

TaxFACTs Schriftenreihe Nr. 2011-04

# **Besteuerung inhabergeführter Unternehmensgruppen: Einschlägige neuere Entwicklungen bei der ertragsteuerli- chen Organschaft**

**PROF. DR. ROLAND ISMER<sup>1</sup>**

TaxFACTs – Forschungsschwerpunkt Steuern  
Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

**Juni 2011**

---

<sup>1</sup> Prof. Dr. Roland Ismer MSc Econ. (LSE) ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg. Dem Beitrag liegt ein Vortrag vor dem Tagesseminar „Die inhabergeführte Unternehmensgruppe in der Beratungspraxis“ der Nürnberger Steuergespräche e.V. am 30. Juni 2011 zugrunde. Der Verfasser dankt Frau Julia Sattler, B.A. für wertvolle redaktionelle Hilfestellung bei Erstellung des Manuskripts.

## **Kommunikation**

TaxFACTs – Forschungsschwerpunkt Steuern  
Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

Lange Gasse 20  
90403 Nürnberg, Germany

Tel.: +49 911 5302-376

Fax: +49 911 5302-428

E-Mail: [info@steuerinstitut-nuernberg.de](mailto:info@steuerinstitut-nuernberg.de)

## Inhaltsverzeichnis

<i>Inhaltsverzeichnis</i> .....	<i>I</i>
1 Einleitung .....	1
2 Beteiligte Rechtsträger: Organschaft mit Inhaber? .....	2
2.1 Mögliche Rechtsprechungswende: Beherrschende GmbH-Gesellschafter- Geschäftsführer in der Regel selbständig?.....	2
2.2 Folgeprobleme einer solchen Rechtsprechungswende .....	3
2.3 Implikationen für die Organschaft .....	4
3 Anforderungen an den EAV .....	5
3.1 BFH betont Förmerei bei Verlustübernahme von GmbH als Organgesellschaft.....	5
3.2 Probleme bei der Abführung des ganzen Gewinns.....	7
3.2.1 Bestimmung der Ausgleichszahlungen.....	7
3.2.2 Organschaft bei atypisch stillen Gesellschaften?.....	8
3.3 Mindestlaufzeit des EAV: Zeitjahre, nicht Wirtschaftsjahre! .....	10
3.4 Probleme der tatsächlichen Durchführung .....	11
3.4.1 Vergessene vororganschaftliche Verlustvorträge .....	11
3.4.2 Änderungen durch das BilMoG .....	11
4 Finanzielle Eingliederung: Rückwirkung von Umwandlungsvorgängen .....	14
5 Organschaft über die Grenze: EAV als nationaler Vertrag; grenzüberschreiten- des Äquivalent?.....	16
5.1 Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs: Geschäftsleitung im Inland ausreichend .....	16
5.2 Grenzüberschreitende Verlustverrechnung.....	17
6 Zusammenfassung und Ausblick .....	19

# 1 Einleitung

Inhabergeführte Unternehmensgruppen sind wirtschaftliche Einheiten, die aus mehreren formal selbständigen Einheiten bestehen und die einheitlich von einem oder mehreren eng miteinander verbundenen Unternehmern als Inhaber beherrscht und in der täglichen Praxis geführt werden. Die Einflussnahme der Inhaber wird regelmäßig durch eine entsprechende Anteilshöhe sichergestellt. Bei diesen für den deutschen Mittelstand charakteristischen Gruppen ist in der letzten Zeit – bei fortdauernder Beheimatung in Deutschland – eine Öffnung für dauerhaftes wirtschaftliches Engagement im Ausland in Form von Betriebstätten oder Tochtergesellschaften zu beobachten. Derartige Unternehmensgruppen, bei denen typischerweise GmbHs an zentraler Stelle eingesetzt werden, weisen in wirtschaftlicher und rechtlicher Hinsicht Besonderheiten gegenüber Großkonzernen auf, denen nicht immer hinreichend Beachtung geschenkt wird. Im Folgenden sollen daher Konzerne mit GmbHs als abhängigen Gesellschaften im Mittelpunkt der Betrachtung stehen.

Für die Steueroptimierung dieser Unternehmensgruppen ist die ertragsteuerliche Organschaft von fundamentaler Bedeutung:<sup>2</sup> Soweit der Organkreis reicht, ermöglicht die Organschaft einen phasengleichen, gruppenweiten Ausgleich von Gewinnen und Verlusten. Auch verringert sie Schwierigkeiten durch die Zinsschranke.<sup>3</sup> Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen greifen für Überlassungen innerhalb des Organkreises ebenso wenig wie das Abzugsverbot nach § 8b Abs. 5 KStG im Zusammenhang mit Dividendenausschüttungen. Die Steuerfreiheit ausländischer Einkünfte bleibt erhalten. Schließlich kann, was gerade für inhabergeführte Unternehmensgruppen von großer Bedeutung sein kann, auch die Artengrenzen zwischen den auf zwei Ebenen besteuerten Körperschaften einerseits und allein auf einer Ebene besteuerten Einzelunternehmen und natürlichen Personen als Mitunternehmer von Personengesellschaften andererseits durch direkte Zurechnung der Gewinne an natürliche Personen als Organträger überwunden werden. Die Organschaft zeitigt also ein ganzes Bündel von Wirkungen, von denen der Steuerpflichtige bald die eine, bald die andere anstrebt.<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> Allgemein zu den Wirkungen der Organschaft: *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 260 ff. (Stand Juli 2010); *Erle/Heurung* in *Erle/Sauter*, KStG, 3. Aufl. 2010, § 14 KStG Rz 204 ff.; *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, § 14 KStG Rz. 261 ff. (Stand November 2009); *Scheffler*, *Besteuerung von Unternehmen I*, 11. Aufl. 2009, S. 460 ff.

<sup>3</sup> Allerdings entstehen zugleich erhebliche neue Schwierigkeiten, vgl. etwa *Bohn/Loose*, *DSr* 2011, 1009 mwN.

<sup>4</sup> S. dazu auch *GA Kokott*, *EuGH v. 25.02.2010 C-337/08*, *ISr* 2010, 213, *X-Holding*.

Trotz der herausragenden praktischen Bedeutung ist die Organschaft immer noch im Fluss, zumal die Rechtsprechung bisweilen zu Lasten des Steuerpflichtigen von Positionen der Finanzverwaltung abweicht.<sup>5</sup> Bei allen Voraussetzungen – also bei den beteiligten Rechtsträgern (2), beim Ergebnisabführungsvertrag (3) sowie bei der finanziellen Eingliederung (4) – haben sich in der jüngsten Zeit für die inhabergeführte Unternehmergruppe praxisrelevante Entwicklungen ergeben, die im Folgenden dargestellt werden. Im Anschluss daran werden einige Aspekte des – angesichts der Internationalisierung nunmehr auch für inhabergeführte Unternehmensgruppen hochrelevanten – Querschnittsthemas der möglichen grenzüberschreitenden Organschaft erörtert (5).

## **2 Beteiligte Rechtsträger: Organschaft mit Inhaber?**

Die Organschaft setzt voraus, dass eine Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft und ein gewerbliches Unternehmen als Organträger beteiligt sind. Die Rechtsform des Organträgers ist grundsätzlich gleichgültig. Damit kommt prinzipiell auch ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft in Betracht, wenn sie selbst gewerblich tätig ist, wenn sie also eine (nicht geringfügige)<sup>6</sup> Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG ausübt.

### **2.1 Mögliche Rechtsprechungswende: Beherrschende GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer in der Regel selbständig?**

Noch nicht hinreichend durchdacht sind indes die Konsequenzen einer möglicherweise bevorstehenden Rechtsprechungswende zur Selbständigkeit von beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH.<sup>7</sup> Herkömmlicherweise hatte man hier gedacht, der Geschäftsführer erziele aus dem Anstellungsvertrag mit der GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Diese Sichtweise ist in der letzten Zeit – m.E. nicht unbedingt zurecht – in die Kritik geraten.<sup>8</sup> Etwas verdeckt, da nicht als wesentlicher Bruch der Rechtsprechung gekennzeichnet und auch nicht amtlich veröffentlicht, dafür

---

<sup>5</sup> Etwa bei den Ausgleichszahlungen, s. unten III 2. a).

<sup>6</sup> BMF v. 10.11.2005 IV B 7-S 2770-24/05, BStBl. I 2005, 1038 Rz. 17.

<sup>7</sup> BFH v. 20.10.2010 VIII R 34/08, BFH/NV 2011, 585.

