

§ 19

Steuerabzug bei dem Organträger

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

- (1) Sind bei der **Organgesellschaft** die Voraussetzungen für die Anwendung besonderer Tarifvorschriften erfüllt, die einen Abzug von der Körperschaftsteuer vorsehen, und unterliegt der **Organträger** der Körperschaftsteuer, so sind diese Tarifvorschriften beim **Organträger** so anzuwenden, als wären die Voraussetzungen für ihre Anwendung bei ihm selbst erfüllt.
- (2) Unterliegt der **Organträger** der Einkommensteuer, so gilt Absatz 1 entsprechend, soweit für die Einkommensteuer gleichartige Tarifvorschriften wie für die Körperschaftsteuer bestehen.
- (3) ¹Ist der **Organträger** eine Personengesellschaft, so gelten die Absätze 1 und 2 für die Gesellschafter der Personengesellschaft entsprechend. ²Bei jedem Gesellschafter ist der Teilbetrag abzuziehen, der dem auf den Gesellschafter entfallenden Bruchteil des dem **Organträger** zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft entspricht.
- (4) Ist der **Organträger** ein ausländisches Unternehmen im Sinne des § 18, so gelten die Absätze 1 bis 3 entsprechend, soweit die besonderen Tarifvorschriften bei beschränkt Steuerpflichtigen anwendbar sind.
- (5) Sind in dem Einkommen der **Organgesellschaft** Betriebseinnahmen enthalten, die einem Steuerabzug unterlegen haben, so ist die einbehaltenen Steuer auf die Körperschaftsteuer oder die Einkommensteuer des **Organträgers** oder, wenn der **Organträger** eine Personengesellschaft ist, anteilig auf die Körperschaftsteuer oder die Einkommensteuer der Gesellschafter anzurechnen.

Autor: Klaus **Voß**, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Verwaltungsrecht, Meppen

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

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 19

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation	1	2. Sachlicher Geltungsbereich	6
II. Rechtsentwicklung des § 19	2	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
III. Bedeutung des § 19	3	1. Verhältnis zu den anderen Organschaftsvorschriften des KStG	7
IV. Geltungsbereich des § 19			
1. Persönlicher Geltungsbereich	5		

	Anm.		Anm.
2. Verhältnis zu der Vorschrift des § 23 über den Körperschaftsteuersatz . . .	9	5. Verhältnis zu den Vorschriften des § 35 EStG, § 32c EStG und § 34a EStG	13
3. Verhältnis zu der Vorschrift des § 34 Abs. 1 EStG über Einkommensteuerermäßigung	11	6. Verhältnis zu den Vorschriften des § 36 Abs. 2 EStG und des § 31 Abs. 1 über die Anrechnung . . .	14
4. Verhältnis zum Progressionsvorbehalt des § 32b EStG	12	VI. Verfahrensfragen	17

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Weitergabe tariflicher Steuerermäßigungen der
Organgesellschaft bei einem körperschaftsteuer-
pflichtigen Organträger**

	Anm.		Anm.
I. Tatbestandsvoraussetzungen		II. Rechtsfolge: Anwendung der besonderen Tarifvorschriften beim Organträger	
1. Bei der Organgesellschaft		1. Fiktive Zurechnung der besonderen Tarifvorschriften zum Organträger	25
a) Die Organgesellschaft	20	2. Anwendungen der besonderen Tarifvorschriften beim Organträger	
b) Besondere Tarifvorschriften, die einen Abzug von der Körperschaftsteuer vorsehen	21	a) Grundsätze	26
c) Erfüllung der Voraussetzungen der besonderen Tarifvorschriften bei der Organgesellschaft	22	b) Art und Weise der Anwendung	27
2. Beim Organträger		c) Wahlrechte bzw. antragsgebundenes Recht	28
a) Der Organträger	23		
b) Organträger unterliegt der Körperschaftsteuer	24		

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Weitergabe tariflicher Steuerermäßigungen der
Organgesellschaft bei einem einkommensteuer-
pflichtigen Organträger**

	Anm.		Anm.
I. Tatbestandsvoraussetzungen		Tarifvorschriften wie für die Körperschaftsteuer bestehen	32
1. Bei der Organgesellschaft	30	II. Entsprechende Geltung der Rechtsfolge des Abs. 1	33
2. Beim Organträger	31		
3. Für die Einkommensteuer müssen gleichartige			

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Weitergabe tariflicher Steuerermäßigungen der
Organgesellschaft bei einer Organträger-Personen-
gesellschaft**

	Anm.		Anm.
<p>I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 1: Organträger-Personengesellschaft mit unterschiedlichem Gesellschafterstatus</p> <p>1. Organträger-Personengesellschaft 40</p> <p>2. Entsprechende Geltung der Tatbestandsvoraussetzungen iSd. Abs. 1 und 2</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Erfüllung der Voraussetzungen der besonderen Tarifvorschriften bei der Organgesellschaft 41</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Die Art der Steuerpflicht der Gesellschafter der Organträger-Personengesellschaft 42</p>		<p>3. Anforderungen an die besonderen Tarifvorschriften 43</p> <p>II. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 1: Anwendung der Abs. 1 und 2 bei den Gesellschaftern der Organträger-Personengesellschaft 44</p> <p>III. Auf die Gesellschafter der Organträger-Personengesellschaft entfallende Teilbeträge der Steuerermäßigung (Abs. 3 Satz 2)</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Bemessung 47</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Abzug 48</p>	

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Weitergabe tariflicher Steuerermäßigungen der
Organgesellschaft im Fall des § 18**

	Anm.		Anm.
<p>I. Tatbestandsvoraussetzungen</p> <p>1. Ausländisches Unternehmen iSd. § 18 50</p> <p>2. Entsprechende Geltung der Tatbestandsvoraussetzungen iSd. Abs. 1–3</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Erfüllung der Voraussetzungen der besonderen Tarifvorschriften bei der Organgesellschaft 51</p>		<p style="padding-left: 20px;">b) Beschränkte Steuerpflicht der Gesellschafter der Organträger-Personengesellschaft 52</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Anwendbarkeit der besonderen Tarifvorschriften bei beschränkt Steuerpflichtigen 53</p> <p>II. Rechtsfolge: Entsprechende Geltung der Abs. 1–3 54</p>	

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

	Anm.		Anm.
I. Tatbestandsvoraussetzungen der Anrechnung nach Abs. 5	60	II. Rechtsfolge: Anrechnung beim Organträger oder im Fall einer Organträger-Personengesellschaft bei deren Gesellschaftern	62

Allgemeine Erläuterungen zu § 19

Schrifttum: SCHMIDT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht nach der Körperschaftsteuerreform, GmbHHR 1977, 7; MAAS, StAbzugsermäßigungen in Fällen der Organschaft mit Ergebnisabführung, BB 1985, 2228; RAUPACH, Die Frage der Zurechnung im Steuerrecht als Problem der Tatbestandsverwirklichung, in Festschr. Beisse, Düsseldorf 1997, 424; WITT, Die Organschaft im Ertragsteuerrecht, Stuttgart 1999; HERZIG, Organschaft, Stuttgart 2003; KOLLRUSS, Beim Schlussgesellschafter ist Schluss: Keine GewSt-Anrechnung nach § 35 EStG bei Beteiligung von Organgesellschaft an Personengesellschaft, DStR 2007, 378; MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 7. Aufl., Herne 2008; ROGALL, Thesaurierungsbegünstigung – Regelungslücken bei der Organschaft und der doppelstöckigen Personengesellschaft, DStR 2008, 429.

