

Organschaft und der neue Umwandlungssteuererlass¹

Dr. Steffen Neumann

Umwandlungsvorgänge werfen bezüglich einer bestehenden Organschaft folgende Fragen auf:

- Wird die bisherige Organschaft übergangslos fortgesetzt?
 - Fortbestand der finanziellen Eingliederung der Organgesellschaft (OG) trotz Umwandlung
 - Fortbestand des Gewinnabführungsvertrags (GAV)
- Einkommensermittlung der OG, Mehr-/Minderabführung und Einkommenszurechnung
- Behandlung bisheriger Ausgleichsposten beim Organträger (OT)

Weitere Fragen ergeben sich, wenn an einen Umwandlungsvorgang sich die Begründung einer Organschaft anschließt.

A. Umwandlung des Organträgers (OT)

I. Verschmelzung des OT bei bestehender Organschaft auf einen dritten Rechtsträger

Grundfall:

Der OT (alt) ist an der OG zu 100% beteiligt. Bei OT und OG ist $W_j = K_j$. Die Beteiligung des OT (alt) an der OG bestand bereits zum 31.12.01. Am 1.7.02 erfolgt die Verschmelzung des OT (alt) auf den OT (neu) mit steuerlichem Rückbezug auf den 31.12.01.

¹ V. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314.

Finanzielle Eingliederung:

Der OT (neu) übernimmt gem. § 12 III UmwStG umfassend die Rechtsposition des OT (alt) (Fußstapfentheorie²). Daraus folgt: Da OT (alt) am 31.12.01 an der OG zu 100% beteiligt war, gilt dies für den OT (neu) gleichermaßen, so dass die finanzielle Eingliederung der OG zu Beginn ihres Wj. 02 gegeben ist.

GAV:

OT (neu) übernimmt die Stellung des OT (alt) als Vertragspartner des GAV. Damit wird die Organschaft nahtlos mit dem OT (neu) fortgeführt.

Einkommensermittlung:

Das Einkommen der OG zum 31.12.01 (steuerlicher Übertragungstichtag) wird, da der OT (alt) noch existiert, dem OT (alt) zugerechnet. Der Übernahmegewinn bei dem OT (neu) weist in Bezug auf das Organschaftsverhältnis mit der OG keine Besonderheiten auf.

Ausgleichsposten:

Die bei dem OT (alt) bestehenden Ausgleichsposten gehen auf den OT (neu) nach Meinung der FinVerw. nur dann ohne Veränderung über, wenn die Beteiligung an der OG zum Buchwert angesetzt wird. Wird ein Zwischenwert oder der Verkehrswert angesetzt, werden die Ausgleichsposten anteilig oder ganz aufgelöst. Da der Verschmelzungsvorgang einer Veräußerung der Beteiligung an der OG ähnlich ist, ist die Auffassung der FinVerw. m.E. zutreffend (UmwStG-Erlass, Tz. Org. 05).

2. Abwandlung:

OT (alt) und OT (neu) haben jeweils ein Wj. vom 1.7. – 30.6.; die OG hat ein Wj. = Kj. OT (alt) wird am 1.10.02 auf den OT (neu) verschmolzen. Der steuerliche Übertragungstichtag ist der 30.6.02.

Finanzielle Eingliederung:

Der OT (neu) ist als Gesamtrechtsnachfolger des OT (alt) nahtlos zu 100% an der OG beteiligt.

² Vgl. BFH I R 89/09, BStBl. II 2011, 528 Rz. 11.

Jedoch: Der steuerliche Übertragungstichtag liegt innerhalb des Wj. der OG. Die FinVerw. (Tz. Org. 02 Satz 2) verlangt für den nahtlosen Übergang der Organschaft, dass dem übernehmender Rechtsträger OT (neu) die Beteiligung an der OG rückwirkend zum Beginn des Wj. der OG zuzurechnen ist. Das ist hier nicht der Fall, weil die Beteiligung an der OG dem OT (neu) steuerlich erst ab dem 30.06.01 zuzurechnen ist. Folge: Unterbrechung der Organschaft in 02, weil sie nicht das ganze Wj. der OG vom 1.1.02 bis 31.12.02 im Verhältnis zu OT (alt) bestand und im Verhältnis zum OT (neu) nicht zum Beginn ihres Wj. begründet war.

M.E. ist die Auffassung der FinVerw. nicht zutreffend. Es ist die Frage der Rechtsnachfolge (§ 12 III UmwStG) von der fiktiven Rückbeziehung (§ 2 UmwStG) zu trennen. Hier geht das Vermögen des OT(alt) vollständig und umfassend an den OT (neu) über und damit auch die Beteiligung an der OG, die zu Beginn ihres Wj. 02 bereits bestand. Der steuerliche Rückbezug nur auf den 30.06.02 ändert daran nichts. Also ist dem OT (neu) in seiner Stellung als Rechtsnachfolger bereits ab dem Beginn des Wj. der OG am 1.1.02 die bestehende Mehrheitsbeteiligung des Rechtsvorgängers zuzurechnen, so dass die finanzielle Eingliederung gegeben ist.

GAV:

wie Grundfall

Einkommenszurechnung:

Das Einkommen der OG für 01 ist dem OT (alt) zuzurechnen. Das Einkommen der OG für 02 ist in vollem Umfang dem OT (neu) zuzurechnen, auch wenn es vor dem Umwandlungs- bzw. Übertragungstichtag erwirtschaftet worden ist (Tz. Org. 19 Satz 2).

Mehr-, Minderabführung und Ausgleichsposten:

wie Grundfall

II. Verschmelzung des OT (alt) auf einen dritten Rechtsträger mit Neubegründung einer Organschaft

1. Grundfall:

X-AG ist an der OG (Wj. = Kj.) am 31.12.01 zu 100% beteiligt. Eine Organschaft bestand nicht. Am 1.7.02 erfolgt die Verschmelzung der X-AG auf den OT. Dieser schließt mit der OG einen GAV ab, der in 02 in das Handelsregister eingetragen wird.

Finanzielle Eingliederung:

OT ist als Rechtsnachfolger der X-AG an der OG ab dem Beginn deren Wj. mehrheitlich beteiligt, so dass die finanzielle Eingliederung gegeben ist.

GAV:

OT hat mit dem rechtzeitigen Abschluss und der fristgerechten Eintragung des GAV in das Handelsregister diese Voraussetzung in 02 erfüllt.

Damit ist die Organschaft mit der OG bereits für deren Wj. 02 gegeben.

Ergebniszurechnung:

Das Ergebnis der OG für 02 ist dem OT zuzurechnen (s.o.)

Mehr, Minderabführung, Ausgleichsposten:

keine Besonderheiten.

2. Abwandlung:

a) X-AG ist an der OG (Wj. = Kj.) am 31.12.01 zu 49% beteiligt. Am 1.7.02 wird die X-AG auf den OT verschmolzen, der an der OG bereits am 31.12.01 zu 20% beteiligt war. Der Übertragungstichtag ist der 31.12.01. In 02 wird der GAV zwischen OT und OG abgeschlossen und in das Handelsregister eingetragen. Variante: OT hat seine Beteiligung an der OG in Höhe von 20% erst am 1.3.02 erworben.

b) X-AG erwirbt am 1.2.02 eine Beteiligung an der OG (Wj. = Kj.) in Höhe von 100% und wird am 1.7.02 mit Rückwirkung auf den 31.12.01 auf den OT verschmolzen.

OT schließt mit OG in 02 einen GAV ab, der noch in 02 in das Handelsregister eingetragen wird.

Beiden Beispielsfällen ist gemeinsam, dass am Übertragungstichtag und zu Beginn des Wj. der OG die X-AG an dieser nicht mehrheitlich beteiligt war, weil in a) die notwendige Beteiligungsmehrheit fehlte und in b) die X-AG an der OG überhaupt nicht beteiligt war.

