

Technische Hochschule Ingolstadt

Business School

Steuern und Beratung.

Masterarbeit

Thema: Auswirkungen des Körperschaftsteuermodernisierungsgesetzes auf Mehr- und Minderabführungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft

Vor- und Zuname: Daniel Dirr

Ausgegeben am: 12.11.2021

Abgegeben am: 29.12.2021

Erstprüfer: Jordan, Prof. Dr. rer. pol. Markus

Zweitprüfer: Zellner, Prof. Dr. Elisabeth

Abstract

In der nachfolgenden wissenschaftlichen Arbeit wird dargelegt, welche Auswirkungen sich aus dem am 30.06.2021 im Bundesgesetzblatt verkündeten Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz für Mehr- und Minderabführungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft ergeben. In den ersten Kapiteln wird dabei zunächst erläutert, welche Zulässigkeitsvoraussetzungen allgemein für eine körperschaftsteuerliche Organschaft vorliegen. Der Organträger kann eine natürliche Person, Körperschaft oder Personengesellschaft sein. Auf die eigene unbeschränkte Steuerpflicht des Organträgers kommt es dabei grundsätzlich nicht an, sondern Voraussetzung ist, dass die Beteiligung an der Organgesellschaft einer inländischen Betriebsstätte zugeordnet wird. Als Organgesellschaften kommen mit Ausnahme der „anderen Kapitalgesellschaft“ i.S.d. § 17 KStG zunächst nur die in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG genannten Gesellschaften in Betracht. Voraussetzung zur Errichtung einer Organschaft ist, dass die Organgesellschaft finanziell in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Dies wird dadurch erreicht, dass der Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft unmittelbar oder mittelbar hält. Zudem muss ein Gewinnabführungsvertrag auf mindestens fünf Jahre geschlossen und durchgeführt werden. Wurde die Organschaft erfolgreich errichtet, kommt es häufig zu Mehr- und Minderabführungen nach § 14 Abs. 3 und 4 KStG aufgrund der Differenz von handelsbilanziell zum steuerbilanziellen Ergebnis. Vor der Gesetzesänderung wurden diese durch die sog. Ausgleichspostenmethode behandelt. Dabei werden je nach Art der Abweichung aktive oder passive Ausgleichsposten in der Steuerbilanz des Organträgers gebildet wurden, die erst im Rahmen einer Veräußerung der Beteiligung aufgelöst wurden. Durch unterschiedliche Auffassung, was den Rechtscharakter und die Behandlung im Falle der Veräußerung betrifft, stand der Ausgleichsposten häufig in der Kritik. Darauf reagierte der Gesetzgeber mit der ab dem 01.01.2022 geltenden Einlagelösung, bei der sich die Abweichung direkt auf den Beteiligungsbuchwert auswirkt. Zudem wurde mit § 34 Abs. 6e Satz 7 ff. KStG eine umfassende Übergangsregelung für bereits bestehende Ausgleichsposten geschaffen.

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.....	III
Abbildungsverzeichnis.....	V
Tabellenverzeichnis.....	VI
Abkürzungsverzeichnis	VII
1. Grundlagen und Überblick über die Arbeit	1
1.1 Gegenstand der Arbeit.....	1
1.2 Zielsetzung der Arbeit.....	2
1.3 Thematische Abgrenzung	2
1.4 Methodik und Überblick	3
2. Zulässigkeitsvoraussetzungen einer Körperschaftsteuerlichen Organschaft ..	5
2.1 Der Organträger.....	5
2.1.1 Natürliche Personen als Organträger	5
2.1.2 Personengesellschaft als Organträger	6
2.1.3 Körperschaft als Organträger	8
2.1.4 Gewerbliches Unternehmen.....	9
2.1.5 Inlandsbezug und Betriebsstättenzuordnung	10
2.2 Die Organgesellschaft.....	11
2.2.1 Mögliche Rechtsformen und gewerbliche Tätigkeit	11
2.2.2 Inlandsbindung Organgesellschaft.....	12
2.3 finanzielle Eingliederung	14
2.3.1 Mehrheit der Stimmrechte	14
2.3.2 unmittelbare und mittelbare Beteiligungen	16
2.3.3 zeitliche Komponente der Eingliederung	21
2.4 Der Gewinnabführungsvertrag	23

2.4.1 Abschluss eines wirksamen Gewinnabführungsvertrages	24
2.4.2 Durchführung des Gewinnabführungsvertrages	27
2.4.3 Folgen einer Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrages ..	29
2.4.4 Besonderheiten für Gesellschaften nach § 17 KStG	29
3. Grundsätzliche Überlegungen zur Organschaft.....	31
3.1 Vorteile der Organschaft	32
3.2 Nachteile der Organschaft	37
4. Mehr- und Minderabführungen	38
4.1 Entstehung von Mehr- und Minderabführungen.....	39
4.2 Behandlung von Mehr- und Minderabführungen während der Laufzeit der Organschaft	40
4.2.1 Behandlung durch die Ausgleichspostenmethode	41
4.2.2 Behandlung durch Einlagelösung.....	46
4.2.3 Übergangslösung und Behandlung bestehender Ausgleichsposten	48
4.2.4 Problemfelder und Zweifelsfragen zur neuen Einlagelösung und zur Übergangsregelung.....	50
4.3 Behandlung von vororganschaftlichen Mehr- und Minderabführungen...	54
4.4 Latente Steuern im Zusammenhang mit Mehr- und Minderabführungen	58
5. Fazit zur neuen Einlagelösung	60
Literatur- und Quellenverzeichnis.....	IX

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Mehrheit an der vermittelnden Gesellschaft	17
Abbildung 2: Mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft	18
Abbildung 3: Mehrheit der Stimmrechte auf allen Ebenen der Beteiligungskette	19
Abbildung 4: Durchrechnungsmethode oder Additionsmethode	20

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Belastungsvergleich Ausschüttung/Organshaft bei Kapitalgesellschaft - Ebene Organgesellschaft	33
Tabelle 2: Belastungsvergleich Ausschüttung/Organshaft bei Kapitalgesellschaften - Ebene Organträger.....	33
Tabelle 3: Belastungsvergleich Ausschüttung/Organshaft bei natürlichen Personen - Ebene Organgesellschaft.....	34
Tabelle 4: Belastungsvergleich Ausschüttung/Organshaft bei natürlichen Personen - Ebene Organträger	34
Tabelle 5: Aktiver Ausgleichsposten - Ebene Organgesellschaft	42
Tabelle 6: Aktiver Ausgleichsposten - Ebene Organträger	43
Tabelle 7: Vororganschaftliche Mehrabführung – Jahresüberschuss der Organgesellschaft	56
Tabelle 8: Vororganschaftliche Mehrabführung - Einkommen der Organgesellschaft	56
Tabelle 9: Vororganschaftliche Mehrabführung – Ermittlung des zu versteuernden Einkommens des Organträger.....	57

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
a.F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMG	Bemessungsgrundlage
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
ESTG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f./ff.	folgende
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch

i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
JÜ	Jahresüberschuss
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStH	Körperschaftsteuer-Hinweise
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
n.F.	neue Fassung
Nr.	Nummer
o.ä.	oder Ähnliches
OFD	Oberfinanzdirektion
OG	Organgesellschaft
OT	Organträger
Rn.	Randnummer
s.	siehe
SE	Europäische Gesellschaft
SE-VO	Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates über das Statut der europäischen Gesellschaft (SE)
sog.	so genannt
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz
Tz.	Teilziffer
u.a.	unter anderem
UStG	Umsatzsteuergesetz
vgl.	vergleiche
VZ	Veranlagungszeitraum
z.B.	zum Beispiel

1. Grundlagen und Überblick über die Arbeit

1.1 Gegenstand der Arbeit

Der rein steuerrechtliche Begriff der Organschaft bedeutet, dass zwei oder mehrere Unternehmen - ein oder mehrere Organgesellschaften und ein Organträger - zu einer steuerlichen Einheit werden. Im Ertragsteuerrecht wird dabei das gesamte Einkommen aller beteiligten Unternehmen nur von einem Unternehmen - dem Organträger - versteuert.¹ Sowohl Organträger als auch Organgesellschaft bleiben dabei ein selbstständiges Steuersubjekt. Die Anrechnung des Einkommens der Organgesellschaft auf den Organträger erfolgt erst nach der getrennten Ermittlung des Einkommens auf beiden Ebenen.² Neben den ertragsteuerrechtlichen Organschaften auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer nach §§ 14 ff. KStG und der Gewerbesteuer nach § 2 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 7a GewStG gibt es noch die umsatzsteuerliche Organschaft gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG.

Der wesentliche Vorteil einer Organschaft in der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer besteht in der Möglichkeit, durch die Einkommenszurechnung auf der Ebene des Organträgers entstandene Verluste innerhalb des Organkreises zu verrechnen.³ Zudem unterbleibt bei Ausschüttungen zwischen zwei Kapitalgesellschaften die Besteuerung der Dividenden mit fünf Prozent nach § 8b Abs. 1 und Abs. 5 KStG.⁴ Die wesentlichen Nachteile einer Organschaft sind die zivilrechtliche Haftung des Organträgers für die Verluste der Organgesellschaften und die Sperre von bestehenden Verlusten vor Gründung der Organschaft auf Ebene der Organgesellschaften.⁵

Zur Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft ist nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zwingend ein Gewinnabführungsvertrag bzw. Ergebnisabführungsvertrag i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG abzuschließen. Die steuerliche Einkommenszurechnung kann dabei von der handels- und zivilrechtlichen Gewinn-

¹ Vgl. Gehrmann, 2021, Kapitel I.

² Vgl. Dinkelbach, 2019, S. 479.

³ Vgl. Neumayer, 2021, Rn. 5833.

⁴ Vgl. Neumayer, 2021 Rn. 5834.

⁵ Vgl. Neumayer, 2021 Rn. 5835 – 5836.

abführung abweichen. Gründe dafür sind beispielsweise die unterschiedliche Bewertung von Bilanzpositionen in der Handels- und Steuerbilanz oder die Bildung einer zulässigen Gewinnrücklage in der Handelsbilanz der Organgesellschaft. Ist dabei der steuerbilanzielle Gewinn höher als die Gewinnabführung liegt eine Minderabführung vor. Ist dahingegen die handelsrechtliche Gewinnabführung höher handelt es sich um eine Mehrabführung. Die Behandlung der daraus resultierenden Mehr- oder Minderabführungen wurde mit dem Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz von der Ausgleichspostenmethode zur Einlagelösung abgewandelt.⁶

1.2 Zielsetzung der Arbeit

Ziel dieser Arbeit ist es aufzuzeigen, unter welchen gesetzlichen Voraussetzungen eine Organschaft in der Körperschaftsteuer entsteht und wie Mehr- und Minderabführungen aufseiten beider Beteiligten vor und nach dem Körperschaftsteuermodernisierungsgesetzes zu behandeln sind. Außerdem soll aufgezeigt werden, welche Übergangslösung für bereits bestehende Ausgleichsposten nach altem Recht gilt.

Die Forschungsfrage lautet folglich: Unter welchen Voraussetzungen entsteht eine körperschaftsteuerliche Organschaft und welche Änderungen ergeben sich aus dem Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz für Mehr- und Minderabführungen?

1.3 Thematische Abgrenzung

Diese Arbeit behandelt ausschließlich die körperschaftsteuerliche Organschaft. Die Entstehung und Funktionsweise einer Organschaft in der Gewerbesteuer oder der Umsatzsteuer sowie deren Folgen werden nicht thematisiert. Die Ausarbeitungen sind zudem beschränkt auf die Voraussetzungen zur Entstehung einer Organschaft sowie auf den Vergleich der Behandlung von Mehr- und Minderabführungen nach altem und neuem Rechtsstand. Soweit für die Ausführungen zu den Stimmrechten nichts anderes angegeben ist, wird für die Ermittlung

⁶ Vgl. Gehrmann, 2021, Kapitel II.6.

stets angenommen, dass die Beteiligungshöhe dem Anteil der Stimmrechte entspricht.

1.4 Methodik und Überblick

Um die Forschungsfrage zu beantworten, ist die Arbeit in drei Hauptkapitel gegliedert. Das erste Kapitel befasst sich dabei mit den Zulässigkeitsvoraussetzungen, im zweiten Abschnitt wird die grundsätzliche Idee einer Organschaft sowie deren Vor- und Nachteile konkretisiert. Im dritten Kapitel werden abschließend die Behandlungen von Mehr- und Minderabführungen einer Organschaft vor und nach der Rechtsänderungen erörtert. In allen Teilbereichen werden dabei die rechtlichen und theoretischen Bestimmungen anhand von unterschiedlichen Beispielen veranschaulicht.

Im ersten Kapitel der Arbeit werden die Zulässigkeitsvoraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft erläutert. Dabei werden zunächst die Bedingungen an den Organträger in Bezug auf seine Rechtsform und Tätigkeit sowie seinen Inlandsbezug beschrieben. Anhand der gleichen Merkmale werden die Voraussetzungen an die Organgesellschaft ermittelt. Nachdem erläutert wurde, welche Personen Organträger bzw. Organgesellschaft sein können, beschreibt das folgende Kapitel auf welche Art und Weise der Organträger, im Hinblick auf die Mehrheit der Stimmrechte sowie unmittelbare und mittelbare Beteiligungen, an der Organgesellschaft beteiligt sein muss. Zudem wird aufgezeigt, inwieweit die Beteiligung an zeitliche Voraussetzungen gebunden ist. Das erste Kapitel schließt mit den Bestimmungen für den Gewinnabführungsvertrag ab.

Im zweiten Kapitel wird der Grundgedanke sowie die Vor- und Nachteile einer Organschaft vertieft. Dabei werden u.a. die Vorteile hinsichtlich der Verlustnutzung der Organgesellschaft sowie des Gewinntransfers und der Vermeidung der Zinsschranke ausführlich beschrieben.

Im dritten Kapitel werden die Mehr- und Minderabführungen thematisiert. Dabei wird zunächst ermittelt, wie diese entstehen und nach welchen Kriterien diese geordnet werden können. Darauf folgend wird die Behandlung von Mehr- und

Minderabführungen erörtert, die während der Laufzeit der Organschaft entstehen. Hierbei werden die Unterschiede zwischen der „alten“ Ausgleichspostenmethode, die bis 31.12.2021 anzuwenden ist, und der „neuen“ Einlagelösung nach dem Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz dargelegt. Anschließend wird die Behandlung bereits bestehender Ausgleichsposten im Rahmen der Übergangsregelung aufgezeigt. Abschließend wird die Behandlung von Mehr- und Minderabführungen aus vororganschaftlicher Zeit, die von der Gesetzesänderungen nicht betroffen sind, sowie der Umgang mit latenten Steuern im Zusammenhang mit einer Organschaft, beschrieben.

Die Arbeit endet mit einem Fazit zur neuen Einlagelösung nach dem Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz und zeigt die Vor- und Nachteile der geänderten Behandlungsmethode für organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen auf.

2. Zulässigkeitsvoraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft

Im ersten Kapitel dieser Arbeit werden die Zulässigkeitsvoraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 – 3 KStG beleuchtet. Dabei wird behandelt, welche Rechtsformen als Organträger und Organgesellschaft möglich sind und in welchem Maße die Organgesellschaft in den Organträger eingegliedert werden muss. Zudem wird erörtert, welche rechtlichen Voraussetzungen für den aufzustellenden Gewinnabführungsvertrag gelten.

2.1 Der Organträger

Entsprechend § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG muss der Organträger „ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen“ sein. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG führt des Weiteren aus, dass als Organträger ebenso natürliche Personen wie eine nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen in Betracht kommen. Nach Satz 2 kann auch eine Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG Organträger sein.

2.1.1 Natürliche Personen als Organträger

Es kann jede natürliche Person Organträger sein, sofern sie ein gewerbliches Unternehmen betreibt.⁷ Für die Fähigkeit Organträger zu sein, ist es dabei unerheblich, ob die natürliche Person unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 bis Abs. 3 EStG oder beschränkt steuerpflichtig mit dem Einkommen einer inländischen Betriebsstätte nach § 1 Abs. 4 EStG i.V.m § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG ist.⁸ Für das gewerbliche Unternehmen der natürlichen Person gilt ebenfalls kein Inlandsbezug. Somit kommen auch ausländische Unternehmen, die keine Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland haben in Betracht.⁹ Ent-

⁷ Vgl. Müller, 2021, § 14 KStG Rn. 91 (Stand 05/2021).

⁸ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 75.

⁹ Vgl. Müller, 2019 § 14 KStG Rn. 91 (Stand 05/2021).

scheidend ist nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG, dass die Beteiligung an der Organgesellschaft einer inländischen Betriebsstätte zugeordnet ist.¹⁰

2.1.2 Personengesellschaft als Organträger

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG kann auch eine Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG Organträger sein, wenn die Personengesellschaft eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt. Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sind Personenzusammenschlüsse, bei denen die Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen und bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind.¹¹ Die Mitunternehmereigenschaft richtet sich dabei nach den Merkmalen der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos.¹² Nicht darunter fallen somit Personenzusammenschlüssen, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 Abs. 7 EStG) oder Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 4 EStG) erzielen sowie die Kommanditgesellschaft auf Aktien (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG).¹³

Weitere Voraussetzung für eine Personengesellschaft als Organträger ist, dass die Gesellschaft eine originäre gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt. Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG kann damit kein Organträger sein, da sich diese Mitunternehmerschaft dadurch charakterisiert, dass sie keine originären gewerblichen Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt.¹⁴

Nicht eindeutig geklärt ist, inwieweit auch eine gemischt tätige Personengesellschaft Organträger sein kann. So erzielt eine gemischt tätige Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG in vollem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn die originären gewerblichen Einkünfte nicht nur geringfügig sind.¹⁵ Die gewerblichen Einkünfte gelten laut BFH als geringfügig, wenn die gewerblichen Einkünfte drei Prozent der Gesamtnettoerlöse und 24.500 Euro

¹⁰ Vgl. Müller, 2019 § 14 KStG Rn. 91 (Stand 05/2021); Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 75.

¹¹ Vgl. Neumann, 2020 § 14 KStG Rn. 76.

¹² Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 122 (Stand 05/2021); Sobanski, 2021, § 15 EStG Rn. 50.

¹³ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 76.

¹⁴ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 80; OFD Frankfurt/Main vom 29.06.2015 - S 2770 A - 39 - St 51, Rn. 15.

¹⁵ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 80.

