

Organkreis einbezogen werden kann.¹ Diese Auffassung des BMF ist unseres Erachtens wenig überzeugend (hierzu ausführlich unter Rz. 19.11 ff.).

B. Optierende Gesellschaft als Organträger einer ertragsteuerlichen Organschaft

I. Persönlicher Anwendungsbereich

- 19.5 Auch nicht optierende Personengesellschaften können Organträger sein, wenn sie eine originär gewerbliche Tätigkeit ausüben (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG). Das Erfordernis der originär gewerblichen Tätigkeit entfällt für optierende Gesellschaften, da diese über § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG nicht mehr unter Personengesellschaften in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG, sondern unter Körperschaften im dortigen Satz 1 fallen. Eine optierende Gesellschaft kann daher **unabhängig von der Art ihrer Tätigkeit** Organträger sein.² Nach Ausübung der Option kann somit zB grundsätzlich auch eine rein vermögensverwaltende Personengesellschaft Organträger sein.³

II. Voraussetzungen der Organschaft

1. Finanzielle Eingliederung

- 19.6 Hinsichtlich der finanziellen Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG bestehen keine nennenswerten Besonderheiten. Ob die optierende Gesellschaft als Organträger derart an der Organgesellschaft beteiligt ist, dass ihr die **Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft** zusteht, sollte sich bei einer optierenden Gesellschaft in gleicher Weise wie bei einer Kapitalgesellschaft als Organträger bestimmen lassen. Die die Stimmrechtsmehrheit vermittelnden Anteile an der Organgesellschaft sind von der optierenden Gesellschaft im zivilrechtlich zu bestimmenden Gesellschaftsvermögen zu halten.⁴ Auf die Frage, ob auch (vor Ausübung der Option) im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Anteile zu berücksichtigen sind (Rz. 18.36), kommt es nicht an, da die optierende Gesellschaft ab dem Zeitpunkt, in dem die Option wirksam wird, kein Sonderbetriebsvermögen (mehr) hat.⁵ Daher sollte sich auch bei rein vermögensverwaltenden optierenden Gesellschaften nicht die Frage stellen, wie damit umgegangen wird, dass im zivilrechtlichen Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft stehende Anteile steuerlich direkt den Gesellschaftern zugerechnet werden. Denn durch die Option

1 So auch *Dreßler/Kompolek*, UbG 2022, 1 (10); Vgl. auch die Forderung der IDW-Stellungnahme zum BMF-Schreiben zu § 1a KStG vom 20.10.2021, S. 13, worin die Anerkennung einer optierenden Gesellschaft als Organgesellschaft gefordert wird.

2 BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001 – DOK 2021/1162290, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 55.

3 *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (628); *Walter* in Bott/Walter, § 14 KStG Rz. 162 (Stand: April 2024); *Böhmer/Schewe*, FR 2022, 69 (74). Zu denken ist etwa an eine im Handelsregister eingetragene, rein vermögensverwaltende OHG, dazu *Pung/Werner* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 26 (Stand: März 2024), oder eine vermögensverwaltende eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts.

4 BMF v. 10.11.2005 – IV B 7 - S 2770-24/05, BStBl. I 2005, 1038, Rz. 13.

5 *Tiede* in H/H/R, § 1a KStG Anm. 32 (Stand: Juni 2022).

wird die Transparenz gerade aufgehoben, und die Anteile werden auch steuerlich der optierenden Gesellschaft als Körperschaftsteuersubjekt zugerechnet.¹

2. Gewinnabführungsvertrag

Sowohl die zivilrechtlichen Regelungen des §§ 291 ff. AktG als auch die steuerlichen Anforderungen an die Ausgestaltung des Gewinnabführungsvertrages in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG bzw. § 17 Abs. 1 KStG knüpfen nicht an die Rechtsform des herrschenden Unternehmens, sondern an die Rechtsform der abhängigen Gesellschaft an. § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG verlangt lediglich, dass es sich bei dem herrschenden Unternehmen um ein „**Unternehmen**“ im **konzernrechtlichen Sinne** handelt. In der gesellschaftsrechtlichen Literatur ist daher strittig, ob sog. Privatgesellschafter ohne anderweitige wirtschaftliche Interessen taugliche herrschende Unternehmen eines Gewinnabführungsvertrages sein können oder ob ein derartiger Gewinnabführungsvertrag zivilrechtlich nichtig ist.² Da die steuerliche Fiktion des § 1a KStG gesellschaftsrechtlich irrelevant ist, sind Fälle denkbar, in denen eine rein vermögensverwaltende optierende Gesellschaft zivilrechtlich als **Privatgesellschafter** angesehen werden könnte, so dass die **zivilrechtliche Wirksamkeit** des Gewinnabführungsvertrages problematisch ist. Darüber hinaus bestehen bezüglich des Abschlusses und der Durchführung eines Gewinnabführungsvertrages mit einer optierenden Gesellschaft als herrschendem Unternehmen keine Besonderheiten (allgemein zum Gewinnabführungsverträgen unter Beteiligung von Personengesellschaften als herrschenden Unternehmen, Rz. 18.8).

III. Rechtsfolgen der Organschaft

Im Grundsatz handelt es sich bei einer Organschaft mit einer optierenden Gesellschaft als Organträger um eine **Organschaft zwischen zwei Körperschaftsteuersubjekten**. Somit gelten dieselben Grundsätze wie bei einer Kapitalgesellschaft als Organträger (Rz. 15.1 ff.). Die im Falle einer nicht optierenden Personengesellschaft als Organträger geltenden Besonderheiten sind grundsätzlich nicht anwendbar (Rz. 18.128 ff.). Insbesondere fallen bestimmte Steuer-effekte, welche durch die Einschaltung eines transparenten Organträgers erreicht werden (zu denken ist etwa an kapitalertragsteuerfreie Repatriierung von Gewinnen an substanzschwache ausländische Gesellschafter des Organträgers), durch die Option des Organträgers weg.³ Ob die Option des Organträgers daher **steuerplanerisch** vorteilhaft ist, muss für jeden Einzelfall gesondert geprüft werden.

IV. Auswirkung von Option und Rückoption auf bestehende Organschaft

Da auch nicht optierende Personengesellschaften Organträger sein können, wenn sie die Voraussetzungen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft erfüllen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

1 BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001 – DOK 2021/1162290, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 53; *Brühl* in BeckOK, § 1a KStG Rz. 429 (Stand: März 2024); *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beih 2021, 3 (15).

2 Für eine Nichtigkeit etwa *Servatius* in Grigoleit, AktG², § 291 AktG Rz. 58; *Altmeppen* in MüKo AktG⁶, § 291 AktG Rz. 13; *Paschos* in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht⁶, § 291 AktG Rz. 6; a.A. *Rubner*, der Konzern 2003, 735 (739 f.); *Emmerich* in Emmerich/Habersack Aktien- und GmbH-Konzernrecht¹⁰, § 291 AktG Rz. 9a argumentiert, ein Privataktionär werde spätestens durch den Abschluss des Gewinnabführungsvertrages zum „Unternehmen“ i.S.d. § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG.

3 Vgl. auch zu potentiellen Auswirkungen der Option des Organträgers im sog. „Mittelstandsmodell“ *Prinz*, DB 2021, 914 (918).

Satz 2 KStG), ist auch der Fall denkbar, dass der Organträger einer bereits bestehenden Organschaft nach § 1a Abs. 1 KStG **zur Körperschaftsteuer optiert**. Für diesen Fall hat sich das BMF erfreulich **klar positioniert**.¹ Die Option hat weder Auswirkungen auf den Fortbestand des Gewinnabführungsvertrages noch auf den der Organschaft. Zudem führt die Option nicht dazu, dass für den Gewinnabführungsvertrag eine neue fünfjährige Mindestlaufzeit i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG beginnt.² Wenig überraschend sieht das BMF in der Option auch keinen wichtigen Grund für die Beendigung eines noch nicht mindestens fünf Jahre gelaufenen Gewinnabführungsvertrages nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG.³

- 19.10 Zum umgekehrten Fall einer **Rückoption** eines Organträgers nach § 1a Abs. 4 KStG **zur transparenten Besteuerung** äußert sich das BMF dagegen nicht explizit. Die **Aussagen zur Option** sollten insoweit aber aufgrund der ähnlichen Interessenlagen auf die Rückoption **übertragbar** sein. Damit sollte sich auch die Rückoption nicht auf den Fortbestand von Organschaft und Gewinnabführungsvertrag auswirken und ebenfalls keinen neuen Fünfjahreszeitraum in Gang setzen. Auch im Hinblick auf den wichtigen Grund ist davon auszugehen, dass das BMF die Rückoption genauso wie die Option behandeln und daher einen wichtigen Grund verneinen würde.