Finanzielle Eingliederung:

(1) Tatsächliche Eingliederung: Eine tatsächliche Eingliederung ab dem 1.1.02 ist nur dann denkbar, wenn im Wege der Rechtsnachfolge der OT die vorgefundene Rechtsposition der X-AG übernimmt. Da diese jedoch am 1.1.02 nicht mehrheitlich an der OG beteiligt gewesen war, kann der OT keine andere darüber hinausgehende Rechtsposition erwerben. Damit ist unter dem Gesichtspunkt der Rechtsnachfolge keine Eingliederung gegeben (Tz. Org. 03 Satz 3).

(2) Fiktive Eingliederung: Die Rückwirkungsfiktion des § 2 I UmwStG bewirkt, dass das Vermögen des übertragenden sowie des übernehmenden Rechtsträgers so zu ermitteln ist, als ob das Vermögen der übertragenden Körperschaft mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags ganz oder teilweise auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen wäre. Hier kommt es zur Streitfrage, ob das Merkmal der finanziellen Eingliederung, das in den Beispielsfällen tatsächlich erst am 1.7.02 (in a)) bzw. am 1.2.02 (in b)) vorgelegen hat, zurückbezogen werden kann. Der Wortlaut des § 2 I UmwStG spricht dafür. Die FinVerw. lehnt dies ab, weil die Beteiligung an der OG ein tatsächlicher Umstand sei, der einer Rückbeziehung nicht zugänglich sei. Nach h.M. jedoch ist das Merkmal der Beteiligung an einer Gesellschaft eine rechtliche Beziehung, die gewöhnlicherweise nicht derart durch die Lebenswirklichkeit geprägt sei, dass sie eine Rückbeziehung nicht zugänglich sei. Schließt man sich dieser Betrachtung an, gilt für die Lösung der beiden Fälle Folgendes:

a) Es wird fiktiv unterstellt, als ob die X-AG ihr Vermögen zum Ablauf des Übertragungstichtags auf den OT übertragen hätte. Dann trifft die Beteiligung der X-AG an der OG in Höhe von 49% auf die vorhandene Beteiligung des OT in Höhe von

20%, so dass mit 69% die Mehrheit an der OG dargestellt wird. Die finanzielle Eingliederung zu Beginn des Wj. der OG ist gegeben. Variante: Die Rückwirkungsfiktion beschränkt sich auf die gedachte Übertragung des Vermögens der X-AG zum Übertragungstichtag. Da OT zu diesem Zeitpunkt an der OG noch nicht beteiligt war, ist keine finanzielle Eingliederung zu bejahen. Die Organschaft ist gem. § 14 I Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG nicht für 02 begründbar.

- b) Die Fiktion bewirkt, als ob die X-AG ihre Beteiligung an der OG bereits zu steuerlichen Übertragungstichtag auf den OT übertragen hätte, so dass damit zu Beginn des Wj. der OG die Mehrheitsbeteiligung zu bejahen ist.

GAV:

Keine Besonderheiten

Einkommensermittlung und -zurechnung:

Das Einkommen der OG für das Wj. 02 ist vollständig dem OT zuzurechnen.

Mehr-, Minderabführung, Ausgleichsposten:

Da die Organschaft erst ab dem 1.1.02 begründet worden ist, bestehen keine Besonderheiten. Geschäftsvorfälle der OG bis zum Erwerb der Mehrheit an ihr sind rückwirkend der Organschaft zuzurechnen und damit innerorganschaftlich verursacht iSd § 14 IV KStG.

III. Verschmelzung des OT auf OG

Die finanzielle Eingliederung geht unter. Der GAV wird durch Konfusion gegenstandslos. Abzuführende Übernahmegewinne oder auszugleichende Übernahmeverluste entstehen mangels GAV nicht.

Ausgleichsposten des untergehenden OT sind aufzulösen, auch wenn dessen Vermögen zu Buchwerten übernommen wird, weil eine Veräußerung der Beteiligung an der OG als Organ durch den OT nicht mehr möglich ist. Für eine Fortführung der Ausgleichsposten bei dem Rechtsträger, der fortan an der OG beteiligt ist, fehlt die Rechtsgrundlage (str.).

IV. Spaltung des OT

Wird Vermögen des OT abgespalten oder wird das Vermögen des OT aufgespalten, erfolgt eine Gesamtrechtsnachfolge entsprechend dem Spaltungsplan. Derjenige Rechtsträger, der die Beteiligung an der OG erhält, wird idR auch in den GAV als Rechtsnachfolger eintreten. Damit gelten die zur Verschmelzung gemachten Ausführungen hier gleichermaßen.

V. Ausgliederung

Grundfall:

OT ist an der OG zu 100% beteiligt. OT bringt einen Teilbetrieb, dem funktional die OG-Beteiligung zuzurechnen ist, in die bereits bestehende X-GmbH am 1.7.02 ein und bezieht diesen Vorgang auf den 31.12.01 zurück. Die Beteiligung des OT an der OG existierte

- a) bereits am 31.12.01,
- b) aufgrund eines Erwerbs erst ab dem 1.2.02.

Finanzielle Eingliederung:

- a) Der übernehmende Rechtsträger, die X-GmbH, tritt in die Rechtsposition des übertragenden OT. Da dieser bereits am Übertragungstichtag mehrheitlich an der OG beteiligt war, setzt sich dies in der X-GmbH fort. Die finanzielle Eingliederung ist gegeben.
- b) Die finanzielle Eingliederung der OG bestand erst ab dem 1.2.02, so dass eine finanzielle Eingliederung zum Beginn des Wj. der OG angenommen werden kann, wenn der Vorgang einer fiktiven Rückbeziehung gem. § 2 I UmwStG zugänglich ist.

Auf die zu II. gemachten Ausführungen wird verwiesen. Ob dies die FinVerw. auch vertritt, ist unklar. Hierfür spricht einiges, weil sie in Tz. Org. 08 Satz 1 nicht darauf abstellt, dass die gegenüber dem übertragenden Rechtsträger bestehende Eingliederung

rung der OG bereits zum Übertragungstichtag bestanden haben muss (anders z.B. Tz. 06 Satz 2).

GAV:

Wenn der übernehmende Rechtsträger nach dem Übernahmevertrag (§ 126 UmwG) die Beteiligung an der OG erwirbt, wird er im Wege der Gesamtrechtsnachfolge Vertragspartner des GAV.

Die Haltung der FinVerw. zum Fortbestand des GAV ist unklar; es könnte aus der Formulierung in Tz. Org. 08 einiges dafür sprechen, dass die FinVerw. keinen Unterschied zur Abspaltung macht und daher auf einen automatischen Wechsel des Vertragspartners mit Übernahme der OG-Beteiligung annimmt. Eine Kündigung des GAV aus wichtigem Grund ist in jedem Fall möglich (Tz. Org. 12).

Einkommenszurechnung:

Das Einkommen der OG für 02 zum 31.12.02 ist dem übernehmenden Rechtsträger, hier der X-GmbH, zuzurechnen.

Mehr-, Minderabführung:

Geschäftsvorfälle im Rückwirkungszeitraum sind bei Fortsetzung der Organshaft innerorganschaftlicher Art, so dass § 14 IV KStG einschlägig ist.

Ausgleichsposten:

Die Übertragung führt grds. zur Auflösung der Ausgleichsposten bei dem OT. Bei Buchwertansatz bei der X-GmbH können sie beibehalten bleiben; bei Zwischenwertansatz sind sie anteilig aufzulösen (Tz. Org. 08).

VI. Einbringung eines Teilbetriebs zur Neugründung

Grundfall:

OT bringt einen Teilbetrieb am 1.7.02 in die am 1.5.02 neu gegründete OG-GmbH ein, bezieht diesen Vorgang auf den 31.12.01 zurück und schließt in 02 mit der OG-GmbH einen GAV, der in 02 in das Handelsregister eingetragen wird. Das eingebrachte Betriebsvermögen war dem OT bereits am 31.12.01 steuerlich zuzurechnen.

