § 26 Rz. 131 [9/2015]).

Das Wahlrecht nach § 34c Abs. 2 EStG kann uE nur von der OG ausgeübt werden (s. Anm. 25). Durch Abstimmung zwischen OG und OT sollte eine einvernehmliche Ausübung des Wahlrechts sichergestellt werden (s. Anm. 25). Das Wahlrecht ist von der OG und dem OT jeweils für die eigenen Einkünfte aus demselben ausländ. Staat einheitlich auszuüben (R 26 Abs. 3 Satz 4 KStR). Erzielen dabei mehrere OG des Organkreises Einkünfte aus demselben ausländ. Staat, steht jeder OG ein Wahlrecht unabhängig von der Wahlrechtsausübung der anderen OG zu. Ebenso ist der OT – unabhängig von der Wahlrechtsaus-

KStG § 19 Anm. 26–29 B. Abs. 1: Unbeschränkt kstpfl. Organträger

übung der OG – frei, für seine eigenen Einkünfte zum StAbzug zu optieren (GEURTS in ERNST & YOUNG, § 26 Rz. 131 [9/2015]; POHL, BB 2017, 1825 [1826]; s. § 26 Anm. 45; aA DÖTSCHE in DPM, § 19 Rz. 17 [12/2014]; FROTSCHER/DRÜEN, § 19 Rz. 14 [11/2014]; RÖDDER/JOISTEN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 19 Rz. 13). Eine Pflicht zur einheitlichen Wahlrechtsausübung im Organkreis würde zu einer Benachteiligung von Organschaften führen und lässt sich auch nicht zwingend aus dem Wortlaut der Vorschriften des § 34c EStG und § 19 KStG herleiten (zutreffend POHL, BB 2017, 1825 [1826]).

27 Einstweilen frei.

II. Rechtsfolge: Anwendung der besonderen Tarifvorschriften beim Organträger

28 1. Grundsätze

Die Rechtsfolge der Tarifvorschrift ist beim Organträger zu ziehen, wenn die Voraussetzungen für die Anwendung der Tarifvorschrift bei der OG dem Grunde nach gegeben sind (s. Anm. 24). Die von der OG „abgeleitete“ StBetragsermäßigung erstreckt sich auf die KStSchuld des OT. Beträgt die KStSchuld des OT bereits aus anderen Gründen 0 €, zB infolge von Verlusten, so wirkt sich die StBetragsermäßigung nicht aus (s. Anm. 21).

Zwingende Rechtsfolge: Die Anwendung der besonderen Tarifvorschriften beim OT ist ausweislich des Wortlauts der Vorschrift zwingende Rechtsfolge. Eine Anwendung bei der OG ist daher auch dann ausgeschlossen, wenn sich die StErmäßigung beim OT mangels positiven Einkommens nicht auswirkt (NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 19 Rz. 10). Ebenso wenig kommt eine Anwendung bei der OG in Betracht, wenn sie wegen der Leistung von Ausgleichszahlungen nach § 16 ein eigenes Einkommen zu versteuern hat (DÖTSCHE in DPM, § 19 Rz. 7 [12/2014]; NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 19 Rz. 10; RÖDDER/JOISTEN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 19 Rz. 29; WALTER in ERNST & YOUNG, § 19 Rz. 2 [5/2015]; KRUMM in BLÜMICH, § 19 Rz. 8 [9/2016]; aA FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 19 Rz. 4 [11/2014]). Dass das gesetzgeberische Ziel, StBetragsermäßigungen der OG durch Weiterleitung an den OT zu erhalten, nicht ausnahmslos erreicht wird, ist hinzunehmen.

Ein Anspruch des Organträgers auf Anwendung besonderer Tarifvorschriften, für die die Voraussetzungen bei ihm selbst erfüllt sind, wird durch § 19 nicht berührt (BTD Drucks. 7/1470, 350).

