

## § 18

### Ausländische Organträger

idF des KStG v. 15. 10. 2002 (BGBl. I, 4144; BStBl. I, 1169)

<sup>1</sup>Verpflichtet sich eine Organgesellschaft, ihren ganzen Gewinn an ein ausländisches gewerbliches Unternehmen, das im Inland eine im Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung unterhält, abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften aus der inländischen Zweigniederlassung zuzurechnen, wenn

1. der Gewinnabführungsvertrag unter der Firma der Zweigniederlassung abgeschlossen ist und
2. die für die finanzielle Eingliederung erforderliche Beteiligung zum Betriebsvermögen der Zweigniederlassung gehört.

<sup>2</sup>Im Übrigen gelten die Vorschriften der §§ 14 bis 17 sinngemäß.

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

Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich **Prinz**,

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

#### Inhaltsübersicht

#### Allgemeine Erläuterungen zu § 18

|   | Anm. |   | Anm. |
|---|------|---|------|
| 1. Überblick zu § 18 . . . . .          | 1    | a) Verhältnis zu den anderen Vorschriften zur körperschaftsteuerlichen Organshaft . . . . . | 5    |
| 2. Rechtsentwicklung des § 18 . . . . . | 2    | b) Verhältnis zu den Vorschriften der gewerbesteuerlichen Organshaft . . . . .              | 6    |
| 3. Bedeutung des § 18 . . . . .         | 3    | c) Verhältnis zur umsatzsteuerlichen Organshaft . . . . .                                   | 7    |
| 4. Geltungsbereich des § 18 . . . . .   | 4    |   |      |
| 5. Verhältnis zu anderen Vorschriften   |      |   |      |

#### Erläuterungen zu Satz 1: Besonderheiten eines Organschaftsverhältnisses mit einem ausländischen Organträger

|  | Anm. |                                    | Anm. |
|--|------|------------------------------------|------|
| <b>I. Tatbestandsvoraussetzungen des § 18 Satz 1</b> |      | Abführung des gesamten Gewinns     |      |
| 1. Verpflichtung einer Organgesellschaft zur         |      | a) Die Organgesellschaft . . . . . | 10   |

|   | Anm. |   | Anm. |
|---|------|---|------|
| b) Verpflichtung zur Abführung des gesamten Gewinns . . . . .   | 11   | 5. Abschluß des Gewinnabführungsvertrags unter der Firma der Zweigniederlassung (§ 18 Satz 1 Nr. 1) . . . . .   | 20   |
| 2. Gewinnabführung an ein ausländisches gewerbliches Unternehmen                                      |      | 6. Zuordnung der für die finanzielle Eingliederung erforderlichen Beteiligung zum Betriebsvermögen der Zweigniederlassung (§ 18 Satz 1 Nr. 2) . . . . . | 21   |
| a) Vorliegen eines Unternehmens . . . . .   | 12   |   |      |
| b) Organträger als „ein“ Unternehmen – Mehrmutterorganisation im Rahmen des § 18 . . . . .            | 13   |   |      |
| c) Einstufung als ausländisch . . . . .   | 14   |   |      |
| d) Gewerbliches Unternehmen . . . . .   | 15   |   |      |
| 3. Unterhalten einer im Inland eingetragenen Zweigniederlassung                                       |      |   |      |
| a) Vorliegen einer Zweigniederlassung . .   | 16   |   |      |
| b) Handelsregistereintragung der Zweigniederlassung . . . . .   | 17   |   |      |
| c) „Unterhalten“ der Zweigniederlassung . .   | 18   |   |      |
| 4. Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal: Beschränkte Steuerpflicht des Organträgers im Inland . . . . . | 19   |   |      |

**II. Rechtsfolge des § 18 Satz 1: Einkommenszurechnung zu den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften der Zweigniederlassung des ausländischen Organträgers**

|   |    |
|---|----|
| 1. Grundsätzliches . . . . .  | 23 |
| 2. Das Einkommen der Organgesellschaft . . . . .  | 24 |
| 3. Dem Organträger zurechenbares Einkommen . . . . .  | 25 |
| 4. Zurechnung zu den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften der inländischen Zweigniederlassung des Organträgers . . . . . | 26 |

**Erläuterungen zu Satz 2:  
Sinngemäße Geltung der Vorschriften der §§ 14–17**

|                              | Anm. |                               | Anm. |
|------------------------------|------|-------------------------------|------|
| 1. Grundsätzliches . . . . . | 27   | 3. Verweis auf § 15 . . . . . | 31   |
| 2. Verweisung auf § 14       |      | 4. Verweis auf § 16 . . . . . | 32   |
| a) § 14 Abs. 1 . . . . .     | 28   | 5. Verweis auf § 17 . . . . . | 33   |
| b) § 14 Abs. 2 aF . . . . .  | 29   |                               |      |
| c) § 14 Abs. 2 . . . . .     | 30   |                               |      |

**Allgemeine Erläuterungen zu § 18**

**1 1. Überblick zu § 18**

§ 18 regelt den Fall, daß als OT ein ausländ. Rechtssubjekt auftreten soll. Die Vorschrift ist überschrieben mit „Ausländische Organträger“. Sie eröffnet in Satz 1 eine Möglichkeit zur Organschaft nur für den Fall, daß der ausländ. OT im Inland eine im Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung unterhält

und der Gewinnabführungsvertrag unter der Firma der Zweigniederlassung abgeschlossen ist. Weiter bindet die Vorschrift eine solche Konstruktion daran, daß die Eingliederungsvoraussetzungen im Verhältnis OG zu der Zweigniederlassung des OT vorliegen. Als Rechtsfolge sieht die Vorschrift eine Zurechnung des Einkommens der OG zu den beschr. stpfl. Einkünften der Zweigniederlassung vor. § 18 Satz 2 erklärt die Regelungen der §§ 14–17 für entsprechend anwendbar, soweit § 18 Satz 1 nicht eigenständige Regelungen beinhaltet.

## 2. Rechtsentwicklung des § 18

2

**Vorläufer des § 18:** § 7 a Abs. 6 wurde im Rahmen der erstmaligen gesetzlichen Verankerung der kstl. Organschaft durch das Gesetz zur Änderung des KStG u. a. Gesetze v. 15. 8. 1969 (BGBl. I, 1182; BStBl. I, 471) in das KStG eingefügt. Der Gesetzgeber hat mit dieser Vorschrift entgegen der zuvor bestehenden Verwaltungspraxis die Möglichkeit eines Organschaftsverhältnisses mit einem ausländ. OT eröffnet.

**§ 18 idF des KStRG v. 31. 8. 1976** (BGBl. I, 2597; BStBl. I, 445) übernimmt bis auf Zitatänderungen den Wortlaut des früheren § 7 a Abs. 6.

**UntStFG v. 20. 12. 2001** (BGBl. I, 3858; BStBl. I 2002, 35): Streichung von § 18 Satz 1 Nr. 3, wonach die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung im Verhältnis zur Zweigniederlassung vorliegen muß. Es handelt sich um eine Angleichung an die Tatbestandsmerkmale des § 14. Mit dem StSenkG v. 23. 10. 2000 (BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428) hat der Gesetzgeber in § 14 die Tatbestandsmerkmale der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung aufgegeben. Es wurde jedoch im Rahmen des StSenkG versäumt, eine entsprechende Folgeänderung des § 18 vorzunehmen. Dies wurde im Rahmen des UntStFG nachgeholt, und zwar mit Wirkung bereits für den VZ 2001.

**StVergAbG v. 16. 5. 2003** (BGBl. I, 660; BStBl. I, 321): Dieses Gesetz hat keine Veränderungen des Wortlaut von § 18 mit sich gebracht. Jedoch wurden Veränderungen des § 14 vorgenommen, welche Folgewirkungen im Regelungsbereich des § 18 nach sich ziehen. Denn § 14 Abs. 1 Nr. 2 legt nunmehr ausdrücklich fest, daß PersGes. nur als OT auftreten können, soweit diese einer (tatsächlichen) gewerblichen Tätigkeit nachgehen. Gewerblich geprägten PersGes. (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) wird damit die Möglichkeit, als OT tätig zu werden, verschlossen. Darüber hinaus müssen sich die Anteile an der OG im Gesamthandsvermögen der PersGes. befinden; eine Zuordnung zum SonderBV reicht nicht mehr aus. Weiterhin wurde die Möglichkeit einer rückwirkenden Anerkennung eines Organschaftsverhältnisses eingeengt. Ein neu eingefügter § 14 Abs. 1 Satz 2 erfordert, daß der Gewinnabführungsvertrag in dem Jahr wirksam werden muß, in welchem erstmals eine Einkommenszurechnung auf den OT erfolgen soll. Inhaltlich ist damit wieder der Zustand hergestellt, welcher vor dem StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992 (BGBl. I, 297; BStBl. I, 146) galt. Nachdem das von der Rspr. entwickelte Institut der Mehrmütterorganschaft erst mit dem UntStFG v. 20. 12. 2001 eine gesetzliche Regelung gefunden hat (§ 14 Abs. 2 aF), wurde diese nunmehr gestrichen und damit Mehrmütterorganschaften die stl. Berücksichtigungsfähigkeit versagt. Die Regelungen sind ab dem VZ 2002 anwendbar.

## 3. Bedeutung des § 18

3

**Rechtliche Bedeutung:** § 18 muß im Zusammenhang mit § 14 Abs. 1 Nr. 2 gesehen werden. Das deutsche StR hat insgesamt die Tendenz, ausländ. Rechtssträgern die Beteiligung an strechtlich motivierten Gestaltungen zu verwehren.

Diese Tendenz ist besonders ausgeprägt im Bereich der Organschaftsverhältnisse. Ausländ. Gesellschaften ist die Möglichkeit, als OG aufzutreten völlig verwehrt, denn als OG kommen lediglich Gesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland in Betracht (vgl. dazu PACHE, GmbHR 2002, 299 ff.).

Im Zusammenhang mit dem OT ist keine so enge Inlandsanbindung erforderlich. Es ist in der aktuellen Gesetzesfassung ausreichend, daß sich die Geschäftsleitung im Inland befindet, um trotz ausländ. Sitzes als inländ. Gesellschaft iSd. § 14 Abs. 1 Nr. 2 eingestuft zu werden. § 18 eröffnet für ausländ. Rechtsträger, die weder Sitz noch Geschäftsleitung (bzw. weder gewöhnlichen Aufenthalt noch den Wohnsitz) im Inland haben, eine eingeschränkte Möglichkeit als OT aufzutreten. Eine solche Möglichkeit besteht nur, soweit der ausländ. OT im Inland eine beschr. stpfl. Zweigniederlassung unterhält.