Finanzielle Eingliederung:

In diesem Fall besteht die finanzielle Eingliederung erst ab dem 1.7.02. Gleichwohl akzeptiert die FinVerw. hier den Rückbezug der finanziellen Eingliederung auf den steuerlichen Übertragungstichtag (Tz. Org. 13 Satz 1 und 2), obgleich die OG zu diesem Zeitpunkt noch nicht einmal existierte. Diese m.E. im Ergebnis zutreffende Sicht verblüfft allerdings angesichts der sonst restriktiven Haltung der FinVerw., wenn es um die Einbringung der Beteiligung an der OG selbst geht. Die FinVerw. folgt damit dem BFH, der die Fallkonstellation in seiner Entscheidung I R 89/09³ zu beurteilen hatte. Er entschied, dass sich die bisherige Eingliederung des übertragenen Teilbetriebs bei dem übernehmenden Rechtsträger fortsetze, wenngleich fortan in Gestalt einer Beteiligung an dem übernehmenden Rechtsträger. Diese Sichtweise des BFH halte ich für zweifelhaft. Die steuerliche Organschaft fordert die finanzielle Eingliederung der OG, die nur dann gegeben ist, wenn der OT die Mehrheit der Stimmrechte, die er aus seiner Position als Gesellschafter herleitet, an der OG hält. Die Frage der Eingliederung des auf die OG-GmbH übergegangenen Vermögens ist tatbestandlich in § 14 KStG irrelevant. Der BFH hätte also der Frage, ob die finanzielle Eingliederung in Bezug auf die OG auf den Übertragungstichtag zurückbezogen werden kann – was nach hier vertretener Auffassung zu bejahen ist – nicht ausweichen dürfen.

Die FinVerw. leitet aus der BFH-Entscheidung ab, dass eine rückbezügliche Einbringung nur dann möglich ist, wenn zum Übertragungstichtag das übertragene Betriebsvermögen dem übertragenden Rechtsträger bereit steuerlich zuzurechnen war. Ist also der eingebrachte Teilbetrieb zum gewünschten Übertragungstichtag (noch) nicht vorhanden gewesen, ist hiernach eine Einbringung mit Rückwirkung nicht möglich. Sollte hiernach die Rückbeziehung scheitern, kann die Organschaft in dem Beispielfall gleichwohl für ein für 02 gebildetes Rumpfwirtschaftsjahr der OG-GmbH in Betracht kommen.

GAV:

keine Besonderheiten

³ BStBl. II 2011, 528.

Einkommenszurechnung:

Ist der Rückbezug auf den steuerlichen Übertragungstichtag möglich, werden auch alle Geschäftsvorfälle innerhalb des übertragenen Teilbetriebs aus der Interimszeit der OG-GmbH zugerechnet, so dass das hierauf entfallende Einkommen zusammen mit dem nach der Einbringung erzielte Einkommen der OG-GmbH zuzurechnen ist, das dann insgesamt Gegenstand des GAV ist. Schließt man mit der FinVerw. den Rückbezug aus, kommt erst mit Gründung der OG-GmbH und Übertragung des Teilbetriebs auf die OG-GmbH ein Rumpfwirtschaftsjahr in Betracht. Solange zuvor der Teilbetrieb dem OT zuzurechnen ist, werden die Geschäftsvorfälle in dem vom OT selbst erzielten Einkommen erfasst.

Mehr-, Minderabführungen:

Geschäftsvorfälle innerhalb des übertragenen Betriebsvermögens in dem Rückwirkungszeitraum sind nach Begründung der Organschaft innerorganschaftlicher Art und unterliegen dem Anwendungsbereich des § 14 IV KStG. Ist eine Rückwirkung nicht möglich, stellt sich die Frage nicht.

Ausgleichsposten:

Wegen der Neubegründung der Organschaft stellt sich Frage nach der Behandlung von Ausgleichsposten nicht.

VII. Anteilstausch

Grundfall:

OT-AG hält 100% an der OG (Wj. = Kj.) und bringt diese Beteiligung in die X-GmbH am 1.7.02 ein und erhält hierfür 100 % der Anteile an der X-GmbH. Zwischen OT-AG und der OG bestand eine Organschaft.

a) OT-AG hielt die Beteiligung an der OG bereits zum 1.1.02.

b) OT-AG erwarb die Beteiligung an der OG am 1.3.02.

Finanzielle Eingliederung:

§ 21 UmwStG sieht eine Rückwirkung auf einen in Vergangenheit liegenden Übertragungstichtag nicht vor⁴. Damit ist nach Auffassung der FinVerw. der steuerliche

⁴ Vgl. statt aller van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/Lishaut, § 21 UmwStG Rz. 52.

Übertragungstichtag der Zeitpunkt, zu dem das wirtschaftliche Eigentum an der OG übergeht (Tz. 21.17 und Org. 08 Satz 2). Eine finanzielle Eingliederung der OG in die OT-AG ende folglich am 1.7.02, und die finanzielle Eingliederung gegenüber der X-GmbH bestehe frühestens mit dem Wj. der OG, das nach dem Anteilstausch beginne.

An dieser Auffassung der FinVerw. bestehen zu Recht Zweifel. Wird die Beteiligung nämlich zu Buchwerten oder Zwischenwerten getauscht, ordnet § 21 I UmwStG die entsprechende Anwendung des § 12 III 1. HS UmwStG an, sieht in dem Vorgang also eine partielle Gesamtrechtsnachfolge der übernehmenden Gesellschaft in Bezug auf die Beteiligung an der OG. Das zu I. zum Grundfall Gesagte gilt folglich entsprechend. Damit ist wie folgt zu unterscheiden:

- a) Ist die übertragende Gesellschaft an der OG zu Beginn deren Wj. mehrheitlich beteiligt gewesen, gilt dies für die Übernehmerin aus dem Gesichtspunkt der Rechtsnachfolge gleichermaßen⁵. In der Variante a) des Beispielsfalls war das gegeben, so dass die finanzielle Eingliederung ab dem Beginn des Wj. 02 bejaht werden kann.
- b) Wird die Mehrheitsbeteiligung des übertragenden Rechtsträgers an der OG wie in der Variante b) erst später erworben, ist eine finanzielle Eingliederung durch die übernehmende Gesellschaft nicht begründbar, weil beim Anteilstausch eine fiktive Rückbeziehung der finanziellen Eingliederung auf einen früheren steuerlichen Übertragungstichtag vom Gesetz nicht vorgesehen ist.

GAV:

Der Anteilstausch ist kein Grund, dass der GAV ohne weiteres endet. Hält die einbringende Gesellschaft wie im Beispielsfall an der aufnehmenden Gesellschaft nach dem Tausch die Mehrheit der Stimmrechte (hier an der X-GmbH), kann die bisherige unmittelbare Organschaft zwischen OT-AG und OG fortan als mittelbare Organschaft fortgeführt werden. Eine andere Situation ist gegeben, wenn nicht die Mehrheit der Stimmrechte an der aufnehmenden Gesellschaft erworben wird, so dass eine Fortsetzung der bisherigen Organschaft in Gestalt einer mittelbaren Organschaft ausge-

⁵ Blumenberg/Lechner, DB Beilage 1/2012 S. 61; Röder/Jonas/Montag in FGS/BDI, UmwSt-Erlass, S. 564.

geschlossen ist. Hier ist die Fortsetzung und Durchführung des GAV nicht mehr zumutbar, so dass ein wichtiger Kündigungsgrund zu bejahen ist. Die FinVerw. räumt, wenn die Voraussetzungen einer mittelbaren Organschaft erfüllt sind, die Möglichkeit der Fortsetzung der Organschaft ein, sieht sie aber nicht zwingend vor (vgl. Tz. Org. 16 Satz 1: „*kann*...das bestehende Organschaftsverhältnis in Form einer mittelbaren Organschaft fortgeführt werden.“). Diese Formulierung spricht für ein Wahlrecht der Beteiligten. Sie räumt damit, auch wenn die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung weiterhin erfüllt sind, wohl immer ein außerordentliches Kündigungsrecht ein. Dieser „Automatismus“ in der Einräumung außerordentlicher Kündigungsrechte erscheint mir zweifelhaft. Jedoch wird den Beteiligten damit erhebliche Flexibilität der künftigen Organschaftsstrukturen ein geboten. Damit ist es z.B. möglich, dass statt der fortbestehenden mittelbaren Organschaft eine unmittelbare Organschaftsbeziehung zwischen übernehmenden Rechtsträger und OG begründet wird, zu deren Zweck der bisherige GAV gekündigt werden muss.