Veranlagungszeitraum nicht überschreiten.¹⁶ Entsprechend dem Schreiben der OFD Frankfurt/Main vom 29.06.2015 Rn. 17 reicht aber die Umqualifizierung der Einkünfte durch Abfärbung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht zwangsläufig aus um die Organträgerfähigkeit zu erlangen. Die Literatur vertritt dabei die Auffassung der OFD Frankfurt/Main nur bedingt. So führt die gewerbliche Abfärbung stets zum Erfüllen der Organträgerfähigkeit, wenn die Beteiligung dem originär tätigen Bereich zugeordnet wird.¹⁷ Andere wiederum vertreten die Meinung, dass eine Abfärbung, die zu einer in vollem Umfang als gewerblich zu beurteilenden Tätigkeit führt, stets ausreicht.¹⁸ Ein Grund für die strengere Auffassung der Finanzverwaltung ist, dass durch eine Personengesellschaft ohne substantielle eigene originäre gewerbliche Tätigkeit das steuerliche Konstrukt einer Mehrmutterorganschaft erreicht werden kann, welche durch das StVer-gAbG vom 16.05.2003 abgeschafft wurde. Aus demselben Grund wurde auch die gewerblich geprägte Personengesellschaft als Organträger ausgeschlossen.¹⁹

Ebenfalls umstritten ist, zu welchem Zeitpunkt die gewerbliche Tätigkeit vorliegen muss. Ein Teil der Literatur sowie die Finanzverwaltung vertreten die Meinung, dass die eigene gewerbliche Tätigkeit des Organträgers für das gesamte Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft vorliegen muss. Begründet wird dies mit der Gesamtbetrachtung der Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 KStG, wonach die notwendige Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft zu Beginn des Wirtschaftsjahres bestehen muss. Zur Fähigkeit Organträger zu sein, gehört jedoch die eigene gewerbliche Tätigkeit.²⁰ Die überwiegenden Teile der Literatur vertreten die Meinung, dass es ausreicht, wenn die eigene gewerbliche Tätigkeit zum Zeitpunkt der Gewinnabführung vorliegt. Bekräftigt wird diese Ansicht zudem durch ein entsprechendes Urteil des Bundesfinanzhofs.²¹

¹⁶ Vgl. u.a. BUNDESFINANZHOF. Urteil vom 27.08.2014 - VIII R 16/11, Tz. 28.

¹⁷ Vgl. Neumann, 2020, §14 KStG Rn. 80.

¹⁸ Vgl. Krumm, 2021, § 14 KStG Rn. 66.

¹⁹ Vgl. BMF-Schreiben v. 10.11.2005 - IV B 7 - S 2770 - 24/05 BStBl 2005 I S. 1038, Rn. 17; OFD Frankfurt/M. v. 29.06.2015 - S 2770 A - 39 - St 51, Rn 17; Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 385.

²⁰ Vgl. u.a. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 79; BMF-Schreiben v. 10.11.2005 - IV B 7 - S 2770 - 24/05 BStBl 2005 I S. 1038, Rn. 21.

²¹ Vgl. u.a. Krumm, 2021, Rn. 66; BUNDESFINANZHOF. Urteil vom 24. 7. 2013 - I R 40/12.

§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 KStG schreibt zudem vor, dass die finanzielle Eingliederung im Sinne der Nr. 1 im Verhältnis zur Personengesellschaft selbst erfüllt sein muss. Das bedeutet, dass die Beteiligung zwingend dem Gesamtvermögen der Personengesellschaft zugerechnet werden muss. Demzufolge ist es nicht ausreichend, wenn die Anteile im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter gehalten werden.²²

2.1.3 Körperschaft als Organträger

Neben natürlichen Personen und Personengesellschaften können entsprechend § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG auch nicht steuerbefreite Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, welche in § 1 Abs. 1 KStG genannt werden, Organträger sein. Des Weiteren kann bei einer Kapitalgesellschaft auch die Vorgesellschaft, die zwischen Abschluss des Gesellschaftsvertrags und Eintragung der Kapitalgesellschaft ins Handelsregister besteht, Organträger sein, da diese bereits als Kapitalgesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG angesehen wird und identisch mit der späteren Kapitalgesellschaft ist. Die Vorgründungsgesellschaft kann ebenfalls Organträger sein, da sie als Personengesellschaft anzusehen ist. Sie ist jedoch nicht identisch mit der späteren Kapitalgesellschaft. Geht die Vorgründungsgesellschaft unter, geht die Beteiligung an der Organgesellschaft automatisch auf die Kapitalgesellschaft über. Zu beachten ist jedoch, dass der Vertragspartner im Gewinnabführungsvertrag angepasst werden muss.²³

Zwingende Voraussetzung ist allerdings, dass die Körperschaften i.S.d. § 1 Abs. 1 KStG nicht unter persönliche Steuerbefreiungen nach § 5 KStG fallen. Der Grund ist, dass Gewinne einer steuerpflichtigen Organgesellschaft auf Ebene des Organträgers auch tatsächlich versteuert werden müssen. Eine teilweise steuerpflichtige Körperschaft kann nach H 14.1 KStH „Steuerbefreite Körperschaft als Organträgerin“ hingegen Organträger sein. Dies kann beispielsweise bei gemeinnützigen Körperschaften der Fall sein, wenn diese einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. § 14 AO unterhalten und die Beteiligung

²² Vgl. Krumm, 2021, § 14 KStG Rn. 63.

²³ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 95; Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 101 – 102 (Stand 05/2021).

an der Organgesellschaft dem steuerpflichtigen Tätigkeitsbereich zugerechnet wird.²⁴

2.1.4 Gewerbliches Unternehmen

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG muss der Organträger ein gewerbliches Unternehmen sein. Ein „gewerbliches Unternehmen“ liegt nach BMF-Schreiben vom 26.08.2003 Rn. 2 vor, wenn ein Gewerbebetrieb i.S.d § 2 GewStG vorliegt. Es ist somit maßgebend, wie die Einkünfte des Organträgers qualifiziert werden. Erzielt der Organträger hieraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG ist die Voraussetzung erfüllt. Zu begründen ist dies damit, dass die Organgesellschaft als Kapitalgesellschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 2 KStG immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb kraft Rechtsform erzielt und es so zu keiner Umqualifizierung der Einkünfte kommt und eine daraus resultierende Vermeidung der Gewerbesteuer unterbunden wird.²⁵

Für die einzelnen Rechtsformen eines Organträgers bedeutet dies Folgendes:²⁶

- **Natürliche Personen:** Eine natürliche Person kann Organträger sein, soweit sie ein Einzelunternehmen betreibt, welches gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 Abs. 2 EStG i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG erzielt oder Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist.
- **Personengesellschaften:** Damit eine Personengesellschaft generell als Organträger in Betracht kommt, muss diese gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielen (s. Kapitel 2.1.2).
- **Körperschaften:** Die Einkünfte von Kapitalgesellschaften (insb. SE, AG, KGaA und GmbH), Genossenschaften und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 – 3 KStG gelten gemäß § 8 Abs. 2 KStG i.V.m. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG unabhängig der tatsächlichen Einkünfte in vollem Umfang als gewerbliche Einkünfte. Die genannten Gesellschaften sind somit immer Träger eines gewerblichen Unterneh-

²⁴ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 96; Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 180 (Stand 05/2021).

²⁵ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 105; Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 141 ff. (Stand 05/2021).

²⁶ Vgl. Aufzählung angelehnt an Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 106 – 109.

mens. Sonstige juristische Personen des privaten Rechts, die nicht unter § 2 Abs. 2 GewStG fallen, sowie nichtrechtsfähige Vereine gelten nach § 2 Abs. 3 GewStG ebenfalls als Gewerbebetrieb, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten und nicht bereits ein Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 GewStG vorliegt. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der sich auf Land- und Forstwirtschaft bezieht, ist hingegen ausgenommen. Der Unterschied zwischen einem Gewerbebetrieb und einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb liegt nach R 2.1. Abs. 5 Satz 7 GewStR unter anderem darin, dass für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bereits die Einnahmenerzielungsabsicht ausreicht.

2.1.5 Inlandsbezug und Betriebsstättenzuordnung

Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 wurde der Inlandsbezug des Organträgers umgestaltet. Durch die neueingefügten § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 4 bis 7 KStG kommt es nun nicht mehr auf die unbeschränkte Steuerpflicht bzw. Sitz und/oder Geschäftsleitung an, sondern auf eine inländische Betriebsstätte des Organträgers. Anzuwenden war diese neue Regelung erstmals für den Veranlagungszeitraum 2012.²⁷ Die Gesetzesänderung hat keine Auswirkung auf rein inländische Organschaften, sondern betrifft nur Organträger mit Auslandsbezug. Voraussetzung nach Satz 4 ist, dass die Beteiligung während der gesamten Laufzeit der Organschaft einer inländischen Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO zugeordnet ist.²⁸ Dabei muss der Gewinn der Organgesellschaft nicht zwingend an die inländische Betriebsstätte abgeführt werden. Es reicht aus, wenn das inländische Besteuerungsrecht sichergestellt ist. Gemäß Satz 7 muss zudem gewährleistet sein, dass die Betriebsstätte sowohl nach innerstaatlichem Recht als auch nach dem jeweiligen DBA der inländischen Besteuerung unterliegt. Dadurch ist es nicht möglich, dass aufgrund unterschiedlicher Betriebsstättendefinitionen in der Abgabenordnung im Ver-

²⁷ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 119a.

²⁸ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 121.

gleich zum jeweils gültigen Doppelbesteuerungsabkommen Besteuerungslücken entstehen können.²⁹

Um die Zuordnungserfordernis zur inländischen Betriebsstätte zu erfüllen, ist es notwendig, dass der Bundesrepublik Deutschland nach rein innerstaatlichem Recht das Besteuerungsrecht am Organeinkommen zusteht.³⁰ Dies ist jedoch nicht ohne Weiteres anzunehmen, da Beteiligungen grundsätzlich dem Stammhaus zuzurechnen sind. Der Betriebsstätte können Beteiligungen nur zugeordnet werden, wenn sie der Tätigkeit der Betriebsstätte dienen.³¹ Es kommt somit auf die funktionale Betrachtungsweise an. Die Beteiligung an der Organgesellschaft kann demnach nur dann einer Betriebsstätte zugeordnet werden, wenn sie der eigenen Tätigkeit der Betriebsstätte des Organträgers dient.³²

2.2 Die Organgesellschaft

Im folgenden Kapitel werden die Zulässigkeitsvoraussetzungen der Organgesellschaft erläutert. Dabei wird erörtert, welche Rechtsformen Organgesellschaften sein können und wo diese ihren Sitz bzw. Ort der Geschäftsleitung haben müssen.

2.2.1 Mögliche Rechtsformen und gewerbliche Tätigkeit

Als Organgesellschaften kommen nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG eine Europäische Gesellschaft (SE), Aktiengesellschaften (AG) und Kommanditgesellschaften auf Aktien (KGaA) in Betracht. Daneben können nach § 17 KStG auch andere als die in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG genannten Kapitalgesellschaften, insbesondere GmbH, unter weiteren Voraussetzungen den Gewinnabführungsvertrag betreffend Organgesellschaften sein.

Bei den obengenannten Rechtsformen handelt es sich um eine abschließende Aufzählung. Es können demnach nur Kapitalgesellschaften nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG Organgesellschaften sein. Andere Körperschaftsteuerpflichtige juris-

²⁹ Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 84 (Stand 05/2021).

³⁰ Vgl. Krumm, 2021, § 14 KStG Rn. 71.

³¹ Vgl. BMF-Schreiben v. 24.12.1999, BStBl 1999 I 1076, Rn. 2.4.

³² Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 120a.

tische Personen wie Genossenschaften können demnach nicht Organgesellschaft sein.³³

Ab 2022 besteht durch den am 01.07.2021 in Kraft getretenen § 1a KStG für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften die Möglichkeit zur Besteuerung mit Körperschaftsteuer zu optieren. Nach § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG ist die optierende Gesellschaft dabei wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln. Der Begriff der Kapitalgesellschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG wird zudem um die optierende Gesellschaft nach § 1a KStG ergänzt. Demzufolge kann eine optierende Gesellschaft auch Organgesellschaft als „andere Kapitalgesellschaft“ i.S.d. § 17 KStG sein, sofern die weiteren Voraussetzungen zur Zulässigkeit der Organschaft erfüllt sind.³⁴

Eine eigene gewerbliche Tätigkeit muss die Organgesellschaft im Gegensatz zum Organträger nicht besitzen, da die zulässigen Rechtsformen nach § 8 Abs. 2 i.V.m § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG von Gesetzes wegen in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte erzielen.³⁵

2.2.2 Inlandsbindung Organgesellschaft

Wie beim Organträger wurde im Zuge des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 der Inlandsbezug für die Organgesellschaften abgewandelt. Der doppelte Inlandsbezug von Sitz und Geschäftsleitung im Inland wurde aufgegeben, da die Europäische Kommission darin einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit sieht.³⁶ Seitdem ist es nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG ausreichend, wenn die Organgesellschaft ihre Geschäftsleitung im Inland und ihren Sitz in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens hat (einfacher Inlandsbezug). Dies gilt sowohl für die in § 14 explizit genannten Kapitalgesellschaften als auch für die anderen Kapitalgesellschaften nach § 17 KStG.³⁷ Einzige Ausnahme davon ist die SE aufgrund ihrer gesellschaftsrechtlichen Bestimmung. Diese muss nach

³³ Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 32 (Stand 05/2021)

³⁴ Vgl. Müller, 2019, § 17 KStG Rn. 14 (Stand 05/2021).

³⁵ Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 32 (Stand 05/2021).

³⁶ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 56, Vertragsverletzungsverfahren 2008/4909.

³⁷ Vgl. Pagel/Tetzlaff, 2020, Rn. 40.

Art. 7 SE-VO ihren Sitz am selben Ort, mindestens im selben Mitgliedstaat, wie die Hauptverwaltung haben.³⁸ Im Umkehrschluss können demnach Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Drittstaat trotz unbeschränkter Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG nicht Organgesellschaft sein. Anders als beim Organträger reicht eine inländische Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft, die eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht auslöst, nicht aus.³⁹

Der Ort der Geschäftsleitung ist nach § 10 AO der Ort, an dem sich die geschäftliche Oberleitung befindet. Nach BFH-Rechtsprechung ist das regelmäßig der Ort, an dem die zur Vertretung befugten Personen der Gesellschaft ihrer Tätigkeit als Geschäftsführer nachgehen (z.B. Büroräume des Vorstandes).⁴⁰ Organgesellschaft haben trotz Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers regelmäßig einen eigenen Ort der Geschäftsleitung.⁴¹

Sitz ist nach § 11 AO der Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung o.ä. bestimmt ist. Für deutsche Gesellschaften ist dabei den meisten Fällen die Satzung oder der Gesellschaftsvertrag maßgebend (s. § 5 Abs. 1 AktG, § 3 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m § 4a GmbHG). Im Gegensatz zum Ort der Geschäftsleitung ist der Sitz damit rechtlich bestimmt.⁴²

Beispiel: Seit dem 01.01.2021 kann aufgrund des vollzogenen Brexits eine britische Limited keine Organgesellschaft mehr sein, da es sich nicht mehr um eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens handelt. Bestehende Organgesellschaften mit einer Limited enden damit zwangsläufig zum 01.01.2021. Dies hat jedoch nicht automatisch zur Folge, dass auch der Gewinnabführungsvertrag endet.

Allerdings dürfte es sich beim Verlust der Organgesellschaftsfähigkeit der Limited um einen wichtigen Kündigungsgrund i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2

³⁸ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 56.

³⁹ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 56a.

⁴⁰ Vgl. BUNDESFINANZHOF, Urteil vom 23.01.1991 - I R 22/90.

⁴¹ Vgl. BUNDESFINANZHOF, Urteil vom 07.12.1994 - I K 1/93.

⁴² Vgl. Pagel/Tetzlaff, 2020, Rn. 41.

KStG handeln, der eine nachträgliche Unwirksamkeit der Organschaft von Beginn an verhindert.⁴³

2.3 finanzielle Eingliederung

Nachdem in den beiden vorangegangenen Kapiteln erläutert wurde, welche Gesellschaften Organträger bzw. Organgesellschaften sein können, wird im folgenden Abschnitt erörtert, wie die Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein muss. Durch den Wegfall der Tatbestandsmerkmale wirtschaftliche Eingliederung, organisatorische Eingliederung und das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse ab dem Veranlagungszeitraum 2001 ist die nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG einzige Eingliederungsbestimmung die finanzielle Eingliederung. Dazu wird zunächst ermittelt, wann eine finanzielle Eingliederung vorliegt und wie unmittelbare und mittelbare Beteiligungen einbezogen werden. Abschließend wird erörtert, zu welchem Zeitpunkt der Organschaft die Eingliederungsvoraussetzungen erfüllt sein müssen.

2.3.1 Mehrheit der Stimmrechte

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG ist es erforderlich, dass der Organträger in einem solchem Maße an der Organgesellschaft beteiligt sein, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte zusteht. Die Stimmenmehrheit muss zudem auf der Beteiligung begründen, die direkt dem Organträger zuzurechnen ist. Eine Mehrheit der Beteiligung am gezeichneten Kapital der Organgesellschaft reicht allein nicht aus, auch wenn diese im Regelfall die Stimmrechtsmehrheit zur Folge hat. Es ist ausschlaggebend, ob der Organträger die Möglichkeit hat, seinen Willen auf Ebene der Organgesellschaft durchzusetzen.⁴⁴

Die Mehrheit der Stimmrechte liegt im Regelfall vor, wenn der Organträger mehr als 50 Prozent der Stimmrechte an der Organgesellschaft hält.⁴⁵ Sieht jedoch die Satzung bzw. der Gesellschaftsvertrag der Organgesellschaft vor,

⁴³ Vgl. Zieglmeier, 2021, S. 2.

⁴⁴ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 131.

⁴⁵ Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 163 (Stand 05/2021).

dass generell oder in den überwiegenden Fällen eine höhere Mehrheit maßgebend ist, muss der Organträger die vorgesehene Mehrheit der Stimmrechte halten, um die Organgesellschaft finanziell eingliedern zu können.⁴⁶

Beispiel: Die M-AG besitzt 60 Prozent der Anteile und damit die einfache Mehrheit der Stimmrechte an der A-AG. Da jedoch laut Satzung der A-AG für Beschlüsse eine Mehrheit von 66 Prozent notwendig ist, liegt keine Mehrheit der Stimmrechte vor. Die A-AG kann somit trotz Mehrheitsbeteiligung nicht in die M-AG finanziell eingliedert werden.

Abwandlung: Die M-AG ist an der A-AG zu 60 % beteiligt. Die Satzung der A-AG sieht vor, dass das Stimmrecht des einzelnen Aktionärs auf 45 % der gesamten Stimmen beschränkt ist.

Aufgrund der zulässigen Stimmrechtsbeschränkung nach § 134 AktG erreicht die M-AG keine Mehrheit der Stimmrechte trotz bestehender Mehrheitsbeteiligung. Die A-AG ist somit nicht finanziell in das Unternehmen der M-AG eingliedert.