C. Optierende Gesellschaft als Organgesellschaft einer ertragsteuerlichen Organschaft

I. Überblick

- 19.11 Ob eine optierende Gesellschaft nach gegenwärtiger Rechtslage auch als Organgesellschaft in eine ertragsteuerliche Organschaft einbezogen werden kann, ist **umstritten**. In der **Literatur** wird diese Fragestellung auf mehreren dogmatischen Ebenen kontrovers diskutiert und im Ergebnis wohl **mehrheitlich bejaht**. Nach Auffassung der **Finanzverwaltung** kann eine optierende Gesellschaft dagegen **nicht Organgesellschaft** sein.⁴

II. Persönlicher Anwendungsbereich

1. Grundsätzliche Anwendbarkeit der Organschaftsregelungen auf optierende Gesellschaften

- 19.12 Organgesellschaften können nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG nur **Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien** mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem EU- oder EWR-Staat sein. Die optierende Gesellschaft wurde bei Ein-

1 BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001 – DOK 2021/1162290, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 55.

2 Jeweils zustimmend *Jäschke*, GmbHR 2022, 627; *Mundfortz* in Frotscher/Drüen, § 1a KStG Rz. 211 (Stand: November 2022); *Pung/Werner* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 55 (Stand: März 2024); *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 (353, 365).

3 BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001 – DOK 2021/1162290, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 55; zustimmend *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (628) mit der Begründung, die Option wirke rein steuerlich und stehe zudem alleine im Willen des Organträgers. Im Ergebnis ebenso *Mundfortz* in Frotscher/Drüen, § 1a KStG Rz. 211 (Stand: November 2022); *Pung/Werner* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 1a KStG Rz. 55 (Stand: März 2024).

4 BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001 – DOK 2021/1162290, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 56.

führung des § 1a KStG weder explizit noch durch Verweis in den Katalog des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG aufgenommen.

§ 17 Abs. 1 Satz 1 KStG erklärt jedoch die Organschaftsregelungen der §§ 14 bis 16 KStG auch auf **andere** als die in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG bezeichneten **Kapitalgesellschaften** mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem EU- oder EWR-Staat für anwendbar. Eine explizite Ergänzung für optierende Gesellschaften enthält auch § 17 Abs. 1 KStG nicht. § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG bestimmt lediglich allgemein, dass eine optierende Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wie eine Kapitalgesellschaft behandelt wird. Diese Fiktion unterstellt eine einheitliche, von der konkreten Gesellschaftsform unabhängige Besteuerung von Kapitalgesellschaften. Dieser Grundsatz des Körperschaftsteuerrechts wird jedoch unter anderem durch die Regelungen über die Organschaft durchbrochen. So kommt es bei der Abgrenzung zwischen den von § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG genannten Kataloggesellschaften und den in § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG erwähnten „*anderen Kapitalgesellschaften*“ tatsächlich auf die Gesellschaftsform an. Zur Frage, welcher Gesellschaftsform eine optierende Gesellschaft folgt, wenn das Gesetz Rechtsfolgen an die bestimmte Gesellschaftsform anknüpft, schweigt § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG. 19.13

Teile der Literatur verneinen daher die Anwendbarkeit der Regelungen für Organgesellschaften auf optierende Gesellschaften mit dem Argument, dass es an einer expliziten gesetzlichen Regelung zur **Einordnung der optierenden Gesellschaften** entweder als Kataloggesellschaft nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG oder als „*andere Kapitalgesellschaft*“ i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG fehle.¹ Auch seien bislang Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften sowie eingetragene Gesellschaften bürgerlichen Rechts unstreitig nicht als „*andere Kapitalgesellschaften*“ i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG anzusehen gewesen.² Daher sei eine optierende Gesellschaft weder Kataloggesellschaft noch „*andere Kapitalgesellschaft*“ und könne damit nicht Organgesellschaft sein.³ 19.14

Diese Schlussfolgerung verkennt aber den **gesetzgeberischen Willen**, optierende Gesellschaften wie Kapitalgesellschaften zu behandeln.⁴ Da **Kapitalgesellschaften stets Organgesellschaften** sein können, entweder über § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG oder über § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG, besteht gesetzliche Unklarheit nur bei der Frage, ob eine optierende Gesellschaft nun als eine Kataloggesellschaft i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG oder eine „*andere Kapitalgesellschaft*“ i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG einzuordnen ist. Diese Unklarheit durch die Behauptung aufzulösen, dass die optierende Gesellschaft nicht als taugliche Organgesellschaft anzusehen und damit anders als alle Kapitalgesellschaften zu behandeln sei, erscheint wenig überzeugend.⁵ 19.15

1 Schießl in Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz. 57 (Stand: April 2022); Blöchle/Dumser, GmbHR 2022, 72 (80); Lüdicke/Eiling, BB 2021, 1439 (1444); Adrian/Fey, StuB 2021, 309 (311).

2 Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih 2021, 3 (17); Breuning, JbFSt 2021/2022, S. 127; Benz/Hannig, StJb. 2020/2021, S. 97 f.

3 Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih 2021, 3 (17); im Ergebnis ebenso Lüdicke/Eiling, BB 2021, 1439 (1445).

4 Ebenso von Freedon/Schumacher in H/H/R, § 17 KStG Anm. 5 (Stand: Februar 2022); Pohl in BeckOK, § 17 KStG Rz. 89 (Stand: März 2024); Jäschke, GmbHR 2022, 627 (629); Bochmann/Bron, NZG 2021, 613 (615); im Ergebnis auch Drefßler/Kompolek, UbG 2021, 301 (309); Tigges-Knümann/Scheerer in Rödter/Herlinghaus/Neumann², § 1a KStG Rz. 73; Mückl in Streck¹⁰, § 1a KStG Rz. 30; Zapf, BB 2021, 2711 (2715); Röder, ZGR 2021, 681 (688).

5 Im Ergebnis ebenso Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2112).

- 19.16 Auch das **BMF widerspricht** dieser Sichtweise **nicht explizit**, sondern äußert sich zur Frage des persönlichen Anwendungsbereichs schlicht überhaupt nicht. Zwar schließt das genannte Schreiben optierende Gesellschaften als taugliche Organgesellschaften aus, stützt dies aber explizit nur auf das nicht erfüllbare Erfordernis des Abschlusses eines eintragungspflichtigen Gewinnabführungsvertrages mit organisationsrechtlichem Charakter (dazu unter Rz. 19.30 ff.).¹ Die an anderen Stellen vom BMF zur Reichweite des Verweises in § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG gemachten Ausführungen lassen sich dagegen sogar als Argument für eine Anwendbarkeit von § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG auf optierende Gesellschaften heranziehen:
- 19.17 So führt das BMF aus, dass „*grundsätzlich alle Regelungen insbesondere des KStG, EStG, GewStG, SolZG, AStG und des UmwStG, die für alle Kapitalgesellschaften unabhängig von ihrer spezifischen Rechtsform gelten, auch auf die optierende Gesellschaft*“ anwendbar seien.² Dies gelte nur dann nicht, wenn einzelne Regelungen „*einen spezifischen Rechtsformbezug enthalten und nicht für alle Kapitalgesellschaften gleichermaßen gelten*“.³ Als Beispiel für eine derartige rechtsformspezifische Sonderregelung nennt das BMF § 9 Nr. 1 KStG (Sonderregelung für die KGaA) oder § 10 Abs. 1a Nr. 2 Buchst. c EStG (Sonderregelung für die GmbH).
- 19.18 In dieses System aus allgemeinen Regelungen für Kapitalgesellschaften und Sonderregelungen für bestimmte Kapitalgesellschaftsformen lassen sich richtigerweise auch § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG und § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG ohne weiteres einordnen: § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG stellt eine Sonderregelung für Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften oder Kommanditgesellschaften auf Aktien dar, während § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG den allgemeinen Grundsatz für alle weiteren Kapitalgesellschaften außerhalb dieser spezifischen Rechtsformen regelt. Daher spricht auch nichts dagegen, die optierende Gesellschaft über § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG unter die „*anderen Kapitalgesellschaften*“ i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG zu subsumieren.⁴ Damit können nach der hier vertretenen Auffassung **optierende Gesellschaften taugliche Organgesellschaften i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG** sein, falls die übrigen Voraussetzungen der Organschaft erfüllt sind (dazu unter Rz. 19.20 ff.).

