

IFSt

SCHRIFT NR. **481**  
Berlin, September 2012

**Die „kleine Organschaftsreform“:  
Erleichterungen bei Abschluss und  
Durchführung des Gewinnabführungsvertrags  
– Notlösung, aber keine Alternative zur Einführung einer  
modernen Gruppenbesteuerung –**

Dipl.-Kffr. Janine v. Wolfersdorff

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

**Zitiervorschlag:**

v. *Wolfersdorff*, Die „kleine Organschaftsreform“,  
IFSt-Schrift Nr. 481 (2012)

ISBN 978-3-89737-027-2

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über [www.fachverlag-shop.de/ifst](http://www.fachverlag-shop.de/ifst)

E-Mail: [kundenservice@fachverlag.de](mailto:kundenservice@fachverlag.de)

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe  
von 20 % eingeräumt.

IFSt

SCHRIFT NR. **481**  
Berlin, September 2012

**Die „kleine Organschaftsreform“:  
Erleichterungen bei Abschluss und  
Durchführung des Gewinnabführungsvertrags  
– Notlösung, aber keine Alternative zur Einführung einer  
modernen Gruppenbesteuerung –**

Dipl.-Kffr. Janine v. Wolfersdorff

Institut Finanzen und Steuern e.V.

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen  
die IFSt-Schrift Nr. 481:

**Die „kleine Organschaftsreform“: Erleichterungen bei Abschluss und  
Durchführung des Gewinnabführungsvertrags**

Vor gut einem Jahr hat das Institut Finanzen und Steuern einen Reformvorschlag zur Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung vorgelegt. Er geht zurück auf das im Koalitionsvertrag vermerkte Prüfziel einer strukturellen Reform der ertragsteuerlichen Organschaft, die mit ihrer Binnenorientierung und dem Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags nicht mehr zeitgemäß ist. Die aus einer solchen Reform nach ersten Schätzungen erwarteten Aufkommensminderungen haben die Politik für die laufende 17. Legislaturperiode allerdings zu einer „bescheideneren“ Lösung bewogen, indem nur noch die dringlichsten Praxisprobleme der Organschaft angegangen und die geltenden Regelungen der Organschaft an neuere Rechtsprechung und EU-Vertragsverletzungsverfahren angepasst werden sollen.

Hier setzt die vorliegende IFSt-Schrift Nr. 481 an, die auf Basis von Vorarbeiten einer IFSt-Arbeitsgruppe und in engem Austausch mit dem BMF Formulierungsvorschläge für eine auf mehr Rechtssicherheit und Vereinfachung zielende Organschaftsreform unterbreitet. Sie verfolgt dabei zwei Anliegen: Wenngleich nach wie vor an dem Ziel einer grundlegenden Modernisierung der Organschaft festzuhalten ist, will das Institut Finanzen und Steuern angesichts der erheblichen Anstrengungen, die es oftmals kostet, auch nur marginale Verbesserungen statt „Verschlimmbesserungen“ zu erreichen, auch die geplante „kleine Organschaftsreform“ wissenschaftlich begleiten.

Keineswegs sind damit jedoch alle strukturellen Probleme der ertragsteuerlichen Organschaft behoben; sie treten nach einer solchen Organschaftsreform vielmehr noch deutlicher zu Tage. Die Schrift arbeitet auch dies heraus und zeigt damit Möglichkeiten und Grenzen einer solchen Reform auf. Die Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung bleibt damit bereits als eines der steuerpolitischen Ziele auch der kommenden Legislaturperiode festzuhalten.

INSTITUT FINANZEN UND STEUERN  
*Prof. Dr. Johanna Hey*

Berlin/Köln, im September 2012

## **Inhaltsverzeichnis**

<b>I.</b>	<b>Der leise Abschied von der großen Organschaftsreform in der 17. Legislaturperiode . . . . .</b>	<b>6</b>
<b>II.</b>	<b>Im Überblick: Die wesentlichen Argumente für und gegen eine große Organschaftsreform . . . . .</b>	<b>8</b>
<b>III.</b>	<b>Ansatzpunkte einer kleinen Organschaftsreform . . . . .</b>	<b>14</b>
	1. Überblick . . . . .	14
	2. Abschluss eines zivilrechtlich wirksamen Gewinnabführungsvertrags . . . . .	16
	3. Zusätzliche steuerliche Anforderungen an den Gewinnabführungsvertrag . . . . .	19
	a. Die Vereinbarung einer Mindestlaufzeit über fünf Zeitjahre . . . . .	19
	b. Die vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags . . . . .	23
	4. Die richtige Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags . . . . .	26
	5. Das „Sonderrecht“ für die GmbH als Organgesellschaft . . . . .	33
	6. Ergebnis . . . . .	36
<b>IV.</b>	<b>Konzeptionelle Grundlagen für die Fortsetzung der Bemühungen um die Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags . . . . .</b>	<b>40</b>
	1. Ausgangspunkt: Die Organschaft als steuersubjektübersteigende Konzernbesteuerung . . . . .	40
	2. Zur Notwendigkeit einer tatsächlichen Gewinnabführung für die Ergebniszurechnung . . . . .	43
	3. Zur Notwendigkeit eines zivilrechtlich wirksamen Gewinnabführungsvertrags für die Ergebnisabführung . . . . .	47
	4. Zur Konservierung des Gewinnabführungsvertrags als Organschaftsvoraussetzung im Hinblick auf finale Auslandsverluste . . . . .	49
<b>V.</b>	<b>Zusammenfassung und Ausblick . . . . .</b>	<b>52</b>

## **I. Der leise Abschied von der großen Organschaftsreform in der 17. Legislaturperiode**

Die Idee einer grundlegenden Modernisierung der ertragsteuerlichen Organschaft wurde in der laufenden 17. Legislaturperiode zunächst mit Verve diskutiert – dann leise, mit Hinweis auf Aufkommenswirkungen, „beerdigt“. Auch das vom Institut Finanzen und Steuern vorgeschlagene Modell einer modernen Gruppenbesteuerung,<sup>1</sup> das eine Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags als Organschaftsvoraussetzung und eine moderate Grenzöffnung der Gruppenbesteuerung vorsieht, wird nach einer ersten Aufkommenschätzung durch die Finanzverwaltung als zu teuer derzeit nicht weiter verfolgt.<sup>2</sup>

Legislativ soll stattdessen – im Sinne einer Minimallösung – eine „kleine Organschaftsreform“ angegangen werden, die „Vereinfachungen und Verbesserungen der Rechtssicherheit bei der Körperschaftsteuerlichen Organschaftsbesteuerung“ erreichen will, wie der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2013 als Prüfbitte vermerkt.<sup>3</sup> So wurde die Vision einer großen strukturellen Organschaftsreform in dieser Legislaturperiode still ersetzt durch das Ziel einer Nachbesserungsgesetzgebung „im Kleinen“. Im Fokus steht ein möglicher Verzicht auf formelle Erfordernisse für die Anerkennung der Körperschaftsteuerlichen Organschaft, um so Erleichterungen für Unternehmen und Verwaltung zu erreichen. In die Prüfung soll auch die Frage einbezogen werden, inwieweit sich aus der aktuellen Rechtsprechung des BFH zur grenzüberschreitenden Organschaft sowie Vertragsverletzungsverfahren und anhängigen Klagen vor dem EuGH ein gesetzlicher Handlungsbedarf ergibt.

Mehr Rechtssicherheit und Vereinfachungen im bestehenden System der Körperschaftsteuerlichen Organschaft sind aus Perspektive sowohl der Finanzverwaltung als auch der Wirtschaft zu begrüßen. Solange am Gewinnabführungsvertrag als formaler „Eintrittskarte“ zur Konzernbesteuerung festgehalten wird, wird allerdings nur ein kleiner Teilaspekt des gesamten Reformbedarfs der ertragsteuerlichen Organschaft angegangen.

---

<sup>1</sup> *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 471 (2011).

<sup>2</sup> Vgl. dazu den Bericht der Arbeitsgruppe Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung unter Leitung des BMF vom 10.11.2011.

<sup>3</sup> Vgl. Stellungnahme des Bundesrats zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 vom 6.7.2012, BR-Drucksache 302/12 (Beschluss), 75.

Soweit die Formanforderungen der ertragsteuerlichen Organschaft in den letzten Jahren legislativ wie judikativ erhöht wurden,<sup>4</sup> stellt eine hier ansetzende Reform teilweise auch nur eine entsprechende Rejustierung dar; das Formalkorsett als solches verbleibt.

Wie klein die zu erwartende Organschaftsreform wohl ausfallen wird, lässt auch die Prüfbitte des Bundesrats hinsichtlich des derzeitigen Inlandsbezugs der ertragsteuerlichen Organschaft erahnen, die sich nur auf einen möglichen Änderungsbedarf infolge der neueren Rechtsprechung und anhängiger Verfahren von BFH und EuGH bezieht. Der Umfang steuerpolitischer Reformen sollte dagegen auch unter europapolitischen und ökonomischen Gesichtspunkten beurteilt werden, wenn der Gesetzgeber seiner gestaltenden Funktion im Rahmen der Gewaltenteilung gerecht werden will.

Es wird sich auch noch erweisen müssen, ob unter Beibehaltung des Gewinnabführungsvertrags tatsächlich durchgreifend mehr Rechtssicherheit und Praktikabilität im bestehenden Organschaftssystem erreicht werden kann und auch, inwieweit man dies überhaupt will.<sup>5</sup> Vermeidbare Komplizierungen und Rechtsunsicherheit werden mit dem Gewinnabführungsvertrag strukturell stets verbleiben. Fraglich ist auch, inwieweit eine „kleine Organschaftsreform“ noch als Schritt hin zu einer großen Organschaftsreform begriffen werden kann, soweit sie diametral anderen gesetzgeberischen Wertungen unterliegt.

Die jetzt diskutierte Organschaftsreform wird die bestehenden Defizite jedenfalls nicht wirklich lösen. Deshalb hält die IFSt-Arbeitsgruppe<sup>6</sup> uneingeschränkt an ihrem Vorschlag zur Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung fest. Andererseits will sich das IFSt angesichts der erheblichen Anstrengungen, die es oftmals kostet, auch nur marginale Verbesserungen statt „Verschlimmbesserungen“ zu erreichen, dem Vorhaben einer kleinen Organschaftsreform nicht vollkommen verschließen. Dies ist Ausgangspunkt der folgenden Ausführungen, die auf Basis von Vorarbeiten einer nachfolgen-

---

<sup>4</sup> Deutlich *Prinz*, Beihefter zu DStR 30/2010, 67, 70. Vgl. auch *Rödder*, DStR 2010, 1218 und *Schöneborn*, DB 2010, 245, bzgl. OFD Rheinland vom 12.8.2009, DStR 2010, 1136; außerdem *Heurung/Engel/Schröder*, BB 2012, 1123; *dies.*, BB 2011, 599.

<sup>5</sup> Vgl. dazu auch Abschnitt IV.4.

<sup>6</sup> *Prof. Dr. Johanna Hey, Dr. Wolfgang Haas, Prof. Dr. Norbert Herzig, Prof. Dr. Heribert Hirte, Prof. Dr. Wolfgang Kessler, Dr. Michael Kröner, Peter Rennings, WP/StB Prof. Dr. Thomas Rödder.*

den IFSt-Arbeitsgruppe<sup>7</sup> und Vorgesprächen mit dem BMF Formulierungsvorschläge für eine auf mehr Rechtssicherheit und Vereinfachung zielende Organschaftsreform enthalten. Eines der Anliegen der Schrift ist insoweit die wissenschaftliche Begleitung einer „kleinen Organschaftsreform“. Gleichzeitig bietet die kleine Organschaftsreform die Gelegenheit, auch den bestehenden großen Reformbedarf zu illustrieren. Die praktischen und konzeptionellen Defizite des Gewinnabführungsvertrags werden nach der Reform sogar noch deutlicher zu Tage treten. Auch dies wird in der Schrift herausgearbeitet, damit das eigentliche Reformziel – die Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags als Organschaftsvoraussetzung – auch nach einer etwaigen kleinen Organschaftsreform nicht in Vergessenheit gerät.<sup>8</sup>

## **II. Im Überblick: Die wesentlichen Argumente für und gegen eine große Organschaftsreform**

Die ertragsteuerliche Organschaft ist nicht nur aufgrund der Schwierigkeiten bei der Handhabung des Gewinnabführungsvertrags als Organschaftsvoraussetzung reformbedürftig. Bereits der Abschluss eines langfristig bindenden Gewinnabführungsvertrags aus überwiegend steuerlichen Motiven heraus bewirkt betriebswirtschaftliche Fehlanreize und damit gesamtwirtschaftliche Ineffizienzen, ohne dass er als Tatbestandsvoraussetzung dogmatisch noch gerechtfertigt werden könnte.<sup>9</sup> Grenzüberschreitende Konzerne werden durch die Binnenorientierung der ertragsteuerlichen Organschaft nach geltendem Recht behindert.

Eine strukturelle Organschaftsreform passte insoweit zu dem im Koalitionsvertrag festgelegten steuerpolitischen Ziel der zu Beginn der 17. Legislaturperiode angetretenen Regierungsparteien, unternehmerische Entscheidungen möglichst nicht durch steuerliche Wirkungen zu verzerren.<sup>10</sup> Eine kleine Organschaftsreform, die auf mehr Rechtssicherheit und Vereinfachung im

---

<sup>7</sup> Michael Beisheim, Mathias Gerner, WP/StB Prof. Dr. Thomas Rödder, Volker Schmidt-Fehrenbacher, Janine v. Wolfersdorff.

<sup>8</sup> Zu den Aufkommenswirkungen der Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung vgl. außerdem Oestreicher/Koch/Vorndamme/Hohls, Aufkommenswirkungen einer Abschaffung des Ergebnisabführungsvertrags bei der ertragsteuerlichen Organschaft, IFSt-Schrift Nr. 482 (2012), erscheint in Kürze.

<sup>9</sup> Dazu weiter unten, Abschnitt IV.

<sup>10</sup> „Wachstum. Bildung. Zusammenhalt“, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP für die 17. Legislaturperiode vom 26.10.2009, 13 f.

bestehenden System der ertragsteuerlichen Organschaft zielt, vermag deren Fehlanreize und Ineffizienzen hingegen nicht zu beseitigen, im Einzelnen:

- **Einengung betriebswirtschaftlicher Handlungsräume und Haftungskonzentration beim Organträger:** Der für eine Mindestlaufzeit von fünf Jahren abzuschließende Gewinnabführungsvertrag beeinträchtigt die unternehmerische Flexibilität des Organträgers.<sup>11</sup> Speziell die mit dem Gewinnabführungsvertrag verbundene Verlustübernahmeverpflichtung nach § 302 AktG und auch die nachvertragliche Haftung nach § 303 AktG können mit einer hohen Haftungsübernahme beim Organträger aus überwiegend steuerlichen Motiven heraus einhergehen. Die aufgrund der steuerlichen Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrags langfristig übernommene Haftung für eine andere Gesellschaft stellt eine Dauerverpflichtung dar, die nicht nur die unternehmerische Flexibilität des Organträgers schmälert. Sie kann deren jährlichen Gewinn gefährden und schmälern und bei anhaltend schlechter Ertragslage und hohen Verlusten der Organgesellschaft auch zur Existenzfrage beim Organträger werden.<sup>12</sup>
- **Autonomie- und Verantwortungsverlust bei der Organgesellschaft:** Der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags beeinträchtigt grundlegende unternehmerische Prozesse und Freiheiten der Organgesellschaft. Obwohl neben dem Gewinnabführungsvertrag steuerlich kein Beherrschungsvertrag mehr als Organschaftsvoraussetzung gefordert wird, werden in der Praxis beide Verträge regelmäßig kombiniert, was bereits die Tiefe des Eingriffs in die unternehmerischen Strukturen verdeutlicht. Die steuerliche Pflicht zu einer tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags beinhaltet auch eine Vorgabe zur vollen Gewinnabführung,<sup>13</sup> indem die Organgesellschaft freie Rücklagen nur sehr eingeschränkt bilden kann (§ 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG). Rechtsunsicherheiten über die Zulässigkeit der Rücklagenbildung können im Zusammenspiel mit der Verlustübernahmeverpflichtung des Organträgers zu einer suboptimalen, dauerhaften Einzementierung der Kapitalstruktur

---

<sup>11</sup> Vgl. *Prinz*, Wirtschaftliche Konsequenzen der Organschaft, in Herzig (Hrsg.), *Organschaft*, 2003, 545, 554.

<sup>12</sup> Vgl. BGH, Beschluss vom 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324, Rz. 24.

