

Behandlung stiller Reserven von Organgesellschaften in der Verschonungsregel des § 8c KStG

Wirtschaftsjuristin Ann-Kristin Husmann, LL.B.

1. Einleitung

Die Regelungen zur Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften wurden in den letzten 2 Jahren wesentlich geändert. Zunächst wurde der § 8c KStG eingeführt, der dann in einem nächsten Schritt für bestimmte Fälle abgemildert wurde.

§ 8c Abs. 1 S. 1 bis 4 KStG regelt den Verlustuntergang bei einem schädlichen Beteiligungserwerb, d. h. einem Erwerb von mehr als 25 % (S. 1) bzw. mehr als 50 % (S. 2) des gezeichneten Kapitals. Ein danach schädlicher Beteiligungserwerb führt unter bestimmten Voraussetzungen in Ausnahmefällen jedoch nicht zur Beschränkung des Verlustabzugs. Diese Ausnahmen werden im weiteren Verlauf des § 8c KStG genannt: die Konzernklausel nach § 8c Abs. 1 S. 5 KStG, die Anrechnung stiller Reserven nach § 8c Abs. 1 S. 6-8 KStG und das Sanierungsprivileg nach § 8c Abs. 1a KStG.

Diese Neuerungen stellen die Praxis vor vielfältige Anwendungsprobleme.

Im folgenden wird aus dieser Gesamtproblematik nur die Verschonung der Verluste in Höhe der stillen Reserven nach § 8c Abs. 1 S. 6-8 KStG eingegangen, d. h. auf deren Voraussetzungen sowie auf die Frage, wie der Betrag der stillen Reserven zu ermitteln ist.

Ziel der Arbeit ist es, die Frage zu beantworten, welche stillen Reserven, insbesondere bei der indirekten Übertragung von Anteilen an Organgesellschaften, für Zwecke der Verschonungsregelung zu berücksichtigen sind. Dazu wird kurz die Organschaft im Allgemeinen erläutert und dann erklärt, wie Verluste und stille Reserven innerhalb der Organschaft behandelt werden. Anhand eines Falles soll dann abschließend beantwortet werden, ob die stillen Reserven einer Organgesellschaft bei einem unmittelbaren schädlichen Beteiligungserwerb des Organträgers erfasst werden und so zu einer Verschonung des Verlustes in Höhe der stillen Reserven führen.

2. Verschonung der Verluste in Höhe der stillen Reserven

2.1 Historische Entwicklung

Die Regelung des § 8c Abs. 1 S. 6-8 KStG wurde durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz¹ eingeführt. Mit diesem Gesetz wurden im wesentlichen die im Koalitionsvertrag vom 26.10.2009 vorgesehenen steuerlichen Sofortmaßnahmen zur Entschärfung der Finanz- und Wirtschaftskrise umgesetzt. Die Verschonung der Verluste in Höhe der stillen Reserven stellt eine Erleichterung im Bereich der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG dar und soll dessen (negative) Auswirkungen abmildern.² Sie ist erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 anzuwenden (§ 34 Abs. 7b S. 2 KStG).

Die Grundidee der Verschonung in Höhe der stillen Reserven geht auf den geplanten § 8c Abs. 2 KStG zurück, der allerdings nie in Kraft getreten ist.³ Nach dem Entwurf dieser Bestimmung sollten Verluste von sog. ‚Zielgesellschaften‘ i. S. d. Wagniskapitalbeteiligungsgesetzes abziehbar bleiben, soweit sie auf stille Reserven des im Inland steuerpflichtigen Betriebsvermögens entfallen.⁴

2.2 Voraussetzungen

Nach § 8c Abs. 1 S. 6 KStG gilt der Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 S. 1 und 2 KStG nur, soweit die nicht genutzten Verluste die stillen Reserven des inländischen Betriebsvermögens der Verlustkörperschaft übersteigen. § 8c Abs. 1 S. 7 KStG definiert die stillen Reserven und § 8c Abs. 1 S. 8 KStG regelt, dass eine Erhöhung der stillen Reserven durch einen mit steuerlicher Rückwirkung vollzogenen Umwandlungsvorgang nicht zu berücksichtigen ist.

Sind die Voraussetzungen erfüllt, kommt es also in Höhe der stillen Reserven nicht zum Verlustuntergang. Eine Aufdeckung dieser stillen Reserven und eine Verrechnung mit dem nicht genutzten Verlust ist aber nicht vorgeschrieben.⁵

Voraussetzung für die Anwendung der Verschonungsregelung ist zunächst, dass ein nicht abziehbarer und nicht genutzter Verlust i. S. d. § 8c KStG vorliegt. Die Ausnahmeregelung gilt somit für alle Tatbestandsvarianten des § 8c Abs. 1 KStG.⁶

Außerdem muss es sich um im Inland steuerpflichtige stille Reserven handeln. Nicht im Inland steuerpflichtig sind z. B. Reserven in Wirtschaftsgütern, die einer ausländischen Betriebsstätte in einem DBA-Staat mit Freistellungsmethode zuzuordnen sind.⁷ Gemäß der Gesetzesbegründung⁸ sind auch die stillen Reserven aus Beteiligungsbesitz (Anteile an Kapitalgesellschaften) nicht zu berücksichtigen, da Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen nach § 8b Abs. 2 KStG das Einkommen nicht erhöhen. Kritisiert wird daran, dass nach § 8b KStG nur 95% der Gewinne steuerbefreit sind und deshalb die stillen Reserven zumindest zu 5% berücksichtigt werden müssten.⁹

¹ BGBl I 2009, 3950 ff.

² *Scheunemann/Dennisen/Behrens*, BB 2010, 23 (23).

³ *Dötsch*, § 8c Rn.76a.

⁴ *Sistermann/Brinkmann*, Wachstumsbeschleunigungsgesetz, DStR 2009, 2633 (2635).

⁵ *Dötsch*, § 8c Rn.76a.

⁶ *Frey/Mückl*, GmbHR 2010, 71 (74).

⁷ *Sistermann/Brinkmann*, Wachstumsbeschleunigungsgesetz, DStR 2009, 2633 (2636).

⁸ Gesetzesbegründung v. 9.11.2009, BT-Drs. 17/15, 19.

⁹ *Bien/Wagner*, BB 2009, 2626 (2631) und *Scheunemann/Dennisen/Behrens*, BB 2010, 23 (28).

2.3 Ermittlung der stillen Reserven

Die stillen Reserven sind nach § 8c Abs. 1 S. 7 KStG zu ermitteln. Ihre Bewertung ist durch Gegenüberstellung des auf den erworbenen Anteil entfallenden (bei einem Erwerb von mehr als 50% des gesamten) steuerlichen Eigenkapitals und dem gemeinen Wert der erworbenen Anteile vorzunehmen.¹⁰

2.3.1 Steuerliches Eigenkapital

Das steuerliche Eigenkapital i. S. d. § 8c KStG, ist das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs. Problematisch ist die Bestimmung bei einem unterjährigem Beteiligungserwerb. Nach Meinung von *Sistermann/Brinkmann* sollte es dann zulässig sein, aus der Steuerbilanz zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ein fortgeführtes Eigenkapital zu ermitteln. Zu diesem Zweck ist das Eigenkapital zum Schluss des Vorjahres um den (auf den unterjährigen Zeitraum bis zum Beteiligungserwerb entfallenden) laufenden Gewinn oder Verlust fortzuschreiben.¹¹

Bei einem Beteiligungserwerb, der zur Anwendung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG führt (Erwerb von mehr als 25% aber weniger als 50%), ist das Eigenkapital nur in entsprechender anteiliger Höhe anzusetzen (z. B. ein Beteiligungserwerb von 40% bedeutet einen Ansatz von 40% des Eigenkapitals).

Bei einer Anwendung des § 8c Abs. 1 S. 2 KStG (Erwerb von über 50%) ist das gesamte Eigenkapital anzusetzen.¹²

2.3.2 Gemeiner Wert der Anteile

Gemäß der Gesetzesbegründung wird der gemeine Wert der Anteile bei einem entgeltlichen Erwerb dem gezahlten Entgelt entsprechen. Wenn der schädliche Beteiligungserwerb z. B. in Höhe von 60% erfolgt (damit würden 100% der Verluste wegfallen), kann der gemeine Wert der Anteile aus dem Entgelt hochgerechnet werden.

Falls der Wert sich nicht aus einem Entgelt ableiten lässt, kann bzw. muss eine Unternehmensbewertung vorgelegt werden.¹³ Diese ist z. B. erforderlich, wenn der Erwerb durch konzerninterne Umstrukturierungen erfolgt, für die kein Entgelt gezahlt wird oder bei einem Umwandlungsvorgang zu Buchwerten.