2. Keine weiteren Anforderungen an die konkrete optierende Gesellschaft im Einzelfall

- 19.19 Der Anwendungsbereich von § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG ist für **alle optierenden Gesellschaften gleichermaßen** eröffnet. So können optierende Gesellschaften unabhängig von ihrer Rechtsform und ihrer konkreten Ausgestaltung grundsätzlich Organgesellschaft sein. § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG ist damit etwa auch auf eine optierende, rein vermögensverwaltende Personengesellschaft anwendbar.⁵

1 BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001 – DOK 2021/1162290, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 56.

2 BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001 – DOK 2021/1162290, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 50.

3 BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001 – DOK 2021/1162290, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 51.

4 Wackerbeck in Brandis/Heuermann, § 1a KStG Rz. 67 (Stand: März 2024); Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2112); Schiffers/Jacobsen, DStZ 2021, 348 (353); Bochmann/Bron, NZG 2021, 613 (615); zustimmend ohne Begründung Mayer/Käshammer, NWB 2021, 1300 (1308); Drefßler/Kompolsek, Ubg 2021, 301 (309); Cordes/Kraft, FR 2021, 401 (406); Adrian/Fey, StuB 2021, 557 (559) beziehen keine Stellung, weisen aber als mögliche Begründung ebenso darauf hin, dass § 17 KStG, anders als der in der Gesetzesbegründung zum KöMoG genannte § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG, der nur für KGaA gilt, nicht bestimmte Kapitalgesellschaften ausdrücklich bezeichnet.

5 Ebenso Jäschke, GmbHR 2022, 627 (629); Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2112).

III. Voraussetzungen der Organschaft

1. Finanzielle Eingliederung

Die nach § 14 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 KStG notwendige finanzielle Eingliederung verlangt, dass der Organträger seit Beginn des Wirtschaftsjahres, für welches die Organschaft gelten soll, ununterbrochen in einem solchen Maß an der Organgesellschaft beteiligt ist, dass ihm die **Mehrheit der Stimmrechte** aus den gehaltenen Anteilen an der Organgesellschaft zusteht. **Mittelbare Beteiligungen** sind grundsätzlich zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung an jeder vermittelnden Gesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte gewährt, § 14 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 KStG. 19.20

Die Stimmkraft der Gesellschafter einer Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaft sowie eingetragenen Gesellschaft bürgerlichen Rechts richtet sich vorrangig nach den **vereinbarten Beteiligungsverhältnissen**, welche in der Regel durch Kapitalanteile reflektiert werden¹ (ersatzweise nach dem Verhältnis der vereinbarten Werte der Beiträge der Gesellschafter), § 709 Abs. 3 Satz 1 f. BGB² bzw. § 105 Abs. 3 HGB.³ In den meisten Fällen wird der Gesellschaftsvertrag, abweichend vom Einstimmigkeitsgebot nach § 714 BGB bzw. § 109 Abs. 3 HGB, Mehrheitsentscheidungen vorsehen. Insoweit dürften im Hinblick auf § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG im Vergleich zur finanziellen Eingliederung von Kapitalgesellschaften wenig Unterschiede bestehen.⁴ Insbesondere ist in diesen Fällen die finanzielle Eingliederung auch ohne zusätzliche mittelbare Beteiligungen des Organträgers i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 KStG denkbar. 19.21

Weniger klar ist der Fall zu beurteilen, in welchem wegen Fehlens sowohl einer Vereinbarung der Gesellschafter über die Beteiligungsverhältnisse als auch über ihre Beitragswerte⁵ jeder Gesellschafter die gleiche Stimmkraft hat (**Stimmkraft nach Köpfen**), § 709 Abs. 3 Satz 3 BGB bzw. § 105 Abs. 3 HGB. Da eine Personengesellschaft nach deutschem Recht mindestens zwei Gesellschafter haben muss, ist eine unmittelbare Stimmenmehrheit eines Gesellschafters in dieser Konstellation nicht denkbar. Ein Organträger kann jedoch die **Mehrheit** erreichen, soweit er selbst unmittelbar beteiligt ist und ihm die **Stimme mindestens eines anderen Gesellschafters** über § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 KStG **zugerechnet** wird, da der Organträger an diesem anderen Gesellschafter die Stimmenmehrheit hält.⁶ 19.22

Aus den gleichen Gründen ist daher eine finanzielle Eingliederung über § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 KStG auch dann möglich, wenn alle Entscheidungen entsprechend dem gesetzlichen Regelfall gemäß § 714 BGB bzw. § 109 Abs. 3 HGB **einstimmig** zu treffen sind, nämlich dann, wenn der Organträger an **allen anderen Gesellschaftern** derart beteiligt ist, dass ihm bei diesen jeweils die Mehrheit der Stimmrechte zusteht.⁷ Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Stimmkraft anhand der Beteiligungsverhältnisse, der Beiträge oder nach Köpfen bemisst. 19.23

Schwieriger zu behandeln sein können **Mischfälle**, in denen für einen Teil der Entscheidungen das Einstimmigkeitsprinzip des § 714 BGB bzw. § 109 Abs. 3 HGB gilt, für die restlichen Ent- 19.24

1 BT-Drucks. 19/27635, 142.

2 Über § 1 Abs. 4 PartG gelten die Regelung für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts grundsätzlich auch für die Partnerschaftsgesellschaft.

3 Freitag in Ebenroth/Boujong, HGB⁵, § 109 Rz. 78; Roth in Hopt, HGB⁴³, § 109 Rz. 2.

4 Ebenso Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2113); Jäschke, GmbHR 2022, 627 (632).

5 Vgl. § 709 Abs. 3 Satz 2 BGB.

6 Insoweit zutreffend Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2113); Tiede in H/H/R, § 1a KStG Anm. 36 (Stand: Juni 2022).

7 A.A. Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2112 f.).

scheidungen aber Mehrheitsentscheidungen angeordnet sind.¹ Unseres Erachtens ist in diesen Fällen darauf abzustellen, ob der Organträger mit den ihm zustehenden (oder zuzurechnenden) Stimmrechten die **wesentlichen Entscheidungen** treffen kann. Insoweit dürften dieselben Maßstäbe gelten, die bei Kapitalgesellschaften anzuwenden sind, in welchen Entscheidungen teilweise mit einfacher, teilweise mit qualifizierter Mehrheit getroffen werden.²

2. Gewinnabführungsvertrag

a) Mehrschichtiger Problembereich

- 19.25 Das zentrale Thema der ertragsteuerlichen Organschaft mit einer optierenden Gesellschaft als Organgesellschaft ist das in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG geregelte Erfordernis des Abschlusses eines Gewinnabführungsvertrages zwischen dem Organträger als herrschendem Unternehmen und der optierenden Gesellschaft als abhängiger Gesellschaft. Der Problembereich ist **mehrschichtig** und kann in die folgenden Ebenen unterteilt werden: **Anforderungen des Steuerrechts** an den Gewinnabführungsvertrag (dazu unter Rz. 19.26 ff.), **Anforderungen des Zivilrechts** an den wirksamen Abschluss eines solchen Gewinnabführungsvertrages (dazu unter Rz. 19.40 ff.) und Sonderprobleme im Zusammenhang mit **außenstehenden Gesellschaftern** (dazu unter Rz. 19.48 ff.).