<sup>13</sup> Dazu weiter unten, Abschnitt III.4.

der Organgesellschaft führen.<sup>14</sup> Im Ergebnis wird die unternehmerische Autonomie der Organgesellschaft untergraben; gleichzeitig besteht die Gefahr einer Verwässerung auch der Ergebnisverantwortung der Organgesellschaft im Konzern.<sup>15</sup>

- **Belastung der Hauptversammlung:** Der Gewinnabführungsvertrag belastet die Hauptversammlung und führt zeitlich zu Engpässen bei der Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft.<sup>16</sup> Für einen zivilrechtlich wirksamen Vertragsabschluss bedarf es der qualifizierten Zustimmung der Hauptversammlung bzw. Gesellschafterversammlung sowohl der Organgesellschaft als auch des Organträgers. Für beteiligte Aktiengesellschaften wird eine Mehrheit von mindestens  $\frac{3}{4}$  des bei der Beschlussfassung vertretenen Grundkapitals gefordert (§ 293 Abs. 1 und 2 AktG). Außerdem hat der Vorstand jeder beteiligten Gesellschaft sowohl schriftlich als auch mündlich in der Hauptversammlung Bericht über einen Unternehmensvertrag zu erstatten (§§ 293a, 293g AktG). Im Fokus steht dabei die Frage der Angemessenheit von Ausgleichs- und Abfindungsansprüchen außenstehender Aktionäre nach §§ 304, 305 AktG, die typischerweise ein hohes Streitpotenzial mit langwierigen rechtlichen Auseinandersetzungen birgt.<sup>17</sup>
- **Behinderung grenzüberschreitender Konzerne:** Nach dem Wortlaut von § 14 Abs. 1 S. 1 KStG kann Organgesellschaft nur eine Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland sein. Auf das hiergegen gerichtete Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland<sup>18</sup> hat bislang noch nicht der Gesetzgeber, sondern nur die Finanzverwaltung reagiert,<sup>19</sup> indem sie sich über den Gesetzeswortlaut hinaus von den Voraussetzungen des doppelten Inlandsbezugs distanzierte. Für den Organträger wurde der doppelte Inlandsbezug hingegen bereits ab 2001 legislativ aufgegeben, indem nur noch ein inländischer Geschäftsleitungs-

---

<sup>14</sup> Rechtssicherheit ist dabei auch für ein „Führ-ab-hol-zurück-Verfahren“ nicht gegeben. Vgl. dazu auch *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 212.

<sup>15</sup> Vgl. *Herzig*, Einführung, in *Herzig* (Hrsg.), *Organschaft*, 2003, 3, 26.

<sup>16</sup> Vgl. *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, *IFSt-Schrift* Nr. 471 (2011), 24 f.; *Schneider*, *WuB II A*. § 294 AktG I.89.

<sup>17</sup> Vgl. *Prinz*, Wirtschaftliche Konsequenzen der Organschaft, in *Herzig* (Hrsg.), *Organschaft*, 2003, 545, 553.

<sup>18</sup> IP/10/1253 aus September 2010.

<sup>19</sup> BMF, Schreiben vom 28.3.2011, DB 2011, 793.

sitz erforderlich ist (§ 14 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 KStG). Ein ausländisches Unternehmen kann jedoch nur über eine im Inland formal eingetragene Zweigniederlassung als Organträger fungieren. Der BFH folgerte zudem in der Rs. I R 54/10, 55/10 aus einem abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbot für die frühere gewerbesteuerliche Organschaft ohne Gewinnabführungsvertrag eine mögliche Organträgerschaft auch einer Auslandsgesellschaft ohne jeglichen Inlandsbezug.<sup>20</sup> Zumindest soweit die Beteiligung eines ausländischen Unternehmens an einer inländischen (Organ-)Gesellschaft einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist und eine (Organ-)Gesellschaft mit Sitz im Ausland über eine inländische Betriebsstätte verfügt, könnte eine ertragsteuerliche Ergebniszurechnung jedoch auch unter Berücksichtigung der Wahrung nationaler Besteuerungsrechte erreicht werden.<sup>21</sup> Der derzeitige Inlandsbezug der ertragsteuerlichen Organschaft ist insoweit formalistisch verengt.

Die Binnenorientierung der ertragsteuerlichen Organschaft wird zudem mittelbar über das Tatbestandserfordernis des Gewinnabführungsvertrags verstärkt. Unabhängig davon, dass Gewinnabführungsverträge – bzw. ein faktisch durchgeführtes Aliud<sup>22</sup> – auch grenzüberschreitend abgeschlossen werden können, kreiert der „Berg“ an steuerlichen Formalhürden der ertragsteuerlichen Organschaft doch faktische Grenzhürden für eine ertragsteuerliche Organschaft mit Auslandsbezug.<sup>23</sup> Im Fokus steht insbesondere die Zurechnung von (finalen) Verlusten einer ausländischen Tochtergesellschaft, die dem Organträger anders als im Inlandsfall mangels anerkannter Organbeziehung nicht zugerechnet werden können. Grenzüberschreitende Konzerne werden im Ergebnis durch die Binnenorientierung der ertragsteuerlichen Organschaft, die Organträger, Organgesellschaft und das zwischen beiden geforderte Bindeglied des Gewinnabführungsvertrags betrifft, gegenüber inländischen Konzernen benachteiligt und gebremst.<sup>24</sup> Das

---

<sup>20</sup> Inzwischen mit Nichtanwendungserlass belegt. Vgl. BMF, Schreiben vom 27.12.2011, BStBl. I 2012, 119.

<sup>21</sup> *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 471 (2011), 70 ff.

<sup>22</sup> Vgl. *Gosch*, BFH/PR 2012, 163, 164. Vgl. auch weiter unten, Abschnitt IV.4.

<sup>23</sup> Deutlich *Gosch*, BFH/PR 2011, 266, 268.

<sup>24</sup> Vgl. auch *Schaumburg*, Internationale Organschaft, in Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, 419 ff.

führt gesamtwirtschaftlich zu Ineffizienzen, ist europarechtlich kritisch und europapolitisch längst nicht mehr zeitgemäß.<sup>25</sup>

- **Mangelnde dogmatische Rechtfertigung des Gewinnabführungsvertrags** für die Zurechnung steuerlicher Leistungsfähigkeit im Konzern: Systematische Grundüberlegungen haben steuerpolitisch einen schweren Stand, wie eindrucksvoll die Äußerung eines ehemaligen Staatssekretärs auf der Jahrestagung der Fachanwälte für Steuerrecht im Jahr 2008 zeigte. Systematische steuerliche Erwägungen sollen allerdings gerade dem Schutz des Steuerpflichtigen vor einer ungleichmäßigen und ungerechten Besteuerung allein aus fiskalischen Motiven heraus dienen, sie weisen den Weg für materiell gerechte, strukturelle Verbesserungen im bisherigen Steuersystem. So zeigt sich mit Blick auf die derzeitigen ertragsteuerlichen Organschaftsregelungen, dass der Gewinnabführungsvertrag als Tatbestandsvoraussetzung der steuerlichen Ergebniszurechnung im Konzern längst nicht mehr erforderlich ist.<sup>26</sup> Es ist dabei nicht die mangelnde dogmatische Rechtfertigung des Gewinnabführungsvertrags als bloße Theorie, die einen Reformbedarf verdeutlicht, sondern die schlichte Tatsache, dass Deutschland es sich bei der Konzernbesteuerung unnötig schwer macht.

Wenn die ertragsteuerliche Organschaft dementsprechend durch Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags und eine moderate Grenzöffnung attraktiver gemacht würde, *darf* damit gerechnet werden, dass mehr Unternehmen sie in Anspruch nehmen und Organschaften steuerlich auch nur noch im Ausnahmefall „verunglücken“. Eine grundlegende Organschaftsreform wird dadurch in mehr oder minder hohem Umfang stets zu Aufkommenswirkungen führen.<sup>27</sup> Die im aktuellen Koalitionsvertrag zur Prüfung einer solchen Organschaftsreform vermerkte Bedingung der Aufkommensneutralität stellte wörtlich genommen insoweit bereits eine Reformabsage unter Bekundung des abstrakten Reformwillens dar.

---

<sup>25</sup> Vgl. näher Abschnitt IV.4. Zu den Anforderungen an die Steuerpolitik angesichts der derzeitigen europapolitischen Entwicklungen v. *Wolfersdorff*, Zukunftsfragen und Trends der deutschen und europäischen Steuerpolitik, in *IFSt-Schrift* Nr. 479 (2012), 11 ff.

<sup>26</sup> Vgl. Abschnitt IV.

<sup>27</sup> Deutlich *Hey*, Gastkommentar DB 48/2011 S. 1; *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, *IFSt-Schrift* Nr. 471 (2011), 85.

Aufkommensneutralität ließe sich nur durch gleichzeitige Steuersatzerhöhungen oder weitere Verbreiterungen der Bemessungsgrundlage erreichen. Dies aber weckt ungute Erinnerungen an die „Gegenfinanzierungsmaßnahmen“ der Unternehmenssteuerreform 2008 (Stichwort: Zinsschranke, § 8c KStG und Funktionsverlagerung).<sup>28</sup> Das Potenzial zu einer „Verbreiterung der Bemessungsgrundlage“ unter Abschaffung von Ausnahmetatbeständen und Wahrung des objektiven Nettoprinzips ist weitgehend ausgeschöpft. Deshalb bewirkte die Bedingung der Aufkommensneutralität, dass sich selbst Wirtschaftsvertreter, die sich ansonsten seit Jahr und Tag für eine grundlegende Reform der „nicht mehr zeitgemäßen Organschaft“<sup>29</sup> unter Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags aussprechen, plötzlich gegen eine aufkommensneutral konzipierte Strukturreform der Organschaft richteten.<sup>30</sup> Die Furcht, Strukturreformen durch unsystematische und wirtschaftlich untragbare Verbreiterungen der Bemessungsgrundlage bezahlen zu müssen, sitzt tief. Als Zeichen mangelnden Vertrauens zwischen Steuerpflichtigen und Steuergesetzgeber sollte dies zu denken geben. Auch ist es zu einfach, wenn die Politik sich hinter kontroversen Diskussionen in Wirtschaft und Wissenschaft „versteckt“. Es ist ein gesundes Zeichen öffentlichen Diskurses, wenn Reformmaßnahmen diskutiert werden. Vollständiger Gleichklang kann in einer parlamentarischen Demokratie nicht Voraussetzung für ein Tätigwerden des Gesetzgebers sein.<sup>31</sup> Im Übrigen besteht bezüglich der Primärforderung der Abschaffung des Gewinnabführungsvertrages in der Literatur ganz überwiegend Einhelligkeit.

Eine Blockade jeglicher Steuerstrukturreformen unter Hinweis allein auf Aufkommenswirkungen verhindert im Ergebnis die Freisetzung möglicher Wachstumsimpulse und birgt die Gefahr, im internationalen Standortwettbewerb (weiter) ins Hintertreffen zu geraten.

---

<sup>28</sup> Vgl. *Endres/Spengel*, Unternehmensbesteuerung in Deutschland, Deutsch-englische Gesetzessynopse mit Anmerkungen für Auslandsinvestitionen, 3. Aufl. 2012, 202 ff.

<sup>29</sup> Vgl. *Krebühl*, FR 2009, 1042.

<sup>30</sup> *Krebühl*, Wortmeldung zur IFSt-Jahrestagung am 20.6.2011.

<sup>31</sup> Zweifelnd zur Notwendigkeit einer großen Organschaftsreform mit Blick auf einzelne Gegenstimmen auch aus der Wirtschaft StS *Beus*, IFSt-Jahrestagung 11.6.2012. Zu grundlegenden Steuerreformen in der parlamentarischen Demokratie *Kirchhof*, Der Weg zu einer großen Steuerreform, in *Schneider/Rückle/Küpper/Wagner* (Hrsg.), in FS Siegel, 2005, 399, 400 ff.

Die mit einer grundlegenden Organschaftsreform verbundenen Aufkommenswirkungen, die insbesondere mit einer Aufgabe des Gewinnabführungsvertrags als Organschaftsvoraussetzung verbunden sind, erweisen sich auf Basis einer detaillierten Aufkommensanalyse zudem als wesentlich aufkommensschonender, als noch nach einer ersten Schätzung durch die Arbeitsgruppe zu Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung unter Leitung des BMF veranschlagt.<sup>32</sup>

### III. Ansatzpunkte einer kleinen Organschaftsreform<sup>33</sup>

#### 1. Überblick

Der Gewinnabführungsvertrag belastet die ertragsteuerliche Organschaft<sup>34</sup> mit Rechtsunsicherheit und Komplexität. Die Anerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft erfordert nach geltendem Recht im Einzelnen:

- (1) den Abschluss eines zivilrechtlich wirksamen Gewinnabführungsvertrags zwischen Organträger und Organgesellschaft;
- (2) die unmittelbare unternehmensvertragliche Vereinbarung einer Mindestlaufzeit von fünf Zeitjahren, innerhalb derer auch eine ordentliche Kündigung ausgeschlossen ist;
- (3) keine vorzeitige Beendigung des Vertrags, es sei denn durch Kündigung aus einem steuerlich anerkannten wichtigen Grund;
- (4) die kontinuierlich fehlerfreie Durchführung des Gewinnabführungsvertrags während der steuerlichen Mindestlaufzeit, insbesondere durch Abführung des ganzen handelsrechtlichen Gewinns der Organgesellschaft an den Organträger.

---

<sup>32</sup> Vgl. *Oestreicher/Koch/Vorndamme/Hohls*, Aufkommenswirkungen einer Abschaffung des Ergebnisabführungsvertrags bei der ertragsteuerlichen Organschaft, IFSt-Schrift Nr. 482 (2012).

<sup>33</sup> Die Formulierungsvorschläge für eine legislative Justierung entstammen Vorarbeiten einer IFSt-Arbeitsgruppe: *Michael Beisheim* (Bertelsmann AG), *Mathias Gerner* (Dr. August Oetker Nahrungsmittel KG), *WP/StB Prof. Dr. Thomas Rödder* (Flick Gocke Schaumburg), *Volker Schmidt-Fehrenbacher* (Vodafone Holding GmbH), *Janine v. Wolfersdorff* (IFSt).

<sup>34</sup> Auf Besonderheiten der gewerbesteuerlichen Organschaft wird im Folgenden grundsätzlich nicht eingegangen und allein die Körperschaftsteuerliche Organschaft fokussiert.

Da die Tatbestandsvoraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft während der gesamten Mindestlaufzeit und nicht nur für jeden Veranlagungszeitraum der ertragsteuerlichen Organschaft vorliegen müssen, kann die gesamte steuerliche Anerkennung einer Organschaft durch Form- oder Durchführungsfehler in nur einem Veranlagungszeitraum steuerlich „verunglücken“.<sup>35</sup> Auch zurückliegende bestandskräftige Bescheide von Organgesellschaft und Organträger können nachträglich dann so geändert werden, als hätte die Organschaft nie bestanden (rückwirkendes Ereignis, § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO). Die bislang gerade zwecks Erreichens einer ertragsteuerlichen Organschaft vorgenommenen Gewinnabführungen und Verlustübernahmen werden rückbezogen als verdeckte Gewinnausschüttungen (unter Besteuerung der 5 %-Pauschale nach § 8b Abs. 3 S. 1 KStG) und verdeckte Einlagen gewertet;<sup>36</sup> für Zwecke der Zinsschranke gelten beide Gesellschaften nicht mehr als nur ein Betrieb (§ 15 Nr. 3 S. 2 KStG), gewerbesteuerlich kann es bei Leistungen im Organkreis nachträglich zu partiellen Doppelbesteuerungen über bislang unterbliebene Hinzurechnungen kommen.

Trotz eines zivilrechtlich weiterhin als wirksam behandelten und nur für Zwecke der Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft abgeschlossenen Gewinnabführungsvertrags können die Rechtsfolgen der ertragsteuerlichen Organschaft rückwirkend also versagt werden. Das betrifft auch Fälle, in denen ein Gewinnabführungsvertrag nach Maßstäben eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns bzw. Geschäftsleiters durchgeführt wurde.<sup>37</sup>

Die ertragsteuerliche Organschaft nach heutigem Rechtsstand erweist sich dabei geradezu als Paradebeispiel formalrechtlicher Betrachtungsweise.<sup>38</sup> Ausgangspunkt für eine kleine Reform im bestehenden System der Organschaft ist insoweit zwar immer noch das Erfordernis des Abschlusses und der Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags. Gleichzeitig soll die ertrag-

---

<sup>35</sup> Zu einer Gesamtübersicht über mögliche Ursachen einer Verunglückung der ertragsteuerlichen Organschaft vgl. *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 591.

<sup>36</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 26.4.1989 – I R 152/84, BStBl. II 1989, 668; vom 13.9.1989 – I R 110/88, BStBl. II 1990, 24; vom 5.7.1990 – I B 38/90, BFH/NV 1991, 121.

<sup>37</sup> Dazu näher unter III.

<sup>38</sup> Diese überträgt aus anderen Rechtsgebieten stammende Konzepte unbesehen auf das Steuerrecht und kann damit den wirklichen, den wirtschaftlichen, Normzweck verfehlen. Vgl. *Moxter*, Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, 2003, 16.

steuerliche Organschaft jedoch um formalrechtlichen „Ballast“ erleichtert werden, der für die steuerliche Ergebniszurechnung im Konzern materiell als unnötig erkannt wird. Die vorherrschende formalrechtliche Betrachtungsweise ist durch Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu überwinden, die sowohl dem jeweiligen wirtschaftlichen Normzweck adäquat Rechnung trägt als auch dem jeweiligen wirtschaftlichen Sachverhalt.<sup>39</sup>

## **2. Abschluss eines zivilrechtlich wirksamen Gewinnabführungsvertrags**

Das Einkommen der Organgesellschaft wird dem Organträger nach § 14 Abs. 1 S. 2 KStG erstmals für das Kalenderjahr zugerechnet, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird. Die Regelungen zur körperschaftsteuerlichen Organschaft gelten nach § 17 S. 1 KStG zudem für eine GmbH als Organgesellschaft entsprechend, wenn diese sich „wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen im Sinne des § 14 abzuführen“. Die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft setzt damit das Vorliegen eines zivilrechtlich wirksamen Gewinnabführungsvertrags voraus.