Bei einer mehrgliedrigen Organschaftskette werden die Steuerbetragsermäßigungen von den einzelnen OG zum obersten OT am Ende der Organschaftskette durchgeleitet. Diesem OT sind die Einkommen der einzelnen OG zuzurechnen (s. Anm. 21).

29 2. Art und Weise der Anwendung

Wie eine eigene Steuerermäßigung soll sich beim OT die ihm durch Abs. 1 zugewiesene StBetragsermäßigung der OG auswirken. Nach Abs. 1 sind die besonderen Tarifvorschriften beim OT so anzuwenden, als wären die Voraussetzungen für ihre Anwendung bei ihm selbst erfüllt.

Höchstbetrag: Ist die StBetragsermäßigung der Höhe nach auf einen bestimmten Betrag begrenzt, so richtet sich dieser Höchstbetrag nach den stl. Verhältnissen beim OT (R 19 Abs. 1 Satz 4 KStR; NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 19 Rz. 10).

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Weitergabe tariflicher Steuerermäßigungen der Organ-
gesellschaft bei einem unbeschränkt einkommen-
steuerpflichtigen Organträger**

I. Tatbestandsvoraussetzungen

1. Beim Organträger

30

Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Organträgers: Abs. 2 setzt beim OT unbeschränkte EStPflcht voraus. Das Erfordernis der unbeschränkten EStPflcht ist durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) klargestellt worden; es ergab sich aber bereits davor aus der Spezialregelung des Abs. 4 aF für beschränkt stpfl. OT.

Natürliche Person: Beim OT muss es sich um eine natürliche Person handeln (vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1). Für PersGes. gilt Abs. 4.

2. Für die Einkommensteuer bestehen gleichartige Tarifvorschriften wie für die Körperschaftsteuer

31

Ausschluss ungerechtfertigter Tarifvorteile: Abs. 2 soll dem estpfl. OT keine ungerechtfertigten Tarifvorteile ermöglichen. Es soll lediglich verhindert werden, dass die Steuerbetragsermäßigungen, für die die OG die Voraussetzungen erfüllt, infolge der Zurechnung des Organeinkommens auf den OT verloren gehen. Bei einem estpfl. OT lässt daher Abs. 2 die entsprechende Anwendung des Abs. 1 nur zu, soweit für die ESt gleichartige Tarifvorschriften wie für die KSt bestehen.

Gleichartige Tarifvorschriften für die Einkommensteuer wie für die Körperschaftsteuer bestehen für die Anrechnung ausländ. Steuern nach § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 34c Abs. 1 EStG, für die StAnrechnung nach DBA und für die StAnrechnung nach § 12 AStG (RÖDDER/JOISTEN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 19 Rz. 47; FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 19 Rz. 19 [11/2014]; DÖTSCH in DPM, § 19 Rz. 19 [12/2014]; aA hinsichtlich § 12 AStG NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 19 Rz. 15; WALTER in ERNST & YOUNG, § 19 Rz. 9 [5/2015]). Soweit die Voraussetzungen der Tarifvorschriften bei der OG erfüllt sind, stehen sie damit dem OT nicht nur dann zu, wenn dieser kstpfl. ist (Abs. 1), sondern auch, wenn er estpfl. ist (Abs. 2).

Rein einkommensteuerliche Tarifvorschriften erfüllen nicht den Tatbestand des Abs. 2 (RÖDDER/JOISTEN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 19 Rz. 46). Dazu zählen zB die Tarifvergünstigung des § 34 Abs. 1 EStG (s.

KStG § 19 Anm. 31–40 D. Abs. 3: Nicht unbeschränkt stpfl. OT

Anm. 10), die Tarifiermäßigung nach § 34a EStG (s. Anm. 12) sowie die StErmäßigung nach § 35 EStG (s. Anm. 13).

32 3. Bei der Organgesellschaft

Tatbestandserfüllung durch die Organgesellschaft dem Grunde nach: Abs. 2 enthält eine Rechtsgrund- und eine Rechtsfolgenverweisung auf Abs. 1. Hinsichtlich der zu erfüllenden Tatbestandsvoraussetzungen bedeutet die entsprechende Geltung des Abs. 1, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der besonderen Tarifvorschriften wie im Fall des Abs. 1 bei der OG dem Grunde nach erfüllt sein müssen (RÖDDER/JOISTEN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 19 Rz. 46; im Übrigen s. Anm. 24–26).