Nach welcher Methode die Unternehmensbewertung erfolgen soll, ist nicht vorgeschrieben, weshalb die Ergebnisse unterschiedlich sein können. Nachteil der Unternehmensbewertung sind vor allem die damit verbundenen hohen Kosten und die Streit anfälligkeit.¹⁴

Bei einer mehrstufigen Ermittlung der stillen Reserven darf laut Gesetzesbegründung die Summe der in den untergeordneten Unternehmen ermittelten stillen Reserven die im Kaufpreis bzw. im Unternehmenswert der erworbenen Körperschaft enthaltenen stillen Reserven nicht übersteigen.¹⁵

¹⁰ Gesetzesbegründung BT-Drs. 17/15 v. 9.11.2009, 19.

¹¹ *Sistermann/Brinkmann*, Wachstumsbeschleunigungsgesetz, DStR 2009, 2633 (2636).

¹² *Dötsch*, § 8c Rn.76f.

¹³ Gesetzesbegründung BT-Drs. 17/15 v. 9.11.2009, 19.

¹⁴ *Scheunemann/Dennisen/Behrens*, BB 2010, 23 (28).

¹⁵ Gesetzesbegründung BT-Drs. 17/15 v. 9.11.2009, 19.

Eine solche mehrstufige Ermittlung erfolgt insbesondere, wenn Verluste auch auf Ebene einer Untergesellschaft vorhanden sind und aufgrund des schädlichen Beteiligungserwerbs unterzugehen drohen. In diesem Fall soll die Verschonung bei allen Gruppengesellschaften nicht höher sein, als die stillen Reserven auf der Ebene der Obergesellschaft. Relevant könnte das sein, wenn die Obergesellschaft Beteiligungen besitzt, deren gemeiner Wert unter dem steuerlichen Buchwert liegt.

Kritisch zu sehen ist dabei, dass die Beurteilung des Verlustuntergangs nach § 8c Abs. 1 S. 1 bzw. S. 2 KStG auf Ebene der einzelnen (Unter-)Gesellschaften erfolgt, die Beurteilung des Umfangs der Verschonung nach § 8c Abs. 1 S. 6 und 7 KStG aber nicht.¹⁶

Bei einem mittelbaren schädlichen Beteiligungserwerb gibt der Kaufpreis nicht nur die gemeinen Werte der erworbenen Obergesellschaft, sondern auch die der untergeordneten Gesellschaften wieder. Wenn die Verlustgesellschaft nicht die Obergesellschaft, sondern eine nachgeordnete Körperschaft ist, sollte auch auf die stillen Reserven im Betriebsvermögen dieser Verlustkörperschaft abgestellt werden und nicht auf die der erworbenen Obergesellschaft.

Die stillen Reserven einer nachgeordneten Körperschaft können aber nur durch eine Unternehmensbewertung bei dieser ermittelt werden. Laut Gesetz leiten sich die stillen Reserven aber aus dem Erwerbspreis der Obergesellschaft ab und eine solche Unternehmensbewertung auf Ebene der Untergesellschaft ist nicht vorgesehen.¹⁷

2.3.3 Beschränkung auf im Inland steuerpflichtige stille Reserven

Wie bereits erwähnt, dürfen nur im Inland steuerpflichtige stille Reserven berücksichtigt werden. Dementsprechend müssen bei der Ermittlung der stillen Reserven die z. B. auf Beteiligungsbesitz (§ 8b Abs. 2 KStG) oder sonst im Inland nicht steuerpflichtigen stillen Reserven heraus gerechnet werden. Auch hier stellt sich die Frage der Bewertung, da vor allem die in Untergesellschaften enthaltenen (nicht im Inland steuerpflichtigen) stillen Reserven nur durch eine Unternehmensbewertung ermittelt werden können.¹⁸

2.3.4 Berechnungsschema

Gemäß der oben geschilderten Ermittlung ergibt sich für die Berechnung der zur Verlustverschonung führenden stillen Reserven folgendes Schema¹⁹:

Gemeiner Wert der erworbenen Anteile (ggf. hochgerechnet)
./. (anteiliges) steuerliches Eigenkapital
= stille Reserven
./. steuerfreie oder in ausländischem Betriebsvermögen enthaltene stille Reserven
= im Inland steuerpflichtige stille Reserven

Stille Reserven werden normalerweise als die Differenz zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert (bzw. Teilwert) von Wirtschaftsgütern definiert. Es handelt sich damit um nicht in der Bilanz ausgewiesenes Eigenkapital.

¹⁶ *Sistermann/Brinkmann*, Wachstumsbeschleunigungsgesetz, DStR 2009, 2633 (2636).

¹⁷ *Dötsch*, § 8c Rn.76l.

¹⁸ *Dötsch*, § 8c Rn.76n.

¹⁹ *Scheunemann/Dennisen/Behrens*, BB 2010, 23 (29).

Stille Reserven i. S. d. § 8c Abs. 1 S. 7 KStG ergeben sich aber aus dem Kaufpreis und geben somit wohl eher die zukünftigen Gewinnaussichten wieder als die stillen Reserven im üblichen Sinne.²⁰

Es wird deutlich, dass nicht die tatsächlichen stillen Reserven ermittelt werden, sondern dass diese aus dem Kaufpreis der erworbenen Anteile (gemeiner Wert) abgeleitet werden. Diese Ermittlung wird von *Dötsch* kritisiert, da die in der Kapitalbeteiligung enthaltenen stillen Reserven nicht unbedingt den tatsächlichen stillen Reserven im Betriebsvermögen der Körperschaft entsprechen. Der gemeine Wert der Beteiligung kann deutlich vom gemeinen Wert des Unternehmens abweichen. Das ist vor allem bei Unternehmen mit börsennotierten Aktien der Fall, da der Kaufpreis der Anteile stark von spekulativen Einflüssen abhängt.

Dötsch stützt seine Kritik aber vor allem darauf, dass § 8c Abs. 1 S. 7 KStG durch die geschilderte Ermittlung der stillen Reserven als eine ‚Regelung zur Rettung von Verlustabzügen in Mantelkauffällen‘²¹ angesehen werden kann. In diesem Fall wirkt sich der Steuervorteil aus einem nicht untergehenden Verlust auf den Kaufpreis aus. Beim Mantelkauf werden z. B. die Anteile an einer überschuldeten Körperschaft gekauft, die ein negatives Betriebsvermögen und keine stillen Reserven hat. Der Kaufpreis liegt dabei bei 1 Euro. Da sich die stillen Reserven der Körperschaft aus der Differenz zwischen dem Kaufpreis (hier 1 Euro) und dem steuerlichen Eigenkapital (hier negatives Betriebsvermögen) ergeben, würde es zu einer Verschonung des Verlustes kommen.²²

Nach Meinung von *Frotscher* wird damit in der Praxis auf eine Unternehmensbewertung (zumindest zur Kontrolle) nicht verzichtet werden können.²³

2.3.5 Keine Berücksichtigung stiller Reserven nach § 8c Abs. 1 S. 8 KStG

Nach § 8c Abs. 1 S. 8 KStG ist bei der Ermittlung der stillen Reserven nur das Betriebsvermögen zu berücksichtigen, welches der Körperschaft ohne steuerrechtliche Rückwirkung, insbesondere ohne Anwendung des § 2 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes, zuzurechnen ist. Die Regelung soll Gestaltungen verhindern, bei denen die stillen Reserven nach dem schädlichen Beteiligungserwerb durch einen mit steuerlicher Rückwirkung vollzogenen Umwandlungsvorgang (Betriebsvermögenszuführung zu Buchwerten durch Verschmelzung, Spaltung oder Einbringung) erhöht werden oder erst durch diesen entstehen.

Die stillen Reserven nach § 8c Abs. 1 S. 7 KStG werden aber aus dem Kaufpreis für die Beteiligung ermittelt, in dem sich die durch einen Umwandlungsvorgang mit steuerrechtlicher Rückwirkung entstandenen stillen Reserven nicht niederschlagen. Von Bedeutung könnte der S. 8 somit höchstens bei der Ermittlung der stillen Reserven durch eine Unternehmensbewertung sein.²⁴

2.4 Rechtsfolgen

Bei Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung der Ausnahmeregelung des § 8c Abs.1 S. 6-8 KStG bleiben die Verluste weiterhin abziehbar. Das gilt, solange die

²⁰ *Frotscher*, § 8c Rn.136.

²¹ *Dötsch*, § 8c Rn.76i.

²² *Dötsch*, § 8c Rn.76i.

²³ *Frotscher*, § 8c Rn.135.

²⁴ *Dötsch*, § 8c Rn.760.

Verluste die Höhe der stillen Reserven nicht übersteigen. Ein schädlicher Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c KStG wird aber dadurch nicht zu einem unschädlichen Beteiligungserwerb und kann zusammen mit einem späteren schädlichen Erwerb immer noch zum Untergang der Verluste führen.²⁵

Die Ausnahmeregelung stellt eine Beschränkung der Rechtsfolge von § 8c Abs. 1 S. 1 und 2 KStG dar und muss bei jedem schädlichen Beteiligungserwerb neu geprüft werden. Die Höhe der verschonten Verluste ergibt sich aus derselben Systematik, wie die Höhe des Verlustuntergangs.

