

## § 15

## Ermittlung des Einkommens bei Organschaft

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch JStG 2009 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

<sup>1</sup>Bei der Ermittlung des Einkommens bei Organschaft gilt abweichend von den allgemeinen Vorschriften Folgendes:

1. Ein Verlustabzug im Sinne des § 10d des Einkommensteuergesetzes ist bei der Organgesellschaft nicht zulässig.
2. § 8b Abs. 1 bis 6 dieses Gesetzes und § 4 Abs. 6 des Umwandlungssteuergesetzes sind bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. <sup>2</sup>Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen im Sinne des § 8b Abs. 1 bis 3 dieses Gesetzes oder mit solchen Beträgen zusammenhängende Ausgaben im Sinne des § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes oder ein Übernahmeverlust im Sinne des § 4 Abs. 6 des Umwandlungssteuergesetzes enthalten, sind § 8b dieses Gesetzes, § 4 Abs. 6 des Umwandlungssteuergesetzes sowie § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden. <sup>3</sup>Satz 2 gilt nicht, soweit bei der Organgesellschaft § 8b Abs. 7, 8 oder 10 anzuwenden ist.
3. § 4h des Einkommensteuergesetzes ist bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. <sup>2</sup>Organträger und Organgesellschaften gelten als ein Betrieb im Sinne des § 4h des Einkommensteuergesetzes. <sup>3</sup>Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen der Organgesellschaften Zinsaufwendungen und Zinserträge im Sinne des § 4h Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes enthalten, sind diese bei Anwendung des § 4h Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes beim Organträger einzubeziehen.
4. § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 ist bei der Organgesellschaft auf Dauerverlustgeschäfte im Sinne des § 8 Abs. 7 Satz 2 nicht anzuwenden. <sup>2</sup>Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Verluste aus Dauerverlustgeschäften im Sinne des § 8 Abs. 7 Satz 2 enthalten, ist § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden.
5. § 8 Abs. 9 ist bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. <sup>2</sup>Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Einkommen einer Kapitalgesellschaft enthalten, auf die § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 anzuwenden ist, ist § 8 Abs. 9 bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden.

<sup>2</sup>Nummer 2 gilt entsprechend für Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, die nach den Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Besteuerung auszunehmen sind.

Autor: Dr. Andreas **Herlinghaus**, Richter am BFH, München  
Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,  
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

## Inhaltsübersicht

## Allgemeine Erläuterungen zu § 15

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 15 .</b>	1	2. Sachlicher Geltungsbereich	14
<b>II. Rechtsentwicklung des § 15 .</b>	2	<b>V. Verhältnis des § 15 zu anderen Vorschriften</b>	
<b>III. Bedeutung des § 15</b>		1. Verhältnis zu den Vorschriften über die Ermittlung des Einkommens	
1. Allgemeine rechtliche Bedeutung . . . . .	5	a) Verhältnis zu § 7	
2. Bedeutung des Satz 1 Nr. 1: Vororganschaftliche Verluste . . . . .	6	Abs. 2 . . . . .	16
3. Bedeutung des Satz 1 Nr. 2: Bruttomethode . . . . .	7	b) Verhältnis zu § 8 . . . . .	17
4. Bedeutung des Satz 1 Nr. 3: Zinsschranke . . . . .	8	c) Verhältnis zu § 8b . . . . .	18
5. Bedeutung des Satz 1 Nr. 4 und Nr. 5: Strukturelle Dauerverluste und kommunaler Querverbund . . . . .	9	d) Verhältnis zu § 9 Nr. 2 . . . . .	19
6. Bedeutung des Satz 2: Anwendung der DBA-Schachtelprivilegien . . . . .	10	e) Verhältnis zu §§ 3 Nr. 40, 3c EStG . . . . .	20
<b>IV. Geltungsbereich des § 15</b>		f) Verhältnis zu § 10d EStG . . . . .	21
1. Persönlicher Geltungsbereich . . . . .	13	2. Verhältnis zu den anderen Organschaftsbestimmungen des KStG . . . . .	22
		3. Verhältnis zum GewStG . . . . .	23
		4. Verhältnis zum UmwStG . . . . .	24
		5. Verhältnis zu den DBA-Schachtelprivilegien . . . . .	25
		6. Verhältnis zum Europarecht . . . . .	26

**Erläuterungen zu Satz 1:  
Die bei der Ermittlung des Einkommens bei Organschaft anzuwendenden Vorschriften**

	Anm.		Anm.
<b>I. Bedeutung des Einleitungssatzes . . . . .</b>	29	1. Grundsatz: Anwendung der allgemeinen Einkommensermittlungsvorschriften . . . . .	30
<b>II. Anzuwendende Vorschriften bei der Einkommensermittlung bei Organschaft</b>		2. Abweichende Ermittlungsvorschriften nach Maßgabe des § 15 . . . . .	31

**Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 1:  
Verlustabzug bei der Organgesellschaft**

	Anm.		Anm.
<b>I. Anwendungsausschluss des § 10d EStG bei der Organgesellschaft</b>		2. Organgesellschaft als Adressat des Anwendungsausschlusses . . . . .	34
1. Anwendungsausschluss . . . . .	33		

	Anm.		Anm.
3. Umfang des Anwendungsausschlusses (Verlustabzug im Sinne des § 10d EStG)		organschaftliche Verlustabzüge . . . . .	37
a) Teleologie des Satz 1 Nr. 1 . . . . .	35	d) Organschaftliche Verluste . . . . .	38
b) Anwendungsausschluss für vororganschaftliche Verlustabzüge . . . . .	36	e) Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung des Abzugsverbots vororganschaftlicher Verluste . . . . .	39
c) Anwendungsausschluss für nach-		<b>II. Verfahrensfragen . . . . .</b>	<b>40</b>

**Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 2:  
Sondervorschrift für die Anwendung des § 8b sowie  
der § 4 Abs. 6 UmwStG, §§ 3 Nr. 40 und 3c Abs. 2  
EStG bei Organschaft**

	Anm.		Anm.
<b>I. Anwendungsausschluss des § 8b Abs. 1–6 und des § 4 Abs. 6 UmwStG bei der Organgesellschaft (Satz 1 Nr. 2 Satz 1)</b>		c) Mit solchen Beträgen zusammenhängende Ausgaben iSd. § 3c Abs. 2 EStG . . . . .	49
1. Anwendungsausschluss . . . . .	42	d) Verluste iSd. § 4 Abs. 6 UmwStG . . . . .	50
2. Organgesellschaft als Adressat des Anwendungsausschlusses . . . . .	43	3. Rechtsfolge	
3. Umfang des Anwendungsausschlusses . . . . .	44	a) Anwendungsgebot . . . . .	52
<b>II. Anwendungsgebot für § 8b sowie § 4 Abs. 6 UmwStG, §§ 3 Nr. 40 und 3c Abs. 2 EStG beim Organträger (Satz 1 Nr. 2 Satz 2)</b>		b) Organträger als Adressat des Anwendungsgebots . . . . .	53
1. Normaufbau . . . . .	46	c) Umfang des Anwendungsgebots . . . . .	54
2. Tatbestand		d) Verfahrensfragen . . . . .	55
a) In dem Organträger zugerechneten Einkommen enthalten . . . . .	47	<b>III. Zwingende Anwendung des § 8b Abs. 7, 8 oder 10 bei der Organgesellschaft als Ausnahme zur Bruttomethode (Satz 1 Nr. 2 Satz 3)</b>	
b) Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen iSd. § 8b Abs. 1–3 . . . . .	48	1. Norminhalt . . . . .	59
		2. Tatbestand . . . . .	60
		3. Rechtsfolge . . . . .	61

**Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 3:  
Sondervorschrift für die Anwendung des § 4h EStG  
(Zinsschranke) bei Organschaft**

	Anm.		Anm.
<b>I. Anwendungsausschluss des § 4h EStG bei der Organgesellschaft (Satz 1 Nr. 3 Satz 1) . . . . .</b>	63	4. Auswirkungen auf den Zinsvortrag . . . . .	69
<b>II. Fiktion eines einheitlichen Betriebs des Organträgers und der Organgesellschaft (Satz 1 Nr. 3 Satz 2)</b>		5. Betriebsfiktion und ausländische Organträger . . . . .	70
1. Ermittlung des maßgeblichen Gewinns des Organträgers . . . . .	66	<b>III. Einbeziehung von Zinsaufwendungen und Zinserträgen der Organgesellschaft iSd. § 4h Abs. 3 bei Anwendung des § 4h Abs. 1 beim Organträger (Satz 1 Nr. 3 Satz 3)</b>	
2. Auswirkung auf die Ausnahmetatbestände bei Anwendung der Zinsschranke . . . . .	67	1. Tatbestand . . . . .	72
3. Auswirkungen der Betriebsfiktion auf die Anwendung der Rücknahmen des § 8a Abs. 2 und 3 . . . . .	68	2. Rechtsfolge . . . . .	73
		3. Sonderfall Ausgleichszahlungen . . . . .	74

**Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 4:  
Sondervorschrift für die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 (strukturelle Dauerverluste) bei Organschaft**

	Anm.		Anm.
<b>I. Anwendungsausschluss des § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 bei der Organgesellschaft (Satz 1 Nr. 4 Satz 1) . . . . .</b>	77	<b>II. Anwendungsgebot des § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 beim Organträger (Satz 1 Nr. 4 Satz 2) . . . . .</b>	81

**Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 5:  
Sondervorschrift für die Anwendung des § 8 Abs. 9 (steuerlicher Querverbund) bei Organschaft**

	Anm.		Anm.
<b>I. Anwendungsausschluss des § 8 Abs. 9 bei der Organgesellschaft (Satz 1 Nr. 5 Satz 1) . . . . .</b>	85	<b>II. Anwendungsgebot des § 8 Abs. 9 beim Organträger (Satz 1 Nr. 5 Satz 2) . . . . .</b>	88

**Erläuterungen zu Satz 2:  
 Entsprechende Anwendung von Satz 1 Nr. 2 auf  
 nach DBA steuerbefreite Gewinnanteile aus der  
 Beteiligung an ausländischen Gesellschaften**

	Anm.		Anm.
I. Für Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft. . . . .	92	III. Entsprechende Anwendung von Satz 1 Nr. 2 . . . . .	94
II. ... die nach DBA von der Be- steuerung auszunehmen sind	93		



## Allgemeine Erläuterungen zu § 15

**Schrifttum:** JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, Heidelberg 1975; WINTER, Verlustabzug der GmbH, GmbHR 1993, 803; BLUMERS, Fortführung und Nutzung von Verlusten nach dem neuen Umwandlungssteuerrecht, DStR 1996, 691; KRÖNER, Verlustverwertung bei der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 1996, 256; KÖSTER/PRINZ, Verlustverwertung durch Spaltung von Kapitalgesellschaften, GmbHR 1997, 336; KÖSTER/KÖHLER, Zur Nutzung körperschaftsteuerlicher Verlustvorräte in Organschaftsfällen, BB 1998, 2401; RÖDDER, Wann ist die Begründung eines Organschaftsverhältnisses sinnvoll?, StBg. 1998, 291; KREBÜHL, Zur Reform und Reformnotwendigkeit der deutschen Konzernbesteuerung, DStR 2001, 1730; HARLE/BANK, Körperschaft- und gewerbsteuerliche Organschaft nach dem Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG), BB 2002, 1341; HAUN/GOLÜCKE/Franz, Ausgewählte Fragestellungen und Gestaltungsempfehlungen bei der Organschaftsbesteuerung im Zusammenhang mit der Neufassung des § 15 Nr. 2 KStG, GmbHR 2002, 1102; HEURUNG/OBLAU/RÖKER, Neufassung der Tatbestandsvoraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft durch das UntStFG und das StVBG, GmbHR 2002, 620; HÖRETH/SCHIEGL, Wesentliche Änderungen der Steuergesetze durch das Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG), BB 2002, 485; HÖRETH/ZIPFEL, Wesentliche Änderung der Steuergesetze durch das Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG), BB 2002, 485; KREBÜHL, Besteuerung der Organschaft im neuen Unternehmenssteuerrecht, DStR 2002, 1241; ORTH, Die Organschaftsbesteuerung nach der 2. Reformstufe, DB 2002, 811; PRINZ, „Fortentwicklung“ des Organschaftsrechts: Neue Irrungen und Wirrungen, FR 2002, 66; PRINZ ZU HOHENLOHE/GRÜNDIG, Auswirkung der Änderungen des § 15 Nr. 2 KStG gem. UntStFG bei nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerbefreiten Auslandsdividenden von Organgesellschaften, DB 2002, 1073; PYSZKA, Durchbrechung des Halbeinkünfteverfahrens bei steuerfreien ausländischen Beteiligungserträgen einer Organgesellschaft? – Anmerkungen zur verunglückten Neufassung des § 15 Nr. 2 KStG, GmbHR 2002, 468; TÖBEN, Keine Gewerbesteuer auf Dividenden und auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei Zwischenschaltung einer Personengesellschaft, FR 2002, 361; DÖRSCH, Aktuelle Entwicklungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft: insbes. Gesetzesänderungen, Rechtsprechung, BMF-Einführungsschreiben, Der Konzern 2003, 21; DÖRSCH/PUNG, Organschaftsbesteuerung: Das Einführungsschreiben des BMF und weitere aktuelle Entwicklungen, DB 2003, 1970; FATOUROS, Körperschaftsteuerliche Änderungen nach dem StVergAbG, DStZ 2003, 179; FÖRSTER, Die Änderungen durch das StVergAbG bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer, DB 2003, 899; GOSCH, Diskussionsbeitrag zu Rosenbach, Organschaft und Holding – Zweifelsfragen zu §§ 8b KStG und 3c EStG, WPg.-Sonderheft 2003, 10; HARLE, Nachmals: Finanzierungskosten im Organkreis, BB 2003, 184; HERLINGHAUS, Einkommensermittlung und Einkommenszurechnung, in: HERZIG (Hrsg.), Organschaft, Stuttgart 2003, 119; HERZIG, Einführung, in: HERZIG, Organschaft, Stuttgart 2003, 1; HEURUNG/MÖBUS, Einkommensermittlung bei Organschaften: Gestaltungsmöglichkeiten bei Umwandlungen und grenzüberschreitenden Sachverhalten im Kontext der neueren Entwicklungen im Unternehmenssteuerrecht, BB 2003, 766; HEY, Ausschluss der Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen, in: HERZIG, Organschaft, Stuttgart 2003, 507; ORTH, Verlustnutzung bei Organschaft, WPg.-Sonderheft 2003, 13; PRINZ, „Doppelte Organschaftsfälle“ bei Veräußerung oder Umstrukturierung von Beteiligungsbesitz, FR 2003, 708; RÖDDER, Steuerfreie Beteiligungserträge der Organgesellschaft, in: HERZIG (Hrsg.), Organschaft, Stuttgart 2003, 143; RÖDDER/SCHUMACHER, Das Steuervergünstigungsabbaugesetz, DStR 2003, 805; WASSERMEYER, Können organschaftliche Mehrabführungen Gewinnausschüttungen sein?, GmbHR 2003, 313; DÖRSCH/PUNG, Die Neuerungen bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer durch das Steuergesetzgebungspaket vom Dezember 2003 Teil II: Die Änderungen insbes. bei der Verlustnutzung und bei § 8b KStG, DB 2004, 151; HEURUNG/WEHRHEIM/ADRIAN, Die Bruttomethode des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG in der Fassung des Korb II-Gesetzes, BB 2004, 465; JOHANN/POTT, Steuerliche Behandlung von ausländischen Schachteldividenden bei inländischer Organschaft mit einer Personengesellschaft als Organträger, DB 2004, 2445; KUSSMAUL/ZABEL, Auswirkungen der Änderungen der §§ 8b und 15 KStG durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung

der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz („Korb II“), BB 2004, 577; ROGALL, Ungereimtheiten bei der Gewerbesteuer im Zusammenhang mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, DB 2004, 2176; SCHIFFERS, Änderung der ertragsteuerlichen Rahmenbedingungen für die GmbH und die GmbH & Co. KG zum 1.1.2004 – Eine erste Bestandsaufnahme, GmbHR 2004, 69; HÖRNSCHEMEYER/LÜHN, Gestaltungsüberlegungen zur internationalen Rechtsformwahl in der EU nach der Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie, GmbHR 2005, 1397; KOLLRUSS, Kein pauschales Abzugsverbot nach § 8b Abs. 5 KStG für GewSt-Zwecke bei Bezug von Schachteldividenden über eine Organgesellschaft, DStR 2006, 2291; PLEWKA/RENGER, S-Corporations und die Schachteldividende, IStR 2006, 586; PRINZ/HICK, Transfer gewerbesteuerlicher Verlustabzüge einer Personengesellschaft durch Anwartschaft auf eine Organgesellschaft, GmbHR 2006, 841; ROGALL, Zur Anwendung von § 8b Abs. 7 nach § 15 Nr. 2 KStG bei Organschaften, DB 2006, 2310; GROTHERR, Funktionsweise und Zweifelsfragen der neuen Zinsschranke 2008, TWB F. 3 Gr. 3, 1489; HERZIG/LIEKENBROCK, Zinsschranke im Organkreis, DB 2007, 2387; KEMPF/BANDL, Hat Treaty Override in Deutschland eine Zukunft?, DB 2007, 1377; KÖHLER, Erste Gedanken zur Zinsschranke nach der Unternehmensteuerreform, DStR 2007, 597; KOLLRUSS, Schließt die Bruttomethode ein DBA-Schachtelprivileg für Dividenden auf der Ebene des Organträgers im Falle einer Organträger-Personengesellschaft aus?, BB 2007, 78; KRAFT/BRON, Die Zinsschranke – Ein europarechtliches Problem, EWS 2007, 487; BAREIS, Systembruch durch Ausgleichsposten nach § 14 Abs. 4 KStG?, FR 2008, 649; BRON, Betriebsbegriff und beschränkte Steuerpflicht im Rahmen der Zinsschrankenregelung der §§ 4h EStG und 8a KStG, IStR 2008, 14; DÖTSCH, Minder- und Mehrabführungen mit Verursachung in organschaftlicher Zeit – Bildung und Auflösung steuerlicher Ausgleichsposten zur Organbeteiligung nach Inkrafttreten des § 14 Abs. 4 KStG i.d.F. des JStG 2008, Ubg. 2008, 117; KUSSMAUL/PFIRMANN/MEYERING/SCHÄFER, Ausgewählte Anwendungsprobleme der Zinsschranke, BB 2008, 135; LEIPPE/BALDAUF, Geplante gesetzliche Verankerung des kommunalen steuerlichen Querverbundes durch das Jahressteuergesetz 2009, DStZ 2008, 568; LOUKOTA, Internationale Probleme mit der deutschen Zinsschranke, SWI 2008, 105; NEUMANN/STIMPEL, Wesentliche Änderungen für Kapitalgesellschaften und deren Gesellschafter durch das JStG 2008, GmbHR 2008, 57; PRINZ, Zinsschranke und Organisationsstruktur: Rechtsformübergreifend, aber nicht rechtsformneutral anwendbar, DB 2008, 368; PRINZ, Mittelstandsfinanzierung in Zeiten der Zinsschranke, FR 2008, 441; BRACKSIEK, Neuregelung des steuerlichen Querverbundes durch das JStG 2009, FR 2009, 15; HEURUNG/SEIDEL, Bruttomethode bei Organschaft nach dem JStG 2009, BB 2009, 472; LEIPPE/BALDAUF, Änderungen beim kommunalen steuerlichen Querverbund nach dem Jahressteuergesetz 2009, DStZ 2009, 67.