Der Gewinnabführungsvertrag muss hierfür schriftlich abgeschlossen werden (§ 293 Abs. 3 AktG), ihm muss aufseiten von Organträger wie Organgesellschaft in der Rechtsform einer AG oder KGaA ein Zustimmungsbeschluss mit  $\frac{3}{4}$ -Mehrheit zugrunde liegen (§ 293 Abs. 2 und 3 AktG); der Gesellschafterbeschluss der Organgesellschaft ist notariell zu beurkunden (§ 130 Abs. 1 S. 1 AktG); Gewinnabführungsvertrag sowie Zustimmungsbeschluss müssen im Handelsregister der Organgesellschaft eingetragen sein (§ 294 AktG). Für eine GmbH als Organgesellschaft<sup>40</sup> ist das Mehrheitserfordernis für den Zustimmungsbeschluss höchststrichterlich noch nicht geklärt, die ganz h.M. geht von einem Einstimmigkeitserfordernis aus.<sup>41</sup> Auch bei

---

<sup>39</sup> Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht vgl. BVerfG, Beschluss vom 27.12.1991 – 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, 212.

<sup>40</sup> Grundlegend zu Formanforderungen für die Wirksamkeit eines Unternehmensvertrags zwischen GmbHs BGH, Beschluss vom 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324. Für einen Überblick über die Formanforderungen vgl. *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 166.

<sup>41</sup> Vgl. jüngst *Veith/Schmid*, DB 2012, 728, 730, mit zahlr. weiteren Nachweisen.

einer GmbH oder KG als Organträger sind schließlich Mehrheitserfordernisse der Gesellschafterbeschlüsse zu beachten.<sup>42</sup>

Sind an einer Organgesellschaft in der Rechtsform einer AG oder KGaA neben dem Organträger auch „außenstehende Aktionäre“ beteiligt, muss der Gewinnabführungsvertrag zwingend Ausgleichszahlungen vorsehen, um zivilrechtlich Wirksamkeit erlangen zu können (§ 304 Abs. 3 AktG). Wer als außenstehender Aktionär – etwa bei mittelbaren Beteiligungen – anzusehen ist, verbleibt allerdings umstritten.<sup>43</sup> Ebenfalls ungeklärt ist, ob auch bei einer GmbH als Organgesellschaft solche Ausgleichszahlungen vorzusehen sind. Aufgrund des angenommenen Einstimmigkeitserfordernisses für den Zustimmungsbeschluss der Gesellschafter wird dies nach h.M. verneint, bleibt indes ebenfalls ungeklärt.<sup>44</sup>

Gerade die Frage der „angemessenen“ Höhe der jeweils verpflichtenden Ausgleichszahlungen stellt auch gesellschaftsrechtlich einen der strittigsten Bereiche des Gewinnabführungsvertrags dar.<sup>45</sup> Hingewiesen sei nur auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 2011 zur Verletzung der verfassungsrechtlichen Rechtsschutzgarantie aufgrund einer 22 Jahre – allein vor dem LG – währenden Rechtsstreitigkeit zu einer „ungewöhnlich schwierigen und zeitlich aufwändigen“ gesellschaftsrechtlichen Frage.<sup>46</sup> Der Fall betraf ein aktienrechtliches Spruchverfahren zur Bestimmung angemessener Ausgleichs- und Abfindungszahlungen außenstehender Aktionäre aufgrund des Abschlusses eines Unternehmensvertrags.

Auch die gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen eines wirksamen Gewinnabführungsvertrags können sich schließlich unvorhergesehen durch die Rechtsprechung weiter entwickeln. Ein Gewinnabführungsvertrag, der die aktuellen gesellschaftsrechtlichen Anforderungen zur Wirksamkeit nicht erfüllt, kann gesellschaftsrechtlich allerdings nach den Regeln über fehlerhafte

---

<sup>42</sup> Vgl. *Priester*, Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Organschaft, in Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, 43, m.w.N.

<sup>43</sup> Vgl. m.z.N. *Dötsch*, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, § 16 KStG Rz. 2 ff.

<sup>44</sup> Vgl. *Schuhmacher*, Ausgleichszahlungen an außenstehende Aktionäre, in Herzig (Hrsg.), Organschaft (2003), 193, 199; *Schneider/Hinz*, Ubg 2009, 738, 743; *Dötsch*, in Dötsch/Jost/Pung/Witt, § 16 KStG Rz. 9.

<sup>45</sup> Zu steuerlichen Risiken, die die Frage der tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags betreffen, siehe weiter unten, Abschnitt III. 4.

<sup>46</sup> BVerfG, Beschluss vom 2.12.2011 – 1 BvR 314/11, WM 2012, 76.

Gesellschaften weiterhin anerkannt werden.<sup>47</sup> Wird er durchgeführt, obwohl er nichtig ist, ist er demnach als wirksam zu behandeln, bis sich einer der Vertragspartner auf die Nichtigkeit beruft und die tatsächliche Durchführung damit beendet wird. Kerngedanke ist, dass hier trotzdem eine wirtschaftliche Organisationseinheit begründet wurde, die in ihrem Vollzug aufgrund des zivilrechtlich nichtigen Vertrags nicht trennscharf rückabgewickelt werden könnte.<sup>48</sup>

Grundsätzlich statuiert nun das Steuerrecht über § 41 Abs. 1 S. 1 AO für solche Fälle eine wirtschaftliche Betrachtungsweise dahingehend, dass die Unwirksamkeit eines Rechtsgeschäfts für die Besteuerung unerheblich ist, solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten lassen. Allerdings steht dies unter dem ausdrücklichen Vorbehalt, dass sich aus den Steuergesetzen nichts anderes ergibt. Darauf beruht nach der Rechtsprechung des BFH auch die steuerliche Nichtanerkennung der Regeln über fehlerhafte Gesellschaften für Zwecke der ertragsteuerlichen Organschaft.<sup>49</sup> Der Wortlaut von § 14 Abs. 1 S. 2 und 17 S. 1 KStG wird dabei streng formalrechtlich ausgelegt. Es soll nicht reichen, dass ein Gewinnabführungsvertrag zivilrechtlich *als wirksam* behandelt wird, es wird weitergehend die unmittelbare zivilrechtliche Wirksamkeit gefordert.

Aus dem Normzweck und dem Normwortlaut lässt sich das so allerdings nicht zwingend herleiten. Basieren steuerliche Rechtsfolgen auf zivilrechtlich eingerichteten Instrumenten, wie dies beim Gewinnabführungsvertrag als Organschaftsvoraussetzung der Fall ist, wäre hier vielmehr auch der zivilrechtlichen Wertung des maßgebenden Instruments zu folgen.<sup>50</sup>

Dies zeigt bereits das „unglückliche“ Spannungsverhältnis von Zivilrecht und Steuerrecht, in dem der Gewinnabführungsvertrag als Organschaftsvoraussetzung steht. Soll hier mehr Rechtssicherheit durch Hinwendung zu einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise erlangt werden, bedürfte es einer Klarstellung im Gesetzestext, etwa in § 14 Abs. 1 S. 2 KStG n.F.:

---

<sup>47</sup> Vgl. BGH, Urteil vom 14.12.1987 – II ZR 170/87, ZIP 1988, 229, betreffend einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag. Vgl. dazu *Ulmer*, BB 1989, 10, 15 f.; differenzierend zur Anwendung der Regeln über fehlerhafte Gesellschaften *Kleindiek*, ZIP 1988, 613 ff.

<sup>48</sup> Vgl. *Rehbinder*, ZGR Sonderheft 7/1988, Festschrift Fleck, 253, 261 ff.

<sup>49</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 30.7.1997 – I R 7/97, BStBl. II 1998, 33.

<sup>50</sup> Ebenso *Ulmer*, BB 1989, 10, 19; ausdrücklich verworfen allerdings von BFH, Urteil vom 30.7.1997 – I R 7/97, BStBl. II 1998, 33.

<sup>2</sup>Das Einkommen der Organgesellschaft ist dem Organträger erstmals für das Kalenderjahr zuzurechnen, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag als wirksam behandelt wird.

Noch nicht gelöst wäre damit allerdings, ob auf diesem Wege auch der Voraussetzung der Unkündbarkeit über die steuerlich geforderte Mindestlaufzeit hinweg genüge getan ist.<sup>51</sup> Das zeigt bereits die Schwierigkeit der Reformierung einer Normengruppe, mit der eigentlich weniger der Wortlaut selbst, sondern dessen Auslegung adressiert werden soll.

### **3. Zusätzliche steuerliche Anforderungen an den Gewinnabführungsvertrag**

#### **a. Die Vereinbarung einer Mindestlaufzeit über fünf Zeitjahre**

§ 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG bestimmt nach geltendem Recht:

<sup>1</sup>Der Gewinnabführungsvertrag muss auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen ... werden.

Zivilrechtlich ist die Vereinbarung einer vertraglichen Mindestlaufzeit nicht erforderlich. Für Zwecke der Begründung einer ertragsteuerlichen Organgesellschaft wird also über den Abschluss eines zivilrechtlich wirksamen Gewinnabführungsvertrags hinaus eine zusätzliche zeitliche Anforderung gestellt.<sup>52</sup> Sie dient vordergründig der Missbrauchsvermeidung, indem sie eine willkürliche „On/Off-Schaltung“ ertragsteuerlicher Organschaften je nach Opportunität verhindert.<sup>53</sup> Da die Tatbestandsvoraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft positiv-rechtliche Anforderungen statuieren, dient die steuerliche Mindestlaufzeit weitergehend auch der Erfassung allein von Konzernstrukturen, die durch ein besonderes wirtschaftliches Näheverhältnis von Organträger und Organgesellschaft gekennzeichnet sind. Eine gewisse Dauerhaftigkeit kann als zeitliche Komponente eines solchen Näheverhältnisses begriffen werden.

---

<sup>51</sup> Dazu auch *Ulmer*, BB 1989, 10, 19. Zur steuerlich geforderten Mindestlaufzeit außerdem weiter unten, Abschnitt III.3.a.

<sup>52</sup> Dazu im Detail *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 471 (2011), 24 ff.

<sup>53</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 12.1.2011 – I R 3/10, BStBl. II 2011, 727 Rz. 17; *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 216; *Neumann*, in *Gosch*, KStG, 2. Aufl. § 14 Rz. 212.

Können während der Mindestlaufzeit nicht alle steuerlichen Voraussetzungen erfüllt werden, sodass die Organschaft verunglückt, ist nach Ansicht der Finanzverwaltung die Vereinbarung einer weiteren Mindestlaufzeit über fünf Jahre erforderlich.<sup>54</sup> Eindeutig gesetzlich geregelt ist das allerdings nicht.<sup>55</sup>

Bereits die „richtige“ Vereinbarung der Mindestlaufzeit stellt immer wieder eine Fehlerquelle der ertragsteuerlichen Organschaft dar.<sup>56</sup> Sie erfordert, dass innerhalb der Mindestlaufzeit eine ordentliche Kündigung auszuschließen ist.<sup>57</sup> Eine vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags darf nur aus steuerlich anerkannten besonderen Gründen vereinbart werden. Was als steuerunschädlicher Kündigungsgrund anerkannt werden kann, ist dabei allerdings nicht abschließend geklärt.<sup>58</sup> Erst im Jahr 2011 hat der Bundesfinanzhof geklärt, dass die geforderten fünf Jahre Mindestlaufzeit als Zeitjahre und nicht nur Wirtschaftsjahre zu verstehen sind;<sup>59</sup> insbesondere Rumpfwirtschaftsjahre verführen hier zu Fehlern.<sup>60</sup> Da der Zeitraum der Mindestlaufzeit erst ab dem Beginn des Jahres gezählt wird, für das die Rechtsfolgen der Organschaft erstmalig eintreten (R 60 Abs. 2 S. 2 KStR), kann eine Organschaft trotz Vereinbarung einer fünfjährigen Laufzeit zudem verunglücken, wenn etwa der Handelsregistereintrag außerplanmäßig spät erfolgt und vertraglich keine zeitliche Flexibilisierung hinsichtlich des Starttermins der ertragsteuerlichen Organschaft dahingehend vereinbart wurde, dass die Laufzeit des Gewinnabführungsvertrags erst in dem Kalenderjahr beginnt, in dem dieser in das Handelsregister der Organgesellschaft eingetragen wird.<sup>61</sup> Bereits eine Verfehlung um Tage kann die Anerkennung der Organschaft rückwirkend zu Fall bringen.<sup>62</sup>

---

<sup>54</sup> Vgl. R 60 Abs. 8 Nr. 2 S. 2 KStR.

<sup>55</sup> Vgl. hierzu *Schneider/Hinz*, Ubg 2009 S. 738, 739; *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 218.

<sup>56</sup> *Schneider/Hinz*, Ubg 2009, 738, 741.

<sup>57</sup> Vgl. *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 216.

<sup>58</sup> Vgl. dazu weiter den folgenden Unterabschnitt b.

<sup>59</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 12.1.2011 – I R 3/10, BStBl. II 2011, 727.

<sup>60</sup> Vgl. *Schneider/Hinz*, Ubg 2009, 738, 740; *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 217.

<sup>61</sup> Dazu den vorangegangenen Abschnitt 2. Zur steuerlichen Anerkennung BMF, Schreiben vom 10.11.2005, BStBl. I 2005, 1038.

<sup>62</sup> FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12. 12. 2011 – 6 K 3103/09, BFH-Rev.: I R 1/12.

Die Erfüllung der zeitlichen Mindestlaufzeit scheitert insbesondere auch deswegen, weil die Rechtsprechung eine fehlerfreie und unmittelbare Formulierung bereits im Gewinnabführungsvertrag fordert.<sup>63</sup> Da ein Gewinnabführungsvertrag als gesellschaftsrechtlicher Organisationsvertrag satzungsgleich den rechtlichen Status der Organgesellschaft ändert,<sup>64</sup> kann er nicht nach dem individualvertraglichen Willen beider Parteien ausgelegt werden, soweit dieser im Vertragswortlaut nicht unmissverständlich zu Papier gekommen ist.<sup>65</sup> Er ist nach objektiven Kriterien einheitlich aus sich heraus auszulegen.<sup>66</sup>

Der BFH folgt dem und lässt insoweit keine Auslegung gegen den eindeutigen Wortlaut des Vertragstextes zu.<sup>67</sup> Die steuerliche Bewertung des Gewinnabführungsvertrags solle sich nach dem Inhalt des zivilrechtlich Vereinbarten richten und nicht umgekehrt bei der Prüfung von Unternehmensverträgen die zivilrechtliche Auslegung den steuerlichen Vorgaben folgen.<sup>68</sup> Aufgrund der formalrechtlichen Sichtweise können auch nachträgliche vertragliche Klarstellungen nicht heilen, dass nicht von Anfang an eine Mindestlaufzeit über fünf Zeitjahre vereinbart worden ist.<sup>69</sup> Neben dem Vertrag erfolgende schuldrechtliche Klarstellungen sollen nach der Rechtsprechung des BFH ausdrücklich nicht hinreichend für eine Heilung der nicht unternehmensvertraglich festgelegten steuerlichen Mindestlaufzeit sein.<sup>70</sup>

Deutlich nimmt der BFH bei der zivilrechtlichen Auslegung eines Gewinnabführungsvertrags die Position ein, dass durch das Steuerrecht „keine Interessen außenstehender Dritter beeinträchtigt werden“ sollen.<sup>71</sup> Das scheint für ihn jedoch dann der Fall zu sein, wenn sich der Willen der Vertragsparteien

---

<sup>63</sup> BFH, Urteil vom 28.11.2007 – I R 94/06, BFH/NV 2008, 1270.

<sup>64</sup> Vgl. BGH, Beschluss vom 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324, Rz. 20.

<sup>65</sup> Vgl. *Schneider*, Organschaft: Zivilrecht – Steuerrecht – Haftung, Steuerberaterjahrbuch 2010/2011, 327, 330 ff.

<sup>66</sup> Vgl. *Altmeppen*, in Mü-Ko AktG, § 291 Rz. 33, 34.

<sup>67</sup> BFH, Urteil vom 28.11.2007 – I R 94/06, BFH/NV 2008, 1270 (versehentliche Festlegung eines frühestmöglichen ordentlichen Kündigungstermins nach vier Jahren und drei Monaten).

<sup>68</sup> BFH, Urteil vom 28.11.2007 – I R 94/06, BFH/NV 2008, 1270, Rz. 22.

<sup>69</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 22.2.2006 – I R 73/05, GmbHR 2006, 890; *Schneider/Hinz*, Ubg. 2009, 738, 742; *Noudashani*, DStR 2009, 620, 621.

<sup>70</sup> BFH, Urteil vom 28.11.2007 – I R 94/06, BFH/NV 2008, 1270, Rz. 22

<sup>71</sup> BFH, Urteil vom 28.11.2007 – I R 94/06, BFH/NV 2008, 1270, Rz. 24.

auf eine weitergehende zeitliche Bindung als öffentlich über das Handelsregister einsehbar richtet.

