

§ 17

Andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BSStBl. I 2002, 1169)

¹Die §§ 14 bis 16 gelten entsprechend, wenn eine andere als die in § 14 Abs. 1 Satz 1 bezeichnete Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland sich wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen im Sinne des § 14 abzuführen. ²Weitere Voraussetzung ist, dass

1. eine Gewinnabführung den in § 301 des Aktiengesetzes genannten Betrag nicht überschreitet und
2. eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 des Aktiengesetzes vereinbart wird.

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

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

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 17

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 17 .	1		
II. Rechtsentwicklung des § 17	2	2. Verhältnis zu den Vorschriften zur Einkommensermittlung	7
III. Bedeutung des § 17	3	3. Verhältnis zur gewerbesteuerlichen Organshaft (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG)	8
IV. Geltungsbereich des § 17		4. Verhältnis zur umsatzsteuerlichen Organshaft (§ 2 Abs. 2 UStG)	9
1. Persönlicher Geltungsbereich	4	5. Verhältnis zur Grunderwerbsteuer	10
2. Sachlicher Geltungsbereich	5	6. Verhältnis zum Zivilrecht	11
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften		7. Verhältnis zum EU-Recht	12
1. Verhältnis zu den anderen Regelungen zur Körperschaftsteuerlichen Organshaft	6		

**Erläuterungen zu Satz 1:
Entsprechende Geltung der §§ 14–16 bei anderen
Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft**

	Anm.		Anm.
I. Aufbau des Satzes 1	15		
II. Tatbestandsvoraussetzungen: Wirksame Gewinnabführungsverpflichtung bei anderen als den in § 14 Abs. 1 Satz 1 bezeichneten Kapitalgesellschaften			
1. Organgesellschaft ist eine „andere als die in § 14 Abs. 1 Satz 1 bezeichnete Kapitalgesellschaft“		bezugs mit der Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU	21
a) Geltung für inländische Kapitalgesellschaften	16	3. Organgesellschaft verpflichtet sich wirksam, „ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen im Sinne des § 14 abzuführen“	
b) Keine Geltung für ausländische Kapitalgesellschaften	17	a) Erfordernis einer wirksamen und umfassenden Gewinnabführungsverpflichtung	22
2. Organgesellschaft hat „Sitz und Geschäftsleitung“ im Inland		b) Beendigung einer Gewinnabführungsverpflichtung	23
a) Der Sitz der Organgesellschaft befindet sich im Inland	18	c) Abschluss und Beendigung eines Ergebnisabführungsvertrags mit einer ausländischen Kapitalgesellschaft	24
b) Die Organgesellschaft hat die Geschäftsleitung im Inland	19	III. Rechtsfolgen: „Die §§ 14 bis 16 gelten entsprechend“	
c) Der Begriff des Inlands	20	1. Art der Verweisung: Entsprechende Geltung	25
d) Vereinbarkeit des doppelten Inlands-		2. Die entsprechende Geltung der §§ 14–16	26

**Erläuterungen zu Satz 2:
Weitere Voraussetzungen für andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft**

	Anm.		Anm.
I. Voraussetzung 1: Gewinnabführung überschreitet den in § 301 AktG genannten Betrag nicht (Satz 2 Nr. 1)	27	chend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart (Satz 2 Nr. 2)	
II. Voraussetzung 2: Verlustübernahme wird entspre-		1. Allgemeines	28
		2. Die Ausgestaltung der vertraglichen Vereinbarung	29

Allgemeine Erläuterungen zu § 17

I. Grundinformation zu § 17

1

§ 17 regelt die Anforderungen an Organschaftsverhältnisse, bei denen eine andere KapGes. als eine Europäische Gesellschaft, AG bzw. KGaA als OG auftritt. Die Vorschrift knüpft im Tatbestand an die Situation an, dass eine solche Gesellschaft sich einem Gewinnabführungsvertrag unterwirft und erklärt für diese Fallgruppe als Rechtsfolge die §§ 14–16 für entsprechend anwendbar. § 17 weitet damit den Anwendungsbereich der Vorschrift des § 14 deutlich aus und ermöglicht insbes., dass auch Gesellschaften mbH im Rahmen eines kstl. Organschaftsverhältnisses die Stellung der OG einnehmen können.

§ 17 stellt für diesen Fall eigene zusätzliche Anforderungen auf. So ist erforderlich, dass im Gewinnabführungsvertrag eine Verlusttragung durch den OT vereinbart wird. Weiter begrenzt die Vorschrift die Gewinnabführung der Höhe nach und schließt insbes. eine Abführung vorvertraglicher Rücklagen aus. Technisch geschieht dies durch Verweisungen auf die entsprechenden Regelungen des Aktienrechts.

II. Rechtsentwicklung des § 17

2

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

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

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Reaktion des Gesetzgebers auf den „Supermarkt“-Beschluss des BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88 (BGHZ 105, 324); anwendbar seit VZ 1991.

In den Gesetzestext von § 17 Satz 1 wurde ausdrücklich aufgenommen, dass die OG sich wirksam zur Gewinnabführung verpflichten müsse. Die Regelungen des § 17 Nr. 1 und Nr. 2 aF wurden aufgehoben. Dies geschah aus Klarstellungsgründen, um deutlich zu machen, dass § 17 eine rein strechtl. Vorschrift darstellt, die weder mittelbar noch unmittelbar zivilrechtl. Aussagen zu den Wirksamkeitsvoraussetzungen an Unternehmensverträge mit einer GmbH aufstellt.

§ 17 Nr. 3 und Nr. 4 aF erfuhren hingegen inhaltlich keine Veränderung und entsprechen vom Regelungsgehalt den aktuellen Vorschriften des § 17 Nr. 1 und Nr. 2. Die Regelung zur Begrenzung der Gewinnabführung (nunmehr § 17 Nr. 1) wurde lediglich hinsichtlich der handelsrechtl. Begrifflichkeiten angepasst. § 17 Nr. 4 aF reglementierte die Bildung von freien Rücklagen bei der OG. Da das Handelsrecht den Begriff der „freien Rücklagen“ nicht mehr kennt, ist diese Regelung durch eine Begrenzung der Gewinnabführung auf die in § 301 AktG aufgestellte Höchstgrenze ersetzt worden.

StVBG v. 19.12.2001 (BGBl. I 2001, 3922; BStBl. I 2002, 32): In Satz 1 wurde die Angabe „§ 14 Satz 1“ durch die Angabe „§ 14 Abs. 1 Satz 1“ ersetzt (bloße redaktionelle Änderung).

3

III. Bedeutung des § 17

Rechtliche Bedeutung: Die Gesetzessystematik, welche eine Unterscheidung vornimmt in einen Grundfall, soweit es sich bei der OG um eine Europäische Gesellschaft, AG bzw. KGaA handelt und einen Ergänzungsfall, soweit eine sonstige KapGes. die OG bildet, hat ihre Berechtigung verloren. Aus heutiger Sicht wäre es sinnvoll, auf die Differenzierung zu verzichten. Dies wäre leicht möglich durch eine Veränderung von § 14 dahingehend, dass die Stellung als OG KapGes. vorbehalten bliebe. Ursprünglich wurde die Differenzierung vorgenommen, um die Schutzvorschriften des Aktienrechts auch auf Unternehmensverträge auszudehnen, die nicht nach den aktienrechtl. Regelungen zu beurteilen sind. Es erscheint von der Methodik zweifelhaft, den Weg über das Steuerrecht zu wählen, um im Bereich des GmbH-Konzernrechts den Schutz der beherrschten Gesellschaft bzw. von deren Gesellschaftern zu verbessern. Es handelt sich dabei um eine Aufgabenstellung, die sich an das Zivilrecht richtet. Wie die Vergangenheit gezeigt hat, führt der Versuch, diese Probleme über das Steuerrecht lösen zu wollen, zu Missverständnissen und Widersprüchlichkeiten mit dem Zivilrecht. Zudem wird mittlerweile überwiegend von der analogen Anwendung der §§ 301 f. AktG im Bereich des GmbH-Konzernrechts ausgegangen (im Einzelnen vgl. Anm. 27).

Wirtschaftliche Bedeutung: Insgesamt ist in den letzten Jahren ein deutlicher Zuwachs bei Organschaftsfällen zu beobachten. Während von 1989 bis 1992 die Anzahl der OG lediglich von 7 600 auf 7 825 angestiegen ist, erfolgte bis 1995 ein Anstieg auf 9 072 Gesellschaften. Die Zahl der OG ist bis zum nächsten statistischen Jahr 2001 sehr deutlich auf 17 185 Fälle gestiegen. Zum statistischen Jahr 2004 erfolgte kaum ein weiterer Anstieg, die Zahl der OG verharrt bei 17 238. Die Bedeutung der Organschaften im Bereich der KSt. wird deutlich, wenn man sich die Verteilung der Einkünfte veranschaulicht. Für 2004 haben alle 860 315 kstpf. Rechtssubjekte Einkünfte iHv. ca. 100 Mrd. € erwirtschaftet. Davon entfallen ca. 49 Mrd. € auf 17 238 OG. Dieses Zahlenverhältnis macht die exorbitante Bedeutung der Organschaft im Bereich der KSt. deutlich. Obgleich nur 2 % der KStpf. die Stellung einer OG einnehmen, erzielen diese Gesellschaften nahezu die Hälfte der kstpf. Einkünfte.

Zu beobachten ist schon von jeher, dass die ganz überwiegende Anzahl der OG in der Rechtsform der GmbH organisiert sind. In dem statistischen Jahr 2004 waren 97,3 % der OG in der Rechtsform der GmbH organisiert. Bei dem vom Gesetzestext als Ausnahmefall gestalteten § 17 handelt es sich damit in der Praxis um den Normalfall. Obgleich insbes. bei den AG in den letzten Jahren ein deutlicher prozentualer Anstieg zu verzeichnen ist, bleibt deren Gesamtzahl verhältnismäßig gering. Dies schlägt sich auch im Bereich der Organschaftsbesteuerung nieder, im statistischen Jahr 2004 waren lediglich 458 OG nicht als GmbH organisiert und sind damit in den Anwendungsbereich des § 14 gefallen. Trotz dieser geringen Anzahl entfielen auf diese OG Einkünfte iHv. 10,5 Mrd. €. Demgegenüber entfielen auf 16 780 OG in der Rechtsform der GmbH 38,5 Mrd. € Umsätze. Dieses Zahlenverhältnis macht insbes. die besondere wirtschaftliche Bedeutung der AG als OG deutlich (Quelle des Zahlenmaterials: Statistisches Bundes-

amt; vgl. Auswertungen des Zahlenmaterials: HANSEN, GmbHR 2001, 286; HANSEN, GmbHR 2001, 177; HANSEN, GmbHR 2004, 39; MEYER, GmbHR 2002, 177).