33 Einstweilen frei.

34 II. Rechtsfolge: Entsprechende Geltung des Abs. 1

Rechtsfolgenverweisung: Abs. 2 enthält mit der angeordneten entsprechenden Geltung des Abs. 1 neben der Rechtsgrund- auch eine Rechtsfolgenverweisung auf Abs. 1. Dies bedeutet ua., dass die StBetragsermäßigungen, für die die Voraussetzungen bei der OG erfüllt sind, wie im Fall des Abs. 1 auch bei einem estpfl. OT zu berücksichtigen sind, wenn sie auch bei der ESt in Betracht kommen. Nur soweit für die ESt gleichartige Tarifvorschriften wie für die KSt bestehen, erfolgt eine Weiterleitung an den estpfl. OT.

Anwendung beim Organträger: Die StErmäßigung wird auf die EStschuld des OT angewendet. Die Ausführungen zu Abs. 1 (s. Anm. 28) gelten entsprechend.

Art und Weise der Anwendung: Die Voraussetzungen der unter Abs. 2 fallenden besonderen Tarifvorschriften sind zwar bei der kstpfl. OG dem Grunde nach erfüllt. Die entsprechende Anwendung des Abs. 1 hat aber zur Folge, dass diese Tarifvorschriften beim estpfl. OT so anzuwenden sind, als wären die Voraussetzungen für ihre Anwendung bei ihm selbst erfüllt (s. Anm. 29).

35–39 Einstweilen frei.

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Weitergabe tariflicher Steuerermäßigungen der Organgesellschaft bei einem nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Organträger**

I. Tatbestandsvoraussetzungen

40 1. Beim Organträger

Anpassung des Abs. 3 durch das KroatienAnpG: Die Vorschrift enthielt vor der Änderung durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) in Abs. 4 aF einen ins Leere gehenden Verweis auf § 18, da

§ 18 bereits durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188) mW zum VZ 2012 aufgehoben worden war (§ 34 Abs. 1 idF UntStReiseKG v. 20.2.2013). Der Regelung des § 18 bedurfte es nicht mehr, weil mit der durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 vollzogenen sog. kleinen Organschaftsreform die kstl. Organschaft generell daran geknüpft wurde, dass die Beteiligung an der OG einer inländ. BS des inländ. oder eben auch ausländ. OT zugeordnet ist (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; s. dazu § 14 Anm. 186 ff.). Die Änderungen durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) passen § 19 bei ausländ. OT an den mit der kleinen Organschaftsreform geschaffenen Rechtszustand an.

Keine unbeschränkte Steuerpflicht des Organträgers: Nach Abs. 3 darf der OT nicht der unbeschränkten KSt- oder EStPflcht unterliegen. Unter die Vorschrift fallen damit ausländ. OT, deren Beteiligung an der OG einer inländ. BS des OT zuzuordnen ist (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 4–7, s. dazu § 14 Anm. 186–199). Der OT unterliegt damit der beschränkten KSt- oder EStPflcht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG [ggf.] iVm. § 2 Nr. 1).

2. Anwendbarkeit der besonderen Tarifvorschriften bei beschränkt Steuerpflichtigen 41

Rechtsgrundverweisung: Abs. 3 enthält eine Rechtsgrund- und eine Rechtsfolgenverweisung auf Abs. 1 und 2, wobei Abs. 2 wiederum auf Abs. 1 verweist (s. Anm. 32).

Keine ungerechtfertigten Tarifvorteile: Die entsprechende Anwendung der Abs. 1 und 2 gilt nur, soweit die besonderen Tarifvorschriften, auf denen die StBetragsermäßigung der OG beruht, bei beschränkt Stpfl. anwendbar sind. Dies entspricht der allgemeinen Zielsetzung des § 19, den ungerechtfertigten Wegfall von StBetragsermäßigungen zu vermeiden, ohne andererseits die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von StBetragsermäßigungen zu ermöglichen.