Auch hier offenbart sich das grundlegende Problem des Gewinnabführungsvertrags als konzernsteuerliche Tatbestandsvoraussetzung nach geltendem Recht, indem zwischen zivilrechtlicher und steuerlicher Zwecksetzung die Grenzen verschwimmen. Nicht Sinn und Zweck der steuerlichen Regelung, nicht die tatsächlichen wirtschaftlichen Strukturen sind maßgebend für die ertragsteuerlichen Rechtsfolgen. Statt Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise erfolgt eine Hinwendung zu den zivilrechtlichen Regelungen unter Einnahme einer rein formalrechtlichen Sichtweise. Dabei geht es bei der Organschaft gerade um ein besonderes wirtschaftliches Nähe-Verhältnis zweier nur rechtsförmlich separierter Unternehmenseinheiten, das unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu einer Trennung von Einkommenserzielung und Einkommenszurechnung im Verhältnis zweier Rechtssubjekte führt.

Unabhängig von der Frage, ob mit Blick auf die tatsächliche Mindestlaufzeit ein Schutz von Drittinteressen überhaupt erforderlich ist,<sup>72</sup> bezweckt die ertragsteuerliche Organschaft nicht eine weitergehende Publizität im Handelsregister, als dies gesellschaftsrechtlich erforderlich ist. Hier geht es um Wertungen, die nur das Gesellschaftsrecht für sich – legislativ und judikativ – entscheiden kann. Das geltende Gesellschaftsrecht schreibt jedoch gerade keine Mindestlaufzeit vor, die unternehmensvertraglich festgelegt und publiziert werden müsste. Insoweit kann auch der Gedanke der Einheit der Rechtsordnung nicht tragen, um aus

<sup>1</sup>Der Gewinnabführungsvertrag muss auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen ... werden“ (§ 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG).

einen zu jedem Zeitpunkt unternehmensvertraglich bekundeten Willen zu fordern,<sup>73</sup> der auch nicht nachträglich „korrigiert“ oder für steuerliche Zwecke in zusätzlichen schuldvertraglichen Abreden klargestellt werden könnte.

---

<sup>72</sup> Kritisch *Noudashani*, DStR 2009, 620, 621.

<sup>73</sup> Zu aktuell möglichen Heilungsmöglichkeiten über einen notariellen Nachtragsvermerk *Nadoushani*, DStR 2009, 620, 622 f.; *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 165a. Vgl. auch FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12. 12. 2011 – 6 K 3103/09, BFH-Rev.: I R 1/12, zu einem Rückwirkungsverbot eines nach Mindestlaufzeit gefertigten Nachtragsvermerks.

Im Grunde kann es aus steuerlicher Perspektive und bei einer wohlangeordneten wirtschaftlichen Betrachtungsweise nur um den objektiven Nachweis des subjektiven Elements eines längerfristigen Bindungswillens gehen, der von Beginn an vorliegen muss. Aus dieser Perspektive hinreichend, aber nicht notwendig ist ein objektiver Nachweis durch Handelsregistereintrag, der auf den Schutz externer Dritter zielt.<sup>74</sup>

Auch hier ergibt sich jedoch die Schwierigkeit, ob und wie ein Gesetzestext anzupassen ist, dessen Wortlaut unter Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise eigentlich gar nicht reformbedürftig ist. Im Interesse eindeutiger Vorgaben für die Rechtsanwendung wäre eine Klarstellung im Gesetzestext wünschenswert, auch wenn auf diese Weise der Normtext „aufgeplustert“ wird:

<sup>1</sup>Der Gewinnabführungsvertrag muss während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden. <sup>2</sup>Der objektiv erkennbare Willen der Vertragsparteien muss auf eine Vertragslaufzeit von mindestens fünf Jahren gerichtet sein (§ 14 Abs. 1 Nr. 3).

Gleichzeitig müsste eine eindeutige Hinwendung zu einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ggf. in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck kommen, damit auch dieser Wortlaut nicht formalistisch ausgelegt wird.

## **b. Die vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrags**

Eine vorzeitige Beendigung des Vertrags durch Kündigung ist unschädlich, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt (§ 14 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 KStG). Fußt eine Kündigung dagegen auf einem steuerlich nicht akzeptierten Grund, wird die Organschaft auch rückwirkend nicht anerkannt.<sup>75</sup> Grund hierfür ist zum einen, dass bereits die geforderte Zeitkomponente des Gewinnabführungsvertrags nicht eingehalten werden kann,<sup>76</sup> wenn vertraglich ein steuerlich nicht akzeptierter Kündigungsgrund vereinbart wird. Zum anderen mangelt es auch an einer ordentlichen Durchführung über die steuerlich geforderte Mindestvertragsdauer hinweg.<sup>77</sup>

---

<sup>74</sup> BGH, Beschluss vom 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324, Rz. 36.

<sup>75</sup> R 60 Abs. 6 S. 5 KStR.

<sup>76</sup> Dazu oben Unterabschnitt a.

<sup>77</sup> Dazu unten Abschnitt 4.

Zivilrechtlich ist die außerordentliche Kündigung eines Gewinnabführungsvertrags in § 297 AktG geregelt. Ein wichtiger außerordentlicher Kündigungsgrund liegt demnach vor, wenn der andere Vertragsteil voraussichtlich nicht in der Lage sein wird, seine aufgrund des Vertrags bestehenden Verpflichtungen zu erfüllen (§ 297 Abs. 1 S. 2 AktG). Die Neubeteiligung eines außenstehenden Aktionärs bei einer AG oder KGaA bewirkt gesetzlich eine automatische Beendigung des Gewinnabführungsvertrags (§ 307 AktG).<sup>78</sup> Ein Gewinnabführungsvertrag kann zivilrechtlich zudem einvernehmlich aufgehoben werden. Individualvertraglich können besondere Bedingungen – die auch selbst herbeigeführt werden können – vereinbart werden, bei deren Vorliegen die Vertragspartner den Vertrag kündigen können. Nach der Rechtsprechung des BGH ist dies dann jedoch mit einem vereinbarungsgemäß auf den Eintritt eines bestimmten Umstands beschränkten ordentlichen Kündigungsrecht gleichzusetzen.<sup>79</sup>

Das Steuerrecht folgt dem Zivilrecht zumindest hier jedoch nicht. Ein zivilrechtlich anerkannter Kündigungsgrund muss nicht einem „wichtigen Grund“ aus ertragsteuerlicher Perspektive entsprechen, und eine aus zivilrechtlicher Sicht bloß „ordentliche Kündigung“ kann als steuerlich „wichtiger Kündigungsgrund“ anerkannt werden.<sup>80</sup> Was jedoch im Einzelnen als unschädlicher Kündigungsgrund anzuerkennen ist, ist nicht abschließend geklärt; auf eine umfassende Rechtsprechung kann nicht zurückgegriffen werden; von der Finanzverwaltung anerkannte Einzelfälle – Veräußerung oder Einbringung der Organbeteiligung sowie Spaltung, Verschmelzung oder Liquidation von Organgesellschaft oder Organträger – werden in den Richtlinien aufgeführt.<sup>81</sup> Auch das Niedersächsische FG kam jüngst zum Ergebnis, dass der steuerliche Begriff des „wichtigen Grundes“ nicht zivilrechtlich, sondern allein steuerlich auszulegen ist.<sup>82</sup> Im entschiedenen Fall ging es um die Veräußerung der Organbeteiligung innerhalb des Konzerns, die vom FG nicht als wichtiger Grund im Sinne von § 14 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 KStG anerkannt wurde.

---

<sup>78</sup> Vgl. auch BFH, Urteil vom 4.3.2009 – I R 1/08, BStBl. 2010 II, 407.

<sup>79</sup> BGH, Urteil vom 5.4.1993 – II ZR 238/91, BGHZ 122, 211.

<sup>80</sup> Vgl. *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 222; *Schneider/Hinz*, Ubg 2009, 738, 748.

<sup>81</sup> R 60 Abs. 6 S. 2 KStR.

<sup>82</sup> Urteil vom 10.5.2012 – 6 K 140/10, EFG 2012, 1591; Revision anhängig unter I R 45/12.

Ein „Sonderproblem“, das in der Praxis erhebliche Entscheidungsverzerrungen und Rechtsunsicherheit verursacht, ist zudem die Abgrenzung zwischen Aufhebung und Neuabschluss eines Vertrags einerseits und einer bloßen Vertragsänderung entsprechend § 295 AktG andererseits. Für Vertragsänderungen gelten (mindestens<sup>83</sup>) die gleichen zivilrechtlichen Formanforderungen wie bei vertraglichem Neuabschluss (§ 295 Abs. 1 S. 2 AktG). Eine bloße Vertragsänderung wird zivilrechtlich dann bejaht, wenn die Art des Vertrags trotz der Veränderung seines rechtlichen Gehalts dieselbe bleibt und die Vereinbarung der Vertragsparteien noch während der Laufzeit des Vertrags wirksam wird.<sup>84</sup>

Steuerlich bergen Vertragsanpassungen jedoch bei der vorherrschenden formalrechtlichen Betrachtungsweise die Gefahr, als vorzeitige schädliche Beendigung des laufenden Vertrags gewertet zu werden. In der Praxis werden daher erforderliche Vertragsanpassungen aufgeschoben und im Zweifel nur alle fünf Jahre durchgeführt.

Mehr Rechtssicherheit und Praktikabilität könnte eine weitere legislative Anpassung von § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG n.F. durch einen neuen Satz 3 bewirken:

<sup>1</sup>Der Gewinnabführungsvertrag muss während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden. <sup>2</sup>Der objektiv erkennbare Willen der Vertragsparteien muss auf eine Vertragslaufzeit von mindestens fünf Jahren gerichtet sein.<sup>85</sup>

<sup>3</sup>Vertragliche Änderungen und der Neuabschluss eines Gewinnabführungsvertrags unter gleichzeitiger Aufhebung des bisherigen Gewinnabführungsvertrags vor Ablauf der Vertragslaufzeit nach Satz 2 sind unschädlich, wenn innerhalb des ursprünglich vereinbarten Zeitraumes die Voraussetzungen nach Satz 1 und 2 weiterhin erfüllt werden.

Auch hier zeigt sich jedoch die Schwierigkeit, einen Gesetzestext anzupassen, dessen „schlanker“ Wortlaut bei Beibehaltung des Gewinnabführungs-

---

<sup>83</sup> Für die Wirksamkeit des Zustimmungsbeschlusses der Gesellschafterversammlung einer Organgesellschaft zu einer vertraglichen Änderung, die etwa Ausgleichszahlungen an außenstehende Aktionäre betrifft, ist zusätzlich ein Sonderbeschluss der außenstehenden Aktionäre der Organgesellschaft erforderlich (§ 295 Abs. 2 S. 1 AktG). Vgl. auch OLG Frankfurt/M., Beschluss vom 5.7.2004 – 20 W 414/92, DB 2004, 2463.

<sup>84</sup> OLG Frankfurt/M., Beschluss vom 5.7.2004 – 20 W 414/92, DB 2004, 2463.

<sup>85</sup> Dazu oben Unterabschnitt a.

vertrags unter Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise sachgerechte Auslegungsergebnisse ermöglichen würde, der jedoch aus Praxissicht infolge einer verfestigten formalrechtlichen Auslegung mit hoher Rechtsunsicherheit verbunden und daher dennoch reformbedürftig ist. Um eine klärende „Aufplusterung“ des Gesetzestextes käme man wiederum nicht umhin.

#### **4. Die richtige Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags**

Der Gewinnabführungsvertrag muss ... während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden (§ 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG). Die Organgesellschaft darf Beträge aus dem Jahresüberschuss nur insoweit in die Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 des HGB) mit Ausnahme der gesetzlichen Rücklagen einstellen, als dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist (§ 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG).

Wieder stehen Tatbestandsvoraussetzungen der ertragsteuerlichen Organshaft in einem Spannungsfeld zwischen steuerrechtlicher, handelsrechtlicher und zivilrechtlicher Wertung.

Da das Steuerrecht grundsätzlich den wirtschaftlichen Sachverhalt zu erfassen sucht und nicht bloß dessen formales Rechtskleid (§ 41 Abs. 1 S. 1 AO), ist die Regelung im Kern verständlich, soweit am Gewinnabführungsvertrag als Organschaftsvoraussetzung festgehalten wird. In der Tatbestandsvoraussetzung der tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags wurzelt tatsächlich jedoch eine der praktischen Hauptschwierigkeiten im Hinblick auf die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organshaft. Ein Durchführungsfehler während der vertraglichen Mindestlaufzeit führt zur gesamten, auch rückwirkenden Nichtanerkennung der Organshaft.<sup>86</sup>

Nach der Rechtsprechung des BFH ist von einer tatsächlichen Vertragsdurchführung zunächst dann auszugehen, wenn ein Gewinnabführungsvertrag entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen vollzogen wird, indem die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelten Gewinne für jedes Wirtschaftsjahr umfassend und betragsmäßig richtig an den Organträger abgeführt werden und ein entsprechender Verlustausgleich vorgenommen wird.<sup>87</sup> Eine eigentlich gewollte tatsächliche Durchführung ei-

---

<sup>86</sup> Das Gesetz spricht missverständlich von „Geltungsdauer“, vgl. *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 215.

<sup>87</sup> BFH, Urteil vom 5.4.1995 – I R 156/93, BFHE 177, 429; vom 4.3.2009 – I R 1/08, BStBl. II 2010, 407; vom 21.10.2010 – IV R 21/07, GmbHR 2011, 40.

nes Gewinnabführungsvertrags scheitert insoweit regelmäßig auch nicht an der tatsächlichen Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags, sondern an deren haargenau richtigen Durchführung<sup>88</sup> unter Beachtung der Maximal- und Minimalgrenzen der Vollabführung über die steuerliche Mindestlaufzeit hinweg.

Die Abführung des „ganzen Gewinns“ beinhaltet dabei mit dem Jahresüberschuss vor Gewinnabführung eine handelsrechtliche Maximalgröße, die durch einen bestehenden Verlustvortrag, Zuführungen zur gesetzlichen Rücklage und den nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperren Betrag zu vermindern ist.<sup>89</sup> Gesellschaftsrechtlich muss allerdings selbst bei Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags nicht der gesamte Jahresüberschuss an den Organträger abgeführt werden; eine Gewinnverwendung kann auch über die Bildung freier Gewinnrücklagen bei der Organgesellschaft erfolgen.<sup>90</sup> Das Steuerrecht statuiert hier allerdings eine eigene „Minimalschwelle“ für die Gewinnabführung, indem solche Rücklagen nur insoweit gebildet werden dürfen, wie dies wirtschaftlich begründet ist (§ 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG).

Hinsichtlich der aus zivilrechtlicher Sicht „richtigen“ Verlustübernahme auf Basis des Jahresabschlusses hat der BGH entschieden, dass nur ein sich bei *objektiv ordnungsmäßiger* (nicht: „objektiv richtiger“) Bilanzierung ergebendes handelsrechtliches Ergebnis maßgebend sein kann.<sup>91</sup> Daraus hat sich aus steuerlicher Perspektive die Diskussion entsponnen, inwieweit fehlerhafte Abweichungen in der Handelsbilanz der Organgesellschaft schädlich für die Anerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft sein können.<sup>92</sup> Im Kern geht es auch um die Grenzen des handelsrechtlichen subjektiven Fehlerbegriffs, der den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zugrun-

---

<sup>88</sup> *Dötsch* spricht insoweit von dem Erfordernis einer „punktgenauen Abführung“, die erforderlich sei. Vgl. *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 182a.

<sup>89</sup> Zu einer detaillierten Übersicht der handelsrechtlichen Gewinnabführung unter Differenzierung auch zwischen eingegliedelter und nicht-eingegliedelter Organgesellschaft *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 179 ff.

<sup>90</sup> Vgl. § 301 S. 2 AktG.

<sup>91</sup> Vgl. BGH, Urteil vom 14.2.2005 – II ZR 361/02, BB 2005, 1104.

<sup>92</sup> Vgl. *Schneider/Hinz*, Ubg 2009, 738, 743 f., und auch den Reformvorschlag des Instituts der Wirtschaftsprüfer für eine kleine Organschaftsreform, der zentral auf eine „im Wesentlichen“ richtig durchgeführte Verlustübernahme und Gewinnabführung abzielt. Vgl. die zugehörige Pressemitteilung vom 30.5.2012 unter [www.idw.de](http://www.idw.de).

de liegt und nach dem eine sich nachträglich objektiv als falsch erweisende Bilanzierung dennoch stichtagsbezogen weiterhin als richtig gilt, soweit ein „ordentlicher“ Kaufmann nach dem werterhellenden Erkenntnisstand des Zeitpunkts der Bilanzaufstellung nicht anders bilanziert hätte. Erweist sich ein Bilanzansatz und eine darauf beruhende Gewinnabführung insoweit nachträglich als fehlerhaft, müsste er mit Blick auf eine „richtige“ Ergebnisabführung korrigiert werden.