Zum Auftreten von Unternehmergesellschaften als OG können noch keine Aussagen gemacht werden, zum 11.1.2009 konnten bisher 1 515 Gründungen gezählt werden (zu den Zahlen: BAYER/HOFFMANN, GmbHR 2009, 124). Es ist jedoch nicht damit zu rechnen, dass diese Ausprägung der GmbH im Bereich der Organschaftsbesteuerung eine maßgebliche Rolle erlangen wird. Diese Gründungsform ist in erster Linie für kleinere Unternehmungen interessant, welche trotz geringen Geschäftsumfangs nicht auf die Vorteile einer KapGes. verzichten möchten.

IV. Geltungsbereich des § 17

1. Persönlicher Geltungsbereich

4

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

Hinsichtlich der OG muss es sich um eine KapGes, jedoch im Gegensatz zu § 14 darf es sich nicht um eine Europäische Gesellschaft, AG oder KGaA handeln. Diese Formulierung als Auffangtatbestand vermittelt den Eindruck, als ob der persönliche Anwendungsbereich der Vorschrift sehr groß sei. In der Praxis findet § 17 nahezu ausschließlich Anwendung auf Fälle, bei denen es sich bei der OG um eine GmbH handelt. In der Zukunft ist damit zu rechnen, dass auch Unternehmergesellschaften in geringem Maße als OG in Erscheinung treten werden. Trotz erkennbarer Bemühungen des Gesetzgebers, eine Öffnung für ausländ. Gesellschaften vorzunehmen, muss festgestellt werden, dass solche Gesellschaften als OG praktisch nicht in den Anwendungsbereich von § 17 fallen können. Dies liegt in erster Linie daran, dass nach wie vor erforderlich ist, dass es sich bei der OG um eine KapGes. mit Satzungssitz im Inland handelt. Die Verlegung des Satzungssitzes vom Ausland ins Inland ist jedoch rechtl. in aller Regel nicht möglich.

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

2. Sachlicher Geltungsbereich

5

Der sachliche Geltungsbereich entspricht dem des § 14. Bei der Vorschrift handelt es sich um einen Teil des Regelungssystems zur kstl. Organschaft. Die Vorschrift betrifft, ebenso wie § 14, das Einkommen der OG und regelt, unter welchen Voraussetzungen es zu einer Einkommenszurechnung von der OG auf den OT kommt. Diese Rechtsfolge ist nicht von einem Antrag abhängig, sondern tritt zwangsläufig per gesetzlicher Anordnung ein. Es sind daher auch ungewollte Organschaftsverhältnisse denkbar, jedoch ist im Hinblick auf den erforderlichen Ergebnisabführungsvertrag ein kstl. Organschaftsverhältnis in aller Regel bewusst gestaltet.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

6 1. Verhältnis zu den anderen Regelungen zur körperschaftsteuerlichen Organschaft

§§ 14–16: § 17 stellt einen Teil der Regelungen zur kstl. Organschaft dar und ordnet als Rechtsfolge die entsprechende Geltung von §§ 14–16 an. Bei § 14 handelt es sich um die Grundnorm, welche die Anforderungen an kstl. Organschaftsverhältnisse regelt. Sie definiert die OG als Europäische Gesellschaft, AG oder KGaA. § 17 weitet den Kreis der als OG in Betracht kommenden Gesellschaftsformen insbes. auf die GmbH aus.

Die im Gesetz weiter angeordnete entsprechende Geltung der §§ 15 und 16 erscheint nicht zwingend erforderlich zu sein. § 15 enthält Sonderregelungen zur Ermittlung des Einkommens der OG, während § 16 festlegt, welche Anteile dieses Einkommens von der OG trotz des Vorliegens eines Organschaftsverhältnisses selbst zu versteuern sind. Die Vorschriften erfordern damit das Vorliegen eines kstl. Organschaftsverhältnisses und damit die Existenz einer OG. Anforderungen an die Rechtsform der OG enthalten diese Vorschriften hingegen nicht.

§ 18 regelt den Fall, dass es sich bei dem OT um ein ausländ. gewerbliches Unternehmen handelt. In der Vorschrift ist ausdrücklich geregelt, dass ua. § 17 sinngemäß gilt (zu dem Unterschied von entsprechender Anwendung und sinngemäßer Geltung s. Anm. 25). Im Hinblick darauf, dass auch diese Vorschrift an das Vorliegen einer OG anknüpft, hat die Verweisung auf § 17 keine praktische Bedeutung. Auch soweit es sich bei der OG um eine GmbH handelt, ist ein Organschaftsverhältnis zu einer ausländ. Gesellschaft nur denkbar, soweit diese eine Zweigniederlassung im Inland unterhält, mit der der Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen wird und im Verhältnis zu der die Eingliederungsvoraussetzungen vorliegen.

§ 19 ermöglicht, dass Tarifvergünstigungen, deren Voraussetzungen die OG erfüllt, auf den OT übertragen werden können. Es wird auf diesem Wege verhindert, dass durch ein Organschaftsverhältnis derartige stl. Vorteile verloren gehen. Die Vorschrift ist im Bereich des § 17 anwendbar, obgleich das Gesetz die Regelung nicht für entsprechend anwendbar erklärt. Der Geltungsbereich von § 19 ist betroffen, soweit ein kstl. Organschaftsverhältnis wirksam begründet wurde.

7 2. Verhältnis zu den Vorschriften zur Einkommensermittlung

Auch soweit es sich um ein Organschaftsverhältnis im Rahmen des § 17 handelt, hat die OG eine eigenständige Einkommensermittlung durchzuführen. Diese richtet sich nach den allgemeinen Regelungen; es ist jedoch § 15 zu beachten und damit insbes. die Bruttomethode anwendbar, nach der die StFreiheit von Einkommensteilen nicht im Rahmen der Einkommensermittlung bei der OG, sondern erst im Rahmen der Einkommensermittlung auf der Ebene des OT zu berücksichtigen ist.

8 3. Verhältnis zur gewerbsteuerlichen Organschaft (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG)

Das Gewerbesteuerrecht kennt ebenfalls ein Organschaftsverhältnis. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG regelt jedoch nur noch die Rechtsfolge der gewstl. Organschaft. Diese besteht darin, dass die OG als Betriebsstätte des OT gilt. Hinsichtlich der Voraussetzungen einer Organschaft verweist die Vorschrift vollumfänglich auf das KStRecht.

4. Verhältnis zur umsatzsteuerlichen Organschaft (§ 2 Abs. 2 UStG)

9

Die Regelung der ustl. Organschaft ist eigenständig und losgelöst von den Vorschriften zur kstl. Organschaft. Die Anforderungen an die OG sind im Gesetz weiter gefasst. Als OG kommen alle juristischen Personen in Betracht. Es ist kein Ergebnisabführungsvertrag erforderlich, die Anforderungen sind unabhängig von der Rechtsform der OG.

Im UStRecht ist nach wie vor der klassische dreigeteilte Eingliederungsbestand maßgebend. (s. § 14 Anm. 38). Im Gegensatz zum Ertragsteuerrecht kann es im Bereich des UStRechts leicht zu ungewollten Organschaftsverhältnissen kommen.

5. Verhältnis zur Grunderwerbsteuer

10

Auch im Bereich des § 17 besteht das Problem, dass der Aufbau bzw. die Umgestaltung von Konzernverhältnissen zu Abhängigkeitsverhältnissen führt, welche Grunderwerbsteuer auslösen können (dazu im Einzelnen § 14 Anm. 39).

6. Verhältnis zum Zivilrecht

11

§ 17 enthält ausschließlich strechtl. Anforderungen. Zivilrechtl. Vorgaben, insbes. bezogen auf die Anforderungen an GmbH-Unternehmensverträge, können der Vorschrift nicht entnommen werden. Ein Organschaftsverhältnis bedarf jedoch aufwändiger zivilrechtl. Gestaltungen, insbes. ist das Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrags erforderlich. Die zivilrechtl. Wirksamkeit des Vertrages stellt ausdrücklich ein stl. Tatbestandsmerkmal des § 17 dar.

7. Verhältnis zum EU-Recht

12

Die Vereinbarkeit des Instituts der kstl. Organschaft mit EU-Recht ist hoch umstritten. Insbes. ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU wird diskutiert (dazu § 14 Anm. 12).

Einstweilen frei.

13–14

Erläuterungen zu Satz 1: Entsprechende Geltung der §§ 14–16 bei anderen Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft

I. Aufbau des Satzes 1

15

§ 17 ist Auffangtatbestand. Dieser eröffnet auch für Sachverhalte, bei denen eine sonstige, nicht in § 14 aufgezählte KapGes. sich einem Gewinnabführungsvertrag unterwirft, die Möglichkeit, ein Organschaftsverhältnis zu begründen. § 14 benennt als mögliche OG die Europäische Gesellschaft, die AG und die KGaA, in den Regelungsbereich von § 17 fallen damit nahezu ausschließlich Organschaftsverhältnisse mit einer GmbH (bzw. Unternehmergesellschaft) als OG (vgl. Anm. 4). Die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen, die von einem Organschaftsverhältnis im Rahmen des § 17 zu beachten sind, unterscheiden sich grundsätzlich nicht von denen bei einer AG bzw. KGaA als OG. Obgleich der Gesetzestext in § 17 Satz 1 weitere eigenständige Anforderungen aufstellt, haben diese in erster Linie redaktionelle Bedeutung; sie entsprechen § 14. Dies gilt hinsichtlich der Notwendigkeit einer wirksamen Verpflichtung zur Gewinnabführung und dem doppelten Inlandsbezug bei der OG.

**II. Tatbestandsvoraussetzungen: Wirksame
Gewinnabführungsverpflichtung bei anderen als den in
§ 14 Abs. 1 Satz 1 bezeichneten Kapitalgesellschaften**

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

16 a) Geltung für inländische Kapitalgesellschaften

OG im Rahmen des § 17 kann nur eine KapGes. sein, die zudem einen „doppelten Inlandsbezug“ haben muss.

Der Gesetzestext knüpft an die Regelung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG und damit an eine Vorschrift zur unbeschränkten KStPflcht an. Zu den im Katalog des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG aufgezählten KapGes. kann damit nur die GmbH in Betracht kommen. Die weiteren in diesem Katalog aufgezählten Gesellschaftsformen fallen in den Regelungsbereich des § 14. § 1 Abs. 1 Nr. 1 wurde im Zusammenhang mit den Neuregelungen durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) verändert. Der in Klammern gesetzten Aufzählung der Gesellschaftsformen wurde das Wort „insbesondere“ vorangestellt. Mit dieser Veränderung will der Gesetzgeber zum Ausdruck bringen, dass es sich um keinen abschließenden Katalog handelt.

Hinweis: Vor der Einfügung des Worts „insbesondere“ wurde überwiegend davon ausgegangen, dass es sich bei der in Klammern gesetzten Aufzählung um eine abschließende Aufzählung handelt. Die Änderungen durch das SEStEG gelten prinzipiell ab dem VZ 2006. Die Einfügung des Worts „insbesondere“ stellt eine klarstellende Regelung dar. Damit ist davon auszugehen, dass die Vorschrift auch bereits für weiter zurückliegende Zeiträume entsprechend auszulegen ist. Damit können auch weitere nicht in dem Katalog von § 1 Abs. 1 Nr. 1 aufgezählte KapGes. in den Regelungsbereich von § 17 fallen.