*Hinweis:* Diese Abschottungswirkung des deutschen StR gerät im Hinblick auf die zunehmende Liberalisierung der Märkte innerhalb der EU immer mehr in die Kritik (zB FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS § 18 Rn. 6). Es ist insbes. im Hinblick auf die innerhalb der EU bestehende Niederlassungsfreiheit fraglich, ob das deutsche StR diese Tendenz beibehalten kann und sollte.

**Wirtschaftliche Bedeutung:** Seit Jahren ist in der Wirtschaftsrealität ein stetiger Anstieg von Organschaftsverhältnissen zu beobachten (vgl. dazu § 17 Anm. 3). Durch die Umstellung vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren zum 1.1.2002 ist es zu einem besonders deutlichen Anstieg der Organschaftsfälle gekommen (zu den Gründen § 14 Anm. R 6). Diese Entwicklung und die zunehmende Globalisierung von wirtschaftlichen Aktivitäten führen zu einem hohen Bedürfnis der Praxis nach Ergebniskonsolidierung über Staatsgrenzen hinweg. Diesem Bedürfnis versucht der Gesetzgeber von jeher durch die Regelung des § 18 Genüge zu tun. Die Vorschrift wird jedoch den Praxisbedürfnissen kaum gerecht, da das Vorliegen einer inländischen Zweigniederlassung erforderlich und nur die Verrechnung mit beschränkt stpfl. Einkünften des OT möglich ist. Das Bedürfnis der Praxis ist demgegenüber auf eine allgemeine Organschaft über die Grenze gerichtet. Es ist daher zu beobachten, daß die Wirtschaft Druck auf die Regelung des § 14 Abs. 1 Nr. 2 ausübt, um die Inlandsanbindung von Organschaftsverhältnissen zu lockern. Dieser Druck hat insbes. in jüngerer Zeit Wirkung gezeigt. So hat der Gesetzgeber den Inlandsbezug des OT, welcher in § 14 Abs. 1 Nr. 2 festgelegt ist, gelockert. Zudem hat der BFH § 14 Nr. 3 aF (die Vorläufervorschrift des § 14 Abs. 1 Nr. 2) aufgrund eines Verstoßes gegen doppelbesteuerungsrechtliche Diskriminierungsverbote für lediglich beschränkt anwendbar erklärt (dazu im einzelnen Anm. 14).

#### 4 4. Geltungsbereich des § 18

**Der persönliche Geltungsbereich** von § 18 weicht im Hinblick auf den OT von dem des § 14 bzw. § 17 ab. § 18 betrifft Fallgruppen, bei denen ein ausländ. gewerbliches Unternehmen den OT bildet. Der Geltungsbereich des § 18 kann damit nur betroffen sein, soweit die Vorgaben des § 14 Abs. 1 Nr. 2 nicht erfüllt sind. Ebenso wie im Rahmen der §§ 14, 17 ist es bedeutungslos, welche Rechtsform der OT aufweist. Erforderlich ist das Vorliegen einer beschr. StPfl. im Inland. Soweit kein Einkommen erzielt wird, etwa weil Verluste erwirtschaftet werden, ist dies unschädlich.

Bei der OG muß es sich ebenso wie im Rahmen der §§ 14, 17 um eine KapGes. mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland handeln (Anm. 9).

**Der sachliche Geltungsbereich** entspricht dem der §§ 14, 17. Die Vorschrift betrifft das dem ausländ. Organträger zuzurechnende Einkommen der OG mit

Ausnahme der gem. § 16 von der OG selbst zu versteuernden Einkommens-  
teile.

## 5. Verhältnis zu anderen Vorschriften

### a) Verhältnis zu den anderen Vorschriften zur körperschaftsteuerlichen Organschaft

5

§ 18 erklärt in Satz 2 ausdrücklich die Vorschriften der §§ 14–17 für entspre-  
chend anwendbar. Die Vorschrift knüpft damit insbes. an die in § 14 niederge-  
legten allg. Tatbestandsmerkmale des Organschaftsrecht an und fügt zusätzliche  
hinzu, soweit es sich bei dem OT um ein ausländ. Unternehmen handelt. Zu  
den Details s. Anm. 27 ff.

### b) Verhältnis zu den Vorschriften der gewerbsteuerlichen Organschaft

6

Seit dem Erhebungszeitraum 2002 sind die Anforderungen für das Vorliegen  
einer gewstl. Organschaft über eine Verweisung auf die Vorschriften der §§ 14,  
17, 18 geregelt. Gem. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG gilt eine KapGes., welche auf  
der Grundlage dieser Vorschriften zur kstl. Organschaft die Stellung einer OG  
hat, gewstl. als Betriebsstätte des OT. Damit hat der Gesetzgeber nunmehr in  
den Tatbestandsvoraussetzungen eine vollständige Gleichstellung der kstl. und  
gewstl. Organschaft umgesetzt. Diese bedeutet insbes., daß die gewstl. Organs-  
chaft auch das Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrags erfordert. Damit  
haben sich in der Vergangenheit bestehende Diskussionen, ob hinsichtlich des  
erforderlichen Inlandsbezugs des OT im Bereich der gewstl. Organschaft andere  
(liberalere) Maßstäbe anzulegen sind, erledigt (zur Frage der entsprechenden  
Anwendbarkeit von § 14 Nr. 3 idF v. 22. 4. 1999, § 14 Anm. R 8).

Die Regelung des § 18 ist damit auch maßgeblich für die Frage, ob ein gewstl.  
Organschaftsverhältnis begründet wurde, soweit es sich bei dem OT um ein aus-  
länd. Unternehmen handelt.

*Hinweis:* Für frühere Erhebungszeiträume (vor dem EZ 2002) war im Bereich der  
gewstl. Organschaft § 18 nicht anwendbar. Da für die Zeiträume gewstl. nicht das Vor-  
liegen eines Ergebnisabführungsvertrags erforderlich war, enthält § 2 Abs. 2 aF  
GewStG eine eigenständige Regelung des Inhalts, daß bei einem ausländ. Organträger  
erforderlich war, daß die Eingliederungstatbestände im Verhältnis zur Zweigniederlas-  
sung des OT vorliegen müssen. Dabei ist zu beachten, daß § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG  
aF auch das Vorliegen einer wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung vor-  
ausgesetzt haben, als diese Tatbestandsmerkmale für den Bereich der kstl. Organschaft  
bereits aufgehoben waren.

### c) Verhältnis zur umsatzsteuerlichen Organschaft

7

Während im Bereich der ertragstl. Organschaft in den letzten Jahren tiefgreifen-  
de Änderungen vorgenommen wurden und insbesondere die kstl. und die  
gewstl. Organschaft hinsichtlich der Tatbestandsmerkmale weitestgehend ange-  
glichen wurden, ist diese Entwicklung an der ustl. Organschaft vorbeigegangen.  
Da in diesem Bereich Veränderungen im Hinblick auf die 6. EG-Richtlinie nur  
in eingeschränktem Maße möglich sind, unterscheiden sich die Tatbestands-  
merkmale der ustl. Organschaftsverhältnisse in immer größeren Maße von den  
Vorgaben, die an ein ertragstl. Organschaftsverhältnis gestellt werden.

Im Bereich der ustl. Organschaft ist gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG die Beteiligung  
ausländ. Unternehmen denkbar. Die im Rahmen eines solchen Unternehmens-  
verbundes anfallenden inländ. Umsätze, werden im Rahmen einer ustl. Organs-  
chaft behandelt, als ob sie von einem Unternehmen erwirtschaftet wären (zu

den Einzelheiten SCHMIDT/MÜLLER/STÖCKER, Die Organschaft, 5. Aufl. 1999, Rn. 1555 ff.).

8–9 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Satz 1: Besonderheiten eines Organschaftsverhältnisses mit einem ausländischen Organträger

### I. Tatbestandsvoraussetzungen des § 18 Satz 1

#### 1. Verpflichtung einer Organgesellschaft zur Abführung des gesamten Gewinns

##### 10 a) Die Organgesellschaft

Die Regelung des § 18 enthält keine eigenen Tatbestandsmerkmale, die sich auf die OG beziehen. Die Regelung knüpft gemäß ihrem Wortlaut daran an, daß sich eine OG einem Gewinnabführungsvertrag unterwirft. Da eine OG nur vorliegen kann, soweit eine Gesellschaft bereits in ein wirksames Organschaftsverhältnis und damit auch in einen Gewinnabführungsvertrag eingebunden ist, muß die Regelung insoweit als sprachlich mißverständlich bezeichnet werden.

**Doppelter Inlandsbezug für OG:** Hinsichtlich der von der OG zu beachtenden Vorgaben muß § 18 als reine Verweisungsvorschrift verstanden werden. Die Voraussetzungen an die OG ergeben sich ausschließlich aus den §§ 14–17. Die Verweisung des § 18 Satz 2 erklärt die Vorschriften für sinngemäß anwendbar (vgl. dazu Anm. 26 ff.). Den §§ 14, 17 ist zu entnehmen, daß es sich bei der OG um eine KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 handeln muß. Namentlich kommen die AG, KGaA oder GmbH als OG in Betracht. Hinsichtlich der OG besteht weiterhin die Vorgabe des doppelten Inlandsbezugs der Gesellschaft. Es ist daher erforderlich, daß die Gesellschaft sowohl ihren Sitz als auch die Geschäftsleitung im Inland unterhält (zur OG § 14 Anm. 16 ff.; § 17 Anm. 18). Im Zusammenhang mit dem OT hat der Gesetzgeber diesen doppelten Inlandsbezug aufgegeben und es ist nunmehr ausreichend, daß der OT die Geschäftsleitung im Inland unterhält (dazu Anm. 13).

**Kritik am doppelten Inlandsbezug:** Der doppelte Inlandsbezug, den die OG aufweisen muß, erscheint im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU kritikwürdig. Da ausländ. Gesellschaften bestimmte rechtliche Gestaltungen verwehrt werden (vgl. dazu FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 18 Rn. 6; PACHE, GmbHR 2002, 299 ff.).

##### 11 b) Verpflichtung zur Abführung des gesamten Gewinns

Der sprachliche Aufbau von § 18 folgt dem von § 14 und § 17. Die OG muß sich verpflichten, „ihren ganzen Gewinn“ an ein ausländ. gewerbliches Unternehmen abzuführen. Dies geschieht durch Abschluß und Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags.