Grundsätzlich gestattet das Handelsrecht bei einer fehlerhaften Bilanzierung auch eine Korrektur auf laufende Rechnung bzw. in der Bilanz des Folgejahres. Nur im Ausnahmefall eines schwerwiegenden Fehlers und soweit eine Korrektur auf laufende Rechnung ausnahmsweise nicht (mehr) möglich ist, wird handelsrechtlich eine rückwirkende Korrektur gefordert.<sup>93</sup>

*Neben* „klassischen“ Bilanzierungsfehlern kann eine fehlerhafte Durchführung des Gewinnabführungsvertrags auch originär auf eine „falsche“ Sachverhaltsgestaltung und spezielle steuerliche Erwägungen zurückzuführen sein. Rechtsunsicher ist bereits der spätestmögliche Zeitpunkt für eine liquiditätswirksame Erfüllung bzw. „Glattstellung“ der sich aus dem Gewinnabführungsvertrag laufend ergebenden Forderungen und Verbindlichkeiten.<sup>94</sup> Der Ausgleich eines vorvertraglichen Verlustausgleichs bei erstmaliger Gewinnabführung (§ 302 Abs. 1 S. 1 AktG) wird in der Praxis immer wieder mal „vergessen“. Auch die Bildung einer atypischen Gesellschaft zwischen Organgesellschaft und einer dritten Person führt nach der Rechtsprechung zu einer Nichtanerkennung der tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags.<sup>95</sup> Dabei wird deutlich, dass die „Vollabführung des handelsrechtlichen Gewinns“ vom Steuerrecht nicht nur nach handelsrechtlichen,

---

<sup>93</sup> Vgl. IDW RS HFA 6, Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen, Beilage zu WPg 2/2007, 77 ff.; *Prinz*, StbJb. 2011/2012, 241, 245; *Günkel*, StbJb 2004/2005, 295, 305; *Stapperfend*, Bilanzberichtigung und Bindung der Finanzverwaltung an die eingereichte Bilanz, IFSt-Schrift Nr. 464 (2010), 48 ff.

<sup>94</sup> Vgl. *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 210, mit zahlreichen weiteren Nachweisen.

<sup>95</sup> FG Hamburg, Urteil vom 26.10.2010 – 2 K 312/09; nachfolgend BFH, Beschluss vom 31. 3. 2011 – I B 177/10. Nach zivilrechtlicher Wertung ist eine atypisch stille Beteiligung bereits als Teilgewinnabführung im Sinne des § 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG anzusehen (BGH, Urteil vom 21.7.2003 – II ZR 109/02, BGHZ 156, 38).

sondern auch nach ganz eigenen Maßstäben beurteilt wird.<sup>96</sup> Hochgradig streit- und fehleranfällig ist zudem die vereinbarte Höhe der Ausgleichszahlungen an außenstehende Aktionäre,<sup>97</sup> die Zulässigkeit weiterer Ausgleichszahlungen<sup>98</sup> sowie insbesondere die steuerunschädliche Bildung von Rücklagen bei der Organgesellschaft.<sup>99</sup> Rechtsprechung und Finanzverwaltung legen die zulässige freie Rücklagenbildung so aus, dass jeweils ein „konkreter Anlass“ zur Rücklagenzuführung vorliegen muss.<sup>100</sup> Ein „Führ-ab-hol-zurück“-Verfahren wird als steuerunschädlich angesehen; rechtssicher geklärt ist auch das allerdings nicht.<sup>101</sup>

Unterläuft im Konzern ein Durchführungsfehler beim Gewinnabführungsvertrag, unterbleibt bei der Organgesellschaft fehlerhaft der periodengerechte Ausweis eines eigentlich bestehenden Anspruchs auf Verlustausgleich bzw. einer Gewinnabführungsverpflichtung. Für einen aufgrund der Verlustübernahmeverpflichtung nach § 302 AktG entstehenden Anspruch auf Verlustausgleich ist dabei zivilrechtlich geklärt, dass der Ausgleichsanspruch in seiner richtigen Höhe bereits zum jeweiligen Bilanzstichtag fällig wird und entsprechend §§ 352, 353 HGB auch zu verzinsen ist.<sup>102</sup> Für die Gewinnabführungsverpflichtung kann dagegen von einer Fälligkeit mit Feststellung des Jahres-

---

<sup>96</sup> *Dötsch* spricht von einer undurchsichtigen Gemengelage von Handelsrecht und Steuerrecht. Vgl. *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 198.

<sup>97</sup> Vgl. nur BFH, Urteil vom 4.3.2009 – I R 1/08, BStBl. II 2010, 407 (Durchführung verneint bei qualifiziert variabler Ausgleichszahlung) und Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung durch BMF-Schreiben vom 20.4.2010, BStBl. I 2010, 372. Zur Diskussion *Schneider*, *Organschaft: Zivilrecht – Steuerrecht – Haftung*, Steuerberaterjahrbuch 2010/2011, 327, 354 ff.

<sup>98</sup> Dazu *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 16 KStG Rz. 3a ff.

<sup>99</sup> Unklarheiten bestehen im Hinblick auf den unbestimmten Rechtsbegriff der zulässigen Bildung freier Rücklagen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung und auch im Hinblick auf die zeitliche Reichweite der handelsrechtlichen Abführungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB, die zugehörige Bildung latenter Steuern und eine übergangsbedingte Rücklagenbildung nach Inkrafttreten des BilMoG. Vgl. *Prinz*, in *Prinz/Kanzler* (Hrsg.), *NWB Praxishandbuch Organschaft*, 2012, S. 321, 329 ff.; *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 209a; *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, *IFSt-Schrift* Nr. 471 (2011), 26 f.

<sup>100</sup> R 60 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 KStR; BFH, Urteil vom 29.10.1980 – R 61/77, BStBl. II 1981, 336.

<sup>101</sup> Vgl. *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 212.

<sup>102</sup> BGH, Urteil vom 11.10.1999 – II ZR 120/98, BGHZ 142, 382.

abschlusses der Organgesellschaft ausgegangen werden.<sup>103</sup> Muss eine vergangene Ergebnisabführung bzw. der bilanzielle Ausweis entsprechender Forderungen und Verbindlichkeiten nachträglich korrigiert werden, kann auch dies wie die jeweilige Bilanzkorrektur handelsrechtlich auf laufende Rechnung – jedoch unter Verzinsung des Zeitraums ab Fälligkeit – vorgenommen werden.

Aus steuerlicher Perspektive wird nun darauf verwiesen, dass etwa ein fehlerhaft unterbliebener Verlustausgleich bereits bei geringfügigen Beträgen Gläubigerinteressen tangiere und daher auch für eine steuerliche Beurteilung der „tatsächlichen Durchführung“ des Gewinnabführungsvertrags schädlich sein könne.<sup>104</sup> Außerdem wird eine erst nachträglich auf laufende Rechnung vorgenommene Fehlerkorrektur als „Heilungsmöglichkeit“ abgelehnt, da eine „richtige Durchführung“ zeitraumbezogen für die jeweilige Periode nach den tatsächlichen Sachverhaltsgestaltungen zu beurteilen sei.<sup>105</sup>

Es kann allerdings bereits nicht Aufgabe des Steuerrechts sein, über die Tatbestandsvoraussetzung der tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags – die wiederum als „genuin steuerrechtliche Wertung“ angesehen wird<sup>106</sup> – die Sicherung vermuteter Gläubigerinteressen zu befördern. Ein solcher Drittschutz ist Sache des Zivil- und Handelsrechts.

Dass eine rückwirkende Fehlerkorrektur nicht die fehlerhafte Durchführung als steuerrelevanten Sachverhalt eines vergangenen Jahres ändern kann, ist allerdings verständlich. Dass bei der Durchführung des Gewinnabführungsvertrags zur Anerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft in keinem Jahr Fehler gemacht werden dürfen, ist jedoch so bereits dem Gesetz nicht entnehmbar. Versteht man die „Durchführung“ einer vollen Gewinnabführung aktivitäts- statt ergebnisbezogen, müsste dies zudem konsequent gehandhabt werden. Der nach Beendigung eines Gewinnabführungsvertrags vorgenommene Verzicht auf eine Verlustübernahme<sup>107</sup> könnte dann – da ergebnisbezogen – etwa niemals schädlich für die Anerkennung der ertrag-

---

<sup>103</sup> Vgl. *Prinz*, in *Prinz/Kanzler* (Hrsg.), *NWB Praxishandbuch Organschaft*, 2012, S. 321, 335, Rz. 1663.

<sup>104</sup> Vgl. *Schneider/Hinz*, *Ubg* 2009, 738, 745.

<sup>105</sup> Vgl. *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 181.

<sup>106</sup> Vgl. *Schneider/Hinz*, *Ubg* 2009, 738, 745.

<sup>107</sup> Vgl. § 302 Abs. 3 AktG für die Aktiengesellschaft.

steuerlichen Organschaft sein, was jedoch bejaht wird.<sup>108</sup> Das verdeutlicht die zugrundeliegende streng formalrechtliche Sichtweise, bei der das einer wirtschaftlicher Betrachtungsweise entspringende Erfordernis einer tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags zum Erfordernis einer aktivitäts- und ergebnisbezogen nahtlos fehlerfreien Durchführung mutiert.

Aus steuerlicher Sicht müsste allerdings eine tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags nach Maßstäben eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters hinreichend sein.

Der Maßstab eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters ist für die Innenhaftung bei GmbHs und AGs maßgebend (§ 93 Abs. 1 S. 1 AktG und § 43 Abs. 1 GmbHG) und wird etwa auch für die Beurteilung herangezogen, ob ein Geschäftsleiter objektiv eine Pflichtverletzung im Sinne von § 69 AO – Managerhaftung für Steuerrisiken – begangen hat, indem er vorsätzlich oder grob fahrlässig den steuerlichen Pflichten der vertretenen Gesellschaft nicht nachgekommen ist.<sup>109</sup> Auch ein „Muster-Geschäftsleiter“ ist jedoch kein Hellseher. Auch ihm sind über den steuerlich definierten fünfjährigen Mindestzeitraum der Gewinnabführung hinweg Fehler zuzugestehen, soweit aufgrund von Rechtsunsicherheiten bereits das „richtige“ Verhalten nicht klar ist oder Fehler leicht fahrlässig begangen werden. Grob fahrlässig ist in Abgrenzung dazu ein Handeln, bei dem die erforderliche Sorgfalt nach den gesamten Umständen in ungewöhnlich hohem Maße verletzt worden ist und bei dem dasjenige unbeachtet geblieben ist, was im jeweiligen Fall jedem hätte einleuchten müssen.<sup>110</sup> Dabei ist im speziellen Fall der langfristigen unternehmensvertraglichen Bindung auch zu bedenken, dass sich Mehr- oder Minderabführungen im Zeitablauf ausgleichen würden. Dass die ungewollt „verunglückte“ Organschaft seit Jahren nicht nur als theoretisches, sondern praktisches Problem diskutiert wird, verdeutlicht zudem bereits, dass Durchführungsfehler nach den strengen steuerlichen Maßstäben nicht Einzelfälle nach Maßstab eines „unordentlichen Geschäftsleiters“ sind.

Auch einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter können insoweit „Durchführungsfehler“ nach den strengen steuerlichen Maßstäben zur Anerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft unterlaufen. Er würde diese Fehler allerdings – ergebnisbezogen - möglichst umgehend korrigieren und dem Ergebnis nach eine Richtigstellung veranlassen. Würde in einer

---

<sup>108</sup> Vgl. *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 212.

<sup>109</sup> Vgl. *Prinz/Hick*, *Handbuch Managerhaftung*, 2. Aufl. 2010, § 32, 965 ff.

<sup>110</sup> Vgl. BGH, Beschluss vom 15.11.2011 – II ZR 304/09, BB 2012, 1.

Periode fälschlich nicht der objektiv mögliche „volle Gewinn“ abgeführt, wird der Vertrag dennoch durchgehend durchgeführt; zivilrechtlich entsteht dann nur eine entsprechende Ausgleichsforderung.<sup>111</sup>

Die steuerliche Pflicht zu einer im Ergebnis richtigen Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags ist insoweit abzugrenzen von der „Kür“ der stets fehlerfreien Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags. Um Rechtssicherheit hinsichtlich der steuerlichen Wertung einer „Vollabführung“ des Gewinns der Organgesellschaft zu erlangen, könnte insoweit *de lege ferenda* ausdrücklich auf eine Gewinnabführung auf Basis des jeweils festgestellten Jahresabschlusses abgestellt werden. Auch nach Maßstäben eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters ist dabei nicht in jedem Fall eine externe Prüfung des Jahresabschlusses der Organgesellschaft erforderlich.<sup>112</sup> Allerdings sollte zumindest bei externer prüferischer Durchsicht eines Jahresabschlusses Vertrauensschutz im Hinblick auf eine „ordentliche Durchführung“ des Gewinnabführungsvertrags gelten können. Zusätzlich sollte ergebnisorientiert die Möglichkeit einer Korrektur auf laufende Rechnung und auch rückwirkenden Korrektur zugelassen werden, soweit nachträglich ein Durchführungsfehler erkannt wird.

Für § 14 Abs. 1 Nr. 3 n.F. wird entsprechend folgende Anpassung, ergänzt um einen Satz 4, vorgeschlagen:

<sup>1</sup>Der Gewinnabführungsvertrag muss während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden. <sup>2</sup>Der objektiv erkennbare Willen der Vertragsparteien muss auf eine Vertragslaufzeit von mindestens fünf Jahren gerichtet sein.

<sup>3</sup>Vertragliche Änderungen und der Neuabschluss eines Gewinnabführungsvertrags unter gleichzeitiger Aufhebung des bisherigen Gewinnabführungsvertrags vor Ablauf der Mindestlaufzeit nach Satz 2 sind unschädlich, wenn innerhalb des ursprünglich vereinbarten Zeitraumes die sonstigen Voraussetzungen nach Satz 1 und 2 weiterhin erfüllt werden.

<sup>4</sup>Die Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns gilt als erfüllt, wenn der abgeführte Gewinn oder der übernommene Verlust vorbehaltlich des Höchstbetrages gemäß § 301 des Aktiengesetzes auf einem Jahresabschluss der Organgesellschaft beruht, der einer Prüfung oder prüferischen Durchsicht durch einen Abschlussprüfer im Sinne des § 319 des

---

<sup>111</sup> Vgl. BGH, Urteil vom 14.2.2005 – II ZR 361/02, BB 2005, 1104.

<sup>112</sup> Vgl. § 264 Abs. 3 Nr. 2 HGB.

Handelsgesetzbuchs unterzogen wurde und ein uneingeschränktes Testat nach § 322 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs oder eine entsprechende Bestätigung aufgrund einer prüferischen Durchsicht erteilt wurde.<sup>5</sup> Die Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns gilt auch dann als erfüllt, wenn eine unzutreffende Gewinnabführung oder Verlustübernahme rückwirkend oder in laufender Jahresrechnung berichtigt wird; dies kann auch nach Beendigung der Organschaft erfolgen.

## **5. Das „Sonderrecht“ für die GmbH als Organgesellschaft**

§ 17 KStG bestimmt, dass die §§ 14 bis 16 auch für andere Kapitalgesellschaften als AGs – insbesondere: GmbHs – mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland gelten, die sich wirksam verpflichten, ihren ganzen Gewinn an einen qualifizierten Organträger abzuführen. Weitere 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 (§ 14 S. 2 KStG).

Hintergrund ist, dass die aktienrechtlichen Bestimmungen zu Unternehmensverträgen – also auch der Gewinnabführungsvertrag sowie die damit aktienrechtlich zwingend verbundene Verlustausgleichsverpflichtung (§ 302 AktG) der Muttergesellschaft – legislativ nicht unmittelbar auch für GmbHs als Organgesellschaften gelten. Die in § 17 KStG noch ausdrücklich genannte Tatbestandsvoraussetzung der Verlustübernahmeverpflichtung ist insoweit darauf zurückzuführen, dass der steuerliche Gesetzgeber für die GmbH dennoch die gleichen Tatbestandsvoraussetzungen zur Begründung einer Organschaft wie für den aktienrechtlichen Vertragskonzern statuieren wollte.<sup>113</sup> Nach inzwischen ständiger Rechtsprechung des BGH werden die aktienrechtlichen Bestimmungen zu Unternehmensverträgen einschließlich der Verlustübernahmeverpflichtung jedoch analog auch für die GmbH angewandt, sodass gleichzeitig mit einem im GmbH-Vertragskonzern abge-

---

<sup>113</sup> Vgl. nur die Gesetzesbegründung zur Vorgängerregelung des § 17 KStG (§ 7a Abs. 5 S. 2 KStG a.F.), Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze, BT-Drs. V/3017, 9 sowie die Gesetzesbegründung zur Anpassung des § 17 KStG an die neuere Zivilrechtsprechung im Entwurf eines Gesetzes zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze vom 3.9.1991, BT-Drs. 12/1108, 67.

schlossenen Gewinnabführungsvertrag automatisch und implizit auch eine Verlustübernahmeverpflichtung vereinbart wird.<sup>114</sup>

Finanzverwaltung und Rechtsprechung beharren jedoch mangels einer weiteren legislativen Anpassung des Normwortlauts von § 17 KStG weiterhin auf rein formalen Zusatzpflichten, indem bei einer GmbH als Organgesellschaft eine Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG ausdrücklich vereinbart werden muss, auch wenn der jeweilige Unternehmensvertrag bereits implizit eine solche Vereinbarung enthält.<sup>115</sup> Wie genau diese Formalanforderungen angesichts des vier Absätze umfassenden § 302 AktG zu erfolgen hat, sorgt seit Jahren für „endlose“ Diskussionen und „Sonderbeschäftigung“ von Unternehmen, Finanzgerichten und Finanzverwaltung.<sup>116</sup>

Dabei bezieht sich allein der § 302 Abs. 1 AktG auf die eigentliche Verlustübernahmepflicht; Abs. 2 betrifft Verpachtungsfälle; Abs. 3 regelt die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit eines nach Vertragsende erfolgenden Verzichts auf den Verlustausgleichsanspruch durch die ehemalige Organgesellschaft; Abs. 4 betrifft die Verjährung des Verlustausgleichsanspruchs.