Liegt ein Fall des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG vor (Erwerb von mehr als 25% aber weniger als 50% der Anteile), führt dieser zum anteiligen Verlustuntergang. Ebenso werden die anteiligen stillen Reserven zur Bestimmung der Höhe der Verschonung herangezogen.

Liegt ein Erwerb von mehr als 50% der Anteile vor (§ 8c Abs. 1 S. 2 KStG), gehen alle Verluste unter. Dafür wird der Verlust auch bei Vorliegen der Voraussetzungen in Höhe der gesamten stillen Reserven verschont.

Wenn die nicht genutzten Verluste die stillen Reserven übersteigen, geht nicht der gesamte Verlust unter, sondern nur der die stillen Reserven übersteigende Betrag.²⁶

Die Regelung des § 8c KStG gilt entsprechend für den Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 S. 5 KStG (§ 8a Abs. 1 S. 3 KStG). Das bedeutet, dass auch ein nicht abziehbarer Zinsvortrag in Höhe der stillen Reserven erhalten bleibt. Dabei sind die stillen Reserven aber zuerst den nicht genutzten Verlusten und erst nachrangig einem nicht genutzten Zinsvortrag zuzuordnen (§ 8a Abs. 1 S. 3 KStG).²⁷ Hintergrund davon ist, dass ein Erhalt der Zinsvorträge und der Verluste durch dieselben stillen Reserven zu einer doppelten Begünstigung führen würde.²⁸

Beispiel zur Wirkungsweise²⁹: (Angaben in Euro)

	Erwerb 40 %	Erwerb 80 %	Erwerb 100 %
Nicht genutzter Verlust	50 Mio.	125 Mio.	125 Mio.
Gemeiner Wert der Anteile	70 Mio.	175 Mio.	175 Mio.
Steuerliches Eigenkapital	40 Mio.	100 Mio.	100 Mio.
Stille Reserven	30 Mio.	75 Mio.	75 Mio.
Steuerfreie stille Reserven	10 Mio.	25 Mio.	25 Mio.
Steuerpflichtige stille Reserven	20 Mio.	50 Mio.	50 Mio.
Abziehbarer Verlust	20 Mio.	50 Mio.	50 Mio.
Untergehender Verlust	30 Mio.	75 Mio.	75 Mio.

Das vorstehende Beispiel zeigt, dass bei einem Erwerb von 40 % die anteiligen Werte angesetzt werden (bei den nicht genutzten Verlusten, dem gemeinen Wert der Anteile sowie beim steuerlichen Eigenkapital und den steuerfreien Reserven). Bei einem Erwerb von 80 % hingegen werden alle Werte zu 100 % angesetzt, da auch ein Verlust nach § 8c Abs. 1 S. 2 KStG zu 100 % untergeht. Daher gibt es keinen Unterschied zwischen dem Erwerb von 80 % und dem Erwerb von 100 %.

²⁵ Frotscher, § 8c Rn.130.

²⁶ Frey/Mückl, GmbHR 2010, 71 (74).

²⁷ Siermann/Brinkmann, Wachstumsbeschleunigungsgesetz, DStR 2009, 2633 (2637).

²⁸ Scheunemann/Dennisen/Behrens, BB 2010, 23 (29).

²⁹ Bien/Wagner, BB 2009, 2626 (2631)

2.5 Zweck der Vorschrift

Da § 8c Abs. 1 S. 6-8 KStG eine Ausnahme vom (vollständigen) Verlustuntergang ist, stellt die Regelung eine Einschränkung des Anwendungsbereiches von § 8c Abs. 1 S. 1 bzw. S. 2 KStG dar. Die Verlustabzugsbeschränkung soll missbräuchliche Gestaltungen, wie den Handel mit Verlustmänteln, vermeiden. Der Verlust soll dabei aber verschont werden, soweit er die stillen Reserven der Körperschaft nicht übersteigt. Gemäß Gesetzesbegründung³⁰ stehen dann den Verlusten die vorhandenen stillen Reserven gegenüber, was bewirkt, dass kein zusätzliches Verlustverrechnungspotential übergeht. In einem solchen Fall werden dann nicht die Verluste erworben, sondern die vorhandenen stillen Reserven.³¹

Grundgedanke ist es, dass die nicht genutzten Verluste in einem ursächlichen Zusammenhang mit künftigen Gewinnerwartungen stehen, gleichzeitig aber auch mit bereits vorhandenen stillen Reserven, auf denen eine nicht realisierte, latente Steuer lastet. Diese Steuerverbindlichkeit geht durch den Anteilserwerb nicht unter, weshalb auch die Verlustvorträge erhalten bleiben sollten.

Es wäre möglich gewesen, die Verluste in Höhe der stillen Reserven auch vor dem Beteiligungserwerb zu realisieren. Außerdem spiegeln sich die stillen Reserven in den nicht genutzten Verlusten wider. Die Aufwendungen, die zur Begründung der stillen Reserven führen, sind in den nicht genutzten Verlusten abgebildet.³²

Bien/Wagner sehen zwei mögliche Konzepte hinter der Verschonungsregelung. Als erstes sehen sie die Annäherung an die Ursprünge der Mantelkaufregelung. Demnach wäre es entscheidend, wofür der Erwerber den Kaufpreis zahlt. Wenn die Aktiva, erhöht um die stillen Reserven, dem Kaufpreis entsprechen, ist anzunehmen, dass der Erwerber die Verlustkörperschaft nicht wegen des Verlustvortrags kauft. In diesem Fall sehen *Bien/Wagner* es aber nicht als angemessen an, nur im Inland steuerpflichtige stille Reserven zu berücksichtigen.

Als zweites Konzept sehen sie die Möglichkeit an, dass durch stille Reserven im Wege von Verlustnutzungsstrategien der Wegfall der Verluste vermieden werden kann. Bei diesen Strategien werden Verluste vor dem Beteiligungserwerb in zukünftiges Aufwandspotential verwandelt. Ein Beispiel dafür ist ein ‚sale and lease-back‘ Geschäft. Beim Verkauf werden die stillen Reserven realisiert und mit Verlusten verrechnet. Das lease-back führt dann zu steuerlich nutzbarem Aufwand. In diesem Fall kommt es nach *Bien/Wagner* auf die Steuerpflicht der stillen Reserven an. Da laut Gesetzgeber nur die steuerpflichtigen stillen Reserven einzubeziehen sind, kann vermutet werden, dass Verlustnutzungsstrategien zum Erhalt des Aufwandspotentials nicht notwendig sein sollen. Allerdings gibt es grundsätzlich keine Notwendigkeit, solchen Verlustnutzungsstrategien entgegen zu wirken.³³

³⁰ Gesetzesbegründung BT-Drs. 17/15 v. 9.11.2009, 19

³¹ *Frotscher*, § 8c Rn.128.

³² *Frey/Mückl*, GmbHR 2010, 71 (73).

³³ *Bien/Wagner*, BB 2009, 2626 (2630).

3. Die Organschaft

Fraglich ist es, wie die Verschonungsregelung auf einen mehrstufigen Konzernaufbau, insbesondere auf die Organschaft, angewendet werden soll. Hierzu soll in diesem Abschnitt zunächst ein kurzer Überblick über die Organschaft gegeben werden, um dann im Folgenden näher auf die Problematik eingehen zu können.

3.1 Grundlagen

Das deutsche Steuerrecht geht grundsätzlich davon aus, dass jedes Rechtssubjekt sein Einkommen (einzeln) zu versteuern hat. Das gilt auch für verbundene Unternehmen, da es in Deutschland keine Konzernbesteuerung gibt.

Die Organschaft stellt eine Ausnahme von diesem Grundsatz dar, da hier das Einkommen verschiedener selbständiger Rechtssubjekte zusammen bei einem Rechtsträger (Organträger) versteuert wird.

Die Organschaft erfährt damit im Steuerrecht eine Sonderbehandlung, bei der die Steuersystematik ausnahmsweise durchbrochen wird. Mit diesem Instrument soll eine Einkommensermittlung innerhalb des Organkreises erfolgen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.³⁴ Dabei geht man davon aus, dass Kapitalgesellschaften zu einem anderen Unternehmen in einem Abhängigkeitsverhältnis (rechtlich und tatsächlich) stehen können, sodass sie als wirtschaftlich unselbständig erscheinen.³⁵ Hauptvorteil einer Organschaft ist demnach die Möglichkeit des Verlustausgleichs zwischen mehreren rechtlich selbständigen Unternehmen.