Bei unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen anwendbar ist die Anrechnung ausländ. Steuern nach § 34c Abs. 1 EStG. Die Vorschrift ist bei beschränkt Stpfl. zwar nicht direkt anwendbar. Die Anwendung ergibt sich jedoch nach Maßgabe des (§ 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm.) § 50 Abs. 3 EStG (RÖDDER/JOISTEN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 19 Rz. 55; HEINZ/SCHEUCH, IStR 2014, 915 [916]). Die Anwendbarkeit der Tarifvorschrift des § 34c Abs. 1 EStG ist gleichermaßen für beschränkt kstpfl. und beschränkt estpfl. OT gegeben, da die Vorschrift gleichartig für die ESt und für die KSt besteht (s. Anm. 31).

Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 50 Abs. 3 EStG: Nach § 50 Abs. 3 EStG müssen inländ. Gewinneinkünfte iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG vorliegen, für die im Inland ein Betrieb unterhalten wird (s. § 50 EStG Anm. 410). Diese Voraussetzung wird regelmäßig erfüllt sein, da OT nur ein gewerbliches Unternehmen sein kann (§ 14 Abs. 1 Satz 1, § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2), bei dem die Beteiligung an der OG und das Organeinkommen nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 4 und 6 KStG einer inländ. BS des OT zuzuordnen sind. Weiter dürfen die ausländ. Einkünfte nach § 50 Abs. 3 EStG im Ausland nicht in einem der unbeschränkten StPflcht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen worden sein (s. § 50 EStG Anm. 430). Dies dürfte bei einer OG mit Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland, die mit ausländ. Quellensteuer belastete Einkünfte erzielt, regelmäßig zu bejahen sein

KStG § 19 Anm. 41–50 E. Abs. 4: Organträger-Personengesellschaft

(eingehend HEINZ/SCHUCH, IStR 2014, 915, auch zu Ausnahmekonstellationen mit Doppelbelastung [doppelt ansässige OG, Hinzurechnungsbesteuerung]; dazu auch WALTER in ERNST & YOUNG, § 19 Rz. 10).

42–43 Einstweilen frei.

44 3. Bei der Organgesellschaft

Tatbestandserfüllung durch die Organgesellschaft dem Grunde nach: Die in Abs. 3 enthaltene Rechtsgrundverweisung führt dazu, dass – aufgrund der entsprechenden Geltung der Abs. 1 und 2 – die Voraussetzungen für die Anwendung der besonderen Tarifvorschriften bei der OG dem Grunde nach erfüllt sein müssen (s. Anm. 24–26, 32).

45 II. Rechtsfolge: Entsprechende Geltung der Abs. 1 und 2

Rechtsfolgenverweisung: Mit der angeordneten entsprechenden Geltung der Abs. 1 und 2 enthält Abs. 3 neben der Rechtsgrund- auch eine Rechtsfolgenverweisung auf Abs. 1 und 2. Dies bedeutet, dass die StBetragsermäßigungen, für die die Voraussetzungen bei der OG erfüllt sind, auf einen beschränkt kstpfl. oder estpfl. OT übergehen.

Anwendung beim Organträger: Gegenstand der StBetragsermäßigung ist nach Abs. 3 anstelle der KStSchuld der OG die KSt- oder EStSchuld des beschränkt stpfl. OT. Die Ausführungen zu Abs. 1 und 2 gelten entsprechend (s. Anm. 28, 34).

Art und Weise der Anwendung: Die Voraussetzungen der unter Abs. 3 fallenden StBetragsermäßigungen müssen zwar bei der unbeschränkt stpfl. OG erfüllt sein. Die entsprechende Anwendung der Abs. 1 und 2 hat aber zur Folge, dass die Tarifvorschriften beim beschränkt kstpfl. oder beschränkt estpfl. OT so anzuwenden sind, als wären die Voraussetzungen für ihre Anwendung beim OT selbst erfüllt (s. Anm. 29, 34).