Inzwischen ist seitens Rechtsprechung und Finanzverwaltung geklärt, dass sich die geforderte zusätzliche Vereinbarung tatsächlich auf § 302 AktG mit seinen Absätzen 1, 3 und 4 in jeweiliger Regelungsfassung beziehen muss. Dies kann auch durch einen Verweis auf die Vorschrift insgesamt erreicht werden, wenn nicht anderweitig eine Relativierung im Hinblick auf einzel-

---

<sup>114</sup> Vgl. BGH, Beschluss vom 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324; vom 11.11.1991 – II ZR – 287/90, BGHZ 116, 37; Urteil vom 14.12.1987 – II ZR 170/87, BGHZ 103, 1; Urteil vom 11.11.1991 – II ZR 287/90, BGHZ 116, 37; Urteil vom 11.10.1999 – II ZR 120/98, BGHZ 142, 3; Urteil vom 10.7.2006 – II ZR 238/0482; ZIP 2006, 1488.

<sup>115</sup> Vgl. *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 471 (2011), 27 ff.

<sup>116</sup> Vgl. nur exemplarisch BFH, Urteil vom 29.3.2000 – I R 43/99, BFH/NV 2000, 1250; vom 22.2.2006 – I R 74/05, BFH/NV 2006, 1513; vom 17.6.2008 – I R 67/05, BFH/NV 2008, 1705; vom 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132; Beschluss vom 28.7.2010 – I B 27/10, BStBl. II 2010, 932; vom 22.12.2010 – I B 83/10, BFH/NV 2011, 528; BMF vom 16.12.2005, BStBl. I 2006, 12; OFD Rheinland und OFD Münster, Verfügung vom 12.8.2009, BB 2010, 101 und BMF vom 19.10.2010, DStR 2010, 2193. Zum Ganzen im Überblick *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 17 KStG Rz. 22 ff.; *Schneider*, Organschaft: Zivilrecht – Steuerrecht – Haftung, Steuerberaterjahrbuch 2010/2011, 327, 337 ff.

ne relevante Absätze erfolgt.<sup>117</sup> Bei einer ergebnisorientierten steuerlichen Interpretation der gegenseitigen vertraglichen Pflichten aus dem Gewinnabführungsvertrag<sup>118</sup> würde allerdings sowieso jegliche spätere Nichterfüllung unabhängig vom jeweiligen Grund zu einer Nichtanerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft führen.<sup>119</sup> Bei einer aktivitätsbezogenen steuerlichen Interpretation der gegenseitigen vertraglichen Pflichten aus dem Gewinnabführungsvertrag wiederum wäre jegliche spätere Nichterfüllung irrelevant.<sup>120</sup>

Selbst wenn tatsächlich in Ausnahmefällen noch Rechtsunsicherheiten hinsichtlich der für „andere Kapitalgesellschaften“ als AGs geltenden Verlustübernahmeverpflichtung bestehen sollte,<sup>121</sup> würde es legislativ jedoch ausreichen, das „Bestehen“<sup>122</sup> oder auch die ausdrückliche Vereinbarung einer Verlustübernahmeverpflichtung entsprechend § 302 Abs. 1 AktG zu fordern. Eine Absicherung eventueller Interessen von Gläubigern und Minderheitsgesellschaftern der Organgesellschaft überzeugt jedenfalls nicht zur „Konservierung“ der bestehenden steuerlichen Formanforderungen. Für einen angemessenen Schutz von Interessen Dritter sorgt das Gesellschaftsrecht mit unterschiedlichen Instrumentarien. Es ist nicht Aufgabe des Steuerrechts, sich hier ergänzend unter „Pauschalvermutung“ eines gesellschaftsrechtlichen Erfordernisses einzuklinken.<sup>123</sup>

Gesetzgeberisch wurde der neuerliche Anpassungsbedarf von § 17 KStG insoweit bereits zu Recht erkannt. Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2010 wurde eine Anpassung des § 17 S. 2 KStG erwogen, nach der schlicht auf das Bestehen einer Verpflichtung zur Ver-

---

<sup>117</sup> Vgl. BFH, Beschluss vom 28.7.2010 – I B 27/10, BStBl. II 2010, 932; vom 22.12.2010 – I B 83/10, DStR 2011, 219; BMF, Schreiben vom 19.10.2010, BStBl. I 2010, 836.

<sup>118</sup> Vgl. oben Abschnitt 4.

<sup>119</sup> Vgl. *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 212.

<sup>120</sup> Vgl. oben Abschnitt 4.

<sup>121</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132; vom 29.3.2000 – I R 43/99, BFH/NV 2000, 1250; Beschluss vom 28.7.2010 – I B 27/10, BStBl. II 2010, 932.

<sup>122</sup> Vgl. *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 471 (2011), 27 f.

<sup>123</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 29.3.2000 – I R 43/99, BFH/NV 2000, 1250.

lustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG abgestellt werden sollte.<sup>124</sup>

Die Gesetzesänderung wurde letztlich jedoch nicht umgesetzt, da der Finanzausschuss irrtümlicherweise davon ausging, dass das Problem durch die zwischenzeitliche BFH-Rechtsprechung behoben worden war. Hier ist nun ein neuerlicher legislativer Anlauf erforderlich.

Für § 17 S. 2 und 3 KStG n.F. wird – nicht zuletzt auch mit Blick auf bestehende Altverträge<sup>125</sup> – folgende Anpassung vorgeschlagen, mit der auch möglicherweise verbleibende zivilrechtliche Rechtsunsicherheiten im Detail ausgeräumt werden sollten:

<sup>1</sup>Die §§ 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. (unverändert) <sup>2</sup>Weitere Voraussetzung ist, das

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

## 6. Ergebnis

Bringt die Politik in der noch laufenden Legislaturperiode nicht die Kraft für die erforderliche Strukturreform der ertragsteuerlichen Organschaft auf, kommen als Ansatzpunkte für eine zumindest „kleine Organschaftsreform“ folgende Tatbestandshürden des geltenden Rechts in Frage:

- (1) Rechtsunsicherheit hinsichtlich der zivilrechtlichen Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags,
- (2) Rechtsunsicherheit hinsichtlich der zusätzlichen steuerlichen Anforderungen des Gewinnabführungsvertrags,

---

<sup>124</sup> Prüfbitte des Bundesrats in der Stellungnahme zum JStG 2010, BR-Drs. 318/10, 59 ff.

<sup>125</sup> Vgl. *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 17 KStG Rz. 30.

- (2) Rechtsunsicherheit hinsichtlich der tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags,
- (3) Fehleranfälligkeit und Komplizierung der zusätzlich für die GmbH geforderten Voraussetzungen zur Verlustübernahmeverpflichtung.

Hieraus folgen die nachstehenden Formulierungsvorschläge:

- (1) § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG n.F.

<sup>2</sup>Das Einkommen der Organgesellschaft ist dem Organträger erstmals für das Kalenderjahr zuzurechnen, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag als wirksam behandelt wird.

- (2) § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG n.F.

<sup>1</sup>Der Gewinnabführungsvertrag muss während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden. <sup>2</sup>Der objektiv erkennbare Willen der Vertragsparteien muss auf eine Vertragslaufzeit von mindestens fünf Jahren gerichtet sein.

<sup>3</sup>Vertragliche Änderungen und der Neuabschluss eines Gewinnabführungsvertrags unter gleichzeitiger Aufhebung des bisherigen Gewinnabführungsvertrags vor Ablauf der Vertragslaufzeit nach Satz 2 sind unschädlich, wenn innerhalb des ursprünglich vereinbarten Zeitraums die Voraussetzungen nach Satz 1 und 2 weiterhin erfüllt werden.

- (3) § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG n.F.

<sup>4</sup>Die Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns gilt als erfüllt, wenn der abgeführte Gewinn oder der übernommene Verlust vorbehaltlich des Höchstbetrages gemäß § 301 des Aktiengesetzes auf einem Jahresabschluss der Organgesellschaft beruht, der einer Prüfung oder prüferischen Durchsicht durch einen Abschlussprüfer im Sinne des § 319 des Handelsgesetzbuches unterzogen wurde und ein uneingeschränktes Testat nach § 322 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs oder eine entsprechende Bestätigung aufgrund einer prüferischen Durchsicht erteilt wurde. <sup>5</sup>Die Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns gilt auch dann als erfüllt, wenn eine unzutreffende Gewinnabführung oder Verlustübernahme rückwirkend oder in laufender Jahresrechnung berichtigt wird; dies kann auch nach Beendigung der Organshaft erfolgen.

(4) § 17 KStG n.F.:

<sup>1</sup>Die §§ 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. <sup>2</sup>Weitere Voraussetzung ist, dass

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

Für ein Inkrafttreten wird § 34 Abs. 9a KStG n.F. vorgeschlagen:

§§ 14 Absatz 1 Satz 2 Nr. 3 und § 17 in der Fassung des Gesetzes ... sind auch rückwirkend für Veranlagungszeiträume anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind.

Dabei müssen in der sog. kleinen Organschaftsreform nicht zwingend alle diese Punkte aufgegriffen werden. Es gibt gute Gründe, die Gesetzesänderungen der bestehenden Organschaft auf ein Minimum zu beschränken. Werden nicht alle, sondern nur die dringlichsten formalrechtlichen Verwerfungen im geltenden Organschaftsrecht angegangen, kann dies zwar im Ergebnis dazu führen, dass die einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise angepassten Tatbestandsvoraussetzungen nicht mehr ganz zum „Rest“ der übrigen Tatbestandsvoraussetzungen nach bisherigem Stand der Rechtsprechung passen.

Mit Blick auf das eigentliche, auch im Koalitionsvertrag vermerkte Ziel einer Strukturreform geht es bei der nunmehr diskutierten kleinen Organschaftsreform allerdings schon im Ansatz auch um die Wahrung politischer Glaubwürdigkeit. Je weiter die kleine Organschaftsreform gefasst wird, umso eher besteht zudem die Gefahr, dass die eigentliche Strukturreform ausbleibt. Nicht zuletzt werden auch fiskalische Erwägungen den inhaltlichen Rahmen einer kleinen Organschaftsreform im Ergebnis verengen. Das gilt insbesondere, soweit die Implementierungs- und Durchführungsschwierigkeiten des Gewinnabführungsvertrags auch als faktische Schutzbarriere vor einem europarechtlich begründeten Import finaler Auslandsverluste begriffen werden.

Am dringlichsten erscheinen insoweit legislative Klarstellungen zu den Problembereichen

- der vorzeitigen Vertragsänderung bzw. Beendigung des Gewinnabführungsvertrags (§ 14 Abs. 1 Nr. 3 S. 3 KStG n.F.),
- der richtigen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags (§ 14 Abs. 1 Nr. 3 S. 4 KStG n.F.),
- der Verlustübernahmeverpflichtung bei einer GmbH als Organgesellschaft (§ 17 S. 2 KStG n.F.) und
- Inkrafttreten der entsprechenden Regelungen (§ 34 Abs. 9a KStG n.F.).<sup>126</sup>

Da die ertragsteuerliche Organschaft mit dem Gewinnabführungsvertrag weiterhin auf einem satzungsgleichen Organisationsvertrag aufsetzt, verbleiben allerdings sämtliche strukturell hiermit verbundenen Komplikationen, Entscheidungsverzerrungen und Rechtsunsicherheiten auch hinsichtlich der Erfüllung der zivilrechtlichen Anforderungen, die sich im Zeitablauf judikativ und legislativ wandeln können.

Zusätzlich zu den bereits vorgeschlagenen Änderungen könnte insoweit unter Vertrauensschutzgesichtspunkten klargestellt werden, dass eine ordentliche und gewissenhafte Pflichtenerfüllung stets unschädlich für die Anerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft sein sollte:

§ 18a KStG n.F.:

<sup>1</sup>Die nach §§ 14 bis 18 geforderten Voraussetzungen für die Begründung, Aufrechterhaltung und schadlose Beendigung der Organschaft gelten als erfüllt, wenn die Organgesellschaft und der Organträger nach den Maßstäben eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters davon ausgehen konnten, dass sie die Voraussetzungen erfüllt haben. Müssen in den Fällen des Satzes 1 die Organgesellschaft und der Organträger nach den Maßstäben eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters erkennen, dass die nach §§ 14 bis 18 geforderten Voraussetzungen nicht oder nicht mehr erfüllt sind, müssen die erforderlichen Änderun-

---

<sup>126</sup> Auch das IDW hat inzwischen dringlichkeitsfokussierte Formulierungsvorschläge für eine Änderung der §§ 14, 17 und 34 KStG vorgelegt. Sie zielen zentral auf die Justierung der strengen steuerlichen Durchführungsverpflichtungen als Tatbestandsvoraussetzung der ertragsteuerlichen Organschaft. Eine „im Wesentlichen“ richtig durchgeführte Verlustübernahme und Gewinnabführung soll hinreichend sein. Darin könnte allerdings auch ein möglicher Quell neuer Rechtsunsicherheit liegen, der sich um die Frage der Wesentlichkeit ranken würde.

gen bis zum Ende des darauf folgenden Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft erfolgen.

Die Schwierigkeit liegt dabei allerdings gerade darin, dass die Rechtsprechung und Finanzverwaltungsauffassung zur ertragsteuerlichen Organschaft bislang eben nicht durch Anwendung einer wirtschaftlichen, sondern einer formalrechtlichen Betrachtungsweise gekennzeichnet ist und auch nicht immer geradlinig erfolgt ist. Damit sind gerade die Voraussetzungen, unter denen unternehmerische Entscheidungen eindeutig nach den Maßstäben eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters getroffen werden können, nicht gegeben.

#### **IV. Konzeptionelle Grundlagen für die Fortsetzung der Bemühungen um die Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags**

##### **1. Ausgangspunkt: Die Organschaft als steuersubjektübersteigende Konzernbesteuerung**

Das Institut der ertragsteuerlichen Organschaft ist kein Steuerprivileg. Es wurzelt im Kern in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die den rechtlichen und wirtschaftlichen Strukturen eines Konzerns leistungsfähigkeitsgerecht Rechnung trägt.<sup>127</sup>

Die ertragsteuerliche Organschaft bewirkt nach geltendem Recht insbesondere eine steuerliche Einkommenszurechnung im Verhältnis zweier nur rechtsförmlich getrennter Einheiten.<sup>128</sup> Eine weitergehende, einheitstheoretisch begründete Einkommenskonsolidierung wird nicht vorgenommen.<sup>129</sup> Voraussetzung der steuerlichen Ergebniszurechnung ist insbesondere eine Mehrheitsbeteiligung des Organträgers an den Stimmrechten der Organgesellschaft sowie der Abschluss und die Durchführung eines aus steuerlicher Perspektive qualifizierten Gewinnabführungsvertrags.

Grundsätzlich wird Kapitalgesellschaften im geltenden Körperschaftsteuerrecht für ertragsteuerliche Zwecke allerdings eine jeweils eigene wirtschaft-

---

<sup>127</sup> Vgl. *Prinz*, Beihefter zu DStR 30/2010, 67, 68.

<sup>128</sup> Zu den weiteren Rechtsfolgen und typischen Vorteilen der ertragsteuerlichen Organschaft im Überblick *Prinz*, Beihefter zu DStR 30/2010, 67, 70.

<sup>129</sup> Zur Einheitstheorie bei der Konzernbesteuerung *Hübl*, DStZ 1965, 17, 21.

liche Leistungsfähigkeit zuerkannt:<sup>130</sup> Als Rechtssubjekt sind Kapitalgesellschaften selbst körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 KStG). Anders als Personengesellschaften, die nach dem Transparenzprinzip besteuert werden, werden die Vermögenssphären von Anteilseigner und Gesellschaft für Einkommensermittlungszwecke dem „Trennungsprinzip“ entsprechend steuerlich separiert.<sup>131</sup> Steuersubjekt- und Trennungsprinzip werden auch als „Grundsatz der steuerlichen Eigenständigkeit der Körperschaften“ begriffen, nach dem jede Kapitalgesellschaft selbst mit den bei ihr verwirklichten Besteuerungsmerkmalen zu besteuern ist,<sup>132</sup> während das Einkommen einer Personengesellschaft subjektiv deren Anteilseignern zugerechnet wird. Wirtschaftliche Besonderheiten in der Beziehung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft – Einmann-GmbH oder etwa börsennotierte AG – spielen für die subjektive Zurechnung steuerlicher Leistungsfähigkeit dabei keine Rolle.<sup>133</sup> Das Steuersubjektprinzip muss man daher so verstehen, dass Kapitalgesellschaften bereits aufgrund ihrer Rechtsform grundsätzlich eine eigene und vom Anteilseigner losgelöste steuerliche Leistungsfähigkeit zuerkannt wird.

Da die Körperschaftsteuer keine reine Betriebs- oder Unternehmenssteuer darstellt,<sup>134</sup> bezieht sich das Trennungsprinzip einkommenswirksam allerdings auch nur auf den leistungswirtschaftlichen Bereich der Einkommenserzielung einer Kapitalgesellschaft, nicht auf den Bereich von deren Einkommensverwendung. Begründet liegt dies darin, dass die über § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1, § 7 Abs. 1, 2 KStG insoweit auch steuerlich maßgebliche handelsrechtliche Gewinnkonzeption auf die Ermittlung eines ausschüttungsfähigen Gewinns aus Perspektive der Anteilseigner gerichtet ist. Der auf Ebene einer Gesellschaft erzielte Gewinn ist folglich der Gewinn, der zur Verwendung für Thesaurierung oder eben auch Ausschüttung zur Verfügung steht. Trotz des Trennungsprinzips wird wirtschaftliche Leis-

---

<sup>130</sup> Vgl. Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 11 Rz. 1.

