

## § 16

### Ausgleichszahlungen

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

**<sup>1</sup>Die Organgesellschaft hat ihr Einkommen in Höhe von <sup>20/17</sup> der geleisteten Ausgleichszahlungen selbst zu versteuern. <sup>2</sup>Ist die Verpflichtung zum Ausgleich vom Organträger erfüllt worden, so hat die Organgesellschaft <sup>20/17</sup> der geleisteten Ausgleichszahlungen an Stelle des Organträgers zu versteuern.**

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

#### Inhaltsübersicht

##### A. Allgemeine Erläuterungen zu § 16

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 16</b>	1		
<b>II. Rechtsentwicklung des § 16</b> .....	2	3. Verhältnis zu den zivil- und handelsrechtlichen Grundlagen von Ausgleichszahlungen .....	9
<b>III. Bedeutung des § 16</b> .....	3	4. Verhältnis zu den Vorschriften, welche die Besteuerung der Ausgleichszahlungen beim Anteilseigner regeln ...	10
<b>IV. Geltungsbereich des § 16</b> .	4	<b>VI. Verfahrensfragen zu § 16</b>	
<b>V. Verhältnis des § 16 zu anderen Vorschriften</b>		1. Zuständigkeit für die Besteuerung der Organgesellschaft .....	11
1. Verhältnis zu anderen Organisationsregelungen .....	5	2. Feststellungsverfahren gem. § 14 Abs. 5 .....	12
2. Verhältnis zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG .....	6		

##### B. Erläuterungen zu Satz 1: Versteuerung des Einkommens durch die Organgesellschaft in Höhe von <sup>20/17</sup> der geleisteten Ausgleichszahlungen

	Anm.		Anm.
<b>I. Organgesellschaft als Besteuerungssubjekt</b>		1. Wirksame Einbindung in einen Organkreis als Tatbestandsmerkmal .....	16

	Anm.
2. Keine Anwendbarkeit auf Fälle der verunglückten Organshaft . . . . .	17
<b>II. Organgesellschaft hat ihr Einkommen selbst zu versteuern</b>	
1. Organgesellschaft bleibt eigenständiges Steuersubjekt . .	18
2. Zweistufige steuerliche Gewinnermittlung . . . . .	19
3. Erforderlichkeit einer Aufteilung des Einkommens der Organgesellschaft . . . . .	20
<b>III. Besteuerung des Einkommens „in Höhe von <sup>20/17</sup> der geleisteten Ausgleichszahlungen“</b>	
<b>1. Höhe des von der Organgesellschaft selbst zu steuernden Einkommens</b>	
a) Bedeutung des Rechenchemas „ <sup>20/17</sup> der geleisteten Ausgleichszahlungen“ . . . . .	21
b) Zur Behandlung des Solidaritätszuschlags . . . . .	23
c) Praktische Umsetzung der Aufteilung (Rechenbeispiele) . . . . .	24
<b>2. Von der Organgesellschaft geleistete Ausgleichszahlungen</b>	
a) Organgesellschaft hat Ausgleichszahlungen geleistet . . . . .	25
b) Begriff der Ausgleichszahlungen	
aa) Aktienrecht als steuerliche Beurteilungsleitlinie . . . . .	26
bb) Inhaltliche Ausgestaltung von Ausgleichszahlungen nach den Vorgaben des Aktienrechts . . . . .	27

	Anm.
cc) Ausgleichszahlungen, welche die aktienrechtlichen Vorgaben überschreiten . . . . .	28
dd) Organträger ist Schuldner der Ausgleichszahlungen . . . . .	29
ee) Bedeutung von § 307 AktG . . . . .	30
c) Außenstehende Anteilseigner als Empfänger von Ausgleichszahlungen	
aa) Grundsätzliches . . . . .	31
bb) Begriff des außenstehenden Anteilseigners . . . . .	32
cc) Schwierige Begriffsabgrenzungen; Tendenzen einer extensiven Auslegung . . . . .	33
dd) Sonderfälle: Genußscheinberechtigte und Nießbrauchsberechtigte als außenstehende Anteilseigner . . . . .	34
ee) Anerkennung verdeckter Gewinnausschüttungen als Ausgleichszahlung . . . . .	35
ff) Weitere Einzelfragen . . . . .	36
<b>3. Besonderheiten einer GmbH als Organgesellschaft . . . . .</b>	
<b>IV. Einkommen ist durch die Organgesellschaft selbst zu versteuern</b>	
1. Allgemeines . . . . .	38
2. Durchführung der Besteuerung . . . . .	39
3. Abführung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag . . . . .	40

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

	Anm.		Anm.
<b>I. Tatbestandsvoraussetzung: Erfüllung der Verpflichtung zum Ausgleich durch den Organträger (Satz 2 Halbs. 1)</b>		<b>1. Organgesellschaft hat anstelle des Organträgers zu versteuern</b>	
1. Verpflichtung zum Ausgleich	41	a) Versteuerung durch Organgesellschaft . . . . .	43
2. Erfüllung durch den Organträger . . . . .	42	b) Versteuerung anstelle des Organträgers . . . . .	44
		c) Sonderfragen bei Verlusten . . . . .	45
<b>II. Rechtsfolge: Organgesellschaft hat<sup>20/17</sup> der geleisteten Ausgleichszahlungen anstelle des Organträgers zu versteuern (Satz 2 Halbs. 2)</b>		<b>2.<sup>20/17</sup> der geleisteten Ausgleichszahlungen . . . . .</b>	46
		<b>3. Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag . . . . .</b>	47

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 16**

**Schrifttum:** Voss, Nochmals: Gilt § 304 AktG auch für Ergebnisabführungsverträge mit einer GmbH?, DB 1971, 1939; LÖHLEIN, Ausgleichszahlungen durch die Organgesellschaft nach dem Körperschaftsteuergesetz 1977, BB 1978, 1156; OTT, Verdeckte Gewinnausschüttungen an Minderheitsaktionäre bei Organschaft mit Ergebnisabführungsvertrag, DB 1978, 1515; PALITZSCH, Ausgleichszahlungen durch Organgesellschaft oder Organträger beim Anrechnungsverfahren nach dem Körperschaftsteuergesetz 1977, BB 1978, 952; TESDORPF, Ausgleichszahlungen bei der Organschaft, StBp. 1984, 162; KAMRAD, Ausgleichszahlungen nach § 304 AktG in einem mehrstufigen Konzern, AG 1986, 321; KRAUSS, Der Begriff der außenstehenden Aktionäre iSd. § 304 AktG und seine Auswirkungen auf das Steuerrecht, BB 1988, 528; SCHARPF, Variable Ausgleichszahlungen bei Gewinnabführungsvertrag mit der GmbH, DB 1990, 296; RIEGER/KRAMER, Sind Ausgleichszahlungen an außenstehende Aktionäre wegen der Senkung der Körperschaftsteuerausüttungsbelastung zu erhöhen?, DB 1994, 565; ZIMMERMANN, Unternehmensverträge und körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren – Zur Auswirkung der Senkung der Ausschüttungsbelastung auf die Ausgleichszahlungen nach § 304 AktG und zur Behandlung der Körperschaftsteuererminderung bei Ausschüttung vororganschaftlicher Rücklagen, in BALLWIESER/BÖCKING/DRUKARCZYK/SCHMIDT (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 1503; LUTTER/DRYGALA, Wie fest ist der feste Ausgleich nach § 304 AktG?, AG 1995, 49; NARSCHESKI, Verschmelzung im Konzern: Ausgleichs- und Abfindungsansprüche außenstehender Aktionäre bei Erlöschen eines Unternehmensvertrages, DB 1997, 1653; RIEGER/MUTTER, Wann muß der Vorstand einer beherrschten AG den Beherrschungsvertrag kündigen?, DB 1997, 1603; CENTRALE-GUTACHTENDIENST, Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter im Rahmen einer Organschaft, GmbHR 1998, 533; CENTRALE-GUTACHTENDIENST, Organschaft: Auswirkungen eines Gewinnabführungsvertrages bei Übertragung von Geschäftsanteilen, GmbHR 2000, 617; PENTZ, Schutz der AG und der außenstehenden Aktionäre in mehrstufigen faktischen und unternehmensvertraglichen Unternehmensverbindungen, NZG 2000, 1103; BECKMANN/SIMON, Ist ein Ausgleich gemäß § 304 AktG nach der Unternehmenssteuer-

reform anzupassen?, ZIP 2001, 1906; GUTHEIL, Die Auswirkungen von Umwandlungen auf Unternehmensverträge nach §§ 291, 292 AktG und die Rechte außenstehender Aktionäre, Diss. Bayreuth 2000, Baden-Baden 2001; HÖTZEL/BECKMANN, Zur Ermittlung des angemessenen Ausgleichs gemäß § 304 AktG nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens, WPg 2001, 1249; SAUTER/HEURUNG, Ausgleichszahlungen iSd. § 16 KStG iVm. § 304 AktG und vororganschaftliche Gewinnausschüttungen nach dem Systemwechsel, GmbHR 2001, 754; CENTRALE-GUTACHTENDIENST, Organschaft: Bilanzierung von Verbindlichkeiten aus Dividendengarantie für außenstehende Minderheitsgesellschafter, GmbHR 2002, 965; HANSEN, Starker Rückgang der Dividenden für das Geschäftsjahr 2001, AG 2002, R 347; KORT, Das Verhältnis von Ausgleich und Abfindung beim Abschluss aktienkonzernrechtlicher Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge, NZG 2002, 1139; BREDOW/LIEBSCHER, Erhalt des steuerlichen Querverbundes bei Teilprivatisierungen durch Änderung von Unternehmensverträgen im GmbH-Konzern, BB 2003, 393; ORTMANN-BABEL/RENN, Auflösung der Mehrmütterorganschaft und die steuerlichen Folgen für die Minderheitsgesellschafter, BB 2003, 237; SCHUMACHER, Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilsigner, in: HERZIG (Hrsg.), Organschaft, Stuttgart 2003, 193; TEBBEN, Ausgleichszahlungen bei Aktienübergang, AG 2003, 600; WEBER, Ausgleichsanspruch analog § 304 AktG an die Minderheitsgesellschafter einer GmbH-Organgesellschaft?, GmbHR 2003, 1347; DÖTSCH, Ausgewählte Einzelfragen zur Organschaftbesteuerung, Der Konzern 2004, 273; MENSCHING, Bemessung der Ausgleichszahlungen am Gewinn der Organgesellschaft als Grund für die steuerliche Nichtanerkennung einer Organschaft, BB 2004, 1421; BALDAMUS, Der Einfluss der Körperschaftsteuer auf den sog. festen Ausgleich nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG, AG 2005, 77; ROTH, Die Berechnung der Garantiedividende von Vorzugsaktien im Rahmen von Unternehmensverträgen, Der Konzern 2005, 685; DÖTSCH, Eigenes Einkommen einer Organgesellschaft bei Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter (§ 16 KStG), Der Konzern 2006, 64; BALDAMUS, An wen ist beim Gewinnabführungsvertrag Ausgleich zu zahlen?, ZRG 2007, 819; NOLTING/VOSSEKUHLE, Steuerbelastungswirkungen der Behandlung des Ausgleichsanspruchs eines außenstehenden Minderheitsgesellschafters, DB 2007, 2223; POPP, Fester Ausgleich der Beherrschungs- und/oder Gewinnabführungsverträgen, WPg 2008, 23; HUBERTUS/LÜDEMANN, „Verunglückte“ Organschaft infolge gewinnabhängiger Ausgleichszahlungen an Außenstehende, DStR 2009, 2136; LOHMANN/VON GOLDACKER/ANNECKE, Das BFH-Urteil vom 4.3.2009 zur Bemessung von Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter – Handlungsmöglichkeiten, BB 2009, 2344; MARQUARD/KRACK, Variable Ausgleichszahlungen und körperschaftsteuerliche Organschaft, FR 2009, 1098; MEISEL/BOKELOH, Zulässigkeit variabler Ausgleichszahlungen in Ergebnisabführungsverträgen?, DB 2009, 2067; PYSZKA, Organschaft bei Ausgleichszahlung an Minderheitsgesellschafter: BFH verschärft die Spielregeln, S:R 2009, 192; ROGALL, Zur Aufstockungsmöglichkeit eines Mindestausgleichs gem. § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG an Minderheitsgesellschafter bei Organschaft, Der Konzern 2009, 572; SCHEUNEMANN/BAUERSFELD, BB-Kommentar zu BFH-Urteil v. 4.3.2009 – I R 1/08, BB 2009, 2186; BALDAMUS, Gestaltungsspielraum bei Art und Maß von Ausgleichszahlungen nach § 304 AktG, Ubg 2010, 483; HAASE, Organschaftliche Ausgleichszahlungen im DBA-Recht, IS:R 2012, 659; HEGEMANN, Außenseiter im GmbH-Konzern: Der außenstehende Gesellschafter, GmbHR 2012, 315; BROEMEL/ENDERT, Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilsigner in der Organschaft, BBK 2014, 612; ROGALL/DREBLER, Ungereimtheiten betreffend Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter bei Organschaften, DStR 2015, 449; WAGNER, Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter, in: PRINZ/WITT (Hrsg.), Steuerliche Organschaft, Köln 2015, 627; HASBACH/BRÜHL, Steuerliche Anerkennung von Ergebnisabführungsverträgen bei kombinierten Ausgleichszahlungen und fehlendem Verweis auf § 302 Abs. 4 AktG, DStR 2016, 2361; L'HABITANT, Steuerliche Anerkennung eines Ergebnisabführungsvertrags bei Ausgleichszahlung, NWB 2016, 2696; WALTER, Gefährdung der Organschaft durch variable Ausgleichszahlungen und durch in Altverträgen fehlenden dynamischen Verweis auf § 302 AktG?, GmbHR 2016, 975; MÜLLER/STRÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 10. Aufl. 2017.

**Verwaltungsanweisung:** R 16 KStR 2015.

### I. Grundinformation zu § 16

1

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

**Satz 1** bestimmt, dass die OG ihr Einkommen in Höhe von  $\frac{20}{17}$  der geleisteten Ausgleichszahlungen selbst zu versteuern hat. Die Zurechnungsvorschrift nimmt – abweichend zu § 14 Abs. 1 einleitender Satz – Ausgleichszahlungen von der Ergebnisabführung an den Organträger (OT) aus und weist sie der OG zur Besteuerung zu.

**Satz 2** weist der OG die Besteuerung von  $\frac{20}{17}$  der geleisteten Ausgleichszahlungen auch dann zu, wenn die Ausgleichsverpflichtung vom OT erfüllt worden ist.