46–49 Einstweilen frei.

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Weitergabe tariflicher Steuerermäßigungen der Organgesellschaft bei einer Organträger-Personengesellschaft

I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4 Satz 1

50 1. Beim Organträger

Organträger-Personengesellschaft: Sofern der OT eine PersGes. ist, gelten Abs. 1, 2 und 3 für die Gesellschafter entsprechend (Abs. 1 für unbeschränkt kstpfl. Gesellschafter, Abs. 2 für unbeschränkt estpfl. Gesellschafter, Abs. 3 für beschränkt stpfl. Gesellschafter). Dabei muss die OT-PersGes. nach § 14 Abs. 1

Satz 1 Nr. 2 Satz 2 originär gewerblich tätig sein (s. § 14 Anm. 162–181). Eine gewerbliche Prägung iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ist nicht ausreichend (s. § 14 Anm. 171). Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 muss die finanzielle Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 im Verhältnis zur PersGes. selbst erfüllt sein, dh., es ist nicht (mehr) ausreichend, dass die die Stimmrechte vermittelnden Anteile zum SonderBV des Gesellschafters der PersGes. gehören (s. § 14 Anm. 185).

2. Anforderungen an die besonderen Tarifvorschriften

a) Rechtsgrundverweisung

51

Abs. 4 enthält eine Rechtsgrund- und eine Rechtsfolgenverweisung auf Abs. 1, 2 und 3. Dies bedeutet, dass hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzungen für jeden Gesellschafter nach der ihn treffenden StPfl. zu differenzieren ist. Soweit der Gesellschafter unbeschränkt kstpfl. ist, gilt Abs. 1 entsprechend (s. Anm. 23); soweit der Gesellschafter unbeschränkt estpfl. ist, gilt Abs. 2 entsprechend (s. Anm. 31); soweit der Gesellschafter beschränkt kstpfl. oder beschränkt estpfl. ist, gilt Abs. 3 entsprechend (s. Anm. 41). Ist an der OT-PersGes. eine andere PersGes. beteiligt, ist in Anwendung des Rechtsgedankens des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG entscheidend, ob deren Gesellschafter unbeschränkt kstpfl., unbeschränkt estpfl. oder beschränkt stpfl. sind (ebenso RÖDDER/JOISTEN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 19 Rz. 58).

b) Anforderungen an die Tarifvorschriften bei unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern

52

Wie im Fall des Abs. 2 können die StBetragsermäßigungen der OG nach Abs. 4 an unbeschränkt estpfl. Gesellschafter der OT-PersGes. nur weitergegeben werden, soweit für die ESt gleichartige Tarifvorschriften wie für die KSt bestehen (s. Anm. 31).

Alein unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Gesellschafter: Sind alle Gesellschafter der OT-PersGes. unbeschränkt kstpfl., können die Tarifvorschriften von ihnen genutzt werden, auch wenn für die ESt keine gleichartigen Tarifvorschriften wie für die KSt bestehen.

Alein unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Gesellschafter: Sind alle Gesellschafter der OT-PersGes. unbeschränkt estpfl., so können die StBetragsermäßigungen der OG nur insoweit an die Gesellschafter der OT-PersGes. weitergegeben werden, als für die ESt gleichartige Tarifvorschriften wie für die KSt bestehen. Ansonsten gehen die Tarifiermäßigungen der OG verloren.

Sowohl unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige als auch unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Gesellschafter: Sind an der OT-PersGes. sowohl unbeschränkt kstpfl. als auch unbeschränkt estpfl. Gesellschafter beteiligt, so können die in einem StAbzug bestehenden StBetragsermäßigungen der OG

- ohne Einschränkungen an alle Gesellschafter OT-PersGes. weitergegeben werden, soweit für die ESt gleichartige Tarifvorschriften bestehen wie für die KSt,
- nur anteilig an die unbeschränkt kstpfl. Gesellschafter und nicht auch an die unbeschränkt estpfl. Gesellschafter weitergegeben werden, soweit für die ESt keine gleichartigen Tarifvorschriften bestehen wie für die KSt.