Die körperschaftsteuerliche Organschaft ist in den §§ 14 - 19 KStG geregelt. Die gewerbsteuerliche Organschaft knüpft hieran an (§ 2 Abs. 2 S. 2 GewStG). Somit besteht regelmäßig eine gewerbsteuerliche Organschaft, wenn eine körperschaftsteuerliche Organschaft vorliegt.³⁶ Erforderlich ist in beiden Fällen die finanzielle Eingliederung und ein Gewinnabführungsvertrag (s. hienach). Die umsatzsteuerliche Organschaft erfordert gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG zusätzlich die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung, aber keinen Gewinnabführungsvertrag.

Bei jeder Organschaft gibt es grundsätzlich einen Organträger und (mindestens) eine Organgesellschaft. Bei Vorliegen der Voraussetzungen wird das Einkommen der Organgesellschaft(en) dem Organträger zugerechnet und zusammen mit dem Einkommen des Organträgers versteuert.

3.2 Voraussetzungen

3.2.1 Organträger

Organträger kann gem. § 14 KStG jedes gewerbliche Unternehmen sein. Damit können Organträger insbesondere natürliche Personen, Personengesellschaften bzw. Mitunternehmerschaften, Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Vereine, Vermögensmassen oder gewerbliche Betriebe der juristischen Personen des öffentlichen Rechts sein. Auch nach ausländischem Recht gegründete Gesellschaften können Organträger i. S. d. § 14 Abs. 1 S. 1 KStG sein, sofern die Geschäftsleitung des

³⁴ *Kirchner*, § 2 Rn.3/4.

³⁵ *Müller/Stöcker*, Rn.8.

³⁶ *Kirchner*, § 2 Rn.8.

Organträgers im Inland belegen ist.³⁷ Nach § 18 KStG kann auch ein ausländisches Unternehmen Organträger sein, wenn es eine deutsche Zweigniederlassung hat, die im Handelsregister eingetragen ist.

§ 14 Abs. 1 S. 1 KStG gestattet nur noch einen Organträger, was die Fälle der Mehrmutterorganschaft einschränken soll.³⁸

3.2.2 Organgesellschaft

Organgesellschaft kann nur eine Kapitalgesellschaft sein. In 14 Abs. 1 S. 1 KStG sind die Europäische Gesellschaft, die Aktiengesellschaft und die Kommanditgesellschaft auf Aktien genannt. Nach § 17 KStG können aber auch andere Kapitalgesellschaften Organgesellschaft sein, vor allem also die GmbH.

Die Organgesellschaft muss außerdem ihre Geschäftsleitung und ihren Sitz im Inland haben. Sie muss allerdings nicht gewerblich tätig sein.

3.2.3 Finanzielle Eingliederung

Nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG bedeutet finanzielle Eingliederung, dass der Organträger in solchem Maße an der Organgesellschaft beteiligt sein muss, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte zusteht. Die finanzielle Eingliederung muss dabei vom Beginn des Wirtschaftsjahres an ununterbrochen bestehen.³⁹

3.2.4 Gewinnabführungsvertrag

Nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 KStG muss außerdem ein auf mindestens 5 Jahre abgeschlossener Gewinnabführungsvertrag vorliegen. Dieser ist während der gesamten Dauer tatsächlich durchzuführen. Durchgeführt wird der Gewinnabführungsvertrag, wenn beide Vertragsparteien die zivilrechtlichen Regelungen tatsächlich einhalten. Das gilt vor allem für die Hauptleistungspflichten (Gewinnabführungsverpflichtung der Organgesellschaft und Verlustübernahmeverpflichtung des Organträgers). Der Organträger kann also nicht auf die Gewinnabführung und die Organgesellschaft nicht auf die Verlustausgleichsforderung verzichten.⁴⁰

3.3 Rechtsfolgen

Bei Vorliegen einer Organschaft wird das Einkommen der Organgesellschaft gem. § 14 Abs. 1 S. 1 KStG dem Organträger zugerechnet. Dabei muss aber das Einkommen der Organgesellschaft getrennt vom Einkommen des Organträgers ermittelt werden. Anschließend wird das Einkommen der Organgesellschaft dem Einkommen des Organträgers hinzugerechnet. Die dann entstehende Summe der Einkommen ist so zu behandeln, als wäre der volle Betrag Einkommen des Organträgers. Aus diesem Grund ist das dem Organträger zugerechnete Einkommen der Veranlagung zu Grunde zu legen und wird beim Organträger der für ihn maßgebenden Steuerart und dem für ihn maßgebenden Tarif unterworfen. Das führt dazu, dass die Organgesellschaft zwar selbständiger Rechtsträger und somit subjektiv steuerpflichtig bleibt, sie allerdings in

³⁷ *Kirchner*, § 2 Rn.13/14.

³⁸ *Kirchner*, § 2 Rn.19.

³⁹ *Kirchner*, § 2 Rn.66.

⁴⁰ *Kirchner*, § 2 Rn.72.

der Regel einkommenslos ist, da ihr Einkommen dem Organträger zugerechnet wurde.⁴¹

Das folgende Beispiel soll die Einkommensermittlung bei der Organgesellschaft und beim Organträger verdeutlichen⁴²:

Organgesellschaft		Organträger	
Jahresüberschuss (nach GAV)	0	Jahresüberschuss (einschließlich GAV)	2.000
Neutralisierung Gewinnabführung/ Verlustübernahme	+1.000	Neutralisierung Gewinnabführung/ Verlustübernahme	-1.000
Steuerliche Korrekturen und eigener Spendenabzug	-200	Steuerliche Korrekturen und eigener Spendenabzug	-300
Einkommen	800	Eigenes Einkommen des OT	700
Einkommenszurechnung zum OT	-800	Zurechnung des Organeinkommens	+800
Zu versteuern	0	Zu versteuern	1.500

3.4 Verluste und stille Reserven innerhalb der Organschaft

3.4.1 Verluste

Wesentliche Folge der Organschaft ist es, dass steuerliche Verluste der Organgesellschaft(en) vom Organträger übernommen werden müssen.

Eine weitere Besonderheit besteht darin, dass nach § 15 S. 1 Nr. 1 KStG die Anwendung des § 10d EStG bei der Einkommensermittlung der Organgesellschaft, im Hinblick auf vororganschaftliche Verluste, ausgeschlossen ist. Damit ist auf Ebene der Organgesellschaft weder ein Verlustvortrag noch ein Verlustrücktrag möglich. Mit dieser Regelung soll verhindert werden, dass vorvertragliche Verluste der Organgesellschaft mit Gewinnen, die während der Organschaft entstehen, verrechnet werden können. Ein vorhandener Verlustvortrag kann also von der Organgesellschaft erst wieder nach Beendigung der Organschaft genutzt werden.⁴³

Hierdurch werden die steuerlichen Verluste von den stillen Reserven des verlustverursachenden Rechtsträgers getrennt, was ursächlich für die nachfolgende Betrachtung ist.

§ 15 S. 1 Nr. 1 KStG schließt die Anwendung von § 10d EStG aber nur für die Organgesellschaft aus, die Einkommensermittlung des Organträgers ist davon nicht betroffen. Wenn also dem Organträger ein Verlust der Organgesellschaft zugerechnet wird und dieser nicht vollständig mit entsprechenden Gewinnen des Organträgers verrechnet wird, ist auf Ebene des Organträgers ein Verlustvortrag und Verlustrücktrag i. S. d. § 10d EStG möglich. Die Begrenzung des Verlustrücktrags (511.500 €) bezieht sich dabei auf das konsolidierte Ergebnis aller Organschaftsbeteiligten.⁴⁴

3.4.2 Stille Reserven

Bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft bleibt die Organgesellschaft sowohl zivilrechtlich als auch körperschaftsteuerlich ein selbständiger Rechtsträger. Im

⁴¹ Müller/Stöcker, Rn.467-471.

⁴² Dötsch, § 14 Rn.265.

⁴³ Kirchner, §2 Rn.80.

⁴⁴ Kirchner, § 2 Rn.83/84.

Gegensatz zur gewerbesteuerlichen und umsatzsteuerlichen Organschaft ist die Organgesellschaft nicht als unselbständige Betriebsstätte des Organträgers anzusehen. Das bedeutet auch, dass weder die Begründung, noch die Beendigung der Organschaft zur Realisierung der stillen Reserven der Organgesellschaft führen.⁴⁵

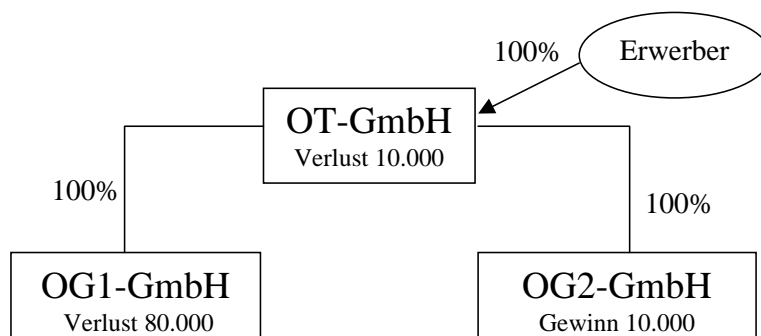
Grundsätzlich kann also gesagt werden, dass die Organschaft keinerlei Auswirkungen auf die stillen Reserven der Organgesellschaft hat. Die stillen Reserven verbleiben bei der Organgesellschaft.