I. Grundinformation

1

§ 19 verlagert in Organschaftsfällen die Berechtigung zur Geltendmachung sog. Steuerbetragsermäßigungen (Abs. 1–4) und zur Anrechnung erfolgter Steuerabzüge (Abs. 5) auf den stpfl. Organträger (OT) bzw. bei OT-PersGes. auf deren Gesellschafter. Der Inhalt der Vorschrift geht folglich über deren Überschrift („Steuerabzug bei dem OT“) hinaus.

Abs. 1 regelt die Weitergabe bestimmter Steuerbetragsermäßigungen der OG an den OT, wenn dieser der KSt. unterliegt.

Abs. 2 regelt die Weitergabe bestimmter Steuerbetragsermäßigung der OG an den OT, wenn dieser der ESt. unterliegt.

Abs. 3 regelt die Weitergabe bestimmter Steuerbetragsermäßigungen der OG an die Gesellschafter einer OT-PersGes.

Abs. 4 regelt die Weitergabe bestimmter Steuerbetragsermäßigungen der OG an den OT, wenn dieser ein ausländ. Unternehmen iSd. § 18 ist.

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

II. Rechtsentwicklung des § 19

2

Vor Inkrafttreten des jetzigen § 19 enthielt das KStG keine vergleichbaren Regelungen zur Anwendung besonderer Tarifvorschriften und Anrechnung von StAbzugsbeträgen in Organschaftsfällen. Die Verwaltungspraxis war in der Anwendung der einzelnen in Betracht kommenden tariflichen Ermäßigungsvorschriften unterschiedlich (BTDrucks. 7/1470, 349).

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Das hierdurch neu gefasste KStG enthält erstmals den jetzigen § 19. Die Vorschrift ist bis heute unverändert geblieben.

III. Bedeutung des § 19

3

Steuersystematische Bedeutung: § 19 will als stark technisch ausgerichtete Vorschrift sicherstellen, dass dem OT bzw. den an diesem beteiligten Gesellschaftern letztlich nur solche tariflichen Steuerbetragsermäßigungen und StAbzugsbeträge einer OG „zugerechnet“ werden, die im Ergebnis seiner eigenen Rechtsform und StPflcht entsprechen.

Tarifliche Steuerabzüge iSd. Abs. 1–4 behalten infolge der Rückkehr zu einem System der definitiven KSt. (Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren) anders als unter Geltung des Anrechnungsverfahrens ihre Wirkung. Gewinne der OG werden nicht bei dieser, sondern aufgrund der Vorschriften der §§ 14, 17 und 18 über die Zurechnung des Einkommens (genauer: Gewinns nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG) der OG der Einkommens- bzw. Körperschaftsbesteuerung beim OT unterworfen, vgl. Anm. 7. Die OG hat nur ein etwaiges Einkommen aus Ausgleichszahlungen und unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens die darauf entfallende Ausschüttungsbelastung selbst zu versteuern. Die Berücksichtigung tariflicher StAbzüge aus der KSt. der OG ginge demzufolge ins Leere. § 19 sieht deshalb die Weitergabe der an sich der OG zustehenden tariflichen StAbzüge an den OT vor. Infolge des Wechsels zu einem klassischen System mit Teilentlastung hätte der Gesetzgeber bezogen auf die Ausgleichszahlungen eine Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 19 anordnen können. Die Unterlassung kann uE zu nicht gerechtfertigten stl. Mehrbelastungen im Konzern führen.

Die steuerabzugspflichtigen Betriebseinnahmen der Organgesellschaft iSd. Abs. 5 wirken sich ausnahmslos auf das dem OT zuzurechnende Einkommen (Gewinn) der OG aus. Abs. 5 weist deshalb folgerichtig auch den Anspruch auf Anrechnung der hierin enthaltenen StAbzugsbeträge dem OT bzw. den an ihm beteiligten Gesellschaftern zu.

Erhaltung von Steuerermäßigungen: § 19 dient nicht der Schaffung, sondern der Erhaltung von StErmäßigungen. Die Anwendung dieser Vorschrift hängt daher davon ab, dass die besonderen Tarifvorschriften beim OT (bei einer OT-PersGes. bei den Gesellschaftern) seiner Rechtsform und der Art seiner StPflcht (beschränkt oder unbeschränkt) entsprechen. Der OT kann sich daher durch Zwischenschaltung von OG keine StErmäßigung verschaffen, die ihm nach Rechtsform oder Art der StPflcht nicht zustehen (glA FROTSCHEr in FROTSCHEr/MAAS, § 19 Rn. 5; uE auch BFH v. 22.1.2004 – III R 19/02, BStBl. II 2004, 515 unter II.1.c zu § 19 Abs. 2).

4 Einstweilen frei.

IV. Geltungsbereich des § 19

5 1. Persönlicher Geltungsbereich

Die Anwendung des § 19 kommt in allen Organschaftsfällen in Betracht, gleichgültig, ob es sich um einen Fall des § 14, § 17 oder § 18 handelt.

Persönliche Zurechnung zum Organträger: Der OT erhält durch Abs. 1–4 den Anspruch auf tarifliche StErmäßigungen, die in einem Abzug von der Steuer bestehen und für die die Voraussetzungen bei der OG erfüllt sind. Der OT muss aber nach Steuerart (KSt. oder ESt.) und StPflcht (unbeschränkt oder beschränkt) zu den durch die betreffende oder durch eine gleichartige StErmäßigung begünstigten Steuersubjekten gehören. Wenn er eine PersGes. ist, kommt es darauf an, dass seine Gesellschafter diese Voraussetzungen erfüllen Aus Gründen der Klarheit regeln Abs. 1–4 die Weitergabe der tariflichen StErmäßigung der OG getrennt für sämtliche Möglichkeiten der Organträgerschaft, nämlich für die Fälle eines kstpfl. OT (Abs. 1), eines estpfl. OT (Abs. 2), einer OT-PersGes. (Abs. 3) und eines ausländ. Unternehmens iSd. § 18 als OT (Abs. 4).

Durch Abs. 5 erhält der OT den Anspruch auf Anrechnung von StAbzugsbeträgen, die von entsprechenden BE der OG einbehalten worden sind.

2. Sachlicher Geltungsbereich

6

Abs. 1–4 gelten nur für solche Tarifvorschriften, die einen Abzug von der Steuer vorsehen (sog. Steuerbetragsermäßigung, die bestimmte Kürzungen der Steuerschuld zulassen, im Gegensatz zu Steuersatzermäßigungen, die für besondere Fälle einen milderen Steuersatz vorsehen, vgl. TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 7 Rn. 35), und zwar entweder nur von der KSt. (letztendlich Stpfl. ist kstpfl.) oder sowohl von der KSt. als auch von der ESt. (letztendlich Stpfl. ist estpfl.). Der Abzug von der KSt. und von der ESt. kann sich aus denselben Tarifvorschriften oder aus verschiedenen Tarifvorschriften gleicher Art ergeben. Tarifvorschriften, die einen Abzug nur von der ESt. vorsehen, fallen nicht unter § 19 Abs. 1–4 (vgl. zB § 7a des Ende 1998 ausgelaufenen FördG [explizit: Ermäßigung der Est. bei unbeschränkt Stpfl. iSd. EStG]; so auch MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 7. Aufl. 2008, Rn. 577).

Zu den Tarifvorschriften im Einzelnen s. Anm. 21.

Zu den ausgelaufenen Regelungen der §§ 16, 17 und 21 BerlinFG und des § 15 des 5. VermBG vgl. MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 7. Aufl. 2008, Rn. 160.