In folgender Konstellation ist die Einräumung eines Kündigungsrecht allerdings nicht einsehbar:

Die OT-AG ist mehrheitlich an der T-AG beteiligt, und diese hält wiederum mehrheitlich die Anteile an der OG-GmbH. Zwischen der OT-AG und der OG-GmbH besteht ein mittelbares Organschaftsverhältnis. Wenn die T-AG ihre Mehrheitsbeteiligung an der OG-GmbH gegen neue Anteile an der OT-AG tauscht, wird das Organschaftsverhältnis zwischen der OT-AG und der OG-GmbH ohne Unterbrechung fortan als unmittelbare Organschaft fortgeführt. Für eine Kündigung des GAV aus wichtigem Grund besteht kein Raum.

Hingegen ist in folgender Konstellation die Einräumung einer außerordentlichen Kündigungsmöglichkeit unerlässlich:

Die OT-AG ist mehrheitlich an der T-AG beteiligt. Die T-AG ist wiederum an der OG-GmbH mehrheitlich beteiligt; zwischen der T-AG und der OG-GmbH besteht eine Organschaftsbeziehung. Wenn nunmehr die T-AG ihre Beteiligung an der OG-GmbH gegen neue Anteile an der OT-AG in diese einbringt, besteht die Organschaft zwischen der T-AG und der OG-GmbH mangels finanzieller Eingliederung nicht mehr.

Der GAV zwischen diesen Gesellschaften ist aus wichtigem Grund kündbar. Da nunmehr die OT-AG unmittelbar mehrheitlich an der OG-GmbH beteiligt ist, kann ein neues Organschaftsverhältnis nach den allgemeinen Regeln durch Neuabschluss eines GAV begründet werden (missverständlich Tz. Org. 17).

Mehr- und Minderabführungen:

Ist eine Organschaft der OG bereits für das Wj., in dem der Anteilstausch stattfindet, mit dem übernehmenden Rechtsträger unter dem Gesichtspunkt der Rechtsnachfolge begründbar, weil der übertragende Rechtsträger an der OG bereits zu Beginn deren Wj. mehrheitlich beteiligt war, sind Geschäftsvorfälle in der Zeit zwischen Beginn des Wj. und dem Anteilstausch, die zu Mehr- oder Minderabführungen führen, innerorganschaftlicher Art, so dass § 14 IV anzuwenden ist. Kommt eine Anknüpfung an den Beginn des Wj. nicht in Betracht, liegen die Geschäftsvorfälle vor der Begründung der Organschaft, so dass dann § 14 III KStG einschlägig ist.

Ausgleichsposten:

Der Anteilstausch stellt eine Veräußerung der Beteiligung an der OG dar und führt regelmäßig zur Auflösung der Ausgleichsposten bei dem tauschenden OT. Wird die Beteiligung an der OG steuerlich begünstigt gegen Gewährung neuer Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft getauscht, werden die Ausgleichsposten entsprechend dem Ansatz der Beteiligung an der OG beim übernehmenden Rechtsträger fortgeführt⁶.

Setzt sich die bisherige unmittelbare Organschaft des OT nach dem Anteilstausch nunmehr als mittelbare Organschaft fort, werden gleichwohl die Ausgleichsposten auch in diesem Fall nicht bei dem OT fortgeführt, sondern korrigieren den Ansatz der vermittelnden Gesellschaft an der OG. Die FinVerw. ist hingegen der Auffassung, dass die Ausgleichsposten von dem OT fortzuführen seien wohl als Korrektiv zum Beteiligungsansatz an der vermittelnden Gesellschaft (Tz. Org. 16 Satz 4.).

Tauscht der OT seine unmittelbare Beteiligung an der OG gegen eine Beteiligung an seiner Muttergesellschaft, so dass diese fortan mehrheitlich an der OG unmittelbar beteiligt ist, gelten m.E. die gleichen Grundsätze. Die FinVerw. ermöglicht zwar die

⁶ Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Lishaut, Anh. 3 Rz. 69.)

Fortsetzung der Organschaft ab Anteilstausch zwischen der Muttergesellschaft und der OG, verlangt aber die Auflösung der bei dem bisherigen OT gebildeten Ausgleichsposten (Tz. Org. 17 Satz 2).

VIII. Formwechsel

Grundfall:

OT-AG ist mit der OG (Wj. = Kj.) organschaftlich verbunden. OT-AG wechselt am 1.7.02 ihre Rechtsform in eine KG und bezieht diesen Formwechsel auf den 31.12.01 zurück.

Finanzielle Eingliederung:

Bestand bereits zum rückbezogenen Übertragungstichtag zwischen der OT-Kapitalgesellschaft die finanzielle Eingliederung, ändert hieran die Umwandlung in eine OT-Personengesellschaft nichts, da die Identität des OT sich durch den Formwechsel nicht ändert (vgl. Tz. Org. 10 Satz 2.). Ist die finanzielle Eingliederung zu einem späteren Zeitpunkt, aber noch vor dem Formwechsel begründet worden, dürfte nach Auffassung der FinVerw. eine Zurechnung der finanziellen Eingliederung schon zum rückbezogenen Übertragungstichtag ausscheiden, auch wenn sie hierzu keine ausdrückliche Aussage trifft. M.E. ist zu berücksichtigen, dass bei einem Rechtsformwechsel von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft eine steuerliche Rückbeziehung gem. § 9 Satz 3 UmwStG ermöglicht wird. Damit stellt sich hier die Frage, ob die finanzielle Eingliederung auch beim Formwechsel fiktiv zurückbezogen werden kann. Dies ist m.E. aus den o.g. Gründen ebenfalls zu bejahen.

Wird die Organschaft zeitlich im Anschluss an einen Formwechsel erstmals begründet, kommt sie bei rechtzeitigem Eintrag des GAV in das Handelsregister bereits für das laufende Wj. der Og zustande (so ausdrücklich nur für den Fall, dass der später formwechselnde Rechtsträger an der OG zu Beginn ihres Wj. schon mehrheitlich beteiligt war, Tz. Org. 10 Satz 3.).

Entsprechendes gilt, wenn eine OT-Personengesellschaft ihre Rechtsform in eine Kapitalgesellschaft ggf. mit Rückbezug gem. § 25 Satz 2 i.V.m. § 9 Satz 3 UmwStG ändert.

GAV:

Der Formwechsel berührt nicht die Identität des Rechtsträgers, so dass der GAV fortgesetzt wird.

Mehr-, Minderabführungen:

Geschäftsvorfälle in der OG, die vor der finanziellen Eingliederung im nämlichen Wirtschaftsjahr stattgefunden haben, sind bei fiktivem Rückbezug der finanziellen Eingliederung auf den Beginn des Wj. der OG bei Neubegründung einer Organschaft innerorganschaftlich verursacht.

Ausgleichsposten:

Der Formwechsel des OT hat keine Auswirkung auf die bei ihm bislang gebildeten Ausgleichsposten.

IX. Anwachsung

Scheidet aus einer OT-Personengesellschaft der vorletzte Gesellschafter aus, wächst das Vermögen der OT-Personengesellschaft dem verbleibenden letzten Gesellschafter zu (§ 738 BGB), und die Gesellschaft ist beendet. Die FinVerw. will hierbei wie folgt unterscheiden:

1. Anwachsung als Folge einer Einbringung

Finanzielle Eingliederung:

Ist die Anwachsung Folge einer Einbringung nach § 20 UmwStG vertritt die FinVerw. zu der Zurechnung der finanziellen Eingliederung folgende Auffassung (vgl. Tz. Org. 18.):

Beispiel 1:

Die A-GmbH ist Komplementärin an der A-KG und an ihr zu 70% beteiligt. Der A als Kommanditist hält 30%. Am 1.7.02 bringt A seinen Mitunternehmeranteil nach § 20 UmwStG in die A-GmbH ein. Der steuerliche Übertragungstichtag soll der 31.12.01 sein. Die A-KG ist OT in Bezug auf die OG-GmbH (Wj. = Kj.) und an ihr schon am 31.12.01 zu 100% beteiligt.