4. Stille Reserven bei Organgesellschaften

4.1 Problembeschreibung

4.1.1 Sachverhalt

In diesem Abschnitt soll die Frage beantwortet werden, in wie weit stille Reserven von Organgesellschaften zur Verschonung von Verlusten führen. Das sich dabei stellende Problem sowie mögliche Lösungen sollen dabei anhand des nachfolgenden Falles verdeutlicht werden:



Im oben dargestellten Fall bilden die OT-GmbH, die OG1-GmbH und die OG2-GmbH eine Organschaft, wobei die OT-GmbH Organträger ist und die OG1-GmbH und OG2-GmbH Organgesellschaften sind. Die OT-GmbH ist dabei an beiden Organgesellschaften zu 100 % beteiligt.

Bei getrennter Einkommensermittlung weist die OT-GmbH einen Verlust von 10.000 €, die OG1-GmbH einen Verlust von 80.000 € und die OG2-GmbH einen Gewinn in Höhe von 10.000 € aus. Da die drei Gesellschaften eine Organschaft bilden, sind die Einkommen der Organgesellschaften dem Organträger zuzurechnen. Dadurch ergibt sich bei der OT-GmbH ein Verlust von 80.000 € (./ 10.000 € ./ 80.000 € + 10.000 €).

Es soll nun geprüft werden, was geschieht, wenn ein außenstehender Erwerber 100% der Anteile an der OT-GmbH erwirbt.

4.1.2 Schädlicher Beteiligungserwerb

Zunächst ist zu prüfen, ob der Erwerb der Anteile an der OT-GmbH einen schädlichen Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c KStG darstellt. Da im vorliegenden Fall 100% der Anteile am Kapital der OT-GmbH erworben werden, liegt in der Tat ein schädlicher Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c Abs. 1 S. 2 KStG (Erwerb von mehr als 50%) vor.

⁴⁵ Müller/Stöcker, Rn.470.

Als Rechtsfolge des Beteiligungserwerbs sind nach § 8c Abs. 1 S. 2 KStG die bis zum Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste vollständig nicht mehr abziehbar.

Es ist allerdings nicht ausdrücklich geregelt, wie die Vorschrift des § 8c KStG auf eine Organschaft anzuwenden ist.

Das BMF-Schreiben besagt lediglich, dass der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG infolge eines schädlichen Beteiligungserwerbs des Organträgers auch das noch nicht zugerechnete, anteilige negative Organeinkommen unterliegt. Dieses ist vor der Einkommenszurechnung bei der Organgesellschaft zu kürzen.⁴⁶

Diese Regelung bezieht sich aber auf einen unterjährigen Beteiligungserwerb, der im oben geschilderten Fall nicht vorliegt. Nach Meinung von *Frotscher* sollten die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8c KStG auf der Ebene des Rechtssubjekts geprüft werden, bei dem sich die Verluste steuerlich auswirken. Aus diesem Grund kann sich die Anwendung des § 8c KStG auf der Ebene der Organgesellschaft nur ergeben, wenn der schädliche Beteiligungserwerb unterjährig erfolgt. Sonst wurde der Verlust der Organgesellschaft bereits dem Organträger zugerechnet und § 8c KStG kann nur noch auf Ebene des Organträgers angewendet werden.⁴⁷

4.1.3 Ausnahmen

Da ein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegt, ist als nächstes zu prüfen, ob eine der Ausnahmeregelungen des § 8c KStG greift und zur Verschonung der Verluste führt.

i) Konzernklausel

Da im geschilderten Fall eine Organschaft erworben wird (unmittelbarer Erwerb der OT-GmbH und mittelbarer Erwerb der OG1-GmbH und OG2-GmbH) könnte die Konzernklausel (§ 8c Abs.1 S. 5 KStG) anwendbar sein. Diese soll allerdings nur konzerninterne Umstrukturierungen vom Verlustuntergang ausnehmen und erfordert, dass am übertragenden und übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu 100% beteiligt ist. Hier erfolgt der Erwerb aber durch einen außenstehenden Erwerber und die Voraussetzungen zur Anwendung der Konzernklausel liegen nicht vor.

ii) Sanierungsklausel

Möglich wäre auch die Anwendbarkeit der Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG. Diese wurde allerdings für (zumindest vorübergehend) nicht anwendbar erklärt. Ohnehin wäre es fraglich, ob die Erfüllung der Voraussetzungen auf der Ebene der Organgesellschaft zu einer Verlustverschonung auf Ebene des Organträgers führen würde.

iii) Verschonung der Verluste in Höhe der stillen Reserven

Zu einer Verschonung der Verluste kann es also im vorliegenden Fall nur kommen, wenn die Voraussetzungen der Verschonungsregelung nach § 8c Abs. 1 S. 6-8 KStG vorliegen. Dies soll genauer im folgenden Abschnitt geklärt werden.

4.2 Verschonung in Höhe der stillen Reserven

Die Verschonungsregelung des § 8c Abs. 1 S. 6-8 KStG bestimmt, dass Verluste insoweit erhalten bleiben, wie ihnen stille Reserven gegenüber stehen. Auch hier ist aber nicht ausdrücklich geregelt, wie das Gesetz auf Organschaften anzuwenden ist.

⁴⁶ BMF-Schreiben v. 4.7.2008, Tz.33.

⁴⁷ *Frotscher*, § 8c Rn.80a.

Ermittelt werden die stillen Reserven nach § 8c Abs. 1 S. 7 KStG durch Gegenüberstellung des steuerlichen Eigenkapitals und dem gemeinen Wert der erworbenen Anteile. Im vorliegenden Fall beträgt der Anteilserwerb 100%, so dass das komplette steuerliche Eigenkapital zugrunde gelegt wird. Der gemeine Wert der Anteile soll im Regelfall dem gezahlten Entgelt entsprechen.

Geregelt ist dabei auch der Fall einer mehrstufigen Ermittlung der stillen Reserven, wobei die Summe der in den untergeordneten Unternehmen ermittelten stillen Reserven die im Kaufpreis der erworbenen Körperschaft enthaltenen stillen Reserven nicht übersteigen darf. Eine solche Ermittlung ist für Fälle gedacht, in denen auch Verluste auf der Ebene der Untergesellschaft unterzugehen drohen. Ein solcher Fall liegt hier aber nicht vor, da ja bei einer Organschaft die Verluste der Organgesellschaft bereits dem Einkommen des Organträgers zugerechnet wurden. Dementsprechend gibt es keine Verluste auf der Ebene der Organgesellschaft (Untergesellschaft), die unterzugehen drohen.

Keine Schwierigkeiten dürfte die Berechnung der stillen Reserven auf der Ebene des Organträgers bereiten. Ausgehend von einem Kaufpreis in Höhe von 1.000.000 € und einem steuerlichen Eigenkapital von 920.000 €, würden im angenommenen Beispielfall die stillen Reserven auf der Ebene des Organträgers 80.000 € betragen. Hiervon müssen aber noch die steuerfreien stillen Reserven heraus gerechnet werden. Das bezieht sich unter anderem auf stille Reserven, die auf Beteiligungsbesitz entfallen, dessen Gewinne aus der Veräußerung nach § 8b KStG steuerfrei sind. Diese Regelung gilt nach § 8b Abs. 2 S. 1 KStG auch für Anteile an Organgesellschaften. Angenommen, die OT-GmbH hält nur die Beteiligungen an den beiden Organgesellschaften, müssen die ermittelten stillen Reserven in Höhe von 80.000 € um die auf diese Beteiligungen entfallende stille Reserven gemindert werden. Die Höhe dieser stillen Reserven lässt sich aber vermutlich nur durch eine Unternehmensbewertung bestimmen.

Im Folgenden wird davon ausgegangen, dass die stillen Reserven in der Beteiligung den stillen Reserven im Betriebsvermögen der Organgesellschaften entsprechen; das ist z. B. der Fall, wenn der Organträger lediglich eine Holdinggesellschaft ist und keinen eigenen Geschäftsbetrieb unterhält. Dabei handelt es sich aber lediglich um eine hier getroffene Annahme, die nicht grundsätzlich zutreffend sein muss.

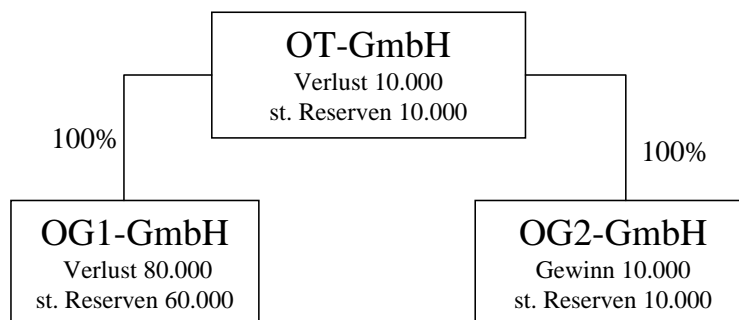
Im oben geschilderten Fall werden z. B. durch eine Unternehmensbewertung bei der OG1-GmbH stille Reserven in Höhe von 60.000 € und bei der OG2-GmbH stille Reserven in Höhe von 10.000 € ermittelt.