1

## I. Grundinformation zu § 15

**Gesetzessystematik:** § 15 gehört zum Zweiten Kapitel des Zweiten Teils des KStG. Dieser Zweite Teil bezieht sich auf das „Einkommen“ und enthält in seinem Ersten Kapitel „Allgemeine Vorschriften“, während in seinem Zweiten Kapitel „Sondervorschriften für die Organschaft“ geregelt sind. Die so vorgegebene Systematik greift § 15 auf. Die Norm trägt inzwischen die Überschrift „Ermittlung des Einkommens bei Organschaft“, weil dort Spezialregelungen der Einkommensermittlung für OG und (soweit es das von der OG zugerechnete Einkommen betrifft) OT enthalten sind.

**Gesetzesaufbau:** Nach dem Einleitungssatz des § 15 gelten bei der Ermittlung des Einkommens bei Organschaft grds. die allg. Vorschriften (dh. jene des Ersten Kapitels und über den dort enthaltenen § 8 Abs. 1 auch die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG), soweit nicht in § 15 selbst organschaftsspezifische Abweichungen geregelt sind, die den allg. Vorschriften als lex specialis vorgehen. § 15 enthält inzwischen eine Vielzahl derartiger Spezialregelungen: § 15 Satz 1 Nr. 1 schließt zunächst einen Verlustabzug nach § 10d EStG bei der OG aus. § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 versagt bei dieser zusätzlich die Anwendung des

§ 8b Abs. 1–6 und des § 4 Abs. 6 UmwStG. § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 schreibt demgegenüber unter den dort geregelten Voraussetzungen im Hinblick auf das dem OT von der OG zugerechnete Einkommen die Anwendung der § 8b KStG, § 4 Abs. 6 UmwStG sowie § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG beim OT vor; Letzteres gilt aber nach dem Satz 3 der Vorschrift nicht, soweit bei der OG § 8b Abs. 7, 8 oder 10 anzuwenden ist. § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 schließt die Anwendung des § 4h EStG bei der OG aus, welche nach § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 zusammen mit dem OT als ein Betrieb iSd. § 4h EStG gilt. § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 ordnet deshalb die Anwendung des § 4h Abs. 1 EStG beim OT an, soweit in dem ihm von der OG zugerechneten Einkommen Zinsaufwendungen bzw. Zinserträge iSd. § 4h Abs. 3 EStG enthalten sind. § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 ordnet an, dass § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 bei der OG auf Dauerverlustgeschäfte iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2 nicht anzuwenden ist; statt dessen sind die genannten Vorschriften nach § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 beim OT anzuwenden, soweit in dem ihm zugerechneten Einkommen Verluste aus Dauerverlustgeschäften iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2 enthalten sind. Eine dem vergleichbare und auf § 8 Abs. 9 ausgerichtete Anwendungsverlagerung enthält § 15 Satz 1 Nr. 5 Sätze 1 und 2, soweit in dem dem OT zugerechneten Einkommen Einkommen einer KapGes. enthalten ist, auf die § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 anzuwenden ist. § 15 Satz 2 ordnet schließlich an, dass die in Satz 1 Nr. 2 vorgesehene Regelung auch für nach DBA stbefeite Gewinnanteile aus der Beteiligung der OG an Auslandsgesellschaften gilt.

## II. Rechtsentwicklung des § 15

2

**KStG 1965 v. 24.5.1965** (BGBl. I 1965, 450; BStBl. I 1965, 294): Im KStG 1965 war die kstl. Organschaft noch nicht geregelt. Die damalige BReg. wollte diesen Zustand allerdings im Anschluss an die Verabschiedung eines neuen AktG ändern (vgl. dazu JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, § 96 Rn. 131).

**Ges. z. Änd. des KStG ua. Ges. v. 15.8.1969** (BGBl. I 1969, 1182; BStBl. I 1969, 471): Die Organschaft wurde durch § 7a (vgl. dazu BTDrucks. 5/3017) im Gesetz verankert. § 7a Abs. 2 enthielt bereits eine dem heutigen § 15 vergleichbare Vorschrift, wonach bei der Ermittlung des dem OT zuzurechnenden Einkommens der OG folgende Vorschriften nicht anzuwenden waren: § 10d EStG (§ 7a Abs. 2 Nr. 1) und – soweit der OT nicht zu den dort begünstigten Stpfl. gehörte – das Schachtelprivileg für Beteiligungserträge in § 9 Abs. 1 (§ 7a Abs. 2 Nr. 2 Satz 1). War OT eine PersGes., so war § 9 Abs. 1 anzuwenden, soweit das dem OT zuzurechnende Einkommen auf einen nach § 9 Abs. 1 Begünstigten entfiel, der an der OG zu mindestens einem Viertel beteiligt war (§ 7a Abs. 2 Nr. 2 Satz 2).

**KStRG v. 31.8.1976** (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Das wegen der Einführung des Anrechnungsverfahrens neu gefasste KStG enthielt erstmals einen § 15, der – anders als § 7a Abs. 2 – nicht auf das dem OT zugerechnete Einkommen abstellte, sondern für die Ermittlung des Einkommens der OG galt. Der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 7/1470, 348) ist zu entnehmen, dass § 15 aber der Vorgängervorschrift des § 7a Abs. 2 entsprechen sollte. Demgemäß enthielt § 15 Nr. 1 eine nur redaktionelle Änderung zum vorherigen § 7a Abs. 2 Nr. 1. Da allerdings mit Einführung des Anrechnungsverfahrens das Schachtelprivileg im nationalen Bereich entfallen war, war § 7a Abs. 2 Nr. 2 gegenstands-

los geworden. Der Gesetzgeber schaffte mit § 15 Nr. 2 eine entsprechende Vorschrift für nach den DBA gewährte Schachtelprivilegien.

**StMBG v. 21.12.1993** (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): § 15 wurde eine Nr. 3 hinzugefügt, nach der § 8b Abs. 1 und 2 nur anzuwenden war, wenn der OT zu den danach begünstigten Personen gehörte. Gleiches galt für die Gesellschafter einer PersGes. als OT insoweit, als sie zu diesen Begünstigten gehörten. Die Vorschrift sollte klarstellen, dass der Begünstigtenkreis des neuen § 8b (Förderung des Holdingstandorts Deutschland) nicht im Organschaftswege erweitert werden kann (BTDrucks. 12/6078, 130).

**StBereinG 1999 v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): § 15 Nr. 2 und 3 wurden klarstellend durch Bezugnahme auf § 8b Abs. 4 ergänzt. Nach § 8b Abs. 4 standen einer inländ. gewerblichen Betriebsstätte einer ausländ. Körperschaft die gleichen DBA-rechtl. Vergünstigungen zu wie einer inländ. Körperschaft. Entsprechend blieben auch dort Gewinnausschüttungen einer ausländ. Gesellschaft bzw. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer solchen Gesellschaft bei der Gewinnermittlung außer Ansatz. Der Gesetzgeber wollte diese Vergünstigung auch auf alle noch nicht bestandskräftigen Organschaftsfälle ausgedehnt wissen (BTDrucks. 14/1514, 34).

**UntStFG v. 20.12.2001** (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Durch dieses Gesetz wurde § 15 in größerem Maße verändert.

► *Gesetzesüberschrift*: Zunächst wurde die Überschrift des § 15 dahingehend geändert, dass von der „Ermittlung des Einkommens bei Organschaft“ statt von „Besondere(n) Vorschriften zur Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft“ die Rede ist. Dadurch wurde klargestellt, dass § 15 auch – soweit diesem Einkommen der OG zugerechnet wird – den OT betreffende Regelungen enthält.

► *In Nr. 1* wurden die Worte „bei der Organgesellschaft“ eingefügt, um klarzustellen, dass die Versagung des Verlustabzugs iSd. § 10d EStG nur für die OG gilt.

► *Nr. 2* in der bis dahin geltenden Fassung wurde gestrichen, weil er auf Grund des im Rahmen des StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) neu gefassten § 8b Abs. 1 überflüssig geworden war. Stattdessen wurde – abweichend von den allg. Grundsätzen der Organschaftsbesteuerung – eine neue Nr. 2 eingefügt, nach deren Satz 1 § 8b Abs. 1–6 bei der OG nicht anzuwenden waren. Nr. 2 Satz 2 regelte, dass, soweit in dem dem OT zugerechneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen iSd. § 8b Abs. 1–3 oder damit zusammenhängende Ausgaben iSd. § 3c EStG enthalten waren, § 8b sowie § 3 Nr. 40 und § 3c EStG bei der Ermittlung des Einkommens des OT anzuwenden waren. Durch die Änderung der Nr. 2 sollte nach dem Bericht des FinAussch. (BTDrucks. 14/7344, 22 ff.; dazu ORTH, DB 2002, 811 [813], PRINZ, FR 2002, 66 [74]) klargestellt werden, dass die Einkommensermittlung der OG nunmehr brutto zu erfolgen hat (sog. Bruttomethode; zum im Gesetz nicht verankerten Begriff vgl. GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 17; HEURUNG/OBLAU/RÖCKER, GmbHR 2002, 620 [623]; HÖRETH/SCHIEGL, BB 2002, 485 [489]; KREBÜHL, DStR 2002, 1241 [1246]). Dadurch wiederum sollte – ohne Aufhebung des Prinzips der eigenen Ermittlung des Einkommens der OG und im Rahmen einer technischen Vereinfachungsregelung – sichergestellt werden, dass Dividendeneinkünfte der OG prinzipiell stfrei bleiben, soweit sie kstpfl. Personen zugerechnet werden, während sie für estpfl. Personen dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen (BTDrucks. 14/7344, 22 und 24 f.; vgl. auch PYSZKA, GmbHR 2002,

468 [469]). Dies stellte eine grundlegende Veränderung der Methode der Einkommensermittlung dar, soweit eine OG Einkünfte nach § 8b bezieht.

► *Nr. 3* wurde gestrichen.

**StVergAbG v. 16.5.2003** (BGBl. I 2003, 660; BStBl. I 2003, 321): Da § 15 idF des UntStFG teilweise als lückenhaft angesehen wurde, wurde die Vorschrift nochmals neu gefasst:

► *Veränderter Einleitungssatz*: Zunächst wurde der Einleitungssatz des § 15 dergestalt sprachlich an die Überschrift angepasst, dass auch dort von der „Ermittlung des Einkommens bei Organschaft“ die Rede ist. Die Änderung trug der Tatsache Rechnung, dass § 15 die Einkommensermittlung sowohl der OG als auch des OT betrifft. Sie hatte insoweit lediglich klarstellenden Charakter.

► *Erweiterung der Bruttomethode*: Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers sollte durch die Neufassung des Satz 1 Nr. 2 klargestellt werden, dass die dort geregelte Bruttomethode auch auf Übernahmegewinne iSd. § 4 Abs. 7 UmwStG Anwendung findet (vgl. BTDrucks. 15/119, 44). Die Neuregelung führte dazu, dass die StBefreiung des § 4 Abs. 7 UmwStG erst auf der Ebene des OT zum Tragen kommt.

► *DBA-Schachtelprivilegien*: Eine ähnliche Regelung enthält Satz 2 für nach den Vorschriften der DBA freigestellte Gewinnanteile aus der Beteiligung der OG an ausländ. Gesellschaften. Danach kommen die DBA-Schachtelprivilegien nicht auf der Ebene der OG, sondern erst auf der Ebene des OT zur Anwendung. Auch diesbezüglich geht die Gesetzesbegründung von einer lediglich klarstellenden Änderung aus (vgl. BTDrucks. 15/119, 44; s. ergänzend Anm. 25).

**ProtErklG v. 22.12.2003** (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14): In Satz 1 Nr. 2 Satz 2 wurde die Angabe „§ 3c des Einkommensteuergesetzes“ jeweils durch die Angabe „§ 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes“ ersetzt. Es handelt sich insoweit um eine redaktionelle Folgeänderung aufgrund der Änderung des § 8b Abs. 5 (vgl. KUSSMAUL/ZABEL, BB 2003, 577 [578 f.]).

**SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Satz 1 Nr. 2 wurde neu gefasst, wobei materiell allein der Verweis auf § 4 Abs. 6 UmwStG aF durch einen solchen auf § 4 Abs. 7 UmwStG idF des SEStEG ersetzt wurde. Dies war erforderlich geworden, nachdem durch die ebenfalls im Rahmen des SEStEG erfolgte Änderung der §§ 3–10 UmwStG das bisherige Übernahmeergebnis in einen Kapitalertrag iSd. § 7 UmwStG und einen Übernahmegewinn bzw. -verlust aufgespalten worden war (vgl. DJPW/Dörsch, vor § 15 Rn. 1). Während bis dahin Übernahmeverluste nach § 4 Abs. 6 UmwStG aF stl. generell nicht berücksichtigungsfähig waren, lässt § 4 Abs. 6 UmwStG unter bestimmten Voraussetzungen und unter Differenzierung zwischen Körperschaften und natürlichen Personen die teilweise Verlustberücksichtigung zu. Insoweit war auch § 15 Satz 1 Nr. 2 anzupassen, um eine personenbezogene Anwendung des § 4 Abs. 6 UmwStG im Rahmen der Bruttomethode sicherzustellen (§ 15 Anm. J 06-3).

**UntStReformG 2008 v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In Satz 1 Nr. 3 wurde eine Sonderregelung für die Anwendung des § 4h EStG (Zinsschranke) in Organschaftsfällen aufgenommen. Durch § 4h EStG sollen Gewinnverlagerungen in das Ausland durch übermäßige Fremdfinanzierung vermieden und außerdem verhindert werden, dass deutsche Konzernunternehmen sich zur Finanzierung auf dem Kapitalmarkt verschulden und die dafür anfallenden Zinsen als BA zu Lasten der stl. Bemessungsgrundlage abziehen (vgl. BTDrucks. 16/4841, 31). Da sich im Organkreis eine durch die angesprochenen Finanzierungsgestaltungen verursachte Gewinnverlagerung aufgrund der in § 14

Abs. 1 Satz 1 angeordneten Einkommenszurechnung nicht auswirken würde, war der Gesetzgeber gehalten, die einheitliche Anwendung von § 4h EStG und § 8a durch Anpassung des § 15 sicherzustellen (BTDrucks. 16/4841, 48 und 71; § 15 Anm. J 07-2). Dazu hat er in Satz 1 Nr. 3 Satz 1 zunächst die Anwendung des § 4h EStG auf Ebene der OG ausgeschlossen und in Satz 2 angeordnet, dass OT und OG als ein Betrieb iSd. § 4h EStG gelten. Außerdem hat er, soweit im Zurechnungseinkommen der OG Zinsaufwendungen oder Zinserträge iSd. § 4h Abs. 3 EStG enthalten sind, angeordnet, dass diese auf Ebene des OT bei der Anwendung des § 4h Abs. 1 EStG zu berücksichtigen sind. Auch insoweit hat der Gesetzgeber also den Gedanken der Bruttomethode fruchtbar gemacht (§ 15 Anm. J 07-2).

► *Zeitliche Anwendung:* Die Änderung ist erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 25.5.2007 beginnen und erst nach dem 1.1.2008 enden (§ 34 Abs. 10 Satz 3). § 15 Satz 1 Nr. 3 gilt danach bei kalendergleichem Wj. ab dem VZ 2008 (vgl. § 15 Anm. J 07-1; DJPW/DÖTSCHE, vor § 15 Rn. 21).

**JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Nachdem durch Urf. des BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06 (BStBl. II 2008, 961) die Zulässigkeit des sog. kommunalen Querverbands ernsthaft zweifelhaft geworden war, entschloss sich der Gesetzgeber, diesen vermeintlichen Missstand im Rahmen des JStG 2009 zu beheben. Im Einzelnen enthält das Gesetz bezogen auf § 15 folgende Regelungen, wobei diejenigen zu § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 und Nr. 5 auf die Interventionen des FinAussch. zurückgehen (vgl. dazu LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2009, 67; HEURUNG/SEIDEL, BB 2009, 472 ff.).

► *Neuer Satz 1 Nr. 2 Satz 3:* Nach dem neuen Satz 1 Nr. 2 Satz 3 soll lediglich klargestellt (vgl. die Gesetzesbegründung im Bericht des FinAussch., BTDrucks. 16/11108, 35; kritisch dazu HEURUNG/SEIDEL, BB 2009, 472 ff.) werden, dass die Regelung des Satzes 2 der Vorschrift nicht gilt, soweit bei der OG § 8b Abs. 7, 8 oder 10 anzuwenden ist. In diesen Fällen sollen sich die Rechtsfolgen vielmehr allein nach Satz 1 der Vorschrift ergeben. Durch Satz 1 Nr. 2 Satz 1 in der bisherigen Fassung werde – so die Gesetzesbegründung – die Anwendung des § 8b Abs. 1–6 auf der Ebene der OG ausgeschlossen. Dadurch werde gleichzeitig zum Ausdruck gebracht, dass die nachfolgenden Absätze auf der Ebene der OG weiter gelten. Ohne dieses Regelungsverständnis würden Erträge aus Aktien entgegen dem Normzweck stfrei gestellt, was sich zugunsten (positive Beteiligungserträge) wie zuungunsten (negative Beteiligungserträge) auswirken könne. Durch die Ergänzung wird die Regelung sicherlich ein Stück weit klarer gefasst. Allerdings ist damit teilweise auch eine Änderung gegenüber der bisherigen Rechtslage verbunden (vgl. dazu Anm. 61).