Hier liege aus der Sicht der FinVerw. eine mittelbare finanzielle Eingliederung der OG-GmbH im Verhältnis zur A-GmbH vor. Durch die Einbringung des Anteils des A ändere sich an der bestehenden finanziellen Eingliederung nichts, außer dass sie zu einer unmittelbaren finanziellen Eingliederung werde. Die finanzielle Eingliederung der OG-GmbH bestehe damit bereits ab dem 1.1.02.

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1 nur mit dem Unterschied, dass die A-GmbH zu 30% und der A zu 70% beteiligt sind.

Eine mittelbare finanzielle Eingliederung in Bezug auf die A-GmbH hat in dieser Variante nicht bestanden. Nach der FinVerw. komme es dann darauf an, ob der A-GmbH rückwirkend die finanzielle Eingliederung zuzurechnen sei. Die FinVerw. bejaht diese Frage, wenn wie im Beispiel 2 der steuerliche Übertragungstichtag vor den Beginn des Wj. der OG-GmbH gelegt wird. Ein Unterschied zum Beispiel 1, in dem bereits zum Übertragungstichtag eine mittelbare Eingliederung der OG zum übernehmenden Rechtsträger bestanden hat, ergibt sich damit nicht.

Im Ergebnis ist der FinVerw. zuzustimmen. Jedoch halte ich ihre Begründung nicht für überzeugend. Der Grund der Zurechnung der finanziellen Eingliederung liegt m.E. in der Gesamtrechtsnachfolge nach der aufgelösten Personengesellschaft (vgl. hierzu im Einzelnen die nachfolgend in 2. gemachten Ausführungen) und nicht im steuerlichen Rückbezug gem. § 20 V UmwStG. Dieser hat nur Bedeutung für die Frage, ab wann das vom A übertragene Vermögen der A-GmbH steuerlich zuzurechnen ist. Gegenstand der Einbringung ist hier die Beteiligung an der A-KG, nicht aber das Vermögen der A-KG selbst. Damit nimmt die Beteiligung an der A-KG an der OG-GmbH an dem Rückbezug iSd § 2 I UmwStG selbst nicht teil. Auswirkungen zur

steuerlichen Zuordnung in zeitlicher Hinsicht ergeben sich nur als Reflex der rückwirkenden Einbringung des Gesellschaftsanteils an der A-KG.

2. Anwachsung als Folge einer Einzelrechtsnachfolge in Bezug auf den Mitunternehmeranteil

Wie Beispiele 1 und 2 nur mit dem Unterschied, dass A seinen Mitunternehmeranteil an die A-GmbH veräußert und aus der Gesellschaft ausscheidet.

Ist die A-GmbH bereits mittelbar mehrheitlich an der OG zu Beginn ihres Wj. beteiligt, mutiere hier nach Auffassung der FinVerw. die vorherige mittelbare finanzielle Eingliederung in eine unmittelbare im Verhältnis zur A-GmbH. Damit könne die A-GmbH die Organschaft ohne Unterbrechung mit der OG-GmbH fortführen.

In der Variante des Beispiels 2 jedoch erwerbe die A-GmbH erstmals bei einem „Durchblick durch die KG“ mit dem Ausscheiden des A mit Wirkung ex nunc die Mehrheit an der OG-GmbH. Die FinVerw. ist in diesem Fall der Auffassung, dass erst dann die Beteiligung an der OG dem verbleibenden Gesellschafter zugerechnet werden könne mit der Folge, dass die Organschaft mit der A-KG innerhalb des Wj. der OG-GmbH ende und nicht zu Beginn ihres Wj. mit der A-GmbH neu begründbar sei.

Ob diese Auffassung letztlich trägt, ist zweifelhaft, weil auch hier erneut sich die Frage nach der rechtlichen Reichweite der Gesamtrechtsnachfolge stellt. Der Anwachsungsvorgang hat für den verbleibenden Gesellschafter zur Konsequenz, dass er Gesamtrechtsnachfolge des bis dahin gesamthänderischen Vermögens der Personengesellschaft wird⁷. Damit setzt er die Rechtsposition der Personengesellschaft in der Weise fort, wie sie im Zeitpunkt der Anwachsung besteht. Ist die Personengesellschaft an der OG vom Beginn ihres Wj. an mehrheitlich beteiligt, ändert sich dieser Befund bei der Gesamtrechtsnachfolge durch den verbleibenden Gesellschafter nicht, auch wenn dieser mittelbar bislang nicht mehrheitlich an der OG beteiligt gewesen sein sollte. Auf eine von der FinVerw. angestellte Vermögensanteilsbetrachtung für die Zeit der Existenz der Gesellschaft kommt es nicht an. Sollte sie entscheidend sein, dann müsste bei einer die OG-Beteiligung haltenden Personengesell-

⁷ Hopt in Baumbach/Hopt, HGB, 34. Aufl. 2010, München, § 131 Rz. 39; Piehler/Schulte in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. I, 3. Aufl. 2009, München, § 74 Rz. 35 mwN.

schaft mit drei Gesellschaftern auch dann eine finanzielle Eingliederung zur OG ausgeschlossen werden, wenn der Mehrheitsgesellschafter ausscheidet und das auf seine Beteiligung entfallende Gesamthandsvermögen in der fortbestehenden Personengesellschaft den beiden anderen zuwächst, obgleich sich an der dinglichen Zuordnung des von der Personengesellschaft gehaltenen Vermögens nichts ändert⁸. Eine solche an sich von ihrem eingenommenen Standpunkt aus gebotene Konsequenz hat die FinVerw. aber bislang nicht gezogen. Nach hier vertretener Auffassung setzt sich in dem Beispiel 3 die finanzielle Eingliederung der OG-GmbH in Bezug auf den letzten, bisherigen Minderheitsgesellschafter, dem das Vermögen der KG zuwächst, fort. Es spielt keine Rolle, in welchem Umfang er vor der Anwachsung an der Gesellschaft beteiligt gewesen war.

B. Organgesellschaft als Beteiligte eines Umwandlungsvorgangs

I. Verschmelzung

1. Verschmelzung der OG auf einen dritten Rechtsträger.

Finanzielle Eingliederung:

Die finanzielle Eingliederung der OG zum OT endet mit dem steuerlichen Übertragungstichtag. Liegt er innerhalb des Wj. der OG, entsteht ein vom Beginn ihres Wj. bis zum Übertragungstichtag laufendes Rumpfwirtschaftsjahr, in dem die Organshaft fort dauert. Nach a.A. sei es vorstellbar, dass sich die untergehende Beteiligung an der OG an der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft fortsetze⁹. Diese Auffassung lässt sich unter dem Aspekt der Gesamtrechtsnachfolge gerade wegen des Untergangs der OG nicht herleiten, und die Rückwirkungsfiktion bezieht sich auf das Vermögen der OG und nicht auf die Beteiligung an ihr.

GAV:

Nach h.A. und Meinung der FinVerw. (Tz. Org. 21) werde der GAV automatisch beendet. Für eine stets zwingende Beendigung des GAV im Falle der Verschmelzung

⁸ Ulmer/Schäfer in MünchKomm zum BGB, 5. Aufl. München 2009, § 738 BGB Rz. 9.

⁹ Rödder/Jonas/Montag in FGS/BDI, UmwSt-Erlass, S. 567 f.

der OG sehe ich weder eine Rechtsgrundlage noch Notwendigkeit; eine differenzierte Betrachtung ist vielmehr geboten, und sicherlich stellt die Verschmelzung immer einen wichtigen Kündigungsgrund dar.