Wie eben erläutert, wird hier davon ausgegangen, dass diese im Betriebsvermögen der Organgesellschaften enthaltenen stillen Reserven denen der Beteiligung entsprechen. Dementsprechend stellen sie stille Reserven an einer Beteiligung dar, deren Gewinne aus der Veräußerung nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei sind.

Deshalb sind diese stillen Reserven bei der OT-GmbH von den 80.000 € abzuziehen. Somit betragen die im Inland steuerpflichtigen stillen Reserven auf Ebene der OT-GmbH 10.000 € (80.000 € ./ 70.000 €).

Der Verlust auf der Ebene des Organträgers beträgt 80.000 €. Bei den beiden Organgesellschaften hingegen ist kein Verlust vorhanden, da das Einkommen bereits dem Organträger zugerechnet wurde. Es sind aber bei der OG1-GmbH stille Reserven in Höhe von 60.000 € und bei der OG2-GmbH stille Reserven in Höhe von 10.000 € vorhanden.

Daraus ergibt sich die im folgenden Schaubild dargestellte Verteilung von Verlusten und stillen Reserven:



Geht man davon aus, dass stille Reserven nur zur Verschonung führen, wenn sie sich bei derselben Gesellschaft befinden wie die Verluste, ist die Regelung des § 8c Abs. 1 S. 6-8 KStG so anzuwenden, dass lediglich die stillen Reserven des Organträgers zu einer Verschonung der Verluste führen. Dementsprechend würde der Verlust in Höhe von 10.000 € verschont werden, die übrigen 70.000 € würden untergehen.

Problematisch ist das im vorliegenden Fall, da die Verluste zwar steuerlich beim Organträger erfasst werden, ursprünglich aber unter anderem bei der OG1-GmbH entstanden sind. Ein solcher Sachverhalt wirft die Frage auf, ob aus steuersystematischer Sicht stille Reserven auf Ebene von Organgesellschaften ebenfalls zu einer Verschonung der Verluste führen sollten.

Es kann durchaus Fälle geben, in denen die Verlustzuordnung zum Organträger von Vorteil ist und zur Verschonung von Verlustvorträgen führt, die sonst untergehen würden. Das wäre hier z. B. der Fall, wenn die OT-GmbH stille Reserven hätte, die OG1-GmbH hingegen nicht. Bei Anwendung der Verschonungsregelung auf Ebene der OG1-GmbH würden dann die nicht genutzten Verluste untergehen, da ihnen keine stillen Reserven gegenüberstehen. Werden die Verluste dann der OT-GmbH zugeordnet, können sie dort mit den stillen Reserven verrechnet werden und die Verluste gehen nicht unter.

Neyer sieht es jedoch als wahrscheinlicher an, dass die umgekehrt gelagerten Sachverhalte überwiegen, in denen die Verlustverlagerung (Trennung von Verlusten und stillen Reserven) zum Verlustuntergang führt. Das ist z. B. der Fall, wenn die OT-GmbH keine stillen Reserven hat, die OG1-GmbH hingegen schon. Dann gehen die Verluste auf der Ebene der OT-GmbH unter, da ihnen keine stillen Reserven gegenüberstehen. Würde man die Verschonungsregelung auf der Ebene der OG1-GmbH prüfen, würden die Verluste in Höhe der stillen Reserven erhalten bleiben.

Da somit die Organschaft häufig zu Nachteilen bei der Verlustverschonung im Falle eines Anteilserwerbs führen würde, soll im nächsten Abschnitt der Frage nachgegangen werden, ob es sachgerecht ist, die stillen Reserven der Organgesellschaften bei der Prüfung der Verlustverschonung mit einzubeziehen.

4.3 Erfassung stiller Reserven von Organgesellschaften?

4.3.1 Literaturmeinungen

Nach Neyer wäre es aufgrund der Verlustverlagerung und dem damit oft verbundenen Verlustuntergang wünschenswert, dass die Finanzverwaltung auf Antrag die Anrechnung stiller Reserven der Organgesellschaft auf Ebene des Organträgers gewährt.⁴⁸

⁴⁸ Neyer, BB 2010, 1055 (1058)

Sistermann/Brinkmann vertreten die Ansicht, dass auf die stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern der Organgesellschaft abgestellt werden sollte. Bei der Ermittlung der sog. Vergleichsgrößen nach § 8 Abs. 4 KStG a. F. vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass das maßgebliche Betriebsvermögen des Organträgers unter Berücksichtigung des Betriebsvermögens der Organgesellschaft zu ermitteln ist. *Sistermann/Brinkmann* befürworten deshalb eine entsprechende Vorgehensweise bei der Ermittlung der stillen Reserven des Organträgers nach § 8c KStG.⁴⁹

Auch *Scheunemann/Dennisen/Behrens* vertreten die Ansicht, dass das Betriebsvermögen der Organgesellschaft zur Ermittlung der stillen Reserven mit einzubeziehen ist. Die Verluste auf der Ebene des erworbenen Organträgers entstehen oft nur durch die Übernahme von Verlusten der Organgesellschaft. Deshalb ist es konsequent, die stillen Reserven der Organgesellschaft zur Prüfung des Verlusterhalts auf der Ebene des Organträgers zu berücksichtigen. Die Autoren sehen diese Sonderregelung durch die Besonderheit im Rahmen der Organschaft als gerechtfertigt an.⁵⁰

Nach *Bien/Wagner* führen in den Anteilen an Organgesellschaften enthaltene stille Reserven nicht zur Verlustverschonung, weil diese Anteile durch den Organträger nach § 8b KStG steuerfrei veräußert werden können. Wie oben erläutert, ist ein möglicher Hintergrund der Verschonungsregelung, dass Verlustnutzungsstrategien überflüssig werden sollen. Wenn man diesen Zweck hinter der Regelung sieht, ist dieser im Fall der Organschaft nicht erreicht. Die Organgesellschaften müssten solche Strategien nutzen, um den Verlusterhalt in Höhe ihrer stillen Reserven zu erreichen. Deshalb sollten nach *Bien/Wagner* auch stille Reserven auf Ebene der Organgesellschaften zur Verlustverschonung auf Ebene des Organträgers genutzt werden dürfen. Stille Reserven in den Anteilen an Organgesellschaften dürfen aber dann dementsprechend gar nicht genutzt werden. Eine Möglichkeit diese Problematik zu lösen, wäre eine klarstellende Regelung in § 15 KStG.⁵¹

Auch *Frey/Mückl* vertreten die Ansicht, dass nicht nur auf die stillen Reserven des Organträgers, sondern auch auf die der Organgesellschaften abzustellen ist. Als Grund dafür nennen sie vor allem, dass die in den Verlusten abgebildeten Aufwendungen auch bei der Organgesellschaft angefallen sind und zu stillen Reserven geführt haben. Würden die stillen Reserven der Organgesellschaft nicht mit einbezogen, würde die Organschaft schlechter gestellt werden. Sie sehen die in der Gesetzesbegründung aufgeführte Anwendung der mehrstufigen Ermittlung von stillen Reserven nur in Fällen von Organschaften und Personengesellschaften als denkbar an, wenn man davon ausgeht, dass stille Reserven an Beteiligungen grundsätzlich nicht zu berücksichtigen sind. Damit setzt die Gesetzesbegründung ihrer Meinung nach die Berücksichtigung von stillen Reserven der Organgesellschaften voraus.

Wendet man die mehrstufige Ermittlung auf Organschaften an, müssen die stillen Reserven von Organträger und Organgesellschaften addiert werden und diese Summe darf den Kaufpreis bzw. Unternehmenswert nicht überschreiten. Diese Beschränkung bei der mehrstufigen Ermittlung halten *Frey/Mückl* aber für inkonsequent. Sie würde bei einer gestuften Ermittlung zur Berücksichtigung stiller Lasten führen, während bei einer einzelnen Kapitalgesellschaft stille Lasten nicht berücksichtigt werden.⁵²

Breuninger/Ernst befürworten ebenfalls die Berücksichtigung von stillen Reserven der Organgesellschaften. Es ist möglich, die Beteiligung an der Organgesellschaft nach §

⁴⁹ *Sistermann/Brinkmann*, Wachstumsbeschleunigungsgesetz, DStR 2009, 2633 (2636)

⁵⁰ *Scheunemann/Dennisen/Behrens*, BB 2010, 23 (28)

⁵¹ *Bien/Wagner*, BB 2009, 2626 (2631).