<sup>8</sup> *Seer*, FS Joachim Lang, 655 (669); *ders.*, GmbHR 2011, 225; *Drenseck*, in Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, § 19 EStG Rz. 15. Zwar lässt sich – neben der Berufung auf den Grundsatz, dass die Abgrenzung zwischen Selbständigkeit und Nichtselbständigkeit aufgrund der Umstände des Einzelfalls erfolgt – für diese Sichtweise auch ins Feld führen, dass bei inhabergeführten Unternehmen die klassische Zweiteilung, auf welche die GmbH ausgelegt ist (Gesellschafterversammlung und Geschäftsführung), durch Personenidentität faktisch aufgehoben wird. Indessen ist gerade im Bereich der Anstellungsverträge eine der Rechtssicherheit äußerst dienliche Verfestigung der Abgrenzung zu einer Regel (im *Dworkin*'schen Sinne) erfolgt, die nicht leichtfertig aufgegeben werden sollte. Jedenfalls dürfte eine Rechtsprechungsänderung vorliegen, gegenüber der nach den Grundsätzen der Entscheidung des Großen Senats zur Nichtvererbbarkeit von Verlustvorträgen (BFH v. 17.12.2007 GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608) Vertrauensschutz zu gewähren ist.

aber umso überraschender hat der BFH in einem Urteil vom 20.10.2010<sup>9</sup> in einem *obiter dictum* angedeutet, dass er dieser Sichtweise folgt. Die Aussage ist wohl dahingehend zu verstehen, dass die betriebliche Tätigkeit in der Geschäftsführungstätigkeit und die erforderlichen Betriebseinnahmen in den Zahlungen aufgrund des Anstellungsvertrags liegen.

## 2.2 Folgeprobleme einer solchen Rechtsprechungswende

Nimmt man diese Andeutungen im BFH-Urteil ernst, was man wohl muss, obwohl sie nur ein *obiter dictum* in einem NV-Urteil sind, dann droht eine Vielzahl von Problemen gerade für inhabergeführte Unternehmensgruppen: Die Gesellschaftsanteile des Geschäftsführers befinden sich dann im notwendigen Betriebsvermögen, sind sie doch für die Annahme von Gewinneinkünften unabdingbar. Damit finden §§ 17, 20 EStG keine Anwendung. Durch die Zugehörigkeit der Beteiligung zum betrieblichen Bereich findet vielmehr das Teileinkünfteverfahren Anwendung.

Darüber hinaus stellt sich die Frage nach den Voraussetzungen der Selbständigkeit: Kommt es darauf an, ob die Tätigkeit gegenüber der Gesellschaft entgeltlich ausgeübt wird? Dafür spricht, dass ein Betrieb die Existenz von Betriebseinnahmen voraussetzt. Die bloße Existenz von Humankapital des Gesellschafter-Geschäftsführers reicht nicht aus; schon allein deswegen, weil dieses gerade nicht einlagefähig ist.<sup>10</sup> Auch würde andernfalls das Trennungsprinzip in ungebührlichem Maße beeinträchtigt.

Schließlich bestehen Probleme bei der Einkünftequalifikation. Dabei gibt es drei Möglichkeiten: Man könnte erstens auf die Qualifikation der Einkünfte der Kapitalgesellschaft abstellen. Ignoriert man § 8 Abs. 2 KStG – andernfalls würde man zumindest bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften immer zu einer Gewerblichkeit kommen – dann läuft der Ansatz auf eine Wiederbelebung des Vorschlags der Lehre von der mittelbaren Tatbestandsverwirklichung hinaus, die *Rüdiger von Groll* in den 1990er Jahren propagiert hat.<sup>11</sup> Wer als Geschäftsführer einer Immobiliengesellschaft selbständig handelt, würde dann Einkünfte aus Vermietung und

---

<sup>9</sup> BFH v. 20.10.2010 VIII R 34/08, BFH/NV 2011, 585. Dort heißt es: Auch die Beteiligungsquote könne Anlass geben, „dessen Tätigkeit als selbständige zu beurteilen. GmbH-Gesellschafter sind regelmäßig Selbständige, wenn sie zugleich Geschäftsführer der Gesellschaft sind und mindestens 50 v. H. des Stammkapitals innehaben (BFH v. 02.12.2005 VI R 16/03, DStR 2006, 365). Auch wenn diese Einordnung auf sozialrechtlichen Überlegungen beruht (BSG v. 23.06.1994 12 RK 72/92, NJW 1994, 2974), die für die steuerrechtliche Einstufung einer Tätigkeit als selbständig oder nichtselbständig keine Bindungswirkung besitzen, kann die Beteiligungsquote im Rahmen der steuerlichen Beurteilung zumindest als Indiz herangezogen werden.“

<sup>10</sup> Dazu *Ismer*, Bildungsaufwand im Steuerrecht, S. 20 ff.

<sup>11</sup> *von Groll*, StuW 1995, 326.

Verpachtung erzielen. Man könnte zweitens auf die Einkünfte im Rahmen des Anstellungsverhältnisses abstellen. Dann ergeben sich Fragen nach der Qualifikation dieser Tätigkeit, die ihren früheren Charakter als nichtselbständige verloren hat. Ist die selbständig ausgeübte Tätigkeit eines Geschäftsführers stets als gewerbliche zu betrachten? Oder kommt bei entsprechender Breite des Tätigkeitsspektrums und entsprechender Ausbildung auch eine selbständige Tätigkeit in Betracht? Ein Katalogberuf in Form eines (bloß) beratenden Betriebswirts scheidet wohl aus, da der Geschäftsführer ja Entscheidungen zu treffen hat; jedoch könnte man erwägen, *a fortiori* einen ähnlichen Beruf anzunehmen, wogegen man allerdings wiederum den Einwand vorbringen könnte, der Gesellschafter-Geschäftsführer wirtschaftete letztlich im Wesentlichen auf eigene Rechnung. Drittens könnte man im Sinne der Subsidiaritätsklausel des § 21 Abs. 3 EStG und einer Infektion der selbständigen Tätigkeit durch gewerbliche Tätigkeit annehmen, dass es ausreicht, wenn einer von beiden (Kapitalgesellschaft oder ihr Gesellschafter) eine gewerbliche Tätigkeit ausübt.

### 2.3 Implikationen für die Organschaft

Das Urteil stellt aber jedenfalls klar, dass ein Gesellschafter allein durch selbständig ausgeübte Beratung seiner GmbH gewerblich tätig sein kann. Dies wirft auch für die Organschaft interessante Fragen auf: In Konstellationen, in denen der Geschäftsführer gewerblich tätig wird und die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung vorliegen, kann der Steuerpflichtige wohl durch einen Ergebnisabführungsvertrag (EAV) eine Organschaft begründen. Dies hätte zur Folge, dass ihm die während der Organschaft entstehenden Gewinne und Verluste direkt zugerechnet werden. Umgekehrt könnte eine Beendigung des Anstellungsvertrags wohl automatisch zu einer Beendigung des Unternehmens und damit zu einer Beendigung der Organschaft führen. Diese Beendigung dürfte in der Regel aus wichtigem Grund erfolgen,<sup>12</sup> so dass es auf die Einhaltung der Mindestdauer von fünf Jahren nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 KStG nicht ankommt. In den Grenzen des § 42 AO dürfte damit neuerdings ein Schalter für das Ein- und Ausschalten der Organschaft bestehen.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Vgl. R 60 KStR.

<sup>13</sup> Wobei allerdings die Möglichkeit besteht, dass eine bloße Betriebsunterbrechung in Form eines Ruhens gemäß H 16 Abs. 2 EStH gegeben ist.

### 3 Anforderungen an den EAV

Beim nicht nach den Vorstellungen der Parteien, sondern objektiv auszulegenden<sup>14</sup> EAV müssen die Anforderungen an den Vertrag sowohl beim Vertragsschluss als auch bei der späteren Durchführung peinlich genau eingehalten werden, da andernfalls die steuerliche Nichtanerkennung der Organschaft droht. Für inhabergeführte Unternehmensgruppen sind vier aktuelle Aspekte besonders relevant: Zunächst hat der BFH seine Rechtsprechung bestätigt, dass ein Ergebnisabführungsvertrag mit einer GmbH als Organgesellschaft nur dann die gewünschte steuerliche Wirkung zeitigt, wenn § 302 AktG vollumfänglich in Bezug genommen wird (3.1). Ferner ist das Erfordernis der Abführung des ganzen Gewinns in das Visier der Rechtsprechung geraten (3.2). Zudem hat er die Anforderungen an die Mindestlaufzeit präzisiert (3.3). Schließlich ist mit Blick auf die tatsächliche Durchführung (3.4) nunmehr gesichert, dass auch ein bloß vergessener Verlustausgleich der tatsächlichen Durchführung entgegensteht; zudem ergeben sich in Folge des BilMoG derzeit erhebliche Unsicherheiten.

#### 3.1 BFH betont Förmerei bei Verlustübernahme von GmbH als Organgesellschaft

In ständiger Rechtsprechung schließt der BFH aus dem Wortlaut „vereinbart“ in § 17 S. 2 Nr. 2 KStG, dass eine Verlustübernahme ausdrücklich in den Gewinnabführungsvertrag aufgenommen werden müsse. Dabei müsse § 302 Abs. 1 und 3 AktG sowie nunmehr auch § 302 Abs. 4 AktG<sup>15</sup> in vollem Umfang in Bezug genommen werden. Es reiche nicht aus, wenn sich diese Rechtsfolge ohnehin aus dem geltenden GmbH-Konzernrecht ergebe.