**Notwendigkeit eines Gewinnabführungsvertrags:** Den ersten Ansatzpunkt für die Prüfung eines Organschaftsverhältnisses bildet die Verpflichtung der OG zur Gewinnabführung an den OT. Der Vorschrift des § 18 ist lediglich zu entnehmen, daß ein Gewinn- bzw. Ergebnisabführungsvertrag vorliegen muß.

Zu Details hinsichtlich der Anerkenntnisfähigkeit eines solchen Vertrages enthält § 18 keine Vorgaben. Diese sind vielmehr über die Verweisung des § 18 Satz 2 den §§ 14–17 zu entnehmen.

Soweit es sich bei der OG um eine AG bzw. KGaA handelt, ist ein wirksamer Gewinnabführungsvertrag iSd. § 291 AktG erforderlich. Dieser Unternehmensvertrag bedeutet zugleich eine Verpflichtung des herrschenden Unternehmens gem. § 302 AktG, die während der Vertragslaufzeit des Vertrags entstehenden Verluste auszugleichen.

Auch eine GmbH, welche als OG auftreten soll, muß sich einem Ergebnisabführungsvertrag unterwerfen. Da § 291 AktG jedenfalls keine direkte Anwendung findet, ist strechtlich gem. § 17 der Abschluß eines Unternehmensvertrags mit dem Regelungsgehalt des § 291 AktG, erforderlich. In diesem Fall ist gem. § 17 Nr. 2 die Vereinbarung einer Verlusttragungspflicht des OT erforderlich. Weiterhin ist gem. § 17 Nr. 1 auch, soweit eine GmbH als OG auftritt, die Grenze des § 301 AktG hinsichtlich der Höhe der Gewinnabführung zu beachten (BLÜMICH/DANELSING, § 18 Rn. 15).

**Unzureichender Teilgewinnabführungsvertrag:** Ein zivilrechtlich denkbarer Teilgewinnabführungsvertrag ist nicht ausreichend, um ein Organschaftsverhältnis zu begründen. Es ist ein Vertrag erforderlich, der darauf gerichtet ist, den gesamten Gewinn abzuführen (vgl. § 14 Anm. 21).

## 2. Gewinnabführung an ein ausländisches gewerbliches Unternehmen

### a) Vorliegen eines Unternehmens

12

Vergleichbar mit der Regelungstechnik des § 14 sind die Anforderungen an den OT sehr weit gefaßt. Es muß sich zunächst um ein Unternehmen handeln. Die deutsche Rechtsordnung kennt keinen einheitlichen Unternehmensbegriff. Nach zutreffender, ganz überwiegend vertretener Ansicht, entspricht der im Organschaftsrecht verwendete Unternehmensbegriff dem des aktienrechtlichen Konzernrechts (JURKAT, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, 1975, Rn. 202 ff.; zum Inhalt des Begriffs ALTMIPPEN in MünchKomm. AktG, § 291 Rn. 3 ff.). Dies ist bereits vor dem Hintergrund sinnvoll, daß ganz überwiegend angenommen wird, daß nur ein Unternehmen idS Vertragspartner eines Unternehmensvertrags sein kann. Dies bedeutet, daß als Unternehmen rechtsformunabhängig jeder Rechtsträger einzuordnen ist, der eigenständig unternehmerisch tätig wird, sei es als Inhaber eines Gewerbebetriebs, als Freiberufler oder als Land- und Forstwirt.

*Hinweis:* Auch die Tatsache, daß nunmehr der Begriff des Unternehmers im BGB (§ 14 BGB) definiert ist, führt zu keiner abweichenden Beurteilung. Das bürgerliche Recht definiert diesen Begriff aus einem anderen Blickwinkel heraus. Es stellt die Begriffe Unternehmer und Verbraucher gegenüber. Daher ist diese Definition nicht zur Prüfung der Frage geeignet, ob die Tätigkeit eines Rechtssubjekts deren Einstufung als Unternehmen rechtfertigt.

### b) Organträger als „ein“ Unternehmen – Mehrmütterorganschaft im Rahmen des § 18

13

§ 18 bezeichnet den OT als „ein“ Unternehmen (= Zahlwort oder bloßer Artikel?). Diese Formulierung schließt die Möglichkeit nicht aus, daß im Wege einer Mehrmütterorganschaft sich mehrere Unternehmen zusammenschließen und dieser Zusammenschluß in Form einer PersGes. die Stellung des OT einnimmt.

Ab dem VZ 2003 hat jedoch der Gesetzgeber grds. die Möglichkeit der Mehrmütterorganschaft durch die Streichung von § 14 Abs. 2 aF mit dem StVergAbG v. 16. 5. 2003 ausgeschlossen. Im Rahmen des § 18 gelten in diesem Zusammenhang keine Besonderheiten, so daß eine Mehrmütterorganschaft ab dem VZ 2003 nicht mehr anerkannt werden kann (vgl. zu den Einzelheiten Anm. 29).

#### 14 c) Einstufung als ausländisch

Der Tatbestand des § 18 erfordert in Satz 1, daß es sich bei dem OT um ein ausländ. Unternehmen handelt, welches zudem gewerblich sein muß. Das Gesetz enthält jedoch keine Definition, wann ein Unternehmen als ausländ. einzustufen ist.

**Beschränkte Steuerpflicht des Organträgers erforderlich:** Das Tatbestandsmerkmal hat in erster Linie die Funktion, eine Abgrenzung zwischen dem Geltungsbereich des § 14 und des § 18 vorzunehmen. § 14 betrifft Fälle, bei denen es sich bei dem OT um ein inländ. Unternehmen handelt. § 14 verwendet nicht den Begriff des inländ. Unternehmens. § 14 Abs. 1 Nr. 2 enthält vielmehr detaillierte Vorgaben, welche der OT zu erfüllen hat. Diese betreffen insbes. die Inlandsanbindung des Unternehmens. Eine Gleichsetzung eines inländ. mit einem im Inland unbeschr. stpfl. Unternehmen hat der Gesetzgeber bewußt vermieden. § 14 Abs. 1 Nr. 2 erfordert zwar die unbeschr. StPfl. des OT, stellt jedoch zT weitere Anforderungen auf. In diesem Zusammenhang bedeutsame Wechselwirkungen bestehen zwischen § 14 und § 18 auch hinsichtlich der Rechtsfolge der Vorschriften. Während § 14 eine Zurechnung zu dem unbeschr. stpfl. Einkommen anordnet, führt § 18 zu einer Hinzurechnung zum beschr. stpfl. Einkommen.

**Natürliche Personen als Organträger:** Unter welchen Voraussetzungen natürliche Personen als ausländ. iSd. § 18 einzuordnen sind, ist relativ unproblematisch zu bestimmen. § 14 Abs. 1 Nr. 2 erfordert, soweit eine natürliche Person als OT auftritt, lediglich deren unbeschr. StPfl. im Inland. In Anlehnung an die Vorschriften zur beschr. EStPfl. (§ 1 Abs. 4 EStG) kann damit eine natürliche Person als ausländ. Unternehmen iSd. § 18 eingestuft werden, soweit sich weder deren Wohnsitz noch der gewöhnlichen Aufenthalt im Inland befindet (BLÜMICH/DANELSING, § 18 Rn. 9).

**Ausländische Personengesellschaften als Organträger:** Gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 kann als OT im Rahmen des § 14 eine PersGes. iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG auftreten, bei welcher sich die „Geschäftsleitung im Inland“ befindet. Diese Ausgangssituation bedeutet zunächst im Umkehrschluß, daß eine PersGes. als ausländ. eingestuft werden kann, soweit sich deren Geschäftsleitung im Ausland befindet. Die Einstufung als ausländ. iSd. § 18 erfordert im Gegensatz zu einer KapGes. nicht, daß sich auch der Sitz im Ausland befinden müßte. Da eine PersGes. selbst nicht stpfl. ist, sondern nur ihre Gesellschafter, kann der Ort des Sitzes keinen Einfluß darauf nehmen, ob eine Einkommenszurechnung zu beschränkt oder unbeschränkt stpfl. Einkommensteilen erfolgt.

Dies bedeutet jedoch auch, daß die Steuerrechtsverhältnisse der Gesellschafter von entscheidender Bedeutung sein können. Die Rechtsfolge des § 18 erfordert eine Zurechnung zu beschränkt stpfl. Einkommensteilen. Eine ausländ. PersGes. kann damit nur in den Regelungsbereich des § 18 fallen, soweit an ihr nur im Inland beschränkt stpfl. Rechtssubjekte beteiligt sind (dazu im einzelnen Anm. 19). Diese rechtliche Situation bezieht sich auf die aktuelle Fassung des

§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in der ab dem VZ 2003 anwendbaren Fassung des StVergAbG.

*Hinweis:* Eine abweichende Beurteilung ergibt sich für die Zeiträume bis VZ 2000 (bei abw. Wj. bis VZ 2001), in denen § 14 Nr. 3 aF noch maßgeblich ist. Diese Regelung erfordert, daß sich Sitz und Geschäftsleitung einer PersGes. im Inland befinden müssen, damit diese als OT im Rahmen des § 14 auftreten kann. Dies bedeutet, daß abweichend zur aktuellen Rechtssituation eine PersGes. für diese Zeiträume nur als ausländ. iSd. § 18 eingeordnet werden kann, soweit sich neben der Geschäftsleitung auch der Sitz der Gesellschaft im Ausland befindet. Dies gilt, obgleich – auch im Zusammenhang mit als OT auftretenden PersGes., welche nach dem Recht eines EU-Staates bzw. der USA gegründet wurden – der doppelte Inlandsbezug des § 14 Nr. 3 aF eine unzulässige Diskriminierung darstellen dürfte. Der BFH hat im Zusammenhang mit einer amerikanischen KapGes. einen Verstoß gegen Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 gesehen, soweit § 14 Nr. 3 aF neben der inländ. Geschäftsleitung auch einen statutarischen Sitz im Inland erfordert, und die Regelung insoweit nicht für anwendbar erklärt (BFH v. 29. 1. 2003, I R 6/99, GmbHR 2003, 722). Diese Rspr. dürfte auf amerikanische PersGes. zu übertragen und auch auf Gesellschaften anderer Staaten anwendbar sein, soweit in den DBA mit diesen Staaten ein vergleichbares Diskriminierungsverbot vereinbart ist. Weiterhin dürfte der doppelte Inlandsbezug des § 14 Nr. 3 aF bei PersGes., welche nach dem Recht eines anderen EU-Staates gegründet wurden, einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU darstellen (Art. 43 EG-Vertrag). Diese neue Entwicklung in der Rspr. erweitert den Anwendungsbereich des § 14 im Zusammenhang mit als OT auftretenden ausländ. Gesellschaften, führt jedoch zu keiner Einengung des Anwendungsbereichs von § 18.