Die Unternehmergesellschaft: Zu den vom Gesetzgeber im Rahmen des MoMiG v. 23.10.2008 (BGBl. I 2008, 2026) eingeführten Neuerungen gehört auch die Einführung einer „Unternehmergesellschaft“. Es handelt sich dabei nicht um eine neue Rechtsform, sondern um eine Variante der GmbH (vgl. Begründung zum Gesetzentwurf der BRReg. v. 3.5.2007, BRDrucks. 354/07, 71; Überblick zum MoMiG bei OPPENHOFF, BB 2008, 1630). Im Gegensatz zur üblichen GmbH ist zur Gründung der Gesellschaft nicht der Nachweis eines Mindeststammkapitals erforderlich. Die Gesellschaft kann damit ohne Stammkapital gegründet werden. Es ist jedoch erforderlich, dass nach der Gründung Unternehmensgewinne in eine Rücklage gehen, bis der Betrag von 25 000 € erreicht ist. Ansonsten entspricht die Unternehmergesellschaft hinsichtlich des Rechtsstatus und der Gründung sowie der Besteuerung der üblichen GmbH, sie unterliegt denselben Vorschriften. Es handelt sich um eine juristische Person und KapGes. Eine Stellung als OG erscheint damit zunächst unproblematisch denkbar.

Problematisch erscheint jedoch im Zusammenhang mit dem erforderlichen EAV die gesetzliche Verpflichtung der Unternehmergesellschaft, zunächst Gewinne in eine Rücklage einzustellen, bis ein Haftkapital von 25 000 € angespart ist. Es ist zweifelhaft, ob insoweit der EAV als durchgeführt angesehen werden kann. Da es sich um eine gesetzlich angeordnete Rücklagenbildung handelt, ist dieser Umstand nicht als steuerschädlich einzuordnen.

Die Unternehmergesellschaft wird im Zusammenhang von Konzernstrukturen nur eine untergeordnete Bedeutung erlangen, da die Gesellschaft bis auf das herabgesetzte Haftkapital keine Vorteile bietet.

Sonderfragen der Vor-GmbH bzw. Vor-Unternehmergesellschaft: Da die Unternehmergesellschaft hinsichtlich der Gründung bis auf das Erfordernis eines ausreichenden Stammkapitals dem GmbH-Recht unterliegt, bestehen im Zusammenhang mit der Behandlung von Vorgesellschaften keine Unterschiede zwischen den beiden Varianten. Die Gründung einer GmbH bzw. Unternehmergesellschaft findet in drei Schritten statt. Mit Abschluss eines Gesellschaftsvertrags entsteht die sog. Vorgründungsgesellschaft. Die notarielle Beurkundung des Gesellschaftsvertrags lässt eine Vorgesellschaft entstehen. Mit Eintragung ins Handelsregister entsteht schließlich die Vollgesellschaft.

► *Vorgründungsgesellschaft kann keine OG sein:* Unstreitig ist, dass die Vorgründungsgesellschaft nicht als OG auftreten kann (im Ergebnis ebenso BFH v. 8.11.1989 – I R 174/86, BStBl. II 1991, 90). In diesem Stadium handelt es sich idR um eine GbR. Mit Entstehen der GmbH tritt diese nicht an die Stelle der Vorgründungsgesellschaft und damit auch nicht in Rechtsverhältnisse ein, die von der Vorgründungsgesellschaft eingegangen wurden. Dies ist nur im Wege der Einzelrechtsnachfolge möglich und bedarf für jedes Rechtsverhältnis einer individuellen Vereinbarung (vgl. § 14 Anm. 50).

► *Vorgesellschaft kann OG sein:* Uneinigkeit herrscht hinsichtlich der Behandlung der Vorgesellschaft. Überwiegend wird davon ausgegangen, dass es sich bei der Vorgesellschaft um eine Gesellschaft „sui generis“ handelt. Bei nachfolgender Eintragung wird diese wie eine GmbH behandelt. Rechtsverhältnisse, die im Stadium der Vorgesellschaft eingegangen werden, gehen automatisch mit Eintragung im Handelsregister auf die GmbH über. Auf die Vorgesellschaft sind die Regelungen des GmbHG anwendbar, soweit diese nicht die Eintragung voraussetzen. Eine juristische Person liegt allerdings erst mit Vollzug der Handelsregistereintragung vor. Im Zusammenhang mit einem ustl. Organschaftsverhältnis hat BFH v. 9.3.1978 – V R 90/74 (BStBl. II 1978, 486; ebenso im Zusammenhang mit einem gewstl. Organschaftsverhältnis FG Hamb. v. 28.11.1985, EFG 1986, 414, rkr.) erläutert, dass die Vorgesellschaft als OG auftreten könne. Der BFH bringt zum Ausdruck, dass die Gründungsgesellschaft bei nachfolgender Eintragung sowohl in zivilrechtl. als auch strechtl. Hinsicht als GmbH zu behandeln sei. Da die Vorgesellschaft, sofern sie später eingetragen wird, strechtl. als KapGes. behandelt wird, kann sie auch die Stellung einer OG einnehmen (vgl. dazu § 14 Anm. 50; DJPW/DÖTSCH/WITT, § 14 Rn. 56). Sofern die Eintragungsabsicht aufgegeben wird, bleibt die Vor-GmbH PersGes. (BGH v. 31.3.2008 – II ZR 308/06, GmbHR, 2008, 654) und eine Stellung als OG ist nicht möglich.

Keine andere Kapitalgesellschaft sind vor allem:

► *GmbH & Co. KG:* Bei einer GmbH & Co. KG handelt es sich um eine PersGes., sie kann damit nicht als OG auftreten (dazu mwN DJPW/DÖTSCH/WITT, § 14 Rn. 50).

► *Stille Gesellschaft:* Es handelt es sich um eine reine Innengesellschaft; eine Stellung der stillen Gesellschaft als OG ist damit ausgeschlossen (vgl. dazu § 14 Anm. 50). Eine GmbH, an der eine stille Beteiligung besteht, kann grundsätzlich OG sein. Problematisch ist jedoch der Gewinnanspruch des Stillen, dieser könnte der vollständigen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags im Wege stehen. Aktienrechtl. wird der Vertrag über eine stille Gesellschaft als Teilgewinnabführungsvertrag eingeordnet (vgl. BGH v. 8.5.2006 – II ZR 123/05, DStR 2006, 1292). Zunächst erscheint es fraglich ob diese Wertung auf eine stille Beteiligung an einer GmbH übertragen werden kann. Weiterhin ist die strechtl. Prüfung, ob der Gewinnabführungsvertrag durchgeführt wurde, eine eigenstän-

dige vom Handelsrecht losgelöste Einordnung. Zutreffend wird ganz überwiegend davon ausgegangen, dass eine typisch stille Beteiligung an einer OG steuerunschädlich ist (ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 60; DJPW/DÖTSCH/WITT, § 14 Rn. 53; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 86a). Dies ergibt sich daraus, dass es sich bei dem Gewinnanteil des Stillen um BA handelt; ggf. sind Abzugsverbote zu beachten (etwa die Zinsschranke gem. § 4h EStG). Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass die Gewinnanteile bei dem Stillen, soweit es sich um eine natürliche Person handelt, als Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelt werden. Soweit an der OG eine atypisch stille Gesellschaft besteht, wird mittlerweile überwiegend davon ausgegangen, dass ein Organschaftsverhältnis ausscheidet. Strechtl. stellt eine atypisch stille Gesellschaft eine mitunternehmerschaftliche Beteiligung dar, zu Recht wird daher davon ausgegangen, dass in diesem Fall der Gewinn nicht vollständig an den OT abgeführt wird (DJPW/DÖTSCH/WITT, § 14 Rn. 197b; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 14 Rn. 86a).

17 b) Keine Geltung für ausländische Kapitalgesellschaften

Trotz Bestrebungen des Gesetzgebers, die Besteuerung von KapGes. für ausländ. KapGes. zu öffnen, wirkt sich dies im Ergebnis kaum im Zusammenhang mit der Organschaftbesteuerung aus. Der Gesetzgeber hat zwar die Grundlage geschaffen, damit ausländ. KapGes. als KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 eingeordnet werden können. Eine Stellung als OG bleibt diesen Gesellschaften im Ergebnis dennoch verwehrt, da § 17 Satz 1 bzw. § 14 Abs. 1 einleitender Satz erfordern, dass die OG Sitz und Geschäftsleitung im Inland unterhält. Eine Verlegung des Statutorischen Sitzes aus dem Ausland ins Inland ist nicht möglich. Dies gilt unabhängig davon ob nach der Sitz- oder Gründungstheorie vorgegangen wird (zu den Theorien ERNST & YOUNG/KALBFLEISCH, § 1 Rn. 32 ff.).

Die geplante Ablösung der Sitztheorie durch eine gesetzlich verankerte Gründungstheorie (vgl. Referentenentwurf zum Internationalen Gesellschaftsrecht, vorgelegt im Januar 2008 vom BMJ), wäre damit insoweit ebenfalls folgenlos.

2. Organgesellschaft hat „Sitz und Geschäftsleitung“ im Inland

18 a) Der Sitz der Organgesellschaft befindet sich im Inland

Gem. § 11 AO wird der Sitz einer Gesellschaft in der Satzung bestimmt. Es handelt sich um den so genannten „statutarischen Sitz“, der von dem „tatsächlichen Sitz“ abzugrenzen ist, an den die Sitztheorie anknüpft. Der Begriff des tatsächlichen Sitzes ist identisch mit dem Ort der Geschäftsleitung. Der statutarische Sitz ist stets der in der Satzung angegebene Ort, unabhängig davon, ob von diesem Ort die Gesellschaft tatsächlich geleitet wird.

§ 4a GmbHG bestimmt seit dem Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) v. 23.10.2008 (BGBl. I 2008, 2026) bereits auf der Ebene des Zivilrechts für die GmbH bzw. die Unternehmergesellschaft, dass es sich bei dem Sitz um einen Ort im Inland handeln muss. Im Rahmen dieser seit 1.11.2008 geltenden Reform wurde auch § 4a Abs. 2 GmbHG gestrichen. Es ist damit zivilrechtl. nicht mehr erforderlich, dass die Gesellschaft an diesem Ort einen Betrieb unterhält bzw. sich die Geschäftsleitung oder die Verwaltung dort befinden müssen. Das bedeutet, auch eine GmbH, die ihre Aktivitäten ausschließlich im Ausland entfaltet, kann ihren statutarischen Sitz im Inland unterhalten und damit als OG tätig werden.