In der wissenschaftlichen Literatur ist diese Rechtsprechung – m.E. zu Recht – immer wieder auf scharfe Ablehnung gestoßen.<sup>16</sup> Die Kritik lässt sich kurz zusammenfassen: Es ist nicht ersichtlich, warum jemandem der Genuss dessen, was er eigentlich erreichen will, nämlich die steuerlichen Folgen der Organschaft, versagt werden soll, bloß weil er das, was ohnehin schon gilt, nicht noch einmal ausdrücklich vereinbart. Das erinnert doch schon sehr an die religiösen Anfänge des römischen Zivilprozesses, wo derjenige den Prozess verlor, der auch nur geringfügig vom Wortlaut der vorgeschriebenen Formel abwich.<sup>17</sup> Im Übrigen erscheint der Hinweis auf den Wortlaut des § 17

---

<sup>14</sup> BFH v. 28.11.2007 I R 94/06, BFHE 220, 51.

<sup>15</sup> BFH v. 28.07.2010 I B 27/10, BStBl. II 2010, 932, berichtigt durch BFH v. 15.09.2010 I B 27/10, BStBl. II 2010, 935; sowie BFH v. 22.12.2010 I B 83/10, BFHE 232, 190.

<sup>16</sup> *Lesenswert Crezelius*, Ubg 2009, 733 mwN.

<sup>17</sup> Vgl. *Liebs*, Römisches Recht, 4. Aufl. 1993, S. 30 f.

S. 2 Nr. 2 KStG nicht zielführend. Denn bei der GmbH kommt die Gewinnabführungsvereinbarung ebenfalls durch eine Vereinbarung zustande. Auch der vom BFH betonte Fall des Zuzugs ausländischer Gesellschaften überzeugt nicht. Vielmehr ist das Argument genau umgekehrt durchschlagend: § 17 S. 2 Nr. 2 KStG ist nicht redundant, weil er gerade für die letztgenannten Fälle unter Umständen eine zusätzliche Voraussetzung aufstellt. Dann aber bedarf es keiner künstlichen Ausdehnung seines Anwendungsbereichs auf GmbH-Konzerne, wo die Rechtsfolgen ohnehin schon gelten.

Ungeachtet der Kritik hat der BFH im letzten Jahr noch einmal ausdrücklich an seiner sehr förmlichen Rechtsprechung zur Verlustübernahme bei GmbH-Konzernen festgehalten, die sich für den steuerlichen Berater zu einer vom BFH ausdrücklich erkannten Haftungsfalle auswachsen kann.<sup>18</sup> Für ein solches Erfordernis soll nach Auffassung des BFH auch sprechen, dass die Organschaft als Ausnahme von Trennungsprinzip und Subjektsteuerprinzip eng ausgelegt werden müsse. Im Übrigen zeige die geringe Zahl von aufgegriffenen Fällen in der Rechtsprechungspraxis, dass die Voraussetzungen einer wirksamen Organschaft der Praxis bekannt seien.

Abgewendet scheint demgegenüber ein „Massensterben von Organschaften“,<sup>19</sup> das sich aus einer Verlautbarung der OFD Rheinland zu ergeben drohte.<sup>20</sup> Diese hatte die folgende Klausel beanstandet: „Die GmbH verpflichtet sich, entsprechend § 302 AktG jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag der ...GmbH auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den freien Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind.“ Nach ihrer Auffassung sollte darin nur eine Bezugnahme auf § 302 Abs. 1 AktG, nicht aber auf Abs. 3 und 4 der Vorschrift liegen. Der BFH hat indessen keine ernstlichen Zweifel daran erkennen können, dass eine solche Klausel den Anforderungen genügt.<sup>21</sup> Das BMF ist dem inzwischen gefolgt.<sup>22</sup>

Als Konsequenz der letztgenannten Entschärfung ist eine ursprünglich angedachte Entschärfung des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG<sup>23</sup> durch das Jahressteuergesetz 2010 unterblieben. Es empfiehlt sich an dieser Stelle immer noch, Vorsicht walten zu lassen, um nicht Opfer eifriger Betriebsprüfer zu werden. Dementsprechend sollte man die forma-

---

<sup>18</sup> BFH v. 03.03.2010 I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132. Ebenso BFH v. 22.12.2010 I B 83/10, BFHE 232, 190. Die gegen BFH v. 03.03.2010 I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132 erhobene Verfassungsbeschwerde wurde vom BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen, s. BVerfG-Beschluss vom 31.08.2010 2 BvR 998/10, juris.

<sup>19</sup> Rödder, DStR 2010, 1218.

<sup>20</sup> OFD Rheinland v. 12.08.2009 S 2770-1015-St 131, DStR 2010, 1136.

<sup>21</sup> BFH v. 28.07.2010 I B 27/10, BStBl. II 2010, 932.

<sup>22</sup> BMF v. 19.10.2010 IV C 2-S 2770/08/10004, DStR 2010, 2193.

<sup>23</sup> BR-Drucks. 318/10 v. 28.05.2010. Dazu etwa Prinz, DStR 2010, 1512; Walter, AG 2010, 669; ders., GmbHR 2010, R273.

listischen Anforderungen einhalten, zumal sich daraus ohnehin keine negativen handelsrechtlichen Auswirkungen ergeben. Zusätzlich könnte man erwägen, eine Klausel aufzunehmen, wonach die Parteien darüber hinaus eine Verlustübernahme jedenfalls in dem Umfang vereinbaren, wie er für die körperschaft- und gewerbsteuerliche Organshaft erforderlich ist.

## **3.2 Probleme bei der Abführung des ganzen Gewinns**

Gemäß § 17 S. 2 Nr. 1 KStG muss sich die Organgesellschaft grundsätzlich verpflichten, ihren ganzen (handelsrechtlichen) Gewinn abzuführen. Fehlt es an dieser Voraussetzung, etwa weil bloß ein Teilgewinnabführungsvertrag abgeschlossen wird, treten die steuerlichen Wirkungen der Organshaft nicht ein. Probleme bereiten in diesem Zusammenhang zum einen Ausgleichszahlungen an außenstehende Anteilseigner, soweit sie auf GmbH-Konzerne Anwendung finden,<sup>24</sup> und zum anderen Organschaften bei atypisch stillen Gesellschaften.

### **3.2.1 Bestimmung der Ausgleichszahlungen**

Sind an Gesellschaften der inhabergeführten Unternehmensgruppe auch außenstehende Anteilseigner beteiligt, müssen die Vorschriften zu deren Schutz beachtet werden: So muss der Ergebnisabführungsvertrag gemäß § 304 AktG laufende Ausgleichszahlungen und gemäß § 305 AktG Abfindungszahlungen vorsehen. § 304 Abs. 2 AktG schreibt eine bestimmte Mindesthöhe für die Ausgleichszahlung vor. Fehlen diese Regelungen, ist der Vertrag nichtig nach § 304 Abs. 3 S. 1 AktG. Etwas anderes gilt demgegenüber, wenn erst nach Beschlussfassung erstmals außenstehende Aktionäre hinzutreten. Dann ist der EAV nicht nichtig, endet aber gemäß § 307 AktG von selbst mit Ende des Jahres des Hinzutretens.

Allerdings dürfen die festgelegten Ausgleichszahlungen auch nicht überhöht sein. Der BFH<sup>25</sup> hat vor gut zwei Jahren entschieden, dass mit den Ausgleichszahlungen nicht die Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns in § 14 Abs. 1 KStG unterwandert werden darf. Eine Abführung des vollen Gewinns soll danach jedenfalls dann nicht vorliegen, „wenn dem außenstehenden Gesellschafter infolge der Ausgleichszahlung der Gewinn der Organgesellschaft in dem Verhältnis zufließt, in dem er ohne Organshaft mit Ergebnisabführungsvertrag zu verteilen gewesen wäre“. Die Ausführungen überzeugen jedoch nicht, da eine hinreichende Begründung fehlt. Soweit der BFH

---

<sup>24</sup> Dazu näher *Emmerich*, in *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 6. Aufl. 2010, § 304 AktG Rz. 11 mwN.

<sup>25</sup> BFH v. 04.03.2009 I R 1/08, BStBl. II 2010, 407.

auf § 304 Abs. 2 AktG zurückgreift, erwähnt er nicht, dass dieser nur einen Mindestwert<sup>26</sup> festlegt; eine Beschränkung des Ausgleichs auf die dort genannten beiden Methoden der festen und der variablen Vergütung im Sinne eines *numerus clausus* kann dieser Norm nicht entnommen werden. Dies gilt umso mehr, als die Obergesellschaft ein Interesse daran haben kann, mehr als den Mindestbetrag zu zahlen, um dadurch die Liquiditätsbelastung durch die Abfindungszahlung nach § 305 AktG zu vermeiden.<sup>27</sup> Der BFH hätte seine Rechtsprechung daher aus dem Steuerrecht heraus begründen müssen. Der bloße an anderer Stelle gegebene Hinweis, die Zahlungen höben „aus wirtschaftlicher Sicht die Wirkungen der Gewinnabführung wieder auf“, reicht ebenfalls nicht aus. Das BMF hat jedenfalls zwischenzeitlich auf diese Entscheidung mit einem für den Steuerpflichtigen günstigen Nichtanwendungserlass reagiert.<sup>28</sup>

Für die Praxis bedeutet dies eine erhebliche Unsicherheit.<sup>29</sup> Man kann aus dem Urteil nicht einmal folgern, dass eine Verbindung von fester und variabler Ausgleichszahlung nicht schlechthin ausgeschlossen wäre.<sup>30</sup> Soweit möglich sollte einstweilen eine feste Vergütung vereinbart werden ohne zusätzliche variable Komponente. Den Interessen der familienangehörigen außenstehenden Gesellschaftern ist gegebenenfalls dadurch Rechnung zu tragen, dass bei den erforderlichen Bewertungen und Prognosen im Rahmen der zulässigen Bandbreite eher günstige Annahmen getroffen werden.