Abs. 5 gilt für die von BE der OG einbehaltenen anrechenbaren StAbzugsbeträge. Hierzu gehört vor allem die KapErtrSt. Es muss sich aber um inländ. StAbzugsbeträge handeln. Denn die Anrechnung ausländ. Quellensteuern richtet sich nach den Regelungen der Abs. 1–4.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu den anderen Organschaftsvorschriften des KStG

7

§ 19 ergänzt die Vorschriften der §§ 14, 17 und 18 über die Zurechnung des Einkommens der OG auf den OT, indem er parallel hierzu die Weitergabe der Steuerbetragsermäßigungen und der anrechenbaren StAbzugsbeträge der OG an den OT bzw. im Fall der Organschaft zu einer OT-PersGes. an deren Gesellschafter regelt.

§§ 14 und 15: Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ist – vorbehaltlich des § 16 – bei Bestehen einer kstl. Organschaft das ungeteilte Einkommen der OG dem OT zuzurechnen (sog. Zurechnungstheorie). Bei § 15 handelt es sich lediglich um eine steuersystematische Ergänzung zu § 14 bezüglich der Einkommensermittlung bei der OG. Hieran hat auch das JStG 2009 nichts geändert. Eine Zurechnung der bei der OG verwirklichten Besteuerungsgrundlagen bzw. der bei dieser verwirklichten Tatbestandsmerkmale erfolgt nicht (vgl. BFH v. 22.1.2004 – III R 19/02, BStBl. II 2004, 515, unter Aufrechterhaltung der Grundsätze von BFH v. 14.4.1992 – VIII R 149/86, BStBl. II 1992, 817; allgemein zur Frage der Zurechnung im Steuerrecht als Problem der Tatbestandsverwirklichung: RAUPACH, Festschrift Beisse, 1997, 403 [424 ff.]). Demzufolge können bei der OG verwirklichte bzw. dieser zuzurechnende Veräußerungsgewinne und daran anknüpfende estrechtl. StErmäßigungen nicht über § 14 an den OT bzw. an die Gesellschafter einer OT-Pers. Ges. weitergegeben werden. Hierzu müssen die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 19 erfüllt sein.

Einstweilen frei.

8

9 **2. Verhältnis zu der Vorschrift des § 23 über den Körperschaftsteuersatz**

Durch die Weitergabe der Steuerbetragsermäßigungen der OG an den OT bewirkt § 19, dass bei der OG im Fall eines eigenen Einkommens iSd. § 16 idR der KStStz des § 23 Abs. 1 von 15 % zur Anwendung kommt, da Abzüge von der Steuerschuld nicht in Betracht kommen.

10 Einstweilen frei.

11 **3. Verhältnis zu der Vorschrift des § 34 Abs. 1 EStG über Einkommensteuerermäßigung**

Keine Anwendung des § 19: Die EStErmäßigung des § 34 Abs. 1 EStG kommt mangels gleichartiger Vorschriften im KStG auf der Ebene einer natürlichen Person als OT bzw. bei den Gesellschaftern einer PersGes. als OT nicht zum Tragen (BFH v. 14.4.1992 – VIII R 149/86, BStBl. II 1992, 817; v. 22.1.2004 – III R 19/02, BStBl. II 2004, 515).

Eine Zurechnung als Bestandteil des dem Organträger zuzurechnenden Organeinkommens scheidet ebenfalls aus (vgl. Anm. 7). Dies gilt auch für die Freibetragsregelung des § 16 Abs. 4 EStG, die nur für natürliche Personen in Betracht kommt.

12 **4. Verhältnis zum Progressionsvorbehalt des § 32b EStG**

Nach 32b Abs. 1a EStG kann eine PersGes. oder natürliche Person mit einer Betriebsstätte im Ausland durch Zwischenschaltung einer Körperschaft als OG die Anwendung des Progressionsvorbehalts auf DBA-freie Betriebsstätteinkünfte nicht vermeiden. Es handelt sich um eine Einkünftezurechnungsnorm und nicht um eine Steuerbetragsermäßigung.

13 **5. Verhältnis zu den Vorschriften des § 35 EStG, § 32c EStG und § 34a EStG**

Verhältnis zu § 35 EStG: § 35 EStG löste durch das StSenkG die bis dahin bestehende GewStEntlastung nach § 32c EStG aF ab und führte eine typisierte Anrechnung der GewSt. bei natürlichen Personen ein. Er ist demnach keine gleichartige Vorschrift iSd. § 19. Die Anwendung der Steuersatzermäßigung für § 32c EStG aF ergibt sich aber uE unmittelbar als Konsequenz der Zurechnung des stpfl. Einkommens zum OT und damit letztendlich aus § 14 Abs. 1, Satz 1 (vgl. Anm. 7). So ist auch BFH v. 3.3.1998 – IV B 49/97 (BStBl. II 1998, 608) zu verstehen. In dieser Entscheidung wird erwähnt, dass bei einer kstl. Organschaft mit einer PersGes. als OT die Tarifbegrenzung des § 32c EStG aF Anwendung findet, obschon diese Bestimmung unstrittig nicht auf Körperschaften anzuwenden ist:

„Sind die Voraussetzungen des § 14 ... sämtlich erfüllt, ist dem OT auch der Gewinn der OG hinzuzurechnen. *Deswegen* bestehen zumindest bei überschlägiger Beurteilung keine Bedenken, auf den Gewinn des OT § 32c EStG auch insoweit anzuwenden, als er durch Einkünfte der OG beeinflusst ist.“

Hieran hat sich mit der Einführung des § 35 EStG nichts geändert.

Nach Ansicht von KOLLRUSS (DStR 2007, 378 mwN zum Streitstand) entfaltet in den Fällen, in denen eine OG Mitunternehmer und der OT der OG ebenfalls eine Mitunternehmerschaft ist, die OG also zwischengeschaltet wurde, diese zwischengeschaltete OG in Bezug auf § 35 EStG eine Abschirmwirkung. Unabhängig von der Richtigkeit dieser Ansicht erfolgt jedenfalls eine Gewinnzurechnung im Ergebnis nur beim OT bzw. im Fall einer PersGes. bei den Gesell-

schaftern (vgl. zur Zurechnung in diesen Fällen BFH v. 6.3.2008 – IV R 74/05, BStBl. II 2008, 663).

Verhältnis zu § 32c EStG: § 32c EStG sieht einen Sondertarif für Gewinneinkünfte infolge der Erhöhung des Spitzensteuersatzes um 3 % auf 45 % vor. Hier gelten uE die Ausführungen zu § 35 EStG entsprechend.

Verhältnis zu § 34a EStG: § 34a EStG sieht eine Begünstigung des nicht entnommenen Gewinn vor, wenn in dem zu versteuernden Einkommen nicht entnommene Gewinne enthalten sind. Nach Abs. 2 der Bestimmung ist der nicht entnommene Gewinn der nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG oder § 5 EStG ermittelte Gewinn abzüglich eines positiven Entnahmeüberschusses. Es handelt sich hierbei um eine Steuersatz- und nicht um eine Steuerbetragsermäßigung. Hier gelten uE die Ausführungen zu § 35 EStG analog: Anwendung als unmittelbare Konsequenz der Zurechnung, vgl. zu Unvollständigkeit der Regelung des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG (Erfassung des Gewinns 1. Stufe und 2. Stufe, dies dann Gewinn iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG, einmündend in den Gewinnbegriff nach § 7 GewStG; WASSERMEYER in HERZIG, Organschaft, 2003, 208ff; für Anwendung des § 34a EStG auch im Ergebnis ROGALL (DStR 2008, 429 [431])).