Doppelsitz: Üblicherweise kann als Sitz einer Gesellschaft nur ein einziger Ort in Betracht kommen. Hierfür spricht der Wortlaut des Gesetzes der von einem

Sitz der Gesellschaft ausgeht. Die Möglichkeit, einen sog. „Doppelsitz“ zu begründen, wurde erstmals in Anbetracht der Umstände in der Nachkriegszeit zugelassen. Ein Teil der Gerichte akzeptieren bei Vorliegen eines besonderen Interesses auch heute noch die Eintragung eines Doppelsitzes. Dies gilt insbesondere für Fusionsfälle (vgl. § 1 Anm. 21 sowie mwN SCHOLZ/EMMERICH, GmbHG, Band 1, 10. Aufl. 2006, § 4a Rn. 16; ausführlich zu dem Problem anhand des Aktienrechts: HEIDER in Münchener Kommentar zum AktG, 3. Aufl. 2008, § 5 Rn. 45 ff.).

Wechsel des Sitzes: Ein Wechsel des Sitzes innerhalb des Inlands ist im Wege der Satzungsänderung möglich und lässt die Eigenschaft als OG unberührt.

Ein Wechsel des Sitzes über Staatsgrenzen hinweg ist praktisch nicht möglich. Die gilt unabhängig von der Anwendbarkeit der Sitz- oder Gründungstheorie (vgl. dazu § 1 Anm. 21). Unter dem Regime der Gründungstheorie richtet sich das Recht nach dem Staat, in dem die Gesellschaft in ein öffentliches Register eingetragen ist. Eine Verlegung des Sitzungssitzes nach Deutschland würde bedeuten, dass es sich hierbei um das deutsche Handelsregister handeln müsste. Damit würde sich der Rechtsstatus der Gesellschaft nach deutschem Recht richten.

b) Die Organgesellschaft hat die Geschäftsleitung im Inland

19

Der Gesetzgeber hat im Rahmen des MoMiG v. 23.10.2008 (BGBl. I 2008, 2026) geregelt, dass KapGes. den Ort der Geschäftsleitung auch im Ausland ansiedeln können (vgl. § 4a GmbHG, § 5 AktG). Strechtl. ist jedoch für die Stellung als OG erforderlich, dass sich dieser Ort im Inland befindet. Der Begriff der Geschäftsleitung ist in § 10 AO definiert. Die Geschäftsleitung ist dort angesiedelt, wo sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Dies ist der Ort, an dem die leitenden und zur Vertretung der Gesellschaft befugten Personen ihre geschäftsführende Tätigkeit entfalten (vgl. § 1 Anm. 20).

► *Konkrete Festlegung des Geschäftsleitungsorts:* Bei einer OG kann die Frage nach dem Ort der Geschäftsleitung problematisch werden. Es ist denkbar, dass sich durch die Einrichtung eines Organschaftsverhältnisses der Ort der Geschäftsleitung verschiebt und mit dem des OT zusammenfällt (vgl. § 1 Anm. 20). Die Weisungsgebundenheit der Geschäftsleitung führt für sich allein genommen jedoch nicht zu einer solchen Verschiebung. Erforderlich ist eine Einzelfallentscheidung. Nach der Rspr. des BFH ist der Ort der Geschäftsleitung dort, wo ständig in die Tagespolitik der Gesellschaft eingegriffen wird und die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erforderlichen Entscheidungen von einigem Gewicht gefällt werden. Zur Begründung des Orts der Geschäftsleitung ist nicht ausreichend, dass der laufende Geschäftsgang beobachtet, kontrolliert und fallweise beeinflusst wird (BFH v. 17.7.1968 – I 121/64 aaO, dazu auch § 1 Anm. 15).

► *Problematik mehrerer Geschäftsleitungsorte:* Der BFH geht mittlerweile (anders noch BFH v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1996, 86) davon aus, dass ein Unternehmen auch mehrere Geschäftsleitungsorte haben kann. Erforderlich ist, dass die Entscheidungen von mehreren Personen an unterschiedlichen Orten getroffen werden. Dies ist insbes. denkbar, wenn ein Unternehmen mehrere Mittelpunkte (Betriebsstätten) hat (vgl. mwN BFH v. 30.1.2002 – I R 12/01, BFH/NV 2002, 1128). Häufig zu beobachten ist insbes., dass ein Unternehmen, das den Ort der Geschäftsleitung im Ausland unterhält, einen weiteren Ort der Geschäftsleitung im Inland begründet (ausführlich zu den Problemen polyzentrischer Unternehmen SCHAUMBURG/SCHLOSSMACHER in Festschr. Peltzer, 2001, 389 ff.; s. auch PRINZ, FR 2000, 538).

20 **c) Der Begriff des Inlands**

Der Begriff des Inlands ist im Gesetz nicht näher definiert. Es besteht jedoch Einigkeit, dass damit das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland gemeint ist (dazu § 1 EStG Anm. 22). Im Gesetz geregelt ist allerdings (§ 1 Abs. 3), dass unter bestimmten Voraussetzungen der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Festlandssockel auch als Inland zu behandeln ist (dazu § 1 Anm. 106; § 1 EStG Anm. 97 ff.).

21 **d) Vereinbarkeit des doppelten Inlandsbezugs mit der Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU**

Die Bindung der Stellung als OG daran, dass sich der Ort der Geschäftsleitung und der Sitz der Gesellschaft im Inland befinden, stellt unzweifelhaft einen objektiven Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU dar. Der EuGH neigt nach der Entscheidung Marks & Spencer (EuGH v. 13.5.2005 – Rs. C-446/03, IStR 2006, 19) in den Folgeentscheidungen, insbes. Oy AA (EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05, IStR 2007, 631) dazu, mehr auf das Bedürfnis der Mitgliedstaaten einzugehen, ihre Steuerquellen zu schützen. Dies gilt insbes. für Inbound-Fälle, bei denen positive oder negative Ergebnisse aus dem Ausland in eine Konsolidierungskette eingebracht werden sollen. Im Vergleich zu dem Erkenntnisstand nach der Entscheidung Marks & Spencer scheint nunmehr klar zu sein, dass es dem deutschen Gesetzgeber nicht verwehrt ist, Einkommensverschiebungen in der Form von Zuführungen positiver Einkommensteile abzuwenden. Insoweit handelt es sich um einen gerechtfertigten Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit. Die Zielsetzung einer solchen, auch im deutschen Recht zu beobachtenden Maßnahme ist, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis unter den EU-Staaten zu wahren. Ohne einheitliche Steuersätze innerhalb der EU würden positive Einkommensteile Ländern mit geringen Steuersätzen und negative Einkommensteile Ländern mit hohen Steuersätzen zugeschoben werden. Der EuGH ist wohl so zu verstehen, dass es den Ländern unbenommen ist, solchen nicht wünschenswerten Tendenzen entgegenzutreten. Damit scheint es sich bei dem Umstand, dass die Inlandsanbindung der OG eine Zuführung positiver Einkommensteile aus dem Ausland unterbindet, um einen gerechtfertigten Eingriff in die Niederlassungsfreiheit zu handeln, der auch als verhältnismäßig angesehen werden kann (vgl. § 14 Anm. 12; PACHE/ENGERT, IStR 2007, 47; PACHE/ENGERT, IStR 2007, 844; HEY, GmbHR 2006, 113).

Der EuGH ist jedoch nicht davon abgerückt, dass es unverhältnismäßig wäre, wenn eine Abschottung vor ausländ. Verlusten dazu führen würde, dass diese endgültig verloren gingen. Nach dem derzeitigen Erkenntnisstand muss daher davon ausgegangen werden, dass Regelungen zum Schutz der inländ. Steuerquellen weiterhin dieser Grenze unterliegen. Um die Verhältnismäßigkeit zu wahren, bleibt es damit erforderlich, Möglichkeiten zu schaffen, einen völligen Ausfall von Verlusten aus Tochtergesellschaften auszuschließen. Der EuGH hat in jüngster Zeit im Rahmen der Entscheidung im Fall Lidl (EuGH v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06, GmbHR 2008, 709, m. Anm. REHM/NAGLER) deutlich gemacht, dass er an diesen im Fall Marks & Spencer aufgestellten Anforderungen uneingeschränkt festhält.

Bezogen auf deutsches Organschaftsrecht bedeutet dies, dass es wohl gerechtfertigt ist, wenn der deutsche Gesetzgeber über eine Inlandsanbindung der OG den Zufluss ausländ. Einkommensteile in einen deutschen Organkreis verhindert. Eine solche Maßnahme ist jedoch nur als verhältnismäßig anzusehen, so

weit der Gesetzgeber Möglichkeiten schafft, mit deren Hilfe es verhindert werden kann, dass endgültige Verluste aus dem EU-Ausland nicht gänzlich unberücksichtigt bleiben. An diesem Punkt ist der deutsche Gesetzgeber nach wie vor in der Pflicht, da das deutsche Steuerrecht keine Möglichkeit einer ultima ratio-Verlustberücksichtigung kennt (dazu auch § 14 Anm. 12 [aE]); WATRIN/ULLMANN/WITTKOWSKI, Ubg. 2008, 557; SEILER/AXER, IStR 2008, 838; LUUK/OESTERHELT/WINZAP, Steuer Revue (CH) 2008, 659). An diesem Punkt besteht noch Änderungsbedarf, um den Anforderungen des EuGH entsprechen zu können.

3. Organgesellschaft verpflichtet sich wirksam, „ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen im Sinne des § 14 abzuführen“

a) Erfordernis einer wirksamen und umfassenden Gewinnabführungsverpflichtung

22

Abführung des gesamten Gewinns: Der Gesetzeswortlaut spricht zwar von Abführung des „ganzen Gewinns“; in Verlustsituationen umfasst dies aber auch einen vollständigen Verlusttransfer auf den OT. Der Vertragstyp wird daher häufig auch zutreffenderweise als Ergebnisabführungsvertrag bezeichnet. Dem Gesetzestext von § 17 kann ausdrücklich entnommen werden, dass die Verpflichtung der OG darauf gerichtet sein muss, den ganzen Gewinn abzuführen. Die Verpflichtung bezieht sich auf den gesamten während der Laufzeit des Vertrags erwirtschafteten Gewinn. Nicht umfasst von der Gewinnabführungsverpflichtung sind Gewinne, die in vororganschäftlicher Zeit gebildet wurden (dazu Anm. 27). Gewinne, die benötigt werden für

- den Ausgleich von Vorjahresverlusten (dazu Anm. 27),
- die Bildung von Rücklagen im Rahmen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 (dazu Anm. 26),
- die Zahlung von Ausgleichzahlungen im Rahmen des § 16 (dazu Anm. 26)

sind ebenfalls nicht von der Verpflichtung zur Gewinnabführung umfasst. Der abzuführende Gewinn ist damit der Höhe nach ein fester Betrag, dessen Über- als auch dessen Unterschreitung dazu führt, dass der Gewinnabführungsvertrag als nicht vollständig durchgeführt angesehen werden muss (vgl. auch Anm. 27; Abschn. 60 Abs. 3; Abschn. 60 Abs. 4 Satz 1 KStR 2004).

Zivilrechtliche Wirksamkeit der Gewinnabführungsverpflichtung: § 17 verlangt ausdrücklich, dass sich die OG „wirksam“ zur Gewinnabführung verpflichtet. Die zivilrechtl. Wirksamkeit des Ergebnisabführungsvertrags stellt damit ein strechtl. Tatbestandsmerkmal dar.