Es ist jedoch unschädlich, wenn laut Gesellschaftsvertrag nur außergewöhnliche Beschlüsse (z.B. Satzungsänderungen) einer qualifizierten Mehrheit bedürfen.⁴⁷

Nicht in allen Fällen stimmen jedoch Beteiligungsverhältnis und Stimmrechtsverhältnis überein. Es ist demnach möglich, dass die Mehrheit der Beteiligung nicht die Mehrheit an den Stimmrechten vermittelt bzw., dass trotz Minderheitsbeteiligung die Stimmrechtsmehrheit vorliegt. Gründe für ein Auseinanderfallen des Beteiligungsverhältnisses zum Stimmrechtsverhältnis können u.a. sein:⁴⁸

- Stimmrechtslose Vorzugsaktien (§ 12 Abs. 1, § 139 AktG)
- Mehrstimmrechtsaktien (§ 12 Abs. 2 AktG)
- Stimmrechtsbeschränkungen (§ 134 Abs. 1 Satz 2 AktG)

⁴⁶ Vgl. FINANZGERICHT DÜSSELDORF, Urteil vom 24.11.2020 - 6 K 3291/19 F.

⁴⁷ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 131.

⁴⁸ Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 165 (Stand 05/2021).

Des Weiteren bleiben eigene Anteile der Organgesellschaft aufgrund des Stimmrechtsausschlusses nach § 16 Abs. 3 i.V.m. § 136 AktG bei der Ermittlung der notwendigen Mehrheit unberücksichtigt.⁴⁹

Beispiel: Die G-AG hält 10 % der eigenen Aktien. Die restlichen Aktien werden von der M-AG zu 50 % und einem weiteren Gesellschafter zu 40 % gehalten. Jede Aktie gewährt das Stimmrecht. Das Stimmrecht für eigene Aktien ruht nach § 16 Abs. 3 i.V.m. § 136 Abs. 2 AktG.

Berechnung des Stimmrechtsanteils der M-AG anhand der verbleibenden Stimmrechte: $0,5 / (1 - 0,1) = 0,55$

Besitzende Stimmrechte der M-AG:	50 %
/ Maßgebliche Stimmrechte für Verhältnis:	90 % (100 % - 10 %)
= Stimmrechtsanteil	55 %

Die M-AG besitzt somit die Mehrheit der Stimmrechte an der G-AG. Dadurch ist die G-AG in die M-AG finanziell eingegliedert.

2.3.2 unmittelbare und mittelbare Beteiligungen

Gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG muss der Organträger unmittelbar an der Organgesellschaft beteiligt sein. Das bedeutet, dass der Organträger selbst an der Organgesellschaft beteiligt sein muss. Nach Satz 2 sind ebenso mittelbare Beteiligungen zu berücksichtigen, wenn der Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an den vermittelnden Gesellschaften hält. Die in Kapitel 2.3.1. erläuterten Besonderheiten beim Auseinanderfallen von Beteiligungsverhältnis und Stimmrechtsverhältnis sind auch bei mittelbaren Beteiligungen zu berücksichtigen.⁵⁰

⁴⁹ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 131.

⁵⁰ Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 213 (Stand 05/2021).

Beispiel:⁵¹

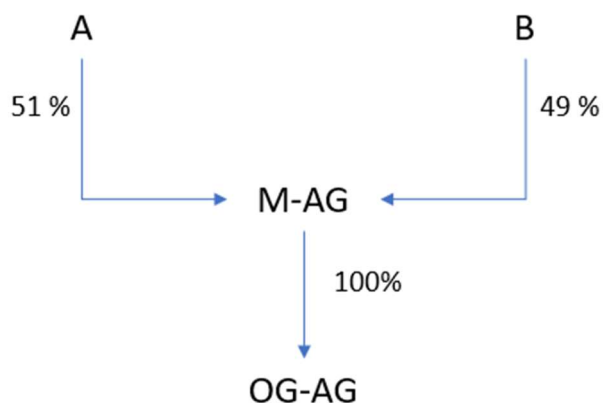


Abbildung 1: Mehrheit an der vermittelnden Gesellschaft

A kommt als Organträger in Betracht, da er die Stimmrechtsmehrheit an der M-AG hält, die wiederum die Stimmrechtsmehrheit an der OG-AG hält. Die OG-AG ist somit finanziell in das Unternehmen des A eingegliedert. B hingegen kann nicht Organträger sein. Die M-AG hält zwar weiterhin die Mehrheit der Stimmrechte an der OG-AG, B wiederum hält jedoch nicht die Mehrheit der Stimmrechte an der vermittelnden Gesellschaft (hier: M-AG).

Für die Beurteilung der mittelbaren Beteiligung ist es dabei nach H 14.2 KStH „mittelbare Beteiligung“ unerheblich, ob die vermittelnde Gesellschaft selbst Organgesellschaft sein kann oder nicht. Ist die vermittelnde Gesellschaft eine Personengesellschaft muss die Beteiligung gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gehalten werden.

⁵¹ Abgewandelt aus Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 212 (Stand 05/2021).

Beispiel:

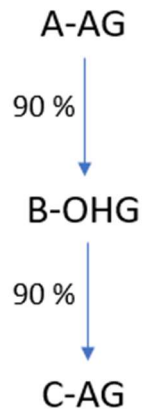


Abbildung 2: Mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft

Die B-OHG kann dabei zwar Organträger der C-AG sein, sie kann aber als Personengesellschaft nicht Organgesellschaft der A-AG sein. Die C-AG ist dennoch mittelbar finanziell in die A-AG eingliedert, da die A-AG mittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der C-AG hält ($90 \% * 90 \% = 81 \%$). Somit kann ein Organschaftsverhältnis begründet werden. Zwischen der A-AG und der B-OHG kann hingegen keine Organschaft begründet werden, da die B-OHG als Personengesellschaft keine Organgesellschaft sein kann. Das ist auch nicht notwendig, da die Gewinne der Personengesellschaft aufgrund des Transparenzprinzips ohnehin den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet werden.

Dadurch wäre auch denkbar, dass die vermittelnde Gesellschaft ein ausländisches Unternehmen ist.⁵²

Die finanzielle Eingliederung kann ebenso durch Addition unmittelbarer und mittelbarer oder mehrerer mittelbarer Beteiligungen erreicht werden. Voraussetzung bleibt jedoch, dass lediglich mittelbare Beteiligungen berücksichtigt werden, bei denen der Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an der vermittelnden Gesellschaft hält. Besteht die mittelbare Beteiligung über eine längere Beteiligungskette muss die Voraussetzung auf jeder Ebene der Beteiligungskette und nicht nur auf der ersten erfüllt sein. Dies ergibt sich sowohl aus dem Wortlaut des Gesetzestextes, wonach die Mehrheit der Stimmrechte an „jeder

⁵² Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 219 (Stand 05/2021).

vermittelnden Gesellschaft vorliegen muss, als auch aus der Logik des Gesetzes. Wäre dies nicht der Fall, könnte durch einfache Zwischenschaltung einer Gesellschaft die Mehrheitsbeteiligung auf der ersten Stufe erreicht werden.⁵³

Beispiel:⁵⁴

In beiden Fällen soll eine Organschaft zwischen der Mutter und T 2 errichtet werden.

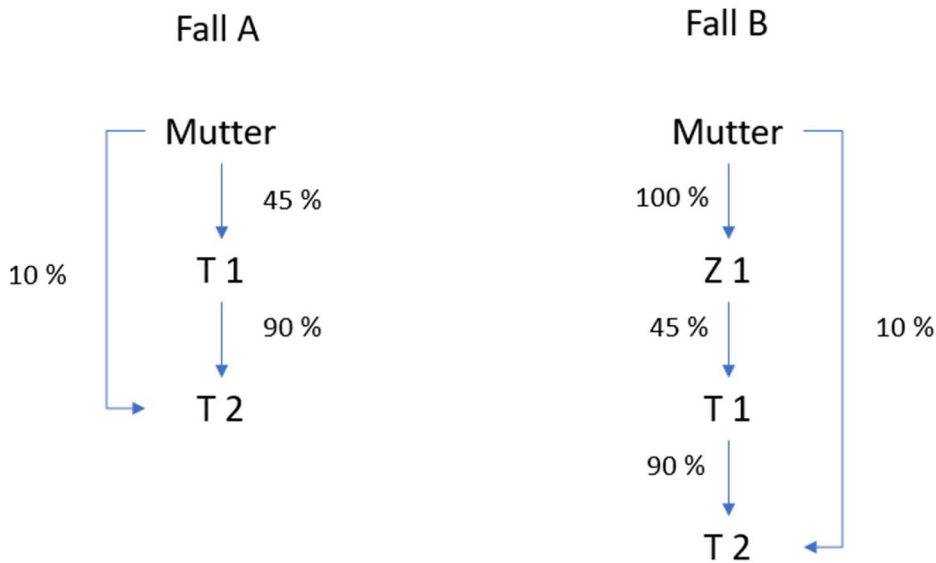


Abbildung 3: Mehrheit der Stimmrechte auf allen Ebenen der Beteiligungskette

Ermittlung der Beteiligungshöhe in beiden Fällen:

Durchgerechnete mittelbare Beteiligung: $45 \% * 90 \% = 40,5 \%$

Unmittelbare Beteiligung: 10%

Gesamtbeteiligung: $50,5 \%$

Trotz Vorliegen einer Mehrheit der Stimmrechte kann in Fall A keine Organschaft begründet werden, da die Mutter auf der 1. Ebene keine Mehrheit der Stimmrechte an T 1 besitzt. Würde man der Auffassung folgen, dass eine Mehrheitsbeteiligung auf der 1. Ebene ausreicht, könnte wie in Fall B darge-

⁵³ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 138 - 140.

⁵⁴ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 140.

stellt, durch die Zwischenschaltung einer Gesellschaft dies erreicht werden. Da beide Fälle jedoch bis auf die zwischengeschaltete Gesellschaft identisch sind, kann dies nicht zu einem anderen Ergebnis führen. Die Mutter kann nicht auf allen Ebenen der Kette direkt ihren Willen durchsetzen.

Die Berechnungsmethode für die Mehrheit der Stimmrechte bei mittelbaren Beteiligungen ist ebenfalls nicht unumstritten. Diskutiert werden zwei Methoden:

- Durchrechnungsmethode
- Additionsmethode

Bei der Durchrechnungsmethode wird die Mehrheit der Stimmrechte durch Multiplikation der verschiedenen Beteiligungen ermittelt. Bei der Additionsmethode sind demgegenüber dem Organträger alle Anteile der vermittelnden Gesellschaft zuzurechnen, wenn er an dieser mehrheitlich beteiligt ist.⁵⁵

Beispiel:⁵⁶

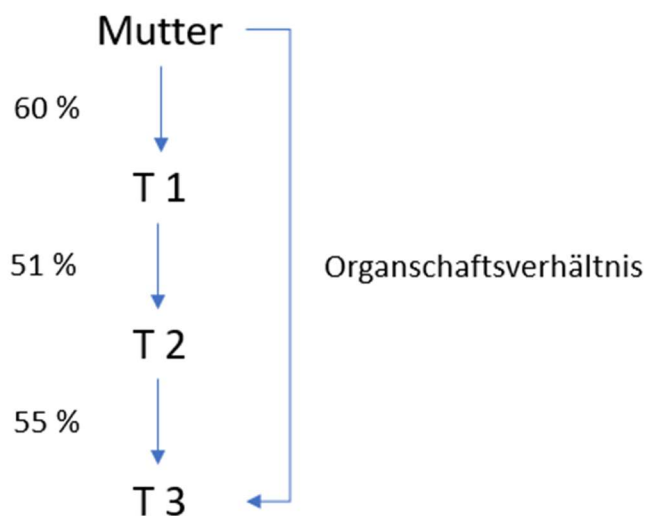


Abbildung 4: Durchrechnungsmethode oder Additionsmethode

Nach der Durchrechnungsmethode ergibt sich eine Beteiligung der Mutter an T 3 in Höhe von $60 \% * 51 \% * 55 \% = 16,83 \%$. Es gewährt zwar jede vermittelnde Gesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte an der folgenden Gesellschaft. Durchgerechnet liegt aber keine Mehrheit der Stimmrechte vor und die

⁵⁵ Vgl. Krumm, 2021, § 14 KStG Rn. 87.

⁵⁶ Aus Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 138.

finanzielle Eingliederung ist demzufolge nicht gegeben. Die Additionsmethode hingegen ermöglicht die finanzielle Eingliederung, da auf jeder Stufe die vermittelnde Gesellschaft in ihre jeweilige Mehrheitsgesellschaft finanziell eingegliedert ist. So kann die Mutter über T 1 und diese wiederum über T 2 die Interessen der Mutter wahren.

Die Argumentation der Fürsprecher der Additionsmethode liegt darin, dass die Mutter aufgrund der Mehrheitsbeteiligung an der ersten vermittelnden Gesellschaft deren Abstimmungsverhalten beeinflussen kann, da diese wiederum an der folgenden vermittelnden Gesellschaft mehrheitlich beteiligt ist, kann die erste Ebene das Abstimmungsverhalten der zweiten Ebene beeinflussen und so weiter. Diese Auffassung vertritt ein Großteil der Literatur.⁵⁷ Die Befürworter der Durchrechnungsmethode berufen sich hingegen auf das ab dem Veranlagungszeitraum 2001 geltende Additionsgebot (davor: Additionsverbot, s. BMF-Schreiben vom 26.08.2003 Rn. 13), wonach unmittelbare und mittelbare Beteiligungen bei der Ermittlung der Beteiligungshöhe kombiniert werden können. Die Additionsmethode würde diese Herangehensweise aber überflüssig machen, da die finanzielle Eingliederung ohnehin im Rahmen der mittelbaren Beteiligung erreicht wäre.⁵⁸

Die Finanzverwaltung bevorzugt nach R 14.2 Beispiel 3 KStR die Meinung der Durchrechnungsmethode.

2.3.3 zeitliche Komponente der Eingliederung

Gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG muss die Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahres an ununterbrochen finanziell in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein. Ausschlaggebend ist dabei das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft. Ununterbrochen bedeutet nach R 14.4 Abs. 1 Satz 2 KStR, dass die Eingliederung vom Beginn des Wirtschaftsjahres bis zum Ende des Wirtschaftsjahres ohne Unterbrechung bestehen muss. Eine Unterbrechung der Eingliederungsvoraussetzungen führt dazu, dass für das betroffene Wirtschaftsjahr die Voraussetzungen einer Organschaft nicht gegeben sind.

⁵⁷ Vgl. u.a. Krumm, 2021, § 14 KStG Rn. 86; Dölker, 2021, § 14 KStG Rn. 26.

⁵⁸ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 139; Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 234 (Stand 05/2021).

Da im Gegensatz zum Gewinnabführungsvertrag für die finanzielle Eingliederung keine gesetzliche Mindestlaufzeit vorgesehen ist, führt eine Organschaftsunterbrechung nicht zum Versagen der gesamten Organschaft von Beginn an, sondern lediglich zu einer Unterbrechung der Organschaft für das betroffene Wirtschaftsjahr.⁵⁹

Werden die Anteile an der Organgesellschaft erst im Laufe ihres Wirtschaftsjahres vom Organträger erworben, ist somit für dieses Wirtschaftsjahr eine Organschaft zunächst nicht möglich. Gemäß R 14.4 Abs. 1 Satz 3 KStG zählt jedoch auch ein Rumpfwirtschaftsjahr als Wirtschaftsjahr. Stellt demzufolge die Organgesellschaft ihr Wirtschaftsjahr um und legt den Beginn auf den Zeitpunkt der finanziellen Eingliederung, ist die zeitliche Voraussetzung der finanziellen Eingliederung erfüllt. Ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr bedarf allerdings nach § 7 Abs. 4 Satz 3 KStG der Zustimmung des Finanzamts. Diese wird nach R 14.4 Abs. 3 Satz 2 KStR regelmäßig erteilt. Abschließend kann das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft an das Wirtschaftsjahr des Organkreises angepasst werden, wenn es dem Kalenderjahr entspricht, da hierfür keine Zustimmung des Finanzamts notwendig ist. Weicht das Wirtschaftsjahr des Organkreises erneut vom Kalenderjahr wird auch die zweite Umstellung innerhalb eines Veranlagungszeitraums nicht von der Finanzverwaltung beanstandet (s. R 14.4 Abs. 3 Satz 3 KStR).⁶⁰

Beispiel: Die M-AG hat zum 01.07.2021 100 Prozent der Anteile an der E-AG erworben. Ein Organschaftsverhältnis zwischen der E-AG und der M-AG ist zunächst für den Veranlagungszeitraum 2021 nicht möglich, da die finanzielle Eingliederung nicht zum Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft bestanden hat.

Sollte die E-AG hingegen ihr Wirtschaftsjahr auf den Beginn 01.07.2021 umstellen, wäre bereits ab diesem Zeitpunkt eine Organschaft möglich. Im gleichen Jahr könnte die E-AG ihr Wirtschaftsjahr wieder dem Kalenderjahr anpassen und durch Bildung eines zweiten Rumpfwirtschaftsjahres vom 01.07.2021 –

⁵⁹ Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 361 – 365; FINANZGERICHT SAARLAND, Urteil vom 16.6.2015 - 1 K 1109/13.

⁶⁰ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 156 – 157.

31.12.2021 wäre somit eine Zurechnung des Einkommens zur M-AG im Veranlagungszeitraum 2021 für dieses Wirtschaftsjahr möglich.

Zur steuerlichen Anerkennung sind dabei jedoch auch die handels- und gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen zur Änderung des Wirtschaftsjahres zu beachten. Demzufolge hat die Änderung unter den gesellschaftsrechtlichen Formvorschriften (z.B. nach §§ 179, 181 AktG) zu erfolgen und ist in das Handelsregister einzutragen (u.a. § 181 Abs. 3 AktG, § 54 Abs. 3 GmbHG). Da diesbezüglich nach herrschender Meinung keine Rückwirkung möglich ist, muss die Änderung vor Ablauf des betreffenden Wirtschaftsjahres in das Handelsregister eingetragen werden.⁶¹

Falls der Organträger die Beteiligung ohne Beschädigung der Organschaft veräußern möchte, ist dies unter Anwendung der sogenannten Mitternachtserlasse möglich. Dabei wird angenommen, dass der Organträger die Beteiligung bis zum letzten Tag des ablaufenden Wirtschaftsjahres (24 Uhr) behält und der Erwerber das Eigentum am ersten Tag (0 Uhr) des neuen Wirtschaftsjahres übernimmt. Nach R 14.4 Abs. 2 Satz 2 KStR ist dabei die finanzielle Eingliederung sowohl für das abgebende als auch das aufnehmende Unternehmen erfüllt. Der gleiche Effekt kann nach R 14.4 Abs. 2 Satz 3 KStR ebenfalls bei einer Veräußerung während des laufenden Wirtschaftsjahres erzielt werden, wenn die Organgesellschaft ihr Wirtschaftsjahr mit Zustimmung des Finanzamtes auf den Veräußerungszeitpunkt umstellt.⁶²

2.4 Der Gewinnabführungsvertrag

Zur steuerlichen Anerkennung der Organschaft muss neben den Eingliederungsvoraussetzungen nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG noch ein Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 AktG zwischen Organträger und Organgesellschaft vorliegen. Dabei ist zu beachten, dass dieser Vertrag handels- und steuerrecht-

⁶¹ Vgl. Krumm, 2021, § 14 KStG Rn. 92.