► *Neuer Satz 1 Nr. 4:* Nach der Begründung im RegE (BTDrucks. 16/10189, 112) erfasst § 8 Abs. 7 Satz 3 zunächst nur die Fälle, in denen die Eigengesellschaft die verschiedenen Tätigkeiten selbst ausübt. Die Einschränkung der Möglichkeiten einer Ergebnisverrechnung bei einer Eigengesellschaft muss aber auch dann greifen, wenn die Tätigkeiten über mehrere Eigengesellschaften verteilt sind, deren Ergebnis über Organschaften zusammengefasst wird. Dies stellt nunmehr Satz 1 Nr. 4 sicher. Satz 1 Nr. 4 Satz 1 ordnet dazu an, dass § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 bei der OG auf Dauerverlustgeschäfte iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2 nicht anzuwenden ist; statt dessen sind die genannten Vorschriften nach Satz 1 Nr. 4 Satz 2 beim OT anzuwenden, soweit in dem ihm zugerechneten Einkommen Verluste aus Dauerverlustgeschäften iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2 enthalten sind.

► *Neuer Satz 1 Nr. 5:* Nach der Gesetzesbegründung (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 16/11108, 35) ergänzt die Regelung die bereits im RegE enthaltenen Regelungen zur Anwendung des § 8 Abs. 7 in Fällen von Organschaften um die neu eingeführte Regelung des § 8 Abs. 9 (Spartenbetrachtung der Eigengesellschaft). In Satz 1 Nr. 5 Satz 1 wird demgemäß nunmehr angeordnet, dass § 8 Abs. 9 bei der OG nicht anzuwenden ist. Sind in dem dem OT zugerechneten Einkommen Einkommen einer KapGes. enthalten, auf die § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 anzuwenden ist, so ist vielmehr nach § 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 § 8 Abs. 9 bei der Ermittlung des Einkommens des OT anzuwenden.

► *Zeitliche Anwendung:* Nach § 34 Abs. 1 gelten die durch das JStG hinzugefügten Regelungen zwar grundsätzlich ab dem VZ 2009, § 34 Abs. 10 Satz 4 stellt aber insoweit klar, dass § 15 Satz 1 Nr. 4 idF des JStG 2009 auch für VZ vor 2009 anzuwenden ist und die Abs. 6 Sätze 5 und 6 idF des JStG 2009 entsprechend gelten. Nach § 34 Abs. 10 Satz 5 ist demgegenüber § 15 Satz 1 Nr. 5 idF des JStG 2009 erstmals für VZ ab 2009 anzuwenden.

Einstweilen frei.

3–4

### III. Bedeutung des § 15

#### 1. Allgemeine rechtliche Bedeutung

5

§ 15 regelt organschaftsspezifische Abweichungen von den ansonsten auf den OT bzw. die OG anzuwendenden allg. Gewinnermittlungsvorschriften (vgl. BLÜMICH/DANELSING, § 15 KStG Rn. 2; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 1). Demgemäß schließt er einerseits die Anwendung bestimmter (ansonsten anwendbarer) allg. Gewinnermittlungsvorschriften aus und ordnet andererseits die Anwendung bestimmter anderer (nach den allg. Prinzipien so nicht anwendbarer) Vorschriften an.

#### 2. Bedeutung des Satz 1 Nr. 1: Vororganschaftliche Verluste

6

Die Vorschrift schließt während der Organschaftszeit einen Verlustabzug der OG nach § 10d EStG aus. Dies soll die Weiterleitung vororganschaftlicher Verluste der OG an den OT sowie den Rücktrag nachorganschaftlicher Verluste in das letzte Organschaftsjahr vermeiden (vgl. Anm. 35). Der Rücktrag nachorganschaftlicher Verluste in die vororganschaftliche Zeit ist rechtl. zwar möglich (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 3), faktisch aber wegen der nur einjährigen Rücktragsmöglichkeit ohne Bedeutung (vgl. BLÜMICH/DANELSING, § 15 KStG Rn. 6). Die Regelung des Satz 1 Nr. 1 ist letztlich Ausfluss des Grundsatzes, dass die Verlagerung der Besteuerungszuständigkeit auf den OT nur solche Einkommensbestandteile der OG erfassen soll, welche von ihr selbst während der Organschaft erwirtschaftet worden sind (DJPW/DÖTSCH/WITTE, § 15 Rn. 4; GOSCH/NEUMANN II, § 15 Rn. 2; BLÜMICH/DANELSING, § 15 KStG Rn. 10). In der Besteuerungspraxis betrifft sie meist vororganschaftliche Verlustabzüge der OG, während ihre Bedeutung für nachorganschaftliche Verluste eher gering ist.

#### 3. Bedeutung des Satz 1 Nr. 2: Bruttomethode

7

Die Bedeutung des Satz 1 Nr. 2 liegt in der dort geregelten grundlegend veränderten Methode der Einkommensermittlung bei Organschaften, soweit in dem dem OT zugerechneten Einkommen Bezüge etc. iSd. § 8b Abs. 1–3, damit zusammenhängende Ausgaben iSd. § 3c Abs. 2 EStG oder Verluste iSd. § 4 Abs. 6 UmwStG enthalten sind (sog. Bruttomethode): Bis zum Inkrafttreten

dieser Methode war – aus systematischer Sicht zutreffend – zunächst das Einkommen der OG unter Anwendung der Vorschriften des KStG gesondert zu ermitteln. Dort war auch über die Anwendung der StBefreiung des § 8b zu entscheiden, welche dem Grunde nach der OG zusteht. Nach Satz 1 Nr. 2 ist nunmehr hingegen das Einkommen der OG zunächst brutto zu ermitteln, weil Satz 1 Nr. 2 Satz 1 dort die Anwendung von § 8b Abs. 1–6 und § 4 Abs. 6 UmwStG ausschließt. Die Berücksichtigung der § 8b, § 4 Abs. 6 UmwStG sowie §§ 3 Nr. 40 und 3c Abs. 2 EStG wird durch § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 auf die Ebene des OT verlagert, wo die vorgenannten Vorschriften anzuwenden sind, soweit in dem dem OT zugerechneten Einkommen Einkünfte nach § 8b Abs. 1–3 bzw. mit ihnen zusammenhängende Ausgaben iSd. § 3c Abs. 2 EStG oder Verluste iSd. § 4 Abs. 6 UmwStG enthalten sind. Dadurch soll verhindert werden, dass durch Begründung einer Organshaft die Rechtsfolgen von § 8b bzw. § 4 Abs. 6 UmwStG bei Personen zur Anwendung gelangen, die nicht zu den danach Privilegierten gehören (vgl. GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 18; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 25; DJPW/DÖTSCH/WITT, § 15 Rn. 18; § 15 Anm. J 06-4; ROGALL, DB 2006, 2310 [2312]). Nach Satz 1 Nr. 2 Satz 3 gilt aber Satz 2 nicht, soweit bei der Organgesellschaft § 8b Abs. 7, 8 oder 10 anzuwenden ist (zu den Gründen vgl. die Ausführungen zum JStG 2009 in Anm. 2). Aus Sicht der FinVerw. mag sich die Bruttomethode zwar als technische Vereinfachung darstellen, etwa weil besondere Regelungen für nicht begünstigte OT überflüssig werden (KREBÜHL, DStR 2002, 1241 [1246]) oder die Gewinnermittlung auf Ebene der OG vereinfacht wird (ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 52). Abgesehen davon, dass aber stets Voraussetzung ist, dass der OT die einzelnen Einkommensbestandteile überhaupt aufschlüsseln kann, erschöpfen sich die Wirkungen der Vorschrift nicht in reinen Verfahrensvereinfachungen, sondern schlagen teilweise auch auf das materielle Recht durch (vgl. etwa zu den Auswirkungen des § 15 auf die gewstl. Gewinnermittlung Anm. 23 sowie HEURUNG/OBLAU/RÖKER, GmbHR 2002, 620 [623]; KREBÜHL aaO; PRINZ, FR 2002, 66 [74]; PRINZ, FR 2003, 708 ff.).

#### 8 4. Bedeutung des Satz 1 Nr. 3: Zinsschranke

Satz 1 Nr. 3 beruht (wie Nr. 2) auf dem – allerdings fortentwickelten – Gedanken der sog. Bruttomethode (HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 46; GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 36; zur unterschiedlichen Technik in Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 vgl. DJPW/DÖTSCH, vor § 15 Rn. 17): Die Norm trägt dem Gedanken Rechnung, dass Organkreise grds. nicht von der Zinsschranke betroffen werden sollen (BTDrucks. 16/4841, 48; HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387). Deshalb unterbindet sie in einem ersten Schritt die Anwendung der Zinsschranke auf die OG (Satz 1 Nr. 3 Satz 1). Darüber hinaus stellt sie in einem zweiten Schritt sicher, dass bei der Gewinnermittlung des OT die Zinsaufwendungen und Zinserträge der OG iSd. § 4h Abs. 3 EStG berücksichtigt werden und die Zinsschranke für den gesamten Organkreis (Satz 1 Nr. 3 Satz 2) auf der Ebene des OT (Satz 1 Nr. 3 Satz 3) Anwendung findet (§ 15 Anm. J 07-3; ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 60; KUSSMAUL/PFIRMANN/MEYERING/SCHÄFER, BB 2008, 135 [138]). Da OT und OG aufgrund der fiktionsbasierten Sonderregelung des § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 als ein Betrieb iSd. § 4h EStG mit der Folge „additiver“ EBITDA und Zinssalden gelten, ermöglicht die Organshaft die Nutzung von in einzelnen Funktionseinheiten brachliegenden Ertragsspielräumen und wird oftmals mit Blick auf die Zinsschranke eine positive Gesamtwirkung auslösen (vgl. dazu ausführlich PRINZ, FR 2008, 441 [443 f.]).

**5. Bedeutung des Satz 1 Nr. 4 und Nr. 5: Strukturelle Dauerverluste und kommunaler Querverbund** 9

Satz 1 Nr. 4 Satz 1 und Nr. 5 Satz 1 legen in einer weiteren Fortentwicklung der Bruttomethode zunächst fest, dass § 8 Abs. 3 Satz 2, Abs. 7 und Abs. 9 nicht auf der Ebene der OG angewendet werden. Stattdessen finden die Normen nach § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 und Nr. 5 Satz 2 erst auf der Ebene des OT Anwendung. Die Regelung lässt die begünstigten Dauerverluste iSd. § 8 Abs. 7 zwar für die OG gelten, allerdings mit der Folge, dass die Spartenrennung nach § 8 Abs. 9 beim OT Anwendung findet (LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2009, 67 [73]). Ermöglicht wird damit, dass verschiedene Tätigkeiten der OG erst auf der Ebene des OT den einzelnen Sparten zugeordnet werden, welche ansonsten schon zuvor zu segmentieren wären (BRACKSIEK, FR 2009, 15 [22]).

**6. Bedeutung des Satz 2: Anwendung der DBA-Schachtelprivilegien** 10

Da die Frage, wie sich Nr. 2 idF des UntStFG auf die DBA-Schachtelprivilegien ausgewirkt hat, umstritten ist (vgl. dazu nur Anm. 25), beschränkt sich die Bedeutung des Satz 2 idF des StVergAbG auf die Beantwortung dieser Frage iSd. Einbeziehung entsprechender Gewinnanteile in die Bruttomethode.

Einstweilen frei.

11–12

**IV. Geltungsbereich des § 15****1. Persönlicher Geltungsbereich** 13

§ 15 enthält „Sondervorschriften für die Organschaft“. Er setzt damit systematisch das Bestehen eines kstl. wirksamen Organschaftsverhältnisses voraus (BLÜMICH/DANESING, § 15 KStG Rn. 5). Dabei enthalten Satz 1 Nr. 1, Nr. 2 Satz 1, Nr. 3 Satz 1, Nr. 4 Satz 1 sowie Nr. 5 Satz 1 jeweils Sonderregelungen für die Einkommensermittlung der OG, während Satz 1 Nr. 2 Satz 2 und 3, Nr. 3 Satz 3, Nr. 4 Satz 2 und Nr. 5 Satz 2 allein den OT betreffen. Satz 1 Nr. 3 Satz 2 enthält eine OT und OG betreffende Betriebsfiktion, Satz 2 eine OT und OG betreffende Regelung, welche den Anwendungsbereich des Satz 1 Nr. 2 erweitert.

§ 15 gilt in den Fällen

- des § 14 unmittelbar,
- des § 17 entsprechend (§ 17 Satz 1) und
- des § 18 sinngemäß (§ 18 Satz 2).

**2. Sachlicher Geltungsbereich** 14

Inhaltlich trägt § 15 zu Recht die Überschrift „Ermittlung des Einkommens bei Organschaft“, weil dort organschaftsspezifische Sonderregelungen für die Einkommensermittlung der OG bzw. – im Rahmen der Einkommenszurechnung von der OG – des OT enthalten sind, die als *lex specialis* den allg. Gewinnermittlungsvorschriften vorgehen (vgl. Anm. 1; HERLINGHAUS in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 121). Dabei ergibt sich bereits aus dem Einleitungssatz, dass § 15 nicht nur für das dem OT nach § 14 zuzurechnende Einkommen, sondern auch für das nach § 16 verbleibende Einkommen der OG gilt.

Einstweilen frei.

15

**V. Verhältnis des § 15 zu anderen Vorschriften****1. Verhältnis zu den Vorschriften über die Ermittlung des Einkommens****16 a) Verhältnis zu § 7 Abs. 2**

§ 7 Abs. 2 definiert das von der Körperschaft zu versteuernde Einkommen als das Einkommen iSd. § 8 Abs. 1, vermindert um die Freibeträge nach §§ 24 und 25. Nach dem zu versteuernden Einkommen bemisst sich die KSt. (§ 7 Abs. 1). Auf das vom OT zu versteuernde Einkommen iSd. § 7 Abs. 2, welches aus dem eigenen Einkommen des OT und dem ihm nach § 14 Abs. 1 Satz 1 zuzurechnenden Einkommen der OG besteht, wirkt sich § 15 auf zweierlei Weise aus: Zum einen enthält er Sondervorschriften für die Einkommensermittlung der OG, indem für diese die Anwendung bestimmter Normen ausgeschlossen wird. Zum anderen schreibt er für den OT – im Rahmen der Zurechnung des Einkommens der OG nach § 14 – die Anwendung bestimmter ansonsten auf der Ebene der OG anzuwendender Vorschriften vor.

**17 b) Verhältnis zu § 8**

Nach § 8 Abs. 1 Satz 1 bestimmt sich, was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist. § 15 enthält von diesen Grundsätzen abweichende organschaftsspezifische Einkommensermittlungsvorschriften, die als *lex specialis* den allg. Gewinnermittlungsvorschriften des EStG und KStG vorgehen (vgl. Anm. 1). Ausdrücklich in Satz 1 Nr. 4 und Nr. 5 in Bezug genommen sind insoweit ua. § 8 Abs. 3 Satz 2, Abs. 7 und Abs. 9, deren Anwendung abweichend von den allg. Prinzipien von der Ebene der OG auf diejenige des OT verlagert wird.

**18 c) Verhältnis zu § 8b**

Satz 1 Nr. 2 regelt die technische Anwendung des § 8b bei der Einkommensermittlung im Organkreis, wonach § 8b Abs. 1–6 bei der OG nicht anzuwenden ist, während § 8b (neben § 4 Abs. 6 UmwStG, §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG) insgesamt auf den OT Anwendung findet, soweit in dem ihm von der OG zugerechneten Einkommen Einkünfte nach § 8b Abs. 1–3 bzw. damit zusammenhängende Aufwendungen iSd. § 3c Abs. 2 EStG oder Verluste iSd. § 4 Abs. 6 UmwStG enthalten sind. In § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 wird jetzt zudem klar gestellt, dass der Satz 2 der Vorschrift keine Anwendung findet, soweit bei der OG § 8b Abs. 7, 8 oder 10 anzuwenden ist. § 15 verändert zwar den persönlichen Anwendungsbereich des § 8b bei Vorliegen der Voraussetzungen einer kstl. Organschaft, er greift aber materiell nicht in die Vorschrift ein. Im Übrigen bewirken Rechtsänderungen bei § 8b stets (mittelbare) Folgewirkungen im Anwendungsbereich von § 15.

**19 d) Verhältnis zu § 9 Nr. 2**

Nach § 9 Nr. 2 ist für die Ermittlung des Höchstbetrags des Spendenabzugs ua. die Höhe des Einkommens der Körperschaft maßgeblich. Da nach § 15 Satz 1 Nr. 2 unter den dort genannten Voraussetzungen § 8b, § 4 Abs. 6 UmwStG sowie §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG auf der Ebene des OT anzuwenden sind, kommt es zu einer Veränderung der Höhe des für § 9 Nr. 2 maßgeblichen Einkommens des OT (§ 15 Anm. J 01–5; DJPW/DÖTSCHE/WITT, § 15 Rn. 19; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 39). Das Gleiche gilt auch mit Blick auf die

in § 15 Satz 1 Nr. 3–5 angeordnete Verlagerung der Anwendung der §§ 4h EStG, 8 Abs. 3 Satz 2, Abs. 7 und Abs. 9 auf die Ebene des OT.

### e) Verhältnis zu §§ 3 Nr. 40, 3c EStG

20

Satz 1 Nr. 2 Satz 2 schreibt unter den dort genannten Voraussetzungen und abweichend von der Systematik des Teileinkünfteverfahrens die Anwendung ua. der §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG auf den OT vor; dies setzt ein Personenunternehmen als OT (mit natürlichen Personen) voraus. Damit wird ebenfalls nur der persönliche Anwendungsbereich der Vorschriften im Bereich der kstl. Organschaft durch die Spezialvorschrift des Satz 1 Nr. 2 technisch verändert, während sich materiell keine Auswirkungen ergeben (vgl. dazu auch Anm. 18).

### f) Verhältnis zu § 10d EStG

21

Satz 1 Nr. 1 schließt als Spezialregelung während des Bestehens eines Organisationsverhältnisses die Anwendung des § 10d EStG bei der Ermittlung des Einkommens der OG aus.

## 2. Verhältnis zu den anderen Organschaftsbestimmungen des KStG

22

§ 15 kann nur bei Bestehen eines wirksamen Organisationsverhältnisses und damit nur im Rahmen der §§ 14, 17 und 18 eingreifen. Er enthält den allg. Gewinnermittlungsvorschriften des EStG und KStG vorgehende Spezialregelungen, die sowohl die Ermittlung des nach den Vorschriften der §§ 14, 17 und 18 dem OT zuzurechnenden Einkommens der OG als auch die Ermittlung des der OG nach § 16 verbleibenden Einkommens betreffen.