Gewinnermittlung und -zurechnung:

Das bis zum Ende des Wj. (bzw. Rumpfwirtschaftsjahrs) erzielte Ergebnis der OG aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit ist dem OT zuzurechnen. Das Übertragungsergebnis ist von der OG selbst zu versteuern (h.M; Tz. Org. 27 Satz 1).

Ausgleichsposten:

Die bei dem OT gebildeten Ausgleichsposten werden nach Meinung der FinVerw. vollständig aufgelöst (Tz. Org 21 Satz 4). Nach a.A. sollen die Ausgleichsposten fortan ein Korrekturposten zur Beteiligung an dem übernehmenden Rechtsträger sein; Grundlage dieser Auffassung ist § 13 II Satz 2 UmwStG. Mir ist dies zweifelhaft, weil Ausgleichsposten sich stets auf die Beteiligung an der OG beziehen und mit dieser zusammenhängen. Existiert die OG nicht mehr, ist der erforderliche Zusammenhang wohl endgültig gelöst, so dass die angenommene Reichweite des § 13 II Satz 2 UmwStG überzogen erscheint.

2. Verschmelzung der OG auf den OT

Finanzielle Eingliederung:

Die Eingliederung endet durch Konfusion.

GAV:

Der GAV hat sich ebenfalls im Wege der Konfusion erledigt.

Gewinnermittlung und -zurechnung, Übertragungsgewinn:

Wie 1.

Ausgleichsposten:

Vollständige Auflösung

3. Verschmelzung der Tochtergesellschaft der OG auf die OG

Finanzielle Eingliederung, GAV:

Keine Änderung

Gewinnermittlung und -zurechnung, Übertragungsgewinn:

Es gelten die üblichen Regeln; das Verschmelzungsergebnis wird von der Abführungs- bzw. Verlustübernahmeverpflichtung erfasst (Tz. Org. 30 Satz 1 Nr. 1, Org. 32).

Mehr-/Minderabführung:

Entsteht durch den Verschmelzungsvorgang ein Übernahmegewinn, weil die OG das Vermögen steuerlich mit den Buchwerten, handelsrechtlich mit den höheren Verkehrswerten ansetzt, unterliegt diese Mehrabführung dem § 14 IV KStG als innerorganschaftlicher Vorgang (a.A. Tz. Org. 33).

Ursachen für Mehr-/Minderabführungen in der Tochtergesellschaft sind hingegen außerhalb der Organschaft gelegt, so dass für deren Behandlung § 14 III KStG einschlägig ist (Tz. Org. 34).

Ausgleichsposten:

Keine Änderung

4. Verschmelzung einer Schwestergesellschaft der OG oder einer anderen Gesellschaft auf OG

Beispiel 1:

Die M-AG ist zu 100% an der OG sowie an der S-GmbH beteiligt. Am 1.7.02 wird die S-GmbH auf die OG zum 31.12.01 verschmolzen. Die M-AG erhält hierfür

- a) neue Anteile an der OG
- b) alte Anteile an der OG.

Beispiel 2:

Die M-AG ist zu 60% und die X-AG zu 40% an der OG beteiligt. Zwischen der M-AG und der OG besteht eine Organschaft. Die T-GmbH, an der die X-AG zu 100% beteiligt ist, wird auf die OG gegen Gewährung an Anteilsrechten verschmolzen mit

der Folge, dass nunmehr die M-AG nur noch zu 45% und die X-AG jetzt mit 55% an der OG beteiligt sind.

Finanzielle Eingliederung:

Keine Änderung im Beispiel 1; im Beispiel 2 endet die Organschaft (vgl. hierzu Tz. Org. 29).

GAV:

Keine Änderung und i.d.R. kein Kündigungsrecht im Beispiel 1; dies kann anders gelagert sein, wenn die Risikosituation sich ändert oder wenn die finanzielle Eingliederung nicht mehr für eine Organschaft ausreicht wie im Beispiel 2.

Ergebnisermittlung, -zurechnung, Übernahmeergebnis:

Beispiel 1, Variante a): Verschmelzung einer Schwestergesellschaft auf die OG gegenüber dem OT oder im Falle einer Einbringung in die OG an den übertragenden Rechtsträger), ist der Vorgang ergebnisneutral. Die Vermögensmehrung wird bei der OG durch die Aufstockung des Nennkapitals und darüber hinaus durch Einstellung in die Kapitalrücklage gem. § 272 II HGB abgebildet (Tz. Org. 30 Satz 1 Nr. 2 für die Seitwärtsverschmelzung eines Schwestergesellschaft auf die OG; Blumenberg/Lechner, DB-Beilage 1/2012, S. 68 auch für andere Formen der Einbringung in die OG gegen Gewährung neuer Anteile.). Ein abführungspflichtiger Übernahmegewinn entsteht hierbei nicht.

Beispiel 1, Variante b): Gewährt die übernehmende OG bilanzierte alte Anteile (nach der Rechtslage vor § 272 HGB i.d.F. des BilMoG), unterliegt die sich aus der zwischen dem übernommenen Vermögen und den hingegebenen Anteilen ergebende Differenz der Gewinnabführung (Tz. Org. 31).

Ausgleichsposten:

Da der OT an der OG beteiligt bleibt, bleiben die Ausgleichsposten unberührt. Dies gilt auch dann, wenn aufgrund der Verschmelzung die Organschaft enden sollte (Beispiel 2).

II. Abspaltung, Ausgliederung

Beispiel:

- a) OT ist an OG zu 100% beteiligt. OG spaltet einen Teilbetrieb auf die S-GmbH ab, deren Anteile der OT hält.
- b) OG bringt einen Teilbetrieb in die E-GmbH ein gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

Finanzielle Eingliederung:

Keine Änderung, da OT unverändert zu 100% an der OG beteiligt bleibt (Tz. Org. 22).

GAV:

Keine Änderung (Tz. Org. 22)

Ergebnisermittlung, -zurechnung, Übertragungsergebnis:

Ein steuerlicher Übertragungsgewinn ist auf der Ebene der OG zu ermitteln und dem OT zuzurechnen (Tz. Org. 27).

Mehr-, Minderabführungen:

Wird z.B. das eingebrachte Vermögen der OG bei dem aufnehmenden Rechtsträger steuerlich zu Buchwerten, handelsrechtlich jedoch zu höheren Verkehrswerten angesetzt, wird durch den hierdurch bestimmten Veräußerungspreis bei der OG ein steuerlicher Veräußerungsgewinn realisiert (§ 20 III UmwStG). Dieses Mehrergebnis unterliegt der Abführung (s.o.). Die Mehrabführung will die FinVerw. dem § 14 IV KStG unterwerfen (Tz. Org. 28). Dies ist zutreffend, da der Vorgang innerorganschaftlicher Natur ist.

Ausgleichsposten:

Die FinVerw. ist der Meinung, dass die Abspaltung eine partielle Veräußerung der OG darstelle, die zur anteiligen Auflösung der Ausgleichsposten führe. Der auf den Teil des abgespaltenen Vermögens entfallende Teil der Ausgleichsposten sei vollständig aufzulösen, wenn Verkehrswerte angesetzt werden, und anteilig aufzulösen, wenn Zwischenwerte angesetzt werden. Wird die Buchwertfortführung gewählt, bleiben die Ausgleichsposten unberührt. (Tz. Org. 22 Satz 3 ff.). M.E. ist diese Behandlung nicht zweifelsfrei. Gegenstand der Abspaltung ist das der OG gehörende Vermögen und nicht die Beteiligung an ihr. Es ist zweifelhaft, ob die Gleichsetzung der Abspaltung des Vermögens mit einem veräußerungsähnlichen Vorgang bezogen auf die Beteiligung iSd. § 14 IV Satz 5 KStG zulässig ist.

Für die Ausgliederung gelten diese Ausführungen nicht; hier bleiben richtigerweise die Ausgleichsposten stets unberührt.