b) Steuerliche Anforderungen an den Gewinnabführungsvertrag

aa) Überblick

- 19.26 Die gesetzlich definierten steuerlichen Voraussetzungen an den Gewinnabführungsvertrag sind überschaubar (dazu unter Rz. 19.27 ff.). Die von der Finanzverwaltung definierten weiteren Voraussetzungen sind abzulehnen (dazu unter Rz. 19.30 ff.).

bb) Gesetzliche Anforderungen an den Gewinnabführungsvertrag

- 19.27 Nach dem (nach hier vertretener Auffassung)³ anwendbaren § 17 Abs. 1 KStG ist hierfür lediglich notwendig, dass sich die Organgesellschaft „*wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen im Sinne des § 14 [KStG] abzuführen*“.
- 19.28 Damit stellt das Gesetz zunächst abschließende Anforderungen an die **inhaltliche Ausgestaltung** des Gewinnabführungsvertrages, nämlich, dass sich die Organgesellschaft verpflichtet, ihren **ganzen Gewinn** an den Organträger **abzuführen**. Nach § 17 Abs. 1 Satz 2 KStG ist weitere Voraussetzung, dass die Gewinnabführung den in § 301 AktG genannten Betrag nicht überschreitet und eine **Verlustübernahme** durch **dynamischen Verweis auf § 302 AktG** ver-

1 Für GbR können Beschlussmehrheiten im Gesellschaftsvertrag grundsätzlich frei geregelt werden, *Roßkopf/Hoffmann*, ZPG 2023, 14 (20 f.); vgl. für Personenhandelsgesellschaften § 109 Abs. 4 Halbs. 1 HGB.

2 Hierzu *Dötsch/Pung* in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 14 KStG Rz. 254 mwN (Stand: Juni 2024); ebenso im Hinblick auf die optierende Gesellschaft *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (632). In diese Richtung unseres Erachtens ebenso BFH v. 9.8.2023 – I R 50/20, BStBl. II 2024, 131, wonach (im Kapitalgesellschafts-Kontext) die qualifizierte Mehrheit des Organträgers zumindest in Fällen erforderlich ist, in denen die Satzung die qualifizierte Mehrheit generell für Beschlüsse verlangt.

3 Gegen eine Anwendung von § 17 Abs. 1 KStG *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beih 2021, 3 (17); *Breuninger*, JbFSt 2021/2022, S. 127; *Benz/Hannig*, StbJb. 2020/2021, S. 97 f.

einbart wird. Zudem ist die **fünffährige Mindestlaufzeit** nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG erforderlich.¹

Einzig weitere steuerliche Voraussetzung ist, dass der Gewinnabführungsvertrag **wirksam besteht**.² Die Frage nach den Voraussetzungen des wirksamen Bestehens eines Vertrages mit dem genannten Inhalt ist rein zivilrechtlich und losgelöst von jeder steuerlichen Würdigung zu beantworten (dazu unter Rz. 19.40 ff.).

cc) Zusätzliche Voraussetzungen der Finanzverwaltung

(1) Überblick

Die Finanzverwaltung stellt im BMF-Schreiben zur optierenden Gesellschaft zusätzliche, über den Wortlaut des § 17 Abs. 1 KStG hinausgehende Voraussetzungen für das Tatbestandsmerkmal des Abschlusses eines Gewinnabführungsvertrages auf.³ Notwendig sei, dass die Regelungen des Gewinnabführungsvertrages in **eintragungspflichtiger Form** vereinbart werden und **organisationsrechtlichen Charakter** haben.⁴ Da eine optierende Gesellschaft als Organgesellschaft für ausgeschlossen könne, hält das BMF eine optierende Gesellschaft als Organgesellschaft für ausgeschlossen. Denn nach deutschem Gesellschaftsrecht bestehe weder eine Eintragungspflicht für Unternehmensverträge mit Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften (sowie eingetragenen Gesellschaften bürgerlichen Rechts) noch hätten diese organisationsrechtlichen Charakter, da sie nicht dazu führten, dass das Gesellschaftsstatut unternehmensvertraglich überlagert werde. Insoweit verweist das BMF auf ein Urteil des OLG München aus dem Jahr 2011.⁵

Richtigerweise finden die vom BMF zusätzlich geforderten Tatbestandsmerkmale der Eintragungspflicht und des organisationsrechtlichen Charakters **im Gesetz keine Stütze** und sind daher abzulehnen:

(2) Eintragungspflicht

Die pauschale Behauptung der Finanzverwaltung, die Organschaft erfordere einen eintragungspflichtigen Gewinnabführungsvertrag,⁶ erweist sich bei genauerem Hinsehen als nicht haltbar. Die **tatsächliche Eintragung** ist richtigerweise lediglich in vielen Fällen zivilrechtliche Notwendigkeit, um das steuerliche Tatbestandsmerkmal eines **wirksamen Gewinnabführungsvertrages** zu erfüllen:

1 Vgl. *Dötsch* in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 17 KStG Rz. 9 (Stand: Juni 2024); *Rode* in *Brandis/Heuermann*, § 14 KStG Rz. 134 (Stand: März 2024).

2 Ebenso *Rödder/Liekenbrock* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*², § 14 KStG Rz. 94a; *Jäschke* in *Lademann*, § 1a KStG Rz. 152 (Stand: März 2023); *Wackerbeck* in *Brandis/Heuermann*, § 1a KStG Rz. 67 (Stand: März 2024); *Prinz*, DB 2022, 11 (16); *Mayer/Käshammer*, NWB 2021, 1300 (1308); *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2113 f.); vorsichtig zustimmend *Mundfortz* in *Frotscher/Drüen*, § 1a KStG Rz. 215 (Stand: November 2022).

3 BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001 – DOK 2021/1162290, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 56.

4 Beide Kriterien entstammen offenbar der Verfügung der OFD Frankfurt am Main v. 9.7.2020 – S 2770 A – 55 – St 55, DB 2020, 1768 zur Frage, unter welchen Voraussetzungen Kapitalgesellschaften mit Sitz im EU/EWR-Ausland taugliche Organgesellschaften sein können.

5 OLG München vom 8.2.2011 – 31 Wx 2/11, ZIP 2011, 526.

6 BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001 – DOK 2021/1162290, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 56; zustimmend aber *Schießl* in *Widmann/Mayer*, § 1a KStG Rz. 57 (Stand: April 2022).