⁵² *Frey/Mückl*, GmbHR 2010, 71 (76).

8b Abs. 2 KStG steuerfrei zu veräußern. Allerdings erhöhen stille Reserven bei Realisierung das Einkommen der Organgesellschaft, welches dann dem Organträger zuzurechnen ist. Nach Meinung von *Breuninger/Ernst* sollte der Beteiligungsbuchwert auf Ebene des Organträgers durch die entsprechende Aktivseite der Organgesellschaft ersetzt werden.⁵³

Auch *Haßa/Gosmann* halten es für zwingend geboten, stille Reserven von Organgesellschaften mit einzubeziehen und halten eine Gesamtbetrachtung für wünschenswert. Sie halten es aber für fraglich, ob es dazu wirklich kommen wird, da der Gesetzgeber schon im Rahmen der öffentlichen Anhörung zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz diesen von den Verbänden vorgebrachten Kritikpunkt ignoriert hat.⁵⁴

Deutlich wird, dass nahezu das gesamte Schrifttum eine Zurechnung der im Betriebsvermögen der Organgesellschaft enthaltenen stillen Reserven beim Organträger für sachgerecht hält. Zu diesem Schluss gelangt auch *Dötsch*. Er hält diese Meinung grundsätzlich auch für gerechtfertigt, zumindest wenn es um die weitere Nutzbarkeit von dem Organträger zugerechnete Organverluste geht. Er kritisiert aber, dass ein solches Vorgehen der Regelung des § 8c Abs. 1 S. 7 HS 2 KStG zuwider läuft. Diese bestimmt ausdrücklich, dass nur im Inland steuerpflichtige stille Reserven zu berücksichtigen sind. Die stillen Reserven im Betriebsvermögen der Organgesellschaft sind über den Beteiligungsansatz in der Bilanz schon in den stillen Reserven des Organträgers enthalten. Sie sind aber nach der Regelung des § 8c Abs. 1 S. 7 HS 2 KStG aufgrund ihrer Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 2 KStG heraus zurechnen. Außerdem hält er die Berücksichtigung stiller Reserven der Organgesellschaften in solchen Fällen nicht für überzeugend, in denen es um die Nutzung von eigenen Verlusten des Organträgers geht.⁵⁵

4.3.2 Mögliche Lösungen

Beim oben geschilderten Beispielsfall gibt es bezüglich der Anwendung der Verschonungsregelung grundsätzlich drei denkbare Lösungen, die im folgenden dargestellt werden.

i) Keine Erfassung der stillen Reserven von Organgesellschaften

Wenn man die Vorschrift des § 8c Abs. 1 S. 6-8 KStG eng nach ihrem Wortlaut auslegt, kommt man zu dem Schluss, dass stille Reserven von Organgesellschaften nicht zu berücksichtigen sind.

Im vorliegenden Fall würde das bedeuten, dass die beim Organträger zusammen gerechneten Verluste nur in Höhe der stillen Reserven des Organträgers verschont werden. Der Verlust in Höhe von 80.000 € würde in Höhe der stillen Reserven von 10.000 € erhalten bleiben. Der übrige Verlust von 70.000 € würde untergehen.

Die stillen Reserven auf Ebene der Organgesellschaften bleiben unberücksichtigt, da ihnen keine Verluste gegenüber stehen.

ii) Konsolidierung aller stillen Reserven

Die zweite denkbare Lösung wäre es, alle stillen Reserven zu konsolidieren. So würden alle stillen Reserven zusammen gerechnet und dem Organträger zugeordnet. Im vorliegenden Fall würden die konsolidierten stillen Reserven 80.000 € betragen.

⁵³ *Breuninger/Ernst*, GmbHR 2010, 561 (565).

⁵⁴ *Haßa/Gosmann*, DB 2010, 1198 (1203).

⁵⁵ *Dötsch*, § 8c Rn.76m.

Durch die Zuordnung zum Organträger, könnten dann alle stillen Reserven mit dem Verlust verrechnet werden. Dann stehen dem Verlust in Höhe von 80.000 € stille Reserven in derselben Höhe entgegen. Das würde zur vollständigen Verlustverschonung führen. Im hier vorliegenden Fall wäre eine solche Lösung also definitiv vorteilhafter. Berücksichtigt man nur die stillen Reserven des Organträgers, geht ein großer Teil der Verluste unter. Bei einer Konsolidierung bleibt der gesamte Verlust erhalten.

Denkbar wäre es auch, wie von *Breuninger/Ernst* vorgeschlagen, den Beteiligungsbuchwert auf der Ebene des Organträgers durch die entsprechende Aktivseite der Organgesellschaft zu ersetzen. So könnte die sehr komplizierte Weise der Ermittlung aller konsolidierten stillen Reserven vermieden werden, bei der man zunächst die steuerfreien stillen Reserven an der Beteiligung heraus rechnet, um dann die stillen Reserven der Organgesellschaft hinzu zu addieren.

iii) Mehrstufige Prüfung der Verschonungsregelung

Eine mögliche Kritik an der Konsolidierung aller stillen Reserven des Organkreises könnte sich dadurch ergeben, dass unter Umständen auch stille Reserven von Gesellschaften berücksichtigt werden, die keinen Verlust erwirtschaftet haben. Im hier vorliegenden Fall würden z. B. die stillen Reserven der OG2-GmbH einfließen, obwohl dort kein Verlust entstanden ist.

Ein weiterer möglicher Lösungsweg demnach besteht darin, die Verschonungsregelung beim Organträger und bei den einzelnen Organgesellschaften separat zu prüfen. Zwar wurden die nicht genutzten Verluste der Organgesellschaften bereits dem Organträger zugerechnet, sie wurden aber vorher auf jeder Ebene einzeln ermittelt. So wäre es denkbar, die Verluste gedanklich wieder dort anzusetzen, wo sie entstanden sind. Dann wäre es möglich, bei jeder einzelnen Gesellschaft zu prüfen, in welcher Höhe den dort erwirtschafteten Verlusten stille Reserven gegenüber stehen.

1. Alternative

Im hier vorliegenden Fall hat die OG1-GmbH Verluste in Höhe von 80.000 € erwirtschaftet und verfügt über stille Reserven in Höhe von 60.000 €. Es würden 60.000 € des Verlustes verschont werden und 20.000 € untergehen. Die OT-GmbH hat eigene Verluste in Höhe von 10.000 € und stille Reserven von 10.000 €. Dementsprechend würde hier der Verlust vollständig erhalten bleiben. Auf der Ebene der OG2-GmbH geschieht nichts, da von dieser Gesellschaft keine Verluste erwirtschaftet wurden.

Problematisch ist es bei dieser Lösung, dass die Einkommenszurechnung zum Organträger tatsächlich bereits erfolgt ist. Umsetzbar wäre ein solches Vorgehen also nur, wenn eine gesetzliche Regelung eingeführt würde, die die Prüfung der Verschonungsregelung auf der Ebene der Organgesellschaften vor der Einkommenszurechnung vorschreibt.

Hier würden sich dann bei der OT-GmbH ein eigener Verlust von 10.000 € ergeben. Diesem ist der zu verschonende Verlust der OG1-GmbH von 60.000 € und der Gewinn der OG2-GmbH von 10.000 € hinzu zu rechnen. Es ergäbe sich auf Ebene der OT-GmbH ein weiterhin nutzbarer Verlustvortrag in Höhe von 60.000 €.

Gegen diese Lösung spricht, dass unter Umständen die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten der einzelnen Gesellschaften des Organkreises unterbunden würde. Diese Möglichkeit stellt aber einen Hauptvorteil der Organschaft dar.

2. Alternative

Alternativ könnte man die Verschonung zwar in Höhe der stillen Reserven der Gesellschaft zulassen, die die Verluste erwirtschaftet hat, aber trotzdem zuerst die Einkommen dem Organträger zurechnen. Hier würden stille Reserven in Höhe von 70.000 € ermittelt werden (durch Prüfung auf der Ebene der einzelnen Gesellschaften, wie oben erläutert). Die tatsächliche Verschonung wäre aber auf Ebene des Organträgers zu prüfen. Die OT-GmbH weist nach der Einkommenszurechnung einen Verlust von 80.000 € auf. Davon sind 70.000 € zu verschonen und 10.000 € gehen unter.

Diese Lösung würde im vorliegenden Fall einen Mittelweg darstellen. Unter Umständen kann sie aber auch einem höheren Verlustuntergang führen, je nach Verteilung der stillen Reserven.

Eine solche Vorgehensweise ist zwar grundsätzlich denkbar, dürfte sich aber in der Praxis als sehr schwer praktikabel erweisen.

4.3.3 Ergebnis

Nicht strittig ist beim vorliegenden Fall, dass ein schädlicher Beteiligungserwerb i. S. d. § 8c KStG vorliegt. Dieser führt zum vollständigen Verlustuntergang, wenn nicht eine der Ausnahmen des § 8c KStG greift.