53 **c) Anforderungen an die Tarifvorschriften bei beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern**

Wie im Fall des Abs. 3 können die StBetragsermäßigungen der OG nach Abs. 4 an beschränkt stpfl. Gesellschafter der OT-PersGes. nur weitergegeben werden, soweit die besonderen Tarifvorschriften bei beschränkt stpfl. anwendbar sind (s. Anm. 41). Das heißt: Bei beschränkt kstpfl. und bei beschränkt estpfl. Gesellschaftern müssen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 50 Abs. 3 EStG erfüllt sein (s. Anm. 41).

54–55 Einstweilen frei.

56 **3. Bei der Organgesellschaft**

Rechtsgrundverweisung: Entsprechende Geltung der Abs. 1, 2 und 3 bedeutet ua., dass die Voraussetzungen für die Anwendung der besonderen Tarifvorschriften, die einen Abzug von der KSt vorsehen, wie in den Fällen der Abs. 1, 2 und 3 bei der OG erfüllt sein müssen (s. Anm. 24–26, 32, 44).

57 **II. Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 1: Entsprechende Geltung der Abs. 1, 2 und 3 für die Gesellschafter der Organträger-Personengesellschaft**

Rechtsfolgenverweisung: Die in der Anordnung der entsprechenden Geltung der Abs. 1, 2 und 3 enthaltene Rechtsfolgenverweisung bedeutet für die Gesellschafter der OT-PersGes., dass die StBetragsermäßigungen, für die die Voraussetzungen bei der OG erfüllt sind, nach Maßgabe der Abs. 1, 2 und 3 den Gesellschaftern der OT-PersGes. zustehen.

Anwendung bei den Gesellschaftern der Organträger-Personengesellschaft: Die StErmäßigung wird nach Abs. 4 Satz 1 bei der KSt- oder EStSchuld der Gesellschafter der OT-PersGes. berücksichtigt. Im Übrigen gelten Abs. 1, 2 und 3 entsprechend (s. Anm. 28, 34, 45).

Art und Weise der Anwendung: Die Rechtsfolgenverweisung auf Abs. 1, 2 und 3 bedeutet, dass die Tarifvorschriften bei den Gesellschaftern der OT-PersGes. so anzuwenden sind, als wären die Voraussetzungen für ihre Anwendung bei ihnen selbst erfüllt (s. Anm. 29, 34, 45).

III. Auf die Gesellschafter der Organträger-Personengesellschaft entfallende Teilbeträge der Steuerermäßigung (Abs. 4 Satz 2)

58 **1. Bemessung**

Der Anteil der einzelnen Gesellschafter der OT-PersGes. an den StBetragsermäßigungen der OG bemisst sich nach dem Verhältnis der auf die einzelnen Gesellschafter entfallenden Bruchteile des der OT-PersGes. zuzurechnenden Einkommens der OG. Für jeden Gesellschafter der OT-PersGes. ist also der Teilbetrag der Tarifiermäßigung zu errechnen, der dem auf ihn entfallenden Bruchteil des der OT-PersGes. zuzurechnenden Einkommens der OG entspricht. Es spielt hierbei keine Rolle, ob das zuzurechnende Einkommen der OG positiv oder negativ ist.

Organträger-Personengesellschaft mit unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen und unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Gesellschaftern: In diesem Fall dürfen an einer auf die KSt beschränkten tariflichen StBetragsermäßigung nur die unbeschränkt kstpf. Gesellschafter der OT-PersGes. teilhaben. Die auf diese Gesellschafter entfallenden Teilbeträge an der StErmäßigung müssen den auf sie entfallenden Bruchteilen des zuzurechnenden Einkommens der OG entsprechen. Die Teilbeträge der StBetragsermäßigung, die den auf unbeschränkt estpf. Gesellschafter der OT-PersGes. entfallenden Bruchteilen des Einkommens der OG entsprechen, wirken sich nicht aus. Abs. 4 Satz 2 greift insoweit durch die OT-PersGes. hindurch (vgl. MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organshaft, 10. Aufl. 2017, Rz. 586).