⁶² Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 381 – 383 (Stand 05/2021).

lich wirksam abgeschlossen wurde sowie dass der Gewinnabführungsvertrag auch tatsächlich durchgeführt wird. Diese beiden Voraussetzungen werden im folgenden Kapitel erörtert. Zudem werden die Folgen bei Nichtdurchführung aufgezeigt. Abschließend werden die besonderen Bedingungen des Gewinnabführungsvertrages für andere Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 KStG erläutert.

2.4.1 Abschluss eines wirksamen Gewinnabführungsvertrages

Bei einem Gewinnabführungsvertrag handelt es sich um einen Unternehmensvertrag i.S.d. § 291 f. AktG, bei dem sich eine AG oder eine KGaA verpflichtet, ihren gesamten Gewinn an ein anderes Unternehmen abzuführen. Nach § 291 Abs. 1 Satz 1 AktG ebenfalls als Gewinnabführungsvertrag anzusehen ist ein sog. Geschäftsführungsvertrag, bei dem sich die AG oder KGaA dazu verpflichtet, ihr Unternehmen für Rechnung eines anderen Unternehmens zu führen. Steuerrechtlich ist dabei nur ein unentgeltlicher Geschäftsführungsvertrag dem Gewinnabführungsvertrag gleichzustellen. Da sich § 14 Abs. 1 Satz 1 AktG ausdrücklich auf einen Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 AktG bezieht, ist die Begründung einer Organschaft durch andere Unternehmensverträge wie beispielsweise den Beherrschungsvertrag ausgeschlossen.⁶³

Zur steuerlichen Anerkennung des Gewinnabführungsvertrages muss dieser nach R 14.5 Abs. 1 KStR wirksam abgeschlossen werden. Für die zivilrechtliche Wirksamkeit sind vor allem folgende Voraussetzung maßgebend:⁶⁴

- **Schriftform:** Der Gewinnabführungsvertrag ist nach § 293 Abs. 3 AktG zwingend in Schriftform abzuschließen.
- **Zustimmung der Hauptversammlung:** Nach § 293 Abs. 1 Satz 2 AktG muss die Hauptversammlung der Untergesellschaft dem Gewinnabführungsvertrag mit einer $\frac{3}{4}$ -Mehrheit zustimmen, sofern die Satzung keine größeren Mehrheiten erfordert.
- **Eintragung ins Handelsregister:** Der Gewinnabführungsvertrag muss nach § 294 Abs. 1 AktG im Handelsregister des Sitzes der Untergesellschaft eingetragen werden. Da der Vertrag nach Abs. 2 erst mit Eintra-

⁶³ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 175 – 177.

⁶⁴ Vgl. Krumm, 2020, § 14 KStG Rn. 106 – 109.

gung wirksam wird, kommt der Eintragung konstitutive Bedeutung zu. Nach § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG ist der Zeitpunkt der Eintragung und somit das Wirksamwerden des Vertrages maßgeblich für den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Organschaft.

Handelt es sich bei der Untergesellschaft um eine eingliederte Gesellschaft i.S.d. §§ 319 ff. AktG, sind nach § 324 Abs. 2 AktG für den Gewinnabführungsvertrag die §§ 293 – 296, 298 – 303 AktG nicht anzuwenden. Es bedarf somit u.a. weder der Zustimmung der Hauptversammlung noch der Eintragung ins Handelsregister. Ein Gewinnabführungsvertrag zwischen einer eingegliederten Gesellschaft und der Hauptgesellschaft wird entsprechend wirksam, sobald er schriftlich abgeschlossen wurde.⁶⁵

Das Einkommen der Organgesellschaft wird nach § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG erstmals für das Kalenderjahr dem Organträger zugerechnet, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in welchem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird. Zur steuerlichen Anerkennung muss der Gewinnabführungsvertrag nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG neben der zivilrechtlichen Wirksamkeit auf mindestens fünf Jahre geschlossen werden und während der gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden.

Fortsetzung des Beispiels auf Seite 22: Bildet die E-AG ein Rumpfwirtschaftsjahr vom 01.07.2021 – 31.12.2021 ist die erstmalige Zurechnung des Einkommens für das Rumpfwirtschaftsjahr zur M-AG nur möglich, wenn innerhalb dieses Zeitraums der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird.

Aufgrund des Aufwandes, der mit der Umstellung des Wirtschaftsjahres verbunden ist, ist ein derartiges Vorgehen in der Regel lediglich bei Organgesellschaften sinnvoll, an denen der Organträger die Mehrheitsbeteiligung erst im Laufe des Wirtschaftsjahres erworben hat und baldmöglichst vom Ergebnis der Organgesellschaft profitieren will, da nur so das Merkmal der finanziellen Eingliederung zum Zeitpunkt der Anschaffung erfüllt werden kann. Ist der Organträger bereits an der Organgesellschaft beteiligt, ist es empfehlenswerter, den Gewinnabführungsvertrag zum beabsichtigten Zeitpunkt abzuschließen oder mit

⁶⁵ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 204.

einer entsprechenden Rückwirkung bzw. aufschiebenden Wirkung zu versehen.⁶⁶

Im Gegensatz zur finanziellen Eingliederung besteht für den Gewinnabführungsvertrag eine steuerliche Rückwirkung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres. Zivilrechtlich ist diese Rückwirkung gleichermaßen möglich. Der Gewinnabführungsvertrag wird zwar erst durch Eintragung in das Handelsregister der Organgesellschaft wirksam, jedoch kann durch eine schuldrechtliche Vereinbarung bestimmt werden, dass auch Ergebnisse des Wirtschaftsjahres mit einbezogen werden, die vor dem Wirksamwerden des Gewinnabführungsvertrages erwirtschaftet wurden. Ebenso ist eine aufschiebende Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrages auf den Beginn des kommenden Wirtschaftsjahres möglich.⁶⁷

Soll der Gewinnabführungsvertrag beendet werden, ist dies u.a. durch einen Aufhebungsvertrag (§ 296 AktG) oder durch Kündigung (§ 297 AktG) möglich. Steuerrechtlich gilt der Gewinnabführungsvertrag nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 KStG rückwirkend auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft als beendet. Für die Beurteilung der steuerlichen Folgen ist es maßgebend, ob die Beendigung innerhalb der Fünfjahresfrist erfolgt oder nicht.⁶⁸

Innerhalb der Fünfjahresfrist ist eine steuerunschädliche Beendigung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG nur aus wichtigem Grund möglich. Dabei ist der Begriff des wichtigen Grundes steuerrechtlich nicht immer deckungsgleich mit dem zivilrechtlichen Kündigungsgrund nach § 297 AktG. Steuerrechtlich ist demnach die Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft ein wichtiger Grund nach R 14.5 Abs. 6 Satz 2 KStR.⁶⁹ Nach herrschender Meinung ist die Veräußerung der Anteile zivilrechtlich jedoch kein Kündigungsgrund, es sei denn die Kündigung aufgrund des Verkaufs der Anteile wurde bei Abschluss des Gewinnabführungsvertrags als außerordentlicher Kündigungsgrund definiert.⁷⁰ Steht bereits bei Vertragsabschluss fest, dass der Gewinnabführungs-

⁶⁶ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 238.

⁶⁷ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 239ff.

⁶⁸ Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 572 (Stand 05/2021).

⁶⁹ Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 573 (Stand 05/2021).

⁷⁰ Vgl. Schwan, 2020, S. 577.

vertrag innerhalb der ersten fünf Jahre beendet werden soll, liegt steuerrechtlich kein wichtiger Grund vor (s. R 14.5 Abs. 6 Satz 3 KStR). Liegt bei vorzeitiger Beendigung kein wichtiger Grund vor, ist der Gewinnabführungsvertrag und damit die Organshaft als von Anfang an nach R 14.5 Abs. 6 Satz 4 KStR als steuerrechtlich unwirksam zu behandeln. Wird der Gewinnabführungsvertrag nach Ablauf der Fünfjahresfrist beendet, bleibt er für die bereits abgelaufenen Jahre wirksam (s. R 14.6 Abs. 7 KStR).

2.4.2 Durchführung des Gewinnabführungsvertrages

Neben dem wirksamen Bestehen des Gewinnabführungsvertrages muss dieser zur steuerlichen Anerkennung auch mindestens fünf Jahre korrekt durchgeführt werden. Nach R 14.5 Abs. 3 Satz 1 und 2 KStR muss die Organgesellschaft ihren ganzen Gewinn an den Organträger abführen, was bedeutet, dass sie einen Bilanzgewinn von 0,00 € ausweisen muss. Der abzuführende Höchstbetrag bestimmt sich dabei nach § 301 AktG und wird wie folgt ermittelt:⁷¹

Jahresüberschuss vor Gewinnabführung

- Verlustvortrag aus dem Vorjahr
- Zuführung zur gesetzlichen Rücklage nach § 300 AktG
- Der ausschüttungsgesperrte Betrag nach § 268 Abs. 8 AktG
- + Beträge die anderen Gewinnrücklagen entnommen wurden, wenn sie während der Organshaft gebildet wurden

= Höchstbetrag nach § 301 AktG

Die Organgesellschaft darf jedoch nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG wirtschaftlich begründete Gewinnrücklagen bilden. Die Veränderungen in den Gewinnrücklagen werden nach § 275 Abs. 4 HGB erst nach dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ ausgewiesen und verändern dadurch nicht den Jahresüberschuss, sondern nur den abzuführenden Gewinn (s. R 14.5 Abs. 3 Satz 5 KStR). Das dem Organträger zuzurechnende Einkommen wird dadurch nicht gemindert, sondern die Bildung zulässiger Gewinnrücklagen ist einer der

⁷¹ Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 516 (Stand 05/2021).

Gründe einer Minderabführung. Erwirtschaftet die Organgesellschaft hingegen einen Verlust, ist dieser vom Organträger auszugleichen, sofern dieser nicht durch in organschaftlicher Zeit entstandenen Gewinnrücklagen ausgeglichen wird.⁷²

Der Durchführung des Gewinnabführungsvertrages steht es nach R 14.5 Abs. 5 KStR nicht entgegen, wenn

1. Der abzuführende Gewinn entsprechend § 301 AktG mit einem vororganschaftlichen Verlustvortrag verrechnet wird. Der Ausgleich der vororganschaftlichen Verluste durch den Organträger ist dabei steuerrechtlich als Einlage zu werten;
2. Einstellungen in die gesetzliche Rücklage nach § 300 AktG erbracht werden;
3. zulässige Gewinnrücklagen bei der Organgesellschaft gebildet werden;
4. Kapitalrücklagen gebildet werden;
5. die Organgesellschaft ständig Verluste erwirtschaftet.⁷³

Die Bildung einer Kapitalrücklage hat dabei nach R 14.5 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 KStR keinen Einfluss auf den Gewinn. Bei Auflösung ist sie nach H 14.5 KStH „Auflösung von in organschaftlicher Zeit gebildeten Kapitalrücklagen“ an die Gesellschafter auszuschütten. Sie unterliegt nicht der Gewinnabführung. Eine zulässig gebildete Gewinnrücklage hingegen erhöht bei Auflösung den abzuführenden Gewinn.

Sofern es sich bei der Organgesellschaft nicht um eine eingegliederte Gesellschaft i.S.d. §§ 319ff. AktG handelt, führt eine Verwendung von vororganschaftlicher Gewinn- und Kapitalrücklagen zu einem Verstoß gegen § 301 AktG. Ein Verstoß führt zur Nichtdurchführung und damit zur steuerlichen Nichtanerkennung des Gewinnabführungsvertrages. Nach R 14.5 Abs. 4 KStR führen folgende Vorgänge zu einer Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrages:⁷⁴

- Auflösung und Abführung vorvertraglicher Gewinnrücklagen

⁷² Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 517 (Stand 05/2021).

⁷³ Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 518 (Stand 05/2021).

⁷⁴ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 313.

- Abführung von vorvertraglichen Gewinnrücklagen an den Organträger
- Verwendung eines vorvertraglichen Gewinnvortrags zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrages der Organgesellschaft
- Verrechnung nicht abziehbarer Ausgaben mit vorvertraglichen Rücklagen

Vorvertragliche Rücklagen können jedoch ausgelöst und außerhalb des Gewinnabführungsvertrages an die Gesellschafter ausgeschüttet werden.

Häufiger Fehler in der Praxis bei der nicht ordnungsgemäßen Durchführung des Gewinnabführungsvertrages liegt vor, wenn ein vorvertraglicher Verlustvortrag entgegen § 301 AktG nicht mit einem Jahresüberschuss der Organgesellschaft verrechnet wird. Dies gilt selbst bei einem geringfügigen Verlustvortrag.⁷⁵

Für eingegliederte Gesellschaften gelten diese Ausführungen aus dem Umkehrschluss der R 14.5 Abs. 4 KStR nicht.

2.4.3 Folgen einer Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrages

Die Folgen der Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrages entsprechen vom Grundgedanken her den Folgen der Beendigung. Wird der Gewinnabführungsvertrag in einem Jahr nicht bzw. nicht ordnungsgemäß durchgeführt, gilt er nach R 14.5 Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 KStR als von Anfang an steuerlich unwirksam, wenn die Fünfjahresfrist noch nicht abgelaufen ist. Ist die Fünfjahresfrist bereits abgelaufen, ist er nach Nummer 2 Satz 1 erst ab dem Jahr der Nichtdurchführung als steuerlich unwirksam anzusehen. Soll die Organschaft zu einem späteren Zeitpunkt wieder anerkannt werden, beginnt die Fünfjahresfrist nach Satz 2 von vorne. Folglich muss der Gewinnabführungsvertrag erneut fünf Jahre ununterbrochen durchgeführt werden.⁷⁶ Der Gewinnabführungsvertrag muss zudem auch erneut über mindestens fünf Jahre vereinbart werden.⁷⁷

2.4.4 Besonderheiten für Gesellschaften nach § 17 KStG

Da § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG explizit auf einen Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 AktG Bezug nimmt, können in diesen Fällen nur eine AG, SE oder KGaA

⁷⁵ Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG, Rn. 581 (Stand 05/2021).

⁷⁶ Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 581 (Stand 05/2021).

⁷⁷ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 325.

eine Organgesellschaft sein. Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG können jedoch auch andere Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedsstaat der EU oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens Organgesellschaft sein, wenn sich die Kapitalgesellschaft wirksam verpflichtet ihren Gewinn an den Organträger abzuführen. Andere Kapitalgesellschaft i.S.d. § 17 KStG sind insbesondere GmbHs.

Das GmbHG enthält keine analoge Regelung zu § 291 AktG für Gewinnabführungsverträge. Aufgrund gängiger Rechtsprechung können jedoch die aktienrechtlichen Regelungen entsprechend angewendet werden. Die Wirksamkeitsvoraussetzungen entsprechen daher im Wesentlichen denen des AktG. Nach R 17 Abs. 1 Satz 1 KStR ist sowohl die Zustimmung der Gesellschafterversammlung der beherrschten als auch der beherrschenden Gesellschaft notwendig. Abweichend von § 293 Abs. 1 Satz 1 AktG geht die Literatur mehrheitlich davon aus, dass eine einstimmige Mehrheit erforderlich ist. Unstrittig hingegen ist, dass mindestens eine $\frac{3}{4}$ -Mehrheit vorliegen muss. Zudem besteht die Verpflichtung denr Zustimmungsbeschluss der beherrschten Gesellschaft nach R 17 Abs. 1 Satz 2 KStR notariell beurkunden zu lassen.⁷⁸

Neben dem wirksamen Abschluss der Abführungsverpflichtung enthält § 17 Abs. 1 Satz 2 KStG weitere Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung einer anderen Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft. Nach § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KStG darf die Gewinnabführung nicht den Höchstbetrag nach § 301 AktG überschreiten. Dabei kommt es auf die tatsächliche Durchführung an. Die Abführungsbeschränkung muss nicht Bestandteil des Vertrages sein.⁷⁹

Des Weiteren muss nach § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG eine Verlustübernahme nach § 302 AktG vereinbart werden. Die Frage, wie streng diese Verlustübernahmeverpflichtung zu sehen ist, war in der Vergangenheit eine große Streitfrage. Mittlerweile haben der BFH und die Finanzverwaltung entschieden, dass die Verlustübernahme immer den aktuellen Bestimmungen des § 302 AktG entsprechen muss. Praktisch ist dies im Gewinnabführungsvertrag durch einen sog. dynamischen Verweis auf § 302 AktG zu erfüllen. Dabei wird im Gewinn-

⁷⁸ Vgl. Krumm, 2021, § 17 KStG Rn. 8 ff.

⁷⁹ Vgl. Krumm, 2021, § 17 KStG Rn. 18.

abführungsvertrag festgehalten, dass die Verlustübernahme gemäß den Vorschriften des § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung vereinbart wird.⁸⁰

3. Grundsätzliche Überlegungen zur Organschaft

Nachdem im vorangegangenen Kapitel erläutert wurde, unter welchen Bedingungen eine Organschaft in der Körperschaftsteuer begründet werden kann, wird im kommenden Abschnitt werden, welche Grundgedanken das Konzept der Organschaft verfolgt und welche Vor- und Nachteile aus der Gründung einer Organschaft entstehen können.

Im Gegensatz zu Mitunternehmerschaften nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, bei denen aufgrund des Transparenzprinzips die Besteuerung auf Ebene der Anteilseigner erfolgt, gilt bei Körperschaften insbesondere Kapitalgesellschaften nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG das Trennungsprinzip. Das bedeutet, dass die Besteuerung auf Ebene der Körperschaft erfolgt und diese ein eigenständiges Steuersubjekt bildet. Dies gilt unabhängig davon, ob die Kapitalgesellschaft Teil eines Unternehmensverbundes ist oder nicht (=Steuersubjektprinzip).⁸¹ Ein weiterer Grundgedanke des Ertragsteuerrechts ist der Maßstab der Leistungsfähigkeit. Darauf aufbauend beruht auch die Grundidee der Organschaft. Diese ist nicht als Steuerprivileg zu verstehen, sondern knüpft vielmehr an die Leistungsfähigkeit eines Unternehmensverbundes als Besteuerungsgrundlage an.⁸² Die Organschaft bricht damit mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung. Die dadurch entstehenden Vor- und Nachteile müssen jeweils im Einzelfall abgewogen werden.⁸³ Dieser Abwägung kommt zudem eine nicht unwesentliche Bedeutung zu, da durch die Tatsache, dass für die steuerliche Zulässigkeit einer Organschaft ein abgeschlossener Gewinnabführungsvertrag notwendig ist, ein gewisser Gestaltungsspielraum für die Beteiligten vorliegt.