III. Aufspaltung

Grundfall:

OT ist zu 100% an der OG beteiligt. Zum 01.07.02 wird die OG auf die X-GmbH und die Y-GmbH aufgespalten.

Finanzielle Eingliederung:

Mit der Aufspaltung endet die finanzielle Eingliederung der OG, da diese untergeht.

GAV:

Nach h.M. endet der GAV automatisch (str.), vgl. Tz. Org. 23.

Übertragungsergebnis:

Das Übertragungsergebnis ist wegen der Nähe zur Auflösung der OG wie ein Auflösungsgewinn von der OG selbst zu versteuern (Tz. Org. 27 Satz 1).

Ausgleichsposten:

Die Aufspaltung ist einer Veräußerung der OG-Beteiligung gleichzusetzen, so dass die Ausgleichsposten aufzulösen sind.

IV. Formwechsel

1. Formwechsel der OG in eine andere Form der Kapitalgesellschaft

An der steuerlichen Organschaft ändert sich nichts (Tz. Org. 24 Satz 1)

2. Formwechsel der OG in eine Personengesellschaft

Finanzielle Eingliederung:

Keine Änderung

GAV:

Die Personengesellschaft kann kein tauglicher Vertragspartner eines GAV und damit keine OG sein. Er endet also mit dem Formwechsel.

Gewinnermittlung:

Solange die OG steuerlich existiert, ist ihr Einkommen dem OT zuzurechnen. Wird z.B. der Formwechsel steuerlich zurückbezogen auf den Schluss des letzten Wirtschaftsjahrs der OG, ist das zum Schluss dieses Wj. erzielte Einkommen letztmalig dem OT zuzurechnen. Erfolgt der Formwechsel mit einem steuerlichen Übertragungstichtag innerhalb des Wj. der OG, wird ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet, dessen Ergebnis dem GAV unterliegt.

Ausgleichsposten:

Die Umwandlung wird von der FinVerw. der Veräußerung der OG gleichgesetzt, so dass nach § 14 IV Satz 5 KStG die Ausgleichsposten in vollem Umfang aufzulösen sind (Tz. Org. 24 Satz 3).

Die Zukunft der Organschaft

Dr. Steffen Neumann

A. Kritikpunkte an der gegenwärtigen Organschaft

Die Befürworter der Abschaffung der bisherigen Organschaftsregelung führen im Wesentlichen folgende Gesichtspunkte zur Begründung ihrer Forderung¹ an:

- *Doppelter Inlandsbezug der Organgesellschaft*
EU-Kommission² ist der Auffassung, dass dieses Tatbestandsmerkmal gegen die Niederlassungsfreiheit verstoße und damit EU-rechtswidrig sei. An diesem Tatbestandsmerkmal hält die FinVerw. nicht mehr fest. Mit BMF-Schreiben vom 28.3.2011³ ist geregelt, dass im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung eine im EU/EWR-Ausland gegründete Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland eine taugliche Organgesellschaft sein könne.
- *Ausländische Gesellschaften können nicht Organgesellschaften sein, da sie nicht Vertragspartner eines Gewinnabführungsvertrags sein können. Es müsse unter Berücksichtigung der EuGH-Rechtsprechung gewährleistet sein, dass zumindest die finalen Verluste im Inland Berücksichtigung finden.*
- *Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags (GAV)*
Hierauf soll aus folgenden Gründen verzichtet werden:
 - Gefahr des fehlerhaften Zustandekommens eines GAV nach den Regeln der §§ 291 ff. AktG wegen der Beachtung der formellen Erfordernisse

¹ Vgl. hierzu statt aller Oesterwinter, DStZ 2011, 585 mwN.

² Vertragsverletzungsverfahren Nr. 2008/4909.

³ BStBl. I 2011, 300.

- Gefahr bei Kapitalgesellschaften, die nicht Normadressat des § 291 AktG sind, die Anforderungen des § 17 KStG (fehlende Verlustausgleichsverpflichtung als ausdrücklicher Vertragsinhalt)⁴ inhaltlich zu verfehlen
- Nicht rechtzeitige Eintragung eines GAV in das Handelsregister
- Mindestlaufzeit eines GAV von fünf Zeitjahren
- Fehlerhafte Durchführung des GAV in folgenden Bereichen:
 - Kein zutreffender Ausweis des ganzen Gewinns (fehlerhaft ermitteltes handelsrechtliches Jahresergebnis, fehlerhaft ermittelter Steuerbilanzgewinn)
 - Kein zutreffend abgeführter Gewinn oder mangelhafte Verlustübernahme
- Fehlerhafte Beendigung des GAV innerhalb der Fünfjahresfrist
- Internationale Unüblichkeit eines GAV bei Gruppenbesteuerungssystemen im Konzern
- Fehlerhafte Ausgleichszahlung gem. § 16 KStG

Einige dieser Fehler könnten unerkannt vorliegen mit der Folge, dass steuerrechtlich die Organschaft auch für die Vergangenheit nicht gegeben ist, während das Handelsrecht sich bei fehlerhaften Verträgen damit behilft, in der tatsächlichen Durchführung eines unwirksamen Vertrags eine hinreichende Rechtsgrundlage für den erfolgten Leistungsaustausch zu sehen und damit Bereicherungsansprüche zu vermeiden. Die Parteien können sich nur für die Zukunft auf die Unwirksamkeit des Vertrags berufen.

- *Sperrung vororganschaftlicher Verluste*
- *Administrierungsprobleme*
 - Mehr- und Minderabführungen
 - Ermittlung, Berechnung und Behandlung von Ausgleichsposten gem. § 14 Abs. 3 und 4 KStG

⁴ Vgl. hierzu BFH v. 03.03.2010, I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132; v. 28.07.2010, I B 27/10, BStBl. II 2010, 935; BMF v. 19.10.2010, BStBl. I 2010, 836.

- *Betriebswirtschaftliche Fehlanreize*

Organgesellschaften seien nicht motiviert, Gewinne zu erwirtschaften, da sie diese ohnehin abführen müssten und Verluste ersetzt erhielten.

B. Diskussion um Modelle für den Ersatz der Organschaft

Hauptkritikpunkt ist die Notwendigkeit, einen GAV abschließen zu müssen. Damit ranken sich die Ersatzmodelle um Lösungen, die einen solchen Vertrag verzichtbar machen. Folgende Modelle werden derzeit diskutiert:

I. IFSt-Modell⁵

Das Modell zeichnet sich durch folgende Eckpunkte aus:

- Abschaffung des GAV
- Gruppengesellschaft
Gruppengesellschaft kann jede unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft mit inländischem Ort der Geschäftsleitung sein; bei unbeschränkt steuerpflichtigen EU-/EWR-Kapitalgesellschaften mit Sitz im Inland und Geschäftsleitung im Ausland ist das inländischen Betriebsstättenergebnis in die Gruppenbesteuerung einzubeziehen.
- Gruppenträger
Jedes bilanzierendes gewerbliches unbeschränkt steuerpflichtiges Unternehmen kann Gruppenträger sein; bei Gruppenträgern mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland muss die Beteiligung an der Gruppengesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte gehören; eine Zweigniederlassung ist entbehrlich.
- Selbständige Einkommensermittlung bei jedem Gruppenmitglied entsprechend der bisherigen Rechtslage mit folgenden Besonderheiten:

⁵ IFSt-Schrift Nr. 471 (2011).