**Ausländische Kapitalgesellschaften als Organträger:** Eine Auslegung nach Sinn und Zweck von § 18 und der Neuregelung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lassen den Rückschluß zu, daß eine Gesellschaft weiterhin nur als ausländ. iSv. § 18 eingestuft werden kann, soweit sich Sitz und Geschäftsleitung im Ausland befinden (in dieselbe Richtung gehend BLÜMICH/DANESING, § 18 Rn. 9 ff.). Dies gilt, obgleich seit dem VZ 2001 (bei abw. Wj. VZ 2002) ausländ. KapGes. ebenso wie ausländ. PersGes. nur ihre Geschäftsleitung im Inland unterhalten müssen, um im Rahmen des § 14 als OT auftreten zu können. Der Anwendungsbereich des § 18 ist jedoch nur eröffnet, soweit eine Zurechnung zu unbeschränkt stpfl. Einkommenstellen ausgeschlossen ist. Im Hinblick auf § 1 Abs. 1 Nr. 1 ist dies nur gewährleistet, soweit sich Sitz und Geschäftsleitung der Gesellschaft im Ausland befinden.

Für ausländ. KapGes., deren Geschäftsleitung sich im Inland, aber deren Statussitz sich im Ausland befindet, besteht jedoch die Möglichkeit, im Rahmen des § 14 die Stellung eines (unbeschränkt stpfl.) OT einzunehmen. Seit dem VZ 2001 ist der doppelte Inlandsbezug für den OT aufgegeben. Es ist daher nur noch gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erforderlich, dass sich die Geschäftsleitung im Inland befindet. Im Anschluß an die „Überseering“-Entscheidung des EuGH (v. 5. 11. 2002 Rs. C 2008/00, GmbHR 2002, 1137) ist zumindest im Zusammenhang mit Gesellschaften, welche nach dem Recht anderer EU-Staaten oder der USA gegründet wurden, klar, daß solche Gesellschaften auf der Grundlage der Gründungstheorie für den Zuzugsfall im Inland als rechtsfähig zu behandeln sind. Ob die Rspr. auch im Zusammenhang mit Gesellschaften aus anderen Ländern die Gründungstheorie anwenden wird, bleibt abzuwarten (zu der Problematik WAGNER, GmbHR 2003, 684 ff.).

*Hinweis:* Bis zum VZ 2000 ist auf der Grundlage des § 14 Nr. 3 aF der doppelte Inlandsbezug des OT erforderlich. Der BFH hat jedoch im Zusammenhang mit einer amerikanischen KapGes. einen Verstoß gegen Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 gesehen, soweit die Stellung als OT an einen inländ. statutarischen Sitz gebunden würde (BFH v. 29. 1. 2003 I R 6/99, GmbHR 2003, 722). Diese Rspr. dürfte auf alle Länder mit ei-

dem vergleichbaren Diskriminierungsverbot im DBA und im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit auf KapGes., welche nach dem Recht eines anderen EU-Staates gegründet wurden, übertragbar sein. Damit ist es auch in vielen Fällen, für die § 14 Nr. 3 aF maßgeblich ist, ausreichend, daß sich die Geschäftsleitung der Gesellschaft im Inland befindet.

#### 15 d) Gewerbliches Unternehmen

Ebenso wie die §§ 14 und 17 erfordert § 18, dass es sich bei dem OT um ein „gewerbliches Unternehmen“ handeln muß. Prinzipiell läßt sich feststellen, daß im Bereich des § 18 dieselben Kriterien maßgeblich sind wie im Bereich der §§ 14, 17 (WITT in DÖTSCH/EVERBERG, § 18 Rn. 1). Die Gewerblichkeit des ausländ. OT kam damit zum einen auf der Grundlage der Fiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG bestehen, oder Folge einer faktischen gewerblichen Tätigkeit sein.

**Gewerbsteuerliche Fiktion:** Nach der (rechtsformbezogenen) Fiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG gilt die Tätigkeit von KapGes. stets als gewerblich. Die Anwendbarkeit dieser Fiktion im Anwendungsbereich des § 18 wird zT in Frage gestellt. FROTSCHER (in FROTSCHER/MAAS, § 18 Rn. 2) hält es für erforderlich, daß im Rahmen des § 18 auf seiten des OT eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt werden müsse. Er ist der Ansicht, daß im Geltungsbereich des § 18 das Tatbestandsmerkmal der Gewerblichkeit des OT nicht über die Fiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG begründet werden könne.

► *Stellungnahme:* Es sind uE keine Gründe erkennbar, die eine solche Ungleichbehandlung eines ausländ. OT rechtfertigen könnten (ebenso WITT in DÖTSCH/EVERBERG, § 18 Rn. 1). Dies gilt insbes. bei Berücksichtigung der Zielrichtung des Tatbestandsmerkmals, Umgehungsmöglichkeiten für die GewSt. über die Organschaft auszuschließen. Abschn. 13 Abs. 2 GewStR macht deutlich, daß die Fiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG auch auf ausländ. Gesellschaften, welche im Inland eine Betriebsstätte bzw. Zweigniederlassung unterhalten, anwendbar ist.

Die Fiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG kam auf ausländ. Gesellschaften nur Anwendung finden, soweit diese im Rahmen eines Typenvergleichs einer inländ. KapGes. entsprechen. Der Typenvergleich erfordert, daß der rechtliche Aufbau und die wirtschaftliche Stellung einer deutschen Gesellschaft entspricht (zu den Einzelheiten § 2 Anm. 24, 27). Weiter erforderlich ist die Rechtsfähigkeit der Gesellschaft im Inland. Diese Frage ist bei den Sachverhaltskonstellationen im Rahmen des § 18 zumeist unproblematisch unabhängig davon, ob die Sitz- oder Gründungstheorie Anwendung findet. Da die Tatbestandsvoraussetzungen des § 18 bedingen, daß sich die Geschäftsleitung des OT im Ausland befindet, ist sowohl nach der Sitz- als auch nach der Gründungstheorie die Rechtsfähigkeit in aller Regel anhand der jeweiligen ausländ. Rechtsordnung zu bestimmen (zu den Einzelheiten der Sitz- bzw. Gründungstheorie § 2 Anm. 25 f.). Eine ausländ. KapGes. kann damit als gewerblich einzuordnen sein, obgleich die inländ. Zweigniederlassung keiner gewerblichen Tätigkeit nachgeht.

**Faktische gewerbliche Tätigkeit des ausländischen Organträgers:** Soweit die Fiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG keine Anwendung findet, ist erforderlich, daß der OT eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Dabei sind dieselben Kriterien wie bei Organschaftsverhältnissen im Rahmen des § 14 bzw. § 17 zu beachten (vgl. § 14 Anm. 40). Der Gesetzestext ist sprachlich so angelegt, daß das Tatbestandsmerkmal der Gewerblichkeit unzweifelhaft auf den ausländ. OT zu beziehen ist. ZT wird der Gesetzestext dennoch so ausgelegt, daß nicht notwen-

digerweise der ausländ. OT als solcher, sondern dessen inländ. Zweigniederlassung einer gewerblichen Tätigkeit nachgehen müsse (so ausdrücklich WALTER in ARTHUR ANDERSEN, § 18 Rn. 10). Diese Ansicht wird mit der Zielrichtung des Tatbestandsmerkmals begründet. Die Gewerblichkeit sei erforderlich, damit über eine Einkommenszurechnung von der OG auf den OT nicht Einkommen der GewSt. entzogen werden könne. Vor diesem Hintergrund sei es sinnlos, das Tatbestandsmerkmal auf den ausländ. OT zu beziehen.

► *Stellungnahme:* Diese Argumentation ist zunächst mit dem klaren Wortlaut der Regelung nicht vereinbar. Weiterhin macht die Anwendbarkeit der Fiktion des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG auf ausländ. OT deutlich, daß der Bezugspunkt für die Gewerblichkeitsprüfung der ausländ. OT und nicht die inländ. Zweigniederlassung ist.

### 3. Unterhalten einer im Inland eingetragenen Zweigniederlassung

#### a) Vorliegen einer Zweigniederlassung

16

§ 18 ordnet an, daß ein ausländ. Unternehmen im Inland eine Zweigniederlassung unterhalten muß, um als OT auftreten zu können. Darüber hinaus muß der Gewinnabführungsvertrag unter der Firma der Zweigniederlassung abgeschlossen werden (§ 18 Satz 1 Nr. 1; s. Anm. 20).

**Der Begriff der Zweigniederlassung** entstammt dem Handelsrecht. Das Gesetz enthält keine ausdrückliche Definition, wann eine Zweigniederlassung vorliegt. In den §§ 13 ff. HGB sind in erster Linie registerrechtliche Fragen behandelt, die von Zweigniederlassungen zu beachten sind. Die Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, um vom Vorliegen einer Zweigniederlassung ausgehen zu können, sind in erster Linie von der Rspr. geprägt worden.

Das Vorliegen einer Zweigniederlassung kann nur in Betracht kommen, soweit ein Stammhaus vorhanden ist. Als Hauptniederlassung ist der räumliche Mittelpunkt eines Unternehmens zu begreifen, der Ort an dem die Geschäfte eines Unternehmens dauerhaft geleitet werden (zu den Einzelheiten BOCKELMANN in MünchKomm. HGB, § 13 Rn. 4 ff.). Dieser Ort deckt sich mit dem im StR verwendeten Begriff des Orts der Geschäftsleitung (dazu § 17 Anm. 18).

**Verhältnis Zweigniederlassung zu Hauptniederlassung:** Eine Zweigniederlassung stellt einen Unternehmensteil dar, der im Verhältnis zur Hauptniederlassung einerseits eine gewisse Selbständigkeit aufweist und andererseits in einem bestimmten Abhängigkeitsverhältnis zu der Hauptniederlassung steht (BLÜMICH/DANELSING, § 18 Rn. 7). Die Selbständigkeit der Zweigniederlassung wird zunächst durch die räumliche Trennung von der Hauptniederlassung deutlich. Die Zweigniederlassung muß die Geschäft der Hauptniederlassung selbständig führen und über einen entsprechenden Organisationsgrad verfügen (ROTH in KOLLER/ROTH/MORCK, HGB 3. Aufl. 2002, § 13 Rn. 6).

Die Abhängigkeit von der Hauptniederlassung ergibt sich daraus, daß die Zweigniederlassung wesentliche, nicht notwendig alle Geschäfte der Hauptniederlassung ausüben muß. Abzugrenzen ist die Zweigniederlassung insoweit von der bloßen Abteilung, welche nicht über die Selbständigkeit der Zweigniederlassung verfügt und dem Tochterunternehmen, welches kein derartiges Abhängigkeitsverhältnis zum Mutterunternehmen aufweist (K. SCHMIDT, Handelsrecht, 5. Aufl. 1999, 75 ff.).