6. Verhältnis zu den Vorschriften des § 36 Abs. 2 EStG und des § 31 Abs. 1 über die Anrechnung

14

Nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG, § 31 KStG erfolgt eine Anrechnung von StAbzugsbeträgen (insbes. KapErtrSt.). Der auf diesen Vorschriften beruhende Anspruch der OG auf Anrechnung der von ihren BE einbehaltenen StAbzugsbeträge wird durch § 19 Abs. 5 dem OT oder, wenn dieser eine PersGes. ist, anteilig den Gesellschaftern dieser PersGes. zugewiesen. Ob der OT oder die Gesellschafter der OT-PersGes. der KSt. oder der ESt. unterliegen, spielt dabei keine Rolle.

Einstweilen frei.

15–16

VI. Verfahrensfragen

17

§ 19 wird im Verfahren der Festsetzung der KSt. oder ESt. gegen den OT oder, wenn dieser eine PersGes. ist, gegen die Gesellschafter der PersGes. angewendet. Bei einer OT-PersGes. ist die Aufteilung der tariflichen Steuerbetragsermäßigungen sowie der StAbzugsbeträge der OG auf die Gesellschafter der PersGes. Gegenstand einer gesonderten und einheitlichen Feststellung gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a bzw. Abs. 5 Nr. 2 AO (zumindest entsprechend diesen Bestimmungen). Diesem Verfahren liegt der Gedanke zugrunde, dass Fragen, die mehrere, in Rechtsgemeinschaft stehende Personen betreffen, möglichst in einem Verfahren beurteilt werden sollen, um abweichende Entscheidungen zu vermeiden.

Vgl. BFH v. 14.4.1992 – VIII R 149/86, BStBl. II 1992, 817 für den Fall der Einkommenszurechnung bei einer OT-PersGes.; MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 7. Aufl. 2008, Rn. 500 ff.; BFH v. 9.6.1999 – I R 43/97, GmbHR 2000, 43 für den Fall der Zurechnung von Gewerbeerlusten bei Mehrmütterorganschaft; ausdrücklich für StAbzugsbeträge (etwa KapErtrSt. auf Erträge aus gemeinsam angelegtem Vermögen) JAKOB, Abgabenordnung, 4. Aufl. 2006, 153 Fn. 208, und allgemein für Besteuerungsgrundlagen, die an sich ins Veranlagungsverfahren der Gesellschafter gehören, JAKOB aaO, 153.

Einstweilen frei.

18–19

Erläuterungen zu Abs. 1: Weitergabe tariflicher Steuerermäßigungen der Organgesellschaft bei einem körperschaftsteuerpflichtigen Organträger

I. Tatbestandsvoraussetzungen

1. Bei der Organgesellschaft

20 a) Die Organgesellschaft

Abs. 1 Halbs. 1 setzt die Erfüllung von Voraussetzungen für die Anwendung besondere Tarifvorschriften „bei der OG“ voraus.

Ein körperschaftsteuerlich wirksames Organschaftsverhältnis ist für die Anwendung des Abs. 1 erforderlich. Das ergibt sich aus der Anknüpfung dieser Vorschrift an die bei der OG erfüllten Voraussetzungen der besonderen Tarifvorschriften.

Die Rechtsform der Organgesellschaft – Europäische Gesellschaft, AG, KGaA oder GmbH – spielt keine Rolle für die Anwendung des Abs. 1.

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

Die besonderen Tarifvorschriften iSd. Abs. 1 müssen einen Abzug von der KSt. vorsehen. Tarifvorschriften iSd. Abs. 1–4 sind insbes.

- ▷ § 26 Abs. 1, Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 1 Sätzen 2–5 EStG: Ermäßigung der KSt. bzw. ESt. durch direkte Anrechnung der von ausländ. Einkunftssteuern erhobenen ausländ. Steuern (vgl. § 26 Anm. 36–39);
- ▷ § 26 Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Sätzen 2 und 3 EStG: Ermäßigung der KSt. durch direkte Anrechnung ausländ. Steuern nach DBA (vgl. § 26 Anm. 85–93);
- ▷ § 26 Abs. 6 Satz 1 iVm. § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG: Ermäßigung der KSt. durch direkte Anrechnung ausländ. Steuern für von DBA nicht erfasste Sachverhalte (vgl. § 26 Anm. 95);
- ▷ § 26 Abs. 6 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 6 EStG: (redaktionelles Versehen infolge Änderung durch das JStG 2009, BGBl. I 2008, 2794; BSStBl. I 2009, 74; richtigerweise Bezug zu § 50 Abs. 3 EStG ohne inhaltliche Änderung) Ermäßigung der KSt. durch direkte Anrechnung sog. Drittstaaten-Steuern (vgl. § 26 Anm. 110);
- ▷ § 26 Abs. 6 Sätze 3–8: Ermäßigung der KSt. durch direkte Anrechnung ausländ. Quellensteuern im Übergangsregime des Art. 6 der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie (vgl. § 26 Anm. 125–130);
- ▷ Bis einschl. VZ 2000: § 26 Abs. 2–5 und 7 aF (vgl. § 26 Anm. 150–166);
- ▷ § 12 AStG: Anrechnung ausländ. Steuern auf den Hinzurechnungsbetrag;
- ▷ *Anrechnung der Steuergutschrift nach dem DBA Frankreich (avoir fiscal)* bis einschl. 2004, danach Systemumstellung in Frankreich auf ein klassisches System mit Teilentlastung (vgl. LAMPE, *Steuroptimale Gestaltung eines deutsch-französischen Unternehmenszusammenschlusses*, 2006, 166 ff.).

Keine besonderen Tarifvorschriften iSd. Abs. 1 sind dagegen

- ▷ § 26 Abs. 6 betr. Pauschalierung der KSt. für ausländ. Einkünfte,
- ▷ § 34 Abs. 1 EStG betr. StErmäßigung für begünstigte Veräußerungs- und Aufgabegewinne (s. hierzu Anm. 11).

c) Erfüllung der Voraussetzungen der besonderen Tarifvorschriften bei der Organgesellschaft 22

Die Voraussetzungen für die Anwendung der besonderen Tarifvorschriften müssen bei der OG erfüllt sein. Es ist also bei der OG zu prüfen, ob der Tatbestand der StErmäßigung verwirklicht ist. Das ist der Fall, wenn die OG unabhängig vom Bestehen des Organschaftsverhältnisses dem Grunde nach zur Anwendung der besonderen Tarifvorschriften berechtigt ist. Es kommt nicht darauf an, ob die OG ohne das Organschaftsverhältnis KSt. zu zahlen hätte (BTDrucks. 7/1470, 350). Wenn die OG zB infolge von Verlusten auch ohne das Organschaftsverhältnis mit einer KStSchuld von 0 € abschließen würde, wird dadurch die Anwendung des Abs. 1 nicht ausgeschlossen. Abs. 1 ist ferner auch dann anzuwenden, wenn die OG aufgrund eines eigenen Einkommens iSd. § 16 KSt. schuldet (glA MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 7. Aufl. 2008, Rn. 579; DJPW/WITTR/DÖTSCH, § 19 Rn. 7), mithin die Steuerbetragsermäßigung nicht bei der auf die Ausgleichszahlung geschuldeten KSt. angewandt wird.

2. Beim Organträger

a) Der Organträger 23

Der Körperschaftsteuer unterliegende Organträger: Abs. 1 setzt beim OT KStPflicht voraus. Es muss sich also um eine der in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 bezeichneten nicht stbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen iSd. § 1 mit Geschäftsleitung im Inland handeln.

Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht des Organträgers ist für Abs. 1 Voraussetzung. Da der Fall der Organschaft zu einem beschränkt stpfl. OT, der nur unter den Voraussetzungen des § 18 in Betracht kommt, in Abs. 4 besonders geregelt ist (s. Anm. 50–54), kann sich Abs. 1 nur auf den Fall der Organschaft zu einem unbeschränkt kstpfl. OT beziehen (s. auch BTDrucks. 7/1470, 350).

Nicht der Körperschaftsteuer unterliegende Organträger: Für die Fälle der Organschaft zu einem estpfl. OT und zu einer OT-PersGes. enthalten Abs. 2 und 3 entsprechende Regelungen (s. hierzu Anm. 30–48).

b) Organträger unterliegt der Körperschaftsteuer 24

Eine Steuerschuld ist Voraussetzung für die in einem Abzug von der Steuer bestehende StErmäßigung. Die Berücksichtigung einer derartigen StErmäßigung der OG beim OT setzt daher bei diesem eine entsprechende Steuerschuld voraus. Es ist aber gleichgültig, inwieweit die Steuerschuld des OT auf einem von ihm selbst erwirtschafteten Einkommen oder auf dem ihm zugerechneten Einkommen von OG beruht (glA LADEMANN/GASSNER, KStG, § 19 Rn. 5).

Die Erhaltung der Steuerbetragsermäßigung der Organgesellschaft ist der Sinn ihrer Weitergabe an den OT. Es soll grds. verhindert werden, dass die StErmäßigung der OG infolge der Zurechnung ihres Einkommens auf den OT verloren geht (MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 7. Aufl. 2008, Rn. 579). Die StErmäßigung der OG geht aber verloren, wenn der OT aus anderen Gründen, zB infolge eines Verlusts, mit einer Steuerschuld von 0 € abschließt, da StAbzugsermäßigungen nicht zu einem Negativbetrag führen können (MÜLLER/STÖCKER aaO Rn. 583).

II. Rechtsfolge: Anwendung der besonderen Tarifvorschriften beim Organträger

25 1. Fiktive Zurechnung der besonderen Tarifvorschriften zum Organträger

Als Rechtsfolge ordnet Abs. 1 Halbs. 2 an, dass die besonderen Tarifvorschriften beim kstpl. OT so anzuwenden sind, als wären die Voraussetzungen für ihre Anwendungen bei ihm selbst erfüllt. Es handelt sich somit um eine (fiktive) Tatbestandszurechnung zum OT. Denn die Voraussetzungen für die in einem StAbzug bestehenden tariflichen StErmäßigungen müssen zwar bei der OG erfüllt sein. Die Rechtsfolgen aus diesen StErmäßigungen treten aber nach Abs. 1 Halbs. 2 beim OT ein.

2. Anwendungen der besonderen Tarifvorschriften beim Organträger

26 a) Grundsätze

Die von der OG „abgeleitete“ StErmäßigung erstreckt sich auf die KStSchuld des OT. Beträgt die KStSchuld des OT bereits aus anderen Gründen 0 €, zB infolge von Verlusten, so wirkt sich die aufgrund des Abs. 1 von der OG an den OT weitergegebene StErmäßigung bei diesem nicht aus.

Zwingende Rechtsfolge: Die Anwendung des Abs. 1 ist eine zwingende Rechtsfolge, es besteht kein Wahlrecht. Sie ist nicht von einem Antrag abhängig, sondern steht dem OT von Amts wegen zu. Dieser kann sie daher auch dann nicht zurückgeben, wenn sich die StErmäßigung bei ihm nicht auswirkt.

Ein Anspruch des Organträgers auf Anwendung besonderer Tarifvorschriften, für die die Voraussetzungen bei ihm selbst erfüllt sind, wird durch § 19 nicht berührt (BTDrucks. 7/1470, 350); s. aber über die einheitliche Begrenzung der in Betracht kommenden StErmäßigungen Anm. 32.

Bei einer mehrgliedrigen Organschaftskette werden die Steuerbetragsermäßigungen von den einzelnen OG auf den OT am Ende der Organschaftskette verlagert. Denn diesem OT sind die Einkommen der einzelnen OG zuzurechnen.

27 b) Art und Weise der Anwendung

Wie eine eigene Steuerermäßigung soll sich beim OT die ihm durch Abs. 1 zugewiesene StErmäßigung der OG auswirken. Nach Abs. 1 sind die besonderen Tarifvorschriften beim OT so anzuwenden, als wären die Voraussetzungen für ihre Anwendung bei ihm selbst erfüllt. Das bedeutet, dass die auf den einschlägigen Tarifvorschriften beruhenden StErmäßigungen nur dem Grunde nach an den OT weitergegeben werden.

Ausmaß der Steuerermäßigung: Ist die StErmäßigung der Höhe nach auf einem bestimmten Betrag begrenzt, so richtet sich dieser Höchstbetrag nach den stl. Verhältnissen beim OT (Abschn. 67 Abs. 1 Satz 4 KStR). Die nach § 26 anrechenbare ausländ. Steuer kann höchstens auf den Teil der deutschen KSt. angerechnet werden, der auf die in die Anrechnung einbezogenen Gewinnanteile entfällt. Im Fall des Abs. 1 bildet der entsprechende Teil der KSt. des OT den Höchstbetrag der Anrechnung.

c) Wahlrechte bzw. antragsgebundenes Recht

28

Die Berücksichtigung einiger Steuerbetragsermäßigungen hängt von einem Antrag ab, vgl. § 12 AStG, § 34c Abs. 2 EStG (Wahlrecht). Von wem dieses Wahlrecht ausgeübt werden kann, ist streitig. Die hM macht dies davon abhängig, auf welchen Bereich des Steuertatbestands die Auswirkungen eintreten. Bei ausschließlicher Auswirkung auf das zuzurechnende Einkommen soll dies die OG sein, zB bei § 34c Abs. 2 EStG (GOSCH/NEUMANN, § 19 Rn. 11; DJPW/WITT/DÖTSCH, § 19 Rn. 17; ERNST & YOUNG/WALTER, § 19 Rn. 6, FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 19 Rn. 6; ERLE/SAUTER II, § 19 Rn. 33). UE ist die Entscheidung über die Anrechnung oder den Abzug ausschließlich vom OT zu treffen (so auch MAAS, BB 1985, 2228). Bei § 12 AStG versteht sich dies von selbst, da der Abzug in § 10 AStG gesetzlich angeordnet ist. § 34c Abs. 2 EStG sieht die Nämlichkeit des Stpfl. in Bezug auf den zur Anrechnung Berechtigten vor („Statt der Anrechnung ...“). § 19 Abs. 1 sieht die Anwendung der Steuerbetragsermäßigung so vor, als wären die Voraussetzungen – alle – für ihre Anwendung beim OT selbst erfüllt. Fragen der Bestandskraft stellen sich eher nicht, KStBescheide der OG (idR 0 €) entfalten für den OT keinerlei Bindungswirkung, Das Einkommen der OG stellt eine unselbstständige Besteuerungsgrundlage für den OT dar. Das für den OT zuständige FA hat ein eigenes Prüfungsrecht hinsichtlich der Einkommensermittlung bei der OG, Einwendungen hiergegen sind gegen den KStBescheid des OT zu richten (vgl. hierzu BFH v. 28.1.2004 – I R 54/03, BStBl. II 2004, 539; v. 6.3.2008 – IV R 74/05, BStBl. II 2008, 663).

Einstweilen frei.

29

Erläuterungen zu Abs. 2:**Weitergabe tariflicher Steuerermäßigungen der Organgesellschaft bei einem einkommensteuerpflichtigen Organträger****I. Tatbestandsvoraussetzungen****1. Bei der Organgesellschaft**

30

Falls der OT der ESt. unterliegt, gilt Abs. 1 unter bestimmten Voraussetzungen entsprechend.