- Möglichkeit der Verrechnung von in der Gruppenzugehörigkeit erwirtschafteten Gewinnen des Gruppenmitglieds mit eigenen Verlusten aus der Vorgruppenzeit
 - Weitere Anwendung der Bruttomethode (§ 15 Satz 1 Nr. 2 und 3 KStG), der Betriebsfiktion hinsichtlich der Zinsschranke (§ 15 Satz 1 Nr. 3 KStG) und der gewerbsteuerlichen Besonderheiten gem. R 7.1 Abs. 5 GewStR
- Einheitliche Behandlung der Gruppenbesteuerung in der Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer
 - Mindestbeteiligungsquote von 75% an Nennkapital und Stimmrechten
 - Mehrmüttergruppenbesteuerung wünschenswert, aber nicht notwendig
 - Gruppenbesteuerung aufgrund eines gemeinsamen Antrags von Gruppenträger und Gruppengesellschaft mit fünfjähriger Bindung
 - Rechtsfolge der Gruppenbesteuerung:
 - Einkommenszurechnung entsprechend der bisherigen Rechtslage (keine Vollkonsolidierung, keine Ergebnisverrechnung zwischen Schwestergesellschaften)
 - Besonderheiten bei der Verlustzurechnung: ggf. Begrenzung der Verlustzurechnung auf den Betrag des "Investments des Gruppenträgers" (= steuerlicher Beteiligungsbuchwert zuzüglich nachlaufender nachträglicher Anschaffungskosten, Gedanke der Verlusttragung); ggf. weitergehende Verlustnutzung bei zivilrechtlicher Haftung des Gruppenträgers für Verluste der Gruppenmitglieder etwa durch Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags nach § 291 AktG, bei Vorliegen einer harten Patronatserklärung etc.
 - Erfolgsneutralität der Einkommenszurechnung während der Gruppenbesteuerungszeit und dies unabhängig von tatsächlich erfolgten Gewinnausschüttungen der Organgesellschaften oder geleisteten Einlagen des Gruppenträgers zum Verlustausgleich; Ausnahmen hiervon:

1. Korrekturbedarf bei Ausschüttungen von Organgesellschaften aus ihren Gewinnrücklagen, die aus der Zeit vor der Gruppenzugehörigkeit stammen; diese gelten als steuerpflichtige Gewinnausschüttungen.

2. Korrekturbedarf: wenn während der Gruppenzugehörigkeit Organgesellschaften einen höheren Betrag ausgeschüttet haben als steuerlich zugerechnetes Einkommen vorhanden war (z.B. aufgrund von Umwandlungsvorgängen), wird am Ende der Gruppenbesteuerung der überschüssende Betrag als reguläre Ausschüttung behandelt.

3. Korrekturbedarf: wenn Organträger einen größeren Betrag in die Organgesellschaft eingelegt hat, als ihm steuerlich Verluste zugerechnet wurden, wird am Ende der Gruppenbesteuerung der überschüssende Betrag dem Beteiligungsbuchwert zugerechnet.

Folge: Führung eines Gruppengesellschaftskontos und eines Altrücklagenkontos bei jeder Gruppengesellschaft; Führung eines Gruppenträgerkontos bei dem Gruppenträger für jede von ihm gehaltene Gruppengesellschaft

- Keine eigene Besteuerung des für Ausgleichszahlungen verwendeten Einkommens (Streichung des § 16 KStG)

II. Einkommenszurechnungsmodell (Bayern, Rheinland-Pfalz)

Wie IFSt-Modell mit folgenden Einschränkungen:

- Gruppengesellschaft
Auch ausländische EU-/EWR-Kapitalgesellschaften mit inländischer Betriebsstätte werden einbezogen, jedoch ausdrücklicher Ausschluss von Drittstaaten-Tochterkapitalgesellschaften.
- Mittelbare Gruppenzugehörigkeit
Mittelbarkeit ist auch über ausländische EU-/EWR-Kapitalgesellschaften möglich, wenn diese mindestens zu 75% am Gruppenmitglied beteiligt sind; vermittelnde Gesellschaft darf nicht im Drittstaat ansässig sein.

- Besondere Konten
Nur bei Gruppengesellschaften werden Gruppenmitglieds- und Altrücklagenkonten geführt.
- Mehrmütterorganschaft: Ausschluss
- Verlustzurechnung
Begrenzung auf die Höhe der Anschaffungskosten der Beteiligung
- Gewerbesteuer: Beibehaltung der bisherigen Rechtslage

III. Gruppenbeitragsmodell (Hessen)

Dieses Modell zeichnet sich durch folgende Eckpunkte aus:

- Abschaffung des GAV
- Gruppenträger: wie heutige Organträger
- Gruppengesellschaft: wie heutige Organgesellschaft (unter Berücksichtigung der Erweiterung gem. BMF v. 28.3.2011⁶) unter Einbezug ausländischer EU-/EWR-Kapitalgesellschaften mit inländischer Betriebsstätte
- Mindestbeteiligungsquote des Gruppenträgers in Höhe von 95% der Anteils- und Stimmrechte zu Beginn und während der gesamten Dauer des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft (unmittelbar oder mittelbar)
- Gruppenbesteuerung erfolgt auf gemeinsamen Antrag von Gruppenträger und Gruppengesellschaft mit fünfjähriger Bindung oder für den jeweiligen Veranlagungszeitraum (keine fünfjährige Bindung), jedoch dann Wartefrist von fünf Jah-

⁶ BStBl. I 2011, 300.

ren eines ehemaligen Gruppenmitglieds für die erneute Einbeziehung in die Gruppenbesteuerung.

- Einkommensermittlung: nach den normalen Regeln für jedes Gruppenmitglied
- Gruppenbeiträge:
 - Leistung ist fakultativ; Gruppenzugehörigkeit löst keinen Zwang zur Beitragsleistung aus.
 - Zivilrechtliche Grundlage für die Leistung von Gruppenbeiträgen ist steuerlich ohne Bedeutung (Gewinnausschüttung, Gewinnabführungsvertrag).
 - Gruppenbeitrag ist Betriebsausgabe für das leistende und Betriebseinnahme für das empfangende Gruppenmitglied.
 - Höhe des Gruppenbeitrags: zwischen 0 und dem gesamten zu versteuernden Einkommens des leistenden Gruppenmitglieds.
 - Phasengleiche Weitergabe und Erfassung sind möglich.
 - Leistung der Gruppenbeiträge ist vertikal (zwischen Gruppenträger und unmittelbar sowie mittelbar beteiligten Gruppengesellschaften) als auch horizontal (zwischen Schwestergesellschaften) möglich.
 - Einschränkung für natürliche Personen und Personengesellschaften: nur selbst erhaltene Gruppenbeiträge können weitergeleitet werden.
- Besondere Kontenführung bei den Gruppenmitgliedern oder bilanzielle Ausgleichsposten bei dem Gruppenträger sind nicht erforderlich.
- Vorgruppenverluste: kein Ausgleich möglich
- Ausgleichszahlung: wie bisherige Rechtslage
- Gewerbesteuer: vergleichbar dem bisherigen System

IV. Überlegungen als Folge des Grünbuchs der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit, Konvergenzpunkte bei der Unternehmensbesteuerung

Folgende Überlegungen zur Angleichung der Besteuerungssysteme innerhalb verbundener Unternehmen werden von deutscher Seite aus angestellt:

- Abschaffung bzw. Änderung des Gewinnabführungsvertrags
- Verlustverrechnung:
Deckelung auf die Höhe des Buchwerts der vom Organträger gehaltenen Beteiligung an der Organgesellschaft
- Einkommenszurechnung:
Ob es bei dem bisherigen System der Einkommenszurechnung bleiben wird oder das Gruppenbeitragsmodell favorisiert wird, ist derzeit noch offen.
- Vermeidung weißer Einkünfte:
Es darf nicht aufgrund des Diskriminierungsverbots eines DBA zur doppelten Befreiung von Einkünften kommen.
- Mindestbeteiligungsquote:
Die Anhebung der bisherigen Quote dürfte im Falle eines Systemwechsels außer Frage sein, so dass eine Mindestbeteiligung innerhalb des Korridors zwischen 75% und 95% angestrebt wird; da dann bestehende Organschaften mit einer geringeren Beteiligungsquote des jeweiligen Organträgers künftig von der Neuregelung ausgeschlossen werden, seien insoweit Übergangsregelungen erforderlich.
- Keine vollständige Konsolidierung:
Vorerst soll keine Vollkonsolidierung zwischen Organträger und Organgesellschaft bzw. zwischen den Gruppenmitgliedern angestrebt werden; diese Frage soll im Rahmen des EU-Richtlinienvorschlags zur GKKB erörtert werden.