### 3.2.2 Organschaft bei atypisch stillen Gesellschaften?

Derzeit nicht vollständig geklärt ist die Frage, ob eine GmbH, an der eine atypisch stille Beteiligung besteht, als Organgesellschaft einen EAV abschließen kann.<sup>31</sup> Anders als die atypisch stille Gesellschaft als solche, die keine Kapitalgesellschaft und daher auch keine taugliche Organgesellschaft ist, kommt die GmbH als Kapitalgesellschaft an sich als Organgesellschaft in Betracht.

Das FG Hamburg hat in einem Urteil aus dem Jahre 2010 die ertragsteuerliche Organschaft verneint. Zur Begründung hat es knapp ausgeführt, dass die GmbH nicht in der Lage sei, ihren ganzen Gewinn an den Organträger auszuschütten, weil die Gewinnab-

---

<sup>26</sup> So ausdrücklich *Paulsen* in MüKo, AktG, 3. Aufl. 2010, § 304 Rz. 63 mwN.

<sup>27</sup> *Marquardt/Krack*, FR 2009, 1098 (1101).

<sup>28</sup> BMF v. 20.04.2010 IV C-S 2770/08/10006, BStBl. I 2010, 372. Grundlegend zu Nichtanwendungserlassen *Desens*, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, Tübingen 2011.

<sup>29</sup> Kritisch auch *Marquardt/Krack*, FR 2009, 1098 (1101); *Meißel/Bokeloh*, DB 2009, 2067 (2069).

<sup>30</sup> So tendenziell aber *Meißel/Bokeloh*, DB 2009, 2067 (2069).

<sup>31</sup> S. dazu etwa: *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, § 14 KStG Rz. 86a (Stand November 2009); *Schmich*, GmbHR 2008, 464; *Schmidt/Werner*, GmbHR 2010, 29; *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 197b (Stand Juli 2010).

führung nicht zu steuerlichen Betriebsausgaben führe.<sup>32</sup> Auf den ersten Blick geht es bei dieser Entscheidung um die Frage, ob es für die Bestimmung des ganzen Gewinns auf den handelsrechtlichen oder den steuerrechtlichen Gewinn ankommt. Die Zahlungen an den stillen Gesellschafter mindern das handelsrechtliche Ergebnis,<sup>33</sup> während sie im Steuerrecht gerade nicht zu Betriebsausgaben führen.

Indessen erscheint die Frage falsch gestellt: Die atypisch stille Gesellschaft ist Mitunternehmerschaft.<sup>34</sup> Nimmt man dies zum Ausgangspunkt, so wird deutlich, dass der steuerliche Gewinn der GmbH nur ihr Gewinnanteil an der Mitunternehmerschaft ist; mehr kommt bei ihr nicht an, und mehr muss sie dementsprechend nicht versteuern, wenn keine Organschaft besteht. Schon von daher scheidet ein steuerlicher Betriebsausgabenabzug der Zahlungen an den atypisch stillen Gesellschafter zwingend aus, ohne dass dies zu einem anderen Ergebnis führen würde als die handelsrechtliche Gewinnzurechnung. Umgekehrt aber führt die Körperschaft ihren ganzen Gewinn – den sie aus der Mitunternehmerschaft bezieht – an den Organträger ab.

In der wissenschaftlichen Literatur wird demgegenüber für das Handelsrecht bisweilen ein anderes Ergebnis propagiert: Unter Berufung auf eine ältere Entscheidung des BFH<sup>35</sup> wird der handelsbilanzielle Gewinn für maßgeblich gehalten und zugleich der Gewinn auf der Ebene der Kapitalgesellschaft ermittelt und dann erst in einem zweiten Schritt dem Stillen zugeordnet.<sup>36</sup> Dem verwandt ist der Ansatz, der eine Vergleichbarkeit mit einer Mitunternehmerschaft in Form einer GmbH & Co. KG ablehnt, da dort die Mitunternehmerschaft, bei der atypisch stillen Gesellschaft hingegen die GmbH den Gewerbebetrieb unterhalte.<sup>37</sup>

Diese Sichtweise überzeugt im Ergebnis ebenfalls nicht: Dem Abschluss eines EAV und eines Vertrages über eine atypisch stille Gesellschaft stehen keine konzernrechtlichen Bedenken entgegen.<sup>38</sup> Restriktionen können sich daher nur aus dem Steuerrecht ergeben. Will man dem Ausdruck „ganzen Gewinn“ in § 14 KStG überhaupt eine ge-

---

<sup>32</sup> FG Hamburg v. 26.10.2010 2 K 312/09, GmbHR 2011, 329 (330).

<sup>33</sup> Kritisch dazu indes *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, § 14 KStG Rz. 86a (Stand November 2009) mit dem zutreffenden, aber letztlich nicht durchschlagenden Hinweis, dass nach Gewinnabführung das handelsrechtliche Ergebnis immer 0 ist.

<sup>34</sup> Allgemeine Meinung, vgl. nur BFH v. 15.12.1992 VIII R 42/90, BStBl. II 1994, 702 bei der Gewerbesteuer.

<sup>35</sup> BFH v. 22.05.1990 VIII R 41/87, BStBl. II 1990, 965.

<sup>36</sup> *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, § 14 KStG Rz. 86a (Stand November 2009). In der aktienrechtlichen Literatur wird auf Bilanzgewinn ohne Gewinnabführung abgestellt, *Langenbacher*, in *K. Schmidt/Lutter, AktG*, 2. Aufl. 2010, § 291 AktG Rz. 52; *Hüffer*, *AktG*, 9. Aufl. 2010, § 291 AktG Rz. 26.

<sup>37</sup> Tendenziell *Schmich*, GmbHR 2011, 332 (333).

<sup>38</sup> Überzeugend *Schmidt/Werner*, GmbHR 2010, 29 (30 f.). Ebenso *Schmich*, GmbHR 2011, 332.

genüber § 291 Abs. 1 AktG eigenständige Bedeutung beimessen,<sup>39</sup> so wird man an das steuerliche Ergebnis anknüpfen müssen. Dieses aber erfasst die dem Stillen zuzurechnenden Gewinnanteile gerade nicht. Die atypisch stille Gesellschaft ist Mitunternehmerschaft, für eine Ausnahme sind keine hinreichenden Gründe ersichtlich. Für ein solches Verständnis spricht auch der Gleichklang mit der Behandlung der typisch stillen Gesellschaft. Dort herrscht weitgehend Einigkeit, dass das Bestehen jedenfalls einer typisch stillen Gesellschaft an der Kapitalgesellschaft unschädlich ist.<sup>40</sup> Die Unterschiede zwischen einer typisch stillen Gesellschaft und einer atypisch stillen Gesellschaft – Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert – führen in Fällen der Organschaft regelmäßig nicht zu einer Verminderung des Gewinns und der Abführung an den Organträger. Im Ergebnis ist daher davon auszugehen, dass die Einbindung der Kapitalgesellschaft in eine atypisch stille Gesellschaft der Begründung einer ertragssteuerlichen Organschaft nicht entgegensteht.<sup>41</sup> Für die Praxis bleibt indes die Entscheidung des BFH im Verfahren über die Nichtzulassungsbeschwerde und ggf. im Revisionsverfahren abzuwarten.<sup>42</sup>

### 3.3 Mindestlaufzeit des EAV: Zeitjahre, nicht Wirtschaftsjahre!

In einer maßgeblich auf den Wortlaut der Norm und einen Gegenschluss zu § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 2 KStG gestützten Entscheidung von Anfang 2011 hat der BFH klargestellt, dass sich die Mindestlaufzeit von fünf Jahren gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG nicht nach Wirtschaftsjahren bemisst, sondern nach Zeitjahren.<sup>43</sup> Im Streitfall war ein Ergebnisabführungsvertrag mit einer Mindestdauer von fünf Wirtschaftsjahren abgeschlossen worden, wobei das erste Wirtschaftsjahr ein Rumpfwirtschaftsjahr war. Dementsprechend unterschritt die vertragliche Mindestlaufzeit den Wert von fünf Zeitjahren, so dass die Wirkungen der ertragsteuerlichen Organschaft nicht eintraten. Für die Beratungspraxis bedeutet dies, dass sorgsam auf die Einhaltung der Mindestlaufzeit von fünf Zeitjahren geachtet werden muss; wurde die erforderliche

---

<sup>39</sup> Dies betrifft insbesondere den Fall der Genussrechte, die auch dann, wenn sie Eigenkapital sind, handelsrechtlich zu Betriebsausgaben führen, HFA 1/1994, Wpg 1994, 419 ff. Tz. 2.2, während sie in einem solchen Fall nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG den Gewinn nicht mindern dürfen. Indes sind auch hier die Übergänge fließend, so dass eine formale Sichtweise nicht überzeugt. S. *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 197 (Stand Juli 2010); anders noch *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, § 14 KStG Rz. 86b (Stand November 2009).