⁸⁰ Vgl. Müller, 2019, § 17 KStG Rn. 64 (Stand 05/2021).

⁸¹ Vgl. Prinz In: Prinz/Witt, 2019, S. 2.

⁸² Vgl. Prinz In: Prinz/Witt, 2019, S. 14.

⁸³ Vgl. Pick, 2019, S. 25.

3.1 Vorteile der Organschaft

Die Organschaft bietet vor allem Vorteile in den Bereichen Verlustnutzung, Gewinntransfer und Finanzierung:

1. Verlustnutzung:

Der wohl größte Vorteil der Organschaft resultiert direkt aus der Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft zum Organträger. Da dem Organträger sowohl Gewinne als auch Verluste zugerechnet werden, besteht die Möglichkeit, Verluste steuersubjektübergreifend mit Gewinnen zu verrechnen. Dadurch entfällt die für Kapitalgesellschaften typische Abschirmung der Verlustverrechnung und es entsteht ein entsprechender Liquiditätsvorteil. Bei einer Einzelveranlagung wäre eine derartige Ergebnisverrechnung nicht möglich. Ausnahme davon sind Gesellschaften mit Auslandsbezug. Hier dürfen nach § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG Verluste nicht berücksichtigt werden, wenn sie bei der Besteuerung im ausländischen Staat berücksichtigt werden. Zu beachten ist jedoch, dass andererseits vororganschaftliche Verluste nach § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG für die Zeit der Organschaft nicht abgezogen werden können.⁸⁴

2. Gewinntransfer:

Neben der Möglichkeit Verluste zu berücksichtigen, entstehen auch steuerliche Vorteile, wenn die Organgesellschaft einen Gewinn erzielt. Im Fall der Einzelveranlagung müsste die Organgesellschaft ihren Gewinn zunächst selbst versteuern. Soll der Gewinn an die Anteilseigner ausgeschüttet werden, so muss die Ausschüttung je nach Rechtsform nochmals versteuert werden. Bei Kapitalgesellschaften unterliegen dabei fünf Prozent der Dividende aufgrund des pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8b Abs. 5 KStG erneut der Besteuerung. Gerade bei längeren Beteiligungsketten kann dies zu einer erheblichen Steuerbelastung führen (sog. Kaskadeneffekt).⁸⁵ Da bei einer Organschaft der Gewinn direkt dem Organträger zugerechnet wird und somit keine Gewinnausschüttung vorliegt, entfällt die Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG. Bei einem Steuersatz von 30 Prozent führt dies zu einer Steuerentlastung von 1,5 Prozent.

⁸⁴ Vgl. Prinz In: Prinz/Witt, 2019, S. 41.

⁸⁵ Vgl. Prinz In: Prinz/Witt, 2019, S. 41.

Beispiel: Die T-AG erzielt einen Jahresüberschuss vor Steuern in Höhe von 100.000,00 €. Die M-AG erzielt einen vorläufigen Jahresüberschuss von 0,00 €.

T-AG	Ausschüttung	Organschaft
Jahresüberschuss	100.000,00 €	100.000,00 €
Gewinnabführung	0,00 €	-100.000,00 €
BMG	100.000,00 €	0,00 €
Körperschaftsteuer	-15.000,00 €	0,00 €
Gewerbsteuer (400 %)	-14.000,00 €	0,00 €
Gewinn nach Steuer	71.000,00 €	0,00 €
Steuerbelastung T-AG	29.000,00 €	0,00 €

Tabelle 1: Belastungsvergleich Ausschüttung/Organschaft bei Kapitalgesellschaft - Ebene Organgesellschaft

M-AG	Ausschüttung	Organschaft
Jahresüberschuss	0,00 €	0,00 €
Dividende	71.000,00 €	0,00 €
Gewinnabführung	0,00 €	100.000,00 €
Schachtelprivileg	-71.000,00 €	0,00 €
§ 8b Abs. 5 KStG	3.550,00 €	0,00 €
BMG	3.550,00 €	100.000,00 €
Körperschaftsteuer	-532,50 €	-15.000,00 €
Gewerbsteuer (400 %)	-497,00 €	-14.000,00 €
Steuerbelastung M-AG	1.029,50 €	29.000,00 €
Steuerbelastung Gesamt	30.029,50 €	29.000,00 €

Tabelle 2: Belastungsvergleich Ausschüttung/Organschaft bei Kapitalgesellschaften - Ebene Organträger

Ist der Organträger eine natürliche Person, wandelt sich die Besteuerung der Dividende im Zuge des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 EStG zur Besteuerung des Gewinnes des Tochterunternehmens mit Einkommensteuer.

Beispiel Abwandlung:⁸⁶ Die T-AG erzielt einen Jahresüberschuss vor Steuern in Höhe von 100.000,00 €. Die Beteiligung hält diesem Fall der Einzelunternehmer M, der eine Jahresüberschuss vor Steuern in Höhe von 70.000,00 € erzielt hat. Übrige Einkünfte sowie Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen bleiben außer Betracht, ebenso wie Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer.

T-AG	Ausschüttung	Organschaft
Jahresüberschuss	100.000,00 €	100.000,00 €
Gewinnabführung	0,00 €	-100.000,00 €
BMG	100.000,00 €	0,00 €
Körperschaftsteuer	-15.000,00 €	0,00 €
Gewerbsteuer (400 %)	-14.000,00 €	0,00 €
Gewinn nach Steuern	71.000,00 €	0,00 €
Steuerbelastung T-AG	29.000,00 €	0,00 €

Tabelle 3: Belastungsvergleich Ausschüttung/Organschaft bei natürlichen Personen - Ebene Organgesellschaft

Einkommen M

JÜ Einzelunternehmen	70.000,00 €	70.000,00 €
Dividende T-AG	71.000,00 €	0,00 €
Gewinnabführung	0,00 €	100.000,00 €
Zwischensumme	141.000,00 €	170.000,00 €
Teileinkünfteverfahren	-28.400,00 €	0,00 €
BMG	112.600,00 €	170.000,00 €
Steuerbelastung M	38.155,00 €	62.263,00 €

Tabelle 4: Belastungsvergleich Ausschüttung/Organschaft bei natürlichen Personen - Ebene Organträger

⁸⁶ Vgl. Abgewandelt aus Schumacher, 2020, S. 24 – 25.

Die Gewerbesteuer auf Ebene des Einzelunternehmens kann in diesem Fall vernachlässigt werden, da die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer bei einem Hebesatz von 400 Prozent nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in voller Höhe erfolgt.

Es ergibt sich somit folgende Gesamtsteuerbelastung:

Ausschüttung: 67.155,00 €

Organschaft: 62.263,00 €

Die gesamte **Steuerentlastung** beträgt somit **4.892,00 €**.

Der Effekt der Steuerersparnis ist dabei umso größer, desto niedriger der persönliche Einkommensteuersatz der natürlichen Person ist. Ebenfalls erhöht sich die Auswirkung, wenn auf der Ebene des Organträgers Kosten im Zusammenhang mit der Beteiligung entstehen (z.B. Zinsen bei Fremdfinanzierung). Diese dürfen aufgrund des Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG im Falle der Ausschüttung ebenfalls nur zu 60 Prozent berücksichtigt werden. Liegt eine Organschaft vor sind die Kosten hingegen voll abzugsfähig.

Im Zuge dessen darf auch der Liquiditätsvorbehalt durch den Wegfall der Einbehaltung von der Kapitalertragsteuer im Wege der Ausschüttung nicht vernachlässigt werden.

Vermeidung der Zinsschranke:

Für große Unternehmensgruppen bietet die Organschaft zudem den Vorteil, dass die Anwendung der Zinsschranke nach § 4h EStG vermieden werden kann. Die Zinsschranke bestimmt, dass unter bestimmten Voraussetzungen Fremdkapitalzinsen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Für Körperschaften sind dabei zusätzlich die Sonderbestimmungen des § 8a KStG zu beachten.⁸⁷

Nach § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG ist § 4h EStG für Organgesellschaften nicht anzuwenden. Das bedeutet, dass alle Zinsaufwendungen der Organgesellschaft ungeachtet des § 4h KStG als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 KStG werden alle Zinserträge und Zinsauf-

⁸⁷ Vgl. Schumacher, 2020, S. 198.

wendungen auf Ebene des Organträgers addiert. Die Zinsschranke kommt demnach einmalig auf Ebene des Organträgers zur Anwendung. Das bedeutet wiederum, dass auch die Freigrenze von 3.000.000 Euro nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a) EStG nur einmal berücksichtigt werden kann. Organkreisinterne Darlehensbeziehungen bleiben jedoch aufgrund der Verrechnung der Zinserträge und Zinsaufwendungen auf Ebene des Organträgers unberücksichtigt.⁸⁸

Das Betriebsausgabenabzugsverbot greift nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b) EStG zudem nur, wenn der Betrieb ganz oder teilweise zu einem Konzern gehört. Da jedoch nach § 15 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG Organträger und Organgesellschaft als ein Betrieb i.S.d. § 4h EStG gelten, kann insofern kein Konzern vorliegen. Die Zinsschranke kommt somit nicht zur Anwendung, wenn Organkreis und Konzernkreis identisch sind.⁸⁹ Sind jedoch Unternehmen in den Konzern eingegliedert, welche nicht in den Organkreis eingegliedert sind oder eingegliedert werden können (z.B. Personengesellschaften oder ausländische Tochtergesellschaften), kommt die Befreiung über die Konzernklausel nicht mehr zur Anwendung.⁹⁰

Beispiel: Die C-OHG kann als Personengesellschaft nicht Organgesellschaft sein und in den Organkreis eingegliedert werden. Sie ist dabei als Personengesellschaft selbst Trägerin des Betriebes i.S.d. § 4h EStG. Demzufolge liegen zwei unterschiedliche Betriebe im Sinne der Zinsschranke vor. Da sie jedoch in den Konzern der M-AG eingegliedert ist, sind Organkreis und Konzernkreis nicht identisch. Dies führt dazu, dass die Konzernklausel nicht angewendet werden kann. Sollten Zinsaufwendungen vorliegen, die zur Anwendung der Zinsschranke führen, bietet sich eine Umwandlung der C-OHG in eine Kapitalgesellschaft mit anschließender Einbindung in den Organkreis an.

⁸⁸ Vgl. Schumacher, 2020, S. 199.

⁸⁹ Vgl. Appl In: Prinz/Witt, 2019, S. 725.

⁹⁰ Vgl. Schumacher, 2020, S. 199.

Weitere erwähnenswerte Vorteile der Körperschaftsteuerlichen Organschaft wären u.a.:

- Vermeidung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Schuldzinsen bei organschaftsinternen Finanzierungen nach § 8 Nr. 1 GewStG.⁹¹
- Reduzierung der Bedeutung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen, da die Ergebnisse innerhalb des Organkreises ohnehin miteinander verrechnet werden.⁹²

3.2 Nachteile der Organschaft

Den überwiegend steuerlichen Vorteilen einer Organschaft stehen im Wesentlichen zivilrechtliche Nachteile entgegen. Der wohl bedeutsamste Grund gegen eine Organschaft ist die gesellschaftsrechtliche Verlustübernahmeverpflichtung nach § 302 AktG. Ein wesentliches Kriterium bei der Gründung einer Kapitalgesellschaft ist die Haftungsbegrenzung gegenüber den Anteilseignern. Diese wird durch den Gewinnabführungsvertrag aufgegeben. Im Gegenzug haftet die Organgesellschaft nach § 73 AO für Steuern des Organträgers, die ihren Ursprung im Organschaftsverhältnis haben.⁹³

Die schwer nachzuvollziehenden Mehr- und Minderabführungen und die Zuordnung zu vororganschaftlicher oder organschaftlicher Zeit zählen ebenfalls zu den Nachteilen Organschaft. Dabei hat vor allem der Kapitalertragsteuereinbehalt nach § 44 Abs. 7 EStG für vororganschaftlichen Mehrabführungen hohe Haftungsrelevanz. Auch passive bzw. aktive Ausgleichsposten für organschaftliche Mehr- und Minderabführungen können Steuerfallen auslösen.⁹⁴ Durch die Abkehr von der Ausgleichspostenmethode hin zur Einlagelösung wurde jedoch vom Gesetzgeber im Rahmen des Körperschaftssteuermodernisierungsgesetzes versucht, die Behandlung von Mehr- und Minderabführung in organschaftlicher Zeit zu vereinfachen.

⁹¹ Vgl. Pick, 2019, S. 27.

⁹² Vgl. Pick, 2019, S. 26.

⁹³ Vgl. Pick, 2019, S. 28.

⁹⁴ Vgl. Prinz In: Prinz/Witt, 2019, S. 42.

Ebenfalls nicht vernachlässigt werden darf der Steuernachteil, der entstehen kann, wenn vororganschaftliche Verlustvorträge der Organgesellschaft nach § 15 Satz 1 Nr. 1 KStG steuerlich entgegen § 301 AktG bei der Ermittlung des Einkommens der Organschaft nicht berücksichtigt werden dürfen. Hat eine Organgesellschaft bei Begründung der Organschaft einen Verlustvortrag, wird dieser bis zur Beendigung der Organschaft eingefroren.⁹⁵

Ein weiterer Nachteil liegt in der Pflicht, einen Gewinnabführungsvertrag auf mindestens fünf Jahre abzuschließen. Dadurch wird die unternehmerische Flexibilität für strategische Entscheidungen beeinträchtigt. Eine steuerunschädliche Beendigung der Organschaft ist dann nur noch bei Vorliegen eines wichtigen Grundes möglich. Da stets der ganze Gewinn der Organgesellschaft an den Organträger abgeführt werden muss, entfällt die Möglichkeit, das Unternehmen durch eine gezielte Ausschüttungspolitik zu steuern.⁹⁶

4. Mehr- und Minderabführungen

Nachdem in den vorangegangenen Kapiteln geklärt wurde, unter welchen Bedingungen eine Organschaft begründet werden kann und welche Vor- bzw. Nachteile eine körperschaftsteuerliche Organschaft nach sich zieht, werden im Folgenden die Besonderheiten erörtert, die eine Organschaft bezüglich einer Mehr- oder Minderabführung beim Auseinanderfallen von handelsrechtlichem zuzurechnendem Ergebnis und steuerbilanziellen Ergebnis der Organschaft zu beachten hat. Dabei wird zunächst erläutert, wie Mehr- und Minderabführungen entstehen können. Entstehen Mehr- und Minderabführungen in organschaftlicher Zeit gilt ab 01.01.2022 gemäß dem Körperschaftsteuermodernisierungsgesetzes nicht mehr die Ausgleichspostenmethode, sondern die Einlagelösung. Wo die Unterschiede der beiden Behandlungsansätze liegen und wie der Übergang bereits bestehender Ausgleichsposten geregelt ist, ist der Kernabschnitt des folgenden Kapitels. Abschließend wird aufgezeigt, wie vororganschaftliche Mehr- und Minderabführungen behandelt werden, die von der Gesetzesände-

⁹⁵ Vgl. Pick, 2019, S. 28 - 29.

⁹⁶ Vgl. Prinz In: Prinz/Witt, 2019, S. 42.

nung nicht betroffen sind und wie latente Steuern behandelt werden, die im Zusammenhang von Mehr- und Minderabführungen entstehen.

4.1 Entstehung von Mehr- und Minderabführungen

Mehr- und Minderabführungen ergeben sich nach § 14 Abs. 4 Satz 6 KStG, wenn der an den Organträger abgeführte Gewinn von der Höhe des steuerbilanziellen Ergebnisses abweicht. Die entstehenden Differenzen können nach zwei Unterscheidungskriterien gegliedert werden:⁹⁷

- Nach dem Vorzeichen:
Mehrabführung = Handelsbilanzielles Ergebnis > steuerliches Ergebnis
Minderabführung = Handelsbilanzielles Ergebnis < steuerliches Ergebnis
- Nach der zeitlichen Zuordnung
Vororganschaftlich: Ursache der Differenz liegt in der Zeit vor Begründung der Organschaft
Organschaftlich: Ursache der Differenz liegt in der Zeit nach der Begründung der Organschaft

Die Behandlung der Mehr – und Minderabführungen ist geregelt in § 14 Abs. 3 KStG (für vororganschaftliche Zeit) und § 14 Abs. 4 KStG (für organschaftliche Zeit). Mehr- und Minderabführung haben ihren Ursprung insbesondere in folgenden drei Szenarien:⁹⁸

- 1) Abweichung von Bilanzpositionen in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz
z.B. Bewertungsdifferenzen
- 2) Bildung zulässiger Gewinnrücklagen nach § 272 Abs. HGB i.V.m. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG
- 3) Anpassungen aufgrund von Betriebsprüfungen

⁹⁷ Vgl. Schumacher, 2020, S. 119.

⁹⁸ Vgl. Schumacher, 2020, S. 118 – 119.

Außerbilanzielle Korrekturen beispielsweise wegen nicht abziehbarer Aufwendungen nach § 10 KStG haben hingegen keine Auswirkungen auf Mehr- und Minderabführungen.⁹⁹

Zweck der Regelungen ist es, ungewollte steuerliche Vor- und Nachteile zu vermeiden, die sich aufgrund der Organschaft ergeben (s. Beispiele in den folgenden Kapiteln).

4.2 Behandlung von Mehr- und Minderabführungen während der Laufzeit der Organschaft

Am 30.06.2021 wurde im Bundesgesetzblatt das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuergesetzes veröffentlicht. Eine der Änderungen betreffen dabei die Mehr- und Minderabführung während der Laufzeit einer körperschaftsteuerlichen Organschaft nach § 14 Abs. 4 KStG. Die bislang anzuwendende Ausgleichspostenmethode wird durch die Einlagelösung ersetzt.¹⁰⁰

Die Einlagelösung ist dabei nach § 34 Abs. 6e Satz 5 KStG erstmals auf organschaftliche Mehr- und Minderabführungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 erfolgen. Entsprechend Satz 6 ist dabei das Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft maßgebend. Eine Mehr- und Minderabführung gilt dabei als zum Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft als durchgeführt. Endet demzufolge das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft vor dem 01.01.2021 ist noch die Ausgleichspostenmethode anzuwenden. Für nach dem 31.12.2021 endende Wirtschaftsjahre ist die Einlagelösung heranzuziehen. Zudem wurde in § 34 Abs. 6e Satz 7 ff. KStG eine Übergangslösung für die Behandlung bereits bestehender Ausgleichsposten zum Übergangstichtag geschaffen.¹⁰¹

Im folgenden Kapitel werden die beiden Methoden miteinander verglichen. Dabei werden zunächst die unterschiedlichen theoretischen Grundlagen erläutert. Diese werden anschließend anhand von ausführlichen Fallbeispielen angewendet.