**Fehlende Rechtsfähigkeit der Zweigniederlassung:** Bei einer Zweigniederlassung handelt es sich um einen teilweise verselbständigten Unternehmensteil,

der als solcher nicht rechtsfähig ist (ROTH in KOLLER/ROTH/MORCK, HGB 3. Aufl. 2002, § 13 Rn. 10). Der Unternehmensträger kann jedoch unter der Firma (zur Firma vgl. Anm. 19) der Zweigniederlassung klagen, soweit der Rechtsstreit deren Rechtsverhältnisse betrifft. Haupt- und Zweigniederlassung gehören zum Vermögen ein und der selben Rechtspersönlichkeit, dem Unternehmensträger (K. SCHMIDT, Handelsrecht, 5. Aufl. 1999, 75 ff.). Eine Zweigniederlassung stellt stets auch eine Betriebsstätte iSd. § 12 Satz 2 Nr. 2 AO dar.

**Errichtung und Auflösung einer Zweigniederlassung:** Sowohl die Errichtung als auch die Auflösung der Zweigniederlassung sind rein tatsächliche Vorgänge. Die im HGB geregelte Pflicht zur Handelsregistereintragung hat lediglich deklaratorischen Charakter (ROTH in KOLLER/ROTH/MORCK, HGB 3. Aufl. 2002, § 13 Rn. 7).

#### 17 b) Handelsregistereintragung der Zweigniederlassung

§ 18 erfordert ausdrücklich eine im Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung. Diese strechtliche Vorgabe erscheint zunächst als überflüssige Wiederholung einer handelsrechtlichen Verpflichtung. Das Handelsrecht statuiert in den §§ 13 ff. eine Pflicht zur Eintragung von Zweigniederlassungen.

Zu berücksichtigen ist indes, daß die Eintragung lediglich deklaratorischen Charakter hat. Handelsrechtlich kann bereits vor der Eintragung eine wirksam gegründete Zweigniederlassung vorliegen (BOCKELMANN in MünchKomm. HGB, § 13 Rn. 37). Strechtlich kann die Zweigniederlassung als OT im Rahmen des § 18 nur Berücksichtigung finden, soweit eine Handelsregistereintragung erfolgt ist. Die strechtlichen Anforderungen übersteigen damit an diesem Punkt die zivilrechtlichen. Das Vorliegen einer zivilrechtlich wirksam gegründeten Zweigniederlassung ist nicht ausreichend. Es ist vielmehr auch deren Handelsregistereintragung erforderlich (BLÜMICH/DANESING, § 18 Rn. 8).

**Inhalt der Eintragung:** Hinsichtlich des Inhalts und der Formalien der Eintragung stellt das StR keine eigenen Anforderungen auf. Es sind damit die Vorgaben der §§ 13 ff. HGB zu beachten. Das Gesetz enthält hinsichtlich des Inhalts der Eintragung und den zu beachtenden Formalien detaillierte Vorgaben. Im wesentlichen umfassen die einzutragenden Tatsachen den Ort von Haupt- und Zweigniederlassung. Bei ausländ. KapGes. sind weiterhin Angaben zur Rechtsform und den Rechtsverhältnissen der Gesellschaft erforderlich (zu den Einzelheiten BOCKELMANN in MünchKomm. HGB, § 13 d Rn. 10 ff.). Die Eintragung einer Zweigniederlassung, deren Hauptsitz sich im Ausland befindet, ist bei dem Amtsgericht zu beantragen, welches am Ort der Zweigniederlassung örtlich zuständig ist. Die Pflicht zur Anmeldung kann gemäß § 14 HGB mit Hilfe von Zwangsgeld durchgesetzt werden.

**Zeitpunkt der Eintragung:** Uneinigkeit herrscht zu der Frage, bis zu welchem Zeitpunkt die Handelsregistereintragung der Zweigniederlassung erfolgt sein muß, um die Rechtsfolgen des § 18 für die fragliche Periode eintreten lassen zu können. FROTSCHER (in FROTSCHER/MAAS, § 18 Rn. 1) und WALTER (in ARTHUR ANDERSEN, § 18 Rn. 14) sind der Ansicht, es sei in diesem Zusammenhang auf die Kriterien, welche im Zusammenhang mit dem Gewinnabführungsvertrag gelten, abzustellen. Danach würde es genügen, soweit bis zum Ende des ersten Jahres, für das die Organschaft angestrebt wird, die Eintragung der Zweigniederlassung erfolgt ist. Im Hinblick auf § 14 Abs. 1 Nr. 3 aF wäre es bis einschließlich VZ 2002 ausreichend, wenn bis zum Ende des ersten Jahres, für das die Organschaft angestrebt wird, ein Antrag auf Eintragung der Zweigniederlassung

beim Registergericht gestellt wird und die Eintragung spätestens im folgenden Jahr erfolgt.

► *Stellungnahme:* Die Ansicht von FROTSCHER und WALTER bedeutet sicherlich eine zu begrüßende Vereinfachung. Dennoch darf nicht unerwähnt bleiben, dass dieses Verständnis keine Stütze im Gesetz findet und weder Rspr. noch FinVerw. sich bisher für eine solche Vereinfachung ausgesprochen haben.

#### c) „Unterhalten“ der Zweigniederlassung

18

Eine Zweigniederlassung wird unterhalten, soweit sie nach den handelsrechtlichen Kriterien existiert. Die Voraussetzungen des § 18 liegen nicht mehr vor, soweit die Zweigniederlassung aufgelöst bzw. im Handelsregister gelöscht wird. Die Organschaft kann strechtlich für das ganze Wj. nicht anerkannt werden, wenn in dessen Verlauf mindestens ein Tatbestandsmerkmal des § 18 nicht mehr erfüllt ist.

Einer steuerschädlichen Rückwirkung innerhalb des Fünfjahreszeitraums gem. § 14 Abs. 1 Nr. 3 kann möglicherweise durch eine außerordentliche Kündigung des Gewinnabführungsvertrags begegnet werden (dazu Abschn. 55 Abs. 7 KStR). In der Regel dürfte in der Auflösung bzw. Löschung der Zweigniederlassung ein wichtiger Grund zu sehen sein, der eine steuerunschädliche Kündigung gem. § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 zuläßt.

#### 4. Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal: Beschränkte Steuerpflicht des Organträgers im Inland

19

Es ist weiter erforderlich, daß der ausländ. OT über die Zweigniederlassung im Inland beschr. stpfl. ist. Unbeschränkt stpfl. OT dagegen fallen (jedenfalls bei inländ. Geschäftsleitung) in den Regelungsbereich des § 14.

##### **Ausländischer Organträger mit beschränkter Steuerpflicht im Inland:**

Dieses Tatbestandsmerkmal läßt sich nur mittelbar aus dem Gesetzestext entnehmen. Die Rechtsfolge des § 18 stellt eine Zurechnung des Einkommens der OG zu den beschr. stpfl. Einkünften des OT aus der Zweigniederlassung dar. Damit enthält die Regelung der Rechtsfolge ein eigenständiges Tatbestandsmerkmal. Denn eine ausschließliche Zurechnung zu den beschr. stpfl. Einkünften des OT ist nur sichergestellt, soweit der OT über die Zweigniederlassung beschr. stpfl. ist (BLÜMICH/DANELSING, § 18 Rn. 9; ORTH in GmbHR 1996, 33 [35]). WALTER (in ARTHUR ANDERSEN, § 18 Rn. 8) sieht hingegen in der Zurechnung zu den beschr. stpfl. Einkommensteilen eine Mindestvoraussetzung. Er hält es nicht für schädlich, wenn es im Rahmen des § 18 zu einer Zurechnung zu unbeschr. stpfl. Einkommensteilen kommt. Ein solches Verständnis ist weder mit dem Wortlaut von § 18 noch mit der Systematik der Regelungen zur kstl. Organschaft vereinbar. § 18 regelt ausdrücklich und ausschließlich die Zurechnung zu den beschr. stpfl. Einkünften. Die Sicht von WALTER würde dazu führen, daß der Geltungsbereich der §§ 14 und 18 nicht mehr sauber getrennt werden könnte (vgl. dazu auch Anm. 8).

Es ist damit erforderlich, daß der OT über die Zweigniederlassung die Voraussetzungen der beschr. StPflcht erfüllt. Eine solche beschr. StPflcht kann sich sowohl aus § 1 Abs. 4 EStG als auch aus § 2 Abs. 1 KStG ergeben, je nachdem ob es sich bei dem OT um eine natürliche Person bzw. eine PersGes. oder um eine KapGes. handelt. Gem. § 1 Abs. 4 EStG kann eine beschr. StPflcht von natürlichen Personen vorliegen, soweit sich deren Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt im Ausland befindet, jedoch im Inland Einkünfte erzielt werden.

**Besonderheiten bei ausländischen Personengesellschaften:** Fraglich ist, ob, soweit eine PersGes. als OT auftritt, erforderlich ist, daß alle Gesellschafter beschr. stpfl. sein müssen. Diese Frage wird ganz überwiegend verneint. Es sei nicht schädlich, wenn einzelne oder auch alle Gesellschafter unbeschränkt stpfl. sind (WALTER in ARTHUR ANDERSEN, § 18 Rn. 8; WITT in DÖTSCH/EVERBERG, § 18 Rn. 4).

► *Stellungnahme:* Ein solches Verständnis ist mit dem Gesetzestext des § 18 nicht vereinbar, da eine Zurechnung zu unbeschr. stpfl. Einkommen denkbar würde. Auch die Vorschrift des § 14 Abs. 1 Nr. 2 spricht gegen so ein solches Verständnis. Der Gesetzgeber hat in dieser Vorschrift klare Vorgaben für den Fall aufgestellt, daß an einer PersGes. auch beschr. Stpfl. beteiligt sind. Es ist daher davon auszugehen, daß der Gesetzgeber auch im Rahmen des § 18 Vorgaben gemacht hätte, soweit der Fall denkbar wäre, daß sowohl beschr. als auch unbeschr. StPfl. vorliegt. Es ist daher erforderlich, daß bei einer PersGes. alle Gesellschafter der beschr. StPfl. unterliegen und damit eine Zurechnung zu unbeschr. stpfl. Einkommen ausgeschlossen ist (wohl ebenso in BLÜMICH/DANESING, § 18 Rn. 11).

Soweit der OT mehrere inländ. Zweigniederlassungen unterhält, ist erforderlich, daß die Zweigniederlassung, welche im Ergebnisabführungsvertrag aufgeführt ist und in deren Betriebsvermögen sich die Beteiligung an der OG befindet, die beschr. StPfl. begründet.

## 20 5. Abschluß des Gewinnabführungsvertrags unter der Firma der Zweigniederlassung (§ 18 Satz 1 Nr. 1)

§ 18 Nr. 1 erfordert, daß der für ein kstl. Organschaftsverhältnis erforderliche Ergebnisabführungsvertrag unter der Firma der Zweigniederlassung abgeschlossen werden muß. Es handelt sich um eine Tatbestandsvoraussetzung des § 18, die allerdings nach dem äußeren Aufbau des Gesetzes im Rechtsfolgenbereich genannt wird.

**Der Begriff der Firma:** Gem. § 17 HGB ist die Firma der Name, unter der der Kaufmann seine Geschäfte betreibt und klagen bzw. verklagt werden kann.

Prinzipiell können Haupt und Zweigniederlassung identisch firmieren. Soweit sich der Sitz der Hauptniederlassung im Ausland befindet, ist jedoch erforderlich, daß die Zweigniederlassung mit einem Hinweis firmiert, der deren Stellung als Zweigniederlassung deutlich macht. Die Firma der Haupt- und der Zweigniederlassung sind daher bei diesen Fallgruppen nicht identisch (BOKELMANN in MünchKomm. HGB, § 13 Rn. 18).

Bei der Firmierung ist der Grundsatz von Firmenwahrheit und Firmenklarheit gem. § 18 HGB zu beachten. Ein Verstoß gegen diese Vorgaben führt dazu, daß die Firma als unzulässig einzuordnen und eine Eintragung abzulehnen ist.

**Abschluß des Gewinnabführungsvertrags mit der Zweigniederlassung:** Vertragspartner des Ergebnisabführungsvertrags ist auch im Rahmen des § 18 der OT und damit das ausländ. Unternehmen. Damit wäre dieses Unternehmen eigentlich als Vertragspartner im Rubrum des Gewinnabführungsvertrags zu benennen. § 18 Nr. 1 nimmt aber insoweit eine abweichende Festlegung vor. Die Vorschrift wird ganz überwiegend so verstanden, daß als Vertragspartner in der Urkunde die Firma der inländ. Zweigniederlassung des OT aufzuführen ist (FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 18 Rn. 4; WALTER in ARTHUR ANDERSEN, § 18 Rn. 18). Es muß sich zudem aus dem weiteren Inhalt der Vertragsurkunde erge-

ben, daß sich die Ansprüche und Verpflichtungen aus dem Vertrag handels- und strechtlich auf die inländ. Zweigniederlassung beziehen.

**Durchführung der Gewinnabführung:** Auch hinsichtlich der Durchführung der Gewinnabführung ist die inländ. Zweigniederlassung der Bezugspunkt der Gewinnabführung. Dies ergibt sich allerdings nicht unmittelbar aus § 18 Satz 1 Nr. 1, sondern aus der in § 18 Satz 1 Halbs. 1 genannten Abführungsverpflichtung (s. Anm. 11). Die Durchführung der Gewinnabführung erfolgt durch entsprechende Bilanzierung. Der Anspruch auf Gewinnabführung an den OT ist entsprechend in der Bilanz der inländ. Zweigniederlassung auszuweisen (WALTER in ARTHUR ANDERSEN, § 18 Rn. 18). Handelsrechtlich ist ein bestimmter Verschuldungsgrad der Zweigniederlassung erforderlich. Es ist jedoch nicht zwingend eine gesonderte Buchführung der Zweigniederlassung erforderlich (K. SCHMIDT, Handelsrecht, 5. Aufl. 1999, 76). Damit ist auch nicht die Aufstellung einer eigenen HBil. erforderlich. Zur Durchführung der Gewinnabführung ist bereits ein entsprechender Ansatz in der StBil. ausreichend.

## 6. Zuordnung der für die finanzielle Eingliederung erforderlichen Beteiligung zum Betriebsvermögen der Zweigniederlassung (§ 18 Satz 1 Nr. 2)

21

§ 18 Satz 1 Nr. 2 verlangt als Tatbestandsvoraussetzung der OTStellung, daß die Beteiligung, welche erforderlich ist, um die finanzielle Eingliederung zu begründen, zum Betriebsvermögen der Zweigniederlassung gehört.

**Finanzielle Eingliederung:** Prinzipiell entsprechen die Anforderungen an die finanzielle Eingliederung im Rahmen des § 18 den allg., in § 14 niedergelegten Anforderungen. Dies bedeutet, daß eine Beteiligung erforderlich ist, welche die Mehrheit der Stimmrechte sichert. Soweit keine besonderen Vereinbarungen bestehen, ist dies in der Regel eine unmittelbar oder mittelbar begründete mehrheitliche Beteiligung (vgl. zu den Einzelheiten § 14 Anm. R 17 ff.).

► *Mittelbare Beteiligungen:* Die finanzielle Eingliederung kann auch im Rahmen des § 18 über mittelbare Beteiligungen begründet werden. Erforderlich ist jedoch, daß die Beteiligung (bzw. die Beteiligungen), welche die erforderliche Stimmrechtsmehrheit mittelt, zum Betriebsvermögen der Zweigniederlassung zählt.

Unklar bleibt auch im Rahmen des § 18 die Frage, ob Beteiligungen auch über PersGes. bzw. ausländ. Unternehmen vermittelt werden können (dazu im einzelnen WALTER in ARTHUR ANDERSEN, § 14 Rn. 290 ff.). Es ist die Tendenz zu beobachten, beide Fragen zu bejahen. Hierfür spricht insbes. Abschn. 49 Satz 3 KStR. Danach kann eine mittelbare Beteiligung auch über eine Gesellschaft, welche nicht selbst OG sein kann, gemittelt werden.

► *Zusammenrechnung von Beteiligungen:* Eine finanzielle Eingliederung kann sich auch über eine Zusammenrechnung von mittelbaren und/oder unmittelbaren Beteiligungen ergeben. Erforderlich ist jedoch, daß die Beteiligungen jeweils zum Betriebsvermögen der Zweigniederlassung zu rechnen sind.

Mit dem StSenkG v. 23. 10. 2000 (BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428) wurde das in der Vergangenheit bestehende Zusammenrechnungsverbot für mittelbare und unmittelbare Anteile aufgehoben (zum Zusammenrechnungsverbot § 14 Anm. 124). Das Zusammenrechnungsverbot ist daher nur noch zu beachten für Organschaftsverhältnisse, welche sich nach § 14 Nr. 1 aF richten.

**Beispiel:** Die schweizerische OT-AG unterhält in Deutschland eine eingetragene Zweigniederlassung (Zw). Im Betriebsvermögen der Zw befindet sich eine Beteiligung

in Höhe von 35 vH an der OG-GmbH. Zudem verfügt die Zw über eine Beteiligung an der X-GmbH in Höhe von 70 vH. Die X-GmbH ihrerseits hält eine 30 vH Beteiligung an der OG-GmbH.

Es besteht eine finanzielle Eingliederung der OG-GmbH zu der schweizerischen OT-AG. Über die Zweigniederlassungen werden unmittelbar 35 vH und über die X-GmbH gemittelt weitere 30 vH gehalten. Da eine Zusammenrechnung mittelbarer und unmittelbar gehaltener Anteile zulässig ist, verfügt die Zw über eine ausreichende Mehrheit.

► *Mehrere inländ. Zweigniederlassungen:* Soweit die ausländ. Gesellschaft mehrere inländ. Zweigniederlassungen unterhält, ist hingegen eine Addition von auf die Zweigniederlassungen verteilten Anteilen nicht zulässig. Entscheidend sind die Anteile der Gesellschaft, bei der die Ergebnisabführung bilanziell umgesetzt wird.

**Zuordnung zum Betriebsvermögens der Zweigniederlassung:** Die Zuordnung des Geschäftsanteils an der OG zum Betriebsvermögen der Zweigniederlassung erfolgt durch entsprechenden Ausweis in deren Bilanz. Ein Ausweis in der StBil. der Zweigniederlassung ist ausreichend (vgl. Anm. 19). Im Hinblick darauf, daß eine wirtschaftliche bzw. organisatorische Eingliederung nicht mehr erforderlich ist, ist eine Zuordnung der Anteile zum notwendigen Betriebsvermögen nicht mehr erforderlich. Ausreichend ist bereits, wenn die Anteile zum gewillkürten Betriebsvermögen zu zählen sind (ebenso WALTER in ARTHUR ANDERSEN, § 18 Rn. 21; BLÜMICH/DANESING, § 18 Rn. 12). Die erforderliche Zuordnung zum Betriebsvermögen der Zweigniederlassung hat anhand der üblichen Kriterien (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG) zu erfolgen.

Die Zuordnung der Anteile zum Betriebsvermögen der Zweigniederlassung ändert nichts daran, daß das Stimmrecht aus den Anteilen dem OT zusteht. Dies ergibt sich daraus, daß die Zweigniederlassung als solche nicht rechtsfähig ist. Zivilrechtlich bleibt daher die ausländ. Gesellschaft Inhaber der Stimmrechte. Ohne Bedeutung ist, ob das Stimmrecht durch Mitarbeiter der Zweig- oder der Hauptniederlassung ausgeübt wird (WALTER in ARTHUR ANDERSEN, § 18 Rn. 20).

Ein möglicherweise vorhandener Überhang über die zur Begründung der finanziellen Beteiligung erforderliche Mehrheit muß hingegen nicht zwingend zum Betriebsvermögen der Zweigniederlassung zählen. Derartige Anteile können durchaus anderen Zweigniederlassungen bzw. der Hauptniederlassung zuzuordnen sein. Anteile, die nicht der inländ. Zweigniederlassung zuzurechnen sind, dürfen jedoch nicht herangezogen werden, um eine finanzielle Eingliederung zu begründen.

**Beispiel:** Die Schweizer X-AG hält an der inländ. Y-GmbH insgesamt 70 vH der Anteile. Diese 70 vH sind wie folgt verteilt: 20 vH sind der schweizerischen Hauptniederlassung zugeordnet, 50 vH sind der inländ. Zweigniederlassung der X-AG zugeordnet.

In dem Fallbeispiel sind die Vorgaben des § 18 Nr. 2 nicht erfüllt. Die der inländ. Zweigniederlassung zurechenbaren Anteile sichern nicht die Mehrheit der Stimmrechte. Ein Stimmrechtsmehrheit würde nur vorliegen, soweit Anteile, welche nicht der inländ. Zweigniederlassung zurechenbar sind, berücksichtigt würden.

## II. Rechtsfolge des § 18 Satz 1: Einkommenszurechnung zu den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften der Zweigniederlassung des ausländischen Organträgers

### 1. Grundsätzliches

23

Ebenso wie im Geltungsbereich des § 14 stellt die Rechtsfolge des § 18 eine Zurechnung des Einkommens der OG auf den OT dar. Auch im Anwendungsbereich des § 18 verbleibt es bei dem Grundprinzip, daß die OG ein eigenständiges StSubjekt ist und damit eine eigenständige Einkommensermittlung durchzuführen hat (Anm. 22).

Im Unterschied zu der Regelung des § 14 erfolgt im Anwendungsbereich des § 18 eine Zurechnung des Einkommens der OG zu den beschr. stpfl. Einkünften des OT. Demgegenüber ist im Anwendungsbereich des § 14 lediglich eine Zurechnung zu dem unbeschr. stpfl. Einkommen des OT denkbar.

### 2. Das Einkommen der Organgesellschaft

24

Die Einkommensermittlung der OG im Bereich des § 18 richtet sich – ebenso wie im Rahmen des § 14 – grds. nach § 8 Abs. 1. Dies bedeutet in erster Linie, daß die estrechtlichen Vorschriften zur Einkommensermittlung Anwendung finden.

§ 15 beinhaltet zwei Abweichungen von den allg. Regelungen im Zusammenhang mit der Einkommensermittlung bei der OG.

Gem. § 15 Nr. 1 ist ein Verlustabzug gem. § 10d EStG bei der Einkommensermittlung der OG nicht möglich (vgl. § 15 Anm. J 01-8).

Nach § 15 Nr. 2 wirken sich StBefreiungen, insbes. nach § 8b Abs. 1–3 KStG und § 4 Abs. 7 UmwStG, nicht auf der Ebene der OG, sondern ausschließlich auf der Ebene des OT aus. StVergünstigungen bleiben damit bei der Ermittlung des Einkommens der OG unberücksichtigt und können lediglich im Rahmen der Einkommensermittlung des OT Berücksichtigung finden. Diese Methodik, welche auch als Bruttomethode bezeichnet wird, wurde im Rahmen des UntStFG eingeführt (dazu § 15 Anm. J 01-9 ff.). Die Vorschrift des § 15 Nr. 2 wurde im Rahmen des StVergAbG insoweit neu gefaßt, als die Bruttomethode auf die gem. § 4 Abs. 7 UmwStG ganz oder zur Hälfte stbefreiten Übernahme-gewinne ausgedehnt wurde. Weiterhin wird über einen neu eingeführten § 15 Satz 2 der Regelungsbereich des § 15 Satz 1 Nr. 2 und damit der Bruttomethode erweitert auf Gewinnanteile der OG an ausländ. Gesellschaften, welche nach einem DBA-Schachtelprivileg von der inländ. Besteuerung freigestellt sind.

Die mit dem UntStFG aufgehobene Regelung des § 15 Nr. 2 aF ging dem gegenüber davon aus, daß StVergünstigungen, etwa DBA-Freistellungen, auf der Ebene der OG vorzunehmen sind. Eine StVergünstigung konnte jedoch nur erfolgen, soweit neben der OG auch der OT zu der Gruppe der Begünstigten zählt (dazu § 15 Anm 16 ff.).

### 3. Dem Organträger zurechenbares Einkommen

25

Das Zurechnungsverfahren, mit welchem das Einkommen der OG dem OT (bzw. dessen inländ. Zweigniederlassung) zugerechnet wird, weist im Rahmen des § 18 keine Besonderheiten auf. Der Gesetzestext von § 18 enthält zwar keine Vorgaben zu diesem Verfahren. Über die Verweisung des § 18 Satz 2 gelten jedoch die Vorschriften der §§ 14–17 sinngemäß. § 14 Satz 1 iVm. § 16 kann ent-

nommen werden, daß die Einkommensteile in Höhe der geleisteten Ausgleichszahlungen von der Einkommenszurechnung ausgeschlossen sind und von der OG selbst zu versteuern sind.

Die Ermittlung des Zurechnungsbetrages vollzieht sich ebenso wie im Rahmen des § 14 in folgenden Schritten:

Handelsrechtliches Ergebnis  
+  
steuerrechtliche Zu- und Abrechnungen  
–  
von der OG selbst zu versteuernde Einkommensteile  
=  
dem OT zurechenbares Einkommen der OG

*Rechenbeispiel:*

|   |         |         |
|---|---------|---------|
| Handelsrechtliches Ergebnis OG                            | 100 000 |         |
| steuerliche Zurechnungen:                                 |         |         |
| Ausgleichszahlungen                                       | 8 000   |         |
| KSt. (25 vH, 26,5 vH in 2003)                             | 2 000   |         |
| SolZ (5,5 vH)   | 110     |         |
| Zwischensumme   | 110 110 |         |
| abzgl. von der OG selbst zu versteuernde Einkommensteile: |         |         |
| Ausgleichszahlungen                                       | 8 000   |         |
| KSt   | 2 000   |         |
| SolZ  |         | 110     |
| zvE OG  | 10 110  | 10 110  |
| Zurechnung an den OT                                      |         | 100 000 |

**Tarifiermäßigungen** deren Voraussetzungen die OG erfüllt, können im Rahmen des § 19 von dem OT in Anspruch genommen werden. Im Rahmen des § 18 ist jedoch § 19 Abs. 4 zu beachten. Danach können im Anwendungsbereich des § 18 lediglich Tarifiermäßigungen übertragen werden, welche bei beschr. Stpfl. anwendbar sind (zu den Einzelheiten § 19 Anm. 60 ff.).

#### 26 4. Zurechnung zu den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften der inländischen Zweigniederlassung des Organträgers

Die Zurechnung erfolgt zu den beschr. stpfl. Einkünften der Zweigniederlassung. Im Rahmen der Regelung der Rechtsfolge ist damit auch ein Tatbestandsmerkmal angesiedelt. Es ist erforderlich, daß die Zweigniederlassung die Voraussetzungen der beschr. StPfl. erfüllt. Die beschr. StPfl. kann sich sowohl aus § 1 Abs. 3 EStG als auch aus § 2 Abs. 1 KStG ergeben.

Die Zurechnung muß ausschließlich zu beschr. stpfl. Einkommensteilen erfolgen (aA WALTER in ARTHUR ANDERSEN, § 18 Rn. 8). Eine Zurechnung zu unbeschr. stpfl. Einkommen muß ausgeschlossen sein (zu den Einzelheiten Anm. 18).

## Erläuterungen zu Satz 2: Sinngemäße Geltung der Vorschriften der §§ 14–17

### 1. Grundsätzliches

27

§ 18 erklärt in Satz 2 die Vorschriften der §§ 14–17 für sinngemäß geltend. Eine sinngemäße Anwendung bedeutet, daß die Vorschrift, auf die verwiesen wird, nur Anwendung findet, soweit eine Übertragung der Regelung mit deren Sinn und Zweck vereinbar ist. Damit ist im Gegensatz zur entsprechenden Anwendung erforderlich, daß Sinn, Zweck und Tragweite der jeweiligen Vorschrift erforscht werden (zur Abgrenzung zwischen sinngemäßer und entsprechender Anwendung vgl. § 17 Anm. 21; § 43 Anm. 23). Es ist damit auch denkbar, daß einzelne Regelungen nur eingeschränkt im Rahmen des § 18 anwendbar sind.

Da die Anwendung der Vorschriften eine zwingende Anordnung des § 18 darstellt, hat die Frage der Übertragbarkeit einzelner Regelungen hohe Bedeutung.

Die Anwendbarkeit der Vorschriften der §§ 14–17 wird zunächst durch Überschneidungen des Gesetzestextes von § 18 mit diesen Regelungen eingeschränkt. Soweit der Gesetzestext von § 18 Tatbestandsmerkmale aufstellt, die auch die Vorschriften der §§ 14–17 enthalten, läuft die Verweisung auf diese Vorschriften leer. § 18 ist in einem solchen Fall die speziellere Vorschrift.

Da § 18 nur Anforderungen aufstellt, welche den Fall betreffen, daß es sich bei dem OT um ein ausländ. Unternehmen handelt, sind im Anwendungsbereich der Vorschrift keine besonderen Anforderungen an die OG zu stellen. Dies bedeutet, daß die an die OG zu stellenden Anforderungen ausschließlich auf der Verweisung des § 18 Satz 2 beruhen und insbes. den §§ 14, 17 zu entnehmen sind (vgl. dazu auch Anm. 10). Es erscheint indes entbehrlich, daß § 18 Satz 2 die §§ 15, 16 ausdrücklich für sinngemäß anwendbar erklärt. Diese Vorschriften knüpfen an das Vorliegen eines wirksamen Organisationsverhältnisses an und wären damit auch ohne § 18 Satz 2 anwendbar.

Die Verweisung des § 18 Satz 2 bezieht § 19 nicht mit ein. Zunächst erscheint dies ebenso wie in den Fällen des § 15, 16 nicht erforderlich zu sein. Weiterhin erklärt § 19 Abs. 4 in den Fällen des § 18 die Regelungen des § 19 Abs. 1–3 für entsprechend anwendbar, soweit es um Tarifvorschriften geht, welche bei beschränkter Stpfl. anwendbar sind (zu den Einzelheiten s. § 19 Anm. 60 ff.).

### 2. Verweisung auf § 14

#### a) § 14 Abs. 1

28

§ 14 stellt die Grundnorm im Bereich der kstl. Organschaft dar. Die Vorschrift ist direkt anwendbar, soweit es sich bei der OG um eine AG bzw. KGaA handelt, sie beinhaltet die prägenden Tatbestandsmerkmale der kstl. Organschaft.

**§ 14 Abs. 1 einleitender Satz** legt zunächst die grundsätzliche Notwendigkeit eines Gewinnabführungsvertrags fest. Darüber hinaus werden grundsätzliche Anforderungen formuliert, um als OG bzw. OT auftreten zu können. Die Regelung beinhaltet weiterhin die Rechtsfolge eines Organisationsverhältnisses, nämlich die Einkommenszurechnung von der OG auf den OT unter Beachtung von § 16 (vgl. zu den Regelungen § 14 Anm. J 01-14f.).

§ 18 enthält keine eigenen Anforderungen an die OG. Es sind daher uneingeschränkt die Vorgaben des § 14 Abs. 1 einleitender Satz (bzw. des § 17) maßgeb-

lich. Es ist damit insbes. das Vorliegen einer KapGes. mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland erforderlich (vgl. auch Anm. 10).

§ 18 stellt eigenständige Anforderungen an den OT auf, so daß insoweit die Verweisung leer läuft.

§ 18 gibt auch vor, daß der Abschluß eines Gewinnabführungsvertrags notwendig ist. Über den Verweis des § 18 Satz 2 wird jedoch eingeführt, daß es sich um einen Gewinnabführungsvertrag iSd. § 291 AktG handeln muß.

§ 18 enthält eine eigenständige Formulierung der Rechtsfolge. Diese unterscheidet sich von den Vorgaben des § 14 einleitender Satz dadurch, daß eine Zurechnung zu dem beschränkt stpfl. Einkommen des OT angeordnet wird. Zu beachten ist auch im Bereich des § 18, daß die Gewinnabführung durch den § 16 begrenzt wird.

**§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1** regelt das Tatbestandsmerkmal der finanziellen Eingliederung. Es erfordert, daß der OT an der OG mehrheitlich beteiligt ist. Erforderlich ist insbes., daß der OT über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt (zu den Einzelheiten § 14 Anm. R 17 ff.). Dieser Eingliederungstatbestand muß im Zusammenhang mit § 18 Nr. 2 gesehen werden. Neben den Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Nr. 1 ist im Regelungsbereich des § 18 erforderlich, daß die entsprechende Beteiligung zum Betriebsvermögen der inländ. Zweigniederlassung zu zählen ist (dazu Anm. 21).

**§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2** grenzt den Regelungsbereich des § 14 von dem des § 18 ab. Die Vorschrift stellt Anforderungen an den Grad der Inlandsbindung des OT auf (vgl. § 14 Anm. J 01-16). Soweit ein ausländ. Rechtsträger als OT auftreten soll, werden regelmäßig die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nicht erfüllt sein und damit ein Organschaftsverhältnis allenfalls im Rahmen des § 18 in Betracht kommen können. Die Tatbestandsmerkmale des § 14 Satz 1 Nr. 2 haben damit im Regelungsbereich des § 18 keine direkte Bedeutung.

**§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3:** Die Regelungen betreffen den erforderlichen Gewinnabführungsvertrag. Sie finden im Anwendungsbereich des § 18 uneingeschränkte Anwendung. Zusätzlich ist § 18 Nr. 1 zu beachten. Demgemäß ist der Gewinnabführungsvertrag unter der Firma der Zweigniederlassung abzuschließen, soweit es sich bei dem OT um ein ausländ. Unternehmen handelt.

**§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4** schränkt die Rücklagenbildung bei der OG ein. Die Vorschrift ist im Anwendungsbereich des § 18 uneingeschränkt anwendbar.

**§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5:** Diese noch recht junge Vorschrift soll eine doppelte Berücksichtigung von Verlusten des OT im In- und Ausland verhindern. Die Reichweite der Vorschrift ist in weiten Teilen unklar. Ungeklärt ist insbes. die Frage, ob die Vorschrift im Rahmen des § 18 eine Bedeutung erlangen kann. Die Vorschrift wird so verstanden, daß sie einen „Import ausländischer Verluste“ nach Deutschland über eine doppelt ansässige KapGes., welche OT-Eigenschaft hat, verhindern will. Ohne die Regelung wären Gestaltungen denkbar, mit deren Hilfe über eine doppelt ansässige KapGes. ausländ. Verluste des OT im Rahmen eines Organschaftsverhältnisse gegen eine inländ. Bemessungsgrundlage verrechnet werden könnten (dazu umfassend PRINZ/SIMON, Der Konzern in Recht und Wirtschaft 2003, 104 ff.). Diese „double dip“ Problematik zu Lasten der inländ. Besteuerung kann nur auftreten, soweit eine KapGes. im Hinblick auf ihre doppelte Ansässigkeit im Inland in die unbeschränkte StPflcht einbezogen ist. Im Rahmen des § 18 ist der OT regelmäßig nicht im Inland ansässig, sondern unterhält lediglich eine Zweigniederlassung im Inland, welche zur beschränkten StPflcht führt (vgl. § 14 Anm. J 01-17; WALTER in ARTHUR ANDERSEN,

§ 14 Rn. 957.1). Ein „Import ausländischer Verluste“ zu Lasten des inländ. Steueraufkommens ist insoweit ausgeschlossen. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 ist demzufolge nicht im Regelungsbereich des § 18 anwendbar (ebenso PRINZ/SIMON, Der Konzern in Recht und Wirtschaft 2003, 104 [109]).

**§ 14 Abs. 1 Satz 2:** Mit dem StVergAbG v. 16. 5. 2003 wurde dem Satz 1 (Nr. 1–5) ein Satz 2 angefügt. Dieser regelt, zu welchem Zeitpunkt erstmals eine Einkommenszurechnung erfolgen kann. Danach muß der Gewinnabführungsvertrag während des Wj., in dem erstmals eine Einkommenszurechnung an den OT erfolgen soll, zivilrechtlich wirksam werden, d.h., es muß insbes. Die erforderliche Eintragung im Handelsregister erfolgt sein. Damit wird die im StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992 eingeführte erweiterte Rückwirkung der Handelsregistereintragung des Gewinnabführungsvertrags wieder aufgehoben. Diese Regelung wurde im Hinblick auf die lange Bearbeitungszeit von Handelsregistereintragungen in den neuen Ländern eingeführt. Es war nach dieser Regelung stunschädlich, wenn eine Eintragung erst in dem Wj., welches dem der erstmaligen Einkommenszurechnung gefolgt ist, vorgenommen wurde.

Diese Regelung des § 14 Abs. 1 Satz 2 ist im Anwendungsbereich des § 18 ab dem VZ 2003 uneingeschränkt anwendbar. Die erweiterte Rückwirkung gem. § 14 Abs. 1 Nr. 3 aF ist noch bis zum VZ 2002 maßgeblich.

#### b) § 14 Abs. 2 aF

29

Die Vorschrift regelt die Voraussetzungen unter denen eine sogenannte Mehrmütterorganschaft stl. berücksichtigungsfähig ist.

Die Regelung ist bis zum VZ 2002 anwendbar. Ausländische Unternehmen können in diesem Rahmen grds. über eine Beteiligung an einer solchen PersGes. eine Mehrmütterorganschaft mit begründen (vgl. Anm. 13). Es ist erforderlich, daß das ausländ. Unternehmen die Vorgaben des § 18 erfüllt und insbes. über eine inländ. Zweigniederlassung verfügt.

Im Rahmen des § 14 Abs. 2 aF erfolgt als Rechtsfolge eine Einkommenszurechnung von der OG auf die PersGes. Die Gewinnanteile, welche einem ausländ. Unternehmen iSd. § 18 zuzurechnen sind, müssen der beschr. StPflcht unterliegen.

**§ 14 Abs. 2 Nr. 1 aF** erfordert, daß die Gesellschafter der als OT auftretenden PersGes. über Beteiligungen an der OG verfügen, welche ihnen die Stimmrechtsmehrheit verschafft.

**Weiter erfordert § 14 Abs. 2 Nr. 2 aF**, daß der Gewinnabführungsvertrag mit der PersGes. abgeschlossen werden muß (vgl. § 14 Anm. J 01-21).

Damit entsteht ein Spannungsverhältnis zu § 18 Nr. 1. Diese Vorschrift erfordert, daß der Gewinnabführungsvertrag unter der Firma der Zweigniederlassung abzuschließen ist, soweit es sich bei dem OT um ein ausländ. Unternehmen handelt (dazu Anm. 29). Eine Auslegung nach Sinn und Zweck der Regelungen läßt jedoch den Schluß zu, daß es im Falle einer Mehrmütterorganschaft ausreicht, wenn der Gesellschaftsvertrag der als OT auftretenden PersGes. unter der Firma der Zweigniederlassung abgeschlossen wird.

#### c) § 14 Abs. 2

30

Die im Rahmen des StVBG v. 19. 12. 2001 (BGBl. I, 3922; BStBl. I 2002, 32) als § 14 Abs. 3 eingeführte Regelung schließt Lebens- und Krankenversicherungen davon aus, als OG tätig zu werden (vgl. § 14 Anm. J 01-27). Mit Wegfall der

Regelung des § 14 Abs. 2 aF zur Mehrmütterorganschaft, mit dem StVergAbG v. 16. 5. 2003 rückt die Vorschrift auf und ist nun § 14 Abs. 2 im Gesetz.

Da diese Regelung ausschließlich die Möglichkeit als OG aufzutreten betrifft, ergeben sich im Rahmen des § 18 keine Besonderheiten und die Vorschrift ist uneingeschränkt zu beachten.

### 31 3. Verweis auf § 15

§ 15 regelt Besonderheiten im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung bei der OG. Namentlich handelt es sich um einen Ausschluß der Möglichkeit der Verlustberücksichtigung (§ 15 Nr. 1). Weiterhin stellt die Regelung klar, daß bestimmte StBefreiungen erst auf der Ebene des OT zur Anwendung kommen können (§ 15 Nr. 2; vgl. insgesamt Anm. 24).

### 32 4. Verweis auf § 16

§ 16 ordnet an, daß die OG Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter als eigenes Einkommen selbst zu versteuern hat (dazu § 16 Anm. 18 ff.). Es handelt sich damit um eine Regelung, welche die Ermittlung des Einkommens der OG betrifft. Die sinngemäße Anwendung dieser Vorschrift ist daher unproblematisch.

### 33 5. Verweis auf § 17

Die Vorschrift betrifft Organschaftsverhältnisse, bei denen andere KapGes. als die AG bzw. die KGaA die Funktion der OG übernehmen sollen. Der Anwendungsbereich der Regelungen betrifft insbes. die häufige Fallgruppe, daß eine GmbH als OG auftreten soll (zu den Einzelheiten § 17 Anm. 15 ff.). Für diese Fälle ordnet § 17 Nr. 1 zunächst eine Begrenzung der Gewinnabführung an und bezieht sich insoweit auf die Regelung des § 301 AktG.

Weiter ist gem. § 17 Nr. 2 ist die Vereinbarung einer Verlustübernahme erforderlich.

Die Regelungen sind im Anwendungsbereich des § 18 anwendbar. Es ist jedoch zu beachten, daß die gem. § 17 Nr. 2 erforderliche Vereinbarung ebenso wie der Gewinnabführungsvertrag unter der Firma der Zweigniederlassung zu schließen ist. In der Praxis ist dies zumeist unproblematisch, da in der Regel ein einheitlicher Ergebnisabführungsvertrag geschlossen wird, der aus einem Gewinnabführungsvertrag und einer Verlustübernahmevereinbarung besteht.