Tatbestandserfüllung durch Organgesellschaft: Entsprechende Geltung des Abs. 1 bedeutet ua., dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerbetragsermäßigungen wie im Fall des Abs. 1 bei der OG erfüllt sein müssen (s. Anm. 22).

2. Beim Organträger

31

Der Einkommensteuer unterliegende Organträger: Abs. 2 setzt beim OT EStPfl. voraus. Es muss sich also um eine natürliche Person handeln (vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1). Für PersGes. gilt Abs. 3.

Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Organträger ist für Abs. 2 Voraussetzung. Da der Fall der Organshaft zu einem ausländ. gewerblichen Einzelunternehmen, der nur unter den Voraussetzungen des § 18 in Betracht kommt, in Abs. 4 besonders geregelt ist (s. Anm. 50–54), kann sich Abs. 2 nur auf den Fall der Organshaft zu einem unbeschränkt estpfl. OT beziehen.

32 **3. Für die Einkommensteuer müssen gleichartige Tarifvorschriften wie für die Körperschaftsteuer bestehen**

Ausschluss ungerechtfertigter Tarifvorteile: Abs. 2 soll dem estpfl. OT keine ungerechtfertigten Tarifvorteile bringen. Es soll lediglich verhindern, dass die Steuerbetragsermäßigungen, für die die OG die Voraussetzungen erfüllt, infolge der Zurechnung des Organeinkommens auf den OT verloren gehen. Bei einem estpfl. OT lässt daher Abs. 2 die entsprechende Anwendung des Abs. 1 nur insoweit zu, als für die ESt. gleichartige Tarifvorschriften wie für die KSt. bestehen. Nur unter dieser Voraussetzung könnte im Rahmen der EStPflicht ein das Unternehmen der OG und das des OT umfassendes Einheitsunternehmen tarifliche StErmäßigungen in Anspruch nehmen.

Auf die Körperschaftsteuer beschränkte Tarifvergünstigungen der OG können hiernach nur dann an den OT weitergegeben werden, wenn dieser auch kstpfl. ist (Fall des Abs. 1), nicht dagegen, wenn er estpfl. ist (Fall des Abs. 2). Sie gehen daher im Fall der EStPflicht des OT verloren (glA MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 7. Aufl. 2008, Rn. 585; DJPW/WITT/DÖTSCH, § 19 Rn. 12). Die indirekte KStAnrechnung iSd. § 26 Abs. 2–5 aF (hierzu § 26 Anm. 150 ff.) war auf die KSt. beschränkt. Sie fiel deshalb nicht unter § 19 Abs. 2.

Gleichartige Tarifvergünstigungen für die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer bestehen nach § 26 Abs. 1 bzw. § 34c Abs. 1, 2 EStG für die direkte Anrechnung ausländ. Steuern. Soweit die Voraussetzungen für diese Vergünstigungen bei der OG erfüllt sind, stehen sie mithin dem OT nicht nur dann zu, wenn dieser kstpfl. ist (Abs. 1), sondern auch dann, wenn er estpfl. ist (Abs. 2).

33 **II. Entsprechende Geltung der Rechtsfolge des Abs. 1**

Allgemeines: Entsprechende Geltung des Abs. 1 bedeutet ua., dass die Steuerbetragsermäßigungen, für die die Voraussetzungen bei der OG erfüllt sind, wie im Fall des Abs. 1 auch bei einem estpfl. OT zu berücksichtigen sind, wenn sie auch bei der ESt. in Betracht kommen. Nur soweit für die ESt. gleichartige Tarifvorschriften wie für die KSt. bestehen, erfolgt eine Weitergabe an den estpfl. OT.

Anwendung beim Organträger: Gegenstand der StErmäßigung ist anstelle der KStSchuld der OG nach Abs. 2 die EStSchuld des OT. Im Übrigen gilt Abs. 1 entsprechend (s. hierzu Anm. 26).

Art und Weise der Anwendung: Die Voraussetzungen der unter Abs. 2 fallenden besonderen Tarifvorschriften sind zwar bei der kstpfl. OG erfüllt. Die hierfür vorgeschriebene entsprechende Anwendung des Abs. 1 bedeutet aber, dass diese Tarifvorschriften bei einem estpfl. OT so anzuwenden sind, als wären die Voraussetzungen für ihre Anwendung bei ihm selbst erfüllt (s. hierzu Anm. 27).

34–39 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3: Weitergabe tariflicher Steuerermäßigungen der Organgesellschaft bei einer Organträger-Personengesellschaft

I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 1: Organträger-Personengesellschaft mit unterschiedlichem Gesellschafterstatus

1. Organträger-Personengesellschaft

40

Sofern der OT eine PersGes. ist, gelten Abs. 1 und 2 für die Gesellschafter entsprechend (Abs. 1 für kstpfl. Mitunternehmer, Abs. 2 für estpfl. Mitunternehmer). Es kann sich um jeden nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und nach § 17 möglichen Fall der Organschaft zu einer PersGes. als OT handeln.

2. Entsprechende Geltung der Tatbestandsvoraussetzungen iSd. Abs. 1 und 2

a) Erfüllung der Voraussetzungen der besonderen Tarifvorschriften bei der Organgesellschaft

41

Entsprechende Geltung des Abs. 1 und 2 bedeutet ua., dass die Voraussetzungen für die Anwendung besonderer Tarifvorschriften, die einen Abzug von der KSt. vorsehen, wie in den Fällen der Abs. 1 und 2 bei der OG erfüllt sein müssen (s. hierzu Anm. 22, 30).

b) Die Art der Steuerpflicht der Gesellschafter der Organträger-Personengesellschaft

42

Steuerpflicht der Gesellschafter der Organträger-Personengesellschaft:

Eine OT-PersGes. ist selbst weder estpfl. noch kstpfl. Das ihr zuzurechnende Einkommen der OG kann daher bei ihr nicht der Einkommensbesteuerung unterworfen werden. Es kann nur bei ihren estpfl. oder kstpfl. Gesellschaftern oder, soweit an der OT-PersGes. andere PersGes. beteiligt sind, bei deren estpfl. oder kstpfl. Gesellschaftern erfasst werden.

Die entsprechende Geltung der Abs. 1 und 2 für die Gesellschafter der OT-PersGes. bedeutet ua. die Unterscheidung danach, ob die Gesellschafter der PersGes. der KSt. oder der ESt. unterliegen. Soweit sie der KSt. unterliegen, gilt Abs. 1 entsprechend (s. hierzu Anm. 20–24); soweit sie der ESt. unterliegen, gilt Abs. 2 entsprechend (s. hierzu Anm. 30–32). Beschränkte ESt.- oder KStPflicht eines Gesellschafters der OT-PersGes. schließt die Anwendung des Abs. 3 bei diesem Gesellschafter nicht aus. Ist an der OT-PersGes. eine andere PersGes. beteiligt, kommt es darauf an, ob deren Gesellschafter der ESt. oder KSt. unterliegen (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG).

3. Anforderungen an die besonderen Tarifvorschriften

43

Wie im Fall des Abs. 2 können die in einem StAbzug bestehenden StErmäßigungen der OG nach Abs. 3 an estpfl. Gesellschafter der OT-PersGes. nur weitergegeben werden, soweit für die ESt. gleichartige Tarifvorschriften wie für die KSt. bestehen (s. hierzu Anm. 32).

Nur körperschaftsteuerpflichtige Gesellschafter: Sind alle Gesellschafter der OT-PersGes. kstpfl., so hängt die Anwendung des Abs. 3 nicht davon ab, inwieweit für die ESt. gleichartige Tarifvorschriften bestehen wie für die KSt.