Organträger-Personengesellschaft mit unbeschränkt steuerpflichtigen und beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern: An den tariflichen StBetragsermäßigungen, die nicht den beschränkt stpf. Gesellschaftern zustehen, dürfen nur die unbeschränkt stpf. Gesellschafter – nach Maßgabe des Abs. 2 – teilhaben. Die auf diese Gesellschafter entfallenden Teilbeträge an der StErmäßigung müssen den auf sie entfallenden Bruchteilen des zuzurechnenden Einkommens der OG entsprechen. Die Teilbeträge an der StErmäßigung, die den auf beschränkt stpf. Gesellschafter der OT-PersGes. entfallenden Bruchteilen des Einkommens der OG entsprechen, haben keine Auswirkung.

Der maßgebliche Bruchteil des zuzurechnenden Einkommens der OG ergibt sich regelmäßig aus dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel. Ist für das zuzurechnende Organeinkommen ein besonderer Gewinnverteilungsschlüssel vereinbart, ist dieser anzuwenden (FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 19 Rz. 30a [11/2014]; RÖDDER/JOISTEN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 19 Rz. 62).

2. Abzug

59

Bei jedem Gesellschafter der OT-PersGes. ist nach Abs. 4 Satz 2 der für ihn maßgebende Teilbetrag der StBetragsermäßigung (s. Anm. 58) abzuziehen. Der Abzug dieses Teilbetrags ist für jeden Gesellschafter zwingend. Auch bei übereinstimmendem Antrag aller Beteiligten ist eine abweichende Verteilung der StBetragsermäßigung ausgeschlossen. Sollte bei einem Gesellschafter die Steuerschuld 0 € betragen, geht der Abzug ungenutzt ins Leere.

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Anrechnung der Steuerabzugsbeträge der Organgesellschaft beim Organträger

I. Tatbestandsvoraussetzungen

60

Im Einkommen der Organgesellschaft enthaltene Betriebseinnahmen, die einem Steuerabzug unterlegen haben: Abs. 5 Halbs. 1 setzt für die StAnrechnung beim OT tatbestandsmäßig voraus, dass im Einkommen der OG BE enthalten sind, die einem StAbzug unterlegen haben.

► *Das Einkommen der Organgesellschaft* muss stpfl. Erwerbsbezüge (= BE) enthalten, die einem StAbzug unterlegen haben. „Enthalten“ iSd. Abs. 5 sind diejenigen BE, die sich auf das Einkommen der OG ausgewirkt haben. Ob das Einkommen der OG positiv oder negativ ist, spielt keine Rolle.

► *Der Steuerabzug* von den im Einkommen der OG enthaltenen BE muss vom Schuldner der steuerabzugspflichtigen Einnahmen für Rechnung der OG vorgenommen worden sein (SCHMIDT, GmbHR 1977, 7 [15]).

Nur inländische Steuerabzugsbeträge sind von Abs. 5 erfasst. Dies sind alle nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG (ggf. iVm. § 31 Abs. 1) anrechenbaren StAbzugsbeträge. Hierzu gehören insbes. die von Kapitalerträgen der OG nach § 43 Abs. 1 iVm. § 44 EStG einbehaltenen KapErtrStBeträge und der StAbzug nach § 50a EStG. Ausländische StAbzugsbeträge (Quellensteuern) fallen nicht unter Abs. 5, sondern ggf. unter Abs. 1–4.

Anrechenbare Steuerabzugsbeträge: Allein anrechenbare Beträge fallen unter Abs. 5. Die Vorschrift will die Anrechnung lediglich an den OT bzw. an die Gesellschafter der OT-PersGes. weiterreichen, nicht neu begründen (MÜLLER in MÖSSNER/SEEGER, 3. Aufl. 2017, § 19 Rz. 67).