⁹⁹ Vgl. von Freeden In: Prinz/Witt, 2019, S. 588.

¹⁰⁰ Vgl. Adrian, 2021, S. 557 - 558.

¹⁰¹ Vgl. Adrian, 2021, S. 564 - 565.

det. Abschließend wird die Übergangslösung bestehender Ausgleichsposten dargelegt.

4.2.1 Behandlung durch die Ausgleichspostenmethode

Entsprechend § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG sind für Mehr- und Minderabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, in der Steuerbilanz des Organträger aktive oder passive Ausgleichsposten zu bilden. Dabei ist für eine Mehrabführung ein passiver Ausgleichsposten in Höhe der Mehrabführung und für eine Minderabführung ein aktiver Ausgleichsposten in Höhe der Minderabführung zu bilden. Ziel des Ausgleichspostens ist es zu vermeiden, dass im Falle der Veräußerung Einkünfte doppelt oder nicht besteuert werden.¹⁰²

Beispiel ohne Berücksichtigung des § 14 Abs. 4 KStG:¹⁰³

Die A-AG ist zu 100 Prozent an der B-AG beteiligt. Die beiden Unternehmen bilden eine Organschaft. Der Verkehrswert und der Buchwert der Beteiligung betragen in t1 100. Im Jahr t2 erzielt die B-AG einen Jahresüberschuss von 100. Davon bildet die B-AG eine wirtschaftlich begründete Gewinnrücklage nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG von 10. Die verbleibenden 90 werden an die A-AG abgeführt. Da sich die Rücklagenbildung nicht auf die Einkommenshöhe auswirkt, beträgt das zuzurechnende Einkommen 100 (Minderabführung). Der Verkehrswert und das neue Eigenkapital der B-AG belaufen sich daraufhin auf 110.

Im Jahr t3 veräußert die A-AG die Beteiligung an der B-AG für 110. Der steuerliche Veräußerungsgewinn beträgt damit:

Veräußerungspreis 110

– Buchwert der Beteiligung 100

= Veräußerungsgewinn 10

Es würde somit zu einer doppelten Besteuerung kommen, da im Jahr t2 bereits die vollen 100 von der A-AG versteuert wurden.

¹⁰² Vgl. von Freeden In: Prinz/Witt, 2019, S. 583.

¹⁰³ Vgl. von Freeden In: Prinz/Witt, 2019, S. 583.

Der Ausgleichsposten fungiert dabei als Korrekturposten zum Beteiligungsbuchwert für die Organbeteiligung. Dieser ist erst im Falle einer Veräußerung der Beteiligung aufzulösen. Ein aktiver Ausgleichsposten mindert den Veräußerungserlös und ein passiver Ausgleichsposten erhöht den Veräußerungserlös.¹⁰⁴ Die Bildung dieses Postens erfolgt dabei einkommensneutral. Da sich durch die Bildung des Ausgleichspostens in der Steuerbilanz der Steuerbilanzgewinn zunächst erhöht, muss diese außerbilanziell wieder korrigiert werden.¹⁰⁵

Beispiel:¹⁰⁶

Die T-AG ist Organgesellschaft der M-AG. Im Jahr 5 passiviert die T-AG eine Drohverlustrückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB i.H.v. 50.000,00 €. Nach § 5 Abs. 4a EStG ist eine solche Rückstellung steuerlich nicht zulässig. Somit entsteht eine Minderabführung in organschaftlicher Zeit, da die handelsrechtliche Gewinnabführung niedriger ist als der steuerbilanzielle Jahresüberschuss.

T-AG	Jahr 5
<i>Handelsrechtliche Jahresüberschuss</i>	300.000
<i>- Drohverlustrückstellung</i>	- 50.000
<i>Vorläufiger Jahresüberschuss</i>	250.000
<i>- Gewinnabführung</i>	- 250.000
<i>Endgültiger Jahresüberschuss</i>	0,00
<i>Korrektur nach § 5 Abs. 4a EStG</i>	50.000
<i>Steuerlicher Jahresüberschuss</i>	50.000
<i>+ Gewinnabführung</i>	250.000
<i>Zuzurechnendes Einkommen</i>	300.000

Tabelle 5: Aktiver Ausgleichsposten - Ebene Organgesellschaft

Gemäß § 27 Abs. 6 KStG erhöht die organschaftliche Minderabführung zudem das steuerliche Einlagekonto der Organgesellschaft.

¹⁰⁴ Vgl. Schumacher, 2020, S 119 – 120; BMF-Schreiben vom 26.08.2003 - IV A 2 - S 2770 - 18/03 BStBl 2003 I S. 437, Tz. 43 – 44.

¹⁰⁵ Vgl. von Freeden In: Prinz/Witt, 2019, S. 596 – 597; u.a. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 447 und 449.

¹⁰⁶ Aus Schumacher, 2020, S. 127.

Auf Ebene des Organträgers ist nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG ein aktiver Ausgleichsposten in Höhe der Minderabführung in der Steuerbilanz zu bilden, der außerbilanziell wieder korrigiert werden muss.

M-AG	Jahr 5
<i>Vorläufiger handelsrechtlicher Jahresüberschuss</i>	500.000
<i>+ Gewinnabführung T-AG</i>	250.000
<i>Handelsrechtlicher Jahresüberschuss</i>	750.000
<i>+ aktiver Ausgleichsposten</i>	50.000
<i>Steuerlicher Gewinn</i>	800.000
<i>- Gewinnabführung</i>	- 250.000
<i>- aktivierter Ausgleichsposten</i>	-50.000
<i>+ Einkommen der T-AG</i>	300.000
<i>Zu versteuerndes Einkommen</i>	800.000

Tabelle 6: Aktiver Ausgleichsposten - Ebene Organträger

Der Ausgleichsposten ist dabei nach § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG entsprechend dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft zu bilden. Es kann sich dabei auch um eine mittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft handeln. In diesem Fall ist der Ausgleichsposten der Beteiligung an der Zwischengesellschaft zuzurechnen.¹⁰⁷

Neben der Bilanzierung eines Ausgleichspostens haben Mehr- oder Minderabführung auch Einfluss auf das steuerliche Einlagekonto der Organgesellschaft. Eine Mehrabführung in organschaftlicher Zeit mindert nach § 27 Abs. 6 KStG das steuerliche Einlagekonto in voller Höhe der Mehrabführung unabhängig von der Beteiligungsquote. Dabei kann das ansonsten auf 0,00 begrenzte steuerliche Einlagekonto nach § 27 Abs. 1 Satz 4 KStG ausnahmsweise auch negativ

¹⁰⁷ Vgl. von Freeden In: Prinz/Witt, 2019, S. 595 - 596.

werden. Eine Minderabführung erhöht im Umkehrschluss das steuerliche Einlagekonto.

Aufgrund einiger rechtlicher Unsicherheiten gilt die Ausgleichspostenmethode als komplex. Die Unsicherheiten beruhen vor allem auf der Qualifizierung des Ausgleichspostens als Ergänzung zur Beteiligung oder als steuerliche Bilanzierungshilfe sowie den Saldierungsfragen hinsichtlich der Bildung und Auflösung eines Ausgleichspostens.¹⁰⁸

Ist der Organträger an unterschiedlichen Organgesellschaften beteiligt, ist der Ausgleichsposten jeweils der entsprechenden Beteiligung zuzuordnen. Fraglich ist, ob für jede entstehende Mehr- oder Minderabführung im Zeitablauf der Organshaft ein Ausgleichsposten bei der entsprechenden Beteiligung zu bilden ist¹⁰⁹ oder ob ein einziger Ausgleichsposten pro Beteiligung ausreicht, der im Laufe der Zeit fortgeschrieben wird.¹¹⁰ Ersteres benötigt dabei eine komplexe „Ausgleichspostennebenrechnung“ auf Ebene des Organträgers. Dabei werden alle aktiven und alle Ausgleichsposten zusammengerechnet und in der Steuerbilanz als ein aktiver und ein passiver Ausgleichsposten ausgewiesen. Entsteht aufgrund eines Geschäftsvorfalles, der eine Minderabführung ausgelöst hat, in den Folgejahren eine Mehrabführung, kann der den jeweiligen Sachverhalt betreffende aktive Ausgleichsposten einkommensneutral aufgelöst werden. Bei der zweiten Methode werden alle Ursachen saldiert und es wird entweder ein aktiver oder ein passiver Ausgleichsposten bilanziert, der über die Jahre fortgeschrieben wird.¹¹¹ Welche Methode anzuwenden ist, ist umstritten. § 14 Abs. 4 KStG sieht demgegenüber grundsätzlich keine einkommensneutrale Auflösung des Ausgleichspostens vor. Entsteht aus einem Sachverhalt zunächst eine Minderabführung aus dem in den Folgejahren eine Mehrabführung resultiert, erfolgt keine einkommensneutrale Auflösung des ursprünglich gebildeten aktiven Ausgleichspostens, sondern es wird ein neuer passiver Ausgleichsposten gebildet. Zum Zeitpunkt der Bildung hat dies keine Auswirkung. Wird die Beteiligung jedoch veräußert, entsteht je nach Wahl der Berechnungsmethode

¹⁰⁸ Vgl. Adrian, 2021, S. 564.

¹⁰⁹ Vgl. u.a. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 460.

¹¹⁰ Vgl. von Freeden In: Prinz/Witt, 2019, S. 596.

¹¹¹ Vgl. von Freeden In: Prinz/Witt, 2019, S. 596.

ein anderes Ergebnis.¹¹² Davon ausgenommen ist nach R. 14.8 Abs.1 Satz 4 KStR die Auflösung einer zulässigerweise gebildeten Gewinnrücklage. Wird demnach eine in organschaftlicher Zeit gebildete Rücklage gebildet, kann bei deren Auflösung der ursprünglich gebildete aktive Ausgleichsposten einkommensneutral aufgelöst werden.

Ebenfalls streitbehaftet in der Praxis ist das Verfahren bei der Auflösung des Ausgleichspostens bei der Veräußerung der Beteiligung. Dabei ist zwischen der Brutto- und der Nettomethode zu unterscheiden. Bei der Nettomethode wird der aktive Ausgleichsposten gewinnmindernd und der passive Ausgleichsposten gewinnerhöhend auf den ermittelten Veräußerungserlös angerechnet. Das daraus resultierende Veräußerungsergebnis ist gemäß § 14 Abs. 4 Satz 4 KStG nach den allgemeinen Vorschriften der § 8b KStG für Körperschaften und §§ 3 Nr. 40 und 3c ESTG für Personengesellschaften sowie natürliche Personen zu versteuern. Demgegenüber ermittelt sich bei der Bruttomethode der Veräußerungsgewinn ausschließlich aus dem Veräußerungspreis abzüglich des bilanzierten Beteiligungsbuchwerts. Die Auflösung des aktiven Ausgleichspostens würden dann unter das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 2 KStG fallen.¹¹³ Die Bruttomethode resultiert aus der Entscheidung des BFH, den Ausgleichsposten als steuerliche Bilanzierungshilfe zu qualifizieren.¹¹⁴ Das BMF verfolgt dabei den Ansatz, dass zwar ein passiver Ausgleichsposten gewinnerhöhend, aber ein aktiver Ausgleichsposten nicht gewinnmindernd berücksichtigt wird.¹¹⁵ In der Literatur wird jedoch häufig die Nettomethode bevorzugt, da die Bruttomethode der Grundidee der Ausgleichsposten entgegensteht.¹¹⁶

Fortführung des Beispiels der A-AG (S. 41): Entsprechend der Nettomethode würde vom Veräußerungsgewinn in Höhe von 10 noch der aktive Ausgleichsposten in Höhe von 10 aus dem Jahr t2 abgezogen werden. Der Veräußerungsgewinn wäre somit 0. Gemäß der Bruttomethode dürfte der aktive Ausgleichsposten i.S.d. § 8b Abs. 3 KStG nicht gewinnmindernd berücksichtigt

¹¹² Vgl. von Freeden In: Prinz/Witt, 2019, S. 604.

¹¹³ Vgl. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 461.

¹¹⁴ Vgl. BUNDESFINANZHOF. Urteil vom 29.08.2012. (I R 65/11).

¹¹⁵ Vgl. BMF-Schreiben vom 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292, Tz. 16 und 25 – 26.

¹¹⁶ Vgl. u.a. Neumann, 2020, § 14 KStG Rn. 461; von Freeden In: Prinz/Witt, 2019, S. 602.

werden. Der Veräußerungsgewinn i.H.v. 10 würde dabei nach den Vorschriften des § 8b Abs. 2 und 3 KStG versteuert werden.

Die oben erwähnten rechtlichen Unsicherheiten sind neben der Eingrenzung der Steuerstundungsmodelle mithin ein Grund des Gesetzgebers von der Ausgleichspostenmethode Abstand zu nehmen und die vermeintlich einfachere Einlagelösung als Alternative einzusetzen.¹¹⁷

4.2.2 Behandlung durch Einlagelösung

Das Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz enthält mit Wirkung ab 01.01.2022 eine Neufassung des § 14 Abs. 4 KStG und damit der darin geregelten Mehr- und Minderabführungen in organschaftlicher Zeit.

§ 14 Abs. 4 Satz 1 KStG n.F. bestimmt, dass Minderabführungen in organschaftlicher Zeit als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln sind. Nach Satz 2 gelten Mehrabführung nach der neuen Regelung als Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an den Organträger. Somit erhöht eine Minderabführung und vermindert eine Mehrabführung in organschaftlicher Zeit den Beteiligungsbuchwert. Dadurch dass die neue Regelung direkt Bezug auf den Beteiligungsbuchwert der Organgesellschaft nimmt, entfallen die vorangegangenen Diskussionen um die Rechtsnatur der Ausgleichsposten. Die Definition von Mehr- und Minderabführungen nach § 14 Abs. 4 Satz 3 n.F. KStG (vormals Satz 6) bleibt dabei unverändert.¹¹⁸

Die Möglichkeit einen rechnerisch negativen Beteiligungsbuchwert zu erhalten, wenn ein passiver Ausgleichsposten aufgrund einer Mehrabführung den Buchwert übersteigt, existiert nach der Gesetzesänderung nicht mehr. Bei der Einlagelösung kommt es hingegen in einem solchen Fall zu einem Ertrag, der nach herrschender Meinung nach den Bestimmungen des § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG zu versteuern ist (genauer s. Kapitel 4.2.4.). Dadurch entfällt die Möglichkeit durch sog. Mehrabführungsmodelle Steuerstundungen zu errei-

¹¹⁷ Vgl. Rickermann, 2021, S. 876.

¹¹⁸ Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 715 – 715/1(Stand 09/2021).

chen.¹¹⁹ Mehrabführungsmodelle sind Gestaltungsmodelle bei denen im Laufe der Organschaft gezielt Mehrabführungen generiert werden. Dabei muss der Organträger im Jahr der erzielten Mehrabführung nur einen passiven Ausgleichsposten in Höhe der Mehrabführungen bilden. Die Besteuerungsfolgen treten erst in den Folgeperioden, wenn sich der Effekt aus der Mehrabführung umkehrt und eine Minderabführung aus demselben Geschäftsvorgang resultiert. Ziel dieser Mehrabführungsmodelle war es dementsprechend, die Organschaft zu beenden, bevor sich der Effekt aus der Mehrabführung umkehrt. Die Besteuerung dieser Beträge erfolgt nach § 14 Abs. 4 Satz 2 KStG a.F. erst im Rahmen der Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft. Hohe Steuerstundungen konnten dabei vor allem in Umwandlungsfällen erreicht werden, wenn diese handelsrechtlich zu Zeitwerten und steuerrechtlich zu Buchwerten erfolgten.¹²⁰

Neu sind hingegen die Regelungen über den Zeitpunkt der Mehr- und Minderabführungen. Diese gelten nach § 14 Abs. 4 Satz 4 n.F. zum Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft als erfolgt. Abweichend zur Behandlung durch die Ausgleichspostenmethode ist auch der Umgang mit Mehr- und Minderabführungen, bei einer Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft unter 100 Prozent. Wurde nach § 14 Abs. 4 Satz 1 a.F. der Ausgleichsposten nur entsprechend der Beteiligungshöhe gebildet, wirken sich Mehr- und Minderabführung nach neuer Rechtslage in voller Höhe auf den Beteiligungsbuchwert unabhängig vom Beteiligungsverhältnis aus.¹²¹

Da Mehrabführung nach § 14 Abs. 4 Satz 2 KStG als Einlagenrückgewähr gelten, umgehen diese die Verwendungsreihenfolge nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG. Im Rahmen dieses sog. Direktzugriffs mindern Mehrabführung das steuerliche Einlagekonto der Organgesellschaft ohne Berücksichtigung des ausschüttbaren Gewinns direkt. Dadurch dann auch weiterhin das steuerliche Einlagekonto negativ werden. Neu ist die geänderte Rangfolge im Zusammenhang mit dem steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG. Nach dem neu eingefügten § 27 Abs. 6 Satz 2 KStG mindern Mehrabführung aus organschaftlicher

¹¹⁹ Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 715/2 (Stand 09/2021).

¹²⁰ Vgl. Schwalm, 2021, S. 981; Rickermann, 2021, S. 880.

¹²¹ Vgl. Rickermann, 2021, S. 876.

Zeit vorrangig vor anderen Leistungen das steuerliche Einlagekonto der Organgesellschaft. Ziel dabei ist es, die Fälle, in denen ein negatives Einlagekonto aufgrund einer organschaftlichen Mehrabführung entsteht, zu reduzieren. Zudem unterliegen andere Leistungen früher der Besteuerung, wenn das steuerliche Einlagekonto bereits aufgrund der Mehrabführung verbraucht ist.¹²²

4.2.3 Übergangslösung und Behandlung bestehender Ausgleichsposten

Abschließend stellt sich die Frage, wie bestehende Ausgleichsposten ab 31.12.2021 zu behandeln sind. Gesetzlich geregelt ist die Übergangslösung in § 34 Abs. 6e Satz 7 ff. KStG. Grundsätzlich sind nach Satz 7 alle bestehenden aktiven und passiven Ausgleichsposten beim Organträger in dem Wirtschaftsjahr aufzulösen, welches nach dem 31.12.2021 endet. In Ausnahmefällen kann es auch noch zu einer Bildung eines Ausgleichspostens nach dem 31.12.2021 kommen, wenn der Organträger ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr und die Organgesellschaft ein dem Kalenderjahr entsprechendes Wirtschaftsjahr hat.