Nur einkommensteuerpflichtige Gesellschafter: Sind alle Gesellschafter der OT-PersGes. estpfl., so können die Steuerbetragsermäßigungen der OG nur insoweit an die Gesellschafter der OT-PersGes. weitergegeben werden, als für die ESt. gleichartige Tarifvorschriften wie für die KSt. bestehen. Soweit diese Voraussetzung nicht erfüllt ist, gehen die Tarifiermäßigungen der OG verloren.

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

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

Beispiel: OT ist eine GmbH & Co. KG, an der eine Komplementär-GmbH und eine natürliche Person als einziger Kommanditist beteiligt sind. Von dem zuzurechnenden Einkommen der OG entfallen 10 % auf die Komplementär-GmbH und 90 % auf den Kommanditisten. Bei der OG sind dem Grunde nach die Voraussetzungen für die indirekte Anrechnung aF (hierzu § 26 Anm. 150 ff.) ausländ. Steuern von 1000 DM gem. § 26 Abs. 2–5 aF erfüllt. Hiervon entfallen entsprechend der Aufteilung des Einkommens der OG (10 % =) 100 DM auf die Komplementär-GmbH und (90 % =) 900 DM auf den Kommanditisten. Da dieser estpfl. ist und da für die ESt. keine dem § 26 Abs. 2–5 aFentsprechende Tarifvorschrift besteht, ist eine Anrechnung hinsichtlich des Betrags von 900 DM ausgeschlossen. Abs. 3 Satz 2 lässt es auch nicht zu, den bei dem Kommanditisten nicht berücksichtigungsfähigen Betrag von 900 DM der Komplementär-GmbH zuzuweisen oder an die OG zurückzugeben. Bei der Komplementär-GmbH kommt die indirekte Anrechnung aF bis zum Betrag von 100 DM in Betracht. Nach augenblicklicher Gesetzeslage finden sich für alle kstrechtl. Steuerbetragsermäßigungen gleichartige Bestimmungen des EStG.

Beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter: s. über die besonderen Anforderungen bei beschränkt stpfl. Gesellschaftern Anm. 50–53.

44 II. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 1: Anwendung der Abs. 1 und 2 bei den Gesellschaftern der Organträger-Personengesellschaft

Die entsprechende Geltung der Abs. 1 und 2 für die Gesellschafter der OT-PersGes. bedeutet ua., dass die Steuerbetragsermäßigungen, für die die Voraussetzungen bei der OG erfüllt sind, nach Maßgabe der Abs. 1 und 2 den Gesellschaftern der OT-PersGes. zustehen.

Anwendung bei den Gesellschaftern der Organträger-Personengesellschaft: Gegenstand der StErmäßigung ist anstelle der KStSchuld der OG nach Abs. 3 die KSt.- oder EStSchuld der Gesellschafter der OT-PersGes. Im Übrigen gelten Abs. 1 und 2 entsprechend (s. hierzu Anm. 26, 33).

Art und Weise der Anwendung: Die Voraussetzungen der unter Abs. 3 fallenden besonderen Tarifvorschriften müssen zwar bei der kstpfl. OG erfüllt sein. Die hierfür vorgeschriebene entsprechende Anwendung der Abs. 1 und 2 bei den Gesellschaftern der OT-PersGes. bedeutet aber, dass die Tarifvorschriften bei diesen Gesellschaftern so anzuwenden sind, als wären die Voraussetzungen für ihre Anwendung bei ihnen selbst erfüllt (s. hierzu Anm. 22, 33).

45–46 Einstweilen frei.

III. Auf die Gesellschafter der Organträger-Personengesellschaft entfallende Teilbeträge der Steuerermäßigung (Abs. 3 Satz 2)

1. Bemessung

47

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

Organträger-Personengesellschaft mit körperschaftsteuerpflichtigen und einkommensteuerpflichtigen Gesellschaftern: In diesem Fall dürfen an einer auf die KSt. beschränkten tariflichen StErmäßigung (zB indirekte Anrechnung ausländ. Steuern gem. § 26 Abs. 2–5 aF, vgl. § 26 Anm. 150 ff.) nur die kstpfl. Gesellschafter der OT-PersGes. teilhaben. Die auf diese Gesellschafter entfallenden Teilbeträge an der StErmäßigung müssen den auf sie entfallenden Bruchteilen des zuzurechnenden Einkommens der OG entsprechen. Die Teilbeträge an der StErmäßigung, die den auf estpfl. Gesellschafter der OT-PersGes. entfallenden Bruchteilen des Einkommens der OG entsprechen, wirken sich nicht aus. Abs. 3 Satz 2 führt zu einem Durchgriff durch die OT-PersGes. Ohne dies könnte die Rspr. des BFH über die Inanspruchnahme des Schachtelprivilegs bei Zwischenschaltung einer PersGes. (BFH v. 15.6.1988 – II R 224/84, BStBl. II 1988, 761) für bestimmte Einnahmen der OT-PersGes. die völlige Versagung der indirekten Steueranrechnung aF rechtfertigen, wenn neben kstpfl. Gesellschaftern auch nur ein estpfl. Gesellschafter an der OT-PersGes. beteiligt ist (vgl. MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 7. Aufl. 2008, Rn. 586).

Maßgebender Bruchteil des zuzurechnenden Einkommens der OG: s. hierzu § 15 EStG Anm. 482 ff.

2. Abzug

48

Bei jedem Gesellschafter der OT-PersGes. ist nach Abs. 3 der für ihn maßgebende Teilbetrag der Steuerbetragsermäßigung (s. Anm. 47) abzuziehen. Der Abzug dieses Teilbetrags bei dem einzelnen Gesellschafter ist mithin zwingend; Abweichungen sind auch bei übereinstimmendem Antrag aller Beteiligten ausgeschlossen. Bei einem Gesellschafter, dessen Steuerschuld 0 € beträgt, geht der Abzug ins Leere.

Einstweilen frei.

49

Erläuterungen zu Abs. 4: Weitergabe tariflicher Steuerermäßigungen der Organgesellschaft im Fall des § 18

I. Tatbestandsvoraussetzungen

1. Ausländisches Unternehmen iSd. § 18

50

Abs. 4 ordnet unter bestimmten Voraussetzungen die entsprechende Anwendung der Abs. 1–3 an, sofern der OT ein ausländ. Unternehmer iSd. § 18 ist.

Abs. 4 setzt demzufolge als OT ein ausländ. gewerbliches Unternehmen mit einer im Inland im Handelsregister eingetragenen Zweigniederlassung voraus. Es handelt sich um den in § 18 geregelten Fall der Organschaft.

2. Entsprechende Geltung der Tatbestandsvoraussetzungen iSd.

Abs. 1–3

51 a) Erfüllung der Voraussetzungen der besonderen Tarifvorschriften bei der Organgesellschaft

Entsprechende Geltung der Abs. 1–3 bedeutet ua., dass die Voraussetzungen für die Anwendung besonderer Tarifvorschriften, die einen Abzug von der KSt. vorsehen, wie in den Fällen der Abs. 1–3 bei der OG erfüllt sein müssen (s. hierzu Anm. 22, 30, 41, 46).

52 b) Beschränkte Steuerpflicht der Gesellschafter der Organträger-Personengesellschaft

Die Eignung einer Personengesellschaft als Organträger wird durch die beschränkte StPflcht eines Gesellschafters oder mehrerer oder aller Gesellschafter nicht ausgeschlossen.