## 3. Verhältnis zum GewStG

23

Satz 1 Nr. 1 schlägt nicht auf die gewstl. Gewinnermittlung durch, weil § 10a Satz 3 GewStG die Verrechnung des vor der Begründung einer gewstl. Organschaft erwirtschafteten negativen Gewerbeertrags mit einem innerhalb des Organisationszeitraums ermittelten positiven Gewerbeertrag spezialgesetzlich untersagt (vgl. PRINZ/HICK, GmbHR 2006, 841 [843]). Ansonsten stellt § 15 zwar keine originäre Gewinnermittlungsvorschrift, sondern eine Sondervorschrift für die Ermittlung des nach § 14 dem OT zuzurechnenden Einkommens der OG dar (vgl. Anm. 1; HARLE/BANK, BB 2002, 1341 [1344]). Daraus lässt sich aber nicht schließen, dass § 15 für gewstl. Zwecke nicht gelte (so aber DPJW/DÖTSCH/WITT, § 15 Rn. 24; HEURUNG/OBLAU/RÖKER, GmbHR 2002, 620 [623]; KREBÜHL, DStR 2002, 1241 [1246]; PRINZ, FR 2002, 66 [74]). Vielmehr ist nach § 7 GewStG der Gewerbeertrag „nach den Vorschriften des EStG und KStG zu ermitteln“. Damit sind aber nicht nur die allg. Gewinnermittlungsvorschriften in Bezug genommen, sondern – als organschaftsspezifische Gewinnermittlungsvorschrift des KStG – auch § 15. Entsprechend gilt die Vorschrift grds. auch für die gewstl. Gewinnermittlung (BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 437 Tz. 28; TÖBEN, FR 2002, 361 ff.; HEURUNG/MÖBUS, BB 2003, 766 [770]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 805 [810]; RÖDDER in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 145 f.; zum Zusammenspiel des Satz 1 Nr. 2 mit den gewstl. Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften vgl. OFD Düss./Köln/Münster v. 14.5.2004, GmbHR 2004, 837, Tz. 2; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 41–44; ROGALL, DB 2004, 2176 [2181 f.]; HÖRNSCHEMEYER/LÜHN, GmbHR 2005, 1397 [1407 f.]; KOLLRUSS, DStR 2006, 2291 ff.; zu Satz 1 Nr. 3 HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2393 ff.]).

24 **4. Verhältnis zum UmwStG**

Bis zum Inkrafttreten des SEStEG war das Verhältnis von § 15 Satz 1 Nr. 1 zu § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG aF umstritten. Es stellte sich insoweit die Frage, ob ein nach §§ 12 Abs. 3 Satz 2, 15 Abs. 4 UmwStG aF auf die Übernehmerin übergehender verbleibender Verlustabzug während der vertraglichen Zeit zu berücksichtigen war. Während FinVerw. und hM Satz 1 Nr. 1 insoweit als *lex specialis* ansahen, weil der übergehende Verlustabzug sich nicht auf die Höhe des Fehlbetrags auswirke, der auf Grund des GAV vom OT zu übernehmen sei (BMF v. 16.4.1999, BStBl. I 1999, 455; OFD Hannover v. 27.6.1995, FR 1995, 594; BLÜMICH/DANELSING, § 15 KStG Rn. 7; KRÖNER, GmbHR 1996, 257 [262]; BLUMERS, DStR 1996, 691 [693 f.]), sah die Gegenauffassung – allerdings ohne Begründung – die umwandlungstrechl. Vorschriften aus rechtssystematischen Gründen als spezieller an (so etwa KÖSTER/PRINZ, GmbHR 1997, 336 [341]) oder wollte Satz 1 Nr. 1 insoweit im Auslegungswege teleologisch reduzieren (so ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 9). UE regelte § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG aF nur die Höhe des übergehenden Verlustabzugs, nicht aber die Abzugsmodalitäten dem Grunde nach. Demgemäß verhinderte § 15 Satz 1 Nr. 1 den Abzug des auf die Übernehmerin übergehenden verbleibenden Verlusts während der Zeit des Bestehens eines wirksamen Organschaftsverhältnisses (ebenso KRÖNER aaO). Davon zu trennen war die Frage, ob das vorgenannte Abzugsverbot de lege ferenda aufrechterhalten werden sollte. Inzwischen ist § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG aF durch das SEStEG aufgehoben worden. Zum Verhältnis des § 15 Satz 1 Nr. 2 zu § 4 Abs. 6 und Abs. 7 bzw. § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG vgl. Anm. 50.

25 **5. Verhältnis zu den DBA-Schachtelprivilegien**

Problematisch ist das Verhältnis des § 15 Nr. 2 Satz 1 idF des UntStFG zu den DBA-Schachtelprivilegien. Zwar regelt § 15 Satz 2 idF des StVergAbG positiv die Einbeziehung von DBA-Schachteldividenden in die Bruttomethode. Zuvor enthielt die Norm aber (zeitweise) keinerlei Hinweis auf eine solche Einbeziehung. Vielmehr hatte der Gesetzgeber eine entsprechende Spezialvorschrift im Rahmen des UntStFG bewusst abgeschafft (vgl. dazu Anm. 2). Außer der Anwendung des § 8b Abs. 1–6 verhinderte § 15 idF des UntStFG weder seinem Wortlaut noch seiner Entstehungsgeschichte (dazu auch PYSZKA, GmbHR 2002, 468 f.; HAUN/GOLÜCKE/Franz, GmbHR 2002, 1002 [1003 f.]) nach die Anwendung anderer Befreiungsvorschriften bei der Ermittlung des dem OT zuzurechnenden Einkommens der OG. Zwar sollte die Vorschrift sicherstellen, dass Dividendeneinkünfte der OG einerseits prinzipiell stfrei bleiben, soweit sie kstplf. Personen zugerechnet werden, und andererseits dem Halbeinkünfteverfahren unterfallen, soweit die Zurechnung an estplf. Personen erfolgt. Dieser Zweck kam aber im Wortlaut nur ungenügend zum Ausdruck, denn für Dividenden ausländ. Einzelgesellschaften an die inländ. OG war zwar die Anwendung des § 8b ausgeschlossen, die Bezüge konnten aber parallel einem DBA-Schachtelprivileg (oder anderen Befreiungsvorschriften) unterfallen und blieben so stfrei, auch wenn das dem OT zugerechnete Einkommen ausschließlich von einer natürlichen Person versteuert wurde (PYSZKA aaO, 469; FATOUROS, DStZ 2003, 179 [182]; RÖDDER in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 145). Dies stellte eine systemwidrige Durchbrechung des Halbeinkünfteverfahrens dar, die angesichts des klaren Wortlauts der Vorschrift und der Tatsache, dass Nr. 2 – anders als ihre Vorgängerregelungen – die Anwendung der DBA-Schachtelprivilegien nicht mehr ausdrücklich ausschließt, nicht im Auslegungswege zu heilen war (so die

ganz einhellige hM: jetzt BFH v. 14.1.2009 – I R 47/08, bisher nv.; FG Düss. v. 6.3.2008, EFG 2008, 981, rkr.; FG Nümb. v. 14.2.2008, EFG 2008, 1332, aufgeh. durch BFH v. 14.1.2009 – I R 47/08, BFH/NV 2009, 854; offen gelassen durch Nds. FG v. 18.7.2005, EFG 2006, 135, rkr., m. Anm. HERLINGHAUS; DJPW/DÖTSCH/WITT, § 15 Rn. 30; ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 55; GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 30; ERLE in ERLE/SAUTER, § 15 Rn. 62; BLÜMICH/DANELSING, § 15 KStG Rn. 24; PYSZKA, GmbHR 2002, 468 [469]; HAUN/GOLÜCKE/Franz, GmbHR 2002, 1002; PRINZ ZU HOHENLOHE/GRÜNDIG, DB 2002, 1073; DÖTSCH, Der Konzern 2003, 21 [32]; GOSCH, WPg.-Sonderheft 2003, 10; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 805 [810]; HEURUNG/WEHRHEIM/ADRIAN, BB 2004, 465; KEMPF/BANDL, DB 2007, 1377; KOLLRUSS, BB 2007, 78 [79]; anders nur JOHANN/POTT, DB 2004, 2445). Abhilfe konnte daher nur eine Gesetzesänderung schaffen, die durch § 15 Satz 2 iDF des StVergAbG erfolgt ist. Die Änderung greift erstmals ab dem VZ 2003 (ebenso RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 805 [810]; RÖDDER in HERZIG aaO, 145; FÖRSTER, DB 2003, 899 [905]).

## 6. Verhältnis zum Europarecht

26

Europarechtl. Bedenken ergeben sich mit Blick auf § 15 Satz 1 Nr. 3 insoweit, als wegen § 14 Abs. 1 Satz 1 ausl. KapGes. nicht in den Organkreis einbezogen werden können. Entsprechend ist auf sie auch die Betriebsfiktion des Satz 1 Nr. 3 Satz 2 und ebenso der Ausnahmetatbestand des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG nicht anwendbar (HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2388]; GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 36). Auch ist zu bedenken, dass bei der Ermittlung der Eigenkapitalquote nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c innerhalb des Organkreises eine Kürzung um die Anteile an den zum Organkreis gehörenden Unternehmen nicht vorzunehmen ist, wodurch ausl. Gesellschaften, die nicht OG sein können, benachteiligt werden (KÖHLER, DStR 2007, 597 [601]). Die zu § 14 bestehenden europarechtl. Bedenken (dazu § 14 Anm. 12) schlagen insoweit auf § 15 durch (vgl. § 15 Anm. J 07-3; ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 61; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 50; KRAFT/BRON, EWS 2007, 487 ff.; aus österreichischer Sicht LOUKOTA, SWI 2008, 105 ff.).

Einstweilen frei.

27–28

## Erläuterungen zu Satz 1: Die bei der Ermittlung des Einkommens bei Organschaft anzuwendenden Vorschriften

### I. Bedeutung des Einleitungssatzes

29

Der Einleitungssatz des § 15 enthält mehrere Aussagen. § 15 stellt – übereinstimmend mit seiner Überschrift – eine Einkommensermittlungsvorschrift dar, die sowohl für den OT als auch für die OG gilt. Die dort näher geregelten Einzelheiten der organschaftlichen Einkommensermittlung gehen, da sie abweichend von den allg. Vorschriften gelten, letzteren als *lex specialis* vor. Für die organschaftliche Gewinnermittlung gelten danach die allg. Gewinnermittlungsgrundsätze, soweit nicht in § 15 „verdrängende“ Spezialregelungen enthalten sind (vgl. HERLINGHAUS in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 121 f.).

## II. Anzuwendende Vorschriften bei der Einkommensermittlung bei Organschaft

### 30 1. Grundsatz: Anwendung der allgemeinen Einkommensermittlungsvorschriften

§ 15 anerkennt mit der Bezugnahme auf die „allgemeinen Vorschriften“ über die Ermittlung des Einkommens deren grds. Geltung für die Einkommensermittlung bei Organschaft. Dabei handelt es sich um die zum Ersten Kapitel des Zweiten Teils des KStG gehörenden §§ 7–13. Über die Verweisung in § 8 Abs. 1 gehören dazu aber auch die im Bereich des KStG anwendbaren Vorschriften des EStG über die Ermittlung des Einkommens, soweit sie nicht durch die Sondervorschrift des § 15 ausgeschlossen oder eingeschränkt werden (dazu Anm. 33 ff. sowie HERLINGHAUS in HERZIG [Hrsg.], Organschaft, 2003, 119).

### 31 2. Abweichende Ermittlungsvorschriften nach Maßgabe des § 15

Der Einleitungssatz des § 15 beschränkt die Abweichungen von den vorgenannten „allgemeinen Vorschriften“ mit den Worten „... gilt abweichend ... Folgendes“ auf die in Satz 1 Nr. 1–5 und Satz 2 geregelten Bereiche. Die dortige Aufzählung ist abschließend. Soweit sich ausnahmsweise und ohne ausdrückliche Regelung in § 15 die Unanwendbarkeit allg. Gewinnermittlungsvorschriften mit den kstl. Organschaftsvorschriften ergibt, bleibt danach nur die teleologische Reduktion der entsprechenden Vorschrift.

32 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 1: Verlustabzug bei der Organgesellschaft

### I. Anwendungsausschluss des § 10d EStG bei der Organgesellschaft

#### 33 1. Anwendungsausschluss

Bei der Einkommensermittlung der OG ist die Anwendung des § 10d EStG, wonach ein Verlust betragsmäßig begrenzt ein Jahr rück- bzw. ein darüber hinausgehender Verlust bei Beachtung der Mindestbesteuerungsregeln in die folgenden VZ vorgetragen werden kann, zwingend ausgeschlossen. Der Wortlaut des Satz 1 Nr. 1 (... ist ... nicht zulässig) lässt eine andere Auslegung nicht zu.

#### 34 2. Organgesellschaft als Adressat des Anwendungsausschlusses

Satz 1 Nr. 1 stellt klar, dass abweichend von den allg. Gewinnermittlungsvorschriften ein Verlustabzug nach § 10d EStG „bei der Organgesellschaft“ ausgeschlossen ist. Daraus folgt, dass die Norm nur für die selbständige Einkommensermittlung der OG gilt. Sie sieht hingegen keine organschaftlich motivierte Einschränkung der Verlustnutzung beim OT vor (vgl. auch KÜSTER/KÖHLER, BB 1998, 2401 [2404]). Dieser kann daher übernommene Verluste der OG uneingeschränkt wie eigene Verluste durch Vor- oder Rücktrag nach § 10d EStG verrechnen, und zwar auch dann, wenn im Jahr des Verlustabzugs ein wirksames Organschaftsverhältnis noch nicht oder nicht mehr besteht (vgl. Anm. 35; GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 2; ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 11; ORTH, WPg.-Sonderheft 2003, 21). Die Einschränkungen des Satz 1 Nr. 1 gelten für den OT aber dann, wenn und solange er zugleich OG ist (GOSCH/NEUMANN II.

§ 15 Rn. 2; ausführlich zum Umfang der Sperrwirkung bei Zwischengesellschaften auch in DJPW/DÖTSCH/WITT, § 15 Rn. 9a).

### 3. Umfang des Anwendungsausschlusses (Verlustabzug im Sinne des § 10d EStG)

#### a) Teleologie des Satz 1 Nr. 1

35

Die Norm will zum einen die Weiterleitung vororganschaftlicher Verluste der OG an den OT sowie den Rücktrag nachvertraglicher Verluste in das letzte Organschaftsjahr vermeiden. Verluste aus organschaftlicher Zeit werden demgegenüber von § 15 nicht erfasst (anders wohl ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 7, der im Hinblick auf die Teleologie des § 15 auch auf den Rücktrag organschaftlicher Verluste der OG in die vorvertragliche Zeit Bezug nimmt). Die Regelung des Satz 1 Nr. 1 ist damit letztlich Ausfluss des Grundsatzes, dass die Verlagerung der Besteuerungszuständigkeit auf den OT nur solche Einkommensbestandteile der OG erfassen soll, die von ihr selbst während der Organschaft erwirtschaftet worden sind (vgl. Anm. 6). Satz 1 Nr. 1 spricht ohne Einschränkungen vom Ausschluss eines Verlustabzugs iSd. § 10d EStG bei der OG; insoweit ist ein Verlustabzug dem Wortlaut der Vorschrift nach generell und unabhängig davon, ob das Verlustausgleichsvolumen vor, nach oder sogar während der Organschaft erworben wurde, unzulässig (GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 4). Daraus folgt, dass auch für den Fall, dass die OG aufgrund von Ausgleichszahlungen (§ 16) über eigenes positives Einkommen verfügt, der Abzug vorvertraglicher Verluste ausgeschlossen ist. Unter die Vorschrift fallen im Übrigen alle für einen ansonsten möglichen Ausgleich nach § 10d EStG in Betracht kommenden Arten von Verlusten, und zwar unabhängig davon, ob sie uneingeschränkt oder nur eingeschränkt berücksichtigt werden können. Erfasst werden danach etwa auch Verluste nach §§ 2a, 2b, 15 Abs. 4, 15a, 15b, 22 Nr. 3, 23 Abs. 3 EStG (vgl. zu derartigen sog. außerorganschaftlichen Verlusten nur GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 10 ff. sowie ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 8 f.). Die entsprechenden Regelungen finden nämlich auf OG und OT Anwendung, soweit diese Einkünfte aus den betreffenden Einkunftsarten erzielen (ORTH, WPg.-Sonderheft 2003, 22; ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 8; DJPW/DÖTSCH/WITT, § 15 Rn. 6). Maßgeblich ist insoweit allerdings allein der Zeitpunkt der Verlustentstehung, während es nicht darauf ankommt, wann die Verluste nach etwaigen Sondervorschriften stl. abziehbar werden (ebenso FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 15 Rn. 3; ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 8).

#### b) Anwendungsausschluss für vororganschaftliche Verlustabzüge

36

§ 10d EStG hätte – gäbe es § 15 nicht – in erster Linie für vororganschaftliche Verluste der OG Bedeutung, weil Verluste der OG aus der organschaftlichen Zeit (vgl. dazu Anm. 38) wegen der aus dem Abschluss des GAV resultierenden Verlustübernahmeverpflichtung des OT nicht zugerechnet werden können (FROTSCHE in FROTSCHE/MAAS, § 15 Rn. 3). Der in Satz 1 Nr. 1 angeordnete Anwendungsausschluss des § 10d EStG führt demgegenüber dazu, dass die OG vororganschaftliche Verluste während des Bestehens einer Organschaft nicht verrechnen darf (KREBÜHL, DStR 2001, 1730 [1736]; GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 5; ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 6). Entsprechende Verluste können damit erst wieder nach dem Ende der Organschaft verrechnet werden (BLÜMICH/DANELSING, § 15 KStG Rn. 11; DJPW/DÖTSCH/WITT, § 15 Rn. 5). Anders als im Handelsrecht, wo das abzuführende Ergebnis nach § 301 AktG

zwingend um einen vororganschaftlichen Verlustvortrag zu kürzen ist, wird dem OT stl. wegen Satz 1 Nr. 1 abweichend das ungekürzte Einkommen zugewiesen. Der handelsrechtl. Ausgleich des Verlusts der OG durch den OT stellt stl. sowohl beim Ausgleich durch Zuzahlung als bei Verrechnung mit einem positiven Ertrag des OT eine Einlage dar, die zu nachträglichen AHK der Beteiligung des OT an der OG führt. Zwar liegt im Fall der Verlustverrechnung handelsrechtl. keine Einlage vor, dieser Umstand wird aber durch Berücksichtigung der stl. Einlage und Zuschreibung zum Beteiligungsbuchwert in der StBil. abgedeckt (FROTSCHER aaO, § 15 Rn. 5; für einen im Fall der Verrechnung zu bildenden und einer Teilwertabschreibung nicht zugänglichen aktiven Ausgleichsposten hingegen DJPW/DÖTSCH/WITT, § 15 Rn. 12; GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 3).