<sup>131</sup> Das Bundesverfassungsgericht ordnet das Trennungsprinzip zwischen den Vermögenssphären von Gesellschaft und Anteilseigner gar als ein das Körperschaftsteuerrecht beherrschendes Prinzip ein. Vgl. BVerfG, Beschluss vom 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, DStR 2010, 2393.

<sup>132</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010 S. 1132; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 11 Rz. 1.

<sup>133</sup> Vgl. dazu auch *Krebühl*, Konzernbesteuerung de lege ferenda, in Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, 600.

<sup>134</sup> Vgl. Hey, Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip, in Schön/Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 15.

tungsfähigkeit auf Ebene einer Kapitalgesellschaft also auch dann erfasst, wenn diese Leistungsfähigkeit gar nicht auf Unternehmensebene verwendet wird. Die Sphäre der Einkommensverwendung<sup>135</sup> einer Kapitalgesellschaft wird insoweit erfolgsneutral behandelt.

Eine vollständige Gewinnabführung aufgrund eines Unternehmensvertrags betrifft nun den gesamten Bereich der Einkommensverwendung einer Organgesellschaft. Die Einkommenszurechnung von der Organgesellschaft zum Organträger als Rechtsfolge der ertragsteuerlichen Organschaft kommt insoweit auch einer umfassenden einkommenswirksamen Trennung zwischen Gesellschafts- und Anteilseignerebene unter Einbeziehung der Ebene der Einkommensverwendung gleich, da das dem Anteilseigner zugehende Einkommen vorgelagert gar nicht erst als Einkommen der abführenden Gesellschaft erfasst wird. Da keine umfassende Ergebniskonsolidierung zwischen Gesellschaft und Anteilseigner vorgenommen wird, wird zudem das auf den Bereich der Einkommenserzielung bezogene Trennungsprinzip grundsätzlich nicht verletzt.<sup>136</sup>

Die Organschaftsbesteuerung durchbricht auch nicht das „Steuersubjektprinzip“,<sup>137</sup> da die Organgesellschaft neben dem Organträger weiterhin als Steuersubjekt nach § 1 Abs. 1 KStG anerkannt wird (§ 16 KStG) und kein konsolidiertes Ergebnis ermittelt wird.<sup>138</sup> Der I. Senat des BFH spricht insoweit treffend von einem nur „steuersubjektübersteigenden“ Konzern- oder Gruppenbesteuerungsrecht.<sup>139</sup> Es scheint allerdings zu weitgehend, gleichzeitig von einer gesetzgeberischen Grundentscheidung gegen eine solche „steuersubjektübersteigende“ Konzern- oder Gruppenbesteuerung auszugehen,<sup>140</sup>

---

<sup>135</sup> Vgl. *Hahn*, Zur Auslegung des steuerlichen Betriebsausgabenbegriffs, IFSt-Schrift Nr. 245 (1985), 41 ff.

<sup>136</sup> Vgl. auch *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 471 (2011), 19.

<sup>137</sup> Vgl. *Ismer*, DStR 2012, 821, 823 („begünstigende Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips“).

<sup>138</sup> Vgl. auch *Prinz*, Besonderheiten bei ertragsteuerlicher Organschaft, in *Prinz/Kanzler* (Hrsg.), NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 1. Aufl. 2012, Teil A, Kapitel XI, Rz. 1615; *Herlinghaus*, Einkommensermittlung und Einkommenszurechnung, in *Herzig* (Hrsg.), Organschaft, 2003, 119, 120.

<sup>139</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 3.3.2010 – I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132.

<sup>140</sup> Kritisch zu Recht *Prinz*, Beihefter zu DStR 30/201, 67, 68.

gehört diese doch steuerhistorisch ebenfalls zu den Grundfesten der deutschen Körperschaftsbesteuerung.<sup>141</sup>

## 2. Zur Notwendigkeit einer tatsächlichen Gewinnabführung für die Ergebniszurechnung

Die dogmatische Rechtfertigung der ertragsteuerlichen Ergebniszurechnung im Rahmen einer Organschaft wurde bislang insbesondere in der tatsächlichen Ergebniszurechnung aufgrund des Gewinnabführungsvertrags und einer angenommenen Kontrolle durch die gleichzeitig erforderliche Mehrheitsbeteiligung gesehen.<sup>142</sup>

Aufgrund der „Ergebnisabführung“ der Organgesellschaft wird insbesondere eine tatsächliche Ergebnis- und Risikotragung durch den Organträger angenommen, die entscheidend die ertragsteuerliche Ergebniszurechnung im Konzern rechtfertigen soll.<sup>143</sup> Deutlich wird diese Sichtweise steuerhistorisch auch anhand einer älteren BFH-Entscheidung, die davon ausging, dass ein Organträger nur hinsichtlich des an ihn abgeführten Gewinns steuerpflichtig sei.<sup>144</sup> Wenngleich der BFH diese Ansicht relativ schnell – wohl schon aus Vereinfachungsgründen – revidierte,<sup>145</sup> erhellt ein BFH-Gutachten die Dogmatik der organschaftlichen Ergebniszurechnung aufgrund einer Ergebnisabführung. Der BFH forderte hier nicht nur erstmals die Vollabführung des „tatsächlichen“ Gewinns als ertragsteuerliche Organschaftsvoraussetzung, sondern auch eine weitestmögliche „umgekehrte Maßgeblichkeit“, sodass abgeführter Gewinn und steuerliche Leistungsfähigkeitszurechnung sich möglichst gleichen sollten.<sup>146</sup>

---

<sup>141</sup> Zur Historie *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 471 (2011), 11 ff., m.w.N.

<sup>142</sup> Vgl. Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform, Beilage zu FR 11/2001, 16 f.; *Bachem*, Neuregelung der Besteuerung im Konzern, IFSt-Schrift Nr. 350 (1996), 50 ff.

<sup>143</sup> Vgl. jüngst *Ismer*, DStR 2012, 821, 822 ff.

<sup>144</sup> BFH, Urteil vom 24.11.1953 – I 109/53 U, BStBl. III 1954, 21.

<sup>145</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 8.3.1955 – I 73/54 U, BStBl. III 1955, 187 und dazu *Hübl*, DStZ 1965, 17, 23.

<sup>146</sup> BFH, Gutachten vom 27.11.1956 – I D 1/56, BStBl. III 1957, 139. Vgl. *Hübl*, DStZ 1965, 17, 23.

Unabhängig davon, dass das handelsrechtliche und steuerliche Ergebnis heute regelmäßig weitflächig voneinander abweichen,<sup>147</sup> überzeugt jedoch bereits die umfassende tatsächliche Ergebnisabführung bzw. das Argument des „Wirtschaftens auf fremde Rechnung“ nicht als „geschlossenes Organschaftskonzept“<sup>148</sup> und dogmatische Rechtfertigung der steuerlichen Ergebniszurechnung auf Basis eines Gewinnabführungsvertrags. Ein „Wirtschaften auf fremde Rechnung“, das sich auf die Verwendungsseite des erzielten Einkommens bezieht, kann konzeptionell bereits nur bei einer reinen Betriebs- bzw. Unternehmenssteuer, die allein das auf Unternehmensebene frei verwendbare Einkommen misst, einkommensrelevant sein.<sup>149</sup>

Ein „kontrolliertes“ Wirtschaften auf eigene Rechnung liegt zudem bereits nicht im Einflussbereich der Gesellschaft selbst. Auch ohne Gewinnabführungsvertrag hat es die Gesellschafterversammlung einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich in der Hand, periodisch eine weitestmögliche Vollausschüttung zu bewirken (§ 29 Abs. 1 GmbHG; § 174 Abs. 1 AktG).<sup>150</sup>

Wäre ein „Wirtschaften für fremde Rechnung“ dogmatisch tragend für eine steuerliche Ergebniszurechnung im Rahmen der Organschaft, müsste dies insbesondere auch konsequent außerhalb eines Ergebnisabführungsvertrags erfolgen. Auch wenn eine Gesellschafterversammlung ohne Gewinnabführungsvertrag laufend eine Vollausschüttung des festgestellten handelsrechtlichen Ergebnisses beschließen würde, stellt dies ein „Wirtschaften auf fremde Rechnung“ dar. Allein ein Jahresfehlbetrag würde auf Ebene der Tochtergesellschaft dann nicht unmittelbar durch Entstehen einer gleich hohen Forderung gegen den Anteilseigner aufgrund einer Verlustausgleichsverpflichtung ausgeglichen werden, sondern erst spätere Gewinnausschüttungen mindern. Allerdings wird für die steuerlich geforderte tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags auch nach geltendem Recht keine unmittelbare Liquiditätswirksamkeit gefordert,<sup>151</sup> sodass sich auch hier dem finanziellen

---

<sup>147</sup> Dazu sogleich weiter unten.

<sup>148</sup> *Ismar*, DStR 2012, 821, 822 ff.

<sup>149</sup> Vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung II, 1993, 1032 ff.

<sup>150</sup> Vgl. dazu auch *Hey*, Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip, in Schön/Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1, 17.

<sup>151</sup> Dazu *Prinz*, Besonderheiten bei ertragsteuerlicher Organschaft, in Prinz/Kanzler (Hrsg.), NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 1. Aufl. 2012, Teil A, Kapitel XI, Rz. 1663.

Ergebnis nach – mit Ausnahme einer Verzinsung des bei Entstehen unmittelbar fälligen Verlustausgleichsanspruchs – kein Unterschied ergeben muss.

Der unternehmenssteuerliche Gewinn ist überdies grundsätzlich keine reale Wirtschaftsgröße, die in einer Periode liquiditätsmäßig getragen werden kann, weswegen auch die „Ergebnistragung“ als dogmatische Rechtfertigung des Gewinnabführungsvertrags als Organschaftsvoraussetzung nicht überzeugt.<sup>152</sup> Ein steuerlicher Verlust und ein steuerlicher Gewinn können nur durch Verrechnung und Zurechnung auf der jeweils identischen Ebene subjektiver steuerlicher Leistungsfähigkeit buchhalterisch „getragen“ werden.<sup>153</sup>

Zudem können das aufgrund eines Gewinnabführungsvertrags abzuführende handelsrechtliche Ergebnis und das steuerliche Ergebnis inzwischen auch weiträumig voneinander abweichen. Das ist nicht nur zurückzuführen auf Durchbrechungen des steuerlichen Maßgeblichkeitsprinzips im Rahmen der ersten Gewinnermittlungsstufe,<sup>154</sup> sondern auch auf rein steuerlich bedingte Modifikationen der zweiten Gewinnermittlungsebene – etwa außensteuerrechtlich bedingte Korrekturen, nicht abzugsfähige Betriebsausgaben außerhalb der Zinsschranke und steuerfreie Einkünfte aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens.<sup>155</sup>

---

<sup>152</sup> Auf die Ergebnistragung als dogmatische Rechtfertigung der Ergebniszurechnung scheint insbesondere die Finanzverwaltung abzustellen. Vgl. Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform, Beilage zu FR 11/2001, 16 f. Liquidität als solche ist im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung allerdings grundsätzlich kein Maßstab für die Einkommensbemessung. Käme es auf die Liquiditätswirkungen der Gewinnverwendung an, müsste überdies auch das „Führ-ab-hol-zurück-Verfahren“ steuerschädlich mit Blick auf eine Ergebniszurechnung zum Organträger sein. Für eine Steuerunschädlichkeit des „Führ-ab-hol-zurück-Verfahrens“ nach geltendem Recht vgl. *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 212.

<sup>153</sup> Differenzierend zu Vorgruppenverlusten insoweit *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, *IFSt-Schrift* Nr. 471 (2011), 60 ff.

<sup>154</sup> Vgl. dazu die Übersicht von *Scheffler*, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, *IFSt-Schrift* Nr. 474 (2011).

<sup>155</sup> Die Zinsschranke und auch weitere Elemente der zweiten Gewinnermittlungsebene wie § 8b Abs. 1–6 KStG sind erst auf Organträgersebene anwendbar (§ 15 Nr. 2 und 3 KStG). Zum Einkommensberechnungsschema (vor Elementen der Unternehmenssteuerreform 2008) *Herlinghaus*, Einkommensermittlung und Einkommenszurechnung, in *Herzig* (Hrsg.), *Organschaft*, 2003, 119, 122.

Wird das „Wirtschaften auf fremde Rechnung“ jedoch auf die Entstehungsseite des Einkommens bezogen, ist mit der steuerlichen Ergebniszurechnung im Konzern die subjektive Zurechnungsebene der Einkommenserzielung angesprochen.<sup>156</sup> Damit ist dogmatisch idealerweise ein rechtsformübergreifendes Konzept subjektiver Leistungsfähigkeitszurechnung angesprochen, das typisierend nicht nur die Rechtsform als Anknüpfungspunkt subjektiver Leistungsfähigkeit wählt, sondern auf die wirtschaftlichen Strukturen abstellt.<sup>157</sup>

Eine steuerliche Rechtsformneutralität ist dabei gerade eines der im Koalitionsvertrag von CDU, CSU und FDP genannten Ziele für die 17. Legislaturperiode gewesen.<sup>158</sup> Wenngleich die Schaffung einer rechtsformübergreifend gleichmäßigen Unternehmensbesteuerung ein ökonomisches Ideal darstellt, ist hierfür allerdings wohl eine politische „Kraftanstrengung“ erforderlich, die über das derzeit Machbare hinausgeht.

Die Forderung nach einem spezifischen „Tragen“ von Ergebnissen im Rahmen der ertragsteuerlichen Organschaft – und damit verbunden das Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags – scheint allerdings bereits die Ebene der Einkommenserzielung und -verwendung zu vermengen. Unter dem Gesichtspunkt der „Verlusttragung“ müssten aufgrund der Verlustausgleichspflicht zudem auch vororganschaftliche Verluste (§ 301 AktG) der Organgesellschaft im Rahmen der Organschaft berücksichtigt werden, was gerade abgelehnt wird.<sup>159</sup> Im Ergebnis kann nur ein besonderes Nähe-Verhältnis zwischen Gruppengesellschaften als dogmatische Rechtfertigung der Gruppenbesteuerung verbleiben, das auch jenseits einer vollen Gewinnabführung begründet werden kann.

---

<sup>156</sup> Steuerhistorisch deutlich bei der sog. Angestelltenhypothese des preußischen Oberverwaltungsgerichts; vgl. dazu Hübl, DStZ 1965, 17 ff.

<sup>157</sup> Vgl. *Krebühl*, Konzernbesteuerung de lege ferenda, in Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, 595, 600.

<sup>158</sup> „Wachstum. Bildung. Zusammenhalt“, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP für die 17. Legislaturperiode vom 26.10.2009, 13.

<sup>159</sup> Anders mit Blick auf Besonderheiten bei Personengesellschaften als Organträger *Herzig*, Einführung, in Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, 3, 13.

### 3. Zur Notwendigkeit eines zivilrechtlich wirksamen Gewinnabführungsvertrags für die Ergebnisabführung

Soll weniger eine prozessbezogene wirtschaftliche Abbildung des Konzerngeschehens – insbesondere also die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags –, sondern eher eine strukturbezogene Abbildung des Vertragskonzerns entscheidend für die steuerliche Ergebniszurechnung im Rahmen der geltenden Organschaft sein, müsste dies der ansonsten geltenden Haftungssegmentierung im Konzern gegenübergestellt werden.

Auch unter Geltung eines Gewinnabführungsvertrags haftet die Organgesellschaft allein mit ihrem Bruttovermögen für ihre Außenverpflichtungen, es erfolgt weiterhin kein Haftungsdurchgriff auf den Organträger. Allerdings trägt der Organträger über die Verlustausgleichsverpflichtung entsprechend § 302 AktG zumindest das wirtschaftliche Risiko der handelsbilanziellen Kapitalerhaltung der Organgesellschaft und insoweit auch das Risiko der Vermögensdeckung von deren Außenverpflichtungen. Gesellschaftsrechtlich wird damit ein Gläubigerschutz bezweckt. Auch durch diese Verlustausgleichsverpflichtung wird jedoch die rechtsförmlich begründete Haftungssegmentierung im Konzern noch nicht zwingend aufgebrochen, denn ein handelsbilanzieller Jahresfehlbetrag bedeutet noch nicht, dass das Vermögen der Organgesellschaft ohne Verlustausgleichsanspruch nicht mehr die Verbindlichkeiten deckt. Nur wenn eine solche „Unterbilanz“ entsteht, könnte zumindest mittelbar eine Haftung des Organträgers für die Verbindlichkeiten der Organgesellschaft angenommen werden.