Beispiel:¹²³ Das Wirtschaftsjahr des Organträgers ist der 01.07 - 30.06. Das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft entspricht dem Kalenderjahr. Beruht eine Mehr- und Minderabführung auf einen Vorgang, der in das Jahr 2021 fällt, ist die Mehr- bzw. Minderabführung nicht nach dem 31.12.2021 erfolgt, da für den Zeitpunkt das Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft maßgebend ist (vgl. § 34 Abs. 6e Satz 5 und 6 KStG). Der Organträger hat somit in der Steuerbilanz zum 30.06.2022 nochmals einen steuerlichen Ausgleichsposten zu bilden. Das steht jedoch in Widerspruch zu Satz 7, da der Ausgleichsposten gleichzeitig gebildet und aufgelöst werden müsste. Argumentiert man damit, dass laut Satz 7 bereits gebildete Ausgleichsposten aufgelöst werden müssen, dieser jedoch erst gebildet wird, kommt man zu dem Schluss, dass in der Steuerbilanz des Organträgers zum 30.06.2022 ein Ausgleichsposten zu bilden ist. Dieser ist folglich erst in der Bilanz zum 30.06.2023 aufzulösen.

¹²² Vgl. Rickermann, 2021, S. 876.

¹²³ Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 715/4 und 715/5 (Stand 05/2021).

Bestehende Ausgleichsposten beeinflussen bei deren Auflösung direkt den Beteiligungsbuchwert des Organträgers an der Organgesellschaft in der Steuerbilanz. Ein aktiver Ausgleichsposten erhöht und ein passiver Ausgleichsposten mindert den Beteiligungsbuchwert (s. § 34 Abs. 6e Satz 8 KStG). Übersteigt der passive Ausgleichsposten die Summe des Beteiligungsbuchwertes und des aktiven Ausgleichspostens, liegt nach Satz 9 insoweit ein Ertrag aus der Beteiligung vor, der nach den Vorgaben des § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40 i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG zu versteuern ist.¹²⁴

Um erhebliche steuerliche Konsequenzen zu vermeiden, kann nach § 34 Abs. 6e Satz 11 KStG eine gewinnmindernde Rücklage in Höhe des Beteiligungsertrages i.S.d. Satz 9 gebildet werden. Die Rücklage kann auch nur teilweise gebildet werden. Das Wahlrecht ist dabei vom jeweiligen Steuerpflichtigen auszuüben. Dies führt dazu, dass bei Personengesellschaften die einzelnen Mitunternehmer das Wahlrecht unterschiedlich bzw. in unterschiedlicher Höhe ausüben können. Da entsprechend § 34 Abs. 6e Satz 12 KStG die § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40 i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG nicht anzuwenden sind, soweit die Rücklage gebildet wird, ist die Rücklage in voller Höhe und nicht nur zu 5 Prozent bzw. 60 Prozent zu bilden.¹²⁵

Die Auflösung der Rücklage erfolgt gemäß § 34 Abs. 6e Satz 13 KStG im Wirtschaftsjahr der Bildung und den folgenden neun Wirtschaftsjahren zu je einem Zehntel. Gemäß Satz 14 ist die Rücklage in vollem Umfang aufzulösen, wenn der Organträger die Beteiligung an der Organgesellschaft bzw. bei mittelbarer Beteiligung an der Zwischengesellschaft veräußert. Daraus kann im Umkehrschluss gefolgert werden, dass bei nur anteiliger Veräußerung der Beteiligung die Rücklage nicht aufzulösen ist. Veräußert ein Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die Organträgerin ist, seinen Anteil an der Personengesellschaft, ist die Rücklage in Höhe seines Anteils aufzulösen. Auch hier erfolgt keine anteilige Auflösung, wenn nur ein Teil seines Mitunternehmeranteils veräußert wird. Die Auflösung der Rücklage unterliegt nach Satz 16 unabhängig des Auflösungsgrundes den Bestimmungen der § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40

¹²⁴ Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 715/5 (Stand 05/2021).

¹²⁵ Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 715/5 (Stand 05/2021).

i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG. Im Umkehrschluss kann demnach bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils für den Auflösungsgewinn die ermäßigte Besteuerung nach §§ 16, 34 EStG nicht zur Anwendung kommen.¹²⁶

4.2.4 Problemfelder und Zweifelsfragen zur neuen Einlagelösung und zur Übergangsregelung

1. Zweifelsfragen an der Einlagelösung nach § 14 Abs. 4 KStG n.F.

a) Steuerfreiheit bei den Beteiligungsbuchwert übersteigenden Mehrabführungen

Nach § 14 Abs. 4 Satz 2 n.F. KStG mindert eine organschaftliche Mehrabführung den Beteiligungsbuchwert der Organgesellschaft. Übersteigt die Mehrabführung den Beteiligungsbuchwert hat der Organträger insoweit einen Ertrag zu versteuern. Fraglich ist, wie dieser Ertrag steuerlich zu behandeln ist. Im Rahmen der Übergangsregelungen wurde für die Auflösung der bestehenden Ausgleichsposten in § 34 Abs. 6e Satz 5 ff. KStG gesetzlich normiert, dass ein die Summe aus dem Beteiligungsbuchwert und dem aktiven Ausgleichsposten übersteigender passiver Ausgleichsposten als Ertrag aus der Beteiligung zu behandeln ist. Auf diesen sind nach § 34 Abs. 6e Satz 11 KStG die allgemeinen Besteuerungsgrundsätze auf Beteiligungs- bzw. Veräußerungserträge anzuwenden (vgl. §§ 8b Abs. 2 KStG, 3 Nr. 40 Buchst. c) EStG). Somit scheint es vertretbar, dass auch mit einer Mehrabführung im Rahmen der Einlagelösung, die den Beteiligungsbuchwert übersteigt, so verfahren wird. Die überwiegende Meinung der Literatur sowie die Finanzverwaltung folgen dieser Auffassung.¹²⁷ Abschließende Rechtssicherheit besteht diesbezüglich jedoch nicht.¹²⁸

¹²⁶ Vgl. Müller, 2019, § 14 KStG Rn 715/5 (Stand 05/2021).

¹²⁷ Vgl. BMF-Schreiben vom 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292, Rn. 6; Liedgens, 2021, S. 2860 – 2861; a.A. Gosch, 2020, § 8b KStG, Rn. 106.

¹²⁸ Offen gelassen durch BUNDESFINANZHOF, Urteil vom 28.10.2009 - I R 116/08 NWB JAAAD-37058, BStBl 2011 II S. 898.

b) Saldierung von Mehr- und Minderabführungen

Durch § 14 Abs. 4 Satz 4 KStG n.F. wird durch das Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz geregelt, dass Mehr- und Minderabführungen am Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft erfolgen. Da Mehr- und Minderabführungen geschäftsfallbezogen entstehen, können unterschiedliche Mehr- und Minderabführungen nebeneinander vorliegen. Somit stellt sich die Frage, ob am Ende des Geschäftsjahres die Mehr- und Minderabführungen in einer bestimmten Reihenfolge (beispielsweise geordnet nach dem Entstehungszeitpunkt) oder saldiert mit dem Beteiligungsbuchwert verrechnet werden. Bei vororganschaftlichen Mehr- und Minderabführungen besteht ein Saldierungsverbot. Dies ist nachvollziehbar, weil dadurch unterschiedliche Rechtsfolgen auslöst werden. Zieht man den jedoch den Wortlaut des § 14 Abs. 4 Satz 4 KStG heran, wonach Mehr- und Minderabführungen zum gleichen Zeitpunkt erfolgen, kann angenommen werden, dass organschaftliche Mehr- und Minderabführungen zunächst saldiert werden und im Anschluss als Einlage bzw. Einlagenrückgewähr behandelt werden. Diese Herangehensweise erscheint aufgrund der Wirkungsweise der Einlagelösung sachgerecht.¹²⁹

Beispiel: Die Organgesellschaft stellt im Jahr 2022 eine Drohverlustrückstellung von 100. Im selben Jahr wurde bei der Tochter ein selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstand nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB mit Herstellungskosten von 100 aktiviert. Beides ist steuerlich nicht zulässig (Vgl. § 5 Abs. 4a bzw. Abs. 2 EStG) und führt damit zu einer Minder- bzw. Mehrabführung. Nimmt man an, dass der Geschäftsvorfall für die Mehrabführung zeitlich vor dem Geschäftsvorfall eingetreten ist und dass die Mehrabführung den Beteiligungsbuchwert übersteigt, würde der übersteigende Betrag zunächst als Ertrag beim Organträger behandelt werden, nur um im Anschluss den Beteiligungsbuchwert wieder um die Minderabführung auf 100 zu erhöhen. Dies führt zu keinem sachgerechten Ergebnis.

¹²⁹ Vgl. Liedgens, 2021, S. 2861 – 2862; Müller, 2019, § 14 KStG Rn. 715 (Stand 09/2021); Müller, 2021, S. 1378 – 1379.

2. Zweifelsfragen an der Übergangsregelung nach § 34 Abs. 6e Satz 7 ff. KStG

a) Auflösungszeitpunkt bestehender Ausgleichsposten

Eine Frage, die sich im Zusammenhang mit der Übergangsregelung stellt, ist der Auflösungszeitpunkt der bestehenden Ausgleichsposten. Nach dem Gesetzwortlaut des § 34 Abs. 6e Satz 7 KStG müssen die Ausgleichsposten in dem Wirtschaftsjahr des Organträgers aufgelöst werden, welches nach dem 31.12.2021 endet. Der genaue Zeitpunkt ist allerdings nicht definiert. Nach allgemeiner Auffassung kann jedoch davon ausgegangen werden, dass der Ausgleichsposten am letzten Tag des Wirtschaftsjahres des Organträgers aufzulösen ist. Interessant wird dieses Problem vor allem beim Zusammentreffen von Mehr- und Minderabführungen nach altem und neuem Recht, sowie deren Verwendungsreihenfolge. Haben Organträger und Organgesellschaft das gleiche Wirtschaftsjahr gelten die Mehr- und Minderabführungen nach § 14 Abs. 4 KStG n.F. zum Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft als erfolgt und fallen somit zeitlich mit der Auflösung der in der Steuerbilanz des Organträgers bilanzierten Ausgleichsposten zusammen. Nach Meinungen in der Literatur ist in einer solchen Konstellation die Auflösung des Ausgleichspostens als letzte Handlung des Geschäftsjahres zu verstehen. Somit sind die Mehr- und Minderabführungen nach neuem Recht vor der Auflösung des Ausgleichspostens mit dem Beteiligungsbuchwert zu verrechnen. Ob die Finanzverwaltung diese Auffassung teilt, ist zum jetzigen Zeitpunkt noch fraglich.¹³⁰

b) Behandlung von Ausgleichsposten bei mittelbaren Beteiligungen

Besteht die Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft nur mittelbar über eine Zwischengesellschaft, ist ungeklärt wie der Wortlaut des § 34 Abs. 6e Satz 8 KStG auszulegen ist, wonach aktive Ausgleichsposten und passive Ausgleichsposten den Beteiligungsbuchwert des Organträgers an der Or-

¹³⁰ Vgl. Liedgens, 2021, S. 2862 – 2863.

gangesellschaft erhöhen bzw. vermindern. Besteht die Organschaft ausschließlich mittelbar, liegt kein Beteiligungsbuchwert des Organträgers an der Organgesellschaft vor. Im Falle einer mittelbaren Beteiligung bezieht sich der Ausgleichsposten auf den Beteiligungsbuchwert an der Zwischengesellschaft. Dieser ist gemäß R 14.8 Abs. 3 Satz 7 KStR erst aufzulösen, wenn die Beteiligung an der Zwischengesellschaft veräußert wird. Demzufolge ist es konsequent, wenn auch die Verrechnung der Ausgleichsposten aufgrund der Zwangsauflösung nach § 34 Abs. 6e Satz 8 KStG mit dem Beteiligungsbuchwert an der Zwischengesellschaft erfolgt.¹³¹ Gleiches gilt, wenn die Beteiligung an der Organgesellschaft veräußert wird oder bereits veräußert wurde.¹³²

Darüber hinaus stellt sich die Frage, wie die Ausgleichsposten bei Beteiligungen aufzulösen sind, die sowohl unmittelbar als auch mittelbar gehalten werden. Sachgerecht dürfte es in diesen Fällen sein, die Ausgleichsposten gemäß dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft (gemäß deren Bildung i.S.d. § 14 Abs. 4 Satz 1 KStG a.F.) wieder aufzulösen.

Beispiel:¹³³ Die M-AG ist Organträger der T-AG. Die M-AG ist dabei zu 10 % unmittelbar und zu 90 % mittelbar über die Z-AG beteiligt. Der steuerliche Beteiligungsbuchwert der M-AG an der T-AG beträgt 10 und an der Z-AG 90. Zum 31.12.2021 ist in der Steuerbilanz ein aktiver Ausgleichsposten von 50 und ein passiver Ausgleichsposten von 200 ausgewiesen. Die Auflösung der Ausgleichsposten am Ende des darauffolgenden Wirtschaftsjahres erfolgt anteilig entsprechend dem Verhältnis der Beteiligung. Demzufolge ergeben sich – unter Außerachtlassung anderer Einflüsse – folgende Auflösungsberechnungen in der Steuerbilanz der M-AG zum 31.12.2022:

T-AG:

Beteiligungsbuchwert zum 31.12.2021	10
- 10 % des passiven Ausgleichspostens	20

¹³¹ Vgl. Liedgens, 2021, S. 2863.

¹³² Vgl. Schwalm, 2021, S. 982.

¹³³ Aus Liedgens, 2021, S. 2864.

+ 10 % des aktiven Ausgleichspostens	5
= zu versteuernder Beteiligungsertrag	5
<u>Z-AG:</u>	
Beteiligungsbuchwert zum 31.12.2021	90
- 90 % des passiven Ausgleichspostens	180
+ 90 % des aktiven Ausgleichspostens	45
= zu versteuernder Beteiligungsertrag	45

Probleme können bei Vorliegen einer Organschaft über einer mittelbaren Beteiligung insbesondere dann entstehen, wenn die vom Organträger gehaltenen Anteile kleiner als 10 Prozent sind. Da die Bildung des passiven Ausgleichspostens steuerneutral erfolgte, hatte dies bis zur Abkehr von der Ausgleichspostenmethode keine Auswirkung. Entstehen nun aufgrund der Zwangsauflösung der bestehenden passiven Ausgleichsposten Beteiligungserträge, fallen diese – entsprechend o.g. Beispiel anteilig - nicht mehr unter die Steuererleichterungen des § 8b KStG, da die dafür notwendige Beteiligungsgrenze von 10 Prozent nach § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG nicht erreicht wird. Die Erträge aus der Zwangsauflösung unterliegen demnach in vollem Umfang der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.¹³⁴

4.3 Behandlung von vororganschaftlichen Mehr- und Minderabführungen

Im Gegensatz zu organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen haben vororganschaftliche Mehr- und Minderabführungen ihre Ursache in der Zeit vor der Organschaft. Diese sind geregelt in § 14 Abs. 3 KStG und nicht betroffen vom Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz. Die Funktion dieser Vorschrift liegt darin, dass verhindert werden soll, dass Gewinne, welche in vororganschaftli-

¹³⁴ Vgl. Leucht, 2021, S. 937.

cher Zeit von der Organgesellschaft erwirtschaftet wurden, nach den organschaftlichen Privilegien ohne Besteuerung an den Organträger transferiert werden können.¹³⁵

Beispiel:¹³⁶ Die M-AG ist zu 100 % an der T-AG beteiligt. Die T-AG erzielt im Jahr 01 einen Gewinn von 800.000 €. Darin enthalten ist eine zulässigerweise gebildete Drohverlustrückstellung nach § 249 Abs. 1 HGB in Höhe von 200.000 €. Steuerlich ist jedoch die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste nach § 5 Abs. 4a EStG unzulässig. Der Gewinn laut Steuerbilanz ist somit 1.000.000 €. Im Jahr 03 wird zwischen der M-AG (Organträger) und der T-AG (Organgesellschaft) eine Organschaft gebildet. Die Drohverlustrückstellung wird zum 31.12.03 aufgelöst. Dadurch erhöht sich der handelsbilanzielle Gewinn um 200.000 €. Auf die Steuerbilanz hat diese Auflösung keine Auswirkung. Der Betrag von 200.000 € unterliegt nun der handelsrechtlichen Gewinnabführung. Ohne Berücksichtigung des § 14 Abs. 3 KStG würde für die T-AG die Möglichkeit bestehen, vororganschaftliche Gewinne ohne Besteuerung an die M-AG zu übertragen, da es sich um eine Gewinnabführung und nicht um eine Ausschüttung handelt.

Es handelt sich im oben genannten Beispiel um eine Mehrabführung, da der handelsbilanzielle Gewinn um 200.000 € höher ist als der steuerbilanzielle Gewinn. Die Mehrabführung wird zwar erst in organschaftlicher Zeit realisiert, hat ihre Ursache jedoch in der vororganschaftlicher gebildeten Drohverlustrückstellung.

Gemäß § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG sind vororganschaftliche Mehrabführungen als Gewinnausschüttung der Organgesellschaft an den Organträger zu behandeln.

¹³⁵ Vgl. von Freeden In: Prinz/Witt, 2019, S. 582.

¹³⁶ Vgl. Beispiel aus von Freeden In: Prinz/Witt, 2019, S. 582 und Schuhmacher, 2020, S. 131 – 132.

Beispiel einer vororganschaftlichen Mehrabführung:¹³⁷

Weiterführung des Sachverhaltes von oben. Der Gewinn lt. Handelsbilanz der T-AG beträgt im Jahr 03 vor Berücksichtigung der Rückstellung 500.000,00 € und der Gewinn laut Handelsbilanz der M-AG 750.000,00 €.

1. Ermittlung des steuerlichen Jahresüberschusses der T-AG:

T-AG	Jahr 03
<i>Handelsrechtlicher Jahresüberschuss</i>	500.000
<i>+ Auflösung der Rückstellung</i>	200.000
<i>Vorläufiger Jahresüberschuss</i>	700.000
<i>- Gewinnabführung</i>	- 700.000
<i>Endgültiger Jahresüberschuss</i>	0,00
<i>Korrektur nach § 5 Abs. 4a EStG</i>	- 200.000
<i>Steuerlicher Jahresüberschuss</i>	- 200.000

Tabelle 7: Vororganschaftliche Mehrabführung – Jahresüberschuss der Organgesellschaft

2. Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft

T-AG	Jahr 03
<i>Steuerlicher Jahresüberschuss</i>	-200.000
<i>+ Gewinnabführung</i>	700.000
<i>Einkommen</i>	500.000
<i>- der M-AG zuzurechnen</i>	- 500.000
<i>Zu versteuerndes Einkommen</i>	0,00

Tabelle 8: Vororganschaftliche Mehrabführung - Einkommen der Organgesellschaft

Die aus der Auflösung der Drohverlustrückstellung resultierende Mehrabführung im Jahr 03 ist dabei nach § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG als Ausschüttung der Organgesellschaft an den Organträger zu behandeln. Nach § 44 Abs. 7 EStG hat

¹³⁷ Vgl. Beispiel aus Schumacher, 2020, S. 131 – 132.

die Organgesellschaft Kapitalertragsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen.