### 37 c) Anwendungsausschluss für nachorganschaftliche Verlustabzüge

Satz 1 Nr. 1 spielt (bei entsprechend kurzer Dauer der Organschaft) auch für nachorganschaftliche Verluste eine Rolle. Diese Verluste können nicht in die organschaftliche Zeit zurückgetragen werden (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 10; GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 6). Hingegen besteht die Möglichkeit, nachorganschaftliche Verluste auf die Jahre vor Organschaftsbeginn zurückzutragen (vgl. dazu nur Anm. 6 und ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 10; RÖDDER, Stbg. 1998, 291 [293]). Letzteres hat allerdings angesichts der Tatsache, dass § 10d EStG nur noch einen einjährigen Verlustrücktrag zulässt, praktisch keine Bedeutung mehr.

### 38 d) Organschaftliche Verluste

Verluste aus der Vertragszeit (organschaftliche Verluste; zu den sog. außerorganschaftlichen Verlusten vgl. Anm. 35) führen bei der OG zu negativem Einkommen. Das der OG verbleibende eigene Einkommen besteht nach § 16 aus den Ausgleichszahlungen. Daraus folgt, dass sich durch den Ansatz des eigenen Einkommens bei der OG (auch angesichts der Tatsache, dass § 15 Satz 1 Nr. 1 die dortige Anwendung des § 10d EStG auch für organschaftliche Verluste ausschließt, vgl. GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 7), ein negatives zuzurechnendes Einkommen ergeben oder erhöhen kann. Dies wirkt sich aufgrund der Zurechnung beim OT aus. Es ist dort mit dem vom OT erwirtschafteten positiven Einkommen und ggf. den ihm zugerechneten positiven Einkommen anderer OG des Organkreises auszugleichen. Verbleibt hierbei ein nicht ausgeglichener negativer Einkommensbetrag, so ist der darin enthaltene Verlust der OG beim OT nach § 10d EStG abzuziehen, und zwar auch dann, wenn im Verlustabzugsjahr ein wirksames Organschaftsverhältnis zu der OG, die den Verlust erlitten hat, noch nicht oder nicht mehr bestanden hat. Dies ist gerechtfertigt, weil der OT diese Verluste aufgrund der mit dem GAV verbundenen Verlustübernahmeverpflichtung getragen hat. Satz 1 Nr. 1 verbietet nur die Verlustverrechnung beim Einkommen der OG, nicht beim Einkommen des OT (vgl. Anm. 34).

### 39 e) Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung des Abzugsverbots vororganschaftlicher Verluste

Die zuvor dargestellten Wirkungen des Satz 1 Nr. 1 werden in der Praxis durch folgende Gestaltungen abgefedert: Da Satz 1 Nr. 1 das Bestehen eines Organschaftsverhältnisses voraussetzt, ist es ohne Einschränkungen möglich, Verlustvorträge der OG dadurch im Jahr vor der Begründung der Organschaft aus-

zunutzen, dass dortige stille Reserven durch Verkäufe von WG etwa an den späteren OT aufgedeckt werden (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 11; BLÜMICH/DANELSING, § 15 KStG Rn. 12). Dabei ist § 10d Abs. 2 EStG (Mindestbesteuerung) zu beachten. Eine weitere Möglichkeit besteht darin, den GAV mit der Vorgabe aufschiebend bedingt iSd. § 158 Abs. 1 BGB abzuschließen, dass das Inkrafttreten von der stl. Berücksichtigung der vorhandenen Verluste der OG abhängig gemacht wird (vgl. dazu nur FG Hamb. v. 20.8.1988, EFG 1989, 42, rkr.; WINTER, GmbHR 1993, 803 [805]; RÖDDER, Stbg. 1998, 291 [293]; BLÜMICH/DANELSING, § 15 KStG Rn. 13). Eine solche Möglichkeit sah früher auch Abschn. 55 Abs. 3 KStR 1990 vor (vgl. DJPW/DÖTSCH/WITT, § 15 Rn. 13). Allerdings ergeben sich Schwierigkeiten bei der registergerichtlichen Eintragung entsprechender GAV, weil nach einem Beschl. des BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88 (DB 1988, 2623) der GAV aus gesellschaftsrechtl. Sicht einer Satzungsänderung gleichkommt und eine solche in bedingter Form gerade nicht zulässig ist (vgl. dazu auch FROTSCHER aaO). Aufgrund dieser Schwierigkeiten enthalten die KStR keine dem früheren Abschn. 55 Abs. 3 KStR 1990 entsprechende Regelung mehr. Letztlich lässt sich eine identische Wirkung aber dadurch erzielen, dass mit dem Abschluss des GAV gewartet wird, bis der Verlustabzug tatsächlich vollständig berücksichtigt ist (DJPW/DÖTSCH/WITT, § 15 Rn. 14).

## II. Verfahrensfragen

40

Während des Bestehens der Organschaft ist ein noch nicht verbrauchter vororganschaftlicher Verlustabzug jährlich in unveränderter Höhe nach § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen (ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 13; BLÜMICH/DANELSING, § 15 KStG Rn. 11; DJPW/DÖTSCH/WITT, § 15 KStG Rn. 5).

Einstweilen frei.

41

### Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 2: Sondervorschrift für die Anwendung des § 8b sowie der § 4 Abs. 6 UmwStG, §§ 3 Nr. 40 und 3c Abs. 2 EStG bei Organschaft

#### I. Anwendungsausschluss des § 8b Abs. 1–6 und des § 4 Abs. 6 UmwStG bei der Organgesellschaft (Satz 1 Nr. 2 Satz 1)

##### 1. Anwendungsausschluss

42

Satz 1 Nr. 2 Satz 1 sieht über den Ausschluss der Anwendung des § 10d EStG durch die Nr. 1 hinaus einen weiteren Anwendungsausschluss bei der Einkommensermittlung der OG vor. Danach sind § 8b Abs. 1–6 sowie § 4 Abs. 6 UmwStG bei der OG nicht anzuwenden. Der Wortlaut der Norm stellt eindeutig (... sind ... nicht anzuwenden) klar, dass die Anwendung der genannten Vorschriften in Abweichung von den allg. Gewinnermittlungsgrundsätzen zwingend in vollem Umfang ausgeschlossen wird (vgl. BLÜMICH/DANELSING, § 15 KStG Rn. 17).

43 **2. Organgesellschaft als Adressat des Anwendungsausschlusses**

Satz 1 Nr. 2 Satz 1 stellt durch die Verwendung des Passus „... bei der Organgesellschaft ...“ klar, dass der vorgenannte Anwendungsausschluss allein die OG betrifft. Im mehrstufigen Organkreis gilt das Anwendungsverbot auch für diejenigen Gesellschaften, die zugleich OT und OG sind. Bei derartigen Gesellschaften ist eine zusammenfassende Meldung der (eigenen und zugerechneten) Einkommensbestandteile an die Organspitze erforderlich.

44 **3. Umfang des Anwendungsausschlusses**

Satz 1 Nr. 2 Satz 1 verbietet die Anwendung des § 8b Abs. 1–6 und des § 4 Abs. 6 UmwStG bei der OG. Damit wird das Einkommen der OG dem OT „brutto“, dh. vor Berücksichtigung stfreier Erträge und hiermit zusammenhängender Aufwendungen bzw. unter Ansatz von Übernahmeverlusten iSd. § 4 Abs. 6 UmwStG zugerechnet (vgl. GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 16). Anders als Satz 2 erwähnt zwar Satz 1 die mit den stfreien Erträgen zusammenhängenden Aufwendungen nicht ausdrücklich; dass diese allerdings auch in Satz 1 einbezogen werden müssen, ergibt sich aus dem auf die Bruttozurechnung gerichteten Sinn der Vorschrift. Die Nichtberücksichtigung der genannten Normen bei der Gewinnermittlung der OG bedeutet, dass die vorgenannten Erträge und Aufwendungen unabhängig von der Rechtsform des OT als stpfl. bzw. abziehbar behandelt werden (ORTH, WPg.-Sonderheft 2003, 9). Da nach den allg. Gewinnermittlungsgrundsätzen die Einkommensermittlung der OG getrennt von derjenigen des OT zu erfolgen hat und demgemäß auch die vorgenannten Normen bei der OG anzuwenden wären, stellt Satz 1 Nr. 2 Satz 1 eine Durchbrechung des Grundgedankens der getrennten Gewinnermittlung dar (vgl. HEURUNG/MÖBUS, BB 2003, 766 f.; DÖTSCH, Der Konzern 2003, 21 [32]). Um die Durchführung der sog. Bruttomethode sicherzustellen, müssen die unter Satz 1 Nr. 2 Satz 1 fallenden Bezüge der OG an den OT (Anl. MO) hochgemeldet werden (vgl. dazu ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 52; DJPW/DÖTSCH/WITT, § 15 Rn. 19).

Aus dem Sinn von Satz 1 Nr. 2 Satz 1, dem OT das Einkommen der OG brutto zuzurechnen und über die Anwendung der einschlägigen StBefreiungen erst auf der Ebene des OT zu entscheiden, ergibt sich auch die Nichtanwendbarkeit der §§ 3 Nr. 40 bzw. 3c Abs. 2 EStG bei der Einkommensermittlung der OG. Abgesehen davon, dass § 3 Nr. 40 EStG auf KStSubjekte ohnehin nicht anwendbar ist, folgt dies auch aus der Anordnung der Anwendung der Vorschriften bei der Einkommensermittlung des OT durch Satz 1 Nr. 2 Satz 2.

**Kein Anwendungsausschluss für § 8b Abs. 7–10:** Der Anwendungsausschluss nach Satz 1 Nr. 2 Satz 1 erstreckt sich nur auf die dort ausdrücklich genannten Normen und damit im Hinblick auf § 8b auf die Abs. 1–6 (DJPW/DÖTSCH/WITT, § 15 Rn. 20a; ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 52.1). Daraus ergibt sich zwingend, dass § 8b Abs. 7–10 weiter bei der OG anzuwenden ist (speziell zum Problem einer die OG und den OT betreffenden Anwendungskonkurrenz bei § 8b Abs. 7 oder 8 vgl. Anm. 59). Dies folgt nunmehr auch im Umkehrschluss aus Satz 1 Nr. 2 Satz 3, wonach der Satz 2 nicht gilt, soweit „bei der Organgesellschaft § 8b Abs. 7, 8 oder 10 anzuwenden“ ist. Dadurch soll nämlich gerade klargestellt werden (vgl. die Gesetzesbegründung im Bericht des FinAussch., BTDrucks. 16/11108, 35), dass sich in diesen Fällen durch Anwendung des § 8b Abs. 7–10 auf die OG die Rechtsfolgen allein nach § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 ergeben.

**Besonderheiten beim Spendenabzug:** Die vorgenannte Bruttomethode führt ggf. zu einem gegenüber der Gewinnermittlung nach den allg. Vorschriften erhöhten Organeinkommen, welches wiederum auf der Stufe der OG zu einem entsprechend erhöhten Spendenabzug führen kann, weil die in R 47 Abs. 5 KStR näher erläuterte Spendenhöchstbetragsermittlung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 für OT und OG getrennt zu erfolgen hat und unter anderem auf die Einkommenshöhe abstellt (vgl. nur DÖRSCH, Der Konzern 2003, 33).

Einstweilen frei.

45

## II. Anwendungsgebot für § 8b sowie § 4 Abs. 6 UmwStG, §§ 3 Nr. 40 und 3c Abs. 2 EStG beim Organträger (Satz 1 Nr. 2 Satz 2)

### 1. Normaufbau

46

Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ist sprachlich umständlich und daher schwer verständlich abgefasst (vgl. PRINZ, FR 2002, 66 [74]). Die Vorschrift enthält gleichsam den zweiten Teil der sog. Bruttomethode, indem unter bestimmten Voraussetzungen die Anwendung einzelner Gewinnermittlungsnormen (§ 8b, § 4 Abs. 6 UmwStG, §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG) beim OT zwingend vorgeschrieben wird. Sie gliedert sich ihrem Normaufbau nach in einen Tatbestand und eine Rechtsfolge:

**Tatbestand:** Es müssen in dem dem OT zugerechneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen iSd. § 8b Abs. 1–3, mit solchen Beträgen zusammenhängende Ausgaben iSd. § 3c Abs. 2 EStG oder Verluste iSd. § 4 Abs. 6 UmwStG enthalten sein.

**Rechtsfolge:** Liegt der Tatbestand vor, so sind bei der Ermittlung des Einkommens des OT § 8b KStG, § 4 Abs. 6 UmwStG, §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG anzuwenden.

### 2. Tatbestand

#### a) In dem Organträger zugerechneten Einkommen enthalten

47

Die Regelung in Satz 1 Nr. 2 Satz 2 erstreckt sich nur auf das dort näher eingegrenzte Einkommen der OG, welches dem OT zugerechnet wird. Von der OG selbst zu versteuerndes Einkommen oder eigenes Einkommen des OT wird daher nicht von der Norm erfasst. Diese Beschränkung auf einen bestimmten Teil des Zurechnungseinkommens ist deshalb richtig, weil nur hinsichtlich dieses Einkommens der erste Teil der Bruttomethode, dh. der Anwendungsausschluss der § 8b Abs. 1–6 und § 4 Abs. 6 UmwStG bei der OG greift. Aus der Beschränkung auf der Tatbestandsseite ergibt sich entsprechend, dass die Rechtsfolge des Satz 1 Nr. 2 Satz 2 auch nur für das im Tatbestand näher eingegrenzte Zurechnungseinkommen gilt (so auch RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2002, 105 [110], die zu Recht darauf hinweisen, dass die in Satz 1 Nr. 2 Satz 2 geregelte Anwendung des § 3c EStG auf Ausgaben zu beschränken ist, die im Zurechnungseinkommen enthalten sind; eigene Aufwendungen des OT, die mit der Organbeteiligung zusammenhängen, sind also von Satz 1 Nr. 2 Satz 2 nicht betroffen). Durch den im Rahmen des JStG 2009 eingefügten Satz 1 Nr. 2 Satz 3 wird im Übrigen klargestellt, dass Satz 2 nicht gilt, soweit bei der OG § 8b Abs. 7, 8 oder 10 anzuwenden sind.

48 **b) Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen iSd. § 8b Abs. 1–3**

Satz 1 Nr. 2 Satz 2 spricht zunächst von Bezügen, Gewinnen oder Gewinnminderungen iSd. § 8b Abs. 1–3. Er umfasst damit alle im Zurechnungseinkommen enthaltenen Einkommensbestandteile, die unter § 8b Abs. 1–3 fallen (ebenso ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 52; vgl. zur Frage, wie unter das in § 8b Abs. 1 Sätzen 2–4 geregelte Korrespondenzprinzip fallende vGA zu behandeln sind, FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 39a–c).

49 **c) Mit solchen Beträgen zusammenhängende Ausgaben iSd. § 3c Abs. 2 EStG**

In das nach Satz 1 Nr. 2 Satz 2 maßgebliche Zurechnungseinkommen fallen dem Gesetzeswortlaut nach auch Ausgaben iSd. § 3c Abs. 2 EStG, die mit Bezügen, Gewinnen oder Gewinnminderungen iSd. § 8b Abs. 1–3 zusammenhängen. Dieser Verweis auf § 3c Abs. 2 EStG berücksichtigt nicht, dass die OG als KapGes. dem Anwendungsbereich des § 3c Abs. 2 EStG nicht unterfällt (HEURUNG/WEHRHEIM/ADRIAN, BB 2004, 465 [466]) und insofern überflüssig ist (vgl. auch KUSSMAUL/ZABEL, BB 2004, 577 [579]). Schon vor der Einschränkung des Satzes 2 auf § 3c Abs. 2 EStG sagte die Norm im Übrigen über die Qualität des dort beschriebenen Zusammenhangs nichts aus: Der Wortlaut spricht insoweit dafür, dass jeder Zusammenhang, also auch ein mittelbarer Zusammenhang, ausreicht. Auch hier gilt aber, dass es sich um solche Ausgaben iSd. § 3c EStG handeln muss, die sich auf das Zurechnungseinkommen, dh. das der OG auswirkt haben (ebenso HEURUNG/MÖBUS, BB 2003, 766 [767]).

50 **d) Verluste iSd. § 4 Abs. 6 UmwStG**

Unter den Tatbestand von Satz 1 Nr. 2 Satz 2 fielen ab dem VZ 2003 (vgl. dazu Anm. 2) Gewinne iSd. § 4 Abs. 7 UmwStG aF, die sich beim Vermögensübergang einer KapGes. auf eine PersGes. in Höhe des Unterschiedsbetrags, mit dem die übergegangenen WG zu übernehmen waren, und dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft, ergeben konnten (vgl. § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG aF). Durch das SEStEG ist der entsprechende Verweis insoweit geändert worden, als nunmehr allein auf § 4 Abs. 6 UmwStG verwiesen wird. Dies liegt darin begründet, dass anders als nach § 4 Abs. 6 UmwStG aF, der eine stl. Berücksichtigung des Übernahmeverlusts aus der Verschmelzung einer KapGes. auf eine PersGes. generell ausschloss, nunmehr in § 4 Abs. 6 UmwStG eine teilweise Berücksichtigung desselben vorgesehen ist. Insoweit verbietet die Norm zwar grds. die Berücksichtigung eines Übernahmeverlusts, soweit er auf eine Körperschaft als Mitunternehmerin einer PersGes. entfällt. Allerdings kommt eine Berücksichtigung bis zur Höhe der gem. § 7 UmwStG als Ausschüttungen iSd § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG geltenden Bezüge in Betracht, soweit der Übernahmeverlust auf Anteile entfällt, welche die Voraussetzungen des § 8b Abs. 7 oder Abs. 8 Satz 1 erfüllen. Sie erlaubt vor allem aber die anteilige Berücksichtigung (in Höhe der Hälfte der Bezüge nach § 7 UmwStG) der Übernahmeverluste, soweit diese auf eine natürliche Pers. entfallen (vgl. § 15 Anm. J 06-5; BLÜMICH/DANESING, § 15 KStG Rn. 18). Da die stl. Behandlung des Übernahmeverlusts also rechtsformabhängig ausgestaltet ist, verweist Satz 1 Nr. 2 ausdrücklich auf § 4 Abs. 6 UmwStG. Demgemäß sind betroffene Übernahmeverluste in die Bruttomethode einzubeziehen und es entscheidet sich erst auf der Ebene des OT, ob der entsprechende Verlust stl. anteilig abgezogen werden darf (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 39e; BLÜMICH/DANESING, § 15 KStG Rn. 18). Auch wenn Satz 1 Nr. 2 nicht mehr auf die für Über-

nahmegewinne geltende Regelung des § 4 Abs. 7 UmwStG verweist, sind auch diese in die Bruttomethode einzubeziehen. Dies folgt daraus, dass auch die Besteuerung von Übernahmegewinnen rechtsformabhängig ausgestaltet ist und § 4 Abs. 7 UmwStG ausdrücklich auf § 8b bzw. § 3 Nr. 40 EStG verweist, die selber durch Satz 1 Nr. 2 erfasst werden (ebenso DJPW/DÖTSCH, vor § 15 Rn. 1; FROTSCHER aaO Rn. 39 f; BLÜMICH/DANELSING, § 15 KStG Rn. 18). Die genannte Verweisung in Satz 1 Nr. 2 auf § 8b bzw. § 3 Nr. 40 EStG erfasst auch die offenen Rücklagen der übertragenden Körperschaft, welche dem Anteilseigner nach § 7 UmwStG mit Ausnahme der Beträge des stl. Einlagekontos zuzurechnen sind (FROTSCHER aaO Rn. 39g; DJPW/DÖTSCH aaO Rn. 2). Problematisch ist allerdings die Tatsache, dass Satz 1 Nr. 2 keinen Verweis auf § 12 Abs. 2 UmwStG enthält. Soweit sich bei der OG ein Übernahmegewinn aus der Verschmelzung einer dritten KapGes. auf die OG ergibt, kommt es nach Maßgabe des § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG iVm. § 8b danach generell zu einer 95%igen StFreistellung. Dies gilt selbst in dem Fall, dass OT eine natürliche Pers. bzw. eine PersGes. mit natürlichen Personen als Gesellschafter ist, obwohl doch systematisch hier § 3 Nr. 40 EStG eingreifen müsste. Dazu aber hätte es der Aufnahme des § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG in § 15 Satz 1 Nr. 2 bedurft, denn die Norm regelt nur den Sondertatbestand der Verschmelzung von Körperschaften und erfasst danach nicht den Sondertatbestand der Verschmelzung auf eine OG (DJPW/DÖTSCH aaO Rn. 3). Angesichts der Tatsache, dass § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG sich als Einschränkung des § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG darstellt, hilft insoweit auch nicht der dortige Verweis auf § 8b weiter (ebenso DJPW/DÖTSCH aaO; FROTSCHER aaO Rn. 39h; RÖDDER in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 2008, § 12 UmwStG Rn. 91). Übernahmeverluste sind im Übrigen nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG generell nicht abziehbar, weil die Norm insoweit keinen Verweis auf § 8b enthält (DJPW/DÖTSCH aaO Rn. 4).

Einstweilen frei.

51

### 3. Rechtsfolge

#### a) Anwendungsgebot

52

Satz 1 Nr. 2 Satz 2 enthält auf der Rechtsfolgenseite im Hinblick auf § 8b, § 4 Abs. 6 UmwStG, §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG ein zwingendes Anwendungsgebot („... sind ... anzuwenden ...“). Die Anwendung der besagten Normen wird damit auf die Ebene der Gewinnermittlung des OT verlagert, soweit im Zurechnungseinkommen die im Tatbestand näher eingegrenzten Einkommensbestandteile enthalten sind.

#### b) Organträger als Adressat des Anwendungsgebots

53

Durch die Verwendung des Passus „... bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers ...“ wird klargestellt, dass das vorgenannte Anwendungsgebot alleine für die Gewinnermittlung des OT gilt. Auf die Rechtsform des OT kommt es dabei nicht an. OT, die ihrerseits OG weiterer OT sind, sind vor dem Hintergrund des Anwendungsgebots als OG zu behandeln, da die vom Anwendungsgebot umfassten Vorschriften nur bei der Organspitze angewendet werden dürfen (vgl. dazu FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 37).

#### c) Umfang des Anwendungsgebots

54

**Organträger ist Kapitalgesellschaft:** Handelt es sich beim OT um eine KapGes., so muss das ihm zuzurechnende Organeinkommen wie folgt korrigiert

werden (vgl. dazu auch DJPW/DÖTSCH/WITT, § 15 Rn. 20–23; GOSCH/NEUMANN II, § 15 Rn. 21–23; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 38; BLÜMICH/DANELSING, § 15 Rn. 20–22):

**Beispiel 1 (Dividendeneinkünfte):** Zwischen der A-AG und der B-GmbH besteht ein Organschaftsverhältnis. Die B-GmbH erzielt Dividendeneinnahmen iHv. 50000 aus einer inländ. Beteiligung. Damit zusammenhängend entstehen ihr BA iHv. 2000.

*Lösung:* Bei der Ermittlung des der A-AG nach § 14 zuzurechnenden Einkommens der B-GmbH sind § 8b Abs. 1 und Abs. 5 wegen § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 nicht zu berücksichtigen. Gleiches gilt nach einhelliger Auffassung für § 3c Abs. 1 EStG. Das zuzurechnende Einkommen beträgt danach 48000 (Dividende 50000 ./. BA 2000). In ihrer StErklärung muss die B-GmbH die im Zurechnungseinkommen enthaltenen Beträge „nachrichtlich bezeichnen“, damit auf der Ebene des OT über die Anwendung der og. Befreiungsnormen entschieden werden kann. Die B-GmbH meldet Einnahmen iSd. § 8b Abs. 1 iHv. 50000 (und damit gleichsam nicht abziehbare BA nach § 8b Abs. 5 Satz 1 iHv. 2500).

Bei der A-AG kommen die genannten Normen nun zur Anwendung, dh. die Erträge sind nach § 8b Abs. 1 und Abs. 5 Satz 1 zu 95 % stfrei und die BA ansonsten wegen des Anwendungsausschlusses des § 3c Abs. 1 EStG in § 8b Abs. 5 Satz 2 abziehbar. Vom zugerechneten Einkommen iHv. 48000 wird der Betrag nach § 8b Abs. 1 (hier: 50000) abgezogen und derjenige nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG (hier: 2500) wieder hinzugerechnet. Das verbleibende Einkommen beträgt 500 (aA wohl GOSCH/NEUMANN aaO Rn. 22, der offenbar § 8b Abs. 5 stets voll zur Geltung bringen will; dann wären im Beispiel 2500 zuzurechnen; diese Lösung ist uE allerdings in Satz 1 Nr. 2 nicht angelegt.)

**Beispiel 2 (Veräußerungsgewinne):** Statt einer Dividende soll ein Veräußerungsgewinn angefallen sein.

*Lösung:* Abweichungen gegenüber dem vorgenannten Beispielfall ergeben sich nicht, wenn statt einer Dividende ein Veräußerungsgewinn anfällt: § 8b Abs. 2 und Abs. 3 dürfen bei der OG nicht angewendet werden (§ 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1). Soweit in dem Einkommen der OG, welches dem OT zugerechnet wird, allerdings Gewinne iSd. § 8b Abs. 2 oder 3 enthalten sind, ist § 8b Abs. 2 und 3 bei der Einkommensermittlung des OT anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2). Auch insoweit gilt also die bereits für Dividenden erläuterte Bruttomethode. Ob der von der Veräußerung betroffene Anteil an einer inländ. oder ausländ. KapGes. besteht, ist irrelevant. Durch das ProtErklG hat der Gesetzgeber auch insoweit in § 8b Abs. 3 Sätze 1 und 2 eine Neuerung eingeführt, nach der 5 % der Gewinne iSd. § 8b Abs. 2 Sätze 1, 3 und 5 als nicht abziehbare BA gelten, allerdings die Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG im Gegenzug entfällt.

**Beispiel 3 (Übernahmeverlust iSd. § 4 Abs. 6 UmwStG):** Statt einer Dividende soll ein Übernahmeverlust angefallen sein.

*Lösung:* § 4 Abs. 6 UmwStG kommt nicht bei der OG, sondern beim OT zur Anwendung. Dort bleibt der Übernahmeverlust vollständig außer Ansatz. Eine Ausnahme besteht nur, soweit ein Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an der übertragenden Körperschaft nach § 8b Abs. 7 oder Abs. 8 Satz 1 nicht stfrei gewesen wäre; dann wäre der Übernahmeverlust bis zur Höhe der Besteuerung der offenen Rücklagen iSd. § 7 UmwStG (vorbehaltlich der Rückausnahme in § 4 Abs. 6 Satz 5 UmwStG) zu berücksichtigen (vgl. § 15 Anm. J 06-7).

**Organträger ist Personenunternehmung:** Unabhängig davon, ob es sich um Dividenden oder Veräußerungsgewinne handelt, ist für die Anwendung von § 8b, § 4 Abs. 6 UmwStG sowie §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG bei OT in der Rechtsform einer PersGes. entsprechend den im StSenkG getroffenen Wertungen (vgl. dazu PRINZ, FR 2002, 66 [74]) die Rechtsform ihrer Mitunternehmer entscheidend:

- ▷ Handelt es sich um nach § 8b Abs. 1 begünstigte Personen, so gilt das zuvor zu KapGes. als OT Gesagte entsprechend.

- ▷ Bei PersGes. mit natürlichen Personen oder Einzelunternehmen als Mitunternehmern greift das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Gewinnausschüttung sind dem zu versteuernden Einkommen nach § 3c Abs. 2 EStG anteilig wieder zuzurechnen. Veräußerungsverluste sind entsprechend anteilig abziehbar (HEURUNG/MÖBUS, BB 2003, 767 [773]). Die speziellen kstl. Abzugsbeschränkungen des § 8b Abs. 3 und Abs. 5 kommen nicht zur Anwendung.

**Beispiel 4 (Dividendeneinkünfte, OT ist Einzelunternehmen):** Die 100 %-Beteiligung an der B-GmbH gehört als BV zum gewerblichen Einzelunternehmen des A. Es besteht Organschaft. Dividendeneinnahmen der B-GmbH: 50000, BA: 2000.

*Lösung:* Es ergeben sich hinsichtlich des dem OT zuzurechnenden Einkommens der B-GmbH keine Unterschiede zu den Beispielen 1 und 2 (Einkommen: 48000). Die OG macht auch die gleichen Angaben in ihrer StErklärung. Unterschiede ergeben sich wegen Satz 1 Nr. 2 Satz 2 bei A: Dort darf nach § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG nur die Hälfte (bzw. ab VZ 2009 60 %) der Einnahmen iSd. § 8b Abs. 1 abgezogen und nach § 3c Abs. 2 EStG auch nur die Hälfte (bzw. 60 %) der BA hinzugerechnet werden. Es ergibt sich (bezogen auf das Halbeinkünfteverfahren) ein verbleibendes Zurechnungseinkommen von 24000 (48000 ./ 2 = 24000 + 1000).

**Beispiel 5 (Dividenden, OT ist PersGes. mit unterschiedlichen Beteiligten):** Statt des A soll die A-OHG OT sein. An ihr ist eine natürliche Person und eine KapGes. beteiligt.

*Lösung:* Bei OT in der Rechtsform der PersGes. kommt es auf deren Gesellschafter an. Sind dies natürliche Personen, so gilt das zu Beispiel 3, bei KapGes. hingegen das zu Beispiel 1 Gesagte. Im Rahmen der *einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte des OT* in der Rechtsform einer PersGes. kamt über die stl. Behandlung des Zurechnungseinkommens noch nicht entschieden werden. Die FinVerw. wendet hier trotz fehlender Regelung auf Basis des § 180 AO die Bruttomethode an, weil sich erst auf der Ebene der Gesellschafter die Frage nach der richtigen stl. Behandlung beantworten lässt. Bei diesem Vorgehen muss die PersGes. ihren Gesellschaftern die Bezüge, Gewinne und Gewinnminderungen iSd. § 8b Abs. 1–3 allerdings mitteilen (vgl. dazu und zur erforderlichen einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns das Beispiel bei DÖRSCH, Der Konzern 2003, 21 [33] sowie DPJW/DÖTSCH/WITT, § 15 Rn. 23). Die Ausführungen in Beispiel 3 und 4 gelten entsprechend für den Veräußerungsfall.

**Beispiel 6 (Übernahmeverlust iSd § 4 Abs. 6 UmwStG):** Statt einer Dividende soll ein Übernahmeverlust angefallen sein.

*Lösung:* § 4 Abs. 6 UmwStG kommt nicht bei der OG, sondern beim OT zur Anwendung. Ist dieser eine natürliche Person, so ist der Übernahmeverlust grds. bis zur Hälfte der als ausgeschüttet geltenden offenen Rücklagen (§ 7 UmwStG) zu berücksichtigen. Auch hier gilt ggf. die Rückausnahme des § 4 Abs. 6 Satz 5 UmwStG. Ist der OT eine PersGes., so hängt die Sachbehandlung davon ab, ob hinter dieser als Gesellschafter natürliche Personen (dann Sachbehandlung wie bei natürlichen Personen) oder KapGes. (Sachbehandlung wie in Beispiel 3) stehen (vgl. § 15 Anm. J 06-7).

#### d) Verfahrensfragen

55

Ein besonderes Feststellungsverfahren mit Blick auf die Durchführung der Bruttomethode enthält das Gesetz nicht. Ermittlung und Weitergabe der erforderlichen Besteuerungsgrundlagen werden vielmehr durch die Verpflichtung der OG, in ihrer KStErklärung in der Anlage ORG entsprechende Angaben zu machen, gewährleistet. Die entsprechende Verpflichtung folgt letztlich aus § 149 f. AO (vgl. GOSCH/NEUMANN II, § 15 Rn. 46; ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 52; DPJW/DÖTSCH/WITT, § 15 Rn. 19).

Einstweilen frei.

56–58

### III. Zwingende Anwendung des § 8b Abs. 7, 8 oder 10 bei der Organgesellschaft als Ausnahme zur Bruttomethode (Satz 1 Nr. 2 Satz 3)

#### 59 1. Norminhalt

Nach dem im Rahmen des JStG 2009 (vgl. Anm. 2) eingeführten Satz 1 Nr. 2 Satz 3 gelangt Satz 1 Nr. 2 Satz 2 insoweit nicht zur Anwendung, als bei der OG § 8b Abs. 7, 8 oder 10 Anwendung finden. Der Gesetzgeber begreift dies als reine Klarstellung (vgl. die Gesetzesbegründung im Bericht des FinAussch., BTDrucks. 16/11108, 35), wonach sich die Rechtsfolgen in den genannten Fällen mangels Anwendung des Satzes 2 allein nach Satz 1 Nr. 2 Satz 1 ergeben (vgl. auch GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 24a; HEURUNG/SEIDEL, BB 2009, 472 [474]). Soweit Satz 1 Nr. 2 Satz 1 ausschließlich die Anwendung des § 8b Abs. 1–6 auf der Ebene der OG ausschließt, wird uE ohnehin klargestellt, dass die nachfolgenden Absätze auf der Ebene der OG weiter gelten (vgl. Anm. 44). Durch die Ergänzung wird dies klarer zum Ausdruck gebracht. Allerdings beschränkt sich die Neuregelung nicht auf diese Wirkung (vgl. Anm. 61).

#### 60 2. Tatbestand

Tatbestandlich knüpft Satz 1 Nr. 2 Satz 3 an die Anwendung des § 8b Abs. 7, 8 oder 10 an. Wird einer dieser Abs. auf der Ebene der OG angewendet, so tritt die Rechtsfolge des Satz 1 Nr. 2 Satz 3 „insoweit“ ein.

#### 61 3. Rechtsfolge

In dem Umfang („... soweit ...“), in dem auf Ebene der OG § 8b Abs. 7, 8 oder 10 Anwendung finden, scheidet auf Ebene des OT die Anwendung des Satzes 1 Nr. 2 Satz 2 aus.

**Anwendung des § 8b Abs. 7 und 8:** Angesprochen sind mit Blick auf die Anwendung des § 8b Abs. 7 und 8 vor allem zwei Fallgruppen: Einerseits geht es um Fälle, in denen die OG den Tatbestand des § 8b Abs. 7 oder 8 erfüllt und der OT ein nicht von diesen Normen privilegiertes Produktionsunternehmen ist, andererseits um solche Fälle, in denen dies genau umgekehrt ist (OG ist Produktionsunternehmen, OT ist nach § 8b Abs. 7 oder 8 zu behandeln). Für die erstgenannte Fallgruppe war bis zum Inkrafttreten des JStG 2009 str., ob es auf der Ebene des OT durch die Bruttomethode zu einer StFreistellung von Dividenden bzw. Veräußerungsgewinnen kommt. Insoweit wurde teilweise die Anwendung des § 8b Abs. 1 oder 2 auf Ebene des OT bejaht (so etwa DJPW/DÖTSCH/WITT, § 15 Rn. 23), teilweise auch abgelehnt (so FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8b Rn. 111c; ROGALL, DB 2006, 2310 [2313]). Für die erstgenannte Lösung spricht, dass Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ausdrücklich die Anwendung des § 8b Abs. 1 oder 2 auf das Zurechnungseinkommen anordnet, soweit dort Erträge iSd. § 8b Abs. 1–3 enthalten sind, während uE das Gegenargument, dass neben eine Analyse des Zurechnungseinkommens auch eine auf die OG und die dortige Anwendung des § 8b Abs. 7 oder 8 bezogene Qualifikationsanalyse treten müsse, angesichts des bis zum VZ 2008 geltenden Normwortlauts nicht überzeugt. Durch den neu eingefügten Satz 1 Nr. 2 Satz 3 wird hingegen nunmehr mit Wirkung allerdings erst ab dem VZ 2009 (und damit nicht iS einer Klarstellung) vorgegeben, dass auf Ebene des OT § 8b Abs. 1 oder 2 nicht zur Anwendung kommt, soweit die OG unter § 8b Abs. 7 oder 8 fällt (vgl. HEURUNG/SEIDEL, BB 2009, 472 [474]). Einen solchen Beitrag zur Klärung der Rechtslage leistet die Neuregelung mit Blick auf die zweite Fallgruppe aber leider nicht (ebenso HEURUNG/SEIDEL aaO). Vor dem Inkrafttreten derselben war

nämlich bereits zweifelhaft, ob das Zurechnungseinkommen durch die Qualifikation des OT nach § 8b Abs. 7 oder 8 gleichsam „infiziert“ werden kann. Dies hätte zur Folge, dass § 8b Abs. 1 oder 2 dort nicht zur Anwendung gelangt, weil immerhin § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 dort die Anwendung des § 8b Abs. 7 oder 8 anordnet und fraglich ist, ob sich dies nur auf das eigene Einkommen des OT oder auch das Zurechnungseinkommen bezieht (vgl. DJPW/DÖRSCH/WITT, § 15 Rn. 23). Insoweit wird im Schrifttum aber eine Einkommenstrennung verlangt (vgl. ROGALL, DB 2006, 2310 [2313]; FROTSCHER aaO), zumal fraglich ist, ob die von der OG gehaltenen Anteile nicht dem Handelsbuch oder den Kapitalanlagen (mit der Folge, dass § 8b Abs. 7 oder 8 nicht erfüllt wäre) zuzurechnen sind (vgl. DJPW/DÖRSCH/WITT aaO). Diese Fragen sind durch Satz 1 Nr. 2 Satz 3 nicht gelöst (ebenso HEURUNG/SEIDEL, BB 2009, 472 [474]).

**Anwendung des § 8b Abs. 10:** Bis zum Inkrafttreten des JStG 2009 fand § 8b Abs. 10 mangels Anwendungsausschlusses (vgl. Anm. 44) bei der OG Anwendung und war somit das Zurechnungseinkommen neben den nicht zu kürzenden Dividenden um die nicht abziehbare Entgeltzahlung erhöht. Auf Ebene des OT waren die Dividenden nach § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 iVm. § 8b Abs. 1 und Abs. 10 Satz 3 vollständig stfrei (vgl. HEURUNG/SEIDEL, BB 2009, 472 [475] mwN). Durch die Nichtabziehbarkeit der von der OG als Entleiher gezahlten Entgelte kam es zu einem Auseinanderfallen zwischen stl. Zurechnung und handelsrechtl. Ergebnisabführung und stellte sich die Frage, ob aufgrund des Vorliegens einer Minderabführung (§ 14 Abs. 4 Satz 6) ein stl. Ausgleichsposten zu bilden war. Richtigerweise war dies zu verneinen, weil die vorgenannte Differenz ihre Ursache alleine in der Technik der Einkommensermittlung hatte (so auch DÖRSCH, Ubg. 2008, 117 [120]; BAREIS, FR 2008, 649 [654]; NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2008, 57 [64]; HEURUNG/SEIDEL aaO mwN auch zur Gegenauffassung). Zwar waren ansonsten OG wegen der Nichtanwendung des § 8b Abs. 1 stets als schädlicher Verleiher iSd. § 8b Abs. 10 anzusehen; unabhängig davon, dass eine dortige Generierung stl. Vorteile aber faktisch nicht erkennbar war, berücksichtigte § 8b Abs. 10 insoweit auch nicht hinreichend die auf Ebene des OT als Verleihermutter greifende StFreistellung (dazu und zu der gebotenen teleologischen Reduktion des § 8b Abs. 10 HEURUNG/SEIDEL aaO). Nach dem Inkrafttreten des Satz 1 Nr. 2 Satz 3 stellt sich die Frage, inwieweit dadurch die Dividendenfreistellung auf Ebene des OT in Zweifel gezogen wird. Immerhin wird die Anwendung des § 8b Abs. 10 dort ausgeschlossen, „soweit“ auf Ebene der OG § 8b Abs. 10 anzuwenden ist. Nimmt man zur Kenntnis, dass § 8b Abs. 10 einerseits die Nichtabziehbarkeit des Entgelts (Satz 1) und andererseits die vollständige Dividendenfreistellung (Satz 3) erreichen will, so spricht viel dafür, dass das Tatbestandsmerkmal des „soweit“ in Satz 1 Nr. 2 Satz 3 auf die einzelnen Zahlungen bei Wertpapierdarlehen bezogen werden muss (so HEURUNG/SEIDEL aaO). Würde man hingegen den Bezug statt zu den einzelnen Zahlungen auf die einzelnen Abs. des § 8b beziehen, so wäre eine Doppelbesteuerung von Entgelt und Dividende entgegen dem Regelungszweck des § 8b Abs. 10 die Folge (HEURUNG/SEIDEL aaO mwN auch zu den gewstl. Konsequenzen).

Einstweilen frei.

62

### Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 3: Sondervorschrift für die Anwendung des § 4h EStG (Zinsschranke) bei Organschaft

#### 63 I. Anwendungsausschluss des § 4h EStG bei der Organgesellschaft (Satz 1 Nr. 3 Satz 1)

**Anwendungsausschluss:** Satz 1 Nr. 3 Satz 1 bestimmt in Erweiterung des Gedankens der Bruttomethode (vgl. HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387; GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 36; BLÜMICH/DANELSING, § 15 KStG Rn. 24; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 46), dass bei der Ermittlung des Einkommens § 4h EStG auf der Ebene der OG nicht anzuwenden ist. In der Folge sind dort Zinsaufwendungen uneingeschränkt als BA abziehbar (vgl. § 15 Anm. J 07-4; DJPW/DÖTSCH, vor § 15 Rn. 14). Die Frage, in welcher Höhe es im Organkreis endgültig zum Zinsabzug kommt, entscheidet sich somit erst auf der Ebene des OT (dazu HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387). Das gilt in systemwidriger Weise (vgl. Anm. 75) auch, soweit die OG durch Ausgleichszahlungen iSd. § 16 ausnahmsweise ein eigenes Einkommen zu versteuern hat (dazu auch FROTSCHER aaO).

**Organgesellschaft als Adressat des Anwendungsausschlusses:** Adressatin der Regelung des Satzes 1 Nr. 3 Satz 1 ist ihrem eindeutigen Wortlaut nach ausschließlich die OG (vgl. GROTHERR, IWB F. 3 Gr. 3, 1489 [1495]; § 15 Anm. J 07-5).

64–65 Einstweilen frei.

#### II. Fiktion eines einheitlichen Betriebs des Organträgers und der Organgesellschaft (Satz 1 Nr. 3 Satz 2)

##### 66 1. Ermittlung des maßgeblichen Gewinns des Organträgers

Trotz des Bestehens eines Organschaftsverhältnisses bleiben OT und OG zivil- und strechtl. selbständig, weshalb auch ihre Einkommen jeweils getrennt zu ermitteln sind (vgl. § 15 Anm. J 07-6). Satz 1 Nr. 3 Satz 2 durchbricht diese Wertungslage, indem dort das Bestehen eines den OT und die OG umfassenden Betriebs iSd. § 4h EStG (... „ein“ Betrieb ...; ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 60 prägt dafür den Begriff des „Organbetriebs“; allgemein zum Betriebsbegriff bei der Zinsschranke BRON, IStR 2008, 14 ff.; ergänzend auch PRINZ, DB 2008, 368 [370]) fingiert wird. Nach dem Willen des Gesetzgebers soll die Zinsschranke innerhalb des Organkreises grundsätzlich keine Wirkung entfalten (vgl. BTDrucks. 16/4841, 48; GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 36; HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387). Deshalb wird durch Satz 1 Nr. 3 Satz 2 für Zwecke der Anwendung der Zinsschranke für die OG eine Art Transparenzprinzip eingeführt (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 47; vgl. auch BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Tz. 10 und 65) und sichergestellt, dass bei der Anwendung des § 4h EStG auf Ebene des OT die Zinsaufwendungen und -erträge der OG iSd. § 4h Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStG mitberücksichtigt werden (GROTHERR, IWB F. 3 Gr. 3, 1489 [1499]; § 15 Anm. J 07-6). Satz 1 Nr. 3 Satz 2 gibt selbst zwar nicht vor, wer der Träger des „einen Betriebs“ sein soll; dies beantwortet vielmehr (mittelbar) erst Satz 1 Nr. 3 Satz 3, wonach die maßgeblichen Zinsaufwendungen und -erträge beim OT einzubeziehen sind (ERNST & YOUNG/WALTER aaO). Mit anderen Worten wird also durch Satz 1 Nr. 3 Satz 2 kein neuer „Rechtsträger Organkreis“ ge-

schaffen (ebenso FROTSCHER aaO). Bei der Anwendung des § 4h Abs. 3 Satz 1 EStG auf Ebene des OT sind allerdings nicht etwa nur die im Zurechnungseinkommen enthaltenen Zinsaufwendungen und -erträge, sondern auch der Gewinn der OG selbst zu berücksichtigen. Insoweit hat die Fiktion des Satzes 1 Nr. 3 Satz 2 zur Folge, dass es mit Blick auf den maßgeblichen Gewinn iSd. § 4h Abs. 3 Satz 1 auf den Gewinn des fingierten und aus OT und OG bestehenden einheitlichen Betriebs ankommt (so HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2391 f.]; auch KUSSMAUL/PFIRMANN/MEYERING/SCHÄFER, BB 2008, 135 [138]). Dem steht auch Satz 1 Nr. 3 Satz 3 nicht entgegen, weil dort nur klar gestellt wird, dass Zinsaufwendungen und -erträge der OG iSv. § 4h Abs. 3 EStG bei Anwendung der Zinsschranke für den Betrieb iSd. § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 mit einzubeziehen sind (§ 15 Anm. J 07-6).

## 2. Auswirkung auf die Ausnahmetatbestände bei Anwendung der Zinsschranke

67

Die in Satz 1 Nr. 3 Satz 2 verankerte Betriebsfiktion wirkt sich auf die Anwendung der Ausnahmetatbestände des § 4h EStG aus:

**Freigrenze des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG:** Die Freigrenze von 1 Mio. € (vorübergehend angehoben auf 3 Mio. € durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung v. 16.7.2009, BGBl. I 2009, 1959; BStBl. 2009, 782) ist nur auf den fingierten einheitlichen Betrieb, also nur einmal anzuwenden (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Tz. 57; ebenso HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2388]; GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 36; ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 62; DJPW/DÖTSCH/WITT, § 15 Rn. 11; BLÜMICH/DANELING, § 15 KStG Rn. 26; § 15 Anm. J 07-6; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 49; kritisch KÖHLER, DStR 2007, 597 [598]). Zu beachten ist aber, dass Zinsaufwendungen und -erträge innerhalb des Organkreises nach dem Zweck des Satzes 1 Nr. 3 keine solchen iSd. § 4h Abs. 3 Sätze 2 und 3 iVm. Abs. 1 EStG darstellen (ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 60; BLÜMICH/DANELING, § 15 KStG Rn. 25; unklar DÖTSCH/WITT aaO). Satz 1 Nr. 3 eröffnet damit die Möglichkeit einer organchaftsinternen Finanzierung außerhalb des Anwendungsbereichs der Zinsschranke (vgl. § 15 Anm. J 07-6). Wird allerdings die Freigrenze des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG überschritten, weil der Nettozinsaufwand von OT und OG zusammengerechnet mehr als 1 Mio. € beträgt, so muss abgewogen werden, ob nicht eine vollständige oder teilweise Beendigung der Organschaft insoweit Abhilfe schaffen kann, als dann wieder mehrere Betriebe iSd. Zinsschranke vorlägen (vgl. BLÜMICH/DANELING, § 15 KStG Rn. 26; ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 62, dort auch zur Frage, ob insoweit ein wichtiger Grund zur vorzeitigen Kündigung des EAV angenommen werden kann). Ähnlich kann auch die Aufspaltung des Organkreises in mehrere kleinere Organkreise oder die Änderung der Finanzierungswege Abhilfe schaffen (ERNST & YOUNG/WALTER aaO).

**Konzernklausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG:** Gehört der aus OT und OG bestehende fiktive Betrieb nicht oder nur anteilig zu einem Konzern iSd. § 4h Abs. 3 Sätze 5 und 6 EStG, so ist die Zinsschranke nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG nicht anzuwenden. Sind Konzern und Organkreis identisch, so scheidet die Anwendung der Zinsschranke insgesamt aus, soweit die Gesellschafterfremdfinanzierung § 8a Abs. 2 entspricht (vgl. BTD Drucks. 16/4841, 77; HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2388]; PRINZ, DB 2008, 368 f.; KUSSMAUL/PFIRMANN/MEYERING/SCHÄFER, BB 2008, 135 [138]; DJPW/DÖTSCH, vor § 15 Rn. 11; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 50; ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 63; vgl. auch BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718

Tz. 65). Gehören hingegen auch organkreisfremde Unternehmen zum Konzern, so ist grds. die Zinsschranke anzuwenden (vgl. KUSSMAUL/PFIRMANN/MEYERING/SCHÄFER aaO; § 15 Anm. J 07-6). Zur Beantwortung der Frage nach der Zugehörigkeit des Betriebs iSd. § 4h Abs. 1 EStG iVm. § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 zum Konzern ist auf alle zum Organkreis gehörenden Unternehmen sowie daneben auch auf die Gesellschafter des OT abzustellen, wobei auf der Gesellschafterebene die weiteren unternehmerischen Engagements der Gesellschafter in den Blick genommen werden müssen (HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2388]; ERNST & YOUNG/WALTER aaO; zu den europarechtl. Bedenken vgl. Anm. 26).

**Escapeklausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG:** Die vorgenannte Escapeklausel soll sicherstellen, dass die Zinsschranke bei einer konzernüblichen Eigenkapitalquote nicht zur Anwendung gelangt (HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2389]). Um diese Üblichkeit festzustellen, ist es bei Konzernen, die nicht mit dem Organkreis identisch sind (zu den hier angesprochenen Fallgruppen vgl. DJPW/DÖTSCH/WITT, § 15 Rn. 12), notwendig, einen Teilkonzernabschluss für den Organkreis zu erstellen (KÖHLER, DStR 2007, 597 [600]; KUSSMAUL/PFIRMANN/MEYERING/SCHÄFER aaO; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 51; GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 36; § 15 Anm. J 07-6 mwN). Wie dies zu geschehen hat, sagt das Gesetz nicht: Fest steht insoweit aber, dass die Anwendung der Escapeklausel eine weitere konsolidierte Rechnungslegungsebene erfordert, wofür faktisch neben den Einzelabschlüssen der OG bzw. des OT ein „Einzelabschluss Organkreis“ zu erstellen ist (FROTSCHER aaO; DÖTSCH/WITT aaO). Basis dafür dürften die Rechnungslegungsstandards der Konzernmuttergesellschaft sein (HERZIG/LIEKENBROCK aaO; KUSSMAUL/PFIRMANN/MEYERING/SCHÄFER, BB 2008, 135 [139]). Da alle zum Organkreis gehörenden Unternehmen nach Satz 1 Nr. 3 Satz 2 einen Betrieb bilden, ist das Eigenkapital nicht um die Anteile an den zum Organkreis gehörenden Gesellschaften zu kürzen (KÖHLER, DStR 2007, 597 [601]).

### 68 3. Auswirkungen der Betriebsfiktion auf die Anwendung der Rückausnahmen des § 8a Abs. 2 und 3

Bei Körperschaften bzw. im Fall des § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG auch bei Mitunternehmenschaften müssen weiter § 8a Abs. 2 und 3 beachtet werden, wobei sich auch insoweit Auswirkungen wegen der Betriebsfiktion iSd. § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 ergeben können.

**§ 8a Abs. 2:** Im Rahmen der Anwendung des § 8a Abs. 2 ist die Frage nach den Zinsaufwendungen der betroffenen „Körperschaft“ zu beantworten. Satz 1 Nr. 3 Satz 2 fingiert insoweit allerdings nur das Bestehen eines „Betriebs“. Nimmt man § 8a Abs. 2 wörtlich, so wäre dort lediglich auf den Zinssaldo des OT abzustellen und blieben mit Blick auf Satz 1 Nr. 3 Satz 3 Fremdkapitalvergütungen der OG außer Betracht. Diese Auslegung widerspricht uE dem Sinn des Satz 1 Nr. 3, der die Anwendung der Zinsschranke nur innerhalb des Organkreises ausschließen will. Richtigerweise ist daher die Betriebsfiktion des Satz 1 Nr. 3 Satz 2 nicht nur auf den Betrieb iSd. § 4h Abs. 1 EStG zu begrenzen, sondern ist der Organkreis insgesamt für die Zwecke der Anwendung der Zinsschranke als Einheit zu begreifen. Satz 1 Nr. 3 Satz 2 gilt danach auch für solche Tatbestandsmerkmale, die zwar nicht auf den Betrieb iSd. § 4h Abs. 1 EStG abstellen, aber dennoch für die Anwendung der Zinsschranke vom Bestehen eines einheitlichen Betriebs ausgehen (ebenso HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2390]; § 15 Anm. J 07-6; vgl. auch GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 37).

§ 8a Abs. 3: Entsprechend ist auch für die Anwendung der Escapeklausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 EStG unter dem Rechtsträger iSd. § 8a Abs. 3 der Organkreis zu verstehen (HERZIG/LIEKENBROCK aaO; § 15 Anm. J 07-6).

#### 4. Auswirkungen auf den Zinsvortrag

69

Die in Satz 1 Nr. 3 Satz 2 verankerte Betriebsfiktion kann sich auf einen Zinsvortrag iSd. § 4h Abs. 4 EStG auswirken.

**Innerorganschaftlicher Zinsvortrag:** Für den fingierten einheitlichen Betrieb ist der Zinsvortrag iSd. § 4h Abs. 4 EStG einheitlich auf Ebene des OT zu ermitteln. Dort erfolgt auch die verfahrensrechtl. Feststellung desselben und allein dort kann der Verlustvortrag auch nur genutzt werden (vgl. DJPW/DÖTSCH, vor § 15 Rn. 19; GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 37; § 15 Anm. J 07-6). Da § 4h EStG nur auf Ebene des OT anzuwenden ist (Satz 1 Nr. 3 Satz 3), gilt dies auch im Fall der Beendigung der Organschaft, zumal der Betrieb des OT fortbesteht und § 4h Abs. 5 EStG deshalb nicht zur Anwendung gelangt (HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2390]; DJPW/DÖTSCH aaO).

**Vororganschaftliche Zinsvorträge der Organgesellschaft:** Ein vororganschaftlicher Zinsvortrag der OG ist während der Organschaft eingefroren, weil bei der OG § 4h EStG keine Anwendung findet (BMF v. 4.7.2008, BStBl I 2008, 718, Tz. 48; HERZIG/LIEKENBROCK aaO; GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 39; DJPW/DÖTSCH aaO; ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Anm. 65; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 52; § 15 Anm. J 07-6); ein vororganschaftlicher Zinsvortrag des OT kann hingegen nach § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG verrechnet werden (ERNST & YOUNG/WALTER aaO). Dies folgt uE allein aus teleologischen Erwägungen, ohne dass dem der Wortlaut des § 15 Satz 1 Nr. 3 Rechnung trägt. Ungeklärt ist die Frage, was beim Ausscheiden einer OG aus dem Organkreis gelten soll. Nach § 4h Abs. 5 EStG geht ein nicht verbrauchter Zinsvortrag bei Aufgabe oder Übertragung des Betriebs unter; bei Aufgabe oder Übertragung eines Teilbetriebs geht der Zinsvortrag entsprechend anteilig unter. Das Ausscheiden einer OG aus dem Organkreis stellt uE aber keine Teilbetriebsaufgabe dar und kann folglich auch nicht den anteiligen Untergang des Zinsvortrags auslösen (ebenso GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 38; aA ohne Begründung BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Tz. 47).