- 19.33 Wie dargestellt verlangt § 17 Abs. 1 KStG lediglich den wirksamen Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages, welcher bestimmten inhaltlichen Anforderungen entspricht. Auch § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG spricht lediglich von „*einem Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 AktG*“, und **verlangt** damit **weder eine Eintragungspflicht noch eine tatsächliche Eintragung**.
- 19.34 Zwar setzt die zivilrechtliche Wirksamkeit eines Gewinnabführungsvertrages mit einer nicht eingegliederten Aktiengesellschaft, Europäischen Gesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien als abhängiger Gesellschaft nach § 294 Abs. 2 AktG die Eintragung des Gewinnabführungsvertrages ins Handelsregister voraus. Dies gilt analog auch für die GmbH als abhängige Gesellschaft.¹ In diesen Fällen ist die **tatsächliche Eintragung zivilrechtlich notwendig**, um das steuerliche Tatbestandsmerkmal eines wirksamen Gewinnabführungsvertrages zu erfüllen.² Soweit Gewinnabführungsverträge auch ohne Eintragung zivilrechtlich wirksam sind (dazu unter Rz. 19.35), ist die Eintragung steuerlich dagegen nicht notwendig.
- 19.35 Die zusätzliche steuerliche Anforderung einer Eintragungspflicht lässt sich auch für die Fälle des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG nicht aus dem dortigen Verweis auf einen wirksamen Gewinnabführungsvertrag „*i.S.d. § 291 AktG*“ ableiten (und kann daher erst recht nicht auf den für optierende Gesellschaften anzuwendenden § 17 Abs. 1 KStG übertragen werden).³ Denn auch die im direkten Anwendungsbereich des § 291 AktG geschlossenen Gewinnabführungsverträge sind **nicht per se nur dann wirksam, wenn sie ins Handelsregister eingetragen** werden. Die Eintragungspflicht nach § 294 Abs. 2 AktG stellt vielmehr nur den Grundfall dar. Im Fall einer nach §§ 319 bis 327 AktG eingegliederten abhängigen Gesellschaft ist die Eintragung des Gewinnabführungsvertrages aber nach § 324 Abs. 2 AktG gerade keine Wirksamkeitsvoraussetzung. Wäre § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG dennoch so zu verstehen, dass ein eintragungspflichtiger Gewinnabführungsvertrag Voraussetzung einer Organschaft ist, so könnten eingegliederte Gesellschaften nicht Organgesellschaften sein. Hiervon geht, soweit erkennbar, niemand aus.⁴ Auch die Finanzverwaltung selbst verlangt dies nicht: So stellt R 14.5 Abs. 1 KStR gleichberechtigt die unterschiedlichen Wirksamkeitsvoraussetzungen für Gewinnabführungsverträge sowohl zu eingegliederten (schriftlicher Abschluss) als auch zu nicht eingegliederten Organgesellschaften in Form der Aktiengesellschaft (Eintragung im Handelsregister) dar. Die Auffassung des BMF-Schreibens zur optierenden Gesellschaft, welche die Eintragungspflicht des Gewinnabführungsvertrages als allgemeine Voraussetzung einer Organschaft verlangt,⁵ steht damit in offenem **Widerspruch zu R 14.5 Abs. 1 KStR**.

(3) Organisationsrechtlicher Charakter

- 19.36 Ebenfalls keine gesetzliche Stütze findet die Behauptung des BMF, der Gewinnabführungsvertrag erfordere „*organisationsrechtlichen Charakter*“, welcher bei Gewinnabführungsverträgen

1 BGH v. 24.10.1988 – II ZB 7/88, BGHZ 105, 324.

2 In diesem Sinne ist bei verständiger Würdigung auch R 14.5 Abs. 1 KStR zu verstehen.

3 Mayer/Käshammer, NWB 2021, 1300 (1308).

4 Dies Tauglichkeit einer eingegliederten Gesellschaft als Organgesellschaft wird vielmehr in der Literatur allgemein unterstellt, zB bei Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann², § 14 KStG Rz. 127, 438; Liekenbrock, DB 2021, 2111 (2113 f.); Walter in Bott/Walter, § 14 KStG Rz. 602 (Stand: Mai 2024); Krieger, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts Bd. 4⁵, § 74 Eingliederung Rz. 57, 69.

5 BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001 – DOK 2021/1162290, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 56.

zu Personengesellschaften nach deutschem Gesellschaftsrecht nicht gegeben sei.¹ Hierbei ist die Argumentation des BMF **in doppelter Hinsicht angreifbar**:

Erstens wird eine **unzutreffende Interpretation** der zitierten Entscheidung des **OLG Münchens**² zugrunde gelegt. Das BMF will das OLG München dahingehend verstehen, dass Unternehmensverträge mit Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften (sowie eingetragenen Gesellschaften bürgerlichen Rechts) weder eintragungspflichtig seien „*noch dazu führen, dass das Gesellschaftsstatut unternehmensvertraglich überlagert wird*“.³ Die fehlende Eintragungsfähigkeit nimmt das OLG München tatsächlich an. Jedoch wird diese nicht mit der fehlenden Überlagerung des Gesellschaftsstatuts begründet. Das OLG führt vielmehr aus, dass bei der Streitgegenständlichen KG weder Gesellschaftsvertrag noch Unternehmensgegenstand ins Handelsregister eingetragen würden. Daher könne, anders als bei einer GmbH, die Eintragungsfähigkeit des Unternehmensvertrages nicht daraus hergeleitet werden, dass der Unternehmensvertrag das (ebenfalls nicht eingetragene) Gesellschaftsstatut überlagere.⁴ Die tatsächliche Überlagerung und damit den organisationsrechtlichen Charakter des Unternehmensvertrages verneint das OLG damit keineswegs, es unterstellt sie vielmehr implizit sogar.⁵ 19.37

Zweitens verwechselt das BMF im Hinblick auf den organisationsrechtlichen Charakter **Ursache und Wirkung**. Die Rechtsprechung qualifiziert Unternehmensverträge als sog. Organisationsverträge, wenn sie satzungsgleich den rechtlichen Status der abhängigen Gesellschaft ändern,⁶ also deren Organisationsstruktur betreffen.⁷ Hieraus ergeben sich besondere gesellschaftsrechtliche Rechtsfolgen etwa im Hinblick auf die Zustimmungspflichtigkeit, die Auslegung und die Rückabwicklung dieser Verträge, welche von den entsprechenden Rechtsfolgen für schuldrechtliche Verträge abweichen.⁸ Ob sich diese Rechtsfolgen allein daraus ergeben, dass ein bestimmter Vertrag aufgrund seines satzungsgleichen Inhalts als Organisationsvertrag einzuordnen ist oder im jeweiligen Einzelfall aus der Anwendung der allgemeinen Regeln auf den Vertragsinhalt resultieren,⁹ ist eine gesellschaftsrechtliche Frage. In beiden Fällen werden jedoch **gesellschaftsrechtliche Rechtsfolgen** an den **konkreten Vertragsinhalt** geknüpft. Aus Sicht von § 17 Abs. 1 KStG ist der organisationsrechtliche Charakter damit nur im Rahmen der zivilrechtlichen Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrages relevant: So muss im konkreten Einzelfall geprüft werden, welchen Einfluss es auf die zivilrechtlichen Wirksamkeitsvoraussetzungen hat, dass ein Vertrag, welcher die inhaltlichen Anforderungen des § 17 Abs. 1 KStG erfüllt, gesellschaftsrechtlich ggf. als Organisationsvertrag einzuordnen ist. 19.38

Ob ein den Anforderungen des § 17 Abs. 1 KStG genügender, zivilrechtlich wirksamer Gewinnabführungsvertrag tatsächlich ein Organisationsvertrag im Sinne der gesellschaftsrecht- 19.39

1 BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001 – DOK 2021/1162290, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 56; zustimmend wiederum *Schießl* in Widmann/Mayer, § 1a KStG Rz, 57 (Stand: April 2022).

2 OLG München v. 8.2.2011 – 31 Wx 2/11, ZIP 2011, 526.

3 BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001 – DOK 2021/1162290, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 56.

4 OLG München v. 8.2.2011 – 31 Wx 2/11, Ziff. 4, ZIP 2011, 526.

5 Ebenso *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (630); IDW v. 20.10.2021, Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG) vom 30.9.2021, 14.

6 BGH v. 14.12.1987 – II ZR 170/87, BGHZ 103, 1, Rz. 12.

7 BGH v. 18.1.2022 – II ZR 71/20, NZG 2022, 658, Rz. 17; dem folgend unter anderem BGH v. 24.10.1984, II ZB 7/88, BGHZ 105, 324, 331.