<sup>40</sup> Vgl. nur *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, § 14 KStG Rz. 86a (Stand November 2009).

<sup>41</sup> Ebenso *Schmidt/Werner*, GmbHR 2010, 29; *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 197 (Stand Juli 2010).

<sup>42</sup> Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH anhängig, Az. IV B 129/10.

<sup>43</sup> BFH v. 12.01.2011 I R 3/10, DStR 2011, 717 m. Anm. *Köhler*, BB 2011, 1255; m. Anm. *Schwetlik*, GmbHR-StB 2011, 135; Ebenso zuvor schon *Dötsch* in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, § 14 KStG Rz. 216 (Stand Juli 2010) mwN.

Laufzeit unterschritten, ist eine Änderung vorzunehmen dahingehend, dass vom Wirtschaftsjahr der Eintragung der Änderung an eine Mindestlaufzeit von fünf Zeitjahren gewährleistet wird (keine rückwirkende Heilung).

### 3.4 Probleme der tatsächlichen Durchführung

Wenn der Gewinnabführungsvertrag bei Vertragsschluss den Anforderungen der steuerlichen Organschaft genügt, ist peinlich genau darauf zu achten, dass er auch „gelebt“ wird. Dies bedeutet, dass der Vertrag entsprechend den Vereinbarungen vollzogen, also die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelten handelsrechtlichen Gewinne tatsächlich vertragsgemäß an den Organträger abgeführt und Verluste ausgeglichen werden müssen.<sup>44</sup> Umgekehrt sind die Höchstgrenzen für die Gewinnabführung nach § 301 AktG zu beachten. Danach darf höchstens der ohne die Gewinnabführung entstehende Jahresüberschuss, vermindert um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr und den nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperren Betrag, abgeführt werden.<sup>45</sup> Diese Grenze erhöht sich um die während der Dauer des Vertrags in andere Gewinnrücklagen eingestellten Beträge.

#### 3.4.1 Vergessene vororganschaftliche Verlustvorträge

In einer Entscheidung vom Anfang dieses Jahres hat der BFH klargestellt, dass der EAV nicht tatsächlich durchgeführt wurde, wenn der Ausgleich mit vororganschaftlichen Verlustvorträgen vergessen wurde.<sup>46</sup> Gemeint sind damit handelsrechtliche Verlustvorträge; vororganschaftliche steuerliche Verlustvorträge nach § 10d EStG sind hingegen auf der Ebene der Organgesellschaft eingefroren.

#### 3.4.2 Änderungen durch das BilMoG

Durch das BilMoG wurde einerseits die Möglichkeit eröffnet, selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Bilanz auszuweisen.<sup>47</sup> Andererseits wurde aber in § 268 Abs. 8 HGB eine Ausschüttungssperre aufgenommen. Eine Ausschüttung ist danach nur möglich, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen<sup>48</sup> zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüg-

---

<sup>44</sup> BFH v. 05.04.1995 I R 156/93, BFHE 177, 429.

<sup>45</sup> Für GmbHs ist der Verweis auf § 300 AktG nicht anwendbar, vgl. *Habersack*, in Emmerich/Habersack, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 6. Aufl. 2010, § 301 AktG Rz. 6.

<sup>46</sup> BFH v. 21.10.2010 IV R 21/07, BFHE 231, 198 m. Anm. *Buciek*, FR 2011, 322.

<sup>47</sup> BilMoG v. 28.05.2009, BGBl. I 2009, 1102 (1103).

<sup>48</sup> Richtigerweise kommt es an dieser Stelle nicht darauf an, ob die Rücklagen aus organschaftlicher oder vororganschaftlicher Zeit stammen, s. *Elrott/Huber*, in Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl. 2010, § 268 Rz. 144.

lich eines Verlustvortrags mindestens den insgesamt angesetzten Beträgen abzüglich der hierfür gebildeten passiven latenten Steuern entsprechen. Nach § 301 AktG kann ein Gewinn auch nicht abgeführt werden, der dieser Ausschüttungssperre<sup>49</sup> unterliegt. Die Norm ist zwingendes Recht, die gegenüber abweichenden vertraglichen Vereinbarungen vorrangig ist.<sup>50</sup> Das gilt auch für den GmbH-Konzern.<sup>51</sup> Ein ausdrücklicher Verweis auf die Vorschrift des § 301 AktG ist für die steuerliche Anerkennung des EAV weder bei einer AG noch einer GmbH als Organgesellschaft erforderlich,<sup>52</sup> zumal § 17 S. 2 Nr. 2 KStG nur die Norm des § 302 AktG nennt. Gleichwohl bestehen Unklarheiten, welche Anforderungen sich aus der Neufassung des § 301 AktG für die tatsächliche Durchführung des EAV ergeben.<sup>53</sup>

Erstens wird diskutiert, ob die Norm im Verlustfall entsprechend anzuwenden ist.<sup>54</sup> Dies würde bedeuten, dass sich die Pflicht zum Verlustausgleich um den Sperrbetrag erhöhen würde. Für eine solche Erhöhung spricht, dass andernfalls durch Ansatz der nur schwer zu bewertenden selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter die Verpflichtung zum Verlustausgleich ausgehöhlt werden könnte. Indessen wurde § 302 AktG durch das BilMoG gerade nicht angepasst und ein dahingehendes Redaktionsversehen des Gesetzgebers ist nicht ersichtlich. Dementsprechend gehen Finanzverwaltung und h.M. in der wissenschaftlichen Literatur<sup>55</sup> davon aus, dass eine Ausschüttungssperre gerade nicht vorgesehen ist.

Zweitens stellt sich die Frage nach den Wirkungen des Sperrbetrages in den Folgejahren. Verfährt man streng formalistisch, so scheitert eine Gewinnabführung im Jahr der Bildung des Sperrbetrags an § 301 AktG, in den Folgejahren aber am dann fehlenden Jahresüberschuss. Im Ergebnis würde eine solche Sichtweise dazu führen, dass die Beschränkungen für die Bildung von Rücklagen unterwandert werden könnten. Daher wird vorgeschlagen, den ausschüttungsgesperrten Betrag im Jahr seiner Auflösung zugunsten des Jahresüberschusses aufzulösen.<sup>56</sup> Alternativ könnte man die Bildung des Sperrbetrags als Zuführung zu anderen Gewinnrücklagen ansehen, die bei Wegfall des Sperrbetrags nach § 301 S. 2 AktG ausgeschüttet werden können.<sup>57</sup> Indessen stoßen beide Lösungen dann auf Schwierigkeiten, wenn die Organgesellschaft zunächst einen

---

<sup>49</sup> Dazu etwa *Kütting/Lorson/Eichenlaub/Toebe*, GmbHR 2011, 1.

<sup>50</sup> BMF v. 14.01.2010 IV C 2-S 2770/09/10002, BStBl. I 2010, 65.

<sup>51</sup> *Emmerich/Habersack*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 6. Aufl. 2010, § 301 AktG Rz. 6.

<sup>52</sup> BMF v. 14.01.2010 IV C 2-S 2770/09/10002, BStBl. I 2010, 65. Ebenso *Kieker/Vollmar*, DStR 2009, 842.

<sup>53</sup> Dazu auch *Neumayer/Imschweiler*, GmbHR 2011, 57; *Zwirner*, DStR 2011, 783.

<sup>54</sup> *Kütting/Lorson/Eichenlaub/Toebe*, GmbHR 2011, 1 (9); *Zwirner*, DStR 2011, 783.

<sup>55</sup> *Zwirner*, DStR 2011, 783.

<sup>56</sup> *Neumayer/Imschweiler*, GmbHR 2011, 57 (59).

<sup>57</sup> *Neumayer/Imschweiler*, GmbHR 2011, 57 (59).

Verlust durch Aktivierungen nach § 268 Abs. 8 HGB vermieden hat und in der Folgezeit den aktivierten Ansatz wieder abschreibt – würde man hier eine Zuführung zum Jahresüberschuss vorsehen, so könnten nicht ausgeglichene Beträge gleichwohl ausgeschüttet werden. Um dieses mit der *ratio* des § 301 AktG nicht vereinbare Ergebnis zu vermeiden, kann die Auflösung zugunsten des Jahresüberschusses nur soweit erfolgen, wie andernfalls ohne die Ausschüttungssperre eine Abführung möglich gewesen wäre.