61 Einstweilen frei.

62 II. Rechtsfolge: Anrechnung beim Organträger oder im Fall einer Organträger-Personengesellschaft bei deren Gesellschaftern

Anrechnungsberechtigte: Nach Abs. 5 Halbs. 2 sind die für die OG einbehaltenen StAbzugsbeträge auf die KSt oder ESt des OT anzurechnen; wenn der OT eine PersGes. ist, sind die einbehaltenen StAbzugsbeträge anteilig auf die KSt oder die ESt der Gesellschafter anzurechnen.

► *Der Organträger bzw. die an einer Organträger-Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter* sind nach Abs. 5 anstelle der OG hinsichtlich der unter diese Vorschrift fallenden StAbzugsbeträge anrechnungsberechtigt.

► *Zwingende Rechtsfolge:* Die Anrechnung der einbehaltenen Steuer beim OT bzw. bei den Gesellschaftern der OT-PersGes. ist aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlaut zwingend (WALTER in ERNST & YOUNG, § 19 Rz. 12 [5/2015]). Auch wenn die OG aufgrund von geleisteten Ausgleichszahlungen nach § 16 ein eigenes Einkommen zu versteuern hat, kann die Anrechnung nicht bei der OG erfolgen. Ein Wahlrecht besteht nicht.

► *Eine Steuerschuld von 0 €* beim OT oder bei den Gesellschaftern der OT-PersGes. schließt die Anwendung des Abs. 5 nicht aus. Denn die Anrechnung ist von der Festsetzung eines StBetrags unabhängig.

► *Beschränkte Steuerpflicht:* Das zuzurechnende Einkommen der OG ist einschließlich der darin enthaltenen steuerabzugspflichtigen Einnahmen beim OT oder anteilig bei den Gesellschaftern der OT-PersGes. der Ertragsbesteuerung zu unterwerfen, auch im Fall der beschränkten StPflicht. Die beschränkte StPflicht des OT oder der Gesellschafter der OT-PersGes. schließt daher die Anwendung des Abs. 5 nicht aus.

Art und Weise der Anrechnung:

► *Anrechnung wie bei eigenen anrechenbaren Beträgen:* Die Anrechnung der nach Abs. 5 anrechenbaren StAbzugsbeträge auf die KSt oder ESt ist beim OT bzw.

bei den Gesellschaftern der OT-PersGes. wie bei eigenen anrechenbaren Beträgen vorzunehmen.

► *Anteilige Anrechnung bei den Gesellschaftern der Organträger-Personengesellschaft:* Nach Abs. 5 sind bei einer OT-PersGes. die anrechenbaren Steuerbeträge der OG anteilig auf die KSt oder ESt der Gesellschafter anzurechnen. Ein Verteilungsschlüssel ist nicht vorgeschrieben. Die anrechenbaren Steuerbeträge sind uE in sinngemäßer Anwendung des Abs. 4 Satz 2 nach dem Verhältnis der auf die einzelnen Gesellschafter entfallenden Bruchteile des zuzurechnenden Einkommens der OG zu verteilen (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/DRÜEN, § 19 Rz. 38 [11/2014]; MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 10. Aufl. 2017, Rz. 574).

Dauerüberzahlerbescheinigung nach § 44a Abs. 5 EStG: Eine der OG erteilte Dauerüberzahlerbescheinigung kann widerrufen werden, da die Berechtigung zum StAbzug von der OG auf den OT übergeht und damit aufseiten der OG keine Überzahlungssituation mehr besteht (FG München v. 5.4.2001 – 7 K 317/98, EFG 2001, 1052, rkr.; FinMin. Bayern v. 15.9.1997 – 31b - S 2405 - 6/02 - 47176, FR 1998, 32; NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 19 Rz. 25; MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 10. Aufl. 2017, Rz. 574; RÖDDER/JOISTEN in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 19 Rz. 65).

KStG § 19