8 Hierzu ausführlich *Altmeppen* in MüKo AktG⁶ § 291 AktG Rz. 27 f.

9 Zur Problemstellung mit Nachweisen Rz. 3.20.

lichen Terminologie ist, ist damit **steuerlich nicht relevant**.¹ In diesem Zusammenhang weist *Dötsch* zutreffend darauf hin, dass die Voraussetzungen einer Organschaft mit einer Kapitalgesellschaft ausländischer Rechtsform als Organgesellschaft auch durch den wirksamen Abschluss eines den inhaltlichen Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 KStG entsprechenden „GAV *minderer Art*“ erfüllt werden können; damit meint *Dötsch* einen § 291 AktG nachgebildeten, auf mindestens fünf Jahre abgeschlossenen schuldrechtlichen Vertrag.² Hieran anknüpfend hält auch *Jäschke* einen derartigen **schuldrechtlichen Vertrag** grundsätzlich für ausreichend, um die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 KStG im Falle einer optierenden Gesellschaft zu erfüllen.³

c) Anforderungen an die zivilrechtliche Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrages

aa) Allgemein

- 19.40 **Weitere Voraussetzung des § 17 Abs. 1 KStG** ist, dass der den unter (Rz. 19.26 ff.) dargestellten inhaltlichen Anforderungen entsprechende Gewinnabführungsvertrag mit einer optierenden Gesellschaft als abhängiger Gesellschaft zivilrechtlich wirksam abgeschlossen wird.

bb) Zulässigkeit

- 19.41 An der grundsätzlichen zivilrechtlichen Zulässigkeit eines **Gewinnabführungsvertrages** mit einer Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft als abhängiger Gesellschaft bestehen keine Zweifel.⁴ Dasselbe sollte auch für einen Gewinnabführungsvertrag mit einer eingetragenen Gesellschaft bürgerlichen Rechts gelten. So hat das OLG München in der oben zitierten Entscheidung die zivilrechtliche Zulässigkeit des Gewinnabführungsvertrages nicht in Frage gestellt, sondern lediglich dessen Eintragungsfähigkeit verneint.⁵ Ebenso hat das OLG Düsseldorf den praktisch häufigen Fall eines kombinierten Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrages für zulässig erachtet.⁶ Die grundsätzliche Möglichkeit eines Beherrschungsvertrages mit einer abhängigen Personengesellschaft hat der BGH zudem bereits im Jahr 1979 bestätigt.⁷ Im Hinblick auf die **Beherrschungsverträge** (bzw. Beherrschungskomponenten) wird in der Literatur kontrovers diskutiert, in welchen Konstellationen der Abschluss eines Beherrschungsvertrages mit den Grundsätzen der **Selbstorganschaft**, der **Verbandssouveränität** und der **persönlichen Haftung der Gesellschafter** vereinbar ist.⁸ Die genannte Entscheidung des OLG Düsseldorf verneint die Zulässigkeit hierbei nur in Fällen, in denen Komplementär der beherrschten KG eine natürliche Person ist, die nicht zum Kreis des herrschenden Unternehmens gehört, und das herrschende Unternehmen selbst nicht an der beherrschten KG beteiligt ist. Teile der Literatur wollen einen Beherrschungsvertrag nur dann zulassen, wenn ent-

1 Im Ergebnis ebenso *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2113 f.); *Böhmer/Schewe*, FR 2022, 69 (74); *Mundfortz* in Fortscher/Drüen, § 1a KStG Rz. 215 (Stand: November 2022).

2 *Dötsch* in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 17 KStG Rz. 14 (Stand: Juni 2024); umfassend zum Diskussionsstand einer Organschaft mit ausländischer Organgesellschaft auch Kap. 28 und 29.

3 *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (630).

4 *Rödter/Liekenbrock* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*², § 14 KStG Rz. 94a; *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2114); *Mayer/Käshammer*, NWB 2021, 1300 (1308); zurückhaltend *Benz/Hannig*, StbJb. 2020/2021, S. 98 f.; vgl. auch Rz. 3.22.

5 OLG München v. 8.2.2011 – 31 Wx 2/11, ZIP 2011, 526.

6 OLG Düsseldorf v. 27.2.2004 – 19 W 3/00, AktE, NZG 2005, 280, Rz. 35 ff.

7 BGH v. 5.2.1979 – II ZR 210/76, NJW 1979, 1833.

8 Hierzu ausführlich *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2114 f.) sowie die Entscheidungsgründe des OLG Düsseldorf v. 27.2.2004 – 19 W 3/00, AktE, NZG 2005, 280, Rz. 35 ff.

weder alle Gesellschafter oder zumindest die persönlich haftenden Gesellschafter der abhängigen Gesellschaft Kapitalgesellschaften sind bzw. die persönlich haftenden natürlichen Personen durch eine interne Haftungsausgleichsregelung geschützt werden.¹

Isolierte Gewinnabführungsverträge ohne Beherrschungskomponente dürften im Hinblick auf Selbstorganschaft, Verbandssouveränität und persönliche Haftung der Gesellschafter weniger problematisch und daher grundsätzlich zulässig sein.² Wenn zumindest alle persönlich haftenden Gesellschafter der abhängigen Gesellschaft Kapitalgesellschaften sind, stehen der Zulässigkeit von isolierten Gewinnabführungsverträgen damit keine Bedenken entgegen. Wenn jedoch auch natürliche Personen persönlich haftende Gesellschafter der abhängigen Gesellschaft sind, empfiehlt es sich auch bei isolierten Gewinnabführungsverträgen, den Einzelfall genau auf Konfliktpotential mit den genannten Grundsätzen zu prüfen.

cc) Zustimmung durch Gesellschafterbeschluss der abhängigen Gesellschaft

Beim Abschluss des Gewinnabführungsvertrages handelt es sich richtigerweise um ein **Grundlagengeschäft** i.S.d. § 715 Abs. 2 Satz 2 BGB bzw. § 116 Abs. 2 HGB, da hierdurch die Gewinnverteilungsregelungen des Gesellschaftsvertrages abgeändert werden.³ Notwendige Voraussetzung für den Abschluss des Gewinnabführungsvertrages ist zunächst, dass die Gesellschafter dem Abschluss des Gewinnabführungsvertrages per **Gesellschafterbeschluss** zustimmen. Ob dieses Erfordernis nun aus der konkreten Anwendung des § 715 Abs. 2 Satz 2 BGB bzw. § 116 Abs. 2 HGB auf den Vertragsinhalt folgt oder sich ggf. (auch) aus dem oben besprochenen organisationsrechtlichen Charakter des Gewinnabführungsvertrages ableitet, ist eine akademische Frage ohne praktische Bedeutung.⁴

Die **Mehrheitserfordernisse** für den Zustimmungsbeschluss richten sich nach dem Gesellschaftsvertrag der optierenden Gesellschaft. Soweit dieser vom Einstimmigkeitserfordernis des § 714 BGB bzw. § 109 Abs. 3 HGB abweicht, ist die für Grundlagengeschäfte notwendige Stimmenmehrheit erforderlich. Ob eine 75 %-Mehrheit analog § 293 Abs. 1 Satz 2 AktG auch dann erforderlich ist, wenn der Gesellschaftsvertrag für Grundlagengeschäfte ein niedrigeres Quorum aufweist, ist gesellschaftsrechtlich umstritten.⁵ Richtigerweise sollten hier die **gleichen Maßstäbe** gelten wie bei der entsprechenden Thematik bei einer **GmbH als abhängige Gesellschaft** (hierzu unter Rz. 19.48), so dass die im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Mehr-

1 *Schöning/Steininger*, NZG 2019, 890 (893); *Roth* in *Hopt*⁴³, § 105 HGB Rz. 162; Allgemein für eine Zulässigkeit von Beherrschungsverträgen zu Personengesellschaften *Paschos* in *Henssler/Strohn*, Gesellschaftsrecht⁶, § 291 AktG Rz. 5; *Servatius* in *Grigoleit*², § 291 AktG Rz. 17; Allgemein zum Streitstand *Altmeyen* in *MüKo AktG*⁶ § 291 AktG Rz. 20 f. mwN.

2 *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2114); allgemein für eine Zulässigkeit auch *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (629).

3 So für den Gewinnabführungsvertrag *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2115); *Rödder/Liekenbrock* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*², § 14 KStG Rz. 99; so auch wohl allgemeine Meinung für den Beherrschungsvertrag *Mülbert* in *MüKo HGB*⁴, Anhang Konzernrecht der Personengesellschaften Rz. 160 mwN.

4 Vgl. zu der vom BMF geforderten Tatbestandsvoraussetzung des organisationsrechtlichen Charakters des Gewinnabführungsvertrages oben Rz. 19.36 ff.