### II. Rechtsentwicklung des § 16

2

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

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

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

**UntStFG v. 20.12.2001** (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Der Gesetzestext wird aus Klarstellungsgründen geringfügig modifiziert, eine inhaltliche Veränderung geht damit nicht einher. Die Veränderung betrifft Satz 2. In der Fassung des StSenkG war für den Fall, dass der OT die Ausgleichszahlungen leistet, geregelt, dass die OG „die Summe der geleisteten Ausgleichszahlungen“ anstelle des OT zu versteuern habe. Die Worte „die Summe“ wurden durch die Angabe „ $\frac{4}{3}$ “ ersetzt. Der Gesetzgeber wollte durch diese Veränderung unmissverständlich klarstellen, dass es für die stl. Behandlung der Ausgleichszahlungen unerheblich ist, ob diese von der OG oder dem OT geleistet werden. Die Regelung ist gem. § 34 Abs. 4 erstmals für den VZ 2001 anwendbar, soweit das Wj. dem Kj.

entspricht. Für den Fall eines abweichenden Wj. ist die Regelung erstmals für den VZ 2002 anwendbar.

**UntStReformG 2008 v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Es erfolgt eine Anpassung auf den herabgesetzten KStSatz von 15 %. Die Veränderung beschränkt sich darauf, dass der Bruch „ $\frac{3}{4}$ “ durch „ $\frac{20}{17}$ “ ersetzt wird. Der angepasste Berechnungsmodus ist erstmals für den VZ 2008 anwendbar.

**Kleine Organschaftsreform:** Im Zuge der sog. kleinen Organschaftsreform (Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285) hat § 16 keine Veränderungen erfahren. Der Gesetzgeber hat damit zum Ausdruck gebracht, dass die Systematik zur Behandlung von Ausgleichszahlungen im Rahmen von Organschaftsverhältnissen keine Änderung erfahren soll. Im Zuge der Senkung des KStSatzes auf 15 % sind Stimmen laut geworden, welche die Sinnhaftigkeit von § 16 in Frage gestellt haben (vgl. Anm. 3).

3

### III. Bedeutung des § 16

**Rechtliche Bedeutung:** § 16 ordnet an, dass Ausgleichszahlungen im Rahmen einer kstl. Organschaft ausschließlich als zVE der OG besteuert werden. Diese strikte Zuweisung von Einkommensteilen an die OG hatte der Gesetzgeber zunächst eingeführt, um die Grundprinzipien des Anrechnungsverfahrens zu schützen. Beim OT kann es sich um eine der ESt unterliegende natürliche Person bzw. eine PersGes. handeln. Eine Vorbelastung mit KSt und damit auch eine Anrechnung beim Empfänger könnte bei einer Versteuerung durch den OT nicht sichergestellt werden.

Mit Abschaffung des Anrechnungsverfahrens im Jahr 2001 nimmt die Besteuerung der Ausgleichszahlungen Züge einer Pauschalsteuer an. Ausgleichszahlungen werden stets mit aktuell 15 % KSt belastet, unabhängig davon, ob der Organkreis Verluste erwirtschaftet bzw. Verlustvorträge vorhanden sind (vgl. Anm. 21 ff.). Ohne die Vorschrift wäre es möglich, eine Belastung mit KSt im Wege einer Verlustsaldierung zu vermeiden, unabhängig davon, ob es sich beim OT um eine KapGes. handelt. Bezogen auf Einkommensteile, welche zur Leistung von Ausgleichszahlungen verwendet werden, schließt § 16 diese Möglichkeit aus.

Die Vorschrift ist eine Folge des Verständnisses, dass die OG im Rahmen eines kstl. Organschaftsverhältnisses den Charakter eines eigenständigen StSubjekts behält (vgl. Anm. 18). Die Regelung wurde als Absage des Gesetzgebers an die Vertreter der sog. Einheits- bzw. Filialtheorie verstanden, welche den Organkreis als einheitliches StSubjekt begriffen haben wollten (zu den Organtheorien: JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, 37 ff.; vgl. auch § 14 Anm. 3).

Neben der Möglichkeit gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, Gewinnrücklagen zu bilden, stellt § 16 die einzige im Gesetz vorgesehene Möglichkeit dar, die erforderliche Ergebnisabführung an den OT steuerunschädlich zu durchbrechen. Alle anderen Formen der Durchbrechung der Ergebnisabführung müssten nach dem Gesetzeswortlaut zum Scheitern des Organschaftsverhältnisses führen, da der GAV als nicht in allen Teilen durchgeführt angesehen werden müsste. Die Verwaltung neigt dazu, die Vorschrift extensiv auszulegen. Es ist die Tendenz erkennbar, Zahlungen an außenstehende Gesellschafter der OG grds. gem. § 16 zu behandeln. So ist in den KStR festgelegt, dass auch vGA an außenstehende

Gesellschafter entsprechend § 16 zu behandeln seien (vgl. R 14.6 Abs. 4 Satz 4 KStR 2015, dazu ausführl. Anm. 35).

**Wirtschaftliche Bedeutung:** Im Zusammenhang mit der Eingehung eines Organschaftsverhältnisses wird nur in wenigen Fällen die Leistung von Ausgleichszahlungen vereinbart. Beispielsweise existierten im Jahr 2012 30 403 Organgesellschaften, es wurden jedoch lediglich in 1 638 Fällen Ausgleichszahlungen geleistet (Quelle der Zahlen: Statistisches Bundesamt, Wiesbaden). Ein Grund dafür dürfte auch die weiterhin bestehende Rechtsunsicherheit sein, ob im Fall eines Organschaftsverhältnisses mit einer GmbH überhaupt Minderheitsgesellschafter vorhanden sein können (dazu Anm. 37). Die KStEinnahmen aus der Besteuerung von Ausgleichszahlungen sind daher auch von untergeordneter Bedeutung. Die Einnahmen lagen für das letzte statistische Jahr 2012 bei 163 Mio. €. Über mehrere Jahre betrachtet entsteht der Eindruck, das Aufkommen sei kontinuierlich rückläufig.

Jahr	Ausgleichszahlungen gesamt		Davon Fälle mit negativen Ausgleichszahlungen	
	Anzahl Fälle	KStAufkommen	Fälle negativ	KStAufkommen
2012	1 638	163 Mio. €	–	–
2011	1 624	160 Mio. €	–	–
2010	1 640	189 Mio. €	–	–
2009	1 617	185 Mio. €	–	–
2008	1 566	186 Mio. €	–	–
2007	1 535	209 Mio. €	6	–192.000 €
2006	2 026	251 Mio. €	567	–23 Mio. €
2005	1 482	259 Mio. €	13	–1,4 Mio. €
2004	1 446	307 Mio. €	12	–8 Mio. €
2001	1 244	168 Mio. €	104	–21 Mio. €
1998	1 307	53 Mio. €	253	–16 Mio. €

Zu berücksichtigen bleibt jedoch die Herabsetzung des KStSatzes von 25 % auf 15 % ab dem VZ 2008. Obgleich die Einnahmen aus KSt auf Ausgleichszahlungen von 209 Mio. € für 2007 auf 186 Mio. € für 2008 gefallen sind, bedeutet dies dennoch eine Trendwende. Wäre der Steuersatz von 25 % weiter anwendbar gewesen, wäre es zu einem deutlichen Anstieg des Steueraufkommens gekommen (überschlägig auf ca. 310 Mio. €). Unter dem Regime des herabgesetzten KStSatzes von 15 % sind die Einnahmen relativ stabil und bewegen sich zwischen 2008 und 2012 in einem Bereich zwischen 160 Mio. € und 189 Mio. €. Auch die Anzahl der Fälle mit Ausgleichszahlungen bewegt sich in diesem Zeitraum nur in einem engen Schwankungsbereich. Augenfällig ist auch, dass im Zeitraum zwischen 2008 und 2012 keine negativen Ausgleichszahlungen geleistet wurden.

Neben der Höhe des Steuersatzes ist die Anzahl der Fälle mit Ausgleichszahlungen und deren Höhe für das Steueraufkommen verantwortlich. Es kann davon ausgegangen werden, dass in Zeiten einer florierenden Wirtschaft höhere Ausgleichszahlungen vereinbart werden im Vergleich mit Zeiten der Rezession.

**Forderungen, § 16 aufzuheben:** Im Hinblick auf die Absenkung des KStSatzes auf 15 % und die mit der Vorschrift verbundenen Rechtsunsicherheiten wird

die Ansicht vertreten, dass § 16 keine sinnvolle Funktion mehr habe, und es wird dem Gesetzgeber empfohlen, die Vorschrift ersatzlos aufzuheben (so insbes. DÖRSCH in DPM, § 16 Rn. 31 [4/2015]; IFSt-ARBEITSGRUPPE, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag, IFSt-Schrift Nr. 471 [2011], 91). In der Tat fällt es schwer, der Vorschrift eine sinnvolle Funktion beizumessen. Die Verwaltung hat den Anwendungsbereich der Vorschrift stark erweitert und wendet diese auf nahezu alle Zahlungen an außenstehende Gesellschafter der OG an. WALTER vertritt die Auffassung, dass Ausgleichszahlungen im Erg. immer steuerrechtlich anzuerkennen seien (WALTER in ERNST & YOUNG, § 16 Rn. 21 [3/2017]). Folgt man der Auffassung der Verwaltung, hat die Vorschrift kaum noch Kontur. Der BFH wendet sich gegen die extensive Auslegung der Verwaltung (vgl. Anm. 28, 35).

Der sprachliche Aufbau der Vorschrift unterstellt, dass eine Leistung von Ausgleichszahlungen durch die OG den Normalfall bilden würde. Dies ist problematisch vor dem Hintergrund, dass mittlerweile geklärt ist, dass der OT zwingend Schuldner der Ausgleichszahlungen ist (vgl. Anm. 29). Uneinigkeit herrscht zur Behandlung des SolZ und zur Frage, wer KapErtrSt abzuführen hat (vgl. Anm. 23, 40, 47). Das Steueraufkommen ist zudem mit der Absenkung des KStSatzes auf 15 % stark rückläufig. Eine Aufhebung von § 16 würde auch zu einer deutlichen Vereinfachung führen. Die Einkommensaufteilung wäre nicht mehr erforderlich. Dies würde auch bedingen, dass überhöhte Ausgleichszahlungen nicht mehr das Risiko des Scheiterns des Organschaftsverhältnisses in sich bergen würden. Auch würde die Benachteiligung der Einkommensteile für Ausgleichszahlungen entfallen, da nunmehr eine Verlustverrechnung für das gesamte Einkommen der OG Platz greifen könnte.

#### IV. Geltungsbereich des § 16

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die Vorschrift ist anwendbar im Rahmen wirksam begründeter kstl. Organschaftsverhältnisse. Dies ergibt sich bereits aus ihrer gesetzessystematischen Stellung. Der Geltungsbereich ist nach dem Gesetzeswortlaut begrenzt auf Fälle, bei denen Ausgleichszahlungen von OG oder OT geleistet werden. Einhellig wird die Regelung so ausgelegt, dass die Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter der OG erbracht werden müssen. Die Verwaltung erlaubt die Anwendung der Vorschrift des § 16, auch soweit Zahlungen an außenstehende Gesellschafter der OG als vGA einzuordnen sind (vgl. R 14.6 Abs. 4 Satz 4 KStR 2015, dazu ausführl. Anm. 35).

**Persönlicher Geltungsbereich:** Die Vorschrift regelt die Besteuerung des Einkommens der OG. Aus §§ 14, 17 ergibt sich, dass es sich bei der OG um eine KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland handeln muss (vgl. dazu § 14 Anm. 50; zur EU-Problematik § 14 Anm. 12). § 14 betrifft zunächst den Fall, dass eine SE, AG bzw. KGaA als OG auftritt. § 17 dehnt den Anwendungsbereich dieser Vorschrift auf Fälle aus, bei denen eine andere KapGes. die OG bildet; dabei kommt in erster Linie die GmbH in Betracht. Gemäß § 14 Abs. 1 einleitender Satz muss es sich bei der OG um eine Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens handeln.

## V. Verhältnis des § 16 zu anderen Vorschriften

### 1. Verhältnis zu anderen Organschaftsregelungen

5

§ 16 ist Bestandteil der Regelungen zur kstl. Organschaft. Die Vorschrift steht in einem Spannungsverhältnis zu § 14. Der Gesetzgeber hat für den Fall der Zahlung von Ausgleichszahlungen eine dem Ergebnisabführungsvertrag entgegengesetzte Einkommenszurechnung zur OG angeordnet. Ohne diese in § 14 Abs. 1 Satz 1 einleitender Satz vorgesehene Durchbrechung der Ergebnisabführung an den OT würden derartige Einkommenszurechnungen auf die OG dazu führen, dass der GAV als nicht durchgeführt angesehen werden müsste (BMF v. 16.4.1991 – IV B 7 - S 2770 - 11/91, FR 1991, 329; BMF v. 13.9.1991 – IV B 7 - S 2770 - 34/91, DB 1991, 2110) und das Organschaftsverhältnis scheitern müsste. Wenn ein Organschaftsverhältnis noch keine fünf Jahre bestanden hat, hätte dies auch eine Rückabwicklung für die Vergangenheit zur Folge (s. § 14 Anm. 203).

**Gewerbsteuerliche Organschaft:** Die gewstl. Organschaft enthält zwar einen Verweis auf die Regelungen zur kstl. Organschaft. Anwendbar ist jedoch lediglich § 14 und § 17 KStG. Eine § 16 vergleichbare Zurechnung von Teilen des Gewerbeertrags als eigener Gewerbeertrag der OG existiert nicht (vgl. dazu NOLTING/VOSSKUHL, DB 2007, 2223 [2224]). Die Rechtsfolge einer gewstl. Organschaft besteht darin, dass die OG als BS des OT gilt. Der Gewerbeertrag der OG wird vollumfänglich dem OT zugerechnet. Dies bedeutet: Auch Ausgleichszahlungen, die im Bereich der KSt gem. § 16 von der OG versteuert werden, sind für Zwecke der GewSt dem Gewerbeertrag des OT zuzurechnen (vgl. R 7.1 Abs. 5 Satz 10 GewStR 2009).

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

### 2. Verhältnis zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG

6

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

Demgegenüber regelt § 16 Besonderheiten im Zusammenhang mit der Besteuerung dieser Einkommensteile. Geleistete Ausgleichszahlungen werden als Rechtsfolge dieser Vorschrift stets als eigenes zvE der OG behandelt. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG ist damit eine Vorschrift, welche Bedeutung für die Einkommensermittlung des Ausgleichszahlungen leistenden Rechtsträgers hat. § 16 bedingt demgegenüber eine Zuordnung dieser Einkommensteile zum Einkommen der OG (vgl. auch zum Verhältnis zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG Anm. 25).

Die KapErtrSt bzw. der SolZ, welcher für Ausgleichszahlungen anfällt, ist von der Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG nicht umfasst. Dem Grunde nach handelt es sich bei diesen Ausgaben jedoch nicht um BA. § 12 Nr. 3 EStG bzw. § 10 Nr. 2 KStG stellen dies ausdrücklich klar.

Einstweilen frei.

7–8

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

Das Aktienrecht enthält in §§ 304 ff. AktG ein Regelungssystem zum Schutz außenstehender Aktionäre bei Abschluss von Unternehmensverträgen. Unternehmensverträge müssen nach dem Aktienrecht Regelungen zu Ausgleichs- und Abfindungszahlungen für außenstehende Aktionäre enthalten. Der in § 304 AktG verwendete Begriff „Ausgleichszahlungen“ ist nach nahezu einhelliger Ansicht auch in strechtl. Hinsicht im Rahmen des § 16 maßgeblich (vgl. Anm. 26).

Im GmbH-Recht existiert kein kodifiziertes Konzernrecht. Dies bedingt eine Vielzahl von Rechtsunsicherheiten. Fraglich ist insbes. die Anwendbarkeit der aktienrechtl. Schutzvorschriften (s. Anm. 37).

**Handelsbilanzielle Behandlung von Ausgleichszahlungen:** Gemäß § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB sind Erträge und Aufwendungen aufgrund eines GAV gesondert aufzuzeichnen und unter entsprechenden Bezeichnungen auszuweisen. Auf diese Regelung aufbauend ordnet § 158 Abs. 2 AktG an, dass der Ertrag aus Gewinnabführung um die vom OT geleisteten Ausgleichszahlungen zu kürzen ist. In der GuV des OT wird lediglich dieser Saldo ausgewiesen. Soweit diese Saldierung zu einem negativem Erg. führt, ist der Saldo unter Aufwendungen aus Verlustübernahme auszuweisen.

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

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

### 10 4. Verhältnis zu den Vorschriften, welche die Besteuerung der Ausgleichszahlungen beim Anteilseigner regeln

**Natürliche Person als Empfänger der Ausgleichszahlung:** Die Ausgleichszahlungen stellen für den Anteilseigner, sofern die Anteile im PV gehalten werden, Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar, die im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens bzw. des Abgeltungsverfahrens besteuert werden. Dies gilt auch, soweit die Ausgleichszahlungen von einer PersGes., welche als OT fungiert, gezahlt werden, da der Grund für die Zahlungen an den Minderheitsgesellschafter die Beteiligung an einer KapGes. darstellt (im Erg. ebenso WALTER in ERNST & YOUNG, § 16 Rn. 21 [3/2017]). Gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG sind bis einschließlich VZ 2008 50 % und ab VZ 2009 40 % der Ausgleichszahlungen stfrei.

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

**Zeitliche Zuordnung:** Bei Anteilen im PV erfolgt die zeitliche Zuordnung entsprechend wie bei der Besteuerung von Dividenden. WALTER ist zuzustimmen, dass für den Fall, dass die Anteile in einem BV gehalten werden, korrespondie-

rend mit der Behandlung im Rahmen des § 16 (dazu Anm. 20) der Anspruch auf Ausgleichszahlungen bereits in dem Jahr aktiviert wird, für das die Ausgleichszahlungen geleistet werden (WALTER in ERNST & YOUNG, § 16 Rn. 1 [3/2017]).

**Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag:** Gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG sind 25 % KapErtrSt für die Ausgleichszahlungen abzuführen. Weiterhin ist gem. §§ 2, 3 Abs. 1 Nr. 5, § 4 SolZG ein SolZ abzuführen (vgl. zur Behandlung des SolZ Anm. 23). Nach hier vertretener Ansicht ist § 16 als strechtl. Sonderregelung zu verstehen. Dies bedeutet, dass entgegen den allg. Grundsätzen die Pflicht zur Abführung von KapErtrSt und SolZ stets die OG trifft (vgl. Anm. 40, 47).

**§§ 37, 38:** Bei Ausgleichszahlungen handelt es sich um keine Zahlungen, welche auf einem Gewinnverteilungsbeschluss beruhen. Eine bis zum VZ 2006 vorgesehene KStMinderung gem. § 37 können diese Zahlungen daher nicht auslösen. Demgegenüber handelt es sich bei den Zahlungen um Leistungen iSd. § 38 Abs. 1, so dass es bis zum VZ 2006 denkbar ist, dass es zu einer Gewinnerhöhung kommen kann (vgl. ausführl. DÖRSCH in DPM, § 16 Rn. 58 f. [8/2013]).

**Gewerbsteuer:** Soweit der außenstehende Gesellschafter die Beteiligung an der OG im BV hält, kann GewSt anfallen. Gem. § 8 Nr. 5 i.V.m. § 9 Nr. 2a GewStG kann dies jedoch nur der Fall sein, soweit die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums weniger als 15 % beträgt.

## VI. Verfahrensfragen zu § 16

### 1. Zuständigkeit für die Besteuerung der Organgesellschaft

11

Das FA, welches für die Besteuerung der OG zuständig ist, hat die Besteuerung der Ausgleichszahlungen vorzunehmen, unabhängig davon, ob die Ausgleichszahlungen von der OG oder dem OT erbracht wurden.

### 2. Feststellungsverfahren gem. § 14 Abs. 5

12

OG und OT bleiben eigenständige Steuersubjekte (dazu Anm. 18). Bisher erfolgte die stl. Behandlung von OG und OT völlig unabhängig. Es war damit denkbar, dass im Zuge von Neubescheidungen (Betriebsprüfung) erforderliche Folgeänderungen bei OG oder OT nicht umgesetzt werden konnten, da Veranlagungen bestandskräftig waren. Um diesem Problem zu begegnen hat, der Gesetzgeber ein Feststellungsverfahren mit § 14 Abs. 5 eingeführt. Das dem OT zuzurechnende Einkommen und die damit in Zusammenhang stehenden Besteuerungsgrundlagen werden einheitlich und gesondert festgestellt (zu Einzelheiten s. § 14 Anm. 370 ff.). Diese Feststellungen sind für die Besteuerung der OG und des OT bindend. Ausgleichszahlungen gem. § 16 sowie das eigene zVE der OG sind vom Feststellungsverfahren nicht umfasst (vgl. § 14 Anm. 371). Das neue Feststellungsverfahren gilt gem. § 34 Abs. 9 Nr. 9 erstmalig für Feststellungszeiträume, die ab dem 1.1.2013 beginnen. Die örtliche Zuständigkeit für das Feststellungsverfahren fällt gem. § 14 Abs. 5 Satz 4 auf das FA, welches für die Besteuerung des Einkommens der OG zuständig ist.

Gemäß § 14 Abs. 5 Satz 5 soll die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung mit der KStErklärung der OG verbunden werden.

Einstweilen frei.

13–15

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

**I. Organgesellschaft als Besteuerungssubjekt**

**16 1. Wirksame Einbindung in einen Organkreis als Tatbestandsmerkmal**

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

Dies ergibt sich zunächst aus dem Standort der Regelung. Darüber hinaus wird dies aus dem Gesetzestext deutlich, der die Begriffe „Organgesellschaft“ und „Organträger“ verwendet. Zudem bezieht sich R 16 Abs. 1 KStR 2015 ausdrücklich auf Ausgleichszahlungen, welche in den Fällen des § 14 bzw. § 17 gezahlt werden. Die Überprüfung, ob ein solches Organschaftsverhältnis begründet wurde, ist anhand der üblichen Kriterien des § 14 bzw. § 17 vorzunehmen.

§ 16 ist nicht anwendbar auf Fallkonstellationen, bei denen zwar eine Pflicht zur Zahlung von Ausgleichszahlungen gem. § 304 AktG besteht, aber kein wirksames kstl. Organschaftsverhältnis begründet wurde. Dies können insbes. Fälle sein, bei denen isoliert Unternehmensverträge geschlossen wurden, ohne dass die weiteren Voraussetzungen des § 14 Beachtung gefunden hätten. Auch die im Rahmen eines Teilgewinnabführungsvertrags vereinbarten Ausgleichszahlungen können keine Behandlung gem. § 16 erfahren. Ein wirksames kstl. Organschaftsverhältnis erfordert, dass der gesamte Gewinn abgeführt wird. Daher kann in diesen Fällen kein berücksichtigungsfähiges Organschaftsverhältnis vorliegen (ebenso BFH v. 31.3.1976 – I R 123/74, BStBl. II 1976, 510; BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BFH/NV 2009, 1716).

**17 2. Keine Anwendbarkeit auf Fälle der verunglückten Organschaft**

Es wird die Ansicht vertreten, die Vorschrift sei auch in Fällen der sog. verunglückten Organschaft anwendbar (so FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 64 [4/2016]; früher ebenso WITT in DPM, § 16 Rn. 3 [bis 66. Erg.-Lfg. 6/2009]; zur verunglückten Organschaft § 14 Anm. 207 ff.). Diese Sicht relativiert das Tatbestandsmerkmal deutlich und hätte zur Folge, dass eine Behandlung gem. § 16 nicht an das Bestehen eines kstl. Organschaftsverhältnisses gebunden wäre. Die tatsächliche Leistung von Ausgleichszahlungen wäre ausreichend. Es käme entgegen dem Wortlaut der Vorschrift zu einer signifikanten Erweiterung des Anwendungsbereichs von § 16. Der Gesetzgeber hat durch den Standort und den Wortlaut der Vorschrift deutlich gemacht, dass die Regelung ausschließlich im Rahmen von kstl. Organschaftsverhältnissen anwendbar sein soll. Der Wille, eine generelle strechtl. Regelung zur Behandlung von Ausgleichszahlungen zu schaffen, ist nicht ansatzweise erkennbar.

Im Rahmen einer verunglückten Organschaft geleistete Ergebnisabführungen sind als vGA zu behandeln. Es ist kein Grund erkennbar, Ausgleichszahlungen insofern auszunehmen und trotz der fehlenden Berücksichtigungsfähigkeit des Organschaftsverhältnisses gem. § 16 zu behandeln (ebenso WALTER in ERNST &

## II. OG hat Einkommen selbst zu versteuern Anm. 17–18 § 16 KStG

YOUNG, § 16 Rn. 37 [3/2017]; DÖTSCH in DPM, § 16 Rn. 49 f. [12/2014]; so auch BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BFH/NV 2009, 1716).

### II. Organgesellschaft hat ihr Einkommen selbst zu versteuern

#### 1. Organgesellschaft bleibt eigenständiges Steuersubjekt

18

Der Gesetzestext von § 16 stellt klar, dass die OG über eigenes Einkommen verfügen kann. Der Gesetzgeber hat auf diesem Weg ein grundlegendes Prinzip der Organschaftsbesteuerung festgelegt. Die OG bleibt trotz Gewinnabführung und Einbindung in einen Organkreis eigenständiges StSubjekt. Dieses Prinzip macht auch § 73 AO deutlich. Die Vorschrift ordnet an, dass die OG für Steuerschulden des OT haftet, soweit das Organschaftsverhältnis stl. von Bedeutung ist. Auch die Einführung des Feststellungsverfahrens gem. § 14 Abs. 5 ändert hieran nichts (vgl. Anm. 12). Die Eigenständigkeit von OG und OT erfährt jedoch eine gewisse Relativierung. Dies geschieht, um inakzeptable Erg. bei der Besteuerung von Organkreisen, insbes. in Prüfungssituationen, zu vermeiden. Es führt jedoch nicht dazu, dass der Organkreis zum Besteuerungssubjekt wird.

Die Eigenschaft der OG als eigenständiges StSubjekt bedingt auch, dass hinsichtlich der von ihr selbst zu steuernden Einkommensteile die Erklärungsspflicht bei der OG verbleibt. Die OG ist Adressat der entsprechenden StBescheide bzw. mit diesen im Zusammenhang stehender Verwaltungsakte. Sie kann durch unrichtige Veranlagungen beschwert sein und nur sie ist insofern rechtsmittelbefugt.

OG und OT haben eine eigenständige Einkommensermittlung vorzunehmen. § 16 bedingt jedoch, dass das Einkommen der OG nicht vollumfänglich dem OT zuzurechnen ist. Die Vorschrift bedingt eine Aufteilung in von der OG gem. § 16 selbst zu steuernde und dem OT zurechenbare Einkommensteile (dazu Anm. 20 f.).

Die in § 14 angeordnete strikte Einkommenszurechnung von der OG auf den OT wird an diesem Punkt durchbrochen. Der Gesetzgeber hat die Einkommenszurechnung von der OG auf den OT der Höhe nach begrenzt. Die Zurechnung kann nur erfolgen, soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt. Der Gesetzgeber hat damit den Teil des Einkommens aus der Einkommenszurechnung an den OT ausgenommen, den die OG selbst zu versteuern hat. NEUMANN (in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 16 Rn. 26) weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass der Gesetzestext die Rechtsfolgen für den OT nicht aufzeige. Eine Kürzung der Ergebnisabführung an den OT um von der OG selbst zu steuernde Einkommensteile sei dem Gesetz nicht zu entnehmen. Trotz dieser zweifellos richtigen Aussage ist eine Kürzung der Ergebnisabführung geboten, um eine stl. Doppelbehandlung der Ausgleichszahlungen zu vermeiden.

Die Zuordnung von Einkommensteilen als zVE der OG ist häufig nachteilig, da keine Möglichkeit besteht, etwa durch Verlustverrechnung der Besteuerung zu entgehen und es sich quasi um eine Pauschalbesteuerung handelt (vgl. dazu Anm. 3).

## 19 2. Zweistufige steuerliche Gewinnermittlung

Die Ermittlung des Einkommens der OG vollzieht sich nach den Vorschriften des EStG unter Berücksichtigung der kstl. Sondervorschriften (§ 8 Abs. 1). Ausgangspunkt ist damit der handelsrechtl. Gewinn (§ 5 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). Dies ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem BV am Schluss des Wj. und dem am Schluss des vorangegangenen Wj. Ausschlaggebend ist bei KapGes. insofern das modifizierte Handelsbilanzergebnis, also die bilanzielle Vermögensvermehrung bzw. Verminderung (dazu KNOBBE/KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 576 ff.). Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG ist zu beachten. Sonstige stfreie Einkommensteile, beispielsweise Investitionszulagen, werden bei der Einkommensermittlung der OG ausgeschieden (vgl. Rechenbeispiel in Anm. 24). Dies geschieht letztlich ohne gesetzliche Regelung auf der Grundlage von allgemeinen Grundsätzen (dazu mwN WALTER in ERNST & YOUNG, § 14 Rn. 860 [2/2017]).

**Sonderregelungen des § 15:** § 15 ordnet Abweichungen von den allgemeinen Vorschriften der Einkommensermittlung für in ein kstl. Organschaftsverhältnis einbezogene Steuersubjekte an. Die Vorschrift verlagert insbes. einige Tatbestände von der Ebene der OG auf die Ebene des OT (vgl. zur Bedeutung der Vorschrift § 15 Anm. 5 ff.).

▶ *Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 1* ist bei der Einkommensermittlung der OG ein (vororganschaftlicher) Verlustabzug nicht möglich. Dies hat zur Folge, dass die OG die aus der Leistung von Ausgleichszahlungen resultierende Steuerlast stets zahlen muss. Eine Verrechnung mit aufgelaufenen vororganschaftlichen Verlusten ist nicht möglich (zu Einzelheiten s. § 15 Anm. 35 ff.).

▶ *Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 2* wirken sich StBefreiungen nach § 8b Abs. 1–3 nicht auf der Ebene der OG, sondern ausschließlich auf der Ebene des OT aus. Weiterhin wird eine Kürzung von Übernahmeverlusten gem. § 4 Abs. 6 UmwStG auf die Ebene des OT verlagert. Die Regelung beheimatet die sog. Bruttomethode, welche bedeutende stl. Korrekturen von der Ebene der OG auf die Ebene des OT verschiebt. Steuervergünstigungen bei der Ermittlung des Einkommens der OG bleiben unberücksichtigt und können lediglich im Rahmen der Einkommensermittlung des OT Berücksichtigung finden (zu Einzelheiten § 15 Anm. 42 ff.; vgl. Beispielrechnung Anm. 24).

▶ *Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 3* sind die Regelungen zur Zinsschranke (§ 4h EStG) nicht auf der Ebene der OG, sondern erst auf der Ebene des OT anzuwenden; OG und OT sind insofern als ein Unternehmen zu behandeln (vgl. § 15 Anm. 63 ff.).

▶ *Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 4* sind beim Vorliegen von Dauerverlustgeschäften iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2 die Regelungen des § 8 Abs. 3 Satz 2 und des § 8 Abs. 7 nicht auf der Ebene der OG, sondern erst auf der Ebene des OT anwendbar (vgl. § 15 Anm. 77 ff.).

▶ *Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 5* ist auf der Ebene der OG § 8 Abs. 9 nicht anwendbar. Die Vorschrift ist erst auf der Ebene des OT anwendbar (vgl. § 15 Anm. 85 ff.).

▶ *Gemäß § 15 Satz 2* unterliegen auch nach den Vorschriften der DBA freigestellte Gewinnanteile der Bruttomethode. Damit kommen die DBA-Schachtelprivilegien nicht auf der Ebene der OG, sondern erst auf der Ebene des OT zur Anwendung (zu den Einzelheiten s. § 15 Anm. 92 ff.).

### 3. Erforderlichkeit einer Aufteilung des Einkommens der Organgesellschaft 20

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

**Sachliche Zuordnung:** Die Abspaltung eines von der OG selbst zu versteuernden Einkommensteils erfordert eine korrespondierende Kürzung des dem OT zuzurechnenden Einkommens der OG (vgl. Anm. 18). Damit ist eine Einkommensaufteilung vorzunehmen. Es erfolgt eine Abgrenzung in von der OG selbst zu versteuernde und dem OT zuzurechnende Einkommensteile.

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

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

Fraglich ist der Zeitpunkt, in welchem die OG die Ausgleichszahlungen zu versteuern hat. In der Vergangenheit wurde vielfach vertreten, die Besteuerung habe in dem Wj., in dem die Ausgleichszahlungen tatsächlich erbracht wurden, zu erfolgen (so auch hier die Voraufgabe unter § 16 Anm. 20 – Stand 9/2010 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)). Im Anschluss an eine Entscheidung des FG Münster (v. 21.9.2007 – 9 K 4007/06 K, EFG 2008, 324, nrkr.) wird nun nahezu einhellig (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 47 [4/2016]; WALTER in ERNST & YOUNG, § 16 Rn. 1 [3/2017]; DÖTSCHE in DPM, § 16 Rn. 39 [4/2015]) davon ausgegangen, dass eine Besteuerung in dem Jahr zu erfolgen habe, für das die Ausgleichszahlungen erbracht wurden. Das FG Münster ist der Auffassung, dass es sich bei Ausgleichszahlungen um rückwirkende Ereignisse handelt. Die Entscheidung wurde zwar vom BFH aufgehoben (BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BFH/NV 2009, 1716), dies erfolgte jedoch aus anderen Gründen. Der BFH hat zwar die zeitliche Zuordnung, nicht ausdrücklich thematisiert, dennoch wird deutlich, dass er insofern die Meinung des FG teilt. Für die Zuordnung zu dem Jahr, für welches die Ausgleichszahlungen geleistet wurden, spricht die damit verbundene Phasengleichheit mit der Einkommenszurechnung an den OT. Da die Zuordnung zu dem Jahr, für welches geleistet wurde, sich auch in der Praxis durchgesetzt hat, erscheint es nicht mehr sinnvoll, an der bisher vertretenen Auffassung festzuhalten.

**Aufteilungsfolgen:** Die Aufteilung hat zur Folge, dass Ausgleichszahlungen stets eine Steuerlast bei der OG bedingen (vgl. Anm. 3). Selbst wenn der gesamte Organkreis Verluste erwirtschaftet, besteht keine Möglichkeit, diese mit den der OG zugewiesenen Einkommensteilen zu saldieren. §§ 14 und 16 werden im Hinblick auf deren Wertungen einheitlich so ausgelegt, dass die von der OG selbst zu versteuernden Einkommensteile auch nicht mit vorvertraglichen Verlusten verrechnet werden können, obgleich dies dem Gesetzestext nicht ausdrücklich entnommen werden kann (dazu auch MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organshaft, 10. Aufl. 2017, Rn. 727).

### III. Versteuerung des Einkommens „in Höhe von $\frac{20}{17}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen“

#### 1. Höhe des von der Organgesellschaft selbst zu versteuernden Einkommens

##### 21 a) Bedeutung des Rechenschemas „ $\frac{20}{17}$ der geleisteten Ausgleichszahlungen“

Das Gesetz enthält hinsichtlich der Höhe des zVE der OG eine genaue Rechenformel:  $\frac{20}{17}$  der gezahlten Ausgleichszahlungen stellen das zVE der OG dar. Diese vom Gesetz vorgegebene Formel führt dazu, dass die OG neben den geleisteten Ausgleichszahlungen die darauf entfallenden KSt iHv. 15 % zu versteuern hat.

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

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

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

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

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

##### 22 Einstweilen frei.

##### 23 b) Zur Behandlung des Solidaritätszuschlags

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

Der Gesetzgeber hat weder im Zuge der Neufassung von § 16 noch im Rahmen der kleinen Organschaftsreform (Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts v. 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285) das bekannte Problem aufgegriffen. Es wäre unproblematisch möglich, die Rechenformel in der Weise anzupassen, dass auch der SolZ der OG als eigenes zVE zugewiesen würde. Die Untätigkeit des Gesetzgebers kann nur so interpretiert werden, dass dieser Einkommensbestandteil nicht aus der Einkommenszurechnung auf den OT ausgenommen werden soll (ebenso SCHUMACHER in HERZIG, Organschaft, 2003, 203; DÖTSCH in DPM, § 16 Rn. 17 [4/2016]; WALTER in ERNST & YOUNG, § 16 Rn. 36 [3/2017]). Der im Zusammenhang mit Ausgleichszahlungen anfallende SolZ ist damit vom OT als nicht ab-

ziehbare BA zu versteuern (vgl. Rechenbeispiel in Anm. 21 und 45). FROTSCHER (in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 62 [4/2016]; im Erg. ebenso NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 16 Rn. 29) ist demgegenüber der Auffassung, dass es sich bei KSt und SolZ um nicht abziehbare BA der OG handeln würde und der SolZ daher auch dem Einkommen der OG zuzurechnen sei; KSt und SolZ hätten keine Auswirkung auf das dem OT hinzuzurechnende Einkommen. Diese Sicht beachtet nicht die im Gesetz klar angelegte Einkommensaufteilung. Der Gesetzgeber hat das der OG zurechenbare Einkommen klar mit einer Rechenformel definiert. Es ist kein Raum, weitere Zurechnungen vorzunehmen.

**c) Praktische Umsetzung der Aufteilung (Rechenbeispiele)**

Die KStR 2015 beinhalten die Vorgabe, dem OT das um <sup>20</sup>/<sub>17</sub> der Ausgleichszahlungen verminderte Einkommen der OG zuzurechnen. Nach hier vertretener Ansicht zur Behandlung des SolZ ergibt sich folgende Beispielsrechnung:

**Beispiel 1:** Eine AG hat 8 500 € Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter geleistet. Das Einkommen der OG ermittelt sich damit wie folgt:

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

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

handelsrechtl. Erg. OG	100 000,00 €
stl. Zurechnungen:	
Ausgleichszahlungen	8 500,00 €
KSt	1 500,00 €
SolZ (5,5 %)	82,50 €
Zwischensumme	110 082,50 €
./. von der OG selbst zu versteuernde Einkommensteile:	
<sup>20</sup> / <sub>17</sub> der Ausgleichszahlungen	10 000,00 €
<b>Ergebnisabführung an OT</b>	<b>100 082,50 €</b>

Das zvE der OG in Gestalt von <sup>20</sup>/<sub>17</sub> der Ausgleichszahlungen besteht ausschließlich aus nicht abziehbaren BA. Die OG ist damit nicht in der Lage, Einkommensteile zu thesaurieren (vgl. zu den sich daraus ergebenden Problemen Anm. 39). Steuerfreie Erträge beeinflussen die Versteuerung der Ausgleichszahlung bei der OG somit nicht. Eine Aufteilung stfreier und stpfl. Erträge auf OG und OT ist nicht vorzunehmen.

**Die Organgesellschaft verfügt ausschließlich über steuerfreie Einnahmen,** die auf der Ebene der OG stl. abgerechnet werden (zB Investitionszulagen). Es sind dennoch die Ausgleichszahlungen als Einkommen der OG zu versteuern.

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

Auf den gesamten Organkreis bezogen führt damit die Zurechnung der stfreien Einkommensteile auch in diesem seltenen Fall nicht zu stl. Nachteilen (ebenso DÖRSCHE in DPM, § 16 Rn. 44 [8/2013]).

**Beispiel 2: Dem OT zurechenbares Erg. der OG**

stfreie Einnahmen OG	100 000,00 €
./. Ausgleichszahlungen	8 500,00 €
./. KSt	1 500,00 €
./. SolZ	82,50 €
handelsrechtl. Gewinn	89 917,50 €

Zurechnung:	
gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG (Ausgleichszahlungen)	8 500,00 €
KSt	1 500,00 €
SolZ (5,5 %)	82,50 €
./.. stfreie Einkünfte	100 000,00 €
./.. zvE OG ( <sup>20/17</sup> von 8 500 €)	10 000,00 €
<b>dem OT zurechenbares Einkommen</b>	<b>-10 000,00 €</b>

**Besonderheiten bei Verlusten der Organgesellschaft:** Auch für den Fall, dass die OG stl. Verluste erwirtschaftet, sind geleistete Ausgleichszahlungen von der OG als positives Einkommen zu versteuern. Es gelten hinsichtlich des Verfahrens keine Besonderheiten. Die Subtraktion des zvE der OG führt zu einer Erhöhung der dem OT zuzurechnenden Verluste (ebenso R 16 Abs. 2 Satz 2 KStR 2015).

**Beispiel 3:** Die OG erwirtschaftet einen Verlust von 100 000 € und zahlt 8 500 € Ausgleichszahlungen.

handelsrechtl. Erg. OG	-100 000,00 €
zzgl. Ausgleichszahlung	8 500,00 €
zzgl. KSt	1 500,00 €
zzgl. SolZ (5,5 %)	82,50 €
Zwischensumme	-89 917,50 €
abzgl. zvE OG	10 000,00 €
<b>OT zuzurechnen</b>	<b>-99 917,50 €</b>

## 2. Von der Organgesellschaft geleistete Ausgleichszahlungen

### 25 a) Organgesellschaft hat Ausgleichszahlungen geleistet

Der Tatbestand von § 16 knüpft ausdrücklich an „geleistete“ Ausgleichszahlungen an. Dies erfordert, dass die Verpflichtung besteht, Ausgleichszahlungen zu erbringen. Die Verpflichtung muss nach zivilrechtl. Vorgaben erfüllt worden sein. Der Gesetzestext von § 16 Satz 1 macht keine Vorgaben, von wem die Verpflichtung erfüllt wurde.

In Abgrenzung zu § 16 Satz 2 erfordert Satz 1, dass die Ausgleichszahlungen von der OG geleistet wurden. Die Regelung lässt die Situation, dass die OG Ausgleichszahlungen leistet, als Normalfall erscheinen. Sofern der OT Ausgleichszahlungen leistet, ist der Anwendungsbereich von Satz 2 betroffen. Dieser Regulationsaufbau steht jedoch im Spannungsverhältnis mit dem Zivilrecht. Es ist mittlerweile einhellige Auffassung, dass zwingend der OT Schuldner der Ausgleichszahlungen ist (vgl. Anm. 29). Möglich bleibt jedoch, dass die OG faktisch die Ausgleichszahlungen erbringt. Die OG fungiert dann jedoch lediglich als Zahlstelle, denn die Zahlung erfolgt stets auf eine Schuld des OT.

DÖRSCH (in DPM, § 16 Rn. 14 [4/2014]) ist der Ansicht, die OG müsste stets einen Ausgleichsanspruch gegen den OT aktivieren, soweit von ihr Ausgleichszahlungen erbracht werden. Daher gäbe es den Fall des § 16 Satz 1 nicht. Die Sicht von DÖRSCH erscheint durchaus konsequent zu sein. Da es in der Praxis ohne Bedeutung für die stl. Behandlung ist, ob § 16 Satz 1 oder Satz 2 Anwendung findet, erscheint es sachdienlich, die Abgrenzung zwischen § 16 Satz 1 und Satz 2 in der Weise vorzunehmen, dass einzig entscheidend ist, wer faktisch die Zahlungen geleistet hat.

Bisher wurde hier die Ansicht vertreten, dass – soweit die OG lediglich als Zahlstelle fungiert – ein Fall des § 16 Satz 2 vorliegt (vgl. die Voraufgabe unter § 16 Anm. 35, 38 – Stand 9/2010 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)). Im Zusammenwirken mit den Entwicklungen im Zivilrecht erscheint es angemessen, die bisherige Auslegung zu überdenken.

**Zeitpunkt der Leistungserbringung:** Hinsichtlich der Frage, in welchem Zeitpunkt die Ausgleichszahlungen als bewirkt gelten, kann Bezug genommen werden auf die im Zusammenhang mit offenen Gewinnausschüttungen entwickelten Kriterien. Maßgeblicher Zeitpunkt ist demnach der tatsächliche Abfluss der Gelder aus dem BV (BFH v. 20.8.1986 – I R 87/83, BStBl. II 1987, 75). Eine Passivierung der Verpflichtung zur Leistung von Ausgleichszahlungen gegenüber den außenstehenden Aktionären bzw. Gesellschaftern ist folglich nicht ausreichend (ebenso NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 16 Rn. 15). Die Passivierung von Ausgleichszahlungen ist jedoch ausreichend, um die Rechtsfolgen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG auszulösen und damit eine entsprechende Hinzurechnung zum Gewinn zu bewirken. Eine Behandlung nach § 16 können also nur tatsächlich geleistete Zahlungen erfahren (dazu auch MÜLLER/STÖCKER/LIEBER, Die Organschaft, 10. Aufl. 2017, Rn. 725; NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 16 Rn. 15). Soweit die Verpflichtung zur Leistung von Ausgleichszahlungen im Wege von Erfüllungssurrogaten (zB Verrechnung, Novation) erbracht wird, ist für die Frage, wann Ausgleichszahlungen als geleistet iSd. § 16 gelten, auf die Kriterien des § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG abzustellen. Maßgeblich ist damit, wann der Leistende die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die betreffenden geldwerten Güter verliert (vgl. § 11 EStG Anm. 113 ff.). Die Leistungserbringung stellt ein Tatbestandsmerkmal von § 16 dar.

Von der Frage des Zeitpunkts der Leistungserbringung abzugrenzen ist die zeitliche Zuordnung für Zwecke der Besteuerung. Nach nunmehr vertretener Ansicht erfolgt die stl. Berücksichtigung in dem Jahr, für welches die Ausgleichszahlungen geleistet werden (vgl. Anm. 20).

## b) Begriff der Ausgleichszahlungen

### aa) Aktienrecht als steuerliche Beurteilungsleitlinie

26

Eine Legaldefinition des Begriffs „Ausgleichszahlungen“ fehlt sowohl im KStG als auch im EStG (FG Münster v. 21.9.2007 – 9 K 4007/06 K, EFG 2008, 324, aufgehoben durch BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BFH/NV 2009, 1716). Im Hinblick auf die fehlende Legaldefinition wird überwiegend auf die gesellschaftsrechtl. Begriffsbestimmungen, insbes. die Regelungen des Aktienrechts, zurückgegriffen. Dies bedeutet vordergründig eine Verknüpfung mit der Regelung des § 304 AktG.

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

Außenstehenden Aktionären hat der Gesetzgeber damit ein Wahlrecht eingeräumt, zu entscheiden, ob sie Anteilseigner der unterworfenen Gesellschaft bleiben und statt der sonst üblichen Dividenden jährliche Ausgleichszahlungen erhalten, oder ihre Aktien an die herrschende Gesellschaft verkaufen. Die Vorgaben des Aktienrechts sind nicht disponibel. Von den Anforderungen des Gesetzgebers darf durch Individualvereinbarung nur abgewichen werden, soweit

dies das Gesetz ausdrücklich zulässt. Das Fehlen der erforderlichen Regelungen bedingt gem. § 304 Abs. 3 AktG die Nichtigkeit des Unternehmensvertrags. Eine unzureichende Ausgleichsregelung führt hingegen nicht zur Unwirksamkeit des EAV, sondern bedingt die Möglichkeit, einen angemessenen Ausgleich gerichtlich bestimmen zu lassen (§ 304 Abs. 3 Satz 3 AktG). Zu diesem Zweck existiert seit dem 1.9.2003 ein Spruchverfahren, das im SpruchG v. 12.6.2003 (BGBl. I 2003, 838) geregelt ist. Nach diesem Verfahren kann über ein gerichtliches Verfahren ein angemessener Ausgleich festgelegt werden. Der Umstand, dass ein EAV nur unzureichende Ausgleichszahlungen vorsieht, führt nicht zum Scheitern des Organschaftsverhältnisses, da der Vertrag wirksam bleibt und die Möglichkeit besteht, einen angemessenen Ausgleich zu erstreiten. Bei überhöhten oder zu niedrigen Ausgleichszahlungen ist zu überprüfen, ob eine vGA bzw. eine verdeckte Einlage vorliegt. Dies hat anhand der allgemeinen Kriterien zu erfolgen und erfordert jeweils eine Einzelfallabwägung (vgl. Anm. 28; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 29 [4/2016]; NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 16 Rn. 19; DÖTSCH in DPM, § 16 Rn. 46 [12/2014]). Ausgleichszahlungen, welche sich im Rahmen des § 304 Abs. 2 AktG bewegen, sind im Rahmen des § 16 berücksichtigungsfähig.

Abweichungen zugunsten der Aktionäre sind zivilrechtl. möglich, jedoch strechtl. im Rahmen des § 16 problematisch (Anm. 28).

Sofern außenstehende Anteilseigner vorhanden sind, können diese im Hinblick auf § 304 Abs. 3 AktG nicht gänzlich auf die Einbeziehung einer Ausgleichsregelung verzichten (aA BALDAMUS, ZGR 2007, 819 [837 f.]). Es besteht jedoch die Möglichkeit, im Wege der Zurückweisung gem. § 333 BGB auf das eingeräumte Recht zu verzichten. Zu beachten bleibt, dass der Verzicht nur ad personam wirkt und der Anspruch bei Veräußerung der Anteile wieder entsteht (EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 304 AktG Rn. 29a). Zu prüfen bleibt zudem in einem solchen Fall das Vorliegen einer vE.

Abfindungszahlungen gem. § 305 AktG oder solche, die im Rahmen eines *squeeze out* gem. § 327a AktG gewährt werden, stellen keine Ausgleichszahlungen dar und erfüllen damit den Tatbestand des § 16 grds. nicht.

Die aktienrechtl. Regelungen sind anwendbar, soweit es sich bei der beherrschten Gesellschaft um eine AG bzw. KGaA handelt. Ob und inwieweit diese Regelungen übertragen werden können, soweit es sich bei der beherrschten Gesellschaft um eine GmbH handelt, ist streitig (vgl. Anm. 37).

## 27 bb) Inhaltliche Ausgestaltung von Ausgleichszahlungen nach den Vorgaben des Aktienrechts

§ 304 AktG kennt zwei Formen des Ausgleichs, den festen und den variablen. Die Frage, welcher Ansatz gewählt wird, liegt im Entscheidungsbereich der Vertragsparteien des Unternehmensvertrags und ist damit faktisch zumeist eine Entscheidung der Obergesellschaft.

**Fester Ausgleich:** Es handelt sich dabei um den im Gesetz vorgesehenen Normalfall, der gem. § 304 Abs. 2 AktG die Höhe der Ausgleichszahlungen an dem in Zukunft zu erwartenden Gewinnanteil aus den Aktien der beherrschten Gesellschaft bemisst. Die zukünftige Entwicklung der Dividenden, die die beherrschte Gesellschaft ohne Abschluss des Unternehmensvertrags an ihre Aktionäre gezahlt hätte, wird prognostiziert. Es gilt das Stichtagsprinzip, die zukünftigen Ertragsaussichten sind auf den Zeitpunkt zu schätzen, zu dem die

Hauptversammlung der abhängigen Gesellschaft die Zustimmung zum Abschluss des Unternehmensvertrags erteilt (vgl. BALDAMUS, AG 2005, 77 [80]). In diesem Zusammenhang gilt gem. § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG die Fiktion der Vollausschüttung, so sind insbes. keine Einstellungen in Gewinnrücklagen zu berücksichtigen. Der Ausgleich müsste daher höher ausfallen als die Dividende bei aktiver Fortführung der Geschäfte. Erforderlich ist die Vereinbarung eines festen Betrags (zu Einzelheiten s. EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 304 AktG Rn. 40 ff.; zur Bestimmung der Höhe nach s. ausführl. POPP, WPg 2008, 23).

Der zur Bemessung der Ausgleichszahlungen maßgebliche Gewinnanteil wurde in der Vergangenheit als Größe nach Abzug der KSt zum Stichtag verstanden. Es bestand weitgehende Einigkeit darüber, dass eine Veränderung des KStSatzes keinen Anspruch des außenstehenden Gesellschafters auf Anpassung der Ausgleichszahlungen bedingen würde (vgl. dazu RIEGER/KRAMER, DB 1994, 565; BECKMANN/SIMON, ZIP 2001, 1906). Der BGH hat demgegenüber in einer viel kritisierten Entscheidung die Ansicht vertreten, maßgeblich zur Bemessung des festen Ausgleichs sei der Gewinn vor KSt. In einem zweiten Schritt sei die jeweilige KSt als variable Größe abzuziehen (BGH v. 21.7.2003 – II ZB 17/01, AG 2003, 627, Ytong-Beschluss; Kritik: BALDAMUS, AG 2005, 77; POPP, WPg 2008, 23 [25 ff.]; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 304 AktG Rn. 43 ff.). Die Rspr. des BGH relativiert das Stichtagsprinzip und bereitet in der praktischen Umsetzung erhebliche Schwierigkeiten; es gilt daher als fraglich, ob der BGH diese Linie weiter verfolgen wird (ebenso POPP, WPg 2008, 23 [26], der in der Entscheidung des BGH v. 13.2.2006 – II ZR 392/03, AG 2006, 331, zum Nullausgleich ein erstes Anzeichen für ein Umdenken sieht).

**Variabler Ausgleich:** Soweit es sich bei der herrschenden Gesellschaft um eine AG oder KGaA handelt, besteht alternativ die Möglichkeit, die Höhe der Ausgleichszahlungen an den Dividenden der Aktionäre dieser Gesellschaft zu bemessen (§ 304 Abs. 2 Satz 2 AktG). Da es sich deshalb zwangsläufig um Zahlungen handelt, die Schwankungen unterworfen sind, werden diese als „variabler Ausgleich“ bezeichnet (zu Einzelheiten EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 304 AktG Rn. 45 ff.). Der variable Ausgleich ist der Höhe nach an die Dividende der Aktionäre der herrschenden Gesellschaft anzulehnen. Aktien der herrschenden und beherrschten Gesellschaft können dabei nicht im Verhältnis 1:1 gerechnet werden. Es ist vielmehr der entsprechende Nennbetrag anhand der Verschmelzungswertrelation zu bestimmen.

**cc) Ausgleichszahlungen, welche die aktienrechtlichen Vorgaben überschreiten** 28

Heftig umstritten ist die Frage, ob und in welchem Maße es steuerunschädlich möglich ist, den Mindestrahmen des § 304 AktG zu überschreiten. Das Problem tritt in der Praxis insbes. auf, soweit neben einem festen Ausgleich zusätzlich variable Ausgleichszahlungen vorgesehen werden. Solche Vereinbarungen werden von der FinVerw. grds. akzeptiert. Die FinVerw. hat sich im Rahmen von zwei BMF-Schreiben mit dem Thema auseinandergesetzt (vgl. BMF v. 16.4.1991 – IV B 7 - S 2770 - 11/91, FR 1991, 329; BMF v. 13.9.1991 – IV B 7 - S 2770 - 34/91, DB 1991, 2110). Steuerschädlich werden von der FinVerw. im Hinblick auf § 42 AO lediglich zwei Fallgruppen angesehen: Zum einen, wenn der variable Teil den Festbetrag vermindert, zum anderen, soweit sich der Ausgleich ohne

Festbetrag nur am Erg. der OG orientiert. Diese sehr offene Sicht der Verwaltung wurde zT kritisiert. Insbesondere da es in diesem Rahmen auch möglich ist, den variablen Teil am Erg. der OG zu orientieren. FROTSCHER wendet in diesem Zusammenhang ein, es sei mit dem Charakter von Ausgleichszahlungen nicht zu vereinbaren, außenstehende Gesellschafter weiter am Erg. der OG zu beteiligen. Der EAV könne bei einer solchen Sachlage nicht als vollständig durchgeführt angesehen werden (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 31 [4/2016]). DÖTSCH hat vermittelnd die Auffassung vertreten, ein am Erg. der OG orientierter variabler Ausgleich sei steuerunschädlich, wenn der prozentuale Anteil über mehrere Jahre nicht mehr als ein Drittel betrage (DÖTSCH, Der Konzern 2006, 64.)

Auch die Rspr. sieht die Sicht der FinVerw. kritisch. Der BFH ist der Ansicht, dass der Mindestrahmen des § 304 Abs. 2 AktG steuerunschädlich nur in einem engen Rahmen überschritten werden kann (BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BFH/NV 2009, 1716, vgl. zu der Entscheidung auch Anm. 35). Eine Kombination aus festem und variablem Ausgleich dürfe nicht dazu führen, dass dem außenstehenden Gesellschafter ebenso viel zufließt wie ohne Abschluss des EAV. Das Urteil wird im Schrifttum kritisiert (WALTER in ERNST & YOUNG, § 16 Rn. 12 [3/2017]; MARQUARD, FR 2009, 1097; HUBERTUS/LÜDEMANN, DStR 2009, 2136; LOHMANN/VON GOLDACKER/ANNECKE, BB 2009, 2344; SCHEUNEMANN/BAUERSELD, BB 2009, 2186; neutral: ROGALL, Der Konzern, 2009, 572; tendenziell zust.: MEISEL/BOKELOH, DB 2009, 2067).

Die FinVerw. hat mit einem Nichtanwendungserlass auf die Entscheidung des BFH reagiert (BMF v. 20.4.2010 – IV C 2 - S 2770/08/10006 - DOK 2010/0216002, FR 2010, 490). Das BMF führt aus, dass zivilrechtl. zulässigerweise vereinbarte Ausgleichszahlungen strechtl. der Durchführung des GAV nicht entgegenstehen. Dies bedeutet, dass die Entscheidung des BFH keine Veränderungen für die Praxis bedingt, es bleibt weiterhin möglich, steuerunschädlich den Mindestrahmen des § 304 Abs. 2 AktG zu überschreiten.

Das Nds. FG hat nun in jüngster Zeit die Sicht des BFH bekräftigt (FG Nds. v. 11.11.2015 – 6 K 386/13, GmbHR 2016, 1002, Rev. I R 93/15, vgl. krit. dazu WALTER, GmbHR 2016, 975). Das FG gelangt aufbauend auf der Rspr. des BFH dazu, dass es grds. steuerschädlich sei, soweit ein variabler Anteil einer Ausgleichszahlung an den Gewinn der OG anknüpft. Das FG zieht damit den Rahmen enger als der BFH in seiner Entscheidung aus 2009. Der Fall ist beim BFH anhängig (Az. I R 93/15). Es besteht daher die Möglichkeit, dass der BFH die im Rahmen der Entscheidung v. 4.3.2009 (I R 1/08, BFH/NV 2009, 1716) getroffenen Vorgaben konkretisiert.

**Stellungnahme:** Die Rspr. des BFH und des Nds. FG sind auf der Linie von FROTSCHER (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 31 [4/2016]). Mit Recht wird darauf abgestellt, dass der Abschluss eines EAV auch im Verhältnis zu außenstehenden Gesellschaftern Folgen hat. Es ist steuerschädlich, die Ausgleichszahlungen am Gewinn der OG zu orientieren mit dem Ziel, die Ausstattung der außenstehenden Gesellschafter möglichst unverändert zu belassen. Der Einwand gegen diese Argumentation, das StRecht würde zivilrechtl. mögliche Gestaltungen blockieren, vermag nicht zu überzeugen. Das Recht der kstl. Organshaft schränkt außer Frage den Rahmen des zivilrechtl. Möglichen ein. Kernstück des Organschaftsrechts ist der Abschluss und die vollständige Durchführung eines EAV. Angesichts dieser Vorgabe des StRechts ist es nicht möglich, nahezu alle Zahlungen an außenstehende Gesellschafter als Ausgleichszahlungen iSv. § 16 und damit als steuerunschädlich einzuordnen.

Die Motivation hinter der von der Verwaltung vertretenen Ansicht erscheint klar. Rechtsprobleme, welche ein unbeabsichtigtes Scheitern einer Vielzahl von Organschaftsverhältnissen nach sich ziehen könnten, hat die FinVerw. stets versucht zu vermeiden. Unternehmensverbände könnten in eine existenzbedrohende Lage kommen, zudem würde die Aberkennung von Organschaftsverhältnissen zu einem hohen Verwaltungsaufwand führen, da möglicherweise eine Vielzahl von Fällen neu zu veranlagten wäre. Zudem müsste damit gerechnet werden, dass häufig Billigkeitsanträge gestellt werden. Die Anwendung von § 16 hat für die Verwaltung den Vorteil, dass es ohne die Möglichkeit einer Verlustverrechnung zu einer Besteuerung kommt (vgl. Anm. 3). Vor diesem Hintergrund scheint die Verwaltung bestrebt zu sein, den Anwendungsbereich von § 16 fortwährend zu erweitern. Zu bedenken bleibt auch, dass die Sicht des BFH bzw. des FG Niedersachsen auch R 14.6 Abs. 4 Satz 4 KStR unter Druck bringen. Nach dieser Richtlinienregelung sind vGA an außenstehende Gesellschafter gem. § 16 stl. zu behandeln (vgl. Anm. 35). Geschwächt wird die Sicht der FinVerw. auch durch die eigenen FÄ. Bei dem vom Nds. FG entschiedenen Fall hat das FA entgegen den Verwaltungsanweisungen und dem Nichtanwendungserlass Ausgleichszahlungen unter Hinweis auf die Entscheidung des BFH v. 4.3.2009 (I R 1/08, BFH/NV 2009, 1716) beanstandet. Da die Fachaufsicht des jeweiligen Bundeslandes über derartige gerichtliche Verfahren zumindest informiert wird, kann dieses Vorgehen nur so interpretiert werden, dass die Sicht des BMF nicht von allen Ländern geteilt wird.

Es wird für die FinVerw. kaum möglich sein, der nunmehr zu erwartenden Entscheidung mit einem erneuten Nichtanwendungserlass zu begegnen. Die Bestrebungen der Rspr., den Anwendungsbereich von § 16 zu begrenzen, sind zu begrüßen, um der Vorschrift wieder mehr Kontur zu verleihen.

#### **dd) Organträger ist Schuldner der Ausgleichszahlungen**

29

Das Aktienrecht enthält keine Regelung, wer Schuldner der Ausgleichszahlungen ist. Die Frage war umstritten. Mittlerweile geht man nahezu einhellig davon aus, dass im Hinblick auf das Verbot der Einlagenrückgewähr an die Aktionäre gem. § 57 Abs. 1 AktG das herrschende Unternehmen zwingend Schuldner der Ausgleichszahlungen ist (dazu mwN EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, 8. Aufl. 2016, § 304 AktG Rn. 23 f.). Zwar klammert § 57 Abs. 1 Satz 2 AktG Zahlungen, die bei Bestehen eines Unternehmensvertrags erfolgen, von der Regelung des § 57 Abs. 1 Satz 1 AktG aus, dennoch spricht die Regelung für die Schuldnerschaft des herrschenden Unternehmens. Für eine solche Sicht spricht auch der Schutzzweck des § 304 AktG. Zwingend bedeutet in diesem Fall, dass, soweit der OG im Unternehmensvertrag die Leistung der Ausgleichszahlungen auferlegt wird, diese lediglich als Zahlstelle fungieren könnte. In einem solchen Fall wäre jedoch erforderlich, dass die OG einen Ausgleichsanspruch gegen den OT erhält. Der Außenstehende behält jedoch auch bei dieser Sachverhaltskonstellation einen unmittelbaren Anspruch gegen den OT (vgl. auch Anm. 25).

#### **ee) Bedeutung von § 307 AktG**

30

Die Regelung des § 307 AktG (Vertragsbeendigung zur Sicherung außenstehender Aktionäre) knüpft an die Situation an, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des Unternehmensvertrags keine außenstehenden Anteilseigner vorhanden waren. Vor diesem Hintergrund ist weder die Vereinbarung von Ausgleichszahlungen noch ein Abfindungsangebot erforderlich. § 307 AktG sieht deshalb vor, dass ein Unternehmensvertrag mit Ablauf des Jahres, in dem ein außenstehender

Aktionär beteiligt ist, endet. Dies geschieht automatisch kraft Gesetzes, ohne dass es einer Kündigung oder Erklärung bedürfte (EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 307 AktG Rn. 7). Durch den damit erforderlich werdenden Neuabschluss des Unternehmensvertrags soll gewährleistet werden, dass nunmehr vorhandene außenstehende Aktionäre hinreichenden Schutz erfahren.

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

Die Vorschrift findet auch Anwendung, soweit ein bereits vorhandener minderheitlich beteiligter Anteilseigner der OG sich zu einem außenstehenden entwickelt (EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 307 AktG Rn. 6).

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

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

Der BFH hat in jüngster Zeit die Rechtsfolge des § 307 AktG verdeutlicht. Diese ist darauf gerichtet, dass der EAV mit Ablauf des Wj., in dem ein außenstehender Anteilseigner sich beteiligt, endet. Dies bedeutet, dass der EAV auch ohne Ausgleichsregelungen bis zum Ende dieses Wj. voll wirksam und berücksichtigungsfähig ist. Es ist in einem solchen Fall möglich, außerhalb des EAV Ausgleichszahlungen zu vereinbaren. Dies ergibt sich daraus, dass es sich um freiwillige Ausgleichszahlungen handelt, die das Gesetz nicht erfordert (BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, FR 2009, 1110).

### c) Außenstehende Anteilseigner als Empfänger von Ausgleichszahlungen

#### 31 aa) Grundsätzliches

Dem Gesetztext von § 16 kann nicht ausdrücklich entnommen werden, dass die Vorschrift nur für Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner Anwendung findet. Der Wortlaut von § 16 knüpft lediglich an geleistete Ausgleichszahlungen an. Lediglich die KStR gehen in Abschn. R 16 Abs. 1 Satz 1 von Zahlungen „an außenstehende Anteilseigner“ aus.

Das Aktienrecht kennt in den Regelungen der §§ 304, 305 und 307 AktG den Begriff der „außenstehenden Aktionäre“.

Der Umstand, dass der aktienrechtl. Begriff der „Ausgleichszahlungen“ auch für das StRecht maßgeblich ist, und der Zweck der Vorschrift machen deutlich, dass der Regelungsbereich nur Ausgleichszahlungen an „außenstehende“ Gesellschafter umfasst (ausführlich Anm. 33).

Zur näheren Bestimmung des Begriffs „außenstehender Anteilseigner“ ist ein Rückgriff auf die im Bereich des Aktienrechts herausgearbeitete Kasuistik (vgl.

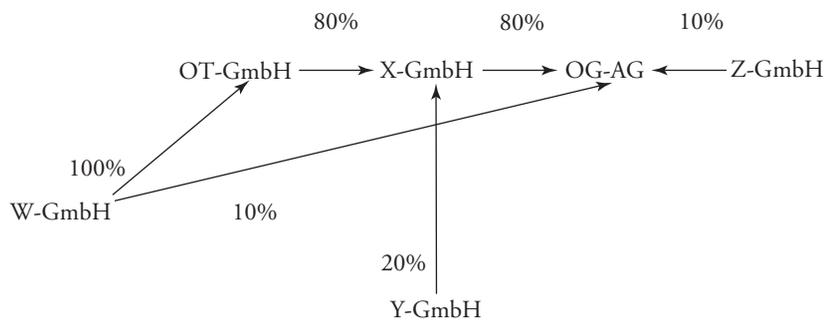
EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 304 AktG Rn. 15 ff.) erforderlich.

**bb) Begriff des außenstehenden Anteilseigners**

32

Der Begriff „außenstehend“ wird zumeist negativ definiert (vgl. NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 16 Rn. 4f.). Als nicht außenstehend wird grds. das herrschende Unternehmen (OT) bzw. mit diesem verbundene Rechtsträger angesehen. Weiterhin gelten Rechtsträger als nicht „außenstehend“, die keine oder nur eine unzureichende Beteiligung an der OG vorweisen können. Als Beispiel sind solche Gesellschafter anzuführen, die nur mittelbar an der OG beteiligt sind (ebenso DÖTSCH in DPM, § 16 Rn. 4 [8/2013]). Aufgrund des Schutzgedankens des § 304 AktG sind weiter die Anteilseigner ausgenommen, die mittelbar oder unmittelbar von dem Beherrschungsverhältnis profitieren. Deshalb gelten Minderheitsgesellschafter, die zu 100 % am OT beteiligt oder in diesen eingegliedert sind, als nicht außenstehend. Dasselbe gilt, soweit Minderheitsgesellschafter aufgrund eines GAV bzw. eines Beherrschungsvertrags mit dem OT verbunden sind (vgl. DÖTSCH in DPM, § 16 Rn. 2 ff. [8/2013]; ebenso BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BFH/NV 2009, 1716). Zu weit gehend und mit dem Schutzgedanken von § 16 nicht mehr vereinbar ist es, „außenstehend“ pauschal als außerhalb des Konzernverbunds stehend zu interpretieren (so FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 13 [4/2016]).

**Beispiel:** Die OT-GmbH ist mittelbar über die X-GmbH mehrheitlich an der OG-AG beteiligt. Die Z-GmbH ist als außenstehend iSd. § 16 einzuordnen, nicht die Y-GmbH, da diese nur mittelbar an der OG-AG beteiligt ist. Die W-GmbH ist ebenfalls nicht außenstehend, da sie zu 100 % an der OT-GmbH beteiligt ist und daher von der Ergebnisabführung profitiert.



**cc) Schwierige Begriffsabgrenzungen; Tendenzen einer extensiven Auslegung**

33

In Einzelfällen kann die Abgrenzung schwierig sein. Die Prüfung hat stets anhand des Schutzzwecks des § 304 AktG zu erfolgen, als „außenstehend“ kann nur gelten, wer Nachteile durch die organschaftliche Anbindung hat (zu Einzelheiten EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 304 AktG Rn. 15 ff.). Ein außenstehender Anteilseigner kann nicht vorliegen, soweit dessen Vermögen wirtschaftlich mit dem des OT eine Einheit bildet (vgl. KRAUSS, BB 1988, 528). Die Einordnung als außenstehende Gesellschafter erfolgt unabhängig davon, ob diese dem EAV zustimmen (ebenso WALTER in ERNST & YOUNG, § 16 Rn. 7 [3/2017]). Es wird die Ansicht vertre-

ten, dass es im Hinblick auf die Probleme, den Begriff „außenstehend“ zu definieren, steuerunschädlich möglich sei, Ausgleichszahlungen an nicht außenstehende Minderheitsgesellschafter zu erbringen (DÖRSCH in DPM, § 16 Rn. 5 [8/2013], 45 [12/2014]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 16 [4/2016]; WALTER in ERNST & YOUNG, § 16 Rn. 8 [3/2017]). Den Anwendungsbereich von § 16 in dieser Weise zu erweitern ist jedoch mit dem Regelungszweck der Vorschrift nicht vereinbar. Die Möglichkeit einer steuerunschädlichen Durchbrechung der Gewinnabführung hat der Gesetzgeber auf Fälle begrenzt, bei denen Gesellschafter für ihre Nachteile durch den Abschluss des EAV entschädigt werden sollen (in diese Richtung gehend BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BFH/NV 2009, 1716; FG Nds. v. 11.11.2015 – 6 K 386/13, GmbHR 2016, 1002, Rev. I R 93/15).

34 **dd) Sonderfälle: Genussscheinberechtigte und Nießbrauchsberechtigte als außenstehende Anteilseigner**

**Genussscheinberechtigte:** Der BGH hat sich im Jahr 2013 in zwei Entscheidungen (BGH v. 28.5.2013 – II ZR 67/12, BGHZ 197, 284; BGH v. 28.5.2013 – II ZR 2/12, juris) mit dem Problem beschäftigt, dass eine beherrschte Gesellschaft Genussscheine ausgegeben hatte und ein EAV abgeschlossen wurde. Der BGH gelangte zu der Überzeugung, dass nach den Regeln des Wegfalls der Geschäftsgrundlage gem. § 313 BGB die Genussscheinbedingungen dahingehend anzupassen seien, dass ein Ausgleichsanspruch wie nach § 304 AktG bestehe, aber gerichtet gegen die abhängige Gesellschaft. Dies bedeutet letztlich, dass nach Ansicht des BGH die Genussscheinberechtigten ebenso wie außenstehende Gesellschafter zu behandeln seien und trotz Bestehens eines EAV jährliche Zahlungen von der OG zu erhalten haben. Fraglich ist die Steuerschädlichkeit solcher Zahlungen. Wäre man der Ansicht, dass solche Zahlungen der Durchführung des EAV entgegenstehen, könnte kein Organschaftsverhältnis begründet werden, soweit die OG Genussscheine ausgegeben hat. Ein solches Erg. erscheint unangemessen. Es ist sachdienlich, diese Zahlungen als steuerunschädlich einzustufen und die Genussscheinberechtigten wie außenstehende Anteilseigner zu behandeln, so dass die Zahlungen gem. § 16 zu versteuern sind.

**Nießbrauchsberechtigte:** Der BFH hat in einem ähnlichen Fall bereits 1973 ein bezahltes Nießbrauchsentgelt als Ausgleichszahlung behandelt. In dem Fall hatten die Minderheitsgesellschafter einer OG ihren Gewinnanspruch im Wege der Nießbrauchsbestellung auf den OT übertragen. Der OT hat an die Minderheitsgesellschafter ein festes Entgelt für die Nießbrauchsbestellung geleistet. Der BFH hat die Entgelte stl. wie Ausgleichszahlungen und damit als eigenes Einkommen der OG behandelt. Auch im Hinblick auf das Alter der Entscheidung wurden Zweifel an der Richtigkeit des Richterspruchs geäußert (WALTER in ERNST & YOUNG, § 16 Rn. 9 [3/2017]). Da keine abweichende neue Rspr. existiert, wäre es unbillig, die Zahlungen als steuerschädlich einzuordnen. Es ist daher angemessen, die Zahlungen stl. im Rahmen des § 16 zu behandeln.

35 **ee) Anerkennung verdeckter Gewinnausschüttungen als Ausgleichszahlung**

Die FinVerw. behandelt schon sehr lange vGA an außenstehende Gesellschafter als Ausgleichszahlungen gem. § 16. Eine entsprechende Verwaltungsanweisung befand sich bereits in den KStR 1995 (Abschn. 57 Abs. 6 Satz 4 KStR 1995). Auch die aktuellen KStR enthalten eine entsprechende Regelung (R 14.6 Abs. 4 Satz 4 KStR 2015). An diesem Punkt wird in besonderem Maße das Bestreben

der FinVerw. deutlich, den Anwendungsbereich von § 16 zu erweitern und damit das Erfordernis, den EAV vollständig durchzuführen, zu relativieren (dazu ausführl. Anm. 28).

Diese Richtlinienregelung hat zu Folge, dass nahezu alle Zahlungen an außenstehende Gesellschafter gem. § 16 zu behandeln sind. Diese sehr weitgehende Auslegung wurde in der Vergangenheit zwar als Vereinfachung begrüßt (WALTER in ERNST & YOUNG, § 16 Rn. 10 [3/2017]), wird aber in letzter Zeit immer häufiger zu Recht kritisiert (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 31 [4/2016]; NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 16 Rn. 14). Nahezu jede Zahlung an außenstehende Gesellschafter als steuerunschädlich einzuordnen und gem. § 16 zu behandeln ist im Hinblick auf die Erforderlichkeit, einen EAV abzuschließen und durchzuführen, nicht zu rechtfertigen.

Der BFH und das FG Nds. (BFH v. 4.3.2009 – I R 1/08, BFH/NV 2009, 1716; FG Nds. v. 11.11.2015 – 6 K 386/13, GmbHR 2016, 1002, Rev. I R 93/15) haben nun mit ihrer Rspr. die Verwaltungsanweisung weiter unter Druck gesetzt. Beide Gerichte haben zum Ausdruck gebracht, dass am Gewinn der OG orientierte Ausgleichszahlungen organschaftsschädlich sein können (vgl. ausführl. Anm. 28). Es steht eine erneute Entscheidung des BFH zu dieser Frage aus. Soweit der BFH dabei bleibt, den Anwendungsbereich von § 16 restriktiv auszulegen, wird die FinVerw. nicht umhinkommen, den Bestand der Regelung zu überdenken.

#### ff) Weitere Einzelfragen

36

**Für außenstehende Gesellschafter einer ertraglosen Gesellschaft** können Ausgleichszahlungen iHv. 0 € je Jahr festgelegt werden. Dies ist systemgerecht, da Anteilseigner durch den Abschluss von Unternehmensverträgen keine Einbußen erleiden, wenn bei unveränderter Fortführung der Geschäfte kein Gewinnanteil hätte erwartet werden können (BGH v. 13.2.2006 – II ZR 392/03, AG 2006, 331; OLG Düss. v. 2.4.1998, DB 1998, 1454). Denkbar sind auch negative Ausgleichszahlungen (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 35 [4/2016]; DÖRSCH in DPM, § 16 Rn. 7 [8/2013]). Anhand der erhobenen Zahlen des Statistischen Bundesamtes ist erkennbar, dass Fälle, in welchen negative Ausgleichszahlungen geleistet wurden, in der Praxis vorhanden sind (vgl. Anm. 3).

**Entstehung des Anspruchs und Fälligkeit:** In welchem Zeitpunkt der Anspruch auf Ausgleichszahlungen fällig wird, ist insbes. von Bedeutung, wenn es um die Frage geht, ob der Außenstehende noch Anspruch auf Ausgleichszahlungen hat, obgleich er seine Anteile verkauft hat (vgl. dazu NEUMANN in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 16 Rn. 6; zum Problem von Ausgleichszahlungen bei Aktienübergang TEBBEN, AG 2003, 600). Es wurde zT die Auffassung vertreten, der Anspruch auf Ausgleichszahlungen entstehe bereits mit Ablauf des fraglichen Jahres.

Der BGH hat mit zwei Entscheidungen v. 19.4.2011 (Entscheidungsgründe sind wortgleich) zu der Frage Stellung genommen (BGH v. 19.4.2011 – II ZR 237/09, BGHZ 189, 261 = AG 2011, 514; BGH v. 19.4.2011 – II ZR 244/09, AG 2011, 517). In den Entscheidungen heißt es:

„Aus dem Zweck des Ausgleichsanspruchs, den Verlust der mitgliedschaftlichen Vermögensrechte auszugleichen und den Anspruch auf Zahlung der Dividende zu ersetzen, folgt, dass der Anspruch auf Zahlung des jährlichen festen Ausgleichs grundsätzlich mit dem Ende der auf ein Geschäftsjahr folgenden ordentlichen Hauptversammlung der abhängigen Gesellschaft entsteht, soweit im Beherrschungs- und Ge-

winnabführungsvertrag zugunsten der außenstehenden Aktionäre nichts anderes vereinbart ist.“

Der BGH hat sich damit der wohl herrschenden Literaturmeinung angeschlossen und den Streit damit praktisch beendet.

### 37 3. Besonderheiten einer GmbH als Organgesellschaft

Da kein geschriebenes GmbH-Konzernrecht existiert, sind in diesem Bereich eine Vielzahl zivilrechtl. Fragen umstritten bzw. ungeklärt. Unklar erscheint bereits, ob Ausgleichszahlungen iSd. § 16 an Gesellschafter einer beherrschten GmbH bezahlt werden können. Es stellt sich damit die Frage, ob Zahlungen an solche Gesellschafter überhaupt in den Anwendungsbereich von § 16 fallen können. Die aktienrechtl. Regelungen zu Ausgleichszahlungen (§§ 304 ff. AktG) finden nach dem Wortlaut nur Anwendung, soweit sich eine AG bzw. eine KGaA einem Unternehmensvertrag unterwirft. Die Vorschriften sind nicht direkt anwendbar für den in der Praxis häufig anzutreffenden Fall, dass es sich bei der OG um eine GmbH handelt.

**Analoge Anwendung der §§ 304, 305 AktG im GmbH-Recht:** Obergerichtliche Rspr. zur Frage der analogen Anwendbarkeit der §§ 304, 305 AktG im GmbH-Vertragskonzern existiert nicht. LG Dortmund v. 11.3.1998 (20 AktE 4/97, GmbHR 1998, 941) und LG Essen v. 27.2.1998 (47 O 175/97, GmbHR 1998, 941) haben sich für eine analoge Anwendbarkeit der Vorschriften ausgesprochen.

Es stellt sich zunächst die Frage, ob überhaupt die Notwendigkeit der analogen Anwendbarkeit der §§ 304, 305 AktG besteht. Entscheidend ist, ob im Zusammenhang mit einem EAV zu einer beherrschten GmbH außenstehende Gesellschafter vorhanden sein können. Das Problem ist eng verknüpft mit dem zivilrechtl. Streitpunkt zu dem Quorum, mit dem die beherrschte Gesellschaft dem Abschluss eines Unternehmensvertrags zustimmen muss. In der Literatur existieren zwei Lager (vgl. zu dem Streit ausführl. § 17 Anm. 20): zum einen Autoren, welche der Auffassung sind, dass die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich sei, zum anderen die Vertreter der Gegenmeinung, welche der Ansicht sind, dass ein Zustimmungsbeschluss mit einer Dreiviertelmehrheit ausreichend sei. Sollte die Zustimmung aller Gesellschafter der beherrschten GmbH notwendig sein, könnten keine außenstehenden Anteilseigner existieren, es würde damit die Grundlage fehlen, um Ausgleichszahlungen zu leisten. Da keine Gesellschafter überstimmt werden können, könnten diese ihre Interessen selbst schützen (so etwa DÖTSCH in DPM, § 16 Rn. 13 [4/2014]; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 304 AktG Rn. 11 f.).

Die Diskussion um das Quorum, mit dem die Gesellschafterversammlung zu stimmen muss (vgl. § 17 Anm. 20), kann als eines der ältesten ungeklärten Probleme des GmbH-Konzernrechts bezeichnet werden. Seit einiger Zeit zeichnet sich eine Tendenz zu der Ansicht ab, dass eine Dreiviertelmehrheit ausreichend sei (vgl. ausführl. § 17 Anm. 22). In der Praxis existieren Organschaftsverhältnisse mit außenstehenden GmbH-Gesellschaftern. Es erscheint angemessen, in solchen Fällen die §§ 304, 305 AktG anzuwenden (so etwa EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 304 AktG Rn. 11; LIEBSCHER, GmbH-Konzernrecht, 2006, Rn. 759 ff.), und die geleisteten Ausgleichszahlungen im Rahmen des § 16 zu behandeln (so auch FG München

v. 6.6.2008 – 7 K 4752/06, EFG 2008, 1582, rkr., dort wird § 16 auf einen außenstehenden Gesellschafter einer GmbH angewendet). Sollte sich das Erfordernis eines einstimmigen Zustimmungsbeschlusses doch noch durchsetzen, wäre es kaum denkbar, dass dies von der Verwaltung ohne eine Übergangsregelung umgesetzt werden könnte. Der Umstand, dass die Rechtsfrage so lange bereits ungeklärt ist und sich keine deutlich überwiegende Ansicht abzeichnet, stärkt letztlich faktisch die Position, dass ein <sup>3</sup>/<sub>4</sub>-Quorum ausreichend sei. Da auch bekannt ist, dass EAV mit einem <sup>3</sup>/<sub>4</sub>-Quorum geschlossen werden, wäre es angezeigt, dass der Gesetzgeber bzw. die FinVerw. reagiert, sofern ein solches Vorgehen als steuerschädlich eingestuft werden sollte.

Im Hinblick auf die mit der beschriebenen Situation vorhandenen Rechtsunsicherheiten erscheint es sinnvoll, generell und unabhängig von der offenen Rechtsfrage die aktienrechtl. Regelungen im Bereich des GmbH-Vertragskonzerns anzuwenden (auch in diese Richtung gehend BMF v. 16.4.1991 – IV B 7 - S 2770 - 11/91, FR 1991, 329; BMF v. 13.9.1991 – IV B 7 - S 2770 - 34/91, DB 1991, 2110). Eine solche Lösung hätte im Hinblick auf die damit verbundene Klarheit Vorteile für die praktische Umsetzung (so auch WEBER, GmbHR 2003, 1347 [1349]). Es könnte damit ein fester Ausgleich gem. § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG gewährt werden. Soweit es sich bei der herrschenden Gesellschaft um eine AktG oder eine KGaA handelt, wäre auch ein variabler Ausgleich gem. § 304 Abs. 2 Satz 2 AktG denkbar (zu Einzelheiten Anm. 27). Das Problem, ob der vorgegebene Rahmen zugunsten der außenstehenden Gesellschafter steuerunschädlich überschritten werden kann, würde sich ebenso wie im Bereich des Aktienrechts stellen (vgl. Anm. 28). Die Anwendung des Aktienrechts würde auch bedeuten, dass die Rechte der außenstehenden Gesellschafter gewährt werden, wenn der Unternehmensvertrag aufgehoben bzw. ordentlich gekündigt werden soll (§§ 296 Abs. 2, 297 Abs. 2 AktG). Zudem würde auch der Fall, dass im Nachhinein außenstehende Gesellschafter beteiligt werden, über die Anwendung von § 307 AktG in den Schutz einbezogen.

Soweit man davon ausgeht, § 304 AktG sei analog anwendbar, ist weiter umstritten, ob auch § 304 Abs. 3 AktG in das GmbH-Recht zu übernehmen ist. Nach dieser Regelung ist ein Unternehmensvertrag, der keine Ausgleichszahlungen vorsieht, obgleich außenstehende Gesellschafter vorhanden sind, nichtig. Zum Teil wird davon ausgegangen, die Rechtsfolge sei im GmbH-Recht unpassend und ein Fehlen der Ausgleichsregelungen würde lediglich die Anfechtbarkeit des Zustimmungsbeschlusses der beherrschten Gesellschaft nach sich ziehen (so etwa mwN LIEBSCHER, GmbH-Konzernrecht, 2006, Rn. 787; ERLE/HEURUNG in ERLE/SAUTER, 3. Aufl. 2010, § 16 Rn. 55; DÖTSCH in DPM, § 16 Rn. 13 [4/2014]). Diese Sicht würde auch bedeuten, dass ein Organschaftsverhältnis nicht scheitern würde im Hinblick auf fehlende Ausgleichsregelungen. Andere Autoren sind der Auffassung, die Rechtsfolge der Nichtigkeit müsste auch in das GmbH-Recht übertragen werden (so EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 304 AktG Rn. 12; LG Dortmund v. 11.3.1998 (20 AktE 4/97, GmbHR 1998, 941). Diese Ansicht erscheint den Vorzug zu verdienen, da es nicht nachvollziehbar ist, im GmbH-Recht einen geringeren Minderheitenschutz vorzusehen. Zu bedenken ist, dass die Folge der Nichtigkeit nur eintreten würde, soweit außenstehende Gesellschafter vorhanden sind und keine Regelung von Ausgleichszahlungen erfolgt. Im Hinblick auf die beschriebenen Rechtsunsicherheiten ist davon auszugehen, dass in den meisten Fällen keine außenstehenden Gesellschafter vorhanden sind. Einvernehmen herrscht seit Langem zu der Frage, dass Ausgleichszahlungen unabding-

bar sind, soweit außenstehende Gesellschafter existieren. Vor diesem Hintergrund erscheint die Rechtsfolge der Nichtigkeit nicht unangemessen.

**Aktienrechtlich unzureichende Ausgleichsregelung:** Uneinigkeit herrscht weiterhin zur Frage der Rechtsfolgen im GmbH-Recht, soweit eine Ausgleichsregelung zwar vorhanden, jedoch unzureichend ist. Das Aktienrecht sieht für diese Fälle seit dem 1.9.2003 ein Verfahren nach dem SpruchG vor, um den vertraglich geschuldeten Ausgleich bestimmen zu lassen. Das Gesetz ist im GmbH-Vertragskonzern nicht direkt anwendbar. Eine analoge Anwendung wird diskutiert, aber bisher überwiegend abgelehnt (dazu mwN LIEBSCHER, GmbH-Konzernrecht, 2006, Rn. 787). Soweit aktienrechtl. Schutzmechanismen ins GmbH-Recht übertragen werden, wäre es auch sinnvoll, solche Regularien mit zu übernehmen, da es nur schwierig wäre, die sonst bleibenden Lücken zu schließen (ebenso EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 8. Aufl. 2016, § 304 AktG Rn. 12).

**§ 307 AktG ist hingegen nicht analog anwendbar** (vgl. zu § 307 AktG Anm. 30). Da im GmbH-Recht ein Gesellschafterwechsel einer notariellen Beurkundung bedarf, erscheint der Schutzzweck der Vorschrift nicht auf das GmbH-Recht übertragbar zu sein (ebenso ADRIAN in ERLE/SAUTER, § 14 Rn. 189 f.).