Das folgende Beispiel illustriert das Problem: *Ohne die Aktivierungen nach § 268 Abs. 8 HGB von 500 hätte der Gewinn im Jahr 01 EUR 0 betragen. Werden die Aktivierungen nach § 268 Abs. 8 HGB im Folgejahr 02 (beispielsweise aufgrund einer Abschreibung) in voller Höhe aufgelöst und betrüge der Gewinn ohne die Auflösung EUR 500 (und damit nach Auflösung 0), so sollen EUR 500 ausschüttbar und damit auch abführbar sein.*

	<b>Gewinn ohne Aktivierung</b>	<b>Abführung ohne Aktivierung</b>	<b>Gewinn mit Aktivierung (§ 268 Abs. 8 HGB)</b>	<b>Abführung mit Aktivierung (§ 301 AktG)</b>
Jahr 01	0	0	500	0
Jahr 02	500	500	0	500

*Wandelt man hingegen die Zahlen ab, dass in 01 ohne die Aktivierungen ein Verlust von 500 eingetreten wäre, so musste nach h.M. im Jahr 01 kein Verlustausgleich erfolgen, unbeschadet dessen, dass der Verlust durch Aktivierungen nach § 268 Abs. 8 HGB vermieden wurde. Werden die Aktivierungen nach § 268 Abs. 8 HGB im Folgejahr 02 in voller Höhe aufgelöst und betrüge der Gewinn ohne die Auflösung EUR 500 (und damit nach Auflösung EUR 0), so gäbe es zwar keinen Verlustvortrag, da ja dank der Aktivierung kein Verlust entstanden ist. Gleichwohl sollte keine Abführung möglich sein, da der Gewinn (ohne Aktivierung) auch nur den Verlust des Vorjahres (ohne Aktivierung) ausgleichen würde.*

	<b>Gewinn ohne Aktivierung</b>	<b>Abführung ohne Aktivierung</b>	<b>Gewinn mit Aktivierung (§ 268 Abs. 8 HGB)</b>	<b>Abführung mit Aktivierung (§ 301 AktG)</b>
Jahr 01	-500	-500	0	0
Jahr 02	500	500	0	0 (nicht: 500)

Drittens schließlich bestehen Unklarheiten im Hinblick auf die Übergangsregelung des Art. 67 EGHGB. Danach ist grundsätzlich eine Fortführung der gebildeten Aufwandsrückstellungen etc. möglich;<sup>58</sup> werden diese in organschaftlicher Zeit aufgelöst, so sind die daraus resultierenden Beträge abzuführen. Statt der Fortführung kann die Organgesellschaft die Posten aber auch schon im Jahr der erstmaligen Bilanzierung nach BilMoG zugunsten ihrer Gewinnrücklage auflösen. Richtigerweise ist insoweit keine Abführung möglich.

#### **4 Finanzielle Eingliederung: Rückwirkung von Umwandlungsvorgängen**

Die finanzielle Eingliederung nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG fordert, dass die Organträgerin an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen in einem solchen Maße beteiligt ist, dass ihr die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht. Dabei ist seit einiger Zeit umstritten, ob sie auch durch Umwandlungsvorgänge mit Rückwirkung hergestellt werden kann. Die Finanzverwaltung lehnt dies ab, da es sich bei der finanziellen Eingliederung um ein tatsächliches Merkmal handle, dass nicht rückwirkend zur Entstehung gebracht werden könne.<sup>59</sup> Die überwiegende Auffassung in der Literatur hält hingegen die Eingliederungsvoraussetzung für ein rechtliches Merkmal und lässt daher Rückwirkung zu.<sup>60</sup> Hintergrund für den Streit sind Gestaltungsmöglichkeiten, durch Umstrukturierungen mit Rückwirkung unterjährig auf Verlustsituationen reagieren zu

<sup>58</sup> So ausdrücklich für Aufwandsrückstellungen BMF v. 14.01.2010 - IV C 2 - S 2770/09/10002, BStBl. 2010 I, 65.

<sup>59</sup> BMF v. 26.08.2003 IV A 2-S 2770-18/03, BStBl. I 2003, 437 Tz. 12.

<sup>60</sup> Vgl. die umfangreichen Nachweise in BFH v. 28.07.2010 I R 89/09, BFHE 230, 408 Rz. 9.

können. Zwar ist seit dem SEStEG der Weg über eine Einbringung einer 100-Prozent-Kapitalgesellschaft versperrt, da der Anteilstausch nach § 21 UmwStG gerade keine Rückwirkung kennt. Jedoch kann dieses Ergebnis durch rückwirkende Einbringung eines Teilbetriebs nach § 20 Abs. 1 und 6 UmwStG, zu dem die Anteile an der Organsgesellschaft gehören, erreicht werden.<sup>61</sup> Zudem besteht immer noch die Möglichkeit einer rückwirkenden Abspaltung.<sup>62</sup>

In zwei neueren Entscheidungen hat der BFH diese Grundsatzfrage bedauerlicherweise ausdrücklich offengelassen.<sup>63</sup> Statt dessen löste er im konkreten Fall die Problematik unter Verweis auf die sogenannte „Fußstapfentheorie“.<sup>64</sup> In der ersten Entscheidung war eine bereits zu Anfang des Wirtschaftsjahrs bestehende 100-Prozent-Beteiligung an einer GmbH gemäß § 20 Abs. 1 S. 2 UmwStG a.F. eingebracht und eine Organschaft zwischen der GmbH und der übernehmenden Körperschaft geschlossen worden.<sup>65</sup> Der BFH bejahte die finanzielle Eingliederung der GmbH in die übernehmende Körperschaft: Wenn die finanzielle Eingliederung schon gegenüber der übertragenden Gesellschaft bestanden habe und eine rückwirkende Einbringung erfolge, dann sei die übernehmende Körperschaft (nach damaligem Recht) rückwirkend in diese Stellung eingetreten.<sup>66</sup>

In der zweiten Entscheidung<sup>67</sup> hat der BFH diese Konstruktion auch auf den Fall erstreckt, in der zunächst ein Teilbetrieb nach § 20 UmwStG zur Neugründung ausgegliedert worden war und die Anteile anschließend in den übernehmenden Rechtsträger eingebracht wurden. Der später verselbständigte Teilbetrieb sei zwar zunächst noch Teil der übertragenden Körperschaft gewesen. Die Teilbetriebseigenschaft sei aber die „stärkste Form der Eingliederung“<sup>68</sup>, so dass die finanzielle Eingliederung bereits zu Beginn des Wirtschaftsjahrs – als der Teilbetrieb noch Bestandteil des übertragenden

---

<sup>61</sup> *Bilitewski* in Haritz/Menner, UmwStG, 3. Aufl. 2010, § 21 UmwStG Rz. 61–63; *Schwetlik*, GmbH-StB 2010, 350 (351).

<sup>62</sup> Ebenso *Gebert*, DStR 2011, 102 (105 f.).

<sup>63</sup> BFH v. 28.07.2010 I R 89/09, BFHE 230, 408 m. Anm. *Jürging*, BB 2010, 2953 und *Schwetlik*, GmbH-StB 2010, 350; BFH v. 28.07.2010 I R 111/09, BFH/NV 2011, 67 m. Anm. *Trossen*, GmbH-StB 2011, 7. Zu beiden Entscheidungen auch *Gebert*, DStR 2011, 102; *Heurung/Engel*, BB 2011, 151.

<sup>64</sup> BFH v. 28.07.2010 I R 89/09, BFHE 230, 408.

<sup>65</sup> BFH v. 28.07.2010 I R 111/09, BFH/NV 2011, 67 m. Anm. *Trossen*, GmbH-StB 2011, 7.

<sup>66</sup> Zur Unterscheidung zwischen der rückwirkenden erstmaligen Begründung einer finanziellen Eingliederung und der rückwirkenden Fortführung einer bereits zur übertragenden Körperschaft bestehenden Eingliederung bereits *Herlinghaus*, FR 2004, 974 (981) mwN.

<sup>67</sup> BFH v. 28.07.2010 I R 89/09, BFHE 230, 408 m. Anm. *Jürging*, BB 2010, 2953 und *Schwetlik*, GmbH-StB 2010, 350.

<sup>68</sup> Dafür auch *Erle/Heurung* in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl. 2010, § 14 KStG Rz. 708; ebenso z.B. *Frotscher* in Frotscher/Maas, § 14 KStG Rz. 88a (Stand November 2009). Allerdings behandeln zahlreiche der vom BFH v. 28.07.2010 I R 89/09, BFHE 230, 408 Rz. 11 angeführten Belegstellen die Frage jedenfalls nicht ausdrücklich.

Rechtsträgers war – bestanden habe. Daher sei auch in diesem Fall die übernehmende Körperschaft in die Fußstapfen des übertragenden Rechtsträgers eingetreten. Das mag für die Umstrukturierung eines Teilbetriebs zu einer Tochter durchaus plausibel sein, weil die Wirkungen der Organschaft hinter denen des Einheitsunternehmens zurückbleiben.<sup>69</sup> Im konkreten Fall erscheint dieses Argument indessen durchaus zweifelhaft, werden doch damit letztlich Teilgewinnabführungsverträge möglich gemacht, indem die Ergebnisse eines Teilbetriebs durch rückwirkende Spaltung bzw. Einbringung von den Ergebnissen der anderen Teilbetriebe des übertragenden Rechtsträgers losgelöst werden können. Es wäre daher überzeugender gewesen, wenn der BFH der streitigen Grundsatzfrage nicht ausgewichen wäre.