5 So im Ergebnis *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2115); *Rödder/Liekenbrock* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*², § 14 KStG Rz. 99a. Überblick zum Streitstand bei *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (631), Fn. 54. *Jäschke* selbst hält einen einstimmigen Beschluss für notwendig, ebenso *Emmerich* in *Habersack/Emmerich*, Aktien- und GmbH-Konzernrecht¹⁰, Vor § 291 AktG Rz. 11, will hiervon aber eine Ausnahme machen, wenn keine natürliche Person unbeschränkt haftet.

heit ausreicht, soweit keine außenstehenden Gesellschafter beteiligt sind. Denn in diesem Fall besteht kein Bedürfnis, die satzungsgesetzlich festgelegten Mehrheitserfordernisse zu überlagern. Sind **außenstehende Gesellschafter** beteiligt, so ist die satzungsgemäße Mehrheit ebenfalls ausreichend, wenn der Gewinnabführungsvertrag Ausgleichszahlungen zugunsten der außenstehenden Gesellschafter vorsieht. Hierdurch sind die außenstehenden Gesellschafter ausreichend geschützt, so dass wiederum kein Bedürfnis besteht, die Mehrheitserfordernisse der Satzung zu überlagern. Sieht der Gewinnabführungsvertrag keine Ausgleichszahlungen zugunsten der außenstehenden Gesellschafter vor, ist die (quotenunabhängige) Zustimmung aller außenstehenden Gesellschafter erforderlich.

dd) Abschluss und Form

- 19.45 Beim Abschluss des Gewinnabführungsvertrages selbst muss die optierende Gesellschaft **wirksam vertreten** werden. Soweit nichts Abweichendes im Gesellschaftsvertrag geregelt ist, kann jeder Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft die Gesellschaft beim Abschluss des Gewinnabführungsvertrages wirksam vertreten (§ 124 Abs. 1 HGB¹ bzw. § 7 Abs. 2 PartGG). Im Falle einer eingetragenen Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist nach § 720 Abs. 1 BGB grundsätzlich die Vertretung durch alle Gesellschafter erforderlich.
- 19.46 Die Frage, ob ein Gewinnabführungsvertrag tatsächlich ggf. sogar formfrei abgeschlossen werden kann,² erscheint berechtigt, wenn auch der Gesellschaftsvertrag formfrei geändert werden kann. Das **Schriftformerfordernis** des § 293 Abs. 3 AktG könnte hier allenfalls analog angewendet werden. Ob angesichts der mangelnden Formbedürftigkeit des Gesellschaftsvertrages aber die für die Analogie notwendige vergleichbare Interessenlage besteht, ist zweifelhaft. In der Praxis ist die **schriftliche Fixierung** des Gewinnabführungsvertrages aber aus Nachweisgründen **unbedingt zu empfehlen** (dies gilt insbesondere im Hinblick auf die fünfjährige Mindestlaufzeit und den dynamischen Verweis auf § 302 AktG).³

ee) Keine Eintragung ins Handelsregister

- 19.47 Die Eintragung ins Handelsregister ist für die Wirksamkeit eines Gewinnabführungsvertrages mit einer Personenhandelsgesellschaft, Partnerschaftsgesellschaft sowie einer eingetragenen Gesellschaft bürgerlichen Rechts keine Voraussetzung, **§ 294 AktG ist nicht anwendbar** (hierzu auch oben Rz. 19.30 ff.). Auch eine freiwillige deklaratorische Eintragung ins Handelsregister bei der optierenden Gesellschaft ist nach der oben erläuterten Entscheidung des OLG München nicht möglich.⁴ Soweit einzelne Handelsregister die Eintragung in Abweichung des OLG Münchens dennoch vornehmen,⁵ ist dies steuerlich unschädlich. Im Fall einer eingetragenen Gesellschaft bürgerlichen Rechts sollte dementsprechend eine Eintragung des Gewinn-

1 Bei der KG ist die Sonderregelung des § 170 Abs. 1 HGB zu beachten, wonach Kommanditisten von der Vertretung ausgeschlossen sind.

2 Dies für den Beherrschungsvertrag wohl bejahend, wenn auch der Gesellschaftsvertrag formfrei geändert werden kann *Schöning/Steininger*, NZG 2019, 890 (894).

3 Ebenso *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2115).

4 OLG München v. 8.2.2011 – 31 Wx 2/11, ZIP 2011, 526.

5 Für eine Eintragungsfähigkeit im Einzelfall *Prinz*, DB 2021, Heft 37, M4-M5. *Prinz*, DB 2022, 11 (16) erwarten insoweit durch die Einführung von § 1a KStG „*neuen Schwung*“ für die gesellschaftsrechtliche Diskussion zur Eintragungsfähigkeit von Gewinnabführungsverträgen ins Handelsregister.

abführungsvertrages in das **Gesellschaftsregister** keine zivilrechtliche Wirksamkeitsvoraussetzung;¹ eine dennoch erfolgende Eintragung wäre aber ebenfalls steuerlich unschädlich.

d) Regelung eines Ausgleichs für außenstehende Gesellschafter

aa) Allgemeine Grundsätze

Da Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften sowie eingetragene Gesellschaften bürgerlichen Rechts nach deutschem Recht zwingend mehr als nur einen Gesellschafter haben, stellt sich bei optierenden Gesellschaften regelmäßig die Frage nach **Ausgleichszahlungen** an sogenannte außenstehende Gesellschafter unter dem Gewinnabführungsvertrag. Nicht jeder Minderheitsgesellschafter ist gleichzeitig auch außenstehender Gesellschafter. Ein außenstehender Gesellschafter ist der Minderheitsgesellschafter zB dann nicht, wenn der Organträger (unmittelbar oder mittelbar) alle Anteile an dem Minderheitsgesellschafter hält.² 19.48

Im Fall einer Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien oder Europäischen Gesellschaft als abhängiger Gesellschaft wird die im Gewinnabführungsvertrag vorzusehende Ausgleichspflicht in § 304 AktG geregelt. Die Vereinbarung eines entsprechenden Ausgleichs ist **zivilrechtliche Wirksamkeitsvoraussetzung** des Gewinnabführungsvertrages, § 304 Abs. 3 Satz 1 AktG. Inwieweit § 304 AktG auch auf die GmbH als abhängige Gesellschaft anwendbar ist, ist umstritten.³ Richtigerweise ist dies nur der Fall, wenn der Zustimmungsbeschluss zum Gewinnabführungsvertrag bei der abhängigen GmbH nicht einstimmig gefasst wurde.⁴ 19.49

Steuerlich ist die Vereinbarung einer Ausgleichszahlung nur insoweit **Organschaftsvoraussetzung**, als sie die zivilrechtliche Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrages beeinträchtigt. § 16 KStG regelt lediglich die Besteuerung der unter dem Gewinnabführungsvertrag geleisteten Ausgleichszahlungen.⁵ § 14 Abs. 2 KStG bestimmt die steuerlich höchstens zulässige Ausgleichszahlung an außenstehende Gesellschafter, ohne dass hierdurch ein Durchführungsmangel des Gewinnabführungsvertrages entsteht.⁶ 19.50

bb) Ausgleichszahlungen bei optierenden Gesellschaften

Bei optierenden Gesellschaften stellt sich bereits die Frage, ob die Vereinbarung derartiger Ausgleichszahlungen im Gewinnabführungsvertrag **gesellschaftsrechtlich erforderlich** ist. Teilweise wird dies in Analogie zu § 304 AktG zumindest dann bejaht, wenn der Gesellschaftsvertrag den Zustimmungsbeschluss zum Abschluss des Gewinnabführungsvertrages abweichend vom Einstimmigkeitsprinzip auch per Mehrheitsbeschluss zulässt⁷ und der Zustimmungsbeschluss zum Gewinnabführungsvertrag auch nicht tatsächlich einstimmig gefasst wurde.⁸ Die Diskussion in der Literatur hierzu verläuft soweit erkennbar ähnlich wie bei der 19.51

1 Die Pflichtangaben in § 707 Abs. 2 BGB sind insoweit abschließend, vgl. *Schäfer* in MüKo BGB⁹, § 707 Rz. 12.

2 Details bei Rz. 17.15 ff.

3 Vgl. hierzu Rz. 3.59 ff.

4 Rz. 17.28 f.

5 Rz. 17.28.

6 Hierzu ausführlich Rz. 17.41 ff.

7 In diesem Sinne für den Beherrschungsvertrag *Schöning/Steininger*, NZG 2019, 890 (894).

8 So *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2115) und *Rödter/Liekenbrock* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*², § 14 KStG Rz. 99a Fn. 200, welche hierfür aber nicht explizit auf § 304 AktG analog verweisen.

analogen Anwendung von § 304 AktG auf die GmbH¹ anhand der Frage, ob und unter welchen Umständen die Schutzwürdigkeit der außenstehende Gesellschafter die Vereinbarung von Ausgleichszahlungen erfordert.