Dass hier grundsätzlich die Verluste in Höhe der stillen Reserven nach § 8c Abs. 1 S. 6-8 KStG zu verschonen sind, ist zu bejahen.

Problematisch ist die Bestimmung der stillen Reserven, die zur Verschonung der Verluste führen.

Orientiert man sich an der Literatur, kommt man zu dem Ergebnis, dass stille Reserven von Organgesellschaften mit zu berücksichtigen sein sollten. Die Ermittlung der stillen Reserven sollte über eine konsolidierte Betrachtung erfolgen.

Im Ergebnis würden im oben geschilderten Fall die stillen Reserven aller Gesellschaften berücksichtigt und der vollständige Verlustvortrag des Organträgers in Höhe von 80.000 € wäre weiterhin nutzbar.

5. Fazit und Stellungnahme

Ziel dieser Arbeit ist es, die Frage zu beantworten, welche stillen Reserven bei einem unmittelbaren Anteilserwerb eines Organträgers zu einer Verschonung der Verluste führen. Dazu ist der Zweck der jeweiligen Regelungen zu berücksichtigen.

Durch die Regelung des § 8c KStG soll vermieden werden, dass vor dem Anteilseignerwechsel entstandene Verluste weiter genutzt werden können, wenn sich die wirtschaftlichen Identität einer Gesellschaft ändert. Nach der hier vertretenen Meinung stellt § 8c KStG ebenso wie § 8 Abs. 4 KStG a. F. eine Missbrauchsvermeidungsnorm dar.

Ausnahmsweise kommt es nicht zum Verlustuntergang, wenn § 8c Abs. 1 S. 6-8 KStG anwendbar ist. Wenn eine Gesellschaft stille Reserven besitzt, stehen diese den nicht genutzten Verlusten gegenüber und führen dazu, dass kein zusätzliches Verlustverrechnungspotential übergeht. Gerechtfertigt ist eine solche Ausnahmeregelung, da es grundsätzlich möglich gewesen wäre, die Verluste in Höhe der stillen Reserven schon vor dem Anteilseignerwechsel zu realisieren.

Ein Problem besteht hier bei Organschaftsverhältnissen. Durch die Verlagerung der Verluste von der Organgesellschaft auf den Organträger, stehen diesem die stillen

Reserven der Organgesellschaft nicht mehr gegenüber. Die Verluste und die stillen Reserven befinden sich also auf unterschiedlichen Ebenen.

Beim unmittelbaren schädlichen Beteiligungserwerb des Organträgers sind zunächst die stillen Reserven des Organträgers mit den dort vorhandenen Verlusten zu verrechnen, egal ob es sich um eigene oder um von den Organgesellschaften übernommene Verluste handelt. Fraglich ist, ob der übrige Verlust untergeht oder ob die stillen Reserven der Organgesellschaften ebenfalls zu einer Verschonung führen.

Wie oben bereits erläutert sieht die h. M. in der Literatur dies als sachgerecht an.

Legt man die vorhin erwähnte Rechtfertigung für die Verschonungsregelung zugrunde, führen stille Reserven zur Verlustverschonung, da in dieser Höhe die Verluste bereits vor dem Anteilsenerwerb hätten ausgeglichen werden können. Das ist aber grundsätzlich auch bei der Organschaft der Fall. Bei Realisierung der stillen Reserven vor Beteiligungserwerb, wären die Verluste auf der Ebene der Organgesellschaft geringer gewesen. Dieses Argument würde aber dazu führen, dass eine mehrstufige Ermittlung der Verschonung nötig wäre.

Ein weiteres Argument ist aber, dass die aus der Realisation der stillen Reserven entstehenden Gewinne das Einkommen der Organgesellschaft erhöhen, welches wiederum dem Organträger zuzurechnen ist. Da sich dort auch alle Verluste sammeln, kommt es nicht darauf an, ob bei der Organgesellschaft selber Verluste erwirtschaftet wurden.

Deshalb sollten auch stille Reserven der Organgesellschaften zur Verlustverschonung führen und im Rahmen einer Konsolidierung dem Organträger zugeordnet werden.

Ein durch dieses Vorgehen eventuell entstehender steuerlicher Vorteil (z. B. durch Einbeziehung stiller Reserven von Gesellschaften, die keine Verluste erwirtschaftet haben), lässt sich durch die Besonderheit des ‚Instruments‘ der Organschaft rechtfertigen. Die Organschaft ist als eine steuerliche Einheit anzusehen und deshalb sind die stillen Reserven ebenso zu addieren wie die Einkommen.

Um eine solche Ermittlung der stillen Reserven zu ermöglichen, ist aber auf jeden Fall eine klarstellende gesetzliche Regelung nötig. Diese könnte entweder in § 15 KStG oder aber direkt in § 8c KStG eingeführt werden.

Literaturverzeichnis

- Bien, Roland / Wagner, Thomas*, Erleichterungen bei der Verlustabzugsbeschränkung und der Zinsschranke nach dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2009, 2626-2634
- Blümich, Walter*, EStG, KStG, GewStG, 104. Auflage, Stand September 2009 (zit.: *Blümich*)
- Breuninger, Gottfried E./ Ernst, Markus*, Der Beitritt eines rettenden Investors als (stiller) Gesellschafter und der „neue“ § 8c KStG, GmbHR 2010, 561-568
- Dötsch, Ewald / Jost, Werner / Pung, Alexandra / Witt, Georg*, Die Körperschaftsteuer, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Stand: 68. Lieferung, März 2010, (zit.: *Dötsch*)
- Frey, Johannes/ Mückl, Norbert*, Konzeption und Systematik der beim Verlustabzug (§ 8c KStG): Chancen und Risiken für die Gestaltungspraxis, GmbHR 2010, 71-78
- Frotscher, Gerrit / Maas, Ernst*, Praxiskommentar KStG, Stand: 101. Lieferung, März 2010, (zit.: *Frotscher*)
- Gosch, Dietmar*, Körperschaftsteuergesetz Kommentar, 2. Auflage, München 2009 (zit.: *Gosch*)

- Hans, Adrian*, Unternehmenssteuerreform 2008: Kritik der Neuregelung über die Nutzung körperschaftsteuerlicher Verluste (§ 8c KStG), FR 2007, 775-781
- Haßa, Guido / Gosmann, Martin*, Zweifelsfragen zu Konzernklausel und Verschonungsregel des § 8c KStG, DB 2010, 1198-1205
- Kirchner, Alexander / Torwegge, Christoph / Rüth, Henning*, Holding und Beteiligung Wiesbaden 2009 (zit.: *Kirchner*)
- Lang, Joachim*, Kommentierung Körperschaftsteuergesetz, Stand: Oktober 2009, (zit.: *Lang*)
- Müller, Thomas / Stöcker, Ernst E.*, Die Organschaft, 7. Auflage, Herne 2008 (zit.: *Müller/Stöcker*)
- Neyer, Wolfgang*, Verlustnutzung nach Anteilsübertragung Anwendung der neuen Verschonungsregeln auf Konzernsachverhalte, BB 2010, 1055-1062
- Ortmann-Babel, Martina / Bolik, Andreas / Gageur, Patrick*, Mantelkauf: Passt nicht, immer noch zu weit! Zweifelsfragen und Lösungsansätze im Zusammenhang mit der Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG, DStR 2009, 2173-2179
- Scheunemann, Marc / Dennisen, Andre / Behrens, Stefan*, Steuerliche Änderungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2010, 23-35
- Sistermann, Christian / Brinkmann, Jan*, Wachstumsbeschleunigungsgesetz: Die Änderungen bei der Mantelkaufregelung. Entschärfung der Verlustabzugsbeschränkungen durch Konzernklausel und Verschonung in Höhe der stillen Reserven DStR 2009, 2633-2638 (zit.: *Sistermann/Brinkmann*, Wachstumsbeschleunigungsgesetz, DStR 2009, 2633)
- Sistermann, Christian / Brinkmann, Jan*, Die neue Sanierungsklausel in § 8c KStG: Vorübergehende Entschärfung der Mantelkaufregelung für Unternehmen in der Krise, DStR 2009, 1453-1457 (zit.: *Sistermann/Brinkmann*, Sanierungsklausel, DStR 2009, 1453)

Abgeschlossen August 2010

www.logos-verlag.de/ReWir

urn:nbn:de:hbz:1010-301 (www.nbn-resolving.de)

Impressum: FH Gelsenkirchen, Fachbereich Wirtschaftsrecht, August-Schmidt-Ring 10, D-45665 Recklinghausen
www.wirtschaftsrecht.fh-gelsenkirchen.de



Dieser Text steht unter der Lizenz ‚Namensnennung- Keine kommerzielle Nutzung - Keine Bearbeitung 3.0 Deutschland‘ (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/de/>)

logos

Vertrieb: Logos Verlag Berlin GmbH
Comeniushof, Gubener Straße 47
10243 Berlin
<http://www.logos-verlag.de>