Für die Praxis bedeutet diese Entscheidung, dass einstweilen keine Gestaltungssicherheit besteht. In der Gestaltungsberatung ist die Einholung einer verbindlichen Auskunft daher unumgänglich. Indessen lässt sich der Entscheidung eine Tendenz entnehmen, eine rückwirkende finanzielle Eingliederung zuzulassen. Mithin dürfte es sich empfehlen, derartige Fälle gegebenenfalls streitig durchzufechten.

## **5 Organschaft über die Grenze: EAV als nationaler Vertrag; grenzüberschreitendes Äquivalent?**

Abschließend gilt es zwei Facetten der intensiven Diskussion um die Zulässigkeit von Organschaften in grenzüberschreitenden Konstellationen zu beleuchten.<sup>70</sup> Zum einen geht es um die Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs für die Organgesellschaft und zum anderen um die Möglichkeit und Voraussetzungen einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung.<sup>71</sup>

### **5.1 Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs: Geschäftsleitung im Inland ausreichend**

Weniger relevant für inhabergeführte Unternehmensgruppen dürfte die Tatsache sein, dass das BMF jüngst als Reaktion auf ein von der Europäischen Kommission angestrigtes Vertragsverletzungsverfahren den doppelten Inlandsbezug der Organgesell-

---

<sup>69</sup> Allerdings bestehen Möglichkeiten zu Gestaltungen, da es keine Zwischengewinneliminierung gibt.

<sup>70</sup> Auf die Diskussion um die Organschaft qua DBA-Recht (dazu neuerdings etwa BFH v. 09.02.2011 I R 54/10; I R 55/10, BFH/NV 2011, 920) ist hier hingegen nicht weiter einzugehen, da diese Konstellation primär ausländische Unternehmensgruppen betrifft.

<sup>71</sup> Zur Diskussion um die Eröffnung der weiteren Vorzüge der Organschaft s. etwa *Englisch*, IStR 2010, 217; *Thömmes*, JbFSt 2010/2011, 53.

schaft suspendiert und durch einen einfachen Inlandsbezug ersetzt hat.<sup>72</sup> Obwohl § 14 Abs. 1 KStG in seinem Einleitungssatz nach wie vor ausdrücklich fordert, dass die Organgesellschaft ihren Sitz und ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland haben muss (doppelter Inlandsbezug), lässt es die Finanzverwaltung nunmehr für im EU/EWR-Ausland gegründete Kapitalgesellschaften ausreichen, wenn sie den Ort der Geschäftsleitung im Inland haben. Dies erleichtert damit den Einsatz von im Ausland gegründeten Kapitalgesellschaften in der Unternehmensgruppe, behält aber den Ausschluss von inländischen Betriebstätten von Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Ausland bei, so dass bei Unternehmensakquisitionen gegebenenfalls entsprechend umzustrukturieren ist.

## 5.2 Grenzüberschreitende Verlustverrechnung

Hochgradig bedeutsam ist demgegenüber die seit einiger Zeit geführte Diskussion darüber, inwieweit qua Europarecht eine Erstreckung auch auf Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im EU/EWR-Ausland zulässig sein muss,<sup>73</sup> wobei wiederum die Konstellation der ausländischen Tochter im Fokus des Interesses von inhabergeführten Unternehmensgruppen steht. Ausgangspunkt für die deutsche Diskussion ist dabei, dass nach deutschem Konzernrecht Ergebnisabführungsverträge nicht grenzüberschreitend abgeschlossen werden können. Während in der Vergangenheit grenzüberschreitende Organschaften daher für ausgeschlossen gehalten wurden, spricht sich nunmehr die ganz überwiegende Auffassung in der Literatur zumindest für die Möglichkeit einer Verlustverrechnung aus.<sup>74</sup>

Dabei lassen sich der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung des EuGH sowohl zu Vorschriften der Gruppenbesteuerung in anderen EU-Mitgliedstaaten als auch zu Betriebsstättenverlusten bedeutende Vorgaben entnehmen. Nachdem der EuGH in der Rechtssache *Marks & Spencer*<sup>75</sup> zunächst im Rahmen der britischen Gruppenbesteuerung unter bestimmten Voraussetzungen einen Ausgleich von finalen Verlusten EU-ausländischer Tochtergesellschaften eingefordert hatte, stellte er in der Folge in der Entscheidung *Oy AA*<sup>76</sup> klar, dass sich die Verpflichtung nicht auf den Transfer von Gewinnen erstreckte. Im Jahr 2010 schließlich sah er in der Rechtssache *X-Holding*

---

<sup>72</sup> BMF v. 28.03.2011 IV C 2-S 2770/09/10001, BStBl. I 2011, 300. Hintergrund dafür bildet ein Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission, Nr. 2008/4909. S. zum Problem bereits *Balme/Brück/Ribbrock*, BB 2005, 966, 968.

<sup>73</sup> Dazu etwa *Heurung/Engel/Thiedemann*, FR 2011, 212; *Homburg*, IStR 2010, 246; *Mitschke*, IStR 2011, 185; *Panzert/Gebert*, IStR 2010, 781; *Schulz-Trieglaff*, IStR 2011, 244; *Thömmes*, JbFSt 2010/2011, 53.

<sup>74</sup> Zu den weiterreichenden Wirkungen der Organschaft s. oben Fn. 2.

<sup>75</sup> EuGH v. 13.12.2005 C-446/03, Slg. 2005, I-10837-10886.

<sup>76</sup> EuGH v. 18.07.2007 C-231/05, Slg. 2007, I-6373-6414.

keine Verpflichtung zu einer Einbeziehung EU-ausländischer Verluste in die niederländische Gruppenbesteuerung.<sup>77</sup> Für Betriebsstätten entschied er in der Rechtssache *Lidl-Belgium*, dass eine Berücksichtigung erst dann geboten ist, wenn die Verluste final geworden sind.<sup>78</sup> Der BFH hat dieses Merkmal<sup>79</sup> konkretisiert dahingehend, dass eine Verlustberücksichtigung nur erfolgt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass die Verluste im Quellenstaat steuerlich unter keinen Umständen anderweitig verwertbar sind.<sup>80</sup> Dies sei allerdings nicht bereits dann der Fall, wenn das ausländische Steuerrecht nur einen zeitlich begrenzten Vortrag von Verlusten zulasse, sondern erst, wenn der Betriebsstättenverlust aus tatsächlichen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden könne.

Aus der Entscheidung in der Rechtssache *Lidl-Belgium* lässt sich *a fortiori* folgern, dass ein Verlustabzug nur dann in Betracht kommt, wenn die Verluste der Tochtergesellschaft final geworden sind. Wenn schon Betriebsstättenverluste, die ja Verluste desselben Rechtssubjekts sind, erst bei Finalität berücksichtigt werden, so gilt dies erst recht für Verluste von Tochtergesellschaften. Ein phasengleicher Verlustausgleich scheidet also jedenfalls aus. Dies entspricht auch einer neuen sehr zurückhaltenden Entscheidung des BFH, wonach eine Verlustberücksichtigung, wenn überhaupt, nur in dem Veranlagungszeitraum in Betracht komme, in dem die Verluste final geworden seien, nicht aber im Veranlagungszeitraum der Verlustentstehung.<sup>81</sup>

Nicht abschließend geklärt sind indes die Voraussetzungen für den Abzug. Nach einem insbesondere von Ökonomen vertretenen Ansatz soll es ausreichen, wenn die Muttergesellschaft die Verluste der Tochtergesellschaft laufend tatsächlich ausgleicht.<sup>82</sup> Andere Autoren verlangen demgegenüber als Mindestvoraussetzungen für die Vergleichbarkeit eine Verlustübernahme zugunsten der Tochtergesellschaft.<sup>83</sup> Zur Begründung verweisen sie darauf, dass der BFH in der Vergangenheit immer wieder hohe Anforderungen an den EAV gestellt habe; dann aber dürfen diese Voraussetzungen im grenzüberschreitenden Kontext nicht gegenstandslos gemacht werden.

---

<sup>77</sup> EuGH v. 25.02.2010 C-337/08, IStR 2010, 213.

<sup>78</sup> EuGH v. 15.05.2008 C-414/06, Slg. 2008, I-3601-3634.

<sup>79</sup> Im Einklang mit der Entscheidung EuGH v. 23.10.2008 C-157/07, Slg. 2008, I-8061-8086 – *Krankenheim Wannsee*.

<sup>80</sup> BFH v. 09.06.2010 I R 107/09, BFHE 230, 35 m. Anm. *Heinsen*, BB 2010, 2549. S. dazu etwa *Benecke/Staats*, IStR 2010, 663; *von Brocke/Auer*, DStR 2011, 57; *Heurung/Engel*, GmbHR 2010, 1065. Zu Nachweisaspekten s. *Roser*, Ubg 2010, 30.

<sup>81</sup> BFH v. 09.11.2010 I R 16/10, BFHE 231, 554 m. Anm. *Heinsen/Ribbrock*, BB 2011, 614.