Der Organträger hat jedoch vertraglich weiterhin insbesondere keine Liquiditätszusage zur Tilgung von Verbindlichkeiten gegeben und keine direkte Haftungsübernahme zugesagt. Auch ein erforderlicher Verlustausgleich muss sich liquiditätsmäßig schließlich nicht wesentlich vom „Normalfall“ einer vollen Gewinnausschüttung unter Verlustverrechnung unterscheiden. Nach § 73 AO haftet die Organgesellschaft zudem auch nur für eine „entsprechende“ Steuerzahlung des Organträgers.<sup>160</sup>

Im Ergebnis verbleibt die mögliche mittelbare Haftungsdurchbrechung durch die mit dem Gewinnabführungsvertrag verbundene Verlustübernahmeverpflichtung des Organträgers während der Geltungsdauer des Gewinnabführungsvertrags als Rechtfertigung für eine Ergebniszurechnung dogmatisch

---

<sup>160</sup> Vgl. *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, *IFSt-Schrift* Nr. 471 (2011), 75 f.

zwar überzeugender als die Ergebnisverwendung durch volle Gewinnabführung. Allerdings kann der Gewinnabführungsvertrag auch hier nur als ein Instrument unter anderen gewertet werden, um ein besonderes Nähe-Verhältnis zwischen zwei Gesellschaften zu begründen, das eine Ergebniszurechnung rechtfertigt. So kann eine partielle Haftungsübernahme im Konzern etwa auch über Bürgschaften und weitere Patronatserklärungen erreicht werden.

Kurios ist überdies, dass genau dann, wenn das Steuerrecht keine Ergebniszurechnung und Konzernbesteuerung mehr vornimmt – nämlich wenn der Gewinnabführungsvertrag beendet wurde –, der ehemalige Organträger in der Außenhaftung gerade besonders gefragt ist, indem er für vormalig begründete Verbindlichkeiten der ehemaligen Organgesellschaft auf Nachfrage Sicherheiten gegenüber den Gläubigern leisten muss (§ 303 AktG).

Das Ausmaß einer möglichen Vermögensunterdeckung von Verbindlichkeiten auf Ebene einer Tochtergesellschaft und einer damit verbundenen mittelbaren Haftung durch den Organträger wird zudem nicht nur von dem wirtschaftlichen bzw. handelsrechtlich gemessenen Erfolg der Organgesellschaft selbst abhängen, sondern bereits von der vorherigen Eigenkapitalausstattung durch den Gesellschafter. Deswegen überzeugt letztlich auch der Blick auf die mittelbaren Haftungsstrukturen aus einem Gewinnabführungsvertrag nicht für eine dogmatische Rechtfertigung des Gewinnabführungsvertrags als Organschaftsvoraussetzung. Gerade in Konzernstrukturen mit Tochtergesellschaften, die relativ gut mit Eigenkapital ausgestattet sind, käme es auch bei Geltung einer Verlustübernahmeverpflichtung weniger leicht zu einer mittelbaren Haftung der Muttergesellschaft für die Vermögensdeckung von Verbindlichkeiten der Tochtergesellschaft. Dies sollte eher als Zeichen für wirtschaftliche Nähe zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft gedeutet werden als eine tendenzielle Unterkapitalisierung, die leichter zu einer mittelbaren Haftungsübernahme führen kann.

Im Ergebnis können der Gewinnabführungsvertrag und die damit verbundene Verlustübernahmeverpflichtung dogmatisch nicht als notwendige Tatbestandsvoraussetzung für eine steuerliche Leistungsfähigkeitszurechnung im Konzern tragen. Es verbleibt allein das hierdurch begründete besondere Nähe-Verhältnis zwischen zwei rechtsförmlich getrennten Einheiten als Rechtfertigung, das ebenso etwa durch eine höhere Beteiligungsquote der

Muttergesellschaft erreicht werden könnte.<sup>161</sup> Steuersystematisch ist der Gewinnabführungsvertrag als Organschaftsvoraussetzung damit verzichtbar.

#### **4. Zur Konservierung des Gewinnabführungsvertrags als Organschaftsvoraussetzung im Hinblick auf finale Auslandsverluste**

Die Frage der Berücksichtigung finaler Verluste von Auslandsgesellschaften scheint mit der Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags als Tatbestandsvoraussetzung der ertragsteuerlichen Organschaft unglücklich verbunden zu sein. So ist insbesondere die „Schutzwirkung“ dieses deutschen Unikums gegenüber einer fiskalisch ungewollten aufkommenswirksamen Ergebniszurechnung aus dem Ausland zentraler Streitpunkt in der Diskussion um eine Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags als Organschaftsvoraussetzung. Es geht um die unionsrechtlich begründete Hinzurechnung finaler EU/EWR-Auslandsverluste ins Inland oder auch eine DBA-rechtlich begründete Hinwegrechnung von Inlandsgewinnen ins Ausland unter Durchbrechung des grundsätzlichen Inlandsbezugs der deutschen Organschaft.<sup>162</sup>

Zwar ist der Abschluss eines grenzüberschreitenden Gewinnabführungsvertrags gesellschaftsrechtlich möglich.<sup>163</sup> Die steuerliche Anerkennung einer Organschaft erfordert jedoch nach geltendem Recht gerade „die exakte Befolgung aller formellen und materiellen Voraussetzungen während der gesamten Laufzeit des Gewinnabführungsvertrags“.<sup>164</sup> Der BFH folgert daraus auch für Unternehmen eines grenzüberschreitenden Konzernverbands, die unter Berufung auf die unionsrechtliche Grundfreiheiten einzelne Elemente der Organschaftbesteuerung für sich in Anspruch nehmen wollen, „dass diese im relevanten Zeitraum zumindest den Willen bekundet haben, eine Organschaft bilden zu wollen, und dass sie zumindest versucht haben, die für die steuerliche Anerkennung der Organschaft im Inlandsfall erforderlichen Voraussetzungen zu schaffen“.<sup>165</sup>

---

<sup>161</sup> Vgl. bereits *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, *IFSt-Schrift* Nr. 471 (2011), 30, 43.

<sup>162</sup> Vgl. weitergehend *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, *IFSt-Schrift* Nr. 471 (2011), 44 ff., 71 ff.

<sup>163</sup> Vgl. etwa *Bauschatz*, *DK* 2003, 805 ff.

<sup>164</sup> BFH, Urteil vom 7.12.2011 – I R 30/08, *BStBl. II* 2012, 507, Rz. 24.

<sup>165</sup> BFH, Urteil vom 7.12.2011 – I R 30/08, *BStBl. II* 2012, 507, Rz. 25.

Insoweit wird dem Gewinnabführungsvertrag aufgrund seines – für den Inlandskonzerns ansonsten gerade kritisierten<sup>166</sup> – „einschneidenden Eingriffs in die gesellschaftsrechtliche Organisation der beteiligten Unternehmen“<sup>167</sup> auch eine mögliche Schutzwirkung gegenüber einer steueraufkommensmindernden Zurechnung finaler Auslandsverluste beigemessen.<sup>168</sup> Ziel ist die nationale Abschottung der deutschen Konzernbesteuerung, Hintergrund der Gedanke, dass der EU-Ausländer die „deutsche Organschaftssprache“ nicht spricht. Man mag bezweifeln, ob das mit den europavertraglich garantierten Mobilitätsfreiheiten und auch – übergreifend – dem Loyalitätsgebot konform geht.

Neuen Schwung in die Diskussion um die Berücksichtigung finaler Auslandsverluste scheinen gleichzeitig die Schlussanträge von *Kokott* vom 19.7.2012 in der EuGH-Rechtssache C-123/11 („A Oy“) zu bringen. *Kokott* geht von einer Hinwendung der EuGH-Rechtsprechung zur „Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“ als alleinigem Rechtfertigungsgrund für eine Beschränkung europäischer Grundfreiheiten aus. Nur die „Verhinderung einer doppelten Verlustberücksichtigung“ als Rechtfertigungsgrund für eine EU-grundfreiheitsbeschränkende Versagung der Berücksichtigung von Auslandsverlusten führte jedoch nach Ansicht der Generalanwältin in der Entscheidung *Marks & Spencer*<sup>169</sup> zu der Ausnahmeregelung für finale Auslandsverluste, die definitionsgemäß nicht doppelt berücksichtigt werden können. Hätte die „Verhinderung einer doppelten Verlustberücksichtigung“ demnach tatsächlich keine eigenständige Bedeutung mehr in der Rechtfertigungsdogmatik des EuGH, käme dies einer Rechtsprechungswende gleich, nach der die steuerliche Nichtberücksichtigung finaler Auslandsverluste letztlich stets gerechtfertigt werden könnte.

Den Schlussanträgen von *Kokott* wird man allerdings ein solches Ergebnis noch nicht entnehmen können. Zum einen ist bereits nicht (mehr) so sicher, dass der EuGH den Schlussanträgen der Generalanwältin tatsächlich folgen wird. Zum anderen betrifft der nun anhängige Fall zu „finalen Verlusten“ auch nur den speziell gelagerten Fall einer grenzüberschreitenden Fusion in der Europäischen Union, und hier die Abzugsfähigkeit von finalen Verlusten

---

<sup>166</sup> Vgl. oben unter Abschnitt II.

<sup>167</sup> BFH, Urteil vom 7.12.2011 – I R 30/08, Rz. 24.

<sup>168</sup> Vgl. nur *Gosch*, BFH/PR 2011, 266, 268; außerdem *Ismer*, DStR 2012, 821, 825.

<sup>169</sup> EuGH, Urteil vom 13.12.2005 – C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Rz. 54 f.

einer übertragenden Gesellschaft im Mitgliedstaat der übernehmenden Gesellschaft. Es bleibt abzuwarten, wie der EuGH hier entscheiden wird.

Eine fiskalische Abschottung gegenüber finalen Auslandsverlusten ist zudem bereits im Kern nicht verständlich. Das Wirtschaftsgut, das auf Gesellschafterebene eine Fremdkapitalvergabe oder Eigenkapitalbeteiligung an einer anderen Gesellschaft verkörpert, ist von der hiermit finanzierten Unternehmensebene zu trennen. Auch außerhalb einer Konzernbesteuerung kann es insoweit aus Gesellschafterperspektive zu einem Verlust von inländisch oder grenzüberschreitend investiertem Kapital kommen. Finale Auslandsverluste können sich insoweit bereits mittelbar über Teilwertabschreibungen von Gesellschafterforderungen oder Beteiligungen auswirken, die im Körperschaftsteuerrecht systemwidrig allerdings nur eingeschränkt bzw. gar nicht anerkannt werden.<sup>170</sup>

Eine sichere legislative Definition finaler Auslandsverluste, die bei der inländischen Konzernbesteuerung berücksichtigt werden könnten, steht zudem nach wie vor aus. Ausgehend von einer engen Finalitätsdefinition durch den Gesetzgeber<sup>171</sup> würde aus der bislang angenommenen unionsrechtlichen Pflicht zur Berücksichtigung finaler Auslandsverluste kein signifikanter Aufkommensverlust drohen.<sup>172</sup> Bei einem relativ engen Finalitätsverständnis ginge es gerade nicht um den Regelfall eines Auslandsengagements, sondern um den Einzelfall endgültigen ausländischen Desinvestments.

Unabhängig vom Ausgang in der EuGH-Rechtssache „A Oy“ ist daran zu erinnern, dass die Steuerpolitik heute verstärkt auch als Teil der deutschen Europapolitik begriffen werden muss. Die Haftungs-Grenzen der Eurozone sind längst aufgebrochen. Insoweit liegt es auch im Interesse Deutschlands, wenn in den anderen Mitgliedstaaten der Eurozone wieder verstärkt investiert und die Wirtschaft in Schwung gebracht wird. Verliert der Unternehmer dabei – „final“ – sein Kapital und wird dies steuerlich nicht als Verlust seines Wirtschaftsguts der Beteiligung bzw. unmittelbar über eine Zurechnung des

---

<sup>170</sup> Vgl. *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, *IFSt-Schrift* Nr. 471 (2011), 74 f.

<sup>171</sup> Vgl. *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, *IFSt-Schrift* Nr. 471 (2011), 73 ff.; vgl. außerdem *Rublack*, Berücksichtigung finaler Auslandsverluste, *IFSt-Schrift* Nr. 472 (2011).

<sup>172</sup> Vgl. *Oestreicher/Koch/Vorndamme/Hohls*, Aufkommenswirkungen einer Abschaffung des Ergebnisabführungsvertrags bei der ertragsteuerlichen Organshaft, *IFSt-Schrift* Nr. 482 (2012), erscheint in Kürze.

finalen Auslandsverlustes anerkannt, bremst dies unternehmerische Investitionsentscheidungen im Binnenmarkt.

Neben der Abschaffung des Gewinnabführungsvertrags als Organschaftsvoraussetzung gehört daher auch eine „behutsame“ Grenzöffnung im Europäischen Binnenmarkt einschließlich einer moderaten Berücksichtigung finaler Auslandsverluste zu einer modernen Gruppenbesteuerung dazu.

## V. Zusammenfassung und Ausblick

*A little learning is a dangerous thing*<sup>173</sup>

Das System der ertragsteuerlichen Organschaft ist grundlegend reformbedürftig. Deren nationale Abschottung und – damit zusammenhängend – das Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags für die Begründung einer steuerlichen Organschaft wirken wachstumshemmend. Der Gewinnabführungsvertrag legt Unternehmen zur Begründung einer steuerlichen Organschaft unnötig zivilrechtliche Fesseln an. Die starke Binnenorientierung der ertragsteuerlichen Organschaft widerspricht dem Geiste europäischer Krisenbewältigung, die auf eine nationale und grenzüberschreitend ausgerichtete Behebung von Wachstumsbremsen ausgerichtet sein muss, ohne dabei das Ziel einer umfassenden Haushaltskonsolidierung zu gefährden. Eine große Organschaftsreform unter Aufgabe des Gewinnabführungsvertrags als Tatbestandsvoraussetzung und eine „behutsame“ europäische Grenzöffnung der deutschen Konzernbesteuerung ist daher weiterhin und mit Nachdruck zu fordern.

Da eine solche Organschaftsreform nicht aufkommensneutral erfolgen kann, wird in der laufenden 17. Legislaturperiode nur noch eine „kleine Organschaftsreform“ angegangen, die die dringlichsten Problemfelder der ertragsteuerlichen Organschaft im Hinblick auf „verunglückte Organschaften“ fokussiert. Nach geltendem Recht schwanken die durch Gesetzesauslegung konkretisierten Tatbestandsvoraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft rechtsunsicher und streng formalrechtlich zwischen zivilrechtlicher, handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Wertung und verlieren dabei den wirtschaftlichen Sinn und Zweck der Organschaftsregelungen aus dem Blick.

---

<sup>173</sup> *Alexander Pope, An Essay on Criticism, 1709.*

In dieser Schrift wurden auf Basis von Vorarbeiten einer IFSt-Arbeitsgruppe<sup>174</sup> Formulierungsvorschläge für eine Vereinfachung und mehr Rechtssicherheit im bestehenden System der ertragsteuerlichen Organschaft unterbreitet. Sicher bereinigen lässt sich die unbefriedigende Rechtslage allerdings nur durch Aufgabe des Gewinnabführungsvertrags und einen Neustart bei der Konzernbesteuerung. Die „kleine Organschaftsreform“ darf daher nicht zu der Illusion verleiten, dass der gesetzgeberische Handlungsbedarf damit erschöpft ist.

---

<sup>174</sup> *Michael Beisheim, Mathias Gerner, WP/StB Prof. Dr. Thomas Rödder, Volker Schmidt-Fehrenbacher, Janine v. Wolfersdorff.*

## IFSt-Schriften 2010 / 2011 / 2012

### 2010

- Nr. 460 *Dornbusch*, Zur Struktur familienpolitischer Maßnahmen in Deutschland
- Nr. 461 *Dorenkamp*, Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung – Haushaltsverträglicher Ausstieg aus der Mindestbesteuerung
- Nr. 462 *Albert*, Schiedsverfahren im Internationalen Steuerrecht
- Nr. 463 *Franke/Kügler*, Steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen
- Nr. 464 *Stapperfend*, Bilanzberichtigung und Bindung der Finanzverwaltung an die eingereichte Bilanz – Subjektiver Fehlerbegriff auf dem Prüfstand
- Nr. 465 *Beland*, Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2010 gegenüber 2009
- Nr. 466 *Dornbusch*, Entwicklung wesentlicher Daten der öffentlichen Finanzwirtschaft in Deutschland von 1999–2009

### 2011

- Nr. 467 *Dahlmanns*, Tagungsbericht, Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung
- Nr. 468 *Hemmelgarn*, Steuern und Abgaben im Finanzmarktsektor – Abgabenrechtliche Regulierung und neue Finanzmarktsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 469 *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung
- Nr. 470 *Ernst*, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel – Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG
- Nr. 471 *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag

- Nr. 472 *Rublack*, Berücksichtigung finaler Auslandsverluste – Ein Vorschlag zur Umsetzung der unionsrechtlichen Anforderungen im deutschen Steuerrecht
- Nr. 473 *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung
- Nr. 474 *Scheffler*, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Bestandsaufnahme nach Auffassung der Finanzverwaltung und Alternativen zum Maßgeblichkeitsprinzip
- Nr. 475 *Beland*, Realsteuern 2011
- Nr. 476 *Houben/Baumgarten*, Haushalts- und Verteilungswirkungen einer Tarifreform
- Nr. 477 *Englisch/Friedrich-Vache*, Umsatzsteuerrechtliche Aspekte der Anteilsveräußerung

## 2012

- Nr. 478 *Dahm/Hamacher*, Export der Abgeltungsteuer – Zur Vereinfachung und grenzüberschreitenden Anwendung der Abgeltungsteuer
- Nr. 479 *IFSt/FiFo*, Trends und Zukunftsfragen der Steuer- und Finanzpolitik in Deutschland und Europa
- Nr. 480 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2011/2012
- Nr. 481 *v. Wolfersdorff*, Die „kleine Organschaftsreform“: Erleichterungen bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags – Notlösung, aber keine Alternative zur Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung –

ISBN: 978-3-89737-027-2