3. Ermittlung des Einkommens der Organträger

M-AG	Jahr 03
<i>Vorläufiger handelsrechtlicher Jahresüberschuss</i>	750.000
<i>+ Gewinnabführung T-AG</i>	700.000
<i>Handelsrechtlicher Jahresüberschuss</i>	1.450.000
<i>- Gewinnabführung</i>	- 700.000
<i>+ vororganschaftliche Mehrabführung</i>	200.000
<i>- Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG</i>	- 200.000
<i>+ Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8b Abs. 5 KStG</i>	10.000
<i>+ Einkommen der T-AG</i>	+ 500.000
<i>Zu versteuerndes Einkommen</i>	1.260.000

Tabelle 9: Vororganschaftliche Mehrabführung – Ermittlung des zu versteuernden Einkommens des Organträger

Die als Ausschüttung zu behandelnde Mehrabführung führt bei der M-AG zu einem Ertrag i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 8 EStG. Diese Ausschüttung ist aufgrund des körperschaftsteuerlichen Schachtelprivilegs nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG steuerbefreit. Fünf Prozent der Ausschüttung sind nach § 8b Abs. 5 KStG als nicht abziehbare Betriebsausgaben zu behandeln. Die Ausschüttung unterliegt dabei der allgemeinen Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG. Soweit ausschüttbarer Gewinn i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG vorhanden ist, erfolgt die Besteuerung als offene Gewinnausschüttung. Hat die Organgesellschaft keinen ausschüttbaren Gewinn oder übersteigt die Mehrabführung den ausschüttbaren Gewinn liegt insoweit eine Einlagen-

rückgewähr vor. Es erfolgt eine Minderung des steuerlichen Einlagekontos auf Ebene der Organgesellschaft und eine Minderung des Beteiligungsbuchwertes auf Ebene des Organträgers. Übersteigt die Mehrabführung den Buchwert der Beteiligung liegt ein Veräußerungsgewinn vor, der nach den Bestimmungen des § 8b Abs. 2 KStG (für Kapitalgesellschaften) oder nach § 17 Abs. 4 i.V.m. § 3 Nr. 40 Buchst. c) EStG zu behandeln ist.¹³⁸

Eine vororganschaftliche Minderabführung ist nach § 14 Abs. 3 Satz 2 KStG als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln. Diese Einlage ist dabei wie eine „echte“ Einlage zu behandeln. Sie erhöht den Buchwert der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft in der Höhe des Minderabführungsbetrags. Bei der Organgesellschaft führt die Einlage zu einer Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 KStG.¹³⁹

Sollten in einem Veranlagungszeitraum gleichzeitig Mehr- und Minderabführungen von verschiedenen Geschäftsvorfällen aus vororganschaftlicher Zeit zusammentreffen, müssen diese getrennt als Gewinnausschüttung und Einlage bewertet werden. Eine Saldierung der Mehr- und Minderabführungen ist gemäß BMF-Schreiben vom 28.10.1997, Kapitel III. nicht zulässig.¹⁴⁰

4.4 Latente Steuern im Zusammenhang mit Mehr- und Minderabführungen

Da Mehr- und Minderabführungen u.a. durch unterschiedliche Bilanzansätze in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz der Organgesellschaft entstehen können, stellt sich zudem die Frage wie latente Steuern nach § 274 HGB in einem Organkreis zu bilanzieren sind.

Nach DRS 18.32 sind aufgrund der formellen Betrachtungsweise latente Steuern für Bilanzdifferenzen beim Organträger zu bilanzieren, wenn sie sich im Laufe der Organschaft umkehren. Latente Steuern sind demnach nicht auf

¹³⁸ Vgl. von Freeden In: Prinz/Witt, 2019, S. 594.

¹³⁹ Vgl. von Freeden In: Prinz/Witt, 2019, S. 594.

¹⁴⁰ Vgl. Schumacher, 2020, S. 135; BMF-Schreiben vom 28.10.1997 - IV B 7 - S 2770 - 29/97 BStBl 1997 I S. 939.

Ebene des Organträgers zu bilden, wenn die erwartete Steuerbe- oder -entlastung auf die Zeit nach Beendigung der Organschaft entfällt. Bestehen bereits bei Begründung der Organschaft latente Steuern auf Ebene der Organgesellschaft sind diese erfolgswirksam auszubuchen und auf Ebene des Organträgers wieder erfolgswirksam zu bilden.¹⁴¹

Ein aktiver bzw. passiver Ausgleichsposten, der aufgrund einer Mehr- oder Minderabführung in organschaftlicher Zeit gebildet wurde, löst hingegen keine latenten Steuern aus. Die Bildung des Ausgleichsposten erfolgt nach R 14.8 KStR einkommensneutral und hat somit keine Steuerwirkung. Eine steuerliche Wirkung des Ausgleichsposten tritt erst bei der Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft auf. Dementsprechend sind bei erwarteter Beendigung der Organschaft latente Steuern auszuweisen, soweit der Gewinn bzw. Verlust aus der Beteiligungsveräußerung steuerlich wirksam wird.¹⁴²

¹⁴¹ Vgl. Grottel, 2020, Rn. 70.

¹⁴² Vgl. Grottel, 2020, Rn. 71.

5. Fazit zur neuen Einlagelösung

Wie in den vorangegangenen Kapiteln erläutern, war der Gesetzgeber bemüht, von der vermeintlich komplexen Ausgleichspostenmethode hin zur einfacheren Einlagelösung überzugehen. Vor allem den Diskussionen um die Rechtsnatur der Ausgleichsposten sowie deren Handhabung in Veräußerungs- oder Umwandlungsfällen wird somit ein Ende bereitet. In den Grundfällen erscheint dadurch auch die Einlagelösung einfach zu handhaben als die Ausgleichspostenmethode. Allerdings entstehen bereits neue Streitfelder wie beispielsweise die Saldierung von Mehr- und Minderabführung, die Behandlung mittelbarer Beteiligungen oder die außerbilanzielle Neutralisierung der Erfolgswirksamkeit der Veränderung des Beteiligungsbuchwertes an der Organgesellschaft. Da es sich bei den Streitfeldern jedoch viel mehr um allgemeine Anwendungsfragen handelt, kann insgesamt durchaus von einer einfacheren Lösung für Mehr- und Minderabführung in organschaftlicher Zeit ausgegangen werden.

Klar hingegen ist, dass die Möglichkeit bewusst Steuerstundungen im Rahmen sog. Mehrabführungsmodell ab dem Wirksamwerden der Einlagelösung nicht mehr gegeben sind wird. War es im Rahmen der steuerlichen Gestaltungen in Bezug auf Ausgleichspostenmethode theoretisch möglich, Steuerstundungen über Jahrzehnte hinweg zu erlangen, entfällt dieses Instrument, da die Einlagelösung über den direkten Zugang zum Beteiligungsbuchwert der Organgesellschaft im selben Wirtschaftsjahr die steuerlichen Folgen eintreten lässt. Des Weiteren werden auch die in den Vorjahren gewährten Steuerstundungen durch die Zwangsauflösung bestehender Ausgleichsposten rückgängig gemacht. Durch die Gewährung der Rücklagenbildung können zumindest steuerliche Härtefälle auf zehn Jahre verteilt werden. Besteht die Beteiligung zur Organgesellschaft nur mittelbar, wäre es dennoch ratsam, die Beteiligungsverhältnisse vor Inkrafttreten so anzupassen, dass die 10 Prozent Grenze nach § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG nicht zur Anwendung kommt.

Literatur- und Quellenverzeichnis

ADRIAN, Gerrit und Julian FREY, 2021. Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts: Das KöMoG im Überblick. In: *STuB* [online]. **19**(14), S. 557 – 567 [Zugriff am 18.11.2021]. NWB. ISSN 1615-8024. Verfügbar unter: <https://datenbank-nwb-de.thi.idm.oclc.org/Dokument/860435/?wherefrom=Magazine>

DINKELBACH, Andreas, 2019. *Ertragsteuern: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer*. 8., überarbeitete und aktualisierte Auflage. Wiesbaden: Springer Gabler. ISBN 978-3-658-26004-0

DÖLKER, Angelika, 2021. § 14 KStG Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien als Organgesellschaft. In: Angelika DÖLKER und andere. *KStG eKommentar* [online]. Zuletzt aktualisiert am 15.11.2021. Bonn: Stollfuß [Zugriff am: 04.12.2021]. ISBN 978-3-08-178800-5. Verfügbar unter: <https://www-stotax-portal-de.thi.idm.oclc.org/stotax-portale/?landingPage=stotax-first>

GEHRMANN, Reinald, 2021. *Körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Organschaft* [online]. Herne: NWB Verlag, September 2021 [Zugriff am: 07.09.2021]. Verfügbar unter: <https://datenbank-nwb-de.thi.idm.oclc.org/Dokument/114087/?query=organschaft%20k%C3%B6rperschaftsteuer&listPos=0#>

GOSCH, Dietmar, 2020. § 8b Beteiligungen an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen. In: Dietmar GOSCH, Hrsg. *Körperschaftsteuergesetz Kommentar* [online]. 4., völlig neubearbeitete Auflage. München: C.H.Beck [Zugriff am 09.12.2021]. ISBN 978-3-406-72616-3. Verfügbar unter: <https://beck-online-beck->

[de.thi.idm.oclc.org/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FGoschKoKStG_4%2FKStG%2Fcont%2FGoschKoKStG%2EKStG%2Ep8b%2Ehtm](https://www.beck-online-beck.de/thi.idm.oclc.org/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FGoschKoKStG_4%2FKStG%2Fcont%2FGoschKoKStG%2EKStG%2Ep8b%2Ehtm)

GROTTEL, Bernd und Sascha Kristina LARENZ, 2020. HGB § 274 Latente Steuern. In: Bernd GROTTTEL, Stefan SCHMIDT, Wolfgang SCHUBERT und Ulrich STÖRK, Hrsg. *Beck'scher Bilanzkommentar Handels- und Steuerbilanz §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB* [online]. 12., neubearbeitete Auflage 2020. München: C.H.Beck [Zugriff am 27.11.2021]. ISBN 978-3-406-7338-8. Verfügbar unter: [https://beck-online-beck.de.thi.idm.oclc.org/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FBeBiKo_12%2Fcont%2FBeBiKo%2Ehtm](https://beck-online-beck.de/thi.idm.oclc.org/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FBeBiKo_12%2Fcont%2FBeBiKo%2Ehtm)

KRUMM, Marcel, 2021. 2. Kapitel. Sondervorschriften für die Organschaft. In: Bernd HEUERMANN und Peter BRANDIS, Hrsg. *Ertragsteuerrecht Kommentar* [online]. Stand: August 2021, 158. Ergänzungslieferung. München: Franz Vahlen [Zugriff am: 16.09.2021]. ISBN 978-3-8006-2313-6. Verfügbar unter: [https://beck-online-beck-de.thi.idm.oclc.org/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FBluemich_158%2Fcont%2FBluemich%2Ehtm](https://beck-online-beck.de/thi.idm.oclc.org/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FBluemich_158%2Fcont%2FBluemich%2Ehtm)

LIEDGENS, Gustav, 2021. Ausgewählte Zweifelsfragen bei der Einlagelösung i.S.d. § 14 Abs. 4 KStG n.F. und den Übergangsbestimmungen i.S.d. § 34 Abs. 6e Satz 5 ff. KStG n.F. In: *Der Betrieb* [online]. **33** (48). S. 2859 – 2865. [Zugriff am: 02.12.2021]. wiso. ISSN 0005-9935. Verfügbar unter: [https://www.wiso-net-de.thi.idm.oclc.org/document/MCDB_bdb58f8558ea42b3c6f7acad61626305aa_a6b09e](https://www.wiso-net.de/thi.idm.oclc.org/document/MCDB_bdb58f8558ea42b3c6f7acad61626305aa_a6b09e)

NEUMANN, Steffen, 2020. 2. Kapitel. Sondervorschriften für die Organschaft. In: Dietmar GOSCH, Hrsg. *Körperschaftsteuergesetz Kommentar* [online]. 4., völlig neubearbeitete Auflage. München: C.H.Beck [Zugriff am 16.09.2021].

ISBN 978-3-406-72616-3. Verfügbar unter: https://beck-online-beck-de.thi.idm.oclc.org/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FGoschKoKStG_4%2Fcont%2FGoschKoKStG%2Eglud1%2Ehtm

NEUMAYER, Jochen, 2021. 16. Abschnitt Organschaft. In: Centrale für GmbH, Hrsg. *GmbH-Handbuch*[online]. *Gesellschaftsrecht, Bilanzrecht, Steuerrecht, Arbeits- und Sozialversicherungsrecht, Verträge und Formulare*. 177. Lieferung. Köln: Dr. Otto Schmidt, Rn. 5830 – 6099. ISBN 978-3-504-32150-5. Verfügbar unter: <https://www-juris-de.thi.idm.oclc.org/perma?d=samson-ovsGHT0000>

LEUCHT, Nils und Adrijan JESIC, 2021. Mehr- und Minderabführungen in der Organschaft - Eine kritische Betrachtung der Einlagelösung des KöMoG. In: *FinanzRundschau* [online]. **30** (19). S. 934 – 939 [Zugriff am: 10.12.2021]. wiso. ISSN 2567-4765. Verfügbar unter: https://www-wiso-net-de.thi.idm.oclc.org/document/FINR_c86649e648f546ffa82c71cc0aed575ddd5ca421

MÜLLER, Thomas, 2019. 2. Kapitel. Sondervorschriften für die Organschaft. In: Manfred MÖSSNER und Ingol OELLERICH, Hrsg. *Körperschaftsteuergesetz Kommentar* [online]. 4. Auflage. Herne: NWB Verlag. [Zugriff am: 16.09.2021]. ISBN 978-3-482-64314-9. Verfügbar unter: <https://datenbank-nwb-de.thi.idm.oclc.org/Dokument/745040/>

MÜLLER, Sergej, 2021. Abkehr vom organschaftlichen Ausgleichspostens: Neue Entwicklungen im Rahmen des KöMoG hin zu einer Einlagelösung. In: *NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht* [online]. **36** (19). S. 1374 – 1381. [Zugriff am: 10.12.2021]. NWB. ISSN 0028-3460. Verfügbar unter: <https://datenbank-nwb-de.thi.idm.oclc.org/Ausgaben/7KT54KUPEH/2021/19/>

PAGEL, Ann-Kathrin und Gunnar TETZLAFF, 2020. *Organschaft*. Herne: NWB Verlag, 30.12.2020 [Zugriff am 30.09.2020]. Verfügbar unter: <https://datenbank-nwb-de.thi.idm.oclc.org/Dokument/456865/>

PICK, Matthias, 2019. *Die Körperschaftsteuerliche Organschaft im Spannungsfeld des supranationalen und bilateralen Rechts* [online]. *Eine Untersuchung der Tatbestandsvoraussetzungen am Maßstab der Diskriminierungsverbote*. Wiesbaden: Springer Gabler [Zugriff am 28.10.2020]. PDF e-Book. ISBN 978-3-658-32623-4. Verfügbar unter: <https://doi.org/10.1007/978-3-658-32623-4>

PRINZ, Ulrich und Sven-Christian WITT, Hrsg., 2019. *Steuerliche Organschaft*. 2. Auflage. Köln: Otto Schmidt Verlag. ISBN 978-3-5043-20693-2

RICKERMANN, Anja und Florian WEEG, 2021. Das neue Besteuerungskonzept für Organschaften nach dem Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz: Überblick, Änderungen und Anwendungsfragen. In: *STuB* [online]. **19** (22), S. 873 – 881 [Zugriff am: 18.11.2021]. NWB. ISSN 1615-8024. Verfügbar unter: <https://datenbank-nwb-de.thi.idm.oclc.org/Dokument/872076/?query=mehrabf%C3%BChrung%20organschaft&listPos=2>

SCHUMACHER, Peter, 2020. *Die Organschaft im Steuerrecht*. 4., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage. Berlin: Erich Schmidt Verlag. ISBN 978-3-503-19409-4

SCHWALM, Thomas, 2021. Die Einlagelösung – Zum Entwurf der Neuordnung von in organschaftlicher Zeit verursachten Minder- und Mehrabführungen. In: *DStR* [online]. **59** (17), S. 980 – 983 [Zugriff am 02.12.2021], beck-online. Verfügbar unter: <https://beck-online-beck->

de.thi.idm.oclc.org/?vpath=bibdata%2fzeits%2fDSTR%2f2021%2fcont%2fDSTR%2e2021%2e980%2e1%2ehtm

SCHWAN, Tobias, 2020. Steuerliche Aspekte bei der unterjährigen Beendigung einer ertragsteuerlichen Organschaft im Rahmen eines Unternehmenskaufs. In: *DStR* [online]. **58** (12), S. 575 – 584 [Zugriff am 20.10.2021]. beck-online. Verfügbar unter: <https://beck-online-beck-de.thi.idm.oclc.org/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fdstr%2F2020%2Fcont%2Fdstr.2020.575.1.htm&anchor=Y-300-Z-DSTR-B-2020-S-575-N-1>

SOBANSKI, Sven, 2021. § 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In: Hans-Joachim KRANZLER, Gerhard KRAFT, Swen Oliver BÄUML, Franz Jürgen MARX, Frank HECHTNER und Stephan GESERICH, Hrsg. *Einkommensteuergesetz Kommentar* [online]. 6. Auflage. Herne: NWB Verlag [Zugriff am: 25.09.2021]. ISBN 978-3-482-65346-9. Verfügbar unter: <https://datenbank-nwb-de.thi.idm.oclc.org/Dokument/842162/>

ZIEGLMAIER, Hannes und Steffen HEYD, 2021. Die ertrags- und umsatzsteuerliche Organschaft – Aktuelle Entwicklungen, Beispiele und Beratungshinweise. In: *STuB* [online]. **19** (9), S. 1 – 20 [Zugriff am 04.12.2021]. NWB. ISSN 1615-8024. Verfügbar unter: <https://datenbank-nwb-de.thi.idm.oclc.org/Ausgaben/XSDXVT354K/2021/9/>

Erklärung nach § 18 Abs. 4 Nr. 7 APO HI

Ich erkläre hiermit, dass ich die Arbeit selbständig verfasst, noch nicht anderweitig für Prüfungszwecke vorgelegt, keine anderen als die angegebenen Quellen oder Hilfsmittel benützt sowie wörtliche und sinngemäße Zitate als solche gekennzeichnet habe.

Ingolstadt, den 29.12.2021



Daniel Dirr