<sup>82</sup> Dafür etwa *Homburg*, IStR 2010, 246 (252); *Heurung/Engel/Thiedemann*, FR 2011, 212 (218 f.). Skeptisch auch *Hey*, StuW 2010, 301 (314).

<sup>83</sup> *Mitschke*, IStR 2011, 185 (187).

Schließlich wird bisher nicht hinreichend diskutiert, in welchem Umfang sich Verluste auswirken müssen. Hier scheint die Prämisse zugrunde gelegt zu werden, dass eine Verlustverrechnung sich in voller Höhe als Gewinnminderung niederschlagen müsse. Zwingend ist dies indes nicht. Denn dann würde es in Konstellationen von Steuersatzdifferenzen zwischen niedrig besteuern dem Staat der Tochter und höher besteuern dem Staat der Mutter zu einer nicht gerechtfertigten Bevorzugung des Finalitätsfalls kommen: Können die Verluste im Staat der steuerlichen Ansässigkeit der Tochtergesellschaft berücksichtigt werden, wirken sie sich nur zum niedrigen Steuersatz aus. Scheidet dies endgültig aus, so ist nicht einsichtig, warum dann eine Entlastung zum höheren Steuersatz erfolgen sollte. Durch eine Begrenzung der Entlastungswirkung werden auch die Asymmetrien zwischen der steuerlichen Behandlung von Gewinnen und endgültigen Verlusten beseitigt. Schließlich gibt es im Bereich der Dividendenbesteuerung mit der Entscheidung in der Rechtssache *Manninen* einen Präzedenzfall für die Beschränkung auf das ausländische Steuerniveau.<sup>84</sup>

## 6 Zusammenfassung und Ausblick

Die Organschaft ist nach wie vor im Fluss. Bei der Frage nach dem tauglichen Organträger können sich Gestaltungsmöglichkeiten für angestellte Gesellschaftergeschäftsführer ergeben, wenn sich die BFH-Rechtsprechung in die angedeutete Rechtsprechung entwickelt (Selbständigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers).

Beim Ergebnisabführungsvertrag hat der BFH seine förmliche Sichtweise betonierte, ist aber einer weiteren Ausweitung entgegengetreten. Hinsichtlich der Abführung des ganzen Gewinns sind Schwierigkeiten aufgetreten bei gewinnabhängigen Ausgleichszahlungen – wo der BFH anders als das BMF eine Ausgleichszahlung in Höhe des auf die Anteile ohne Ergebnisabführungsvertrag entfallenden Gewinns für organschaftsschädlich hält – sowie bei der Frage nach der Organgesellschaftsfähigkeit einer GmbH, an der eine atypisch stille Gesellschaft besteht. Zudem hat die Rechtsprechung klargestellt, dass die Mindestlaufzeit von Ergebnisabführungsverträgen fünf Zeitjahre beträgt; fünf Wirtschaftsjahre reichen nicht notwendig aus. Bei der tatsächlichen Durchführung ist zu beachten, dass vergessene vororganschaftliche Verlustvorträge eine Organschaft verunglücken lassen können und dass die Abführungssperre des § 301 AktG richtigerweise nur soweit erfolgen soll, wie andernfalls ohne die Ausschüttungssperre eine Abführung möglich gewesen wäre.

---

<sup>84</sup> EuGH v. 07.09.2004 C-319/02, Slg. 2004, I-7477-7515.

Hinsichtlich der finanziellen Eingliederung hat sich der BFH einer Entscheidung enthalten, ob Umwandlungsvorgänge Rückwirkung entfalten können. Stattdessen hat er lediglich festgehalten, dass die übernehmende Körperschaft auch hinsichtlich einer bereits zuvor bestehenden finanziellen Eingliederung in die Fußstapfen der übertragenden Körperschaft eintritt.

Bei der Frage der Zulässigkeit einer Organschaft über die Grenze hat das BMF als Reaktion auf ein laufendes Vertragsverletzungsverfahren für im EU/EWR-Ausland gegründete Kapitalgesellschaften die Voraussetzung des doppelten Inlandsbezugs der Organgesellschaft aufgegeben. Seither ist nur noch erforderlich, dass sich der Ort der Geschäftsleitung im Inland befindet. Der BFH hat hingegen bezüglich noch weitergehender Forderungen Zurückhaltung walten lassen. Er hat lediglich geklärt, dass wenn überhaupt, eine Verlustberücksichtigung nicht schon im Jahr der Verlustentstehung, sondern erst im Jahr der Finalität der Verluste möglich ist. Demgegenüber hat er die in der wissenschaftlichen Literatur kontrovers diskutierte Frage ausdrücklich offengelassen, ob überhaupt und gegebenenfalls unter welchen Bedingungen dies möglich ist. Zudem bleibt festzuhalten, dass der Umfang der Verlustberücksichtigung ebenfalls noch näher durchdacht werden sollte.

Die Probleme der Organschaft werden auch und gerade im grenzüberschreitenden Kontext erhalten bleiben. Selbst wenn die Vorschläge einer GKKB oder GKB umgesetzt werden,<sup>85</sup> wird dies voraussichtlich nur in Form eines Wahlrechts erfolgen. Auch ist für den Regelfall der inhabergeführten Unternehmensgruppe nicht davon auszugehen, dass der steuerliche Nutzen und die verringerten Steuerbefolgungskosten die erforderlichen Umstellungskosten wieder einspielen könnten. Eine Ersetzung des innerstaatlichen Instituts der Organschaft durch eine Gruppenbesteuerung steht derzeit nicht zu erwarten. Trotz aller praktischen Schwierigkeiten werden inhabergeführte Unternehmensgruppen daher weiter auf die ertragsteuerliche Organschaft zurückgreifen müssen.

---

<sup>85</sup> KOM 2011/0121 – final v. 13.03.2011; *Scheffler/Krebs*, DStR 2011, Beihefter, 13 mwN.

**TaxFACTs Schriftenreihe (seit 2006)\***

Download unter: <http://www.steuerinstitut.wiso.uni-erlangen.de/publikationen>

<b>Nummer</b>	<b>Autor(en)</b>	<b>Titel</b>
2006-01	Berthold U. Wigger	Do Complex Tax Structures Imply Poorly Crafted Policies?
2006-02	Daniel Dürrschmidt	Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment, particularly within the European Union
2006-03	Wolfram Scheffler Susanne Kölbl	Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung auf Ebene des Arbeitnehmers im internationalen Kontext
2006-04	Michael Glaschke	Unabhängigkeit von Bilanzpolitik im IFRS-Einzelabschluss und in der Steuerbilanz
2006-05	Simone Jüttner	Grenzüberschreitende Verschmelzung über eine Europäische Aktiengesellschaft am Beispiel von Deutschland, Frankreich und Österreich
2007-01	Berthold U. Wigger	Subsidization versus Public Provision of Tertiary Education in the Presence of Redistributive Income Taxation
2007-02	Wolfram Scheffler	Grenzüberschreitende Verlustverrechnung nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „Marks&Spencer“
2007-03	Carolin Bock	Der Wegzug im Alter aus steuerlicher Sicht: Eine lohnende Alternative?
2008-01	Stefanie Alt	Steuersystematische Abbildung anteilsbasierter Vergütungssysteme im Einheitsunternehmen und im Konzern

---

\* Bis Nr. 2011-02 unter dem Namen „Schriftenreihe Steuerinstitut Nürnberg“.

2008-02	Wolfram Scheffler Eva Okrslar	Die inländische Auslandsholding als Steuerplanungsinstrument nach der Unternehmensteuerreform 2008
2008-03	Alexander von Kotzebue Berthold U. Wigger	Charitable Giving and Fundraising: When Beneficiaries Bother Benefactors
2008-04	Alexander von Kotzebue Berthold U. Wigger	Private Contributions to Collective Concerns: Modeling Donor Behavior
2008-05	Eva Okrslar	Besteuerung der identitätswahrenden Verlegung des Orts der Geschäftsleitung von Kapitalgesellschaften in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union
2009-01	Christoph Ries	Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in der EU unter Berücksichtigung von Drittstaatseinkünften
2009-02	Simone Jüttner	Share Deal versus Asset Deal bei nationalen Übertragungen von Kapitalgesellschaften
2010-01	Wolfram Scheffler Harald Kandel	Sonderausgaben: Versuch einer Systematisierung
2011-01	Carolin Bock	Die Vorteilhaftigkeit hybrider Finanzinstrumente gegenüber klassischen Finanzierungsformen - Eine Unternehmenssimulation unter steuerlichen Rahmenbedingungen
2011-02	Wolfram Scheffler	Innerstaatliche Erfolgszuordnung als Instrument der Steuerplanung
2011-03	Johannes Riepolt	Der Zwischenwert als optimaler Wertansatz bei Verschmelzung von Kapitalgesellschaften - Dargestellt an einem der Zinsschranke unterliegenden übertragenden Rechtsträger -
2011-04	Roland Ismer	Besteuerung inhabergeführter Unternehmensgruppen: Einschlägige neuere Entwicklungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft