

Einnahmen sowie Vermögensübertragungen einer Liechtensteinischen Stiftung auf den Kläger und die Weiterübertragung von Vermögen des Klägers auf neu gegründete, andere Stiftungen in Liechtenstein sowie die spätere Rückübertragung dieses Vermögens auf den Kläger. Nachdem der BFH im Jahr 2007 hinsichtlich der Schenkungsteuer entschieden hatte, dass die Übertragung von Vermögen auf eine Liechtensteinische Stiftung nicht der Schenkungsteuer unterliegt, wenn die Stiftung den getroffenen Vereinbarungen nach über das Vermögen im Innenverhältnis zum Stifter gar nicht tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann, beantragte der Kläger im Oktober 2008 die strafbefreiende Erklärung auf der Grundlage des § 173 AO bzw. § 10 Abs. 3 StraBEG zu ändern. Hierin vertrat er die Auffassung, dass die Übertragung des Vermögens auf die Stiftungen sowie die Rückübertragung nicht der Schenkungsteuer unterliegen. Das beklagte FA lehnte den Antrag ebenso ab wie der nachfolgende Einspruch erfolglos blieb. Das FG gab der Klage des Klägers z.T. statt. Mit Urteil v. 29.11.2012, 1 K 184/09, EFG 2013, 331, entschied das Schleswig Holsteinische FG, dass nur eine der Übertragungen auf eine Liechtensteinische Stiftung zu Unrecht der Besteuerung unterworfen wurde, denn lediglich hinsichtlich dieser Stiftung sei der Nachweis gelungen, dass die Stiftung nach den getroffenen Vereinbarungen über das Vermögen im Innenverhältnis zum Kläger nicht tatsächlich und rechtlich frei verfügen konnte. Hinsichtlich der anderen Stiftungen bestehe zwar die Wahrscheinlichkeit, dass dies auch der Fall sei, mangels entsprechender Unterlagen könne dies jedoch nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festgestellt werden, was zu Lasten des Klägers gehe. Im Revisionsverfahren begehrte der Kläger auch hinsichtlich der anderen Stiftungen die Aufhebung der Steuerfestsetzung. Der II. Senat des BFH gab diesem Begehren vollumfänglich statt.

In seiner Entscheidung kommt der II. Senat des BFH zu dem Ergebnis, dass die Norm des § 10 Abs. 3 Satz 1 StraBEG auch dann anwendbar ist, wenn die in § 1 Abs. 1 Satz 1 StraBEG genannten Voraussetzungen für eine strafbefreiende Erklärung nicht erfüllt sind, weil es an einer Steuerhinterziehung oder einer Steuerordnungswidrigkeit des Stpfl. mangelt. Verfahrensrechtlich betrachtet stehe die strafbefreiende Erklärung einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleich, was jedoch nicht ausschließe, dass zu prüfen ist, ob der Stpfl. überhaupt eine Straftat oder eine Ordnungswidrigkeit begangen hat. Ist dies nicht der Fall, sei die strafbefreiende Erklärung unwirksam und könne von der FinVerw abgelehnt werden. Ist die Steuerfestsetzung wirksam, sei sie hingegen nach § 10 Abs. 3 Satz 1 StraBEG aufzuheben. Sinn und Zweck einer solchen Aufhebung sei in diesem Fall die Beseitigung eines Rechtsscheins. Dabei sei es entgegen der Auffassung des FG Schleswig Holstein nicht erforderlich, dass das Fehlen einer Steuerhinterziehung oder Steuerordnungswidrigkeit positiv festzustellen ist, sondern es genüge, wenn das Vorliegen einer solchen Tat nicht festgestellt werden kann. Insoweit gelte der Grundsatz „in dubio pro reo“ auch steuerrechtlich bei der Anwendung des StraBEG.

Hinweis: Der II. Senat des BFH hat in der vorliegenden Entscheidung klargestellt, dass es für die Anwendung des § 10 Abs. 3 Satz 1 StraBEG genügt, wenn das Vorliegen einer Steuerhinterziehung oder Steuerordnungswidrigkeit des Stpfl. nicht festgestellt werden kann. Die anders lautende Auffassung des FG Schleswig Holstein hat der BFH verworfen. Dies ist insoweit bedeutsam, als es hierdurch erheblich leichter für den Stpfl. wird, entstandene Steuerfestsetzungen nach dem StraBEG über § 10 Abs. 3 StraBEG wieder zu beseitigen.

[TC]

DStZ-Themen

Gewerbesteuerliche Organschaft und Zinsschranke im Organschaftsfall

– Die Wirkungen des § 8c KStG –

Markus Suchanek und Gary Rüsch *)

Für den unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb i.S.v. § 8c KStG im Organkreis wird bereits seit langem eine Zwischenkonsolidierung von Verlusten der Organgesellschaften mit Gewinnen des Organträgers gefordert. Was körperschaftsteuerlich diskutierbar ist, dürfte bereits auf Grund der Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG im Rahmen der Gewerbesteuer und durch die Betriebsfiktion des § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG für Zwecke der Zinsschranke unproblematisch sein. Dem Vernehmen nach wird diese Auffassung z.T. auch durch die Finanzverwaltung vertreten. Dies soll Anlass sein, sowohl die Wirkungen der Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG als auch die der Betriebsfiktion des § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG im Anwendungsbereich von § 8c KStG näher zu betrachten.

*) Dipl.-Finanzw. Markus Suchanek ist Steuerberater und Partner der Warth & Klein Grant Thornton AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf. Gary Rüsch, M.Sc., ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln.

Inhalt	Seite
I. Einleitung und Problemstellung	872
II. Gewerbesteuerliche Organschaft	872
1. Organschaftstheorien	872
2. Rechtsfolgen	873
a) 1. Stufe: Ermittlung der Gewerbeerträge	874
b) 2. Stufe: Zusammenfassung der Gewerbeerträge	874
III. Wirkungen des § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG in der gewerbesteuerlichen Organschaft	874
1. Konzeptionelles zum BMF-Entwurf zu § 8c KStG	874
2. Gewerbesteuerliche Verluste	875
a) Kein Untergang der laufenden Verluste	875
b) Gewerbesteuerliche Zwischenkonsolidierung zur Rechtsfolgenbestimmung von § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStG	876
c) Stille-Reserven-Klausel	876
IV. Zinsschranke	877
1. Anwendung der Zinsschranke bei Organschaft	877
2. Anwendungsreihenfolge von Zinsschranke und Organschaft	877
3. Auswirkungen von § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG i.V.m. § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 KStG auf den Zinsvortrag	878
4. Stille-Reserven-Klausel	878
V. Zusammenfassung und Fazit	880

Literatur: Benz, Die Auswirkungen des § 8c KStG bei der Organschaft, Ubg 2011, 772; Hageböke, Schachtelprivileg im gewerbesteuerlichen Organkreis, DK 2014, 313; Herzig/Liekenbrock, Zinsschranke im Organkreis, DB 2007, 2387; Schmid/Mertgen, Organschaft, Zinsschranke und § 8c KStG bei unterjährigem Beteiligungserwerb – eine Steuerfalle, DB 2012, 1830; Stangl/Hageböke, Billigkeitsregelungen i.S.d. § 163 Satz 1 AO in BMF-Schreiben und ihre Wirkungen in der Gewerbesteuer, Ubg 2013, 299; Suchanek/Rüsch, Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften, DStZ 2014, 419; Suchanek/Trinkhaus, Nochmals: Zu den Rechtsfolgen des § 8c KStG bei unterjährigem schädlichen Beteiligungserwerb, FR 2014, 889.

auf Grund der o.g. Grundsätze ab.⁷⁾ Allerdings wird dem Vernehmen nach zumindest in gewerbesteuerlicher Hinsicht derzeit z.T. eine abweichende Auffassung vertreten. Diese resultiert aus der Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG, weshalb die Rechtsfolgen der gewerbesteuerlichen Organschaft und ihre Auswirkungen auf § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG im Folgenden dargestellt werden. Vor diesem Hintergrund werden auch die Auswirkung der Betriebsfiktion des § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG im Rahmen der Zinsschranke untersucht, da nach § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG die Regelungen des § 8c KStG mit Modifikation bei der Stille-Reserven-Klausel für einen Zinsvortrag entsprechend gelten.

I. Einleitung und Problemstellung

Ausgangspunkt der nachfolgenden Ausführungen ist ein Organkreis, bei dem der Organträger über Verlustvorträge¹⁾ verfügt. Im Organkreis werden ansonsten sowohl laufende Gewinne als auch Verluste erzielt.

Ein – im Laufe des Wirtschaftsjahrs – schädlicher Beteiligungserwerb i.S.v. § 8c KStG am Organträger (sog. unterjähriger schädlicher Beteiligungserwerb) hat nach Auffassung der FinVerw zur Konsequenz, dass vorbehaltlich der Stille-Reserven-Klausel nach § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG²⁾ die körperschaftsteuerlichen Verlustvorträge des Organträgers sowie laufende Verluste der Organgesellschaft gleichermaßen untergehen.³⁾ Eine Verrechnung mit laufenden Gewinnen im Organkreis findet nicht statt.⁴⁾ Grund hierfür ist die Einkommenszurechnung der Organgesellschaften, die erst zum Ende des Wirtschaftsjahrs und somit zeitlich nach dem schädlichen unterjährigen Beteiligungserwerb erfolgt.⁵⁾

Daraus folgt bereits seit langem die Forderung nach einer organschaftlichen Zwischenkonsolidierung von Verlusten und Gewinnen zum Zeitpunkt des unterjährigen Beteiligungserwerbs,⁶⁾ was insoweit zu einem geringeren Verlustuntergang auf Ebene des Organträgers führen würde. Eine Änderung der Verwaltungspraxis lehnt die FinVerw bisher mit dem vermeintlichen Argument einer strengen Wortlautauslegung des § 8c KStG

II. Gewerbesteuerliche Organschaft

1. Organschaftstheorien

Die Vorschriften des deutschen Steuerrechts besteuern im Grundsatz jedes einzelne Rechtssubjekt eigenständig. Eine Ausnahme hiervon bilden steuerliche Organschaften, bei denen zumeist die sachliche und/oder persönliche Steuerpflicht nicht den Organgesellschaf-

- 1) Sowohl über körper- und gewerbesteuerliche Verlustvorträge als auch über einen Zinsvortrag.
- 2) Die sog. Konzernklausel nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG suspendiert bereits die Erfüllung des Vorliegens eines schädlichen Beteiligungserwerbs und kann somit an dieser Stelle nicht mehr einschlägig sein.
- 3) Anteilig oder vollständig, vgl. § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG und § 10a Satz 10 GewStG.
- 4) Für die zukünftige Verrechnung der Verlustvorträge des Organträgers mit seinen laufenden Gewinnen vgl. Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 8c KStG v. 15.4.2014, IV C 2 – S 2745-a/09/10002 :004, Rz. 31 (nachfolgend nur BMF-Entwurf); ergänzend Suchanek/Rüsch, DStZ 2014, 419, 422f.
- 5) Vgl. z.B. BFH v. 28.2.2013, IV R 50/09, BStBl II 2013, 494.
- 6) Vgl. z.B. Suchanek in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8c KStG Rz. 32a (Mai 2011); Lang in Ernst & Young, § 8c KStG Rz. 77.17 (Mai 2012); Benz, Ubg 2011, 772, 775; a.A. Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8c KStG Rz. 91 (Dezember 2012). Speziell zu den Rechtsfolgen des § 8c KStG beim unterjährigen Beteiligungserwerb im Rahmen des neuen BMF-Entwurfs Suchanek/Trinkhaus, FR 2014, 889ff.
- 7) Vgl. BMF-Entwurf zu § 8c KStG Rz. 33.

ten, sondern dem Organträger zufällt.⁸⁾ Die heutigen gesetzlichen Regelungen zur Organschaftsbesteuerung lehnen sich eng an die von der Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts (ProVVG), des RFH und des BFH entwickelten Grundsätze an.⁹⁾ Deshalb sind die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Organschaft in den verschiedenen Steuerarten nach wie vor uneinheitlich.¹⁰⁾

Typisch für die Körperschaftsteuerliche Organschaft ist der Fortbestand der sachlichen und persönlichen Körperschaftsteuerpflicht jeder Gesellschaft des Organkreises. Organgesellschaften ermitteln ihr Einkommen dementsprechend eigenständig nach den Vorschriften des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes. Hierbei sind die Besonderheiten des § 15 KStG zu beachten. Die organschaftlichen Sonderregelungen beschränken sich damit im Wesentlichen darauf, dass getrennt ermittelte Einkommen nur für die Besteuerung dem Organträger zuzurechnen sind (sog. Zurechnungstheorie).¹¹⁾ Die Rechtsgrundlage der Einkommenszurechnung findet sich in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG. Infolge der sachlichen und persönlichen Körperschaftsteuerpflicht wird die Organgesellschaft entsprechend veranlagt, wenngleich auf Grund der Einkommenszurechnung – vorbehaltlich von Ausgleichszahlungen i.S.d. § 16 KStG –¹²⁾ mit einer regelmäßigen Steuerschuld i.H.v. 0 €.

Die Einkommenszurechnung der Organgesellschaften vollzieht sich dabei zwingend als letzter Geschäftsvorfall des jeweiligen Wirtschaftsjahrs.¹³⁾ Der Organträger erzielt auf dieser Grundlage „fremdes“ Einkommen, da es nicht unmittelbar von ihm erwirtschaftet worden ist.¹⁴⁾ Ebenso entsteht auch der Anspruch auf Verlustübernahme der Organgesellschaften durch den Organträger erst zum Ende des entsprechenden Wirtschaftsjahrs.¹⁵⁾

Der Ursprung der Organschaftstheorien findet sich allerdings in der Rechtsprechung des ProVVG zur gewerbesteuerlichen Organschaft.¹⁶⁾ Darin wird eine Gesellschaft trotz ihrer rechtlichen Selbständigkeit als „Angestellte“ ihrer Muttergesellschaft (durch die Qualifikation als inländische Betriebsstätte) angesehen, wenn sie für deren Auftrag und für deren Rechnung tätig wurde (sog. Angestelltentheorie).¹⁷⁾ Ziel war die Verhinderung von Steuerausfällen der Organgesellschafts-Gemeinden, die sich durch die Beeinflussung des Gewerbeertrags durch den Organträger ergeben konnten.¹⁸⁾

Die vom ProVVG aufgestellten Grundsätze wurden zunächst gesetzlich in § 2 Abs. 2 Ziff. 2 GewStG 1936 übernommen.¹⁹⁾ In der Rechtsprechung des RFH gilt die Betriebsstättenfiktion uneingeschränkt, nach der von der Organgesellschaft erwirtschaftete Gewinn unmittelbar in der Hand des Organträgers erwächst.²⁰⁾ Nicht die Organgesellschaften sind hiernach sachlich oder persönlich gewerbesteuerpflichtig, sondern für den gesamten Organkreis allein der Organträger (sog. reine Filial- oder Einheitstheorie).²¹⁾

Durch den BFH erfolgte im Jahre 1953 eine Änderung der Rechtsprechung.²²⁾ Bis heute wird von ihm gewerbesteuerlich die sog. gebrochene oder auch eingeschränkte Filial- bzw. Einheitstheorie vertreten.²³⁾ Hiernach bleiben die innerhalb eines Organkreises be-

teiligten Unternehmen selbständige Gesellschaften, wobei letztlich aber nur der Organträger zur Gewerbesteuer veranlagt wird. Die sachliche Gewerbesteuerpflicht verbleibt bei den Organgesellschaften, nur die persönliche Gewerbesteuerpflicht des Organkreises trifft den Organträger. Dies stellt den wesentlichen Unterschied zur Körperschaftsteuerlichen Regelung dar, bei der alle Gesellschaften sachliches und persönliches Steuersubjekt bleiben.

Grund für die Abkehr von der reinen Filialtheorie des RFH ist im Wesentlichen § 7 GewStG.

2. Rechtsfolgen

Die Voraussetzungen der körper- und gewerbesteuerlichen Organschaft stimmen mittlerweile überein,²⁴⁾ es unterscheiden sich jedoch weiterhin ihre jeweiligen Rechtsfolgen.²⁵⁾ Die Gewerbesteuer steht steuersystematisch auf dem o.g. Fundament der gebrochenen Einheitstheorie, die Körperschaftsteuer auf dem der Zurechnungstheorie. Im Folgenden wird die zweistufige Rechtsfolge der gewerbesteuerlichen Organschaft dargestellt.

- 8) Bei der Körperschaft, der Gewerbe-, der Umsatz- und der Grunderwerbsteuer vgl. Dötsch in Kessler/Kröhner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2008, § 3 Rz. 125.
- 9) Gesetzlich kodifiziert wurde die Organschaftsbesteuerung erstmals bei der Umsatzsteuer im Jahre 1934, vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 942; bei der Gewerbesteuer im Jahre 1936 vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GewStG v. 1.12.1936, RGBl. I 1934, 979; bei der Körperschaftsteuer im Jahre 1969 vgl. § 7a KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des KStG und anderer Gesetze v. 15.8.1969, BGBl. I 1969, 1182. Vgl. ausführlich zur Geschichte Dötsch in Kessler/Kröhner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2008, § 3 Rz. 126.
- 10) Vgl. Dötsch in Kessler/Kröhner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2008, § 3 Rz. 126.
- 11) Vgl. z.B. RFH v. 18.2.1933, I A 439/32, RStBl. 1933, 647 ff.; ergänzend Kolbe in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 14 KStG Rz. 3 (Januar 2014).
- 12) Vgl. Erle/Heurung in Erle/Sauter, Vor §§ 14 bis 19 KStG Rz. 5 (2010).
- 13) Vgl. nur BFH v. 28.2.2013, IV R 50/09, BStBl II 2013, 494, Rz. 19a.
- 14) Vgl. BFH v. 23.1.2002, XI R 95/97, BStBl II 2003, 9; auch Frottscher in Frottscher/Maas, § 14 KStG Rz. 639 (September 2013).
- 15) Vgl. BGH v. 19.4.2011, II ZR 244/09, NZG 2011, 780, Rz. 14.
- 16) Vgl. z.B. OVG v. 18.6.1896, Rep. V 3/96, OVGSt. Bd. 5, 163 ff.; v. 25.5.1904, Rep. V A 82/03, OVGSt. Bd. 12, 268 ff.
- 17) Vgl. zur historischen Entwicklung Herzig, Die Organschaft, 2003, 4; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1993, 767.
- 18) Vgl. dazu Sarrazin in Lenksi/Steinberg, § 2 GewStG Rz. 2560 ff. (Februar 2011).
- 19) Vgl. GewStG v. 1.12.1936, RGBl. I 1936, 979.
- 20) Vgl. RFH v. 23.1.1940, I 226/39, RStBl 1940, 436; v. 4.12.1940, VI 660/38, RStBl 1941, 26; v. 11.3.1942, VI 36/42, RStBl 1942, 546.
- 21) Vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, § 2 GewStG Rz. 533 (2014). Das Konzept der Einheitstheorie verfolgt heute nur noch die umsatzsteuerliche Organschaft in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, vgl. hierzu grundlegend Scheffler, Besteuerung von Unternehmen I, 2012, 485 f.
- 22) Vgl. BFH v. 6.10.1953, I 29/53, BStBl III 1953, 329; v. 8.1.1963, I 237/91 U, BStBl III 1963, 188; v. 5.5.1977, IV R 186/72, BStBl II 1977, 701.
- 23) Vgl. zuletzt BFH v. 18.5.2011, X R 4/10, BStBl II 2011, 1565. Zur Kritik auf Grund des eindeutigen Wortlauts des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG, der im Grunde die uneingeschränkte Einheitstheorie verfolgt vgl. Sarrazin in Lenksi/Steinberg, § 2 GewStG Rz. 2573 (Februar 2011).
- 24) Vgl. UntStFG v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858.
- 25) Vgl. ausführlich Dötsch in Kessler/Kröhner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2008, Rz. 265 ff. und 308 ff.

a) 1. Stufe: Ermittlung der Gewerbeerträge

In Konsequenz der gebrochenen Einheitstheorie ermittelt jede Gesellschaft des gewerbesteuerlichen Organkreises zunächst ihren „eigenen“ Gewerbeertrag nach den allgemeinen Vorschriften des § 7 GewStG.²⁶⁾ Daraus folgt im Kern, dass sämtliche gewerbesteuerlichen Vorschriften eigenständig und unabhängig vom Organträger bei den Organgesellschaften zur Anwendung kommen.²⁷⁾ Zu nennen sind hierbei beispielsweise die Hinzurechnungen und Kürzungen der §§ 8, 9 GewStG, aber auch die gesetzlichen Vergünstigungen. So kann der Freibetrag des § 8 Nr. 1 GewStG für jede Gesellschaft des Organkreises separat genutzt werden.²⁸⁾ Auch die erweiterte Grundbesitzkürzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist ausnahmslos nach den Verhältnissen der jeweiligen Gesellschaft zu prüfen und kann dementsprechend selbst dann in Anspruch genommen werden, wenn der Organträger die entsprechenden Voraussetzungen nicht erfüllt.²⁹⁾ Die Gewerbeertragsermittlung erfolgt dabei ohne Berücksichtigung der organschaftlichen Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme.³⁰⁾

Da die Organgesellschaften sachlich selbständige Steuersubjekte bleiben, sind auch etwaige Gewinne aus der Veräußerung von Betrieben oder Teilbetrieben zu erfassen, wenn sie wie bei Organgesellschaften auf Kapitalgesellschaften entfallen.³¹⁾ In der Folge unterliegen bei Körperschaften alle Veräußerungs- und Aufgabegewinne der Gewerbesteuer. Dass die Veräußerungsgewinne im Zweifel einer natürlichen Person oder Personengesellschaft als Organträger zuzurechnen sind und dort bei unmittelbarem Bezug nicht der Gewerbesteuer unterliegen hätten, ändert in logischer Konsequenz der fortbestehenden sachlichen Steuerpflicht daran nichts.³²⁾ Ausgenommen sind hiervon lediglich Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen an anderen Körperschaften auf Grund der Anwendung von § 7 Satz 4 GewStG i.V.m. § 8b Abs. 2 KStG.

Die Gewerbeertragsermittlung ist in ihrer ersten Stufe daher vergleichbar mit der separaten Einkommensermittlung der Organgesellschaft im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Organschaft.

b) 2. Stufe: Zusammenfassung der Gewerbeerträge

§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG schafft die gleichen Voraussetzungen zur körperschaftsteuerlichen Organschaft, indem ausweislich auf die § 14 und § 17 KStG verwiesen wird. Die Spezialvorschrift des § 15 KStG für die „Ermittlung des Einkommens bei Organschaft“ ist gewerbesteuerlich dagegen nicht anzuwenden.³³⁾ § 7 Satz 1 GewStG ordnet zwar die Gewerbeertragsermittlung nach den Vorschriften des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes an, allerdings gilt § 15 KStG ausnahmslos für die Einkommensermittlung in der körperschaftsteuerlichen Organschaft.³⁴⁾ Zudem setzt die Vorschrift die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaften zum Einkommen des Organträgers voraus. Diese „klassische“ Einkommenszurechnung zum Ende des Wirtschaftsjahrs gilt für die gewerbesteuerliche Organschaft jedoch nicht. Denn § 14 KStG ist von § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG nur in Bezug auf die Voraussetzungen der Organschaft genommen. Die Rechtsfolge der gewerbesteuerlichen Organschaft regelt § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG eigenständig im Wege

der eingeschränkten Betriebsstättenfiktion der Organgesellschaften des Organträgers.³⁵⁾

Nach der additiven Zusammenfassung der einzelnen Gewerbeerträge beim Organträger für Zwecke der Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags erfolgen zusätzliche Korrekturen, wobei Hinzurechnungen nach § 8 GewStG insoweit nicht vorzunehmen sind, als die in Frage kommenden Beträge in einem der zusammengerechneten Gewerbeerträge enthalten sind und die Hinzurechnungen daher zur doppelten Erfassung dieser Beträge im Organkreis führen würden.³⁶⁾ Entsprechendes gilt für doppelte Nichtberücksichtigung einzelner Positionen innerhalb des Organkreises.³⁷⁾ Der verbleibende Betrag wird der Gewerbesteuer unterworfen.³⁸⁾ Persönlich gewerbesteuerpflichtig ist im Organkreis damit wie bereits erläutert nur der Organträger.³⁹⁾ Die subjektive Gewerbesteuerpflicht der Organgesellschaften geht als Folge der Betriebsfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG verloren.

Im Hinblick auf die Zusammenfassung der einzelnen Gewerbeerträge ist damit ein relevanter Unterschied zur körperschaftsteuerlichen Regelung festzustellen. Die gebrochene Einheitstheorie beschränkt sich in ihrer Rechtsfolge auf die Addition der Gewerbeerträge beim Organträger. Materiell-rechtlich ist diese Zusammenfassung jedoch nicht mit der der körperschaftsteuerlichen Regelung der Einkommenszurechnung vergleichbar. Dies ist für die folgenden praktischen Überlegungen im Rahmen von § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG von Bedeutung.

III. Wirkungen des § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG in der gewerbesteuerlichen Organschaft

1. Konzeptionelles zum BMF-Entwurf zu § 8c KStG

Im BMF-Entwurf zu § 8c KStG finden sich bestimmte Äußerungen, die auf Grund abweichender Regelung

26) Siehe nur BFH v. 21.10.2009, I R 29/09, BStBl II 2011, 116; v. 23.1.1992, XI R 47/89, BStBl II 1992, 630.

27) Vgl. Hidien/Pohl/Schnitter, GewSt, 2009, 340 f.

28) Vgl. hierzu Gleichl. Ländererlass v. 2.7.2012, BStBl I 2012, 630, Rz. 45.

29) Vgl. hierzu BFH v. 30.7.1969, I R 21/67, BStBl II 1969, 629.

30) Vgl. Drüen in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 2 GewStG Rz. 158 (April 2013).

31) Vgl. § 7 Satz 2 GewStG.

32) Vgl. BFH v. 22.1.2004, III R 19/02, BStBl II 2004, 515; M. Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/UmwStG/GewStG, § 2 GewStG Rz. 79a (Oktober 2012).

33) Gl.A. Sarrazin in Lenski/Steinberg, § 2 GewStG Rz. 2653 (Februar 2011).

34) Was jüngst durch das FG Münster v. 14.5.2014, 10 K 1007/13 G, EFG 2014, 1511, mit der gewerbesteuerlichen Nichtanwendung der sog. Bruttomethode des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG bei der Organgesellschaft bestätigt wurde; vgl. dazu Hageböke, DK 2014, 313 ff.; a.A. BMF v. 26.8.2003, IV A 2 – S 2770-18/03, BStBl I 2003, 437.

35) Vgl. Sarrazin in Lenski/Steinberg, § 2 GewStG Rz. 2653 (Februar 2011).

36) BFH v. 6.10.1953, I 29/53 U, BStBl III 1953, 329; v. 29.5.1968, I 198/65, BStBl III 1968, 807; v. 9.10.1974, I R 5/73, BStBl II 1975, 179; v. 23.10.1974, I R 182/72, BStBl II 1975, 46; v. 6.11.1985, I R 56/82, BStBl II 1986, 73; statt vieler nur Müller in Müller/Stöcker/Lieber, Die Organschaft, 9. Aufl. 2014, Rz. 966.

37) Vgl. zu gängigen Einzelfällen Güroff in Glanegger/Güroff, § 2 GewStG Rz. 525 ff. (2014).

38) Vgl. H 2.3 Abs. 1 GewStR.

39) Vgl. BFH v. 27.6.1990, I R 183/85, BStBl II 1990, 916, 918.

gen in den Gewerbesteuer-Richtlinien auch für selbige von Bedeutung sein können.

So erlaubt beispielsweise der BMF-Entwurf als Folge des BFH-Urteils v. 30.11.2011⁴⁰⁾ – außerhalb einer Organschaft und unter Beachtung der Mindestbesteuerungsgrenzen des § 10d EStG – eine Verrechnung der laufenden Gewinne zum Zeitpunkt des unterjährigen Beteiligungserwerbs mit den vorhandenen Verlustvorträgen, sofern das Ergebnis des Wirtschaftsjahrs insgesamt positiv ist.⁴¹⁾

Die Feststellung des positiven Gesamtergebnisses soll anhand wirtschaftlicher Kriterien erfolgen, z.B. durch einen Zwischenabschluss mit getrennter Einkommensermittlung für die Zeit vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb.⁴²⁾ Wird ein Zwischenabschluss nicht erstellt, soll die Aufteilung der Ergebnisse zu schätzen sein.⁴³⁾

Die Gewerbesteuer-Richtlinien sehen allerdings vor, dass der maßgebende Gewerbeertrag des gesamten Erhebungszeitraums im Fall des unterjährigen Beteiligungserwerbs zeitanteilig aufzuteilen ist.⁴⁴⁾

Somit ordnet der BMF-Entwurf die wirtschaftliche und die Richtlinie die zeitanteilige Aufteilung des Gewerbeertrags an. Letztere kann, je nachdem in welche Hälfte des unterjährigen Beteiligungserwerbs Gewinne und Verluste fallen, für den Stpfl. naturgemäß positive oder negative Auswirkungen haben. Die zeitanteilige Aufteilung kommt ebenfalls bei der Frage zur Anwendung, wie der Gewerbesteuermessbetrag für Zwecke des § 35 EStG bei einem unterjährigen Gesellschafterwechsel aufzuteilen ist. Nach § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG richtet sich der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag nach seinem Gewinnanteil nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels. Die FinVerw folgt dabei der Auffassung, den Gewerbesteuermessbetrag zeitanteilig entsprechend des unterjährig jeweils gültigen allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels auf die Gesellschafter zu verteilen, wobei jedoch nur Gewinnanteile, nicht aber der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn der ausscheidenden Gesellschafter berücksichtigt werden.⁴⁵⁾ Hieran scheint sich die FinVerw bei Abfassung der Richtlinien orientiert zu haben.

Die wirtschaftliche Aufteilung des BMF-Entwurfs kann für die Gewerbesteuer allerdings keine Wirkung entfalten. Mit dem gegenwärtigen BMF-Entwurf bzw. späteren tatsächlichen BMF-Schreiben handelt es sich vorerst nicht um einen gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder (sog. koordinierter Ländererlass). Dieser wäre für Verwaltungsanweisungen betreffend die Gewerbesteuer indes nötig, da es sich hierbei um eine Steuer im Zuständigkeitsbereich der Länder handelt.⁴⁶⁾ Nur mit Zustimmung des Bundesrats können hierfür durch die Bundesregierung allgemeine Verwaltungsvorschriften erlassen werden.⁴⁷⁾ Der Bund bzw. das BMF kann insoweit keine eigenständigen Vorschriften in Kraft setzen.⁴⁸⁾ Solange es sich bei dem BMF-Schreiben demzufolge nicht um ein abgestimmtes Schreiben oder um ein transformiertes eigenes Schreiben einer obersten Landesfinanzbehörde handelt, kann das BMF-Schreiben keine gewerbesteuerlich (abweichende) Regelung überschreiben.

2. Gewerbesteuerliche Verluste

a) Kein Untergang der laufenden Verluste

Ausweislich des § 10a Satz 10 GewStG ist auf die gewerbesteuerlichen Fehlbeträge § 8c KStG entsprechend anzuwenden.

Die FinVerw will bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb nicht nur auf die vortragsfähigen Gewerbeverluste sondern auch einen bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs erwirtschafteten laufenden Verlust vom zukünftigen Abzug ausschließen, wenn das Ergebnis des gesamten Erhebungszeitraums negativ ist (vgl. R 10a.1 Abs. 3 Sätze 7 und 8 GewStR 2009).

Dieser Auffassung ist bereits nicht zuzustimmen. § 10a Satz 10 GewStG erklärt § 8c KStG nur auf „die Fehlbeträge“ für anwendbar. Fehlbeträge werden in § 10a Satz 1 GewStG dergestalt definiert, dass sie den maßgebenden Gewerbeertrag mindern, wenn sie aus vorangegangenen Erhebungszeiträumen stammen. Vortragsfähige Fehlbeträge wiederum sind nach § 10a Satz 7 GewStG die nach der Kürzung des maßgebenden Gewerbeertrags nach § 10a Sätze 1 und 2 GewStG zum Schluss des Erhebungszeitraums verbleibenden Fehlbeträge,⁴⁹⁾ so dass ein (laufender) Gewerbeverlust demnach bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb auf Grund eindeutiger Definition des Begriffs „Fehlbeträge“ und mangels Verweisung in § 10a Satz 10 GewStG nicht von § 8c Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStG betroffen ist.⁵⁰⁾

Wird das Ausgangsbeispiel des verlustträchtigen Organträgers mit teils defizitären Organgesellschaften betrachtet, können somit laufende (unterjährige) gewerbesteuerliche Verluste zum Zeitpunkt des unterjährigen Beteiligungserwerbs nicht vom Untergang betroffen sein, da die Anwendung von § 8c KStG dem Wortlaut des § 10a Satz 10 GewStG folgend auf die vortragsfähigen Gewerbeverluste beschränkt ist. Dies wird jedoch von der FinVerw bestritten.⁵¹⁾

40) Vgl. BFH v. 30.11.2011, I R 14/11, BStBl II 2012, 360.

41) Vgl. BMF-Entwurf zu § 8c KStG, Rz. 31 f.

42) Vgl. BMF-Entwurf zu § 8c KStG, Rz. 32.

43) Vgl. BMF-Entwurf zu § 8c KStG, Rz. 32.

44) Vgl. R 10a.1 GewStR 2009.

45) Vgl. BMF v. 24.2.2009, IV C 6 – S 2296-a/08/10002, BStBl I 2009, 440, Tz. 30; insbesondere auch FG Rheinland-Pfalz v. 16.11.2002, 3 K 2305/10, EFG 2013, 368 unter 2. bb) (Rev. BFH: IV R 48/12).

46) Vgl. Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG.

47) Vgl. Art. 108 Abs. 7 GG.

48) Vgl. ausführlich für die Diskussion im Rahmen von Nichtanwendungserlassen Desens, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 2011, 34. Zur Billigkeitsregelung i.S.d. § 163 Satz 1 AO in BMF-Schreiben und ihre Wirkung für die Gewerbesteuer ergänzend Stangl/Hageböke, Ubg 2013, 299 ff.

49) Siehe hierzu BFH v. 26.6.1996, VIII R 41/95, BStBl II 1997, 179.

50) Ebenso Güroff in Glanegger/Güroff, § 10a GewStG Rz. 74 (2014); Winkler in Bergemann/Winkler, § 10a GewStG Rz. 94 (2012); Brandis in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8c KStG Rz. 24 (November 2012) m.w.N.; offen Kleinheisterkamp in Lenski/Steinberg, § 10a GewStG Rz. 371 (Oktober 2013); Drüen in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 10a GewStG Rz. 89 (August 2013); Gohr in Schnitger/Fehrenbacher, § 8c KStG Rz. 35 (2012); a.A. Brauer/Sonnenschein in Deloitte, § 10a GewStG Rz. 150 (2009); Schnitger in Frotscher/Maas, § 10a GewStG Rz. 79 (Mai 2011).

51) Vgl. R 10a.1 Abs. 3 Sätze 7 und 8 GewStR 2009.

b) *Gewerbesteuerliche Zwischenkonsolidierung zur Rechtsfolgenbestimmung von § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStG*

Selbst wenn § 10a Satz 10 GewStG in seinem Wortlaut nicht auf die gewerbesteuerlichen Fehlbeträge, sondern wie § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG, auf die „nicht genutzten Verluste“ abstellen würde, hätte dies bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb nicht den Untergang der laufenden Verluste auf Ebene der Organgesellschaft zur Folge. Erfasst wäre allenfalls – entgegen der im Vorherigen dargestellten Auffassung – ein auf Ebene des Organträgers zusammengefasstes Ergebnis, welches sich aus dem eigenen Ergebnis des Organträgers und den jeweiligen Ergebnissen der Organgesellschaften zusammensetzt. Hierbei ist auch nur ein in Bezug auf den gesamten Erhebungszeitraum ermitteltes Ergebnis zu berücksichtigen, wenn es insgesamt negativ ist.⁵²⁾

Grund dafür sind die Rechtsfolgen der Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG. Sie bewirken die laufende Verrechnung von Organträger- mit Organgesellschaftsergebnissen wie bei der gewöhnlichen Betriebsstättenbesteuerung. Es fehlt gerade an der „klassischen“ Körperschaftsteuerlichen Einkommenszurechnung als letzter eigenständiger Geschäftsvorfall zum Ende des Wirtschaftsjahrs bzw. Erhebungszeitraums.⁵³⁾ Der Verweis auf § 14 KStG in § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG bedient sich insoweit nur der zu erfüllenden Voraussetzungen auf der Tatbestandsebene für die gewerbesteuerliche Organschaft, nicht hingegen der der Rechtsfolgen.

Aus diesem Grund sind abweichend von der körperschaftsteuerlichen Organschaft für gewerbesteuerliche Zwecke Gewinne der Organgesellschaften mit Verlustvorträgen des Organträgers im Zeitpunkt des unterjährigen Beteiligungserwerbs zu verrechnen, da die eingeschränkte oder gebrochene Einheitstheorie der Organgesellschaft die persönliche Steuerpflicht für die Dauer der Organschaft entzieht und dem Organträger zurechnet.⁵⁴⁾ In der Hand der Organgesellschaft erwachsen keine (unterjährigen) Fehlbeträge i.S.d. § 10a Satz 10 GewStG, die auf Grund der Rechtsfolgen des § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStG untergehen könnten. Es sind ausschließlich vororganschaftliche vortragsfähige Gewerbeverluste der Organgesellschaft von den einschlägigen Rechtsfolgen erfasst. In Anbetracht der Gewerbesteuer als „dominierende Steuer“⁵⁵⁾ auf Gesellschaftsebene kann dieser Punkt für die Praxis von enormer Bedeutung sein.

c) *Stille-Reserven-Klausel*

Nach § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG bleibt ein nicht genutzter Verlust in Höhe der im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven erhalten. Da Organträger und Organgesellschaft im körperschaftsteuerlichen Organkreis selbständige Subjekte der Körperschaftsteuer bleiben, geht die FinVerw davon aus, dass stille Reserven in Organgesellschaften dem Organträger für Zwecke der Stille-Reserven-Klausel nicht zugerechnet werden können,⁵⁶⁾ auch wenn der nicht genutzte Verlust auf Ebene des Organträgers ausschließlich aus Verlusten von Organgesellschaften gespeist wurde. Stille Reserven in der Beteiligung an der Organgesellschaft sind auf Ebene des Organträgers nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei, so dass

sie nach Auffassung der FinVerw⁵⁷⁾ ebenfalls unberücksichtigt bleiben.⁵⁸⁾ Fraglich ist, ob für den Erhalt eines gewerbesteuerlichen Verlustvortrags auf Ebene des Organträgers stille Reserven in den Organgesellschaften berücksichtigt werden können.

Für Gewerbesteuerzwecke wäre zunächst festzustellen, dass der Organträger auf Grund der Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG untrennbar sowohl über eigene als auch über die stillen Reserven „seiner“ fingierten Betriebsstätten verfügt. Auf dieser Grundlage, was der Filialtheorie des RFH⁵⁹⁾ entspräche, wären stille Reserven der Organgesellschaften zu berücksichtigen.

Vor dem Hintergrund der gebrochenen Einheitstheorie ist aber deren Wirkungsbeschränkung auf die Addition der Gewerbeerträge beim Organträger zu beachten. In Konsequenz der fortbestehenden sachlichen Gewerbesteuerpflicht der Organgesellschaften ist bei Veräußerung der Beteiligung gerade keine Betriebsstättenveräußerung, sondern eine tatsächliche Beteiligungsveräußerung festzustellen. Auch ordnet § 7 Satz 4 GewStG explizit die Anwendung von § 8b KStG bei der Gewerbeertragsermittlung des Organträgers an. Demzufolge bleiben stille Reserven in Organgesellschaften beim Organträger nach Auffassung der FinVerw wahrscheinlich auch gewerbesteuerlich unberücksichtigt.⁶⁰⁾

Hier zeigt sich ein weiteres Mal, dass die Regelungskonzeptionen des § 8c KStG nicht mit den entsprechenden Konzeptionen der Organschaft abgestimmt sind.⁶¹⁾ Die Gewerbeerträge von Organträger und Organgesellschaften werden für Zwecke der Bestimmung des § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStG zusammengefasst, aber die stillen Reserven nach § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c Abs. 1 Satz 6 ff. KStG sollen dem Organträger nicht zugerechnet werden, was dem Sinn und Zweck der Stille-Reserven-Klausel nicht im Ansatz gerecht wird. Dies kann nur eine planwidrige Lücke im Gesetz sein, die durch Auslegung zu schließen wäre, da ansonsten nicht akzeptable Widersprüche zu verzeichnen wären. Im Ergebnis müssen die stillen Reserven der Organgesellschaften damit auch beim Organträger für Zwecke der Stille-Reserven-Klausel nach § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c Abs. 1 Satz 6 ff. KStG berücksichtigt werden.

52) R 10a.1 Abs. 3 Sätze 7 und 8 GewStR 2009.

53) Vgl. i.E. auch die Stellungnahme der BStBK zum BMF-Entwurf zu § 8c KStG v. 26.5.2014, 8 (abzurufen unter www.bstbk.de/presse/stellungnahmen).

54) Vgl. dazu BFH v. 18.9.1996, I R 44/95, BStBl II 1997, 181 m.w.N.

55) Herzig, DB 2007, 1542.

56) Vgl. BMF-Entwurf zu § 8c KStG, Rz. 61.

57) Vgl. BMF-Entwurf zu § 8c KStG, Rz. 61.

58) Zum Verständnis des § 8b Abs. 2 KStG als technische Steuerbefreiung und der daraus resultierenden Kritik an der Auffassung der FinVerw siehe Suchanek in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8c KStG Rz. 57 (Januar 2012).

59) Vgl. RFH v. 23.1.1940, I 226/39, RStBl 1940, 436; v. 4.12.1940, VI 660/38, RStBl 1941, 26; v. 11.3.1942, VI 36/42, RStBl 1942, 546.

60) Zur Berücksichtigung stiller Reserven in Organgesellschaften auf Grund von § 8b Abs. 2 KStG als „technische“ Steuerbefreiungsvorschrift vgl. Suchanek in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8c KStG Rz. 57 (Januar 2012).

61) Zu den Unabgestimmtheiten des § 8c KStG mit der körperschaftsteuerlichen Organschaft siehe nur Suchanek/Trinkaus, FR 2014, 889.

IV. Zinsschranke

1. Anwendung der Zinsschranke bei Organschaft

Für Zinsschranken zwecke bestimmt § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG in Erweiterung des Gedankens der Bruttomethode⁶²⁾, dass § 4h EStG bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden ist. In der Folge sind Zinsaufwendungen auf Ebene der Organgesellschaft uneingeschränkt abziehbar.⁶³⁾

Im Weiteren ordnet § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG an, dass Organträger und Organgesellschaft gesetzlich einen Betrieb darstellen. Dabei ist zunächst festzustellen, dass durch die Fiktion kein neues Steuerrechtssubjekt in Form eines „Organkreises“ geschaffen wird.⁶⁴⁾ Vielmehr wird allein für Zwecke der Zinsschranke das Transparenzprinzip für Organgesellschaften eingeführt.⁶⁵⁾ In der Konsequenz werden alle relevanten Besteuerungsgrundlagen der Organgesellschaften dem Organträger zugerechnet.⁶⁶⁾ Daraus resultiert nur ein einheitliches steuerliches Einkommen, das Einkommen des Organträgers,⁶⁷⁾ in dem die Einkommen der Organgesellschaften enthalten sind. Bei dieser Einkommensermittlung des Organträgers ist die Zinsschranke nach § 4h EStG und § 8a KStG anzuwenden.⁶⁸⁾ Zinsaufwendungen und -erträge der Organgesellschaften werden folglich in die Einkommensermittlung des Organträgers nach § 4h EStG und § 8a KStG integriert.⁶⁹⁾ Zinszahlungen innerhalb des Organkreises werden dadurch aus dem Ergebnis des Organkreises eliminiert.⁷⁰⁾

Hinsichtlich der einzelnen Rechtsfolgen ist beispielsweise der Zins- und EBITDA-Vortrag des § 4h Abs. 4 EStG einheitlich auf Ebene des Organträgers festzustellen.⁷¹⁾ Die Freigrenze des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG wird ebenfalls nur einmal auf die saldierten Zinsaufwendungen des Organträgers angewendet. Auch die Konzern- und Escape-Klausel des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b und c EStG kommen nur bei ihm zur Anwendung.⁷²⁾

§ 8a Abs. 2 und 3 KStG enthält verschärfende Zinsschrankenregelungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei Körperschaften.⁷³⁾ Nur die Rechtsform des Organträgers entscheidet darüber, ob zusätzlich zu § 4h EStG auch § 8a KStG zu beachten ist.⁷⁴⁾ Dabei stellt § 8a Abs. 2 KStG auf die Zinsaufwendungen „der Körperschaft“ ab, wobei auf Grund der Betriebsfiktion des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG der beim Organträger saldierte Betrag des Organkreises gemeint ist.⁷⁵⁾ Ob eine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung vorliegt, wird nur auf Grund der Zinszahlungen an Personen außerhalb des Organkreises geprüft, da die Zahlungen innerhalb des Organkreises entsprechend zu eliminieren sind.⁷⁶⁾

Auch bei der Frage, ob die 10 %-Grenze überschritten ist, ist auf die Zinsaufwendungen des gesamten Organkreises beim Organträger abzustellen, nicht etwa auf die der Organgesellschaft, die das Gesellschafter-Fremdkapital aufgenommen hat.⁷⁷⁾

Auf diesen Grundlagen ist bis hierhin festzustellen, dass die Betriebsfiktion des § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG für Zinsschranken zwecke vollumfänglich gilt und damit weiter als die gebrochene Einheitstheorie im Rahmen des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG geht.

2. Anwendungsreihenfolge von Zinsschranke und Organschaft

Bereits bekannt ist die Problematik hinsichtlich der umgekehrten Anwendungsreihenfolge von Zinsschranke und § 8c KStG im Falle des unterjährigen Beteiligungserwerbs innerhalb der Organschaft.⁷⁸⁾

§ 8c KStG ist als Einkommensermittlungsvorschrift zu qualifizieren.⁷⁹⁾ Mit den Begrifflichkeiten „nicht ausgeglichene oder nicht abgezogene negative Einkünfte“, die als nicht genutzte Verluste definiert sind, greift § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG die Terminologie des § 10d EStG auf, die den periodenübergreifenden Verlustabzug und den periodeninternen Verlustausgleich anführt.⁸⁰⁾ Nicht ausgeglichene negative Einkünfte ergeben sich auf der Stufe des Gesamtbetrags der Einkünfte, mithin sind sie ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte.⁸¹⁾ Die Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 Sätze 1 und 2 führen nun dazu, dass dieser negative Gesamtbetrag der Einkünfte anteilig oder vollständig untergeht, was wiederum auf dem Weg zur Ermittlung des Einkommens geschieht. Entsprechendes gilt für einen vorhandenen Verlustvortrag, der ebenfalls auf Ebene der Ermittlung des

62) Vgl. Herlinghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 KStG Rz. 63 (Juli 2009); Neumann in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 15 KStG Rz. 36; Danelsing in Blümich, § 15 KStG Rz. 24 (Juni 2013); Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/UmwStG/GewStG, § 15 KStG Rz. 46 (September 2013).

63) Siehe nur Herlinghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 KStG Rz. 63 m.w.N. (Juli 2009).

64) Vgl. Frotscher in Frotscher/Maas, § 15 KStG Rz. 106 (September 2013).

65) Vgl. Frotscher in Frotscher/Maas, § 15 KStG Rz. 104 (September 2013).

66) Vgl. Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 15 KStG Rz. 75 (August 2013).

67) Vgl. Herzig/Liekenbrock, DB 2007, 2387, 2391.

68) Vgl. Walter in Ernst & Young, § 15 KStG Rz. 62 (September 2012).

69) Vgl. Frotscher in Frotscher/Maas, § 15 KStG Rz. 106 (September 2013).

70) Vgl. Walter in Ernst & Young, § 15 KStG Rz. 64 (September 2012); Herlinghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 KStG Rz. 67 (Juli 2009); Blumenberg/Lechner in Blumenberg/Benz, Unternehmensteuerreform 2008, 121 (2007); a.A. Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 15 KStG Rz. 77 (August 2013).

71) Vgl. Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 15 KStG Rz. 75 (August 2013); Frotscher in Frotscher/Maas, § 15 KStG Rz. 113 (September 2013).

72) Zu Auswirkungen der Betriebsfiktion auf die Anwendung der Rückausnahmen des § 8a Abs. 2 und 3 KStG vgl. Herlinghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 KStG Rz. 68 (Juli 2009).

73) Vgl. dazu Förster in Gosch, 8a KStG Rz. 1 ff. (2009).

74) Bzw. bei einer Mitunternehmerschaft als Organträger nach deren Anteilseigner vgl. Danelsing in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 15 KStG Rz. 28 (Juni 2013); Frotscher in Frotscher/Maas, § 15 KStG Rz. 108 (September 2013).

75) Vgl. Herlinghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 KStG Rz. 68 (Juli 2009).

76) Vgl. Frotscher in Frotscher/Maas, § 15 KStG Rz. 116 (September 2013).

77) Vgl. Neumann in Gosch, § 15 KStG Rz. 37 (2009.)

78) Vgl. ausführlich Schmid/Mertgen, DB 2012, 1830 ff.

79) Vgl. B. Lang in Ernst & Young, § 8c KStG Rz. 68.4 (Mai 2012); Benz, Ubg. 2011, 772 [776]; Suchanek, FR 2013, 349, 351; a.A. Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8c KStG Rz. 12 (August 2013); Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/UmwStG/GewStG, § 8c KStG Rz. 2, die § 8c in Bezug auf einen Verlustvortrag als Einkommensermittlungsvorschrift und in Bezug auf laufende Verluste als Gewinnermittlungsvorschrift einstufen.

80) BFH v. 30.11.2011, I R 14/11, BStBl II 2012, 360.

81) Vgl. B. Lang in Ernst & Young, § 8c KStG Rz. 68.2 (Mai 2012); Benz, Ubg. 2011, 772, 776.

Einkommens vom zukünftigen Abzug ausgeschlossen wird.⁸²⁾

Grundsätzlich kommt die Zinsschranke hingegen außerhalb einer Organschaft bereits im Rahmen der Einkünfteermittlung der Gesellschaft zur Anwendung. Erst danach sorgt § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 KStG für den anteiligen oder vollständigen Verlustuntergang. Dies hat „idealiter“ zur Folge, dass durch den Zinsvortrag nicht alle Zinsaufwendungen als Betriebsausgabe angesetzt werden können, was dadurch nicht zu einer Erhöhung eines von § 8c KStG betroffenen (eventuellen) Verlusts der Gesellschaft führen kann.

Nach Rz. 33 des BMF-Entwurfs ist jedoch (nach wie vor) innerhalb der Organschaft bei der Organgesellschaft zuerst § 8c KStG anzuwenden. Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG entfaltet die Zinsschranke ihre Wirkung ausschließlich auf Ebene des Organträgers. Dadurch können im Zweifel weniger laufende negative Einkünfte an den Organträger zugerechnet werden (entspricht einer geringeren Verlustübernahme durch den Organträger).

Sachgerecht wäre dementsprechend auch hier die Anwendung der Zinsschranke bei der Organgesellschaft zum Zeitpunkt des unterjährigen Beteiligungserwerbs und nur die eventuell verbleibenden negativen Einkünfte der Regelung des § 8c KStG zu unterwerfen. Hier zeigt sich die nächste planwidrige Regelungslücke, die durch das Zusammenspiel von § 8c KStG mit den Regelungen der Organschaft verursacht ist.⁸³⁾

Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass schlicht nicht bestimmt werden kann, wie der nach § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 KStG untergehende Verlust durch Zinsaufwendungen gespeist wurde, wenn ein unterjähriger schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt. Fraglich ist also, ob der entsprechende Zinsaufwand der Organgesellschaft beim Organträger im Rahmen der Zinsschranke noch zu berücksichtigen ist. Hierauf liefert das Gesetz keine Antwort.

3. Auswirkungen von § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG i.V.m. § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 KStG auf den Zinsvortrag

Nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG sind nicht als Betriebsausgabe anzusetzende Zinsaufwendungen im Rahmen der Zinsschranke in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen (Zinsvortrag).

Der Zinsvortrag ist grundsätzlich auch von einem schädlichen Beteiligungserwerb i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 betroffen, ein laufender Zinsaufwand hingegen nicht, da § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG die entsprechende Anwendung von § 8c KStG ausschließlich für den Zinsvortrag bestimmt.⁸⁴⁾ Allerdings ist anzumerken, dass ein laufender Zinsaufwand einer Organgesellschaft bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb möglicherweise bereits (anteilig) untergegangen ist, wenn die Organgesellschaft defizitär ist.⁸⁵⁾

Als Rechtsfolge lässt § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG i.V.m. § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 KStG beim unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb den Zinsvortrag zum letzten Feststellungszeitpunkt nach § 4h Abs. 4 Satz 1 EStG (anteilig) untergehen. Die eigentliche Frage nach einer Zusammenfassung der Ergebnisse von Organträger und Organgesellschaft beim unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb zur Bestimmung der Rechts-

folgen des § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 KStG stellt sich bei der Zinsschranke folglich nicht.

4. Stille-Reserven-Klausel

§ 8a Abs. 1 Satz 3 KStG i.V.m. § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG suspendiert die Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 KStG für den Zinsvortrag, aber nur soweit die stillen Reserven die nicht genutzten Verluste übersteigen (Verrechnungsreihenfolge!).⁸⁶⁾

Fraglich ist auch hier, ob stille Reserven in Organgesellschaften für den Erhalt eines Zinsvortrags beim Organträger zur Verfügung stehen.

Für Zinsschranken zwecke wäre zunächst festzustellen, dass Organträger und Organgesellschaft infolge von § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG gesetzlich als ein Betrieb behandelt werden. Die tatsächliche Reichweite dieser Fiktion ist maßgebend dafür, ob die stillen Reserven der Organgesellschaft beim Organträger – vorliegend nur für Zinsschranken zwecke – berücksichtigt werden können. Sie kann danach beurteilt werden, inwieweit einzelne Rechtsfolgen der Zinsschranke nur auf den Organkreis als Ganzes oder in Abhängigkeit der einzelnen Organgesellschaften oder des Organträgers zur Anwendung kommen.

Wie in Punkt IV. 1. ausgeführt gilt die Betriebsfiktion des § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG für Zinsschranken zwecke vollumfänglich. Alle relevanten Besteuerungsgrundlagen der Organgesellschaften werden dem Organträger zugerechnet.⁸⁷⁾ Dies muss auch für die stillen Reserven in den Organgesellschaften unabhängig davon gelten, ob die jeweilige Organgesellschaft Gewinne oder Verluste erwirtschaftet. Insoweit greift auch die Argumentation über die Steuerfreiheit der stillen Reserven der Organgesellschaften auf Grund von § 8b Abs. 2 KStG nicht.

Dieses Ergebnis wird auch durch die Auffassung der FinVerw gestützt. Nach dem Anwendungsschreiben zur Zinsschranke gilt als Aufgabe eines Teilbetriebs auch das Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis.⁸⁸⁾ Die FinVerw sieht die Organgesellschaft dementsprechend, unabhängig von der Richtigkeit vorstehender Aussage, da § 4h Abs. 5 Satz 1 EStG wortlautgemäß nur für die Veräußerung eines Betriebs gilt, als transparent und Teil des Betriebs des Organträgers an. In der Folge sind für den Erhalt des Zinsvortrags des Organträgers u.E. auch die stillen Reserven der Organgesellschaft zu berücksichtigen.

Ordnet man dieses Ergebnis nun systematisch ein, wird festgestellt, dass der „klassische“ Organträger, der üblicherweise eine Holding ist, für Zwecke des Er-

82) Zur Vornahme eines Verlustabzugs im Rahmen der Einkommensermittlung siehe nur R 29 Abs. 1 KStR 2004.

83) Siehe auch Schmid/Mertgen, DB 2012, 1830, 1831.

84) Vgl. nur FM Schleswig-Holstein v. 27.6.2012, DB 2012, 1847; Prinz in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8a KStG Rz. 13 (Februar 2013); Schwedhelm in Streck, § 8a KStG Rz. 26 (2014); Mattern in Schnitger/Fehrenbacher, § 8a KStG Rz. 574 (2012).

85) Siehe hierzu die Ausführungen im vorherigen Unterpunkt.

86) Vgl. grundlegend Förster in Gosch, 2. Aufl. 2009, § 8a KStG Rz. 23 ff. (2009).

87) Vgl. Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 15 KStG Rz. 75 (August 2013).

88) Vgl. BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2742-a/07/10001, BStBl I 2008, 718, Rz. 47.

halts der nicht genutzten Verluste i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 KStG nicht über im Inland steuerpflichtige stille Reserven verfügt, da die stillen Reserven in den Organgesellschaften wegen § 8b Abs. 2 KStG nach Auffassung der FinVerw unberücksichtigt bleiben. Daher können für Zwecke des § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG i.V.m. § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG wesentlich höhere stille Reserven nutzbar gemacht werden.

Hier zeigt sich also die nächste völlige Ungereimtheit.

V. Zusammenfassung und Fazit

Die Rechtsfolge der allgemeinen körperschaftsteuerlichen Organschaftsbesteuerung und die strenge Auslegung durch die FinVerw sorgen in der Praxis dafür, dass Gewinne von Organgesellschaften nicht für eine Verrechnung von Verlustvorträgen des Organträgers zum Zeitpunkt des unterjährigen Beteiligungserwerbs zur Verfügung stehen.

In gewerbsteuerlicher Hinsicht gelten diese Grundsätze zur Bestimmung der Rechtsfolgen von § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 KStG auf Grund der Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG indes nicht. Es fehlt vielmehr an der separaten Einkommenszurechnung zum Ende des Geschäftsjahrs. Will sich die FinVerw strikt an den Wortlaut halten, ist insoweit eine gewerbsteuerliche Zwischenkonsolidierung im Organkreis zwingend. Ist für

die körperschaftsteuerliche Regelung eine planwidrige Regelungslücke festzustellen, für die eine Zwischenkonsolidierung zuzulassen wäre, ergibt sich im Rahmen der Gewerbesteuer die Zwischenkonsolidierung bereits aus der schlichten Gesetzesanwendung. Für die Praxis empfiehlt sich, Entsprechendes zu erklären bzw. gegen noch nicht bestandskräftige Bescheide Einspruch einzulegen. Bei der Stille-Reserven-Klausel ist die Welt sodann wieder eine andere, da hier auf Grund der gebrochenen Einheitstheorie eine Zurechnung der stillen Reserven in Organgesellschaften an den Organträger versagt werden könnte.

Für den Erhalt des Zinsvortrags wiederum sind stille Reserven in Organgesellschaften zu berücksichtigen, da § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG einen einheitlichen Betrieb von Organgesellschaft und Organträger fingiert. Die eigentliche „Grausamkeit“ findet aber bereits dadurch statt, dass § 8c KStG Verluste in Organgesellschaften untergehen lässt, bevor die Zinsschranke überhaupt zur Anwendung gekommen ist.

In der Gesamtheit ist festzustellen, dass die Vorschrift des § 8c KStG sowohl binnengesetzlich als auch im Vergleich zu anderen Ertragsteuergesetzen unzureichend abgestimmt ist. Die aufgezeigten Widersprüche kann hier nur der Gesetzgeber auflösen. Dieser ist aufgerufen, eine einheitliche Regelung zu schaffen, die konsistente Ergebnisse liefert, ohne aber das Kind mit dem Bade auszuschütten.

§ 393 Abs. 3 Satz 2 AO: Nutzung strafrechtlicher TKÜ-Daten im Besteuerungsverfahren

– einfachgesetzlich umstritten, verfassungsrechtlich zweifelhaft –

RD David R o t h , LL.M. oec. *)

§ 393 Abs. 3 Satz 2 AO regelt die Nutzung strafrechtlich gewonnener Telekommunikationsdaten – etwa durch Telefonüberwachungen – im Besteuerungsverfahren. Dabei geht es i.d.R. um umfangreiche Verfahren mit hohen Steuernachforderungen. Der Nachweis entsprechender Besteuerungstatbestände wird in diesen Fällen seitens der Finanzbehörden v.a. unter Rückgriff auf die strafrechtlich gewonnenen Telekommunikationsüberwachungsdaten (TKÜ-Daten) geführt. Ob eine solche – unter Änderung des ursprünglichen Erhebungszwecks erfolgende – Weiterverwendung für das Besteuerungsverfahren zulässig ist, stellt für den Stpfl. daher häufig eine prozessentscheidende Frage dar. Der Beitrag stellt die steuerliche Verwendungsbefugnis vor und zeigt sowohl einfachgesetzliche als auch verfassungsrechtliche Probleme auf.

Inhalt	Seite
I. Einleitung.....	881
II. Eigene Telekommunikationsüberwachung der Finanzbehörde (§ 393 Abs. 3 Satz 2 Alt. 1 AO).....	881
III. Weitergabe staatsanwaltschaftlicher TKÜ-Daten nach StPO-Auskunftsvorschriften (§ 393 Abs. 3 Satz 2 Alt. 2 AO).....	882
IV. Exkurs: Strafprozessuale Weiternutzung und Verwertbarkeit neuer Ermittlungsansätze im Straf- und Steuerverfahren.....	884
V. Verfassungswidrigkeit des § 393 Abs. 3 Satz 2 AO?.....	885
VI. Rechtsschutz.....	887
VII. Fazit.....	887

Literatur: *Bittmann*, Telefonüberwachung im Steuerstrafrecht und Steuerhinterziehung als Vortat der Geldwäsche seit dem 1-1-2008, *wistra* 2010, 125; *Buse/Bohnert*, Steuerstrafrechtliche Änderungen zur

Bekämpfung des Umsatz- und Verbrauchsteuerbetrugs, *NJW* 2008, 618; *Friedenhagen*, Verwertung von Erkenntnissen aus Telekommunikationsüberwachung im Besteuerungsverfahren, *AO-StB* 2013, 289; *Hölzle*,

*) D. Roth ist Mitautor im Steuerstrafrechtskommentar Rolletschke/Kemper. Der Beitrag ist in nicht dienstlicher Eigenschaft verfasst.