Die entsprechende Geltung der Abs. 1–3 erstreckt sich auch auf eine OT-PersGes. mit beschränkt stpfl. Gesellschaftern. Die beschränkte StPflcht des Gesellschafters einer OT-PersGes. schließt also dessen Teilnahme an den in einem StAbzug bestehenden Tarifiermäßigungen der OG grds. nicht aus. Die besonderen Tarifiermäßigungen müssen allerdings bei beschränkter StPflcht anwendbar sein (s. hierzu Anm. 53).

53 c) Anwendbarkeit der besonderen Tarifvorschriften bei beschränkt Steuerpflichtigen

Keine ungerechtfertigten Steuervorteile: Die entsprechende Anwendung der Abs. 1–3 gilt nur, soweit die besonderen Tarifvorschriften, auf denen die StErmäßigung der OG beruht, bei beschränkter StPflcht anwendbar sind. Das entspricht der allgemeinen Zielsetzung des § 19, den ungerechtfertigten Wegfall von StErmäßigungen zu vermeiden, ohne die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von StErmäßigungen zu ermöglichen.

Bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht anwendbar sind die Bestimmungen über die indirekte Anrechnung ausländ. Steuern nach § 26 Abs. 2–5 aF (vgl. hierzu § 26 Anm. 150 ff.). Diese StErmäßigungen konnten daher nicht an einen beschränkt stpfl. OT oder an den beschränkt stpfl. Gesellschafter einer OT-PersGes. weitergegeben werden.

Bei unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen anwendbar ist dagegen nach § 26 Abs. 6 iVm. § 50 Abs. 3 EStG (vgl. hierzu Anm. 21) die direkte Anrechnung ausländ. Steuern. Diese StErmäßigungen können daher an beschränkt stpfl. OT und an beschränkt stpfl. Gesellschafter einer OT-PersGes. weitergegeben werden.

54 II. Rechtsfolge: Entsprechende Geltung der Abs. 1–3

Die entsprechende Geltung der Abs. 1–3 bedeutet ua., dass die Steuerbetragsermäßigungen, für die die Voraussetzungen bei der OG erfüllt sind, nach Maß-

gabe der Abs. 1–3 auf einen beschränkt stpfl. OT oder einen beschränkt stpfl. Gesellschafter einer OT-PersGes. übergehen.

Anwendung beim Organträger bzw. bei den Gesellschaftern der Organträger-Personengesellschaft: Gegenstand der StErmäßigung ist nach Abs. 4 anstelle der KStSchuld der OG die KSt.- oder EStSchuld des beschränkt stpfl. OT oder der beschränkt stpfl. Gesellschafter einer OT-PersGes. Im Übrigen gelten Abs. 1–3 entsprechend (s. hierzu Anm. 26, 33, 44).

Art und Weise der Anwendung: Die Voraussetzungen der unter Abs. 4 fallenden Steuerbetragsermäßigungen müssen zwar bei der unbeschränkt stpfl. OG erfüllt sein. Die hierfür vorgeschriebene entsprechende Anwendung der Abs. 1–3 bedeutet aber, dass die Tarifvorschriften bei dem beschränkt estpfl. oder kstpfl. OT bzw. bei den beschränkt stpfl. Gesellschaftern einer OT-PersGes. so anzuwenden sind, als wären die Voraussetzungen für ihre Anwendung bei dem OT oder den Gesellschaftern der OT-PersGes. selbst erfüllt (s. hierzu Anm. 22, 33, 44).

Besonderheiten bei beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern der Organträger-Personengesellschaft: Es gelten Abs. 1–3 bei diesen Gesellschaftern entsprechend, soweit die besonderen Tarifvorschriften bei beschränkt Stpfl. anwendbar sind.

Einstweilen frei.

55–59

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

I. Tatbestandsvoraussetzungen der Anrechnung nach Abs. 5

60

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

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

► *Der Steuerabzug* von den im Einkommen der OG enthaltenen BE muss vom Schuldner der stabzugspfl. Einnahmen der OG für deren Rechnung vorgenommen worden sein (glA L. SCHMIDT, GmbHR 1977, 7 [15]); zur zutreffenden Widerrufsmöglichkeit der Bescheinigung nach § 44a Abs. 5 nach Wirksamwerden eines GAV, da keine Überzahlungssituation mehr besteht, OFD Frankfurt v. 31.10.1997, FR 1998, 32; dem folgend DJPW/WITT/DÖTSCH, § 19 Rn. 23; GOSCH/NEUMANN, § 19 Rn. 25; MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 7. Aufl. 2008, Rn. 575.

Anrechenbare Steuerabzugsbeträge: Nur anrechenbare Beträge fallen unter Abs. 5. Das ergibt sich daraus, dass Abs. 5 die Anrechnung dieser Beträge auf die Steuerschuld des OT oder im Fall der Organschaft zu einer OT-PersGes. auf die Steuerschuld der Gesellschafter der OT-PersGes. vorsieht. Abs. 5 will die Anrechenbarkeit nicht erweitern, sondern nur weitergeben.

► *Anrechenbare Steuerabzugsbeträge* iSd. Abs. 5 sind alle nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG – ggf. iVm. § 31 Abs. 1 – anrechenbaren StAbzugsbeträge. Hierzu gehören die von inländ. Kapitalerträgen der OG nach § 43 Abs. 1 iVm. § 44 EStG einbehaltenen KapErtrStBeträge.

► *Ausländische anrechenbare Steuerabzugsbeträge* fallen nicht unter Abs. 5, sondern ggf. unter Abs. 1–4.

61 Einstweilen frei.

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

Die nach Abs. 5 anrechnungsberechtigten Personen: Abs. 5 Halbs. 2 ordnet an, dass die für die OG einbehaltenen StAbzugsbeträge auf die KSt. oder ESt. des OT anzurechnen sind. Wenn der OT eine PersGes. ist, soll eine anteilige Anrechnung auf die KSt. oder die ESt. der Gesellschafter erfolgen.

► *Der Organträger oder bei einer Organträger-Personengesellschaft deren Gesellschafter* sind nach Abs. 5 anstelle der OG hinsichtlich der unter diese Vorschrift fallenden StAbzugsbeträge anrechnungsberechtigt.

► *Zwingende Rechtsfolge:* Die Verlagerung der Anrechnungsberechtigung auf den OT bzw. auf die Gesellschafter der OT-PersGes. ist zwingend. Auch wenn die OG ein eigenes Einkommen iSd. § 16 und damit eine eigene KStSchuld hat, kann die Anrechnung nicht stattdessen bei der OG erfolgen. Ein Wahlrecht besteht nicht.

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

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

Die Anrechnung:

► *Anrechnung wie bei eigenen anrechenbaren Beträgen:* Die Anrechnung der nach Abs. 5 anrechenbaren StAbzugsbeträge und KSt. erfolgt beim OT bzw. bei den Gesellschaftern der OT-PersGes., als handele es sich um eigene anrechenbare Beträge.

► *Anteilige Anrechnung bei den Gesellschaftern der Organträger-Personengesellschaft:* Nach Abs. 5 sind bei einer OT-PersGes. die anrechenbaren Steuerbeträge der OG anteilig auf die KSt. oder ESt. der Gesellschafter anzurechnen. Ein Verteilungsschlüssel ist nicht vorgeschrieben. UE ist eine Abs. 3 Satz 2 entsprechende Verteilung der anrechenbaren Steuerbeträge nach dem Verhältnis der auf die einzelnen Gesellschafter entfallenden Bruchteile des zuzurechnenden Einkommens der OG sachgerecht (glA L. SCHMIDT, GmbHR 1977, 7 [16]; MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 7. Aufl. 2008, Rn. 574).