- 19.52 Wird ein außenstehender Gesellschafter in seinem Gewinnbezugsrecht durch einen ohne seine Zustimmung abgeschlossenen Gewinnabführungsvertrag beschnitten, so kann der außenstehende Gesellschafter dem richtigerweise nicht schutzlos ausgeliefert sein. In diesem Fall muss der Gewinnabführungsvertrag Regelungen über Ausgleichszahlungen zugunsten des außenstehenden Gesellschafters enthalten. Ob dieser Schutz über eine analoge Anwendung von § 304 AktG erfolgt oder ein vergleichbares Schutzniveau aus anderen Normen oder Rechtsinstituten² hergeleitet werden kann, spielt im Ergebnis keine Rolle. Für die Praxis empfiehlt es sich in solchen Fällen, im Gewinnabführungsvertrag eine **den Anforderungen des § 304 AktG entsprechende Ausgleichszahlung** für Minderheitsgesellschafter zu verankern.³
- 19.53 **Steuerlich** werden derartige Ausgleichszahlungen sodann auf Ebene der optierenden Gesellschaft nach § 16 KStG versteuert. Da die optierende Organgesellschaft selbst Körperschaftsteuersubjekt ist, sollten hier die Regelungen für Kapitalgesellschaften ohne weitere Besonderheiten gelten, vgl. hierzu ausführlich (Rz. 17.30 ff.). Aus steuerlicher Sicht ist zudem auch bei der optierenden Gesellschaft als Organgesellschaft darauf zu achten, dass die im Gewinnabführungsvertrag enthaltenen Ausgleichszahlungen den steuerlich zulässigen Rahmen des § 14 Abs. 2 KStG nicht überschreiten.⁴

3. Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu inländischer Betriebsstätte des Organträgers

- 19.54 § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 ff. KStG setzt voraus, dass die vom Organträger gehaltene Beteiligung an der optierenden Gesellschaft für den gesamten Zeitraum der Organschaft einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers zuzuordnen ist, wobei die dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte sowohl nach **nationalem** als auch nach **DBA-Recht** der **deutschen Besteuerung unterliegen** müssen (vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 KStG).
- 19.55 Insoweit ist zu beachten, dass die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft nach § 1a Abs. 3 Satz 1 KStG als Wirtschaftsgut zu behandeln ist, sodass für die Zuordnung zu einer Betriebsstätte die für **Kapitalgesellschaftsbeteiligungen geltenden Grundsätze** Anwendung finden.⁵ *Liekenbrock* weist richtigerweise auf **Konfliktpotential** zB im Falle eines im Ausland ansässigen Organträgers hin, wenn der Ansässigkeitsstaat des Organträgers die optierende Gesellschaft sowohl für Zwecke seines innerstaatlichen Steuerrechts als auch bei der Anwendung des DBA weiterhin als transparente Personengesellschaft qualifiziert.⁶ Weist das deutsche Steuerrecht die optierende Gesellschaft einer inländischen Betriebsstätte des ausländischen Organträgers zu, so wird der ausländische Staat (für Zwecke des DBA) zwar in vielen

1 Hierzu vgl. Rz. 17.28 f.

2 Zur Frage, ob ein derartiger Vertrag nach § 138 BGB sittenwidrig sein könnte vgl. die Nachweise bei *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2115) Fn. 30. Denkbar ist zudem eine Ableitung aus mitgliederschaflichen Treuepflichten, hierzu allgemein im Falle der Konzernierung *Nagel* in Ebenroth/Boujong⁵, Anhang zu § 105 HGB Rz. 44.

3 Zur Bemessung der Ausgleichszahlung siehe Rz. 17.19 ff.

4 Hierzu ausführlich Rz. 17.41 ff.

5 *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2113); *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (632).

6 *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2113).

Fällen auch die nach seiner Sichtweise transparenten Einkünfte der optierenden Gesellschaft dieser deutschen Betriebsstätte zuweisen. Deutschland behielte damit auch für DBA-Zwecke das alleinige Besteuerungsrecht (über Art. 7 und Art. 13 OECD MA), die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 KStG wären erfüllt. Problematisch sind aber Fälle, in denen der ausländische Staat sowohl nach seinem innerstaatlichen Recht als auch nach seiner Anwendung des DBA die Einkünfte der (aus seiner Sicht transparenten) optierenden Gesellschaft (zumindest teilweise) einer Betriebsstätte des Organträgers im ausländischen Staat zuweisen würde und damit das Besteuerungsrecht für sich beansprucht. Die hieraus grundsätzlich resultierende **Doppelbesteuerung** kann im Einzelfall Folgen für die Anerkennung der Organschaft haben.¹ Denkbar ist dies etwa, wenn die Doppelbesteuerung im Rahmen eines Verständigungsverfahrens zu Lasten Deutschlands aufgelöst wird und Deutschland sein Besteuerungsrecht (teilweise) verliert. Selbst wenn die Doppelbesteuerung bestehen bleibt, ist bislang nicht abschließend geklärt, ob die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 KStG in dieser Konstellation erfüllt sind.²

IV. Rechtsfolgen der Organschaft

1. Durchführung des Gewinnabführungsvertrages

Bei der tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrages sind vor allem die folgenden Besonderheiten zu beachten: 19.56

Der abzuführende Gewinn wird bei inländischen optierenden Gesellschaften nach deutschem Handelsrecht ermittelt, folglich ergeben sich im Hinblick auf den nach § 301 AktG abzuführenden Gewinn³ keine grundsätzlichen Probleme.⁴ Da § 301 AktG begrifflich aber auf eine Aktiengesellschaft, und nicht auf die Kontenmodelle von Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften (bzw. eingetragenen Gesellschaften bürgerlichen Rechts) ausgelegt ist, ist im Einzelfall genau zu identifizieren, welche **Konten der Gesellschafter** mit **Gewinn- und Kapitalrücklagen** einer Kapitalgesellschaft **vergleichbar** sind und welche Konten Darlehen der Gesellschafter oder andere Fremdkapitalbestandteile enthalten.⁵ 19.57

2. Gesonderte Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG

Wie bei einer **Kapitalgesellschaft** als Organgesellschaft wird auch bei der optierenden Gesellschaft das dem Organträger zuzurechnende Einkommen gegenüber Organträger und Organgesellschaft nach § 14 Abs. 5 KStG einheitlich und gesondert festgestellt. 19.58

V. Auswirkung der Rückoption auf eine bestehende Organschaft

Optiert die optierende Organgesellschaft während der Laufzeit der Organschaft nach § 1a Abs. 4 KStG zurück, so stellt sich die Frage, welche Auswirkungen dies auf die bestehende Organschaft hat. Mit Wirksamwerden der Rückoption ist die ehemals optierende Gesellschaft 19.59

1 Hierzu ausführlich *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2113).

2 Vgl. hierzu etwa *Neumann* in Gosch⁴, § 14 KStG Rz. 123, der im Ergebnis das Vorliegen der Voraussetzungen einer Organschaft wohl bejahen würde.

3 Nach § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KStG ist § 301 AktG für die Ermittlung des abzuführenden Gewinnes maßgeblich.

4 *Jäschke*, GmbHR 2022, 627 (632).

5 Vgl. hierzu genauer *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 (2116).