► *Der „Supermarkt“-Beschluss des BGH:* Der BGH hat mit dem sog. „Supermarkt“-Beschluss (BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324) Stellung zu den Anforderungen an GmbH-Unternehmensverträge genommen. Das Gericht hat angenommen, dass der Abschluss eines Unternehmensvertrags für die herrschende Gesellschaft satzungsändernden Charakter habe und daher in Analogie zu den Regelungen zur Satzungsänderung im GmbHG ablaufe. Folgende Vorgaben sind daher zu beachten (vgl. auch R 66 Abs. 1 KStR 2004):

- Der Zustimmungsbeschluss der Gesellschafterversammlung der beherrschten Gesellschaft ist mit einem Quorum von mindestens $\frac{3}{4}$ der abgegebenen Stimmen zu fassen.
- Der Zustimmungsbeschluss bedarf der notariellen Beurkundung.
- Es ist eine Eintragung im Handelsregister der beherrschten Gesellschaft erforderlich. Diese muss folgende Angaben umfassen:

- Abschluss des Unternehmensvertrags unter Angabe des anderen Vertragspartners.
- Fassung des Zustimmungsbeschlusses der beherrschten Gesellschaft mit Datumsangabe.
- Fassung des Zustimmungsbeschlusses der herrschenden Gesellschaft mit Datumsangabe, soweit es sich um eine KapGes. handelt.

Auf Seiten der herrschenden Gesellschaft ist gem. § 297 AktG ein Zustimmungsbeschluss mit einer Mehrheit von $\frac{3}{4}$ der abgegebenen Stimmen erforderlich, soweit es sich bei dieser um eine AG bzw. KGaA handelt. Der BGH hat mit dem „Supermarkt“-Beschluss zum Ausdruck gebracht, dass, soweit es sich bei der herrschenden Gesellschaft um eine GmbH handelt, die Regelung entsprechend gelte und damit ein Zustimmungsbeschluss der Gesellschafterversammlung mit einer $\frac{3}{4}$ -Mehrheit erforderlich sei. Im Fall der Änderung eines solchen Vertrags sind dieselben Formalien zu beachten (vgl. BFH v. 22.10.2008 – I R 66/07, DB 2009, 148).

► *Offen gebliebene Punkte:* Offen geblieben ist das genaue Quorum, mit dem die beherrschte GmbH den Zustimmungsbeschluss fassen muss (der BFH lässt die Frage ausdrücklich offen, vgl. BFH v. 22.10.2008 – I R 66/07, DB 2009, 148). Einigkeit herrscht, dass der Abschluss des Unternehmensvertrags satzungsändernden Charakter hat und daher entsprechend § 53 Abs. 2 GmbHG zumindest ein Beschluss mit $\frac{3}{4}$ der abgegebenen Stimmen erforderlich ist. Uneinigkeit herrscht demgegenüber, ob in Analogie zu § 53 Abs. 3 GmbH (zT wird auch § 33 Abs. 1 Satz 2 BGB angeführt, so etwa SCHOLZ/EMMERICH, GmbHG, Bd. 1, 10. Aufl. 2006, § 13 Anhang Konzernrecht Rn. 143 ff., 201) die Zustimmung sämtlicher Gesellschafter erforderlich sein könnte (zum Diskussionsstand mit Nachweisen SCHOLZ/EMMERICH, GmbHG, Bd. 1, 10. Aufl. 2006, § 13 Anhang Konzernrecht Rn. 129 ff.; EMMERICH/HABERSACK, Konzernrecht, 9. Aufl. 2008, 494; BLÜMICH/DANESING, § 17 KStG Rn. 10 ff.). Es erscheint jedoch nicht angemessen, im Vergleich zum Aktienrecht strengere Anforderungen aufzustellen. Soweit sich eine einstimmige Zustimmungspflicht als Voraussetzung durchsetzen sollte, ist damit zu rechnen, dass die FinVerw. mit Übergangsvorschriften ein rückwirkendes Scheitern von Organschaftsverhältnissen abwenden wird.

Besonderheiten bei fehlerhaften Verträgen: Es kann als geklärt betrachtet werden, dass fehlerhafte und deshalb zivilrechtl. unwirksame GmbH-Unternehmensverträge in entsprechender Anwendung der Grundsätze über die fehlerhafte Gesellschaft zivilrechtl. als wirksam behandelt werden können. Voraussetzung ist, dass die Verträge als wirksam behandelt und vollzogen wurden (grundlegend BGH v. 14.12.1987 – II ZR 170/87, NJW 1988, 1326). Die Anwendung der Grundsätze ist erforderlich, um den Rechtsverkehr zu schützen, da Unternehmensverträge Verlusttragungspflichten und Haftungsfolgen begründen. Die Verträge sind dennoch fehlerhaft, diese Fehlerhaftigkeit kann im Wege einer außerordentlichen Kündigung geltend gemacht werden.

Einvernehmen herrscht weiterhin dahingehend, dass die Anwendung der Grundsätze zur fehlerhaften Gesellschaft strechtl. ohne Bedeutung ist. Der Vertrag wird lediglich in zivilrechtl. Hinsicht als wirksam behandelt, dies ändert nichts daran, dass der Vertrag strechtl. nicht berücksichtigungsfähig ist (vgl. auch § 14 Anm. 281).

Die FinVerw. hat die veränderten Anforderungen an GmbH-Unternehmensverträge mit Übergangsregelungen begleitet (BMF v. 31.10.1989, BStBl. I 1989, 430;

v. 29.6.1993, FR 1993, 553; zu der Rechtsqualität der Übergangsregelung BFH v. 8.8. 2001 – I R 25/00, DB 2002, 408). Diese waren jedoch befristet bis zum 31.12.1992 und haben daher weitgehend an Bedeutung verloren, so dass auch auf diesem Wege kein strechtl. Schutz mehr für fehlerhafte Altverträge besteht.

Zeitpunkt der wirksamen Begründung des Gewinnabführungsvertrags:

Die Eintragung des Unternehmensvertrags im Handelsregister hat konstitutive Wirkung. Das bedeutet: Der Gewinnabführungsvertrag erlangt erst mit Vornahme der Handelsregistereintragung zivilrechtl. Wirksamkeit. Dies stellt eine Folge der vom BGH vorgenommenen Analogie zu den Vorschriften der Satzungsänderung dar (BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324 [341]). § 54 Abs. 3 GmbHG legt fest, dass die Satzungsänderung erst mit der Handelsregistereintragung zustande kommt. Der Gewinnabführungsvertrag kann jedoch bereits vor der zivilrechtl. Wirksamkeit stl. gem. § 14 Abs. 1 Satz 2 berücksichtigungsfähig sein (dazu § 14 Anm. 280 ff.).

b) Beendigung einer Gewinnabführungsverpflichtung

23

Uneinigkeit besteht noch im Zusammenhang mit der Beendigung von GmbH-Unternehmensverträgen. Es wird die Ansicht vertreten, auch im GmbH-Recht seien die Vorschriften der §§ 296 f. AktG analog anwendbar. Damit wäre die Aufhebung bzw. außerordentliche Kündigung eines solchen Vertrags eine einfache Geschäftsführermaßnahme und könnte ohne Zustimmung der Gesellschafterversammlung vorgenommen werden. ZT wird die Ansicht vertreten, der Aufhebungsvertrag habe als „actus contrarius“ zum Abschluss des Unternehmensvertrags dieselben Formalien zu beachten. Diese Sicht erscheint als zu weitgehend; die für den Abschluss eines Rechtsverhältnisses geltenden Formalien haben keinen Einfluss auf die Anforderungen an die einer Beendigung zugrunde liegenden Rechtshandlungen. Es ist kein Grund erkennbar, für das GmbH-Recht höhere Anforderungen im Vergleich mit dem Aktienrecht aufzustellen (vgl. ausführlich zu dem Problem ULRICH, GmbHR 2004, 1000; EMMERICH/HABERSACK, Konzernrecht, 9. Aufl. 2008, 494; ALTMIPPEN in Münchener Komm. zum AktG, 2. Aufl. 2000, § 296 Rn. 15 ff.; HÜFFER, AktG, 8. Aufl. 2008, § 296 Rn. 5; HAGEMANN, Die Beendigung von kombinierten Gewinnabführungs- und Beherrschungsverträge mit abhängiger GmbH, Diss. 2004).

Die in einer älteren Entscheidung geäußerte Ansicht des BGH, dass Unternehmensverträge mit Eröffnung eines Konkursverfahrens (heute Insolvenzverfahren) sowohl über das Vermögen des herrschenden als auch des beherrschten Unternehmens (BGH v. 14.12.1987 – II ZR 170/87, NZW 1988, 1326) automatisch enden würden, erscheint nicht mehr zeitgerecht und wird heute kritisch gesehen (vgl. dazu FICHTELMANN, GmbHR 2005, 1346).

Besonderheiten bei der Zusammenfassung von Unternehmensverträgen:

Es ist zu beobachten, dass nach wie vor häufig ein Ergebnisabführungs- und ein Beherrschungsvertrag in einer Urkunde zusammengefasst werden. Die Ursache dafür, dass trotz der Aufgabe des Tatbestands der organisatorischen Eingliederung, im Bereich der kstl. Organschaft, weiterhin auch Beherrschungsverträge geschlossen werden, liegt in Gründen der Konzernsteuerung. Zu berücksichtigen ist auch das Fortbestehen des Tatbestands der wirtschaftlichen Eingliederung im Bereich der ustl. Organschaft (vgl. dazu auch WALTER in ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 534). Aspekte des Mitbestimmungsrechts können jedoch auch dafür sprechen, einen Beherrschungsvertrag zu kündigen in Ansehung des Umstands, dass dieser zur Begründung einer kstl. Organschaft nicht mehr erforderlich ist. Es entspricht der laufenden Rspr. des BGH, dass grund-

sätzlich eine einseitige Teilkündigung von Verträgen nicht möglich ist (grundlegend BGH v. 5.11.1992 – IX ZR 200/91, NJW 1993, 1320; v. 5.11.2005 – XI ZR 74/05, NJW 2006, 430). Überwiegend wird davon ausgegangen, dass dies auch für zusammengefasste Unternehmensverträge gilt, soweit nur ein Bestandteil (zB die Beherrschungsabrede) gekündigt werden soll (so insbes, OLG Karlsruhe v. 12.4.2001, GmbHR 2001, 523; EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Konzernrecht, 5. Aufl. 2008, § 297 Rn. 13; ALTMEPPEN in Münchener Komm. zum AktG, 2. Aufl. 2000, § 297 Rn. 73).

Insbesondere WALTER ist demgegenüber der Ansicht, dass im Fall eines Vertrags mit einer GmbH eine Teilkündigung möglich sei (vgl. WALTER/STÜMPER, GmbHR 2003, 449 [451]; ERNST & YOUNG/WALTER, § 14 Rn. 749). Im Hinblick auf die bestehende Rechtsunsicherheit birgt jedoch auch in diesem Fall eine einseitige Teilkündigung eines Unternehmensvertrags rechtl. Risiken. Es sind keine Gründe erkennbar, warum Unternehmensverträge von dem allgemeinen Teilkündigungsverbot des BGH ausgenommen sein sollten. Es kann daher sinnvoll sein, Ergebnisabführungs- und Beherrschungsvertrag nicht in einer Urkunde zusammenzufassen, sondern separat abzuschließen.

24 c) Abschluss und Beendigung eines Ergebnisabführungsvertrags mit einer ausländischen Kapitalgesellschaft

Einer Einbindung ausländ. Gesellschaften in einen deutschen Organschaftskreis steht neben der Forderung des Gesetztes, dass sich der Satzungssitz des OG im Inland befinden muss, insbes. auch das Erfordernis eines Ergebnisabführungsvertrags im Wege.

Unternehmensverträge wie ein Ergebnisabführungsvertrag sind in den meisten Rechtsordnungen nicht bekannt. Ein grenzüberschreitender Abschluss eines solchen Vertrags ist daher praktisch nicht möglich. Ganz überwiegend wird daher in dem Tatbestandsmerkmal ein indirekter Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU gesehen (dazu § 14 Anm. 12, 66; HEY, GmbHR, 2006, 113 [118]; BALMES/BRÜCK/RIBBENBROCK, BB 2005, 966 [969]; zu den Problemen internationaler Unternehmensverträge vgl. auch BAG v. 14.2.2007 – 7 ABR 26/06, AG 2007, 665).

III. Rechtsfolgen: „Die §§ 14 bis 16 gelten entsprechend“

25 1. Art der Verweisung: Entsprechende Geltung

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

Abgrenzung von entsprechender und sinngemäßer Geltung: Das Gesetz kennt im Organschaftsrecht zwei unterschiedliche Ausprägungen der Verweisung, zum einen die „entsprechende“ und zum anderen die „sinngemäßere“ Geltung. So erklärt § 18 die Vorschriften der §§ 14–17 für sinngemäß anwendbar.

Eine *entsprechende Anwendung* der Vorschrift führt dazu, dass die Vorschriften, auf die verwiesen wird, ohne nähere Erforschung von Sinn und Zweck der Vorschrift auf die Fälle der Verweisungsnorm angewendet werden. Demgegenüber ist bei einer *sinngemäßen Anwendung* zunächst eine Erforschung von Sinn, Zweck und Tragweite der Vorschrift, auf die verwiesen wird, erforderlich. Nur in diesem Rahmen kann die Vorschrift schließlich angewandt werden.

2. Die entsprechende Geltung der §§ 14–16

§ 14 KStG: In Bezug auf § 14 gelten keine strukturellen Besonderheiten für Organschaftsverhältnisse im Rahmen des § 17. Es ist erforderlich, dass die OG in den OT finanziell eingegliedert ist. Erforderlich ist eine Beteiligung des OT an der OG, welche die Stimmrechtsmehrheit verschafft. Eine Stimmrechtsmehrheit liegt idR vor, soweit der OT über die einfache Mehrheit gem. § 47 Abs. 1 GmbHG verfügt (vgl. § 14 Anm. 100 ff.).

Hinsichtlich der Anforderungen an den OT gelten keine Besonderheiten für ein Organschaftsverhältnis im Rahmen des § 17. Der OT muss den in § 14 Abs. 1 Satz 1 einleitender Satzteil und § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 normierten Voraussetzungen entsprechen (vgl. § 14 Anm. 55 ff., 150 ff.). Ausländ. Unternehmen können lediglich im Rahmen des § 18 als OT auftreten.

Der Gesetzestext des § 17 regelt zwar, dass ein zivilrechtl. wirksamer Gewinnabführungsvertrag geschlossen werden muss, die weiteren Anforderungen an das Vertragsverhältnis für eine strechtl. Anerkennung ergeben sich jedoch aus der Verweisung auf § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (dazu § 14 Anm. 200 ff.).

Der entsprechend anwendbare § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 beschränkt die Möglichkeit zur Bildung von Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 HGB) bei der OG (vgl. § 14 Anm. 231 ff.).

Die entsprechende Anwendbarkeit des § 14 bezieht sich auch auf dessen Rechtsfolge. Diese ist in § 14 Abs. 1 Satz 1 einleitender Satzteil festgelegt und besteht in einer Zurechnung des Einkommens der OG auf den OT. Das Gesetz nimmt von der Einkommenszurechnung von der OG auf den OT lediglich Ausgleichszahlungen aus, die im Rahmen des § 16 von der OG selbst zu versteuern sind.

§ 15: Entsprechend anwendbar ist weiterhin § 15. Diese Vorschrift betrifft die Einkommensermittlung der OG.

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

§ 15 Satz 1 Nr. 2 ist Ausdruck der Bruttomethode, nach der die StFreiheit von Dividenden erst auf der Ebene des OT zum Tragen kommt. § 15 Satz 2 bezieht die Bruttomethode auch auf internationale Schachtelbeteiligungen.

§ 15 Satz 1 Nr. 3 ordnet an, dass OG und OT für Zwecke der Anwendung der Zinsschranke als ein Betrieb anzusehen sind.

Gem. § 15 Satz 1 Nr. 4 sind § 8 Abs. 3 Satz 2 und § 8 Abs. 7 nicht auf der Ebene der OG, sondern erst im Rahmen der Einkommensermittlung auf der Stufe des OT anwendbar.

Gem. § 15 Satz 1 Nr. 5 ist eine Anwendung von § 8 Abs. 9 bei der OG ausgeschlossen und die Anwendung von § 8 Abs. 9 kommt nur auf der Ebene des OT in betracht.

§ 16: § 17 erklärt schließlich auch § 16 für entsprechend anwendbar. Die Regelung betrifft Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter der OG. Die Bedeutung von Ausgleichszahlungen im Bereich des § 17 ist geringer im Vergleich zu Fallgestaltungen, bei denen es sich bei der OG um eine AG bzw. KGaA handelt. OG in der Rechtsform der GmbH sind häufig Einmangengesellschaften, oder es handelt sich um Fälle, bei denen der OT über eine 100 %-Beteiligung an der OG verfügt und damit keine Minderheitsgesellschafter vorhanden sind. Einfluss hat in diesem Zusammenhang auch die Tatsache, dass noch nicht endgültig geklärt ist, ob zum Abschluss eines GmbH-Unternehmensvertrags die Zustimmung sämtlicher Gesellschafter erforderlich ist (dazu s. Anm. 22).

§ 16 ordnet an, dass die geleisteten Ausgleichszahlungen stets Teil des Einkommens der OG sind, und zwar unabhängig davon, ob die Zahlungen von der OG oder dem OT tatsächlich erbracht werden. Die Vorschrift lässt die mit der Zahlung von Ausgleichszahlungen verbundene Durchbrechung der Gewinnabführung an den OT steuerunschädlich zu.

Erläuterungen zu Satz 2: Weitere Voraussetzungen für andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft

27 I. Voraussetzung 1: Gewinnabführung überschreitet den in § 301 AktG genannten Betrag nicht (Satz 2 Nr. 1)

Satz 2 enthält zwei zusätzliche, auf den Gewinnabführungsvertrag und seine Durchführung bezogene Voraussetzungen, die zu beachten sind, soweit es sich bei der OG um eine KapGes. handelt, die in den Anwendungsbereich von § 17 fällt. Satz 2 Nr. 1 legt fest, dass die Gewinnabführung den in § 301 AktG genannten Betrag nicht überschreiten darf.

§ 301 AktG ist nach Ansicht des überwiegenden Schrifttums im Bereich des GmbH-Vertragskonzernrechts analog anwendbar (so etwa EMMERICH in EMMERICH/HABERSACK, Aktien und GmbH-Konzernrecht, 5. Aufl. 2008, § 301 Rn. 6; kritisch ALTMEPPEN in Münchener Komm. zum AktG, 2. Aufl. 2000, § 301 Rn. 11, der kein Praxisbedürfnis sieht). Rspr. existiert zu dem Problem nicht. WALTER hält es für erforderlich, dass der Gesetzgeber eine strechtl. maßgebliche Grenze anordnet (ERNST & YOUNG/WALTER, § 17 Rn. 6). Da im GmbH-Recht keine Regelungen zu Unternehmensverträgen existieren, erscheint es unumgänglich, zivilrechtl. auch die Grenzen einer möglichen Gewinnabführung dem Aktienrecht zu entnehmen. In zivilrechtl. Hinsicht führt die analoge Anwendung von § 301 AktG dazu, dass in die Vertragsfreiheit der Parteien des Unternehmensvertrags eingegriffen wird. Unabhängig von den bestehenden Vereinbarungen hat sich der Betrag des abzuführenden Gewinns an § 301 AktG zu orientieren. Strechtl. würde man damit auch ohne die Regelung des § 17 Satz 2 Nr. 1 zu einem Scheitern der Organschaft gelangen, soweit der Rahmen des § 301 AktG überschritten würde, da in einem solchen Fall die Gewinnabführung zivilrechtl. Grenzen überschreitet und der Vertrag nicht in allen Punkten als hinreichend durchgeführt angesehen werden kann (vgl. Abschn. 60 Abs. 4 Satz 1 KStR 2004; GOSCH, § 17 Rn. 9).

Ausreichend und erforderlich ist im Hinblick auf § 17 Satz 2 Nr. 1, dass die in § 301 AktG aufgezeigten Grenzen eingehalten werden (ebenso BMF v. 24.3.1994, FR 1994, 342). Eine entsprechende Regelung im Gewinnabführungsvertrag ist zwar nicht nötig (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 17 KStG Rn. 7), wird dessen ungeachtet aber üblicherweise in den Vertrag aufgenommen.

§ 301 AktG legt strechtl. nicht nur den Höchstbetrag, sondern auch den Mindestbetrag der Gewinnabführung fest. Dies gilt, obgleich nach § 17 Satz 2 Nr. 1 lediglich die Überschreitung des in § 301 AktG genannten Betrags als steuerschädlich benannt wird. Ein Unterschreiten der Grenze des § 301 AktG führt dazu, dass der Gewinnabführungsvertrag als nicht vollständig durchgeführt angesehen werden muss und das Organschaftsverhältnis aus diesem Grund scheidet.

Nach § 301 AktG ist Ansatzpunkt zur Berechnung des Höchstbetrags der Gewinnabführung der handelsrechtl. Jahresüberschuss.

Ausgleich von Vorjahresverlusten: Gem. § 301 AktG ist eine Gewinnabführung erst möglich, soweit Vorjahresverluste ausgeglichen sind. Bei den Verlusten, die vor einer Gewinnabführung auszugleichen sind, kann es sich nur um solche handeln, die aus Zeiträumen vor Abschluss des Unternehmensvertrags stammen. Während der Laufzeit des Unternehmensvertrags kann kein Verlustvortrag entstehen, da die herrschende Gesellschaft die Verluste der beherrschten Gesellschaft auszugleichen hat.

Abführungsverbot für gesetzliche Rücklagen: § 301 AktG verbietet weiterhin die Abführung von Beträgen, die gem. § 300 AktG in eine gesetzliche Rücklage eingestellt werden müssen. Gesetzliche Rücklagen sind nur für die AG bzw. KGaA bekannt. Daher hat die Regelung im Anwendungsbereich von § 17 keine Bedeutung. ZT wird jedoch die Ansicht vertreten, Satz 2 Nr. 1 sei so zu verstehen, dass eine Rücklagenbildung in dem in § 300 AktG vorgesehenen Umfang stl. auch zulässig sei, soweit es sich bei der OG um eine Gesellschaft in einer anderen Rechtsform handelt (SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 7. Aufl. 2008, Rn. 259).

Diese Sicht würde bedeuten, die Regelungen über die gesetzliche Rücklage zumindest zum Teil auf die GmbH zu übertragen. Dies ist nicht in der Diskussion und kann auch nicht als sinnvoll angesehen werden. Die unterschiedliche Finanzstruktur von AG und GmbH ist der Grund, warum die AG eine gesetzliche Rücklage kennt, die GmbH hingegen nicht.

Die Ausschüttungssperre gemäß § 268 Abs. 8 HGB: Im Rahmen des BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650; vgl. zu den Änderungen FÜLBIER/GASSEN, DB 2007, 2607; ZÜLCH/HOFFMANN, BB 2008, 1272) wurde das strikte Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle WG aufgegeben. § 248 Abs. 2 HGB lässt uE eine Aktivierung solcher WG ausdrücklich zu. Weiterhin wurde eine Aktivierungspflicht für aktive latente Steuern eingeführt. Gleichzeitig wurde durch die Einführung von § 268 Abs. 8 HGB eine Ausschüttungssperre für Erträge aus der Aktivierung selbst geschaffener Vermögensgegenstände des Aktivvermögens, latenter Steuern und aus der Bewertung von bestimmten Finanzinstrumenten oder Vermögensgegenständen eingeführt (zur Ausschüttungssperre WEHRHEIM, DB 2009, 356). Folgerichtig wurde diese Ausschüttungssperre über einen in § 301 Satz 1 AktG angefügten Verweis übernommen. Dies bedeutet, die Gewinnabführung darf solche ausschüttungsgesperren Beträge nicht umfassen.

Auflösung von Rücklagen: Prinzipiell kann der abzuführende Gewinn nicht durch die Auflösung von Rücklagen erhöht werden. Da sich das Abführungsverbot des § 301 Satz 2 AktG nur auf vorvertragliche Gewinnrücklagen bezieht, ist zwischen vertraglichen und vorvertraglichen Gewinnrücklagen und Kapitalrücklagen zu unterscheiden.

► *Abführungsverbot für vorvertragliche Gewinnrücklagen:* Die Regelung des § 301 Satz 2 AktG beinhaltet im Umkehrschluss ein striktes Abführungsverbot für vorvertragliche Gewinnrücklagen (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 17 KStG Rn. 6). Dieses Abführungsverbot ist jedoch dann nicht betroffen, wenn vorvertragliche Rücklagen der OG aufgelöst und außerhalb der Gewinnabführung an deren Gesellschafter ausgeschüttet werden. Ein solches Vorgehen ist unabhängig von dem Ergebnisabführungsvertrag und betrifft daher nicht den Geltungsbereich des § 301 AktG. Es gelten insoweit die allgemeinen Regeln zur Gewinnausschüttung (ebenso Abschn. 60 Abs. 4 Satz 4 KStR 2004).

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

► *Die Abführung von Gewinnrücklagen, die während der Laufzeit des Vertrags gebildet wurden:* § 301 Satz 2 AktG nimmt von dem Abführungsverbot ausdrücklich Gewinnrücklagen aus, die während der Laufzeit des Unternehmensvertrags gebildet wurden. Diese Durchbrechung ist nötig, damit solche Rücklagen überhaupt aufgebaut werden. Da die Bildung von wirtschaftlich begründeten Rücklagen im Interesse der Gesellschaft und deren Gläubiger liegt, wäre es nicht sinnvoll, deren Bildung noch weiter einzuschränken, als dies bereits in stl. Hinsicht durch § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 geschieht.

► *Die Abführung von Kapitalrücklagen:* Eine Auflösung von vorvertraglich gebildeten Kapitalrücklagen (§ 272 Abs. 2 HGB) und eine Abführung im Rahmen des EAV sind nicht möglich (ebenso FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 17 KStG Rn. 6). Diese können jedoch außerhalb des EAV steuerunschädlich aufgelöst und ausgeschüttet werden (Abschn. 60 Abs. 4 Sätze 4f. KStR). Nach der Rspr. des BFH gilt dies auch für in organschaftlicher Zeit gebildete Kapitalrücklagen (BFH v. 8.8.2001 – I R 25/00, DB 2002, 408). Der BFH lehnt eine Gleichstellung von Kapital- und Gewinnrücklage ab. § 301 Satz 2 AktG findet daher keine Anwendung auf Kapitalrücklagen (vgl. zu dem Fall des BFH BLÜMICH/DANESING, § 17 KStG Rn. 17).

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

28 1. Allgemeines

Satz 2 Nr. 2 erfordert die Vereinbarung einer Verlusttragungspflicht entsprechend § 302 AktG. Strechtl. ist damit der Abschluss einer vertraglichen Vereinbarung erforderlich. Der Gesetzgeber hat einen anderen Weg gewählt im Vergleich mit der strechtl. Übertragung der Regelung des § 301 AktG. § 302 AktG wird nicht für stl. Belange als anwendbar erklärt, vielmehr wird den Parteien des Unternehmensvertrags auferlegt, eine vertragliche Regelung zu schließen, die sich inhaltlich an § 302 AktG orientiert. Das heißt, die im AktG vorgegebenen Voraussetzungen müssen vertraglich vereinbart werden, soweit diese geeignet sind, auf das GmbH-Recht übertragen zu werden, und an das Vorliegen eines Vertragskonzerns anknüpfen. Grundsätzlich sind dies die Regelungen des § 302 Abs. 1, 3 und 4 AktG. Bei der Pflicht zu einer ausdrücklichen vertraglichen Vereinbarung handelt es sich um eine strechtl. Verpflichtung; dies bedeutet, eine unterbliebene oder unzureichende Vereinbarung lässt die zivilrechtl. Wirksamkeit des Unternehmensvertrags unberührt.

Tatbestandsmerkmal ist durch die zivilrechtlichen Entwicklungen nicht überholt: Nach der Rspr. des BGH ist § 302 AktG analog im GmbH-Vertragskonzern anwendbar (vgl. BGH v. 10.7.2006 – II ZR 238/04, GmbHR 2006, 928; grundlegend BGH v. 16.9.1985 – II ZR 275/84, NJW 1986, 188 [sog. Autokran-Entscheidung]).

Es wurde die Ansicht vertreten, die stl. Anforderungen seien im Hinblick auf diese zivilrechtl. Veränderungen obsolet geworden. FG Köln v. 22.6.2005 (EFG 2005, 1556, aufgeh. durch BFH v. 22.2.2006 – I R 74/05, BFH/NV 2006, 1513) vertritt die Auffassung, Satz 2 Nr. 2 sei nach Sinn und Zweck auszulegen; es sei

ausreichend, soweit die Anwendung der Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG herbeigeführt würde. Dies sei über die analoge Anwendung der Vorschriften sichergestellt. Demgegenüber hat der BFH mehrfach betont, dass eine ausdrückliche vertragliche Vereinbarung nicht entbehrlich sei. Der BFH vertritt die Auffassung, die Regelung sei nicht sinnlos, da eine vertragliche Vereinbarung mehr Rechtssicherheit bieten würde; es seien Details zur Reichweite der analogen Anwendung von § 302 AktG im GmbH-Vertragskonzern noch nicht geklärt. Dies gelte insbes., soweit der OT alleiniger Gesellschafter der OT ist. Der BFH vertritt diese Auffassung in stRspr. (vgl. BFH v. 29.3.2000 – I R 43/99, BFH/NV 2000, 1250; v. 22.2.2006 – I R 73/05, HFR 2006, 1009; v. 22.2.2006 – I R 74/05, BFH/NV 2006, 1513; ebenso Hess. FG v. 19.1.2006 – 11 K 791/05, nv., rkr.; trotz anhaltender Bedenken bestätigt der BFH seine Rspr. jüngst mit BFH v. 16.6.2008 – IV R 76/06, nv.). Insgesamt erscheint die Sichtweise sehr formal und mit dem Sinn und Zweck der Regelung nicht vereinbar (Kritik vgl. bei ERNST & YOUNG/WALTER, § 17 Rn. 12). Jedoch ist auch festzustellen, dass nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes die vertragliche Vereinbarung erforderlich ist. Es wäre daher Aufgabe des Gesetzgebers, eine nicht mehr sinnvolle Regelung aufzuheben. Soweit der Gesetzgeber nicht reagiert, kann nicht von der Rspr. erwartet werden, dass im Wege der Auslegung eine nicht mehr zeitgemäße Regelung faktisch aufgehoben wird (vgl. auch GOSCH, § 17 Rn. 11).

Formalien der vertraglichen Vereinbarung: Das Gesetz erfordert die *Vereinbarung* einer Verlustübernahme. Das Tatbestandsmerkmal erfordert damit das Zustandekommen einer vertraglichen Vereinbarung. Dem Wortlaut des Gesetzestexts können unmittelbar keine formalen Anforderungen entnommen werden. Es wird jedoch einvernehmlich davon ausgegangen, dass die Vereinbarung in die schriftliche Vertragsurkunde aufgenommen sein muss (BFH v. 22.2.2006 – I R 74/05, BFH/NV 2006, 1513). Eine gesonderte Vereinbarung über die Verlusttragung ist damit ebenfalls nicht ausreichend. So hat die Rspr. bereits entschieden, dass die vertragliche Regelung auch nicht durch einen Gesellschafterbeschluss des OT ersetzt bzw. eine unzureichende Vereinbarung ergänzt werden kann (dazu FG Ba.-Württ. v. 26.6.1985, EFG 1986, 88, rkr.). Dem Gesetzestext kann dies nicht ausdrücklich entnommen werden, zumindest eine Auslegung nach Sinn und Zweck führt jedoch dazu, dass die Verlustübernahmeverpflichtung im Rahmen des EAV zu treffen ist und damit auch den Formalien unterliegt, die der Vertrag als solcher zu beachten hat.

2. Die Ausgestaltung der vertraglichen Vereinbarung

29

Inhalt der Vereinbarung: Die Verweisung des Satz 2 Nr. 2 auf § 302 AktG enthält keine Konkretisierung über den genauen Umfang und Inhalt der erforderlichen Verweisung. Zu vereinbaren sind Regelungen, welche die Verlusttragung im Rahmen eines Gewinnabführungsvertrags betreffen. Die Verweisung muss sich auf die jeweils aktuelle Fassung des § 302 AktG beziehen.

► § 302 Abs. 1 AktG: Erforderlich ist zunächst eine vertragliche Vereinbarung, die dem § 302 Abs. 1 AktG entspricht. Die Vorschrift ordnet eine Pflicht zur Verlustübernahme durch die herrschende Gesellschaft an, soweit ein Gewinnabführungs- bzw. Beherrschungsvertrag besteht. Der OT muss sich verpflichten, jeden während des Bestehens des Unternehmensvertrags entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen. Die OG erstellt eine eigenständige Einkommensermittlung (§ 15). Der vom OT auszugleichende Betrag ist identisch mit dem Betrag, der im Rahmen einer Gewinn- und Verlustrechnung (§ 275 Abs. 2

und 3 HGB) als Jahresfehlbetrag auszuweisen wäre. Unerheblich für die Verlusttragungspflicht ist, worauf der Jahresfehlbetrag beruht.

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

Beispiel: Das Geschäftsjahr der OG-GmbH geht vom 1.2. bis zum 31.1. Am 1.1.07 schließt die Gesellschaft einen Gewinnabführungsvertrag mit der OT-GmbH. Der Jahresabschluss zum 31.1.07 weist einen Verlust von 1 Mio. auf.

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

Die Verlusttragungspflicht endet mit der Aufhebung des Unternehmensvertrags. Soweit der Vertrag am Ende eines Geschäftsjahrs ausläuft, ist der Jahresfehlbetrag zu diesem Stichtag noch auszugleichen. Soweit der Unternehmensvertrag während eines Geschäftsjahrs endet, ist eine Zwischenbilanz zu diesem Stichtag aufzustellen. Ein in dieser sich ergebender Fehlbetrag ist auszugleichen. Die im Rahmen dieser Bilanz erforderliche Schlussabrechnung richtet sich nach den allgemeinen Regelungen des HGB (vgl. im Einzelnen zu Bilanzierungsfragen im Zusammenhang mit der Beendigung von Unternehmensverträgen WELF MÜLLER in Festschr. Kropff, 1997, 518).

► § 302 Abs. 2 AktG: Die Regelung des § 302 Abs. 2 AktG ordnet eine Verlusttragungspflicht bei Fällen einer Betriebsaufspaltung mit einer abhängigen Gesellschaft an und betrifft daher nicht die Verlusttragungspflicht im Zusammenhang mit dem Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags. Es ist daher entbehrlich und zumeist auch wenig sinnvoll, eine § 302 Abs. 2 AktG entsprechende Regelung in den Ergebnisabführungsvertrag aufzunehmen.

► § 302 Abs. 3 AktG: Diese Vorschrift regelt, unter welchen Voraussetzungen die beherrschte Gesellschaft auf den Verlustausgleich verzichten kann. Grundsätzlich ist ein solcher Verzicht erst drei Jahre nach Eintragung der Beendigung des Unternehmensvertrags im Handelsregister möglich. Die Frist beginnt erst zu laufen, wenn die Eintragung der Beendigung des Unternehmensvertrags im Handelsregister gem. § 10 HGB als bekannt gemacht gilt. Der Gesetzestext wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2007 an die elektronische Veröffentlichung im Handelsregister angepasst (Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister v. 10.11.2006 [EHUG], BGBl. I 2006, 2553). Es handelt sich lediglich um eine redaktionelle Änderung.

Dem ausdrücklichen Verzicht sind alle Rechtsgeschäfte gleichgestellt, die im wirtschaftlichen Ergebnis eine Verkürzung der Rechte der Gläubiger beinhalten (zu dem Problemkreis ALTMETZEN aaO § 302 Rn. 84 ff.).

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

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

Die Übernahme dieser Schutzvorschrift auf die GmbH ist problematisch. Sie kann nur in Betracht kommen, soweit außenstehende Gesellschafter vorhanden

sind, deren Position mit außenstehenden Aktionären vergleichbar ist. Dies ist nur denkbar, wenn man der Meinung folgt, dass dem Abschluss eines GmbH-Unternehmensvertrags die OG lediglich mit einem Quorum von $\frac{3}{4}$ zustimmen müsse.

► *§ 302 Abs. 4 AktG*: Durch das Gesetz zur Anpassung von Verjährungsvorschriften an das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts v. 9.12.2004 hat der Gesetzgeber dem § 302 AktG einen Abs. 4 angefügt. Nach diesen Regelungen verjähren Ansprüche aus § 302 AktG in 10 Jahren seit dem Tag, an dem die Eintragung der Beendigung des Vertrags in das Handelsregister nach § 10 HGB als bekannt gemacht gilt. Verträge die seit dem 1.1.2006 geschlossen wurden, haben eine entsprechende Regelung aufzunehmen. Für ältere Verträge ist eine entsprechende Regelung entbehrlich. Die Vorschrift wurde mit dem EHUG (s.o.) mit Wirkung ab dem 1.1.2007 redaktionell verändert und an die gesetzliche Regelung des elektronischen Handelsregisters angepasst.

Möglichkeiten zur Einbeziehung der Regelung in den Vertrag: Die erforderlichen Regelungen können durch individuelle Vereinbarung, die als Mindestregelumfang die Vorgaben von § 302 Abs. 1, 3 und 4 AktG erfüllen, geschaffen werden. Denkbar ist in diesem Zusammenhang eine Vereinbarung, die den Gesetzestext wörtlich wiederholt. Ebenfalls möglich ist eine Vereinbarung, die sinngemäß den Inhalt der aktienrechtl. Regelungen Vertragsinhalt werden lässt.

Satz 2 Nr. 2 wird jedoch auch genüge getan, wenn lediglich im Wege einer vertraglichen Regelung Bezug auf die aktienrechtl. Vorschriften genommen wird (vgl. Abschn. 66 Abs. 3 Satz 3 KStR 2004).

► *Anpassung des Gewinnabführungsvertrags bei Veränderungen von § 302 AktG*: Die Regelung des Gewinnabführungsvertrags muss die aktuelle Fassung des § 302 AktG beinhalten. Fraglich ist der Zeitpunkt, auf den sich das Tatbestandsmerkmal bezieht. Vertreten wird die Auffassung, dass maßgeblicher Zeitpunkt der Abschluss des Vertrags darstellen würde (SCHOTHÖFER, GmbHR 2005, 982 [984]). Für diese Sicht spricht der Wortlaut des Gesetzes. Dem Gesetzestext kann keine Überwachungs- und Anpassungspflicht entnommen werden für den Fall von Veränderungen der gesetzlichen Regelung von § 302 AktG.

Die FinVerw. hat mehrfach mit Übergangsregelungen auf Veränderungen des Gesetzestexts von § 302 AktG reagiert. So hat das BMF anlässlich der Änderung des § 302 Abs. 1 AktG durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz mit Schreiben v. 3.6.1987 (BMF v. 3.6.1987, StEK KStG 1977 § 14 Nr. 11) zum Ausdruck gebracht, dass eine vertragliche Regelung, die eine nicht mehr aktuelle Fassung von § 302 AktG wiedergibt, nicht steuerschädlich sei; man würde davon ausgehen, dass bei nächster Gelegenheit eine Anpassung des Vertrags erfolgen werde. Das BMF hat auf Anregung der Bundessteuerberaterkammer eine ähnliche Übergangsregelung im Zusammenhang mit der Einführung von § 302 Abs. 4 AktG (BMF v. 16.12.2005, BStBl. I 2006, 12) angeordnet. Nach dieser Anweisung sind vor dem 1.1.2006 geschlossene Unternehmensverträge stl. nicht zu beanstanden, wenn sie keine Verweisung auf § 302 Abs. 4 AktG beinhalten. Das BMF erklärt ausdrücklich, dass auch eine Anpassung dieser Verträge nicht erforderlich sei.

Es handelt sich bei diesen Übergangsregelungen jeweils um Einzelmaßnahmen, die Bezug auf konkrete Veränderungen von § 302 AktG nehmen. Eine generelle Aussage, dass Anpassungen an Veränderungen von § 302 AktG entbehrlich sind, kann den Verwaltungsanweisungen nicht entnommen werden. Die Existenz der Anweisungen ist nur sinnhaftig, soweit man von einer Anpassungspflicht ausgeht. Für eine Anpassungspflicht spricht, dass es sonst zu einer Kollisi-

sion zwischen den vertraglichen Regelungen und der analog anwendbaren aktuellen Fassung des § 302 AktG kommen könnte. Auch an diesem Punkt wird deutlich, dass die Bemühungen des Gesetzgebers, über das Steuerrecht aktienrechtl. Schutzvorschriften einzuführen, eher zu Rechtsunsicherheit denn zur Rechtssicherheit beitragen.

Hinweis: Sinnvoll ist die Vereinbarung einer Verlusttragungspflicht im Wege eines Verweises auf § 302 Abs. 1, 3 und 4 AktG in der jeweils gültigen Fassung. Eine solche Vereinbarung scheint die sicherste Lösung darzustellen und löst das Problem späterer Anpassungen weitgehend.

► *Sonderproblem nachträgliche Anpassung des Gewinnabführungsvertrags an Satz 2 Nr. 2:* Es wird die Ansicht vertreten, es sei möglich, eine unzureichende Klausel im Wege der Klarstellungsvereinbarung auch stl. rückwirkend heilen zu können. Es sei insoweit ein Zustimmungsbeschluss ohne Beurkundung und Eintragung ausreichend. Diese Sicht wird damit begründet, dass es sich bei den Vorgaben des Satzes 2 Nr. 2 um rein stl. Erfordernisse handle und strechtl. keine Formvorgaben bestehen würden (so ERNST & YOUNG/WALTER, § 17 Rn. 12.1; vgl. zu dem Problem PULS, Der Konzern 2008, 558). Diese Sicht mag zwar pragmatisch sein, ist jedoch mit der Rspr. des BFH unvereinbar. Das FG Ba.-Württ. hatte bereits in einer älteren Entscheidung eine Zusatzvereinbarung für nicht ausreichend erachtet (FG Ba.-Württ. v. 26.6.1985, EFG 1986, 88, rkr.). Der anders lautenden Ansicht des FG Köln (insbes. in der AdV-Sache FG Köln v. 19.5.2004, GmbHR 2004, 1404) ist der BFH deutlich entgegen getreten (BFH v. 22.2.2006 – I R 74/05, BFH/NV 2006, 1513). Der BFH hat in jüngster Zeit in einem Fall, in dem eine Kündigungsklausel durch eine Zusatzvereinbarung modifiziert werden sollte, zum Ausdruck gebracht, dass es sich um Vertragsänderungen handelt, die nur unter Beachtung der entsprechenden Formalien wirksam werden (BFH v. 22.10.2008 – I R 66/07, DB 2009, 148). Eine fehlerhafte bzw. unzureichende Klausel bedarf daher einer Änderung des EAV unter Beachtung aller erforderlichen Formalien. Eine stl. Rückwirkung, über den Rahmen des § 14 Abs. 1 Satz 2 hinaus vermag eine solche Änderung nicht zu entfalten.