#### IV. Einkommen ist durch die Organgesellschaft selbst zu versteuern

##### 38 1. Allgemeines

Die Versteuerung iHv. <sup>20/17</sup> der geleisteten Ausgleichszahlungen durch die OG stellt eine vom Gesetzgeber zwingend angeordnete Rechtsfolge dar. Diese ist nicht der Disposition durch die OG oder den OT zugänglich. Durchbrechungen der Gewinnabführung, die den Rahmen des § 16 überschreiten, führen nach hier vertretener Auffassung zum Scheitern des Organschaftsverhältnisses, da der EAV in einem solchen Fall nicht vollständig durchgeführt wird (dazu Anm. 3).

Satz 1 ordnet zwingend an, dass die OG ihr Einkommen in Form bestimmter Ausgleichszahlungen „selbst“ zu versteuern hat. Die OG hat Teile des Einkommens des Organkreises selbst als eigenes zVE zu versteuern. Die von § 14 angeordnete Einkommenszurechnung von der OG auf den OT steht unter dem Vorbehalt des § 16. Der Gesetzgeber hat die Einkommensabführung der Höhe nach beschränkt. Einkommensteile, welche nicht an den OT abgeführt werden, bilden eigenes zVE der OG.

##### 39 2. Durchführung der Besteuerung

Die Besteuerung richtet sich nach den allgemeinen Regeln. Der StSatz beträgt 15 % gem. § 23 Abs. 1; ein Freibetrag von 5000 € (höchstens in Höhe des Einkommens) ist gem. § 24 Abs. 1 abzuziehen. Überwiegend wird davon ausgegangen, dass der Besteuerung im Rahmen des § 16 stets der Regelsteuersatz zugrunde zu legen ist. Demgegenüber ist FROTSCHER (in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 66 [4/2016]) der Ansicht, dass die Herkunft der Einkommensteile für die Höhe des StSatzes heranzuziehen sei. Es sei kein Grund ersichtlich, ermäßigt zu besteuern-

#### IV. Einkommen ist durch OG zu versteuern Anm. 39–40 § 16 KStG

de Einkommen im Hinblick auf seine Verwendung für Ausgleichszahlungen mit dem Tarifsatz zu belasten.

In diesem Zusammenhang ist zunächst zu bedenken, dass in einem Organkreis StSatz-Ermäßigungen nur im Rahmen der Besteuerung des OT angewendet werden können. Damit stellt sich im Erg. die Frage nur, soweit der OT Ausgleichszahlungen leistet. Aber auch in diesem Fall ist § 16 als Spezialregel zu verstehen, die anordnet, dass Ausgleichszahlungen stets von der OG und damit auch mit dem Tarifsteuersatz zu versteuern sind.

**Steuerliches Einlagenkonto gem. § 27:** Uneinigkeit besteht bezüglich der Frage, welche Auswirkungen die Besteuerung im Rahmen des § 16 auf das stl. Einlagenkonto gem. § 27 hat. Im Kern geht es um die Frage, ob die OG eigenes vEK bilden kann im Hinblick auf die von § 16 angeordnete Einkommenszurechnung. DÖTSCH (in DPM, § 16 Rn. 61 [4/2015]) verneint dies (ebenso ROGALL/DREBLER, DStR 2015, 449 [452]). Seiner Ansicht nach gleichen sich der Gewinnanteil, welcher zur Finanzierung der Ausgleichszahlungen verwendet wird, und die seiner Ansicht nach zu passivierende Ausschüttungsverbindlichkeit mit +/- 0 aus. Demgemäß entsteht kein ausschüttbarer Gewinn iSd. § 27 Abs. 1 Satz 5, mit dem die Zahlung der Ausgleichszahlungen finanziert werden könnte. Dieses Verständnis würde bedingen, dass in vielen Fällen das Einlagekonto aufgezehrt würde, um Ausgleichszahlungen zu finanzieren. Mit der Systematik bzw. dem Sinn und Zweck von § 16 wäre dies außer Frage nicht vereinbar. An diesem Punkt ist vielmehr FROTSCHER (in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 57 [4/2016]) zuzustimmen, der der Ansicht ist, dass die Einkommenszurechnung gem. § 16 auch die Bildung ausschüttbaren Gewinns gem. § 27 Abs. 1 Satz 5 bedingt. Im Zusammenhang mit den Ausgleichszahlungen könne die Ausschüttungsverbindlichkeit den Gewinn, der gerade ausgeschüttet werden soll, nicht mindern.

Ein solches Verständnis ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift. Die Vorschrift des Abschn. R 92 Abs. 3 Sätze 3 und 4 KStR 1995 deutet darauf hin, dass der Richtliniengeber diese Sicht teilt. Diese alte Regelung aus der Zeit des Anrechnungsverfahrens ermöglichte auf Antrag, dass Ausgleichszahlungen von dem Teilbetrag des vEK der OG abgezogen werden, in dem der Eigenkapitalzugang enthalten ist. Es ist die Motivation des Richtliniengebers erkennbar, im Zusammenhang mit Ausgleichszahlungen ein Gleichgewicht zwischen Zu- und Abfluss im vEK zu schaffen. Zu berücksichtigen bleibt auch der Umstand, dass § 16 eine gewinnunabhängige Einkommenszurechnung anordnet. Damit liegt entgegen der Auffassung von DÖTSCH (in DPM, § 16 Rn. 61 [4/2015]) keine Ausschüttungsverbindlichkeit vor, welche den Gewinn vermindern könnte (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 16 Rn. 57 [4/2016]). Dies gilt unabhängig davon, ob die Ausgleichszahlungen von OG oder OT geleistet werden.

### 3. Abführung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag

40

Mit Zufluss der Ausgleichszahlungen ist außer Frage KapErtrSt und SolZ einzubehalten und abzuführen (vgl. auch Anm. 10). Uneinigkeit herrscht jedoch im Zusammenhang mit der Frage, wen die Verpflichtung zur Abführung trifft, OG oder OT (zum Stand der Diskussion ROGALL/DREBLER, DStR 2015, 449 [455]). DANELSING (in BLÜMICH, [Vorkommentierung] § 16 Rn. 10 [4/2013]) ist, wenn auch ohne Begründung, der Auffassung, dass die auszahlende Gesellschaft diese Pflicht trifft. Aus Gründen der Vereinfachung tendiert auch WALTER (in ERNST & YOUNG, § 16 Rn. 2 [3/2017]) zu dieser Ansicht. KRUMM ist der Ansicht, dass stets

der OT die KapErtrSt einzubehalten und abzuführen habe (KRUMM in BLÜMICH, § 16 Rn. 29 [7/2016]). DÖTSCH (in DPM, § 16 Rn. 70 [4/2015]) ist der Ansicht, dass die OG stets KapErtrSt und SolZ abzuführen habe. § 16 wird also als strechtl. Sonderregelung verstanden, welche dazu führe, dass nicht den Schuldner der Ausgleichszahlungen, sondern stets die OG die Pflicht zur Abführung der KapErtrSt und des SolZ trifft.

Nach den allgemeinen Regeln ist davon auszugehen, dass mit Zufluss der Ausgleichszahlungen gem. § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG der Schuldner dieser Zahlungen (nach hM idR der OT, vgl. Anm. 29) KapErtrSt gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und SolZ gem. §§ 2, 3 Abs. 1 Nr. 5, § 4 SolZG abzuführen hat. Der Umstand, dass nunmehr klar ist, dass der OT Schuldner der Ausgleichszahlungen ist, erfordert eine Neubewertung von § 16, insbes. auch um zu verhindern, dass § 16 Satz 1 stets leer läuft. Entgegen der Meinung in der Voraufgabe (§ 16 Anm. 10 – Stand 9/2010 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)) erscheint es daher geboten, § 16 als Spezialregelung zu verstehen, welche den Zweck verfolgt, die Besteuerung der Ausgleichszahlungen auf die OG zu verlagern – unabhängig davon, wer die Zahlungen erbracht hat. Dieser Ansatz bedingt, dass die Abführung von KapErtrSt und SolZ stets der OG obliegt.

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

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

41 **1. Verpflichtung zum Ausgleich**

§ 16 Satz 2 regelt den Fall, dass die Ausgleichszahlungen vom OT erbracht wurden. Erforderlich ist ebenso wie im Anwendungsbereich von § 16 Satz 1, dass eine Verpflichtung besteht, Ausgleichszahlungen zu erbringen. Unternehmensverträge müssen gem. § 304 Abs. 1 AktG Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter vorsehen. Es handelt sich bei Unternehmensverträgen insofern um Verträge zugunsten Dritter. Für die Ausgestaltung des Anspruchs ist § 304 AktG maßgeblich (zu Einzelheiten Anm. 26 ff.).

42 **2. Erfüllung durch den Organträger**

**Organträger „erfüllt“ die Leistungsverpflichtung:** Die Zurechnungsregelung des Satzes 2 erfordert, dass der Anspruch auf Leistung der Ausgleichszahlungen durch den OT erfüllt worden ist. Das Aktienrecht enthält keine Regelung, wer Schuldner dieser Ausgleichszahlungen ist. Mittlerweile wird nahezu einhellig davon ausgegangen, dass im Hinblick auf § 57 Abs. 1 AktG und den Schutzzweck des § 304 AktG das herrschende Unternehmen zwingend Schuldner der Ausgleichszahlungen ist (Anm. 29). Der im Gesetzestext als Ausnahmefall ausgestaltete § 16 Satz 2 stellt damit den Normalfall dar. Es gibt sogar Stimmen, welche

der Ansicht sind, dass es keinen Anwendungsbereich für § 16 Satz 1 gibt (vgl. Anm. 25).

Die Abgrenzung zwischen § 16 Satz 1 und Satz 2 ist nach hier vertretener Ansicht in der Weise vorzunehmen, dass rein darauf abzustellen ist, wer die Zahlungen faktisch erbracht hat.

**Leistung durch die Organgesellschaft und den Organträger:** Soweit ein Teil der Ausgleichszahlungen durch die OG geleistet und ein anderer Teil vom OT erfüllt werden, ergeben sich keine strukturellen Besonderheiten. Der vom OT erfüllte Teil wird der OG gem. Satz 2 zugerechnet. Der von der OG selbst geleistete Anteil wird im Hinblick auf Satz 1 von der Ergebnisabführung ausgenommen. Beide Teile der Ausgleichszahlung werden von der OG selbst versteuert.

**Ausgleichszahlung aus dem Ergebnisabführungsvertrag zum Organträger:** Erforderlich ist, dass der OT Ausgleichszahlungen aus dem Organschaftsverhältnis erbringt, in dem er die Position des OT einnimmt. Soweit der OT gleichzeitig in einen weiteren Organkreis eingebunden ist und die Stellung einer OG hat, sind Ausgleichszahlungen, die aus dieser Position geleistet werden, nicht gem. Satz 2 zu behandeln (ebenso WALTER in ERNST & YOUNG, § 16 Rn. 22 [3/2017]).

## II. Rechtsfolge: Organgesellschaft hat 20/17 der geleisteten Ausgleichszahlungen anstelle des Organträgers zu versteuern (Satz 2 Halbs. 2)

### 1. Organgesellschaft hat anstelle des Organträgers zu versteuern

#### a) Besteuerung durch Organgesellschaft

43

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

#### b) Besteuerung anstelle des Organträgers

44

Der Gesetzgeber macht durch das Wort „anstelle“ deutlich, dass eine Durchbrechung der üblichen Regelungen zur Organschaftsbesteuerung stattfindet. Ohne die Regelung des § 16 würden auch Ausgleichszahlungen als nicht abziehbare BA in die Ergebnisabführung hineinlaufen und wären vom OT zu versteuern. § 16 ordnet dagegen eine Besteuerung durch die OG an. Es kommt damit zu einer Aufteilung des Einkommens in von der OG und vom OT zu steuernde Einkommensteile (vgl. Anm. 20).

Das Verfahren, mit dessen Hilfe diese Einkommensteile von der Besteuerung beim OT ausgenommen und der OG als zvE zugerechnet werden, ist in R 16 Abs. 2 Satz 3 KStR 2015 festgelegt und vollzieht sich in drei Schritten:

- Das Einkommen des OT wird um die Ausgleichszahlungen vermindert.
- Die OG hat <sup>20/17</sup> der Ausgleichszahlungen zu versteuern.

- Das von der OG erwirtschaftete Einkommen, vermindert um  $\frac{20}{17}$  der Ausgleichszahlungen, ist dem OT nach § 14 Satz 1 zuzurechnen.

**Beispiel: Ermittlung des zVE OT**

handelsrechtl. Gewinn OT	100 000,00 €
stl. Zurechnungen:	
Ausgleichszahlungen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG)	8 500,00 €
zurechenbares Einkommen der OG	100 082,50 €
./ von der OG zVE (Ausgleichszahlungen)	8 500,00 €
<b>zVE OT</b>	<b>200 082,50 €</b>

**Ermittlung des zVE OG**

handelsrechtl. Gewinn OG	100 000,00 €
Ausgleichszahlungen	8 500,00 €
KSt	1 500,00 €
SolZ	82,50 €
<b>Zwischensumme</b>	<b>110 082,50 €</b>
./ dem OT zuzurechnendes Einkommen	–100 082,50 €
<b>zVE OG</b>	<b>10 000,00 €</b>

45 **c) Sonderfragen bei Verlusten**

Soweit der OT Verluste erwirtschaftet, sind keine Besonderheiten zu beachten. Die Zurechnung der Ausgleichszahlungen als von der OG zu versteuernder Einkommensbestandteil führt zu einer Verlustausweitung beim OT, um eine systemwidrige Doppelbelastung mit KSt zu vermeiden (vgl. R 16 Abs. 2 Satz 4 KStR 2015; Beispielrechnung Anm. 24).

46 **2. 20/17 der geleisteten Ausgleichszahlungen**

Die Tatsache, dass die Ausgleichszahlungen vom OT erbracht werden, hat keinen Einfluss auf die Höhe des Einkommens der OG. Es setzt sich auch in diesem Fall aus den geleisteten Ausgleichszahlungen zuzüglich der entsprechenden KSt zusammen. Auch Satz 2 beziffert das Einkommen der OG mit  $\frac{20}{17}$  der Ausgleichszahlungen (vgl. zur Rechenformel Anm. 21 ff.).

47 **3. Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag**

Ogleich der OT Schuldner der Ausgleichszahlungen ist, hat die OG nach hier vertretener Ansicht KapErTrSt und SolZ für die Ausgleichszahlungen abzuführen, unabhängig davon, ob ein Fall des § 16 Satz 1 oder ein Fall des § 16 Satz 2 vorliegt. § 16 wird insofern als Spezialregelung verstanden, welche eine abweichende Festlegung von dem Grundsatz, dass die Abführung dem Schuldner obliegt, vornimmt (vgl. Anm. 40).