**Verlust des Zinsvortrags nach § 8c:** Ein nicht verbrauchter Zinsvortrag nach § 4h Abs. 4 EStG kann durch unmittelbare oder mittelbare Anteilsübertragung bzw. Umwandlung nach § 8c untergehen (HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2391]; ERNST & YOUNG/WALTER aaO; DJPW/DÖTSCH, vor § 15 Rn. 20; FROTSCHER aaO § 15 Rn. 54).

#### 5. Betriebsfiktion und ausländische Organträger

70

Als Bestandteile des nach Satz 1 Nr. 3 Satz 2 fingierten Betriebs kommen bei einem ausländ. OT nur die inländ. OG sowie eine inländ. und im Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung des OT iSd. § 18 in Betracht (vgl. BTDrucks. 16/4841, 77; § 15 Anm. J 07-6). Das Einkommen der OG wird insoweit nicht dem ausländ. gewerblichen Unternehmen des OT, sondern den beschränkt stpfl. Einkünften des OT aus der Zweigniederlassung zugerechnet (vgl. § 18 Anm. 3 und 23). Entsprechend kann die inländ. Betriebsstätte eines ausländ. Unternehmens auch keinen eigenständigen Betrieb iSd. Satzes 1 Nr. 3 Satz 2 darstellen, es sei denn, es handelte sich bei der Betriebsstätte um einen ausländ. OT iSd. § 18 (HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2388]; § 15 Anm. J 07-6).

71 Einstweilen frei.

### III. Einbeziehung von Zinsaufwendungen und Zinserträgen der Organgesellschaft iSd. § 4h Abs. 3 bei Anwendung des § 4h Abs. 1 beim Organträger (Satz 1 Nr. 3 Satz 3)

#### 72 1. Tatbestand

Satz 1 Nr. 3 Satz 3 setzt tatbestandlich voraus, dass in dem dem OT zuzurechnenden Einkommen der OG Zinsaufwendungen und -erträge iSd. § 4h Abs. 3 EStG enthalten sind. Dazu gehören wegen der Betriebsfiktion in Satz 1 Nr. 3 Satz 2 nicht die innerorganschaftlich gezahlten Zinsen (vgl. Anm. 66 sowie § 15 Anm. J 07-7; ERNST & YOUNG/WALTER, § 15 Rn. 64). Vielmehr fallen nur Zinsaufwendungen und -erträge aus Rechtsverhältnissen mit Rechtsträgern, die nicht zum Organkreis gehören, unter Satz 1 Nr. 3 Satz 3 (GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 36).

#### 73 2. Rechtsfolge

Ist der Tatbestand des Satzes 1 Nr. 3 Satz 3 dadurch erfüllt, dass im Zurechnungseinkommen Zinsaufwendungen und -erträge iSd. § 4h Abs. 3 EStG enthalten sind, so sind diese in der Rechtsfolge bei Anwendung des § 4h Abs. 1 EStG beim OT einzubeziehen. Das bedeutet zunächst rein faktisch, dass dem OT jährlich und gesondert für jede einzelne OG die maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen, also einerseits die Zinsaufwendungen und -erträge iSd. § 4h Abs. 3 EStG und andererseits die in § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG genannten Korrekturen zur Ermittlung des stl. EBITDA, mitgeteilt werden müssen (DJPW/DÖRSCH, vor § 15 Rn. 15). Auf Ebene des OT wird dann § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG einheitlich für den Betrieb iSd. § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 angewendet. Dadurch wiederum wird etwa sichergestellt, dass die Freigrenze des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG nur einmal angewendet und die nach § 8a Abs. 2 vorgeschriebene 10 %-Prüfberechnung nur zusammengefasst für den Organkreis durchgeführt wird (DJPW/DÖRSCH aaO). Erst auf Ebene des OT entscheidet sich also endgültig, in welcher Höhe es zum Zinsabzug kommt (HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 46). Insoweit entscheidet letztlich die Rechtsform des OT, ob nur § 4h EStG oder zusätzlich auch § 8a anzuwenden ist (FROTSCHER aaO § 15 Rn. 48 mit Beispiel).

#### 74 3. Sonderfall Ausgleichszahlungen

Ausgleichszahlungen an außenstehende Minderheitsgesellschafter führen zu eigenem Einkommen der OG; sie sind damit nicht im Zurechnungseinkommen und folglich auch nicht im Gewinn nach § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG als Vergleichsgröße für den Zinsschrankentest auf Ebene des OT enthalten. In der Folge bleiben die Ausgleichszahlungen im Rahmen der Anwendung des § 4h Abs. 1 EStG außer Anwendung, obwohl sie doch materiell ein Erhöhungspotential im Rahmen des Zinsschrankentests darstellen (HERZIG/LIEKENBROCK, DB 2007, 2387 [2392]). Dieses Ergebnis erscheint grob systemwidrig und bedarf der Nachbesserung (ebenso HERZIG/LIEKENBROCK aaO; § 15 Anm. J 07-9).

75–76 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 4:  
Sondervorschrift für die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2  
und Abs. 7 (strukturelle Dauerverluste) bei Organschaft**

**I. Anwendungsausschluss des § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 bei der  
Organgesellschaft (Satz 1 Nr. 4 Satz 1)** 77

**Anwendungsausschluss:** Nach Satz 1 Nr. 4 Satz 1 sind § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 (Suspendierung der Rechtsfolgen einer vGA bei bestimmten kommunalen Unternehmen; zur entsprechenden vGA-Problematik vgl. § 8 Anm. J 08-8 ff.) bei der OG auf Dauerverlustgeschäfte iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2 nicht anzuwenden. Dies hat seinen Grund darin, dass § 8 Abs. 7 Satz 3 nur die Fälle erfasst, in denen die Eigengesellschaft die dort angesprochenen verschiedenen Tätigkeiten selbst ausübt. Die durch § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 intendierte Einschränkung der Möglichkeiten einer Ergebnisverrechnung bei einer Eigengesellschaft muss aber auch dann greifen, wenn die Tätigkeiten über mehrere Eigengesellschaften verteilt sind, deren Ergebnis über Organschaften zusammengefasst wird (vgl. BTDrucks. 16/10189, 112). Dies stellt Satz 1 Nr. 4 sicher, indem die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 von der Ebene der OG (Satz 1 Nr. 4 Satz 1) auf die Ebene des OT (Satz 1 Nr. 4 Satz 2) verlagert wird, soweit im Zurechnungseinkommen Verluste aus Dauerverlustgeschäften iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2 enthalten sind (vgl. etwa GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 40).

**Organgesellschaft als Adressatin des Anwendungsausschlusses:** Adressatin des Satzes 1 Nr. 4 Satz 1 ist seinem klaren Wortlaut nach ausschließlich die OG.

**Umfang des Anwendungsausschlusses:** Nach Satz 1 Nr. 4 Satz 1 ist § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 bei der OG nur „auf Dauerverlustgeschäfte iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2“ nicht anzuwenden. Der Anwendungsausschluss greift also ausdrücklich nur, soweit im eigenen Einkommen der OG Dauerverluste aus Dauerverlustgeschäften iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2 enthalten sind. Unklar ist insoweit, ob sich der Anwendungsausschluss nur auf die Rechtsfolgen oder auch auf die Tatbestandsseite des § 8 Abs. 7 Satz 2 bezieht. UE spricht der Wortlaut des § 8 Abs. 7 Satz 1 dafür, Dauerverluste iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2 durchaus als vGA anzusehen. Die Neuregelung in § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 führt also nur dazu, dass die Rechtsfolgen des § 8 Abs. 3 Satz 2 nicht gezogen werden (ebenso GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 40).

Einstweilen frei.

78–80

**II. Anwendungsgebot des § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 beim  
Organträger (Satz 1 Nr. 4 Satz 2)** 81

**Anwendungsgebot:** Den vorgenannten (s. Anm. 77) Vorgaben entspricht Satz 1 Nr. 4 Satz 2, wonach § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 bei der Ermittlung des Einkommens des OT anzuwenden sind, soweit in dem dem OT zugerechneten Einkommen der OG Verluste aus Dauerverlustgeschäften iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2 enthalten sind. Mit anderen Worten wird ausschließlich für von der OG erzielte Dauerverluste die Anwendung von § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 qua Anwendungsgebot auf die Ebene des OT verlagert.

**Organträger als Adressat des Anwendungsgebots:** Adressat des Satzes 1 Nr. 4 Satz 2 ist seinem Wortlaut nach („... bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers ...“) allein der OT.

**Umfang des Anwendungsgebots:** Durch den Einleitungspassus des Satzes 1 Nr. 4 Satz 2 („Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Verluste aus Dauerverlustgeschäften iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2 enthalten ...“) wird klargestellt, dass das Anwendungsgebot nur für im OG-Einkommen enthaltene Dauerverluste gilt. Problematisch ist es insoweit allerdings, dass die Rechtsfolge des § 15 Satz 1 Nr. 4, beim OT das Einkommen nach Regeln zu ermitteln, die KStSubjekten vorbehalten sind, dazu führen könnte, dass strenggenommen OT-PersGes. nicht Normadressat sein könnten. Das Gesetz enthält allerdings keinen Hinweis auf eine solche Einengung des Adressatenkreises (ebenso GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 41).

82–84 Einstweilen frei.

### **Erläuterungen zu Satz 1 Nr. 5: Sondervorschrift für die Anwendung des § 8 Abs. 9 (steuerlicher Querverbund) bei Organshaft**

#### **85 I. Anwendungsausschluss des § 8 Abs. 9 bei der Organgesellschaft (Satz 1 Nr. 5 Satz 1)**

**Anwendungsausschluss:** Nach § 8 Abs. 9 sind in Fällen, in denen bei KapGes. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommt, die einzelnen Tätigkeiten der Gesellschaft spartenmäßig zuzuordnen und darf ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte nicht mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte einer anderen Sparte ausgeglichen oder nach Maßgabe des § 10d EStG abgezogen werden. § 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 schließt auf Ebene der OG die Anwendung des § 8 Abs. 9 generell aus. Stattdessen gelangt die Norm nach Satz 1 Nr. 5 Satz 2 auf Ebene des OT zur Anwendung, soweit in dem dem OT zugerechneten Einkommen Einkommen einer KapGes. enthalten sind, auf die § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 anzuwenden ist. Satz 1 Nr. 5 ergänzt Satz 1 Nr. 4 (vgl. mit Blick auf § 8 Abs. 7 und Abs. 9 nur den Bericht des FinAussch., BTDrucks. 16/11108, 35) und ermöglicht insoweit, dass verschiedene Tätigkeitsfelder der OG erst auf Ebene des OT den einzelnen Sparten zugeordnet werden, welche ansonsten nach den Grundsätzen des § 8 Abs. 9 schon zuvor zu segmentieren wären (vgl. GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 43; BRACKSIEK, FR 2009, 15 [22]; LEIPPE/BALDAUF, DStZ 2009, 67 [73]).

**Organgesellschaft als Adressatin des Anwendungsausschlusses:** Adressatin des Satzes 1 Nr. 5 Satz 1 ist ausschließlich die OG. Angesprochen sind nur solche KapGes. als OG, für die § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommt, deren Stimmrechte mehrheitlich unmittelbar oder mittelbar von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ausgeübt werden, welche auch die Verluste aus den Dauerverlustgeschäften übernehmen (vgl. GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 44).

86–87 Einstweilen frei.

## II. Anwendungsgebot des § 8 Abs. 9 beim Organträger (Satz 1 Nr. 5 Satz 2)

88

**Anwendungsgebot:** Satz 1 Nr. 5 Satz 2 ordnet die Anwendung des § 8 Abs. 9 auf Ebene des OT an, soweit in dem dem OT zugerechneten Einkommen Einkommen einer KapGes. enthalten sind, auf die § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 anzuwenden ist. Auf diese Weise wird die Systembetrachtung auf Ebene des OT vollzogen (GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 44).

**Organträger als Adressat des Anwendungsgebots:** Aus dem Normwortlaut („... bei der Ermittlung des Einkommens des Organträger ...“) ergibt sich eindeutig, dass Adressat des Satzes 1 Nr. 5 Satz 2 allein der OT ist (zur Frage der Einengung des Adressatenkreises mit Blick auf OT-PersGes. vgl. Anm. 81 sowie GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 44).

**Umfang des Anwendungsgebots:** Das vorgenannte Anwendungsgebot greift nur, soweit in dem dem OT zugerechneten Einkommen der OG „Einkommen einer Kapitalgesellschaft enthalten (sind), auf die § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 anzuwenden ist“. Ausreichend ist es danach, dass in das eigene Einkommen der OG überhaupt Einkommen einer KapGes. gelangt, auf welches § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 anzuwenden ist. Die ein solches Einkommen generierende KapGes. muss danach nicht zwingend selbst OG sein, sondern es ist auch ausreichend, dass die OG an ihr beteiligt ist.

Einstweilen frei.

89–91

## Erläuterungen zu Satz 2: Entsprechende Anwendung von Satz 1 Nr. 2 auf nach DBA steuerbefreite Gewinnanteile aus der Beteiligung an ausländischen Gesellschaften

### I. Für Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft

92

Satz 2 enthält eine Erweiterung von Satz 1 Nr. 2 auf bestimmte Gewinnanteile aus der Beteiligung der OG an Auslandsgesellschaften. Diese Gewinne werden mit Wirkung ab dem VZ 2003 (vgl. Anm. 25) in die in Satz 1 Nr. 2 geregelte Bruttomethode einbezogen. Da § 15 Nr. 2 idF des UntStFG eine entsprechende Aussage nicht enthielt, war es danach möglich, eine Abkommensbefreiung auch auf OT in der Rechtsform einer PersGes. anzuwenden. Folglich konnten DBA-privilegierte Gewinnausschüttungen an diejenigen Mitunternehmer weitergeleitet werden, die natürliche Personen waren. Entsprechendes galt für OT, die als Einzelunternehmen strukturiert waren (vgl. HEURUNG/MÖBUS, BB 2003, 766 [768]; DJPW/DÖRSCH/WITT, § 15 Rn. 31). Parallel konnte sich bei der Einkommensermittlung der OG die Frage der Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG an Stelle des § 8b Abs. 5 stellen, während beim OT insoweit keine stfreien Einkommensteile entstehen konnten (vgl. dazu RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 805 [810]; HAUN/GOLÜCKE/Franz, GmbHR 2002, 1002 [1005]). Der Wortlaut des Satzes 2 beschränkt sich auf Gewinnanteile aus der Beteiligung an ausländ. Gesellschaften. Daraus folgt, dass Einkünfte der OG aus ausländ. Betriebsstätten von der Vorschrift nicht erfasst werden. Dies ist auch sachgerecht, weil die Freistellung von Betriebsstättengewinnen nach DBA unabhängig von der

## **KStG § 15** Anm. 92–94 Ermittlung des Einkommens bei Organschaft

Rechtsform erfolgt, so dass die Zwischenschaltung einer OG zu keinen un gerechtfertigten Begünstigungen führen kann. Die StFreistellung von Betriebsstät tengewinnen gilt dabei auch für Dividendeneinkünfte, die in dem jeweiligen Be tribsstättengewinn enthalten sind, soweit die entsprechenden Beteiligungen wirklich der Betriebsstätte funktional zugeordnet werden können (vgl. dazu HEURUNG/MÖBUS aaO). Für Veräußerungsgewinne besteht nach den DBA keine StBefreiung. § 8b Abs. 2 ist daher aufgrund der Regelungen des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 auf der Ebene der OG nicht anwendbar (vgl. Anm. 44).

### 93 **II. ... die nach DBA von der Besteuerung auszunehmen sind**

Satz 2 greift nur für solche Gewinnanteile aus der Beteiligung an ausländ. Ge sellschaften, die nach DBA-Regelungen von der inländ. Besteuerung auszuneh men sind. Das sind regelmäßig solche Beteiligungen inländ. KapGes. an ausländ. KapGes., die mindestens 25 % betragen und damit dem sog. internationalen Schachtelprivileg unterfallen (GOSCH/NEUMANN II. § 15 Rn. 31; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 40; BLÜMICH/DANELSING, § 15 KStG Rn. 29; PLEWKA/RENGER, IStR 2006, 586 [590]; HÖRNSCHEMEYER/LÜHN, GmbHR 2005, 1397 [1400]). Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des einschlägigen DBA-Schachtelprivilegs nicht vor, so ist damit die Anwendung von Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ausgeschlossen.

### 94 **III. Entsprechende Anwendung von Satz 1 Nr. 2**

Für Gewinnanteile aus der Beteiligung an ausländ. Gesellschaften, die nach DBA von der inländ. Besteuerung auszunehmen sind, gilt Satz 1 Nr. 2 „entspre chend“. Die dort genannten Gewinnanteile unterfallen also der Bruttomethode. Damit geht bei OT-KapGes. – wie auch im Normalfall der Vereinnahmung von Auslandsdividenden – die Anwendung des § 8b Abs. 1 aufgrund des in § 15 Satz 2 verankerten wirksamen treaty override derjenigen des einschlägigen DBA-Schachtelprivilegs vor und es ist § 8b Abs. 5 anwendbar (ERNST & YOUNG/ WALTER, § 15 Rn. 57; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 805 [810]; DÖRSCH, Der Konzern 2003, 21 [33]; HEURUNG/SEIDEL, BB 2009, 472 [474]). Die Durch reichung eines DBA-Schachtelprivilegs bis zur natürlichen Person infolge der Organschaft ist damit ausgeschlossen. Natürliche Personen müssen damit die ausländ. Einkünfte zur Hälfte ihrem persönlichen EStSatz unterwerfen (GOSCH/ NEUMANN II. § 15 Rn. 32; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 15 Rn. 40; FATOU ROS, DStZ 2003, 179 [182]; HEURUNG/SEIDEL aaO). Soweit die in Satz 1 Nr. 2 Satz 3 genannten Fälle betroffen sind, ist die über Satz 2 erweiterte Brutto methode im Übrigen aufgrund des Ausschlusses der Anwendung des Satzes 1 Nr. 2 Satz 2 allein auf Ebene der OG anzuwenden (vgl. HEURUNG